**T.C.**
**İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ**
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**
**MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI**
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

# HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI İLKELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI İLE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS 15 - BOBİ FRS) KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

**Yüksek Lisans Tezi**

**Nazife Şeker**

**100036580**

**İstanbul, 2018**

**T.C.**
**İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ**
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**
**MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI**
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

# HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI İLKELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI İLE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS 15 - BOBİ FRS) KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

**Yüksek Lisans Tezi**

**Nazife Şeker**

**100036580**

**Danışman: Doç. Dr. İlker Kıymetli Şen**

**İstanbul, 2018**

T.C. İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

**T.C.**
**İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ**
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU**

Muhasebe ve Denetim

Yüksek Lisans programı öğrencisi.....Nazife ŞEKER.....in Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Hakkında Bir Genel Mevzuatı ile Finansal Raporlama Standartları (TFRS ve -Bağımsız) Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama başlıklı tez çalışması. Enstitümüz Yönetim Kurulu **25.05.2018** tarih ve **2018 / 475 / 12** sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

| | UNVANI, ADI SOYADI | İMZA |
|---|---|---|
| TEZ DANIŞMANI | : Doç. Dr. Bilker KIRMEZİŞEN | |
| JÜRİ ÜYESİ | Prof. Dr. Ahmet Hayri DEMİRCİ | |
| JÜRİ ÜYESİ | Doç. Dr. Hakan TAŞTAN | |

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

# ÖZET

## HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI İLKELERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI İLE FİNANSAL RAPORLAMA STADARTLARI (TFRS 15 - BOBİ FRS) KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanmış ve 01 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı içerisinde inşaat, perakende, yazılım vb. sektörün bulunduğu pek çok alanda hasılatın tespiti ve raporlanması açısından büyük ve önemli yenilikler getirmiştir.

Hasılatın tespiti ve finansal tablolarda raporlanması Vergi Usul Kanunu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları açısından farklılıklar içermektedir. Bu çalışmanın amacı; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının oluşumu, kapsamı ve getirdiği yeniliklerin Türk Vergi Sistemi ile BOBİ FRS kapsamında, hasılatın tespiti ve raporlanmasına ilişkin farklılıkların karşılaştırılarak incelenmesi.

Yapılan değerlendirmeler ışığında, yeni standart ile birlikte hasılatın tespiti, zamanlaması ve finansal tablolarda sunumu ile ilgili var olan aksaklıkların ve eksikliklerin giderilmesi beklenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** TFRS 15, Türk Vergi Sistemi, BOBİ FRS,

# ABSTRACT

## AN ANALYSIS OF THE PRINCIPLES OF ACCOUNTING AND REPORTING OF REVENUE WITHIN THE FRAMEWORK OF TURKISH TAX LEGISLATION AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND A CASE STUDY

Turkey Financial Reporting Standards (TFRS) 15 Revenue from Customer Contracts Standard has been published by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board (POA) and entered into force on 01 January 2018. Major and important innovations in the detection and reporting of revenue have been brought by TFRS 15 Revenue from Customer Contracts for many sectoral areas including construction, retail, software etc.

The detection of the revenue and reporting in financial tables differ according to Turkish Tax Procedure Law (TPL), Turkey Financial Reporting Standards and Financial Reporting Standards for Large and Medium-sized Enterprises (LME FRS). The purpose of this study is to examine the formation, scope and innovations of the TFRS 15 Revenue from Customer Contracts Standard within the framework of the Turkish Tax System and FRS for LMEs, and to explain the differences regarding the determination and reporting of revenue with examples.

In the light of these evaluations, with the new standard it is expected that the existing faults and deficiencies related to the determination and timing of the revenue and its presentation on the financial tables are eliminated.



**Keywords:** TFRS 15, Turkish Tax System, FRS for LMEs

# İÇİNDEKİLER

Özet..... i

Abstract ..... ii

İçindekiler ..... iii

Tablolar Listesi ..... vi

Şekiller Listesi ..... vii

**KISALTMALAR ..... viii**

**1. GİRİŞ ..... 1**

**2. TEMEL KAVRAMLAR ve AÇIKLAMALAR ..... 4**

2.1. GELİR KAVRAMI ..... 4

2.1.1. Hasılat Kavramı ..... 6

2.1.2. Kazanç Kavramı ..... 7

2.2. SÖZLEŞME KAVRAMI VE TÜRLERİ ..... 8

2.2.1. Satış Sözleşmeleri ..... 10

2.2.2. Hizmet Sözleşmeleri ..... 11

**3.TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI ..... 13**

3.1. STANDARDIN AMACI ..... 13

3.2. STANDARDIN KAPSAMI ..... 15

3.2.1. Bir Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması ..... 18

3.2.2. Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması ..... 27

3.2.3. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi ..... 30

3.2.4. İşlem Fiyatının Belirlenmesi ..... 34

3.2.5. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması ..... 49

3.2.6. Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ..... 57

3.3. SÖZLEŞME MALİYETLERİ ..... 65

3.3.1. Ek Maliyetler ..... 65

3.3.2. Tamamlama Maliyetleri ..... 66

3.4. İTFA PAYI VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ..... 70

3.5. HASILATIN FİNANSAL TABLOLARDA SUNUMU ..... 72

3.5.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmeler ..... 74

3.5.2. Hasılatın Ayrıştırılması ..... 74

3.5.3. Sözleşme Bakiyeleri ..... 75

3.5.4. Edim Yükümlülülükleri ..... 76

3.5.5. Garantiler ..... 78
3.5.6. Konsinye Mal Anlaşmaları ..... 80
3.5.7. Faturala-Elde Tut Anlaşmaları ..... 80
3.5.8. Müşterinin Kabulü ..... 81
3.5.9. Standardın İlk Uygulaması ..... 82
3.5.10. Açıklamalar ..... 84
3.6. TFRS 15'İN SEKTÖREL BAZDA ETKİLERİ ..... 84
3.6.1. İnşaat Sektörüne Etkileri ..... 85
3.6.2. Perakende Sektörüne Etkileri ..... 86
3.6.3. Yazılım Sektörüne Etkileri ..... 88
3.6.4. Yeni Standardın Uygulamadan Kaldırılan Standartlardan Farklı Olan Düzenlemeleri ..... 89

**4. BÜYÜK ve ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)'NDA HASILAT ..... 92**

4.1. BOBİ FRS KAPSAMINA GİREN İŞLETMELER ..... 93
4.2. HASILATIN ÖLÇÜMÜ ..... 94
4.3. BOBİ FRS KAPSAMINDA MAL SATIŞINDAN HASILAT ..... 98
4.4. BOBİ FRS KAPSAMINDA HİZMET SUNUMU VE İNŞA SÖZLEŞMELERİ ..... 101
4.4.1. Hizmet Sunumu ..... 101
4.4.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ..... 103
4.4.3. İnşa Sözleşmeleri ..... 105
4.4. BOBİ FRS KAPSAMINDA FAİZ, İSİM HAKKI VE KAR PAYLARI ..... 110
4.4.1. Faiz Gelirlerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ..... 111
4.4.2. İsim Haklarından Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ..... 113
4.4.3. Kar Paylarından (Temmettülerden) Elde edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ..... 114

**5. MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN ELDE EDİLEN HASILATIN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE VUK'A GÖRE İNCELENMESİ ..... 117**

5.1. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ..... 117
5.1.1. Türk Vergi Sisteminde Kurum Kazancının Tespit Yöntemleri ..... 117
5.1.2. Tam Mükellefler Açısından Kurum Kazancın Tespiti ..... 119
5.1.3. Kurum Kazancının Tespitinde Özellik Arz Eden Durumlar ..... 120
5.1.5. Kurum Kazancının Tespitinde Giderler ..... 121
5.2. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRK VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA İNCELENMESİ ..... 125
5.2.1. Mal Satış Sözleşmelerinde Ortaya Çıkan Hasılat ..... 125

5.2.2. Hizmet Sözleşmeleriyle Ortaya Çıkan Hasılat ..... 145
5.2.3. İnşaat Sözleşme Türleri ve Özellikleri..... 159

**6. TFRS 15 5 ADIM MODELİNE AİT BİR UYGULAMA..... 177**

**7. SONUÇ ve ÖNERİLER ..... 188**

**KAYNAKÇA..... 192**

# TABLOLAR LİSTESİ

**Tablo 1.** İşletmenin İlerlemeyi Ölçme Yöntemleri.....61

**Tablo 2.** BOBİ FRS Kapsamı.....93

**Tablo 3.** Sözleşme Yükümlülüğünden Farklı Olmayan Lisans Örnekleri.....153

**Tablo 4.** Sözleşme Yükümlülüklerinde Lisansın Ayrıştırılması.....153

**Tablo 5.** Mathies Kompresör, İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı.....182

**Tablo 6.** 2018 ve 2019 Yılı Aylık Hasılatın Dökümü.....184

# ŞEKİLLER LİSTESİ

**Şekil 1.** Beş Adım Modeli.....14
**Şekil 2.** Beş Adım Modelini Uygulanması Beklenen Sektörler.....15
**Şekil 3.** TFRS 15 Hasılat Standardının Kapsamı.....16
**Şekil 4.** TFRS 15'e Göre Sözleşme Gereklilikleri.....18
**Şekil 5.** Sözleşmelerin Birleştirilmesi İçin Gerekli Kriterler.....22
**Şekil 6.** Sözleşmedeki Farklı Mal veya Hizmetlerin Tanımlanması.....28
**Şekil 7.** İşlem Fiyatını Etkileyen Faktörler.....35
**Şekil 8.** Değişken İşlem Fiyatının Belirlenmesi.....37
**Şekil 9.** Faiz Geliri veya Giderinin Oluşması.....45
**Şekil 10.** Müşteriye Ödenecek Bedel.....48
**Şekil 11**. Bağımsız Satış Fiyatının Tahmininde Olası Yöntemler.....50
**Şekil 12.** Edim Yükümlülüklerinin Devri.....58
**Şekil 13.** Kontrolün Transferine İlişkin Zaman Tespiti.....60
**Şekil 14.** Sözleşme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....68
**Şekil 15.** TFRS 15'in İlk Uygulaması.....83
**Şekil 16.** BOBİ FRS – Tam Set TMS/TFRS Kapsamı.....94
**Şekil 17.** Lisanslamada Karar Ağacı.....151
**Şekil 18.** Fikri Mülkiyete Erişim Hakkı.....156
**Şekil 19.** Mathies Kompresör, TFRS 15: "5 Adım Modeli" : 1. Adım.....179
**Şekil 20.** Mathies Kompresör, TFRS 15: "5 Adım Modeli": 2. Adım.....180
**Şekil 21.** Mathies Kompresör, TFRS 15: "5 Adım Modeli": 3. Adım.....181
**Şekil 22.** Mathies Kompresör, TFRS 15: "5 Adım Modeli": 4. Adım.....182
**Şekil 23.** Mathies Kompresör, TFRS 15: "5 Adım Modeli" : 5. Adım.....183
**Şekil 24.** Mathies Kompresör, TFRS 15: Edim Yükümlülüğünü Yerine Getirmesi.....184

# KISALTMALAR

| | | |
|---|---|---|
| A.Ş. | : | Anonim Şirketi |
| A.B.D | : | Amerika Birleşik Devletleri |
| a.g.e. | : | Adı Geçen Eser |
| a.g.m. | : | Adı Geçen Makale |
| BK | : | Borçlar Kanunu |
| BOBİ FRS | : | Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı |
| BPCS | : | Business Planning and Control System |
| CISG | : | Contracts For The International Sale Of Goods |
| EFO | : | Etkin Faiz Oranı |
| FASB | : | Financial Accounting Stardards Board |
| FMH | : | Fikri Mülkiyet Hakları |
| GPS | : | Global Positioning System |
| GUD | : | Gerçeğe Uygun Değer |
| GVK | : | Gelir Vergisi Kanunu |
| IASB | : | International Accounting Standards Board |
| IASC | : | International Accounting Standards Committee |
| IFRS | : | International Financial Reporting Standards |
| İSMMMO | : | İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası |
| KAYİK | : | Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar |
| KDV | : | Katma Değer Vergisi |
| KGK | : | Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu |
| KVK | : | Kurumlar Vergisi Kanunu |
| MSUGT | : | Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği |
| SB-FRS | : | Statutory Board Financial Reporting Standard |
| SÜ İİBF | : | Selçuk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi |
| TDK | : | Türk Dil Kurumu |

| | | |
|---|---|---|
| TFRS | : | Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| TKHK | : | Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun |
| TL | : | Türk Lirası |
| TMS | : | Türkiye Muhasebe Standartları |
| TTK | : | Türk Ticaret Kanunu |
| TVS | : | Türk Vergi Sistemi |
| UFRS | : | Uluslararası Muhasebe Standartları |
| UK | : | United Kingdom |
| VUK | : | Vergi Usul Kanun |

# 1. GİRİŞ

Teknolojide meydana gelen hızlı ilerlemeler, küresel pazarlarda sınırların ortadan kalkması, bu pazarlarda işlem gören çok uluslu şirketlerin finansal tablolarını aynı çatı altında konsolide edebilmeleri, finansal tabloların aynı standartlar çerçevesinde karşılaştırılabilir ve şeffaf olması finansal tablo kullanıcıları açısından büyük önem arz etmektedir. Dünyada ortaya çıkan bu standartlaşma ihtiyacına karşılık 1973 yılında Londra'da İngiltere, ABD, Kanada, Avustralya, Meksika, Japonya, Fransa, Almanya, Hollanda ve Yeni Zelanda'nın katılımıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee – IASC) kurulmuştur. Bu birlikteliğin adı 2000 yılında gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ( International Accounting Standards Board- IASB) olarak değiştirilmiştir.

Kurul çatısı altında faaliyet gösteren 3 organ standartların ve ilgili yorumların yayınlanma sürecinde önemli görev ve sorumluluk üstlenmektedir. Bunlar;

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu,
- UFRS Danışma Konseyi ve
- UFRS Yorumlama Komitesi'dir.

Türkiye'de 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), IASB ile yapmış olduğu anlaşma çerçevesinde, yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Yorumlama Komitesi Kararlarını Türkçe'ye çevirerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak yayınlamıştır. 2 Kasım 2011 tarihinde yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bünyesine dahil edilerek görevi sona eren TMSK, bu tarihe kadar uluslararası standartlarda meydana gelen değişiklik ve yenilikleri düzenli bir şekilde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na yansıtmıştır. Bu tarihten sonra ise Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal

Raporlama Standartları (BOBİ FRS)'nın düzenleme ve yayınlama yetkisi KGK'ya verilmiştir.

Türkçe yayınlanan standartlara isim ve numaraları verilirken uygulamada herhangi bir karışıklığa yol açmamak için UMS ve UFRS numaraları ile aynı bırakılarak yayınlanmıştır. Dolayısıyla yürürlükten kaldırılan standartlar yüzünden TMS numaralarında da bazı boşluklar bulunmaktadır; UMS, TMS olarak; UFRS, TFRS olarak; SIC ve IFRIC'ler ise sırasıyla, Türkiye Muhasebe Standardı Yorumları ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumları olarak yayınlanmıştır.

Tüm bu gelişmeler ışığında, bağımsız denetime tabi ancak TFRS uygulamayan işletmelerin, ilk olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümlerini uygulamaları, ardında da MSUGT'ye ek olarak 2014 tarihinde KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususları uygulamaları zorunlu tutulmuştur. İlave hususlar, KGK tarafından yeni bir standart seti hazırlanıncaya kadar geçici bir çözüm olarak tasarlanmıştır.

Bağımsız denetime tabi olup tam set TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için uygulanacak finansal raporlama standardı konusunda KGK, 2014 yılında çalışmalara başlamış ve çalışma nihai hale gelinceye kadar Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) olarak isimlendirilmiştir. Gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunumunu sağlayacak yerel bir finansal raporlama standardının çıkarılması çalışmaları, 2017 tarihinde sonuçlanmış olup standart, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede BOBİ FRS adı ile yayınlanmıştır.

Hasılat, işletme performansının ölçümünde, kurumların verimlilik oranlarını değerlendirme ve yatırım kararlarını vermede finansal tablo kullanıcıları için en önemli kalemlerden biridir. Bu nedenle hasılatın ölçümü ve raporlanması finansal tablo kullanıcıları açısından büyük önem arz etmektedir. Tüm bu gereksinimler ışığında KGK tarafından hasılat ile ilgili "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" ile "TMS 18 Hasılat" standartlarını yürürlüğe konmuştur. Bu standartlardaki eksiklikleri gidermek amacıyla çeşitli güncellemeler yapılmış ve bu doğrultuda Müşteri Sadakat Programları, TMS Yorum 18

Müşterilerden Varlık Transferleri ve TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri gibi yorumlar yayınlanmıştır. Ancak yayınlanan bu standartlar ve yorumlarda özellikle birden çok edim yükümlülüğünü bir arada bulunduran mal ve hizmet sözleşmeleri için hasılatın ne zaman ve nasıl finansal tablolarda gösterilmesi gerektiği ile ilgili yeterli açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle hasılatın doğru zamanda doğru şekilde muhasebeleştirilmesi bakımından yeni bir standarda ihtiyaç duyulmuştur. 28 Mayıs 2014 tarihinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı tebliğ olarak yayımlanmış ve 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Standart, içerisinde özellikle telekomünikasyon, yazılım, gayrimenkul, havacılık, savunma sanayi, sağlık ve inşaat gibi sektörler için büyük ve önemli değişiklikler barındırmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerinde etkili bir unsur olan hasılat kaleminin, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının getirdiği yenilikler ve Türk Vergi Sistemi ile BOBİ FRS kapsamında incelenerek, hasılatın tespiti ve raporlanmasına ilişkin farklılıkların örneklerle açıklanmasıdır.

Çalışma kapsamında öncelikle, temel kavramlar ve açıklamalara yer verilecektir. Çalışmanın üçüncü bölümünde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı örneklerle açıklanmış ve özellikle inşaat, yazılım ve perakende sektörüne olan etkilerinden bahsedilmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde BOBİ FRS kapsamında hasılat ile ilgili ilkelerin uygulama alanları örnekler yardımıyla açıklanmakta, çalışmanın beşinci ve altıncı bölümlerinde ise Türk Vergi Mevzuatına göre ve TFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıklara değinilmiştir. Çalışmanın altıncı bölümünde ise hasılat konusunda uygulanacak olan modele dair bir uygulamaya yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümü sonuç ve değerlendirmeler bölümüdür. Bu şekilde TFRS 15 standardının BOBİ FRS ve Vergi Mevzuatı arasındaki farkların daha açık bir biçimde anlaşılabilmesi amaçlanmaktadır.

# 2. TEMEL KAVRAMLAR ve AÇIKLAMALAR

İşletmeler, bilgi, insan, teknoloji, finansal kaynak ve benzeri güncel üretim faktörlerini en etkin ve verimli bir şekilde kullanarak öncelikle uzun dönemde kar, sürekllik ve sosyal sorumluluk amaçlarını yerine getirmek için kurulmuş ekonomik mal ve hizmet üreten veya pazarlayan iktisadi varlıklardır.[1] İşletmeler, ekonomik hayatta bu amaçlarına ulaşmak ve ekonomik ömürlerini sürdürülebilir kılmak için gelir getirici eylemlerde bulunmak ve bu eylemleri gerçekleştirmek için de bir takım giderlere katlanmak zorundadır. Bu bağlamda işletmeler için gelir, ekonomik eylemlerinin temel taşıdır. İşletmelerin etkinliklerinin ölçülebilmesi ve kontrol edilebilirliğinin arttırılması gelir, hasılat, kazanç ve gider kavramlarının doğru bir biçimde anlaşılmasını gerekli kılmaktadır. Tüm bu gerekliliklerden yola çıkarak bu bölümde öncelikle gelir, hasılat ve kazanç kavramları açıklanmıştır.

## 2.1. Gelir Kavramı

Büyük Türkçe Sözlük'te gelir; "*Her tür hak ve işlerle taşınır ve durağan mallardan sağlanan yararlar (aylık, üretim, kira, özel gelir vb. gibi)"* olarak tanımlanmıştır.[2]

İngilizce'de gelir kelimesi, "*reveue*" ve "*income*" olmak üzere iki kelime ile ifade edilmektedir. Bu kelimelerden "revenue" kelimesi iş dünyasındaki ticari işlemler sonucunda elde edilen brüt değerleri ifade etmek için kullanılırken, "income" kelimesi ise üretim faktörlerinden elde edilen getiriyi tanımlayabilmek için kullanılmaktadır.[3]

TMS/TFRS Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin 4.29. paragrafında gelirin kapsayıcı bir özelliğinin olduğu ve hem hasılat kavramını hem de kazancı kapsadığı belirtilmektedir. Buna göre gelir; bir hesap döneminde, işletmeye ekonomik yarar sağlayacak şekilde yapılan varlık girişleri veya farklı şekillerde meydana gelen

[1] Fazlı Yıldırım, "İşletme Nedir?", (Çevrimiçi) ( http://fazliyildirim.com/pdf/theory_isl1.pdf, (Erişim Tarihi: 12.04.2018).
[2] Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, Ankara, 1972, s.5.
[3] Ümit Gücenme Gençoğlu, Yıldız Özerhan ve Selahattin Karabınar, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, SÜ Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi Yay., Sakarya, 2013, s.231.

varlık artışları ile öz kaynaklarda hissedarların koydukları sermaye dışındaki kalemler olan borçlanma maliyetlerinde meydana gelen azalışlar şeklinde tanımlanmaktadır.[4]

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 4.29. paragrafına göre hasılat; "*işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır*." şeklinde tanımlanmaktadır.[5]

Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve paragraf 4.30.'a göre "*Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle, kazançlar Kavramsal Çerçevede ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır."* şeklinde açıklanmaktadır.

Gider ise Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve'nin 4.33. paragrafında, *"İşletmenin zararları olabileceği gibi, olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderlerdir. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması"* şeklinde tanımlanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda gelir şu şekilde tanımlanmıştır:[6] "*Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratlarının safi tutarıdır"*. Bu tanım içerisinde kullanılan "safi" sözcüğü ile "net değer"den yani kardan söz edilmektedir. Gelir ise net değeri değil brüt değeri göstermektedir.

GVK Madde 2'de ise gelirin unsuları belirtilmiş ve bu unsurlara bakıldığında özünde hasılat ve kazançtan bahsedildiği anlaşılmaktadır.[7]

GVK'nın 2. Maddesine göre gelir kapsamına giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticari kazançlar,

---

[4] Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, **a.g.e**., s.232.
[5] **Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve**, par.4.29. (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2015).
[6] GVK, Madde 1.
[7] Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, **a.g.e.,** s.232.

2. Zirai kazançlar,

3. Ücretler,

4. Serbest meslek kazançları,

5. Gayrimenkul sermaye iratları,

6. Menkul sermaye iratları,

7. Diğer kazanç ve iratlar.

### 2.1.1. Hasılat Kavramı

Hasılat denildiğinde ilk akla gelen bir dönemde, (dönem bir takvim yılı olabileceği gibi gün ve ay şeklinde de belirlenebilir) satış veya buna benzer işlemler sonucunda elde edilenlerin tümüdür. Muhasebe tekniği açısından elde edilme şekillerine göre tanımları ve içeriği farklılık göstermektedir.[8]

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlükte hasılat; "*Bir üretim etkinliği sonunda yaratılan malların parasal değerlerini ifade eder"* şeklinde tanımlanmaktadır.

İngilizce'de hasılat kelimesi, "proceeds", "yields", sözcükleriyle ifade edilir. Bu kelimelerden "proceeds" kelimesi iş dünyasında ticari işlemler sonucunda elde edilen brüt değerleri ifade ederken, "yields" kelimesi tarımsal faaliyetler sonucunda elde edilen hasadı tanımlamak için kullanılmaktadır.

Hasılat kelimesi, o dönemde (yıl, hafta, ay veya gün) yapılan satışları tanımlamak için kullanılmakta, örneğin, bir işletmenin "1. çeyrek hasılatı nedir?" sorusunda ilk üç ay içerisinde yapılan satışlardan elde edilen toplam rakam kast edilmektedir. Bu tutar satış için yapılan giderlerin toplam hasılattan indirilmemiş halidir. Muhtemelen böyle bir soruya mal satışından elde edilen hasılatın yanında aynı dönemde şirkette bir duran varlık satışı söz konusu ise bu tutar da eklenerek cevaplanacaktır. Duran varlık satışından elde edilen hasılat ile mal satışından elde edilen hasılat, içerik olarak birbirinden farklı kavramlardır. Burada asıl öğrenilmek istenen 1. çeyrek gelir rakamıdır.[9]

[8] Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, **a.g.e**., s.232.
[9] Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, **a.g.e**., s.233.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 4.29 paragrafında hasılat; "*işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar ve satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır"* olarak ifade edilmektedir.

Hasılatın belirlenmesi için; işletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilmesi ve işletmeye brüt bir ekonomik fayda sağlaması gerekmektedir. Bu nedenle işletmenin hasılatını tespit ederken işletmeye brüt ekonomik fayda sağlayıp sağlamadığının yanında olağan faaliyetleri sonucunda oluşup oluşmadığı da analiz edilmelidir.

Bir işletmenin hasılatı; mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden oluşmaktadır.[10]

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda işletme esasına göre defter tutanlar için işletme hesabının nasıl takip edileceği 194. Maddede detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Bu maddeye göre işletme hesabının sağ tarafına hasılat, sol tarafına ise gider kaydedilmektedir. Aynı maddede "*Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat; kaydolunur"* şeklinde ifade yer almaktadır.

Yukarıdaki tüm tanımlamalara istinaden üzerinde durulması gereken iki önemli husus bulunmaktadır. Bunlar, hasılatın işletmenin olağan faaliyetleri sonucu ortaya çıkması ve "brüt" ekonomik fayda sağlaması özelliğidir. Bu nedenle işletmeler hasılatı ifade ederken hasılatın olağan faaliyetler sonucu oluşup oluşmadığını ve brüt ekonomik fayda sağlayıp sağlamadığını tespit etmelidir.[11]

### 2.1.2. Kazanç Kavramı

Türk Dil kurumu Büyük Türkçe Sözlük'te kazanç; "*Satılan bir mal, yapılan bir iş veya harcanan bir emek karşılığında elde edilen para, getiri, temettü"* şeklinde tanımlanmıştır.

İngilizcede kazanç kelimesi, "gain", kelimesi ile ifade edilir. "gain" kelimesi genel anlamda her türlü kazanımları ifade eden bir içeriğe sahiptir.

[10] Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, **a.g.e**., s.233.
[11] Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, **a.g.e**., s.233.

Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçevenin 4.30 ve 4.31. paragraflarında kazanç kavramına yer verilmiştir. 4.30. paragrafta " *kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir"* ifadesi yer almaktadır. Bu gelir kalemleri, işletmenin olağan faaliyetlerinden meydana gelebileceği gibi olağan dışı faaliyetlerinden dolayı da ortaya çıkabilmektedir. Kazançlar genel anlamda işletmenin ekonomik varlıklarındaki artışlar olarak değerlendirilir ve özellikleri itibariyle gelir kalemleriyle aynıdır.

Kazançların, ekonomik karar vermede önemli bilgi kaynakları oldukları düşünüldüğü için gelir tablosunda ayrı bir şekilde gösterilmesi uygun görülmüştür. Kazançlar genellikle yapılan giderler düşüldükten sonraki net değerleri ile raporlanır. Gelir ise gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Bunlar kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden (tahvil ve hisse senedi değerlerinde meydana gelen artışlar gibi) ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan (gayrimenkul değer artışları) kaynaklanan kazançlar olabilir.[12]

Mal satış işlemleri, satılan malın maliyeti düşülmeden kaydedilmekte bunun nedeni ise bu işlemin aslında bir hasılat kaydı olmasından kaynaklanmaktadır. Öte yandan örneğin döviz satışı gibi kazanç kavramı kapsamına giren işlemlerde ise maliyetler düşüldükten sonra net değerleri üzerinden muhasebe kayıtları gerçekleşmektedir. Bu nedenle işletmeler açısından yıllık toplam gelirleri içerisindeki hasılat ve kazancın payını bilerek analiz yapmaları yararlı olacaktır. İşletmelerin sürekliliğini sağlaması açısından "esas faaliyetlerin" etkin ve doğru bir biçimde ölçülmesi önemli bir kavramdır.[13]

### 2.2. Sözleşme Kavramı ve Türleri

Türk Dil Kurumu (TDK) Büyük Türkçe Sözlükte sözleşme: "*Hukuki sonuç doğurmak amacıyla iki veya daha çok kişinin, kuruluşun karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarıyla gerçekleşen işlem, bağıt, akit, mukavele, kontrat"* olarak tanımlanmıştır. Roma Hukuku'na göre sözleşme, taraflar arasında bir borç ilişkisi kuran hukuki bir işlemdir ve iki taraf arasındaki irade uyuşması sonucunda meydana gelen anlaşmalardır.[14]

Sözleşmelerde karşılıklı çıkar söz konusudur ve taraflardan birinin yaptığı bir önerinin diğer taraf tarafından kabul edilmesi ile birlikte hukuku bir sonuç ortaya çık-

[12] Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, **a.g.e**., s.235.
[13] Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, **a.g.e**., s.235.
[14] Melis Ercan, **Hizmet Sözleşmelerinde Hasılat Muhasebesi**, İstanbul, Beta Yayınları, 2014, s. 6.

maktadır. Bu hukuki sonucun temel amacı bir borç ilişkisini oluşturmak veya var olan bir borcu değiştirmek ya da tamamen ortadan kaldırmaktır. Sözleşmeler yazılı olarak düzenlenebileceği gibi sözlü olarak da düzenlenebilir. Ancak sözleşmeler özgür iradeyle ve karşılıklı olarak taraflar arasında bilinçli bir şekilde yapılmalıdır. Zorlama, aldatma, korkutma yoluyla yapılan sözleşmeler veya akli dengesi yerinde olmayan ve reşit olmayanlarla yapılan sözleşmeler hükümsüzdür. Sözleşmeler kanuna, ahlaka, kamu düzenine ve kişilik haklarına aykırı olarak düzenlenemez.[15]

Türkiye'de düzenlenen sözleşmeler aşağıdaki gibidir: [16]

Mülkiyet hakkını geçirmeye yönelik sözleşmeler;

1. Satım Sözleşmesi,
2. Bağışlama Sözleşmesi,
3. Trampa (Takas) Sözleşmesidir.

Kullandırmaya yönelik sözleşmeler;

1. Kira Sözleşmesi,

a. Menkul - Gayrimenkul Kirası Sözleşmesi,

b. Finansal Kiralama (Leasing) Sözleşmesi,

2. Ariyet (Kullanma Ödüncü) Sözleşmesi,
3. Karz (Ödünç) Sözleşmesidir.

İş görme sözleşmeleri;

1. Hizmet Sözleşmesi,
2. Eser (İstisna) Sözleşmeleri,
3. Vekâlet Sözleşmesi,
4. Emanet (Vedia) Sözleşmesidir.

Kanunlarda düzenlenmemiş sözleşmeler;

[15] Hasan Pulaşlı, **İsviçre ve Alman Hukuku ile Karşılaştırmalı, Notlu ve İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Ticari Mevzuat**, Ankara, Adalet Yayınları, 2013, s.18.
[16] Pulaşlı, **a.g.e.**, s.18.

1. Karma ve Bileşik Sözleşmeler,
2. Yeni Sözleşme Türleri,

a. Garanti Sözleşmesi,

b. Kredi Sözleşmesi,

c. Tek Satıcılık Sözleşmesi,

d. Alacakların Satışı,

e. Pazarlama İmtiyazı,

f. Satım İçin Bırakma Sözleşmesidir.

Tüm bu sözleşme türleri içerisinden bu çalışma içerisinde konu kapsamı bakımından mal satış sözleşmeleri ve hizmet sözleşmelerine yer verilecektir.

### 2.2.1. Satış Sözleşmeleri

Borçlar Kanunu (BK)'nun 207. Maddesinde satış sözleşmesi şu şekilde tanımlanmıştır: "*Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir*".

Bir satış sözleşmesinde satıcının temel borcu, satılanın zilyetliğini ve mülkiyet hakkını alıcıya devretmesidir; diğer yandan alıcının temel borcu ise, satış bedelini satıcıya ödemesidir.

Satış sözleşmeleri kendi içinde adi (olağan) satış sözleşmeleri, ticari satış sözleşmeleri, tüketici satım sözleşmeleri ve uluslararası taşınır satışı sözleşmeleri olmak üzere dört grupta incelenmektedir.[17]

**Adi (olağan) satış sözleşmeleri**; BK madde 207'de düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; "*Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir. Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir âdet bulunmadıkça, satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler*" şeklinde ifade edilmiştir. Durum ve koşullara göre belirlenmesi mümkün olan bedel, kararlaştırılmış bedel hükmündedir.

[17] Ercan, **a.g.e.**, s.5.

**Ticari satış sözleşmeleri;** Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 19. ve 25. maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Buna ilave olarak Borçlar Kanunu madde 212-213 ve 236'da ise tarafların sorumlulukları açıklanmıştır. Bir malın ticari veya mesleki bir amaçla alınıp satılması ve bu işlemlerden kar elde etme beklentisi içerisinde olunan tüm sözleşmeler ticari sözleşme kapsamındadır. Taraflardan birinin tacir sıfatı taşıması (ticari iş olması) diğer taraf için de ticari iş sayılır ve ticari satış sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmektedir.[18]

**Tüketici satış sözleşmeleri;** taraflardan birinin nihai (son) tüketici olduğu satış sözleşmeleridir. 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun (TKHK) kapsamında değerlendirilmektedir.

**Uluslararası taşınır satışı sözleşmeleri;** iki farklı ülkede işlem yapan taraflar arasındaki mal alış satış işlemleri için düzenlenen sözleşmelerdir ve Milletlerarası Mal Satımına İlişkin Sözleşmeler Hakkında Birleşmiş Milletler Antlaşması (United Nations Convention On Contracts For The International Sale Of Goods-CISG)'na uygun olarak düzenlenmektedir.

### 2.2.2. Hizmet Sözleşmeleri

Hizmet sözleşmelerinin nasıl düzenlenmesi gerektiği ile ilgili Türk Hukuk Sisteminde özellikle bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ancak sözleşme serbestisi çerçevesinde BK hükümleri, hizmet sözleşmeleri için de geçerlidir.[19]

Hizmet, TDK Büyük Türkçe Sözlük'te "*gereksinimleri karşılama ve üretildiği anda tüketilme özelliklerine sahip her türlü etkinlik*" olarak tanımlanmıştır. Hizmet, taraflardan birinin diğerine sunduğu, elle tutulup gözle görülemeyen, sonucunda bir sahipliğin söz konusu olmadığı fayda veya faaliyetlerdir. Hizmetin sunulması için fiziksel bir ürüne ihtiyaç duyulabilir ya da duyulmayabilir.[20] 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 4. maddesinde hizmet, "*teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendir-*

[18] Arslan Kaya, **Notlu Türk Ticaret Kanunu**, İstanbul, Beta Yayınları, 2014, s.7.
[19] Ercan , **a.g.e.,** s.5.
[20] Philip Kotler ve Gary Armstrong, **Principles of Marketing**, 14. ed., USA, Pearson Prentice Hall, 2011, s.57.

*mek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebi*lir" şeklinde tanımlanmıştır. Hizmet soyut bir kavramdır. Hizmetler üretildikleri aynı anda müşterileri tarafından tüketilirler bu da üretilen mallardan temel farklarıdır çünkü stoklanabilme özellikleri yoktur. Bu nedenle hizmetin üretilmesi aşamasında müşteri de yer alır, müşterinin olmadığı süreçlerde hizmet teslimleri yapılamaz.[21]

Hizmet sözleşmesi, hizmet üreten işletmeler tarafından, verilen hizmete göre değişiklik gösteren, belirli standartlara bağlanmayan, sunulan hizmetin özelliklerine ve içeriğine göre değişiklik gösteren sözleşmelerdir. Hizmet sözleşmeleri alıcı ve satıcı tarafları arasında yapılan, satıcının müşteri adına bir işi yaptığını veya ileri bir tarihte yapmak için hazırlandığını gösteren sözleşmelerdir.[22]

[21] Ercan, **a.g.e.**, s.6.
[22] Ercan, **a.g.e.**, s.7.

# 3. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

TFRS 15 müşteriler ile yapılan mal ve hizmet sözleşmelerinden doğan hasılatın, çeşitli nakit akışlarının, tutarı, finansal tablolarda sunumu ile ilgili zamanlaması veya belirsizliğine ilişkin bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına şeffaflık ilkeleri çerçevesinde raporlanması ile ilgili işletmenin uyması gereken temel ilkeleri belirlemektedir.[23]Bu bölümde standardın amacı, kapsamı, sözleşmelerin tanımlanması, edim yükümlülüklerinin tanımlanması, işlem fiyatının belirlenmesi ile işlem fiyatının belirlenen edim yükümlülüklerine dağıtılması ve edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi konularına yer verilecektir.

## 3.1. STANDARDIN AMACI

TFRS 15'in amacı işletmelerin, müşteriler ile yaptıkları sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının esası, tutarı, zamanlaması ve belirsizliği ile ilgili sorunları ortadan kaldırılarak yatırımcıların gerçek ve faydalı bilgiye ulaşmasını sağlamak adına finansal tabloların raporlanması ile ilgili temel ilkeleri belirlemektedir.[24]

TFRS 15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Hasılat" Standardı, TMS 18 "Hasılat" Standardının kapsadığı unsurları içine almakla birlikte, daha önce detaylı açıklaması yapılmayan ve değerlendirilmemiş konulara (örneğin hizmet geliri ve parasal olmayan varlıkların takası gibi) da açıklık getirmiştir.[25]

TFRS 15, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9.uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine dayanılarak KGK tarafından 26.09.2011 tarihinde Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat olarak yayınlanmış ve 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

---

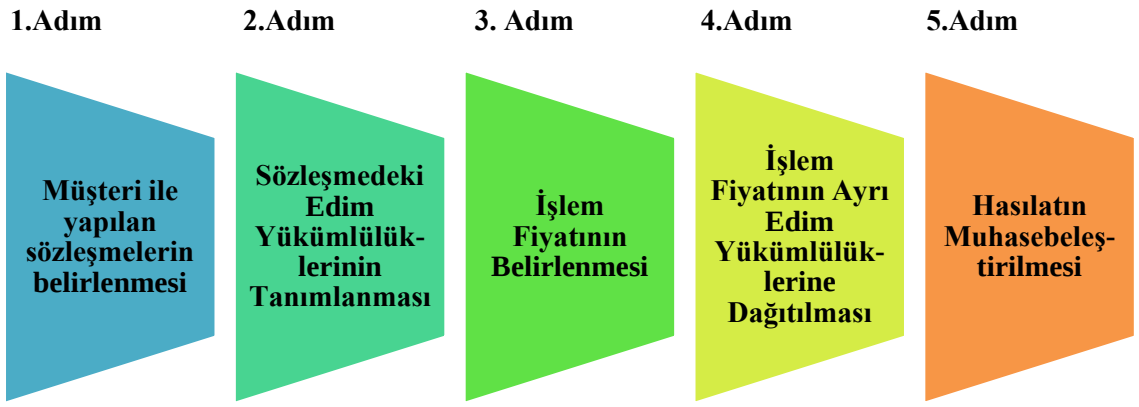
[23] TFRS 15, Par. 1.

[24] KPMG Gündem, **"Revenue a New Global Standard How Will It Affect"**,2012, (Çevrimiçi) https://www.kpmg.com/TR/tr/hizmetlerimiz/Audit/Documents/Headlines-Revenue-New-Global Standard.pdf. (Erişim Tarihi: 18.10.2015), s.1.

[25] Grant Thornton, **International Financial Reporting Standard News Special Edition for Revenue,** 2014, (Çevrimiçi) http://www.grantthornton.co.nz/Assets/documents/Services/ifrs/GTI%20IFRS-news-special-edition-on-revenue-portrait.pdf, (Erişim Tarihi:03.11.2015) s.2.

TFRS 15'in benimsemiş olduğu temel ilke, şirketlerin elde etmiş oldukları geliri mal veya hizmetleri müşterilerine devretmesi karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli gerçeğe en uygun şekliyle yansıtarak muhasebeleştirmesidir.[26]

TFRS 15, hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğini saptamak amacıyla beş adım modelini benimsemiştir. Şekil 1'de görüldüğü gibi beş adım modeli şu şekildedir:




**Şekil 1. Beş Adım Modeli**

**Kaynak**: KPMG LLP, **Issues In-Depth-Revenue from Customers**, ABD, 2014, s.2.

Standarda göre mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiği anda hasılatın zamana yaygın olarak veya belirli bir tarihte muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.[27] Muhasebeleştirilecek hasılat tutarının sektörlere göre değişiklik göstermesi beklenmektedir. Hizmet sözleşmelerinde, özellikle inşaat sözleşmeleri için kapsamlı ve büyük değişiklikler söz konusudur.[28]

Şekil 2'de beş adım modelinden en fazla etkilenmesi beklenen sektörler gösterilmiştir:

[26] Binder Seidman International Group, **IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers**, 2016, s.3.
[27] TFRS 15, Par.32.
[28] Yıldız Özerhan, Beyhan Marşap ve Serap Sebahat Yanık, "IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi," **Muhasebe Bilim Dünya Dergisi**, S.17 (Haziran 2015), s.197.

| | Adım | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| **Savunma** | ✓ | ✓ | ✓ | | ✓ |
| **Varlık Yönetimi** | | | ✓ | | |
| **İnşaat Sözleşmeleri** | | | ✓ | | ✓ |
| **Sözleşmeye Bağlı Üretim(Fason)** | | | | | ✓ |
| **Sağlık Hizmetleri** | ✓ | | ✓ | | |
| **Lisans Sözleşmeleri( Francha-sing,media)** | ✓ | ✓ | ✓ | | ✓ |
| **Emlak Sözleşmeleri** | ✓ | ✓ | | | ✓ |
| **Yazılım** | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| **Telefon (mobil ağlar ve kablolu)** | | ✓ | | ✓ | |

**Şekil 2. Beş Adım Modelini Uygulanması Beklenen Sektörler**

**Kaynak:** KPMG LLP, **a.g.e.**, s.1.

### 3.2. STANDARDIN KAPSAMI

TFRS 15'e göre temettü gelirleri ile brokerlerin elinde bulundurduğu stokların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişikliklerden elde edilen gelirler, bağış ve katkılar, canlı varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkullerden doğan işlem ve olaylardan dolayı elde edilen gelirlerin ilgili oldukları standartlar çerçevesinde değerlendirilmesi öngörülmüş ve bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır.[29]

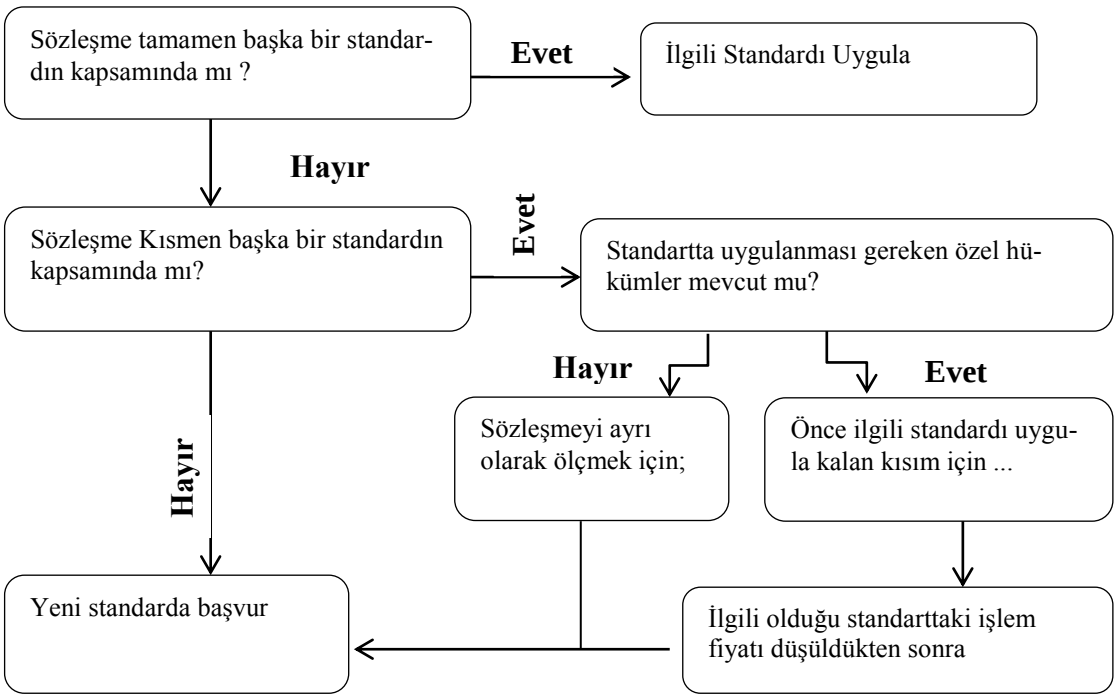
TFRS 15, aşağıdakiler hariç olmak üzere, müşterilerle yapılan tüm sözleşmelere uygulanmaktadır:[30]

- TMS 17 Kiralama Sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri,
- TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar,
- TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar,

[29] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m.**, s.195.
[30] TFRS 15, Par.5.

- TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar,
- TMS 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.

Müşteriler ile yapılan sözleşmenin bir bölümü TFRS'15 in kapsamında yer alabilirken, diğer bölümler yukarıdaki standartlardan herhangi birinin kapsamında yer alabilir. Böyle bir durumda diğer standartlarda sözleşmenin bir veya birden fazla parçasının nasıl ayrılacağı belirtilmişse önce ait olduğu standardın ilkeleri uygulandıktan sonra, kalan kısım için TFRS 15 ilkeleri uygulanır.[31] Şekil 3'te standardın kapsamı gösterilmektedir.




**Şekil 3. TFRS 15 Hasılat Standardının Kapsamı**

**Kaynak:** KPMG LLP, **a.g.e.**, 2014, s.11.

Bir aracı kurumun nakit depozito (teminat) aldığı bir müşteri ile ek bir ücret talep etmeksizin aracılık hizmeti vermek üzere anlaşma yaptığı bir sözleşmede almış ol-

[31] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m.**, s.196.

duğu bu nakit depozito (teminat), finansal araçlar standardı kapsamına giren bir yükümlülüktür. Aracı kurum öncelikle alınan nakit depozito için şekil 3'te gösterildiği gibi "TFRS 9 Finansal Araçlar" standardının gerekliliklerini yerine getirmelidir. Nakit para mevduat yükümlülüğü olarak kabul edilirken, geriye kalan tutar içerisinde yer alan aracılık hizmetleri ayrı bir edim yükümlülüğüdür ve bu hizmet için ayrıca bir bedel söz konusudur. Aracı kurum bir aylık hizmetinin sonunda hizmet bedeli olarak müşteriye bir bedel yansıtır ve bunu da TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirmektedir.[32]

TFRS 15, bir işletmenin normal operasyonlarını yürütmek için sözleşmenin ifası kapsamında yapmak zorunda olduğu ancak müşteriye mal veya hizmet devrinin söz konusu olmadığı işlemleri kapsamaz. Örneğin bir sözleşmenin yapılması için herhangi bir değerlendirmeye tabi olmayan işletmenin sıradan faaliyetleri sırasında yapmış olduğu müşteriye elektrik, gaz yada su satışı gibi çeşitli idari işlemler gerçekleştirmek zorunda kalabilir. Bu işlemlerin gerçekleştirilmesi hizmet devri kapsamında değerlendirilmez. Bununla birlikte, bazı düzenleyiciler gelecekteki talep değişikliklerine (örneğin, hava durumunda meydana gelebilecek anormal değişiklikler veya diğer dış faktörler) dayanarak veya belirli hedeflere ulaşılması durumunda müşterilere tahsil edilen oranlarda bir düzeltme yapılmasına (artmasına veya azaltılmasına) imkan tanıyan alternatif gelir programları sunmaktadır.[33]

TFRS 15'deki temel ilke, müşteriye teslimi taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığında elde edilmesi beklenen tutarı gösterecek şekilde hasılatın muhasebeleştirilmesidir.[34]

Standartta benimsenen beş adım yaklaşımına göre; öncelikle müşteri ile yapılan belirli bir sözleşme olmalıdır, ikinci önemli adım olarak sözleşme yükümlülükleri tespit edilmelidir (malı teslim etme veya hizmeti sağlama sözü), üçüncü adım işlem fiyatı belirlenmesidir. Belirlenen bu işlem fiyatının sözleşmedeki yükümlülüklere dağıtılması ve son olarak da işletmenin sözleşme yükümlülüklerinin yerine getirilmesini takiben (malı teslim etme veya hizmeti sağlama gibi) hasılatın muhasebeleştirilmesidir. Özümsenmesi

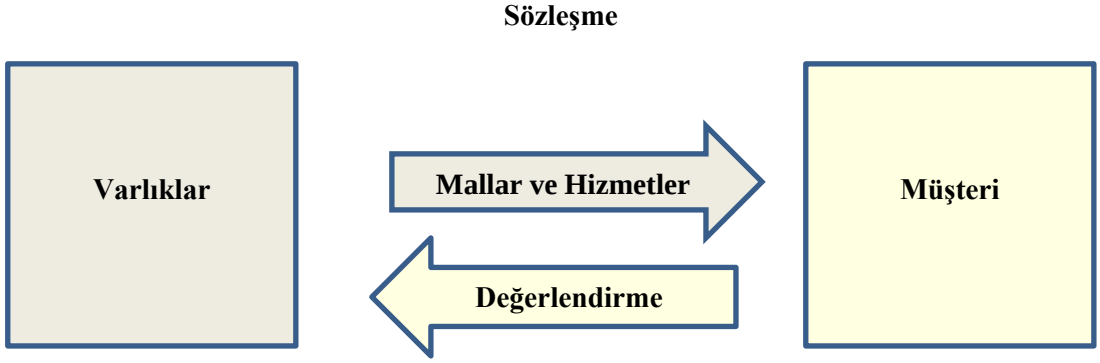
[32] KPMG International Cooperative, "**Issues In Depth Revenue from Contracts with Customers"**, (Çevrimiçi) http://www.execed.kpmg.com/content/PDF/Revenue-from-Contracts-with-Customers.pdf (Erişim Tarihi: 25.02.2015), s.11.
[33] KPMG International Cooperative, a**.g.e.,** s.12.
[34] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m.**, s.196.

ve yerine getirilmesi beklenen bu kurallar zinciri standartta beş adım modeli olarak tanımlanmıştır.[35]

### 3.2.1. Bir Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması

TFRS 15'de sözleşme "*iki veya daha fazla taraf arasındaki denetlenebilir hak ve yükümlülükler yaratan bir anlaşma"* olarak tanımlanmaktadır.[36] Diğer bir ifade ile sözleşme, "*hakların talep edilebildiği ve yükümlülüklerin üstlenildiği durumu yaratan bir işlemdir*." Müşteri ise*, "işletmenin olağan faaliyetlerinin sonucunda elde etmiş olduğu mal veya hizmeti, bir bedel ödeyerek elde etmek için işletmeyle sözleşme yapmış olan taraftır"* olarak ifade edilmektedir.[37]

Müşterinin temel amacı işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda üretmiş olduğu mal ve ya hizmetleri satın almaktır. Bunun dışında müşteri işletmenin faaliyetlerine ve yönetim süreçlerine katılarak işletmenin risk ve faydalarından etkilenirse standart kapsamında müşteri olarak değerlendirilemez (varlık geliştirme, ürün geliştirme gibi).[38] Şekil 4'te TFRS 15'e göre müşteri ile yapılan sözleşmenin gereklilikleri gösterilmiştir:




**Şekil 4. TFRS 15'e Göre Sözleşme Gereklilikleri**

**Kaynak:** KPMG LLP, **a.g.e.**, ABD,2014, s.4.

TFRS 15'te sözleşmelerde bulunması gereken şartlar düzenlenmiş ve bu şartları taşımayan sözleşmeler standardın kapsamı dışında bırakılmıştır:[39]

[35] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.16.
[36] TFRS 15, Par.10.
[37] TFRS 15, Par.6.
[38] TFRS 15, Par.6.
[39] TFRS 15, Par.9.

- Sözleşmeler yazılı, sözlü veya bu güne kadar uygulanagelmiş ticari teamüller çerçevesinde zımnen (gizli) yapılmış olabilir. Taraflar sözleşmeyi onaylar ve edim yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt eder.
- Her iki tarafın hakları da devredilecek mal ve hizmetlerle ilgili sözleşmede tanımlanabilir olmalıdır.
- Ödeme koşullarının tanımlanabilir olması gerekir.
- İşletmenin mal veya hizmetler karşılığında elde edeceği bedel tahsil edilebilir olmalıdır. Bu değerlendirme işletme tarafından yapılır ve bunu yaparken yalnızca müşterinin borcunu vadesinde ödeme kabiliyetini ve niyetini ölçmeye çalışır. Bedelin tahsil edilebilmesinin mümkün olmadığı sözleşmeler bu standardın kapsamında muhasebeleştirilemez.

Yukarıdaki kriterlerin sağlanamadığı durumlarda hasılatın tanınması için ilave olarak şu koşullar gereklidir:[40]

- İşletmenin sözleşmede belirtilen mal veya hizmete ilişkin yükümlülüklerini tamamlaması,
- Müşteriden sözleşme bedelinin önemli ölçüde veya tamamen tahsil edilmesi,
- Sözleşme bedelinin iade edilebilir nitelikte olmaması veya tahsil edilen bedelin iade edilebilir olmaması ve sözleşmenin tamamlanmış olması,
- Müşteriyle yapılan sözleşmenin standardın gerektirdiği şartları taşımaması halinde ve müşteriden mal ve hizmetin bedelinin tahsil edilmesi veya bu işlemler için herhangi bir depozito alınması durumunda hasılatın finansal tablolara alınabilmesi için şu hallerden birinin gerçekleşmesi gerekir;

İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmeti henüz müşteriye teslim etmemiş, taahhüt ettiği mal ve hizmetler ile ilgili herhangi bir bedel tahsil etmemiş veya etme hakkına sahip olmamış ise ortada bir sözleşmenin varlığından söz edilemez. Böyle bir durumda sözleşme ifa edilmemiş sayılır. Eğer müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin bir kıs-

[40] TFRS 15, Par.15.

mının veya tamamının işletmeye ödenmesi söz konusu ise ve bu ödemenin geri iadesi mümkün değilse;[41]

"*İşletme, tahsil ettiği bedeli yukarıda açıklanan hallerden biri gerçekleşinceye veya şartlar sonradan karşılanıncaya kadar yükümlülük olarak finansal tablolara alır. Sözleşmeyle ilgili durum ve şartlara bağlı olarak, finansal tablolara alınan bu yükümlülük, işletmenin gelecekte mal veya hizmetleri devretme ya da tahsil ettiği bedeli iade etme yükümlülüğünü temsil eder. Her iki durumda da yükümlülük, müşteriden tahsil edilen bedel üzerinden ölçülür".*[42]

**Bir Sözleşmenin Tanımlanması:** Gayrimenkul satışına ilişkin bir anlaşmada, satıcı, bir sözleşmenin tanımlanması için aşağıdaki durumları değerlendirir:[43]

- Alıcının mevcut finansal kaynaklarını (ödeme gücünü);
- Mülkiyetin alıcının operasyonlarına verdiği önemi temel alınarak alıcının sözleşmeye bağlılığını;
- Satıcı kendi benzer alıcı ve benzer sözleşmelerden kaynaklanan tecrübelerini;
- Satıcının sözleşme haklarını doğru bir şekilde uygulamak için var olan niyetini;
- Sözleşmenin ödeme koşullarını.

Eğer satıcı bu değerlendirmenin sonucunda hak etmeyi beklediği tutarı tahsil edemeyeceği yönünde bir karara varır ise o zaman sözleşmenin varlığından söz edilemez. Satıcı X, bir sözleşmenin var olup olmadığına karar vermeden önce nakit olarak almış olduğu depozitoları standardın 15. ve 16. paragraflarına uygun olarak finansal tablolarına almalıdır.[44]

TFRS 15, sözleşmelerin birleştirilmesi ve tek bir sözleşme olarak nasıl muhasebeleştirmesi gerektiğine yönelik açıklamalar ile birlikte, yine sözleşme değişikliklerinin nasıl muhasebeleştireceği konularına da açıklık getirmektedir.

---

[41] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m.**, s.197.
[42] TFRS 15, Par.16.
[43] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m,** s.197.
[44] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.17.

Sözleşmeler; her işletmeye göre, müşteri sınıfına veya satılan mal ve hizmetin niteliklerine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Düzenlenen bazı sözleşmeler belirsiz süreli olabileceği gibi, taraflarca anlaşarak sözleşmelerde bir takım değişiklikler yapılabilir veya sözleşmeler fesih edilebilir. Buna benzer durumlarda taraflar arasında hak ve yükümlülükler devam ettiği sözleşme süresince standart uygulanabilir.[45]

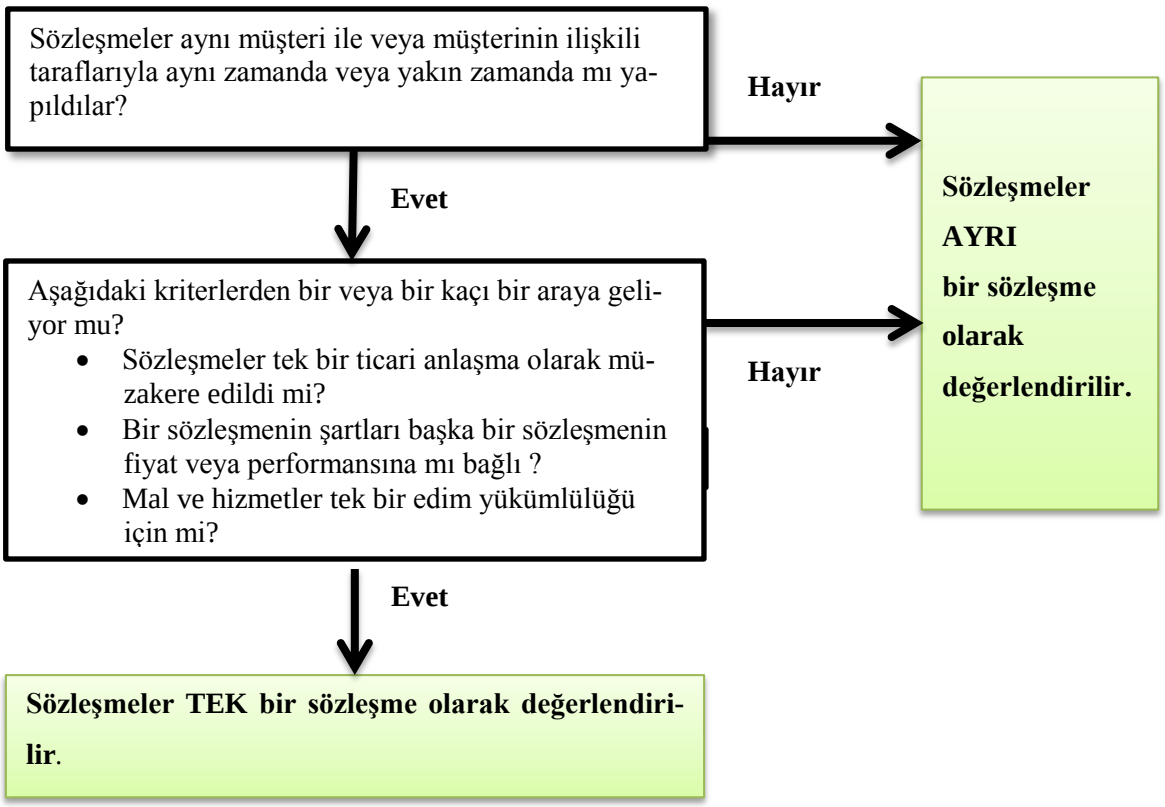
**Sözleşmelerin Birleştirilmesi:** Standart, genellikle bir müşteri ile yapılan tek bir sözleşmeye uygulanır. Ancak bazı durumlarda hasılatın tutarının ve zamanlamasının belirlenebilmesi için işletmenin sözleşmeleri birleştirip birleştirmediğine ya da ayrıştırıp ayrıştırmadığına bakılması gerekmektedir.[46]

Satılan mal ve hizmetlerle ilgili birden fazla sözleşmenin mevcut olduğu durumlarda ise özün önceliği kuralı gereği bu sözleşme tek bir sözleşmeymiş gibi ele alınmaktadır.Bir işletme, yakın veya aynı zamanda yaptığı ve aşağıdaki kriterleri karşılayan iki veya daha fazla sözleşmeyi tek bir sözleşme olarak kabul edebilir; [47]

- Sözleşmelerin tek bir ticari amaç için bir bütün olarak anlaşma yapıldığı durumlarda,
- Bir sözleşmede ödenen fiyatın diğer sözleşmedeki yükümlülüğün yerine getirilmesine veya fiyatına bağlı olması,
- Mal veya hizmetlerin sözleşmelere göre tek bir edim yükümlülüğüne bağlı olarak transfer edilmesinde,
- Sözleşme fiyatları karşılıklı olarak birbirine bağlı ise, iki veya daha fazla sözleşme birleştirilir ve tek bir sözleşme olarak işlem yapılmaktadır.

Şekil 5'te iki veya daha fazla sözleşmenin birleştirilebilmesi için gerekli şartlar gösterilmiştir:

[45] TFRS 15, Par.10.
[46] TFRS 15, Par.17.
[47] Ayşe İrem Keskin ve Banu Dinçer," Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekominikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama"**, Maliye Finans Yazıları**, S. 103 (Mart 2015), s.225.




**Şekil 5. Sözleşmelerin Birleştirilmesi İçin Gerekli Kriterler**

**Kaynak:** Grant Thornton, **IFRS 15'in İncelenmesi**, ABD, 2014, s.4.

**Sözleşme Değişiklikleri:** Sözleşme değişikliği hukuken yerine getirilmesi gereken hak ve yükümlülükleri değiştiren veya yeni haklar, yükümlülükler meydana getiren değişikliklerdir. Gerçekleşmesi için tarafların onaylaması gerekir. Sözleşme değişiklikleri yazılı ve sözlü yapılabileceği gibi, ticari işletmede uygulanagelmiş farklı ticari teamüller mevcut ise bunlara göre de yapılabilir. Taraflarca onaylanmamış sözleşme değişiklikleri standarda göre geçerli değildir ve mevcut sözleşme uygulanmaya devam eder.[48] Sözleşme değişikliğinin muhasebeleştirilmesi değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğine bağlıdır.[49]

[48] TFRS 15, Par.19.
[49] Keskin ve Dinçer, **a.g.m.**, s.224.

Başlangıçta üzerinde anlaşma sağlanmış fiyat ve sözleşme kapsamında ilerleyen dönemlerde meydana gelen bir değişiklik ancak aşağıdaki iki şekilde değerlendirilmektedir:[50]

- Yeni bir sözleşme gibi,
- Mevcut sözleşmenin bir unsuru olarak değerlendirilmektedir.

Sözleşme başlangıcında olduğu şekilde, sözleşme değişikliklerinin de yazılı olma şartı aranmadan taraflarca kabul edilmesi gerekmektedir. Tarafların karşılıklı sözlü mutabakat sağlaması değişikliğin kabul edilmesi için yeterlidir.[51]

Sözleşmeler aşağıdaki şartların her ikisini aynı anda sağladıklarında ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmektedir:[52]

- Sözleşme kapsamının taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlere ekleme yapılmasından dolayı genişlemesi,
- Sözleşme kapsamına dahil edilen ek mal ve hizmetlerin tek başına satış fiyatlarının müşteriye sağlanan indirimler oranında düzeltme yapıldığında sözleşme fiyatındaki artışa eşit olması.

İşletmeler yukarıdaki şartların her ikisini aynı anda sağlayamadığı durumda, sözleşmede yapılan değişiklik ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilemez. Sözleşmelerin tespitine ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:[53]

Yazılım şirketi Güç Teknik, bir stok takip yazılımını müşteriye lisanslamak için Müşterisi Ten-Tek ile bir sözleşme imzalamıştır. Üç gün sonra, ayrı bir sözleşmede, yazılım şirketi Güç Teknik lisanslı yazılımı müşteri Ten-Tek'in IT sisteminde işlev görecek şekilde kurulum için danışmanlık hizmetleri vermeyi kabul etmiştir. Müşteri Ten-Tek, kurulum işlemleri tamamlanıncaya kadar yazılımı kullanamaz. Yazılım şirketi Güç Teknik, yaptığı değerlendirmelerin sonucunda tek bir edim yükümlülüğünün olduğuna ve iki sözleşmenin birleştirilmesine karar vermiştir, çünkü aynı müşteriyle neredeyse aynı zamanda iki ayrı sözleşme imzalamıştır. Yazılım şirketi Güç Teknik, lisans ve da-

[50] Tuba Şavlı, "**TFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması",** İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2016, s.31.
[51] Şavlı, **"TFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması"**, s.31.
[52] TFRS 15, Par.20.
[53] KPMG International Cooperative,**a.g.e.**, s.20.

nışmanlık hizmetlerini, müşterinin sözleşme yaptığı birleştirilmiş öğeye entegre etmek için önemli bir hizmet sunmaktadır. Standardın sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması kısmında bu konu daha detaylı bir biçimde açıklanacaktır.

**Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Ele Alındığı Durumlar:** TFRS 15'e göre işletme sözleşmede yapılan değişiklikleri aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olması durumunda ayrı bir sözleşme gibi değerlendirir:[54]

1. Ayrılabilir mal veya hizmetin eklenmesi sözleşmenin kapsamını genişletir.
2. Ek olarak taahhüt edilen mal veya hizmet bağımsız satış fiyatına sahip ise sözleşmenin tutarını arttırır ve sözleşme şartlarına yansıtılarak fiyatta ayarlama yapılır.

Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alınmasına örnek aşağıdaki gibidir:[55]

Kıyı A.Ş. müşterisi Engin Ltd. Şti. ile birim satış fiyatı 200 TL olan 250 adet ürünü toplam 50.000 TL'ye satmayı taahhüt ettiği bir sözleşme yapmıştır. Ürünlerin müşteriye devri belirlenen 4 aylık vade sonunda belirli bir tarihte gerçekleşecektir. İşletme, müşteriye 250 adet ürünün kontrolünü belirlenen tarihte devrini gerçekleştirdikten sonra, müşteri ilave olarak 50 adet daha ürün talebinde bulunmuştur. İlave 50 adet ürün için birim satış fiyatı 190 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda ilave olan 50 adet ürün sözleşmenin kapsamını genişletmiş ve ilave ürünlerin bağımsız satış fiyatını yansıtan tutarda sözleşmede artış meydana gelmiştir. Yeni sipariş verilen 50 adet ürünün birbirinden ayrılabilir nitelikte ürünler olduğu ve ilave 50 ürün için belirlenen fiyatın da bu ürünlerin ayrı bir şekilde satılmasında oluşacak piyasa fiyatı olduğu dikkate alındığında, söz konusu sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmektedir. Dolayısı ile ilave 50 ürün için yapılan sözleşme değişikliği, mevcut sözleşmenin muhasebeleştirilmesi ile ilgili herhangi bir etki yaratmamaktadır ve yeni bir sözleşme olarak değerlendirilmektedir. İki sözleşmenin sonucu olarak elde edilen hasılat ayrı olarak finansal tablolarda gösterilir.

[54] TFRS 15, Par.20.
[55] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m.**, s.201.

**Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Ele Alınmadığı Durum:** TFRS 15'e göre sözleşme değişikliğinin yapıldığı tarihte henüz devredilmemiş mal veya hizmetlere ilişkin hesaplama aşağıdaki yollardan biriyle yapılmalıdır:[56]

- İleriye Doğru Hesaplama Yöntemi: Sözleşme değişikliği esnasında ya da değişiklik tarihinden önce kalan mal veya hizmetler, devredilen mal veya hizmetlerden ayrılabilir ise yani ayrı olarak hesaplanabilecek niteliklerdeki mal veya hizmetler ise başlangıçtaki asıl sözleşmenin iptalini gerektirir ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi yeniden hesaplanmalıdır. Buna ileriye doğru hesaplama yöntemi denmektedir. Asıl sözleşme ile yeni eklenen yükümlülüklerin toplamından oluşan kalan sözleşme yükümlülüğüne dağıtılacak tutar; müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin henüz hasılat olarak muhasebeleştirilmemiş tutarı ile sözleşme değişikliğine bağlı olarak taahhüt edilen tutardan oluşur. Tüm bu nedenlerden dolayı sözleşme değişikliği kalan mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesini etkileyen bir işlem olarak standartta ele alınmıştır. İleriye doğru hesaplama yöntemine örnek aşağıdaki şekildedir.[57]

Soft Lisans yazılım işletmesi müşterisi Tek Yapı ile yıllık 100.000 TL'den, toplam 400.000 TL'ye 4 yıllık bir hizmet sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmenin başlangıcında belirlenen 100.000 TL, hizmet için belirlenen bağımsız satış fiyatıdır. Üçüncü yılın sonunda taraflar sözleşmede değişiklik yapmaya karar vermiş ve dördüncü yılın ücretini 80.000 TL olarak belirlemiştir. Ek olarak 2 yıl için yıllık 60.000 TL'den toplam 120.000 TL olacak şekilde sözleşmenin kapsamı genişletilmiştir. Sözleşmenin revize edildiği tarihte hizmet sözleşmesinin yıllık bağımsız satış fiyatı 80.000 TL'dir. Ayrı olarak ek bir hizmet sunulması kararlaştırılmış olmasına rağmen, ek hizmetin bağımsız satış fiyatı sözleşmede ek hizmetin bağımsız satış fiyatını yansıtacak şekilde artmamıştır. Bu nedenle sözleşmede yapılan değişiklik ayrı bir sözleşme olarak dikkate alınmaz. Başlangıçta yapılan sözleşme iptal edilir ve yeni bir sözleşme ve yükümlülük olarak hesaplama yapılır. İlk sözleşmeden kalan yükümlülükler ise işletme tarafından hizmete dağıtılır. İşletme, ilk üç yıllık elde etmiş olduğu hasılatı (100.000 x 3 = 300.000 TL) muhasebeleştirerek finansal tablolarında gösterecektir. Geriye kalan 3 yıl için, yıllık

[56] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m.**, s.202.
[57] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m**., s.202.

66.667 olmak üzere ilave olarak muhasebeleştirmesi gereken hasılat tutarı 200.000 TL'dir. Toplam olarak sunulan hizmet için Soft Lisans yazılım işletmesinin muhasebeleştirmesi gereken toplam tutar 500.000 TL'dir.

- Geriye Doğru Hesaplama Yöntemi: Kalan mal veya hizmetler ayrılamıyor ancak sözleşme değişikliği yapılması gerekiyor ise bu durumda sözleşme yükümlülüklerinin ne kadarının yerine getirildiği incelenir, tek bir sözleşme yükümlülüğünün bir kısmı yerine getirilmiş ise, sözleşme değişikliği mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi hesaplanır. Bu değişiklik sözleşme değişikliği tarihinde hasılatta düzeltme olarak (artış veya azalış) muhasebeleştirilmektedir. Bu tür sözleşme değişiklikleri başlangıçta yapılan asıl sözleşmenin bir parçasıymış gibi değerlendirilmektedir. Geriye doğru hesaplama yöntemine örnek aşağıdaki şekildedir.[58]

İnşaat firması Yap-Sat A.Ş. müşterisi ile arsa karşılığı inşaat yapmak üzere sözleşme imzalamıştır. Sözleşme şartlarına göre binanın tamamlanma süresi 2 yıl olarak belirlenmiştir ve sözleşme tutarı 2.500.000 TL'dir. İnşaat firması bu yükümlülüğü, tek bir edim yükümlülüğü olarak tanımlamış ve hasılatı zamana yaygın olarak muhasebeleştirecektir. Sözleşme sonunda beklenen inşaat maliyeti 1.500.000 TL'dir. Birinci yılın sonunda girdi yöntemi kullanarak hesaplanan maliyetler ile işletme, yükümlülüğün %55'lik kısmını yerine getirdiğini belirlemiş ve hasılatın 1.375.000 TL'lik tutarını muhasebeleştirmiştir. 2. yılın 6. ayında yeni çevre düzenlemeleri kapsamında çıkarılan yasal düzenlemeler neticesinde taraflar binanın kat planlarında değişiklik yapılması konusunda mutabık kalmışlardır. Yapılan bu değişiklik sözleşme bedelinin 300.000 TL ve maliyetlerin de 200.000 TL artmasına neden olacaktır. Değişiklik tarihinde yerine getirilmesi gereken mal ve hizmet yükümlülükleri, değişiklik tarihinden önceki mal ve hizmet yükümlülüklerinden ayrılabilir durumda olmadığı için tek bir sözleşme yükümlülüğü olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle Yap-Sat İnşaat firması bu değişikliği ilk sözleşmenin bir parçasıymış gibi dikkate almalıdır. Neticede işletme sürecin ölçümünü güncelleyerek, toplam beklenen 1.700.000 TL'lik maliyeti ilk yıl gerçekleşen maliyete oranlayarak tamamlanan edim yükümlülüklerini yeniden hesaplamalı ve tamamlanma yüzdesini %50 olarak belirlemelidir. Tüm bu değerlendirmeler sonucunda değişiklik

[58] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s. 111.

tarihinde ek hasılat (2.800.000 x %50) – 1.375.000 = 25.000 TL olarak muhasebeleştirilir.

### 3.2.2. Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

İşletme, müşteri ile yaptığı bir sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmetleri değerlendirmekte ve taahhüt ettiği her bir yükümlülüğü edim yükümlülüğü olarak belirlemektedir.[59]

- Belirle bir mal veya hizmet (veya mal yada hizmetler paketi),
- Önemli ölçüde aynı olan ve müşteriye aynı devir şekline sahip olan bir dizi farklı mal veya hizmet.

Genellikle müşteriyle yapılan sözleşmede işletmenin yerine getirmekle yükümlü olduğu taahhütler açıkça belirtilmektedir. Ancak edim yükümlülükleri her zaman sözleşmede açıkça belirtilen mal veya hizmetlerle sınırlı değildir. İşletmenin ticari teamüllerinde, yayımlanmış politikalarında veya özel beyanlarında yer alan müşteride mal ve hizmetin tesliminde haklı bir beklenti yaratan her türlü uygulamalar edim yükümlülüğü olarak kabul edilmektedir. Edim yükümlülükleri müşteriye mal veya hizmet devredilmesiyle ilgili olmayan ancak sözleşmenin ifası kapsamında yapılmak zorunda olan yükümlülükleri kapsamamaktadır.[60]

Sözleşmeye bağlı olarak, müşteriye taahhüt edilebilecek mal veya hizmetler TFRS 15'te şu şekilde sıralanmıştır:[61]

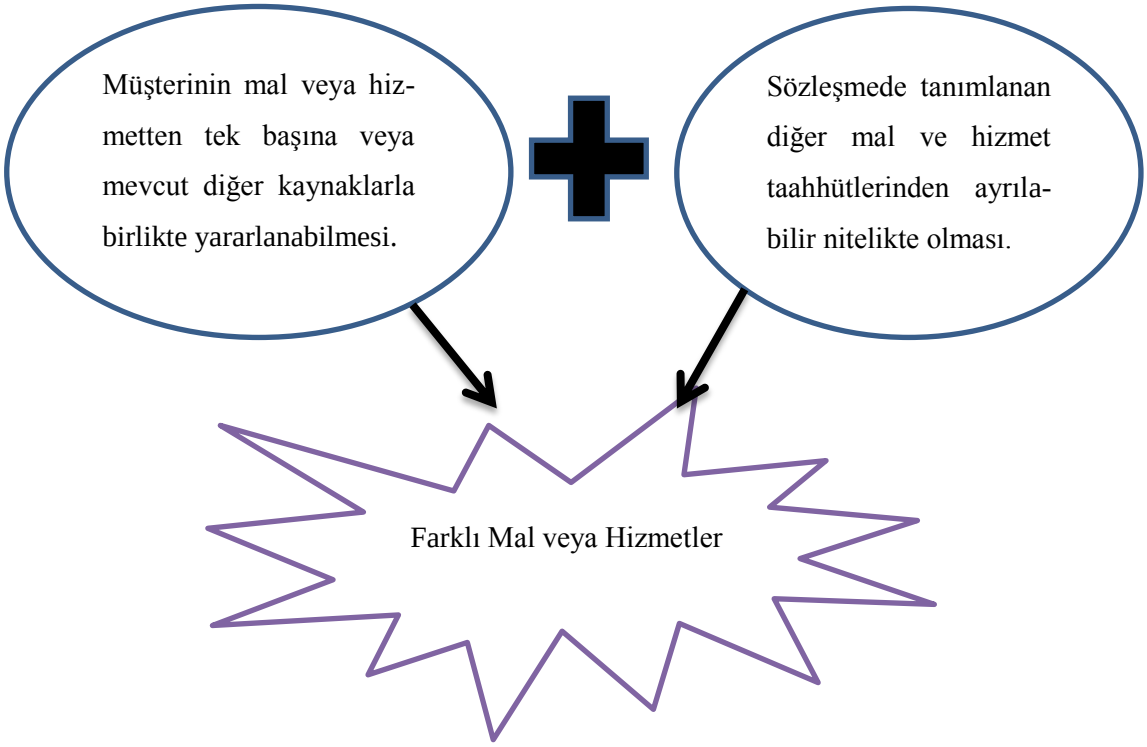
- İşletme tarafından üretilen malların satışı- mamuller, tekrar satılmak üzere satın alınan malların satışı-ticari mallar, bir işletmeye ait mal veya hizmetin acente, komisyoncu vb. yoluyla satışı, müşteri için sözleşmeye dayalı olarak üzerinde mutabık kalınan bir hizmetin yerine getirilmesi ve mal veya hizmeti sağlamak için daimi bir hizmet sağlamasıdır.
- Gelecekte sağlanacak mal veya hizmeti elde etme hakkı, müşteriye ileride ilave mal veya hizmet devretme sözü verilmesi ile bir müşteri adına, bir varlığın inşası, üretimi veya geliştirilmesi.

[59] KPMG International Cooperative, **a.g.e.,** s.22.
[60] TFRS 15, Par.24.
[61] TFRS 15, Par.16.

- İmtiyaz sözleşmeleri
- İlave mal veya hizmeti satın alma hakkı.

Edim yükümlülüğü kriteri esasen TFRS 15'in en temel unsurudur. Gelirin tahakkuk etmesi, sözleşmenin edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlıdır.[62]

Yapılan sözleşmede birden fazla mal ve hizmet taahhüdünün bulunması, işletmenin sözleşmeyi edim yükümlülükleri açısından incelemesini gerekli kılmaktadır. Taahhüt edilen mal veya hizmetlerin aşağıdaki koşullardan her ikisinin birlikte karşılaması durumunda ayrı edim yükümlülüğü uygulanmaktadır. Edim yükümlülüğünün koşulları Şekil 6'da gösterilmektedir:




**Şekil 6. Sözleşmedeki Farklı Mal veya Hizmetlerin Tanımlanması**

**Kaynak:** KPMG LLP, **a.g.e.**, s.23.

### 3.2.2.1. Sözleşmedeki Farklı Mal veya Hizmetler

Öncelikle sözleşmeye konu olan mal veya hizmet, müşteri açısından yararlanabilir (fayda sağlanabilir) özelliğe sahip olmalı ve şu özellikleri taşımalıdır: [63]

[62] Grant Thornton, **a.g.m.**, s.6.

- Kendi başlarına kullanılabilir veya,
- Hazır olan diğer kaynaklarla kullanabilir (işletme veya başka bir işletme tarafından üretilen ayrı olarak satılan) olmalıdır.

Yukarıdaki tanıma ilave olarak mal ve hizmetler;

- Tüketilebilir, kullanıbilir ve satılabilir olmalı,
- Hurda değerinden daha yüksek bir değerden satılabilmeli,
- Elde tutulduğu zaman iktisadi fayda üretecek nitelikliğe sahip olmalıdır.[64]

İşletme, bir mal veya hizmeti devretme taahhüdünü sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden ayıramadığında, tüm sözleşmeyi bir bütün olarak değerlendirmeli, yargılamalı ve ilgili tüm koşulları dikkatle incelemelidir.

Bir mal veya hizmet sözleşmedeki taahhüt edilen mal ve hizmetlerde aşağıdaki koşullar mevcut ise edim yükümlülüğü ayrı olarak değerlendirilemez:[65]

- Bir ürün veya hizmetin üretimi sözleşmede yer alan başka bir ürüne veya hizmete bağlı ise ve işletme bu ürünleri birbirinden ayıramıyorsa,
- Sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmet, diğer taahhüt edilen ürün veya hizmeti büyük ölçüde etkiliyor veya değiştiriyor ise,
- Sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetler birbiriyle büyük ölçüde bağımlı ve ilişkili ise, bir ürünün müşteriye devri tek başın mümkün değil ise edim yükümlülüğü ayrı olarak değerlendirilemez.

Edim yükümlülüğünün tanımlanmasına ilişkin örnek aşağıdaki gibidir: [66]

İnşaat Firması Yin Sun bir otel tasarımı ve inşaatı için müşterisi Sarplus ile bir sözleşme imzalamıştır. İnşaat Şirketi Yin Sun, projenin genel yönetiminden, mühendislik hizmetlerinden, mal ve hizmet tedariğinden, saha temizliği, yapının inşaası, her türlü tesisat işleminin yapılmasından, alt yapı çalışmaları ile her türlü ekipman

---

[63] Binder Seidman International Group, **IFRS 15 at a Glance,** (Çevrimiçi) https://www.bdo.global/-getmedia/2d1b1b78-26c3-473f-8d5c-c873f858bd56/IFRS-at-a-glance-January-2016.pdf.aspx, (Erişim Tarihi: 08.04.2016), s.4.
[64] Binder Seidman International Group, **a.g.e.**, s.4.
[65] TFRS 15, Par.29.
[66] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.23.

kurulumundan ve inşaatın tamamlanmasından sorumludur. Müşteri Sarplus için fayda sağlayacak mal ve hizmetler inşaat firması Yin Sun tarafından belirlenmiştir. Müşteri Sarplus bu mal ve hizmetlerden tek başına faydalanabilir. Örneğin, her inşaat malzemesi ayrı olarak pek çok kuruluş tarafından satılıyor ise, müşteri Sarplus bu ürünleri ayrı olarak hurda değerinden daha yüksek bir tutarda veya diğer hazır kaynaklarla satabilir (ek malzemeler veya bir başka yüklenicinin sunmuş olduğu kaynaklar gibi). Bu nedenle mal ve hizmetler ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmektedir. Ancak ayrı edim yükümlülüğünün gerçekleşmesi için standardın 29. maddesi (b) bendine göre bir mal veya hizmetin bağımsız edim yükümlülüğü olarak tanımlanabilmesi mal veya hizmetin taahhüdünün sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrılabilir olması gereklidir. İnşaat firması Yin Sun, taahhüt edilen mal ve hizmetleri sözleşmedeki diğer mal ve hizmetlerden ayrı olarak tanımlayamaz. Bununla birlikte, bunun yerine, İnşaat Şirketi Yin Sun sözleşmedeki tüm malları ve hizmetleri birleştirerek önemli bir entegrasyon hizmeti sağlamaktadır. Müşteri Sarplus'ın sözleşme yaptığı temel ürün oteldir yani birleştirilmiş çıktıdır. Dolayısıyla, oteli tek bir edim yükümlülüğü olarak yapılandırmak için mal ve hizmet paketini edim yükümlülüğü olarak tanımlamaktadır.

### 3.2.3. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

İşletmeler sözleşmede taahhüt ettikleri mal veya hizmetler ile ilgili edim yükümlülüklerini yerine getirdiklerinde hasılatı muhasebeleştirerek finansal tablolarında göstermektedir. İşletmeler, TFRS 15'in 22 ile 30. paragrafları arasında tanımlanan her bir edim yükümlülüğünden elde ettikleri hasılatı zamana yaygın olarak mı yoksa zamanın belirli bir noktasında mı finansal tablolarında göstermeleri gerektiğini sözleşme başlangıcında belirlemelidir.[67]

Bir işletmenin sözleşmedeki edim yükümlülüğünü yerine getirmesi, sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmet kontrolünün müşteriye geçmesi ile ölçülür. Kontrol, başka işletmelerin sözleşmeye konu olan mal ve hizmetlerden faydalanabilme ihtimalini önleme gücüdür.[68]

[67] TFRS 15, Par.31-32.
[68] TFRS 15, Par.33.

İşletmelerin, müşterinin bir varlığın kontrolünü ele geçirip geçirmediğini tespit ederken, varlığın geri alımına ilişkin anlaşmaları TFRS 15 paragraf B64 ve B76'ya göre değerlendirmesi gerekmektedir.[69]

### 3.2.3.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

TFRS 15 paragraf 35'e göre; aşağıdaki koşullardan birinin yerine getirilmesi halinde, işletme bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak müşterisine devretmekte, edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmekte ve yine hasılatı da zamana yayılı olarak finansal tablolarında göstermektedir:

- İşletme edim yükümlülüğünü yerine getirdikçe, müşterinin de aynı anda edimin sağladığı faydayı alıp tüketebilmesi,
- İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe, kontrolü müşteriye geçebilen bir varlık oluşturması,
- İşletmenin yerine getirdiği ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık meydana getirmemesi ve bunun sonucu olarak işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık alması beklenen tutar üzerinde hukuken icra yolu ile tahsil edebileceği bir hakkının bulunması.

Zamana yaygın olarak yükümlülüklerin yerine getirilmesine en iyi örnek yıllara yaygın inşaat ve taahhüt projeleridir. Bu projeler, genellikle bir yıldan uzun süren, müşterinin isteklerine yönelik hazırlanan, edim yükümlülüklerin zamana yaygın olarak yerine getirildiği satış işlemleridir.[70]

### 3.2.3.2. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

TFRS 15, 35 ve 37. Paragrafları değerlendirildiğinde, zamana yayılı olarak bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda, yükümlülük belirli bir anda yerine getirilir. İşletme, TFRS 15 31-34. Paragraflarda yer alan hükümlere dayanarak kontrolün müşteriye geçtiği anı ve edim yükümlülüğünün yerine getirildiği anı tespit

[69] TFRS 15, Par.34.
[70] Tuba Şavlı, **Kamu Gözetim Kurumunun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2014, s.36.

etmekle yükümlüdür. Ayrıca işletme, kontrolün devrini tespit etmek amacı ile aşağıdakileri içeren göstergeleri de dikkate almaktadır:[71]

- İşletmenin taahhüt ettiği mal ve hizmetler karşılığında tahsilat hakkının bulunması,
- Müşterinin varlığının kontrolünü ele geçirmesi, varlığın tüm faydasını büyük ölçüde kullanabildiği, yani yasal mülkiyet hakkına sahip olması,
- İşletmenin varlığın zilyetliğini müşteriye devretmiş olması. Zilyetliğin devri ile, müşteri söz konusu varlığın kullanımını yönetebilir, başkaları tarafından kullanılmasını engelleyebilir,
- Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmasına bağlı olarak meydana gelebilecek tüm getiri ve önemli riskleri üstlenmesi,
- Varlığın, müşteri tarafından kabul edilmesi, varlığın kullanımının yönetilebildiği ve kalan tüm faydasının müşteri tarafından büyük ölçüde elde edildiğinin göstergesidir.

Hasılatın, edim yükümlülüklerinin yerine getirildikçe zamana yaygın olarak mı yoksa yerine getirildiği belirli zamanda mı muhasebeleştirilmesinin irdelenmesine yönelik örnek aşağıdaki şekildedir:[72]

Yazılım şirketi olarak hizmet veren BPCS; müşterisi ile kurulum hizmetini içeren bir yazılım lisansını sağlamak, ayrıca detayları belirli olmayan periyodik zamanlarda yazılım güncellemelerini sağlamak ve telefon veya uzaktan erişim sağlayarak teknik destek vermek üzerine 2 yıllık çok unsurlu bir sözleşme imzalamıştır. Kurulum hizmeti başka işletmeler tarafından da yazılımda herhangi bir değişikliğe neden olmadan sağlanmaktadır.

İşletme, taahhüt etmiş olduğu tüm bu hizmetleri TFRS 15'in 27. Paragrafına göre değerlendirmekte ve bir birlerinden farklı olup olmadığı yönünde bir karara varmaktadır. İşletmenin gözlemleri şu şekildedir; yazılım teknik destek ve güncellemeler

[71] TFRS 15, Par.38.
[72] İlker Calayoğlu, "Yazılım Maliyetleinin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesine İlişkin Model Önerisi", **PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Eylül 2016, Sakarya, s.29.

yapılmasa da fonksiyonel olarak kullanılabilmektedir. Bu durumda müşteri her bir üründen ayrı olarak faydalanabilmekte dolayısı ile işletme, müşteriye taahhüt edilen bu ürünleri ayrı olarak değerlendirmektedir. İşletmenin, TFRS 15, 29. paragrafına dayanarak yapmış olduğu değerlendirmeye istinaden kurulum hizmeti yazılımın kendisini değiştirmediği veya özelleştirmediği için ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmektedir. Böylece bu sözleşmede işletme tarafından ayrı ayrı 4 adet edim yükümlülüğü olduğu tanımlanmaktadır:

- Yazılımın kullanım lisansı,
- Kurulum hizmeti,
- Yazılım güncellemesi,
- Teknik destek.

İşletme, tüm bu edim yükümlülüklerini yerine getirdiği belirli bir zamanda veya zamana yaygın olarak muhasebeleştirmesi gerektiğini TFRS 15, 31-38. Paragraflarına göre değerlendirmekte ve bu doğrultuda hasılatı finansal tablolarında muhasebeleştirmektedir.

#### 3.2.3.3. Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi

Zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüklerinin tamamen ifasına yönelik olarak, işletme tarafından TFRS 15 35 ve 37. Paragraflarına uyarınca ilerlemenin ölçülmesi sağlanmakta ve hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolarda sunulmaktadır. İlerlemenin ölçülmesinde temel amaç, işletmenin yerine getirdiği edim yükümlülüklerini doğru bir şekilde finansal tablolarda göstermektir.[73]

İşletme, tutarlı bir şekilde benzer edim yükümlülüklerine uygulamak için, zamana yayılı her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi kullanmaktadır. İşletme, yerine getirilen edim yükümlülüklerin yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi her bir raporlama dönemi sonunda yeniden ölçer.[74]

[73] TFRS 15, Par.39.
[74] TFRS 15, Par.40.

TFRS 15'e göre ilerlemenin ölçülmesinde en uygun yöntem girdi ve çıktı yöntemleridir. Standardın B14 ve B19. Paragraflarında işletmenin edim yükümlülüklerinin tamamının yerine getirilmesine yönelik ilerlemenin ölçümünde girdi ve çıktı yöntemlerinin nasıl uygulanacağına yönelik detaylara değinilmiştir. İşletmeler, ilerleme ölçümünün tespitinde taahhüt ettikleri mal ve hizmetlerin niteliğini dikkate alırlar.[75]

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde girdi ve çıktı yöntemleri örneklerle detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

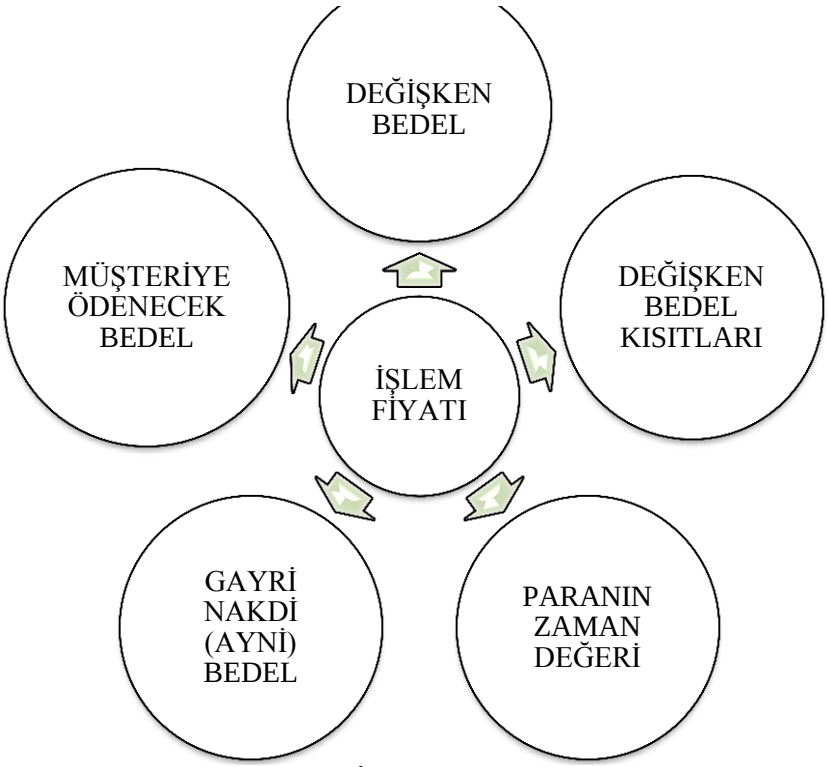
### 3.2.4. İşlem Fiyatının Belirlenmesi

İşlem fiyatı üçüncü kişiler adına alınan tutarlar (örneğin satış vergileri) hariç olmak üzere, işletme dâhilinde söz verilen mal ve hizmetin teslim edilmesine karşılık işletmelerin tahsil etmeyi beklediği tutardır. İşlem bedeli ticari teamüller ve sözleşme hükümleri dikkate alınarak belirlenmektedir.[76] Bir işletme işlem fiyatını belirlerken aşağıdaki tüm faktörlerin etkilerini detaylı bir şekilde ölçmektedir:[77]

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

Bir işletmenin işlem fiyatını belirlerken değerlendirilmesi gereken faktörler Şekil 7'de şu şekilde gösterilmiştir:

[75] TFRS 15, Par.40.
[76] Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **a.g.e.**, s.4.
[77] Keskin ve Dinçer, **a.g.m.**, s.228.




**Şekil 7. İşlem Fiyatını Etkileyen Faktörler**

**Kaynak:** KPMG LLP, **a.g.e.**, s.34.

**Değişken Bedel:** Bir sözleşmeye göre alınan bedel, indirimlere, iadelere, teminatlara, fiyat imtiyazlarına, teşviklere, performans ikramiyelerine, cezalara ve benzer kalemlere bağlı olarak değişkenlik gösterebileceği gibi, hak edilecek bedelin gelecekte bir olayın meydana gelmesine bağlı olarak da bir takım değişiklikler gösterebilir.[78]

İşletme, sözleşmede hangi oranda bir dizi değişkene yer vermesi gerektiğini sözleşmenin başlangıcında değerlendirmeli ve açıkça belirtmelidir.[79] Sözleşme şartlarına ek olarak aşağıdaki iki durumun meydana gelmesi halinde TFRS 15'e göre taahhüt edilen bedel değişken bedeldir: [80]

- Müşterinin, işletmenin bir fiyat avantajı teklif edeceği ile ilgili geçerli bir beklentisi bulunuyor; bu neden işletmenin yayımlanmış politikalarından , özel beyanlarından veya işletmenin bu güne kadar uygulamış olduğu ticari teammüllerden kaynaklanabilir.

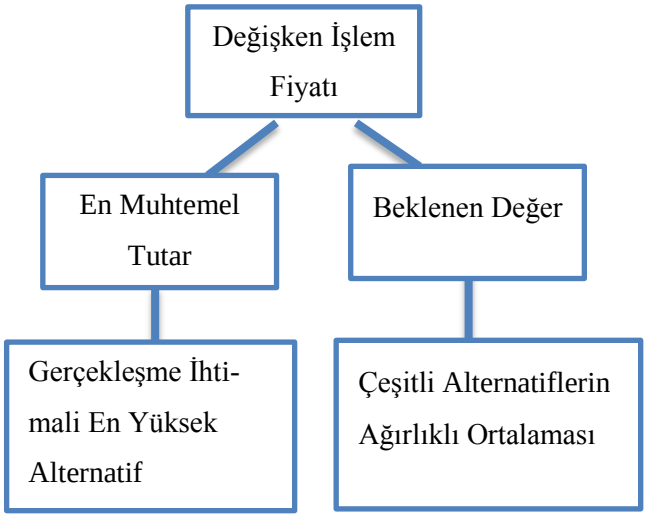
[78] TFRS 15, Par.51.
[79] Tan Liong Tong, **A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers,** http://www.-masb.org/my/images/2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%20, 2014, s.34.
[80] TFRS 15, Par.52.

- Bu beklenti sektörden sektöre değişkenlik göstermekle birlikte, indirim, geri ödeme veya para puan şeklinde olan taahhütler değişken bedeldir.

İşletme değişken bedelin değerini tahmin ederken, standartta belirtilen yöntemlerden hangisinin doğru değeri yansıttığını düşünüyorsa o yöntemi kullanmalıdır. Bu yöntemler beklenen değer ve en muhtemel tutardır. İşletme önemli oranda benzer özellikteki sözleşmelere sahipse beklenen değer uygun bir tahmin yöntemi olacaktır. En muhtemel tutar, sözleşmenin sadece iki muhtemel sonucunun olduğu durumlarda uygun bir yöntemdir. Örneğin, bir işletme sözleşmesinde yer alan satış ciro primini, yükümlülüğü yerine getirme tarihine bağlı olarak alacaktır ya da alamayacaktır.[81]

İşletme, işlem fiyatını tahmin etmek için, sözleşmenin ömrü süresince aynı yöntemi kullanmalıdır. Müşteriye değişken bedelin bir bölümünü geri ödeme beklentisi içinde olan işletme, geri ödemeyi beklediği bedel için pasifte ilgili hesapta karşılık ayırmalı ve her raporlama döneminin sonunda, durumdaki değişikliğe göre geri ödeme yükümlülüğünü güncellemelidir.[82] Değişken işlem fiyatının belirlenmesi Şekil 8'de gösterilmiştir:

[81] Keskin ve Dinçer, **a.g.m.**, s.229.
[82] TFRS 15, Par.54.




**Şekil 8. Değişken İşlem Fiyatının Belirlenmesi.**

**Kaynak:** PWC National Profissional Services Group, **New Revenue Guidance Implementation in the Consumer Markets Industry**, Eylül 2017, s.6.

### a) İşlem Fiyatının Belirlenmesinde Beklenen Değer Yöntemi

Beklenen değer, pek çok ihtimalin ağırlıklı ortalaması alınarak hesaplanan sonuçtur. İşletmenin bu yöntemi, benzer özellikteki birçok sözleşmenin varlığında kullanması daha uygun olacaktır.[83] Beklenen değer yöntemine göre işlem fiyatının tespiti aşağıda örneklendirilmiştir: [84]

Beyaz eşya üreticisi Bos, müşterisi perakendeci Erdem Ticaret'e tanesi 1.000 TL olan 100 adet buzdolabı için 100.000 TL tahsil etmek üzere bir anlaşma yapmıştır. Beyaz eşya üreticisi Bos, anlaşmayı takip eden 6 ay boyunca anlaşma tutarı ile en düşük fiyat arasında fiyat koruması sağlayacağı konusunda Perakendeci Erdem Ticaret'e taahhütte bulunmuştur. Beyaz eşya üreticisi Bos, daha önce yaptığı benzer kontratlardan yola çıkarak aşağıdaki tahminlerde bulunmuştur:

[83] TFRS 15, Par.53.
[84] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.36

| | Beklenen Değer | Gerçekleşme Olasılığı % | Olasılıklı Tutar |
|---|---|---|---|
| **0** | 500 | % 60 | 300 |
| **50** | 450 | % 30 | 135 |
| **100** | 400 | % 10 | 40 |
| **İşlem Fiyatı** | | **% 100** | **475** |

Üretici Bos, beklenen değer yönteminin vade sonundaki tutarı tahmin etmek için daha iyi bir yöntem olduğuna karar vermiştir. Buna göre; bir buzdolabı için ilk 6 ayda beklenen işlem fiyatı 475 TL'dir.

**b) İşlem Fiyatının Belirlenmesinde En Muhtemel Tutar Yöntemi**

En muhtemel tutar yöntemi, olması beklenen seçenekler arasında, gerçekleşme ihtimali en yüksek olanın tespit edilerek işlem fiyatı olarak kabul edilmesidir. Değişken bedel ile ilgili doğru bir tahmin verebilmesi için sözleşmede en fazla iki veya üç olasılığın yer alması gerekmektedir.[85]

En muhtemel tutar yöntemi ile ilgili örnek aşağıdaki gibidir: [86]

Yapı ve inşaat firması Yap-Sat A.Ş. müşteriyle bir bina inşa etmek üzere sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin tutarı inşaat firması Yap-Sat'ın projeyi ne zaman tamamlayıp teslim edeceğine bağlıdır. İnşaat firması Yap-Sat projeyi zamanında teslim ederse 130.000 TL, projede gecikme olursa 110.000 TL müşteriden tahsil edebilecektir. Aşağıdaki tabloda gerçekleşmesi muhtemel en iyi tutar yer almaktadır.

| Sonuç | Ödeme | Olasılık |
|---|---|---|
| Projenin zamanında tamamlanması | **130.000** | **%90** |
| Projenin gecikmesi | **110.000** | **%10** |

Bu kontratta gerçekleşmesi muhtemel sadece iki olasılık vardır. Projenin zamanında tamamlanması veya tamamlanamaması. TFRS 15'in 53. Paragrafının b bendine göre sözleşmede yalnızca iki olası sonuç öngörülmesi durumunda değişken bedel uygun

[85] TFRS 15, Par.53.
[86] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.37

olarak tahmin edilebilmektedir. Bu durumda inşaat firması Yap-Sat A.Ş. atıfta yapılan maddeye uygun olarak kontrat sonunda gerçekleşmesi muhtemel 130.000 TL'yi tahsil edeceğini finansal tablolarında göstermelidir.

**İade Yükümlülükleri**

İşletme, bazı mal ve hizmet satış sözleşmeleri ile ilgili müşteriye iade hakkı tanımaktadır. Bu durumda müşteriye geri ödemeyi beklediği tutar kadar, finansal tablolara bir iade yükümlülüğü yansıtmalıdır. İşletmenin, iade yükümlülüklerini, sözleşme şartlarındaki değişiklikleri göz önünde bulundurarak her raporlama döneminde güncellemesi gerekmektedir. İşletme, iade hakkı tanınan bir satış sözleşmesi ile ilgili iade yükümlülükleri TFRS 15'in B20 ve B27 paragrafları uyarınca muhasebeleştirmektedir.[87]

İşletmeler, müşterilerine kontrol hakkını elde ettikleri bir ürünün iadesi ile ilgili bazı haklar tanıyabileceği gibi bunun yanı sıra ilave birtakım haklar da sunabilmektedir. Bu haklar; TFRS 15 paragraf B20'de müşterinin ödemiş olduğu bedelin bir kısmı ya da tamamını geri isteme hakkı veya işletmeye borçlanmış olduğu tutar oranında kredi ve iade etmiş olduğu ürün yerine farklı bir ürün satın alma hakkı olabilir. Paragraf B26'ya göre ise, iadesi istenen ürünün değiştirilmesinde aynı cins, nitelik ve fiyat söz konusu ise bu yapılan işlem iade kapsamında değerlendirilmez.

**Değişken Bedel Kısıtları:** Eğer müşteri sözleşmesine konu olan tutar değişkense, işletmenin, tanınmış hasılatın toplam tutarı kısıtlamasını değerlendirmesi gerekmektedir. Kısıtların amacı, sözleşmedeki değişken giderlere ilişkin belirsizlik çözüldüğünde önemli bir ters kayda neden olmuyorsa, işletmenin hasılatı tanımasını sağlamaktır.[88]

TFRS 15'in 57 ve 58. Paragraflarına göre hasılat iptalini gerektiren başlıca faktörler aşağıdaki gibidir:

1. Sözleşmeye konu olan tutar işletmenin etkisinin dışındaki faktörlere önemli ölçüde bağlıdır,

2. Tutardaki belirsizliğin uzun bir süre çözülememesi ve çözülmesiyle ilgili bir beklentinin olmaması,

[87] TFRS 15, Par.55.
[88] Keskin ve Dinçer, **a.g.m.**, s.229.

3. İşletmenin benzer sözleşmelerle ilgili tecrübesinin az olması, bu nedenle bir tahminde bulunamaması,

4. İşletmenin, geniş aralıkta fiyat indirimleri sunma deneyimine sahip olması,

5. Sözleşmede çok sayıda ve geniş aralıkta olası değişken fiyat olması,

İşletme, her hesap dönemi sonunda mevcut durumu incelemelidir ve meydana gelen değişiklikleri doğru olarak finansal tablolara yansıtmak üzere işlem bedelini güncellemelidir. Müşteri imtiyaz hakkına yol açan müteakip satış veya kullanım ortaya çıkması durumunda, satışa veya kullanıma dayalı imtiyaz haklarının tümünün veya bir kısmının dağıtıldığı edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (tümü veya bir kısmı) hasılat muhasebeleştirilmelidir.[89]

**Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması:** Değişken bedel tutarının belirli bir kısmının veya tamamının işletme tarafından işlem bedeline dahil edilebilmesi için, değişken bedel ile ilgili belirsizlik ortadan kalktığında finansal tablolarda gösterilen kümülatif hasılat tutarında önemli düzeyde iptal olmayacağı hususunda kesin bir kanaat oluşması gerekmektedir.[90]

İşletme, değişken bedele ilişkin belirsizliğin, finansal tablolarda sunulan toplam hasılat üzerinde önemli bir iptal işlemi yaratıp yaratmayacağını değerlendirirken, hasılat iptalinin hem gerçekleşme olasılığını hem de büyüklüğünü ölçmelidir. Bir hasılat iptalinin olma olasılığını ve büyüklüğünü arttırabilecek faktörler aşağıda sayılmıştır:[91]

- İşlem bedelinin, işletmenin kontrol edebileceği dışındaki faktörlere büyük oranda duyarlı olması. Bunlar, piyasada meydana gelen volatilite, hava şartları veya taahhüt edilen mal ve hizmetlerde hızlı şekilde değer yitirme riski vb, şeklinde olabilir,
- İşletmenin, bedele ilişkin belirsizliğin uzun süre devam etmesi şeklinde bir beklentisinin olması,
- İşletmenin, benzer türdeki mal ve hizmet sözleşmeleri ile ilgili tecrübesi yetersiz veya sınırlı olabilir,

[89] TFRS 15, Par.B63.
[90] TFRS 15, Par.56.
[91] TFRS 15, Par.57.

- İşletmenin, benzer durumlar veya şartlarda ilgili sözleşmelerinde değişiklik yapma veya fiyat avantajı sunma şeklinde pek çok uygulamasının mevcut olması,
- Sözleşme için birden fazla sayıda gerçekleşme ihtimali yüksek bedelin var olması.

**Değişken Bedel Tahmininin Yeniden Değerlendirilmesi**

İşletme, raporlama dönemi sonunda, dönem sonunda var olan koşulları ve dönem boyunca bu koşullarda meydana gelen değişiklikleri doğru yansıtmalıdır. Bu nedenle, değişken bedel ile ilgili tahminin sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı da dahil olmak üzere tüm tahmini işlem bedelini güncellemektedir. Güncellemiş olduğu işlem bedelini, standardın 87 ve 90. Paragraflarına istinaden muhasebeleştirmektedir.[92]

Varlık yönetimi ile ilgili yapılan işlemler değişken bedelin sınırlandırmasına tabidir. Değişken bedel sınırlandırılması ve yeniden değerlendirilmesine yönelik örnek aşağıdaki şekildedir:[93]

Varlık Yönetim Şirketi Atik A.Ş. , 01 Ocak 2018 tarihinde beş yıl boyunca varlık yönetim hizmetlerini sağlamak için müşterisi ile bir sözleşme imzalamıştır. İşletme, her çeyrek sonunda müşterinin yönetimi altındaki varlıklarına dayalı olarak %2 oranında üç aylık varlık yönetim ücreti tahsil edecektir. Bu ücrete ek olarak, işletme, beş yıllık dönem boyunca fonun gözlemlenebilir piyasa endeks getirisini aşan tutarın yüzde 20'sine kadar performansa dayalı bir teşvik ücreti elde edecektir. Sonuç olarak bu sözleşmedeki hem varlık yönetim ücreti hem de performansa dayalı teşvik ücreti değişiklik göstermektedir.

İşletme, TFRS 15'in, 22. Paragrafı uyarınca, esas olarak aynı olan ve aynı transfer modeline dair bir dizi farklı hizmet sunmaktadır ve sözleşmedeki edim yükümlülüklerini tek bir edim yükümlülüğü olarak tanımlamıştır.

İşletme, TFRS 15, 22 (b) paragrafı uyarınca, sözleşmedeki edim yükümlülüklerini zamana yaygın olarak yerine getirilmesi gereken tek bir edim yükümlülüğü olarak

[92] TFRS 15, Par.59.
[93] Statutory Board Financial Reporting Standard, SB-FRS 115, "**Revenue from Contracts with Customers Illustrative Examples**", (Çevrimiçi) http://www.assb.gov.sg/docs/attachments/frassb-_frs_after1Jan2017/-SB-FRS_115_(November_2014).pdf, (Erişim Tarihi: 13.01.2018). s.25.

tanımlar çünkü işletme, esas olarak aynı olan ve aynı transfer modeline sahip bir dizi farklı hizmet sunmaktadır.

İşletme, belirlenen işlem fiyatının piyasaya bağlı olduğunu ve dolayısıyla işletmenin etkisi dışındaki faktörlere karşı oldukça hassas olduğunu gözlemler. Buna ek olarak, teşvik ücreti çok sayıda ve geniş bir gerçekleşmesi muhtemel tutar yelpazesine sahiptir. İşletme ayrıca, benzer sözleşmelerle deneyime sahip olmasına rağmen, bu deneyimin, piyasanın gelecekteki performansını belirlemede yetersiz olduğunu tespit etmiştir. Bu nedenle işletme, sözleşme başlangıcında, varlık yönetim ücretinde veya teşvik ücretinde değişken bedele ilişkin belirsizliğin ortadan kalkmasında kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal işlemi olmayacağının kuvvetle muhtemel olup olmadığını tespit edememektedir.[94]

İşletme, her bir raporlama tarihinde işlem fiyatını tahmin etmektedir. Sonuç olarak, işletme, her üç aylık dönem sonunda, belirsizlik ortadan kalktığı için, işlem fiyatına üç aylık varlık yönetim ücretinin fiili miktarını dahil edebileceği ancak, bu tarihlerdeki işlem fiyatında teşvik ücretini tahmin edemeyeceği sonucuna varmıştır. Bunun nedeni, sözleşmenin başlangıcından itibaren teşvik ücretinin piyasa endeksine son derece duyarlı olması, işletmenin işlem fiyatında teşvik ücretini tahmin etmesi durumunda, kümülatif hasılat üzerinde önemli bir iptal işlemi olmasının kuvvetle muhtemel olduğu sonucuna varmasıdır.[95]

Her üç aylık dönem sonunda işletme, üç aylık varlık yönetim ücretini, dönem içerisinde TFRS 15 84 (b) ve 85'inci paragrafları uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını teşkil eden bir seri farklı mal veya hizmet kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetler ile bir değişken tutarı tamamıyla bir edim yükümlülüğüne veya 22 (b) paragrafı uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını oluşturan farklı mal veya hizmete dağıtmaktadır. Bunun nedeni, ücretin, özellikle, işletmenin diğer çeyreklerde sunulan hizmetlerden farklı olan hizmetleri transfer etme çabaları ile ilgili olmasıdır.

[94] TFRS 15, Par.56.
[95] TFRS 15, Par.57.

**Sözleşmede Önemli Bir Finansman İşleminin Varlığı:**

Eğer sözleşme önemli bir finansman unsuru içeriyorsa, işletme işlem fiyatının tahminine paranın zaman değerini yansıtmalıdır.[96]

TFRS 15, şirketin bir sözleşmede önemli bir finansman unsuru bulunup bulunmadığını (diğer hususların yanı sıra) taahhüt edilen bedel ile nakit satış fiyatı arasındaki ilişkiyi ve süre uzunluğunun birleşik etkisini de belirlemesine yardımcı olacak bir dizi gösterge sunmaktadır. Özellikle gayrimenkul ve inşaat sektörlerinde, ödeme koşulları, sözleşmenin niteliğine, müşterinin finansal kaynakları ve diğer birçok faktöre bağlı olarak değişebilir. Bir sözleşmede önemli bir finansman unsuru varsa, gelirden ayrı olarak muhasebeleştirilmeli ve kapsamlı olarak gelir tablosunda faiz geliri veya gideri olarak rapor edilmelidir. Bu kural sözleşmede finansman taahhüdünün açıkça belirtilmiş olmasına veya tarafların aralarında ödeme şartlarında anlaşmış olmalarına bakılmaksızın uygulanmaktadır.[97]

Standart taahhüt edilen bedelin önemli bir finansal bileşen içermesinde paranın zaman değeri için işlem fiyatının düzeltilmesini amaçlar. Bu şekilde mal ve hizmetler teslim edildiğinde müşteri eğer nakit ödeme yapmış ise, işletmenin, taahhüt edilen mal ve hizmetler için müşterinin ödediği fiyatı yansıtan tutarda hasılatı finansal tablolarında göstermesini sağlamaktadır. İşletmenin taahhüt ettiği bedel ile nakit fiyat arasında herhangi bir farkın meydana gelmesi, ödemenin alınması ile mal ve hizmetlerin teslimi arasında tahmin edilen sürenin değişmesi veya ilgili pazarda hâkim olan faiz oranlarının yarattığı etki, gibi bazı faktörlere bağlıdır.[98]

Örneğin, bir inşaat firmasının köprü inşası için müşteriyle kontrat imzalaması halinde, inşaat firması köprü inşaatının iki yıldan fazla süreceğini öngörebilir. Bu durumda inşaat aşamasında müşterinin inşaat firmasının beklentisi olan hak edişleri düzenli olarak ödemesi gerekmektedir. Sözleşmenin şartlarına göre her bir ödemenin belirli bir yüzdesi müşteri tarafından tevkif edilir. Tevkif edilen tutarların tamamı köprü inşaatının tamamlanmasından sonra inşaat firmasına ödenmelidir. Şirket, sözleşmenin önemli bir finansal unsur içerip içermediğine karar verir. TFRS 15'e göre, performans

[96] TFRS 15, Par.59.
[97] Grant Thornton International , **Get Ready For Ifrs 15**, (Çevrimiçi) http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/GTHBR/IFRS15.pdf, (Erişim Tarihi: 17.06.2016), s.14.
[98] TFRS 15, Par.60.

ve ödeme arasındaki uyuşmazlık finansal unsur haricinde başka bir nedenle ortaya çıkıyor ise, normal kuralın dışında (istisna vardır) tutulmaktadır. Her hak ediş ödemesinin bir kısmının tevkifat yoluyla ödenmemesi müşteriyi sözleşmenin şartlarını inşaat firmasının yerine getirememesi veya getirmemesi durumunda koruma amacını gütmektedir.[99]

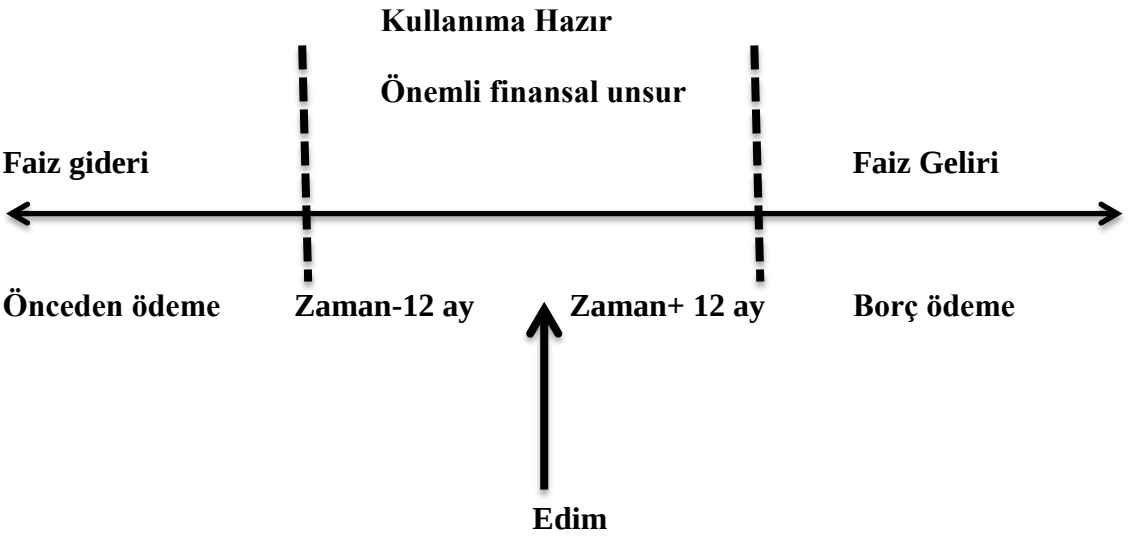
Bir sözleşmede bir finansman bileşeninin olmamasını ise standart şu şekilde tanımlamıştır:[100] "*Avans ödemesi alınmış olsa dahi, mal veya hizmetin sevkiyatı müşterinin takdir yetkisinde olması veya bayi ve müşterilerin kontrolü dışındaki faktörlere dayalı olarak değişken bedelin ortaya çıkması hallerinde (örneğin, satışa dayalı imtiyaz hakkı), ya da bu iki olasılık dışında taraflardan birinin yükümlülüğünü yerine getirmemesi sonucunda diğerinin korunması gibi finansmandan bağımsız unsurlarla ilgili nakit fiyat ve taahhüt edilen bedel farkları var ise, bu durumda sözleşme önemli bir finansman unsuru içermeyebilir".*

İşletme, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak eğer sözleşmenin başlangıcında mal ve hizmetlerin teslimi ile müşteri ödemesi arasındaki zaman periyodunun bir yıl veya daha kısa olacağını tahmin edebiliyorsa, sözleşmede paranın zaman değeri etkisini dikkate almayabilir.[101]

İşletme, sözleşme bedelini paranın zaman değerine göre düzeltmek için, sözleşme başlangıcında, işletme ve müşteri arasındaki ayrı bir finansman işleminde kullanılabilecek iskonto oranını uygulayabilir. Hangi taraf krediyi kabul ediyorsa, (eğer ödeme ertelendiyse müşteri, ödeme avansla yapıldıysa tedarikçi) kredi riskini ve sözleşmeye göre teslim edilen varlığı da içeren, müşteri veya işletme tarafından sağlanan herhangi bir teminat veya güvence bedeli mevcut ise bunları da yansıtmaktadır.[102]

İşletme ayrıca, faiz geliri veya faiz gideri gibi finansmanın etkilerini, hasılattan bağımsız bir şekilde kapsamlı olarak gelir tablosunda sunmalıdır.[103] Şekil 9'da faiz geliri ve gideri gösterilmektedir:

[99] Grant Thornton International, **a.g.e.**, s.14.
[100] TFRS 15, Par.62.
[101] Grant Thornton International , **a.g.e.**, s.15
[102] TFRS 15, Par.64.
[103] TFRS 15, Par.65.




**Şekil 9. Faiz Geliri veya Giderinin Oluşması**

**Kaynak:** KPMG LLP, **a.g.e.**, s.43.

Sözleşmede önemli bir finansman bileşenin varlığı halinde paranın zaman değerine ilişkin örnek aşağıdaki gibidir: [104]

İnşaat Firması Yap-Sat, iki farklı proje için müşteri Wuxi ile bir sözleşme imzalamıştır. 2 proje için toplam alınan avans 150.000 TL'dir. 1. Projenin 2 yıl, 2. Projenin ise 5 yıl içinde teslim edilmesi öngörülmektedir. Sözleşme iki adet edim yükümlülüğü içermektedir. İnşaat firması Yap-Sat 150.000 TL'lik avansı 1. Proje için 37.500 ($\frac{37.500}{150.000} = 0{,}25$) ve 2. Proje için 112.500 ($\frac{112.500}{150.000} = 0{,}75$) olarak tahsis etmiştir. İnşaat firması Yap-Sat sözleşmenin önemli bir finansal unsur içerdiğine karar vermiş ve müşterinin kredi notuna istinaden %6'lık finansman oranını uygun görmüştür.

**1 Numaralı Proje:**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2 Yıl | : | 150.000 x ($1{,}06^2$ -1) | = | 18.540 TL |
| Hesaplanan Faiz | : | 18.540 x 0,25 | = | 4.635 TL İlk 2 Yıl için |
| Hesaplanan Tutar | : | 37.500 + 4.635 | = | 42.135 TL |

[104] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.43

**2 Numaraları Proje:**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2 Yıl | : | 150.000 + 18.540 – 42.135 | = 126.405,00 TL |
| Hesaplanan Faiz | : | 126.405 x $(1,06^3 - 1)$ | = 24.145,37 TL<br>Geriye kalan 3 yıl için |
| Hesaplanan Tutar | : | 126.405 + 24.145,37 | = 150.550 TL |

| **Sözleşme Başlangıcı** | **150.000,00 TL 'lik avans ödemesinin alınması** |
|---|---|
| **1. ve 2. Yıl** | Sözleşmenin başlangıcından 1. Projenin devrine 2 yıl boyunca 1. ve 2. yıl faiz giderleri 18.540 TL 150.000 TL üzerinden % 6 oranında faiz gideri muhasebeleştirilir. |
| | 1. Projenin geliri 42.135 TL |
| **3.4. ve 5. Yıllar** | Geriye kalan 3 yıl için faiz gideri 24.145 TL'dir. Kalan 3 yılın sözleşme yükümlülüğü 126.405 TL |
| | 2. projenin geliri 150.550 TL'dir. |

Önemli bir finansman bileşeni içeren bir sözleşme için paranın zaman değerinin etkisinin belirlenmesi çoğu zaman karmaşık olabilir. Bu tip sözleşmelerde, mal veya hizmetler çeşitli noktalara transfer edilir, sözleşmede nakit ödemeler yapılır ve mal veya hizmetlerin müşteriye aktarılmasının tahmini zamanlamasında bir değişiklik olabilir. Üstelik sözleşmede ek değişken unsurlar mevcutsa örneğin, koşullu değerlendirme gibi bu hesaplamalar hasılatın tespitini daha da karmaşık hale getirir. Bir işletmenin, önemli bir finansman bileşeninin var olup olmadığını değerlendirmesi ve uygun hesaplamaları ve tahminleri geliştirmek için bu potansiyel karmaşıklıkların üstesinden gelebilmesi için uygun süreçlere ve iç kontrollere sahip olması gerekecektir.[105]

**Gayri Nakdi Bedel:** İşletme, sözleşmelerle ilgili işlem bedelini belirlemek için müşterinin gayri nakdi bedel ödeme taahhüdünü gerçeğe uygun değeri (rayiç değer)

[105] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.44.

üzerinden ölçmektedir. Gerçeğe uygun değeri tahmin edemediği durumda, taahhüt edilen malların veya hizmetlerin tahmini satış fiyatını baz alarak gayri nakdi bedeli belirlemektedir.[106]

Gayri nakdi ödemenin gerçeği uygun değerinin tahmini değişebilir. Bu değişikliğin nedeni gelecekte meydana gelmesi beklenen bir olayın meydana gelmemesinden kaynaklanacağı gibi bedelin biçiminden de kaynaklanabilir.

Sözleşme taahhütlerinin yerine getirilmesi için müşteri işletmeye mal ve hizmet yardımında bulunuyorsa (işçilik, depolama nakliye) işletme bu yardımların kontrol etkisini değerlendirmelidir. Kontrol işletmeye geçmiş ise, yapılan bu mal ve hizmet katkılarını gayri nakdi bedel olarak muhasebeleştirmelidir.[107]

TFRS 15'e göre alınan tutarların nakit yada gayri nakdi bedel olup olmadığına bakılmaksızın, değişken bedel tahminlerindeki kısıtlarla ilgili şartlar gayri nakdi ödemeler için de geçerlidir. Dolayısıyla bu değişkenlik gayri nakdi varlığın fiyatı dışındaki değişikliklerdir. Değişkenlik varlığın performansından dolayı ise; örneğin, çarpıcı olmayan bir performans ikramiyesi, kısıtlama daha sonra geçerli olacaktır. Değişkenlik, nakit ödeme biçimi (örneğin, hisse senedi fiyatındaki değişkenlikler) nedeniyleyse kısıtlama uygulanmaz.[108]

**Müşteriye Ödenecek Bedel:** Müşteriye ödenecek bedeller, işletmenin müşteriye ödediği veya ödemeyi tahmin ettiği nakdi veya gayri nakdi kalemleri içermektedir. Bu kalemler, müşterinin, işletmeye borçlu olduğu tutarlara karşılık, uygulayabileceği kredi veya diğer kalemleri içermektedir. Borçlu olunan bedel müşteriden işletmeye teslim edilen belli mal ve hizmetler karşılığında olmadıkça, işletme müşteriye borçlu olduğu tutara göre işlem fiyatını azaltmaktadır.[109]

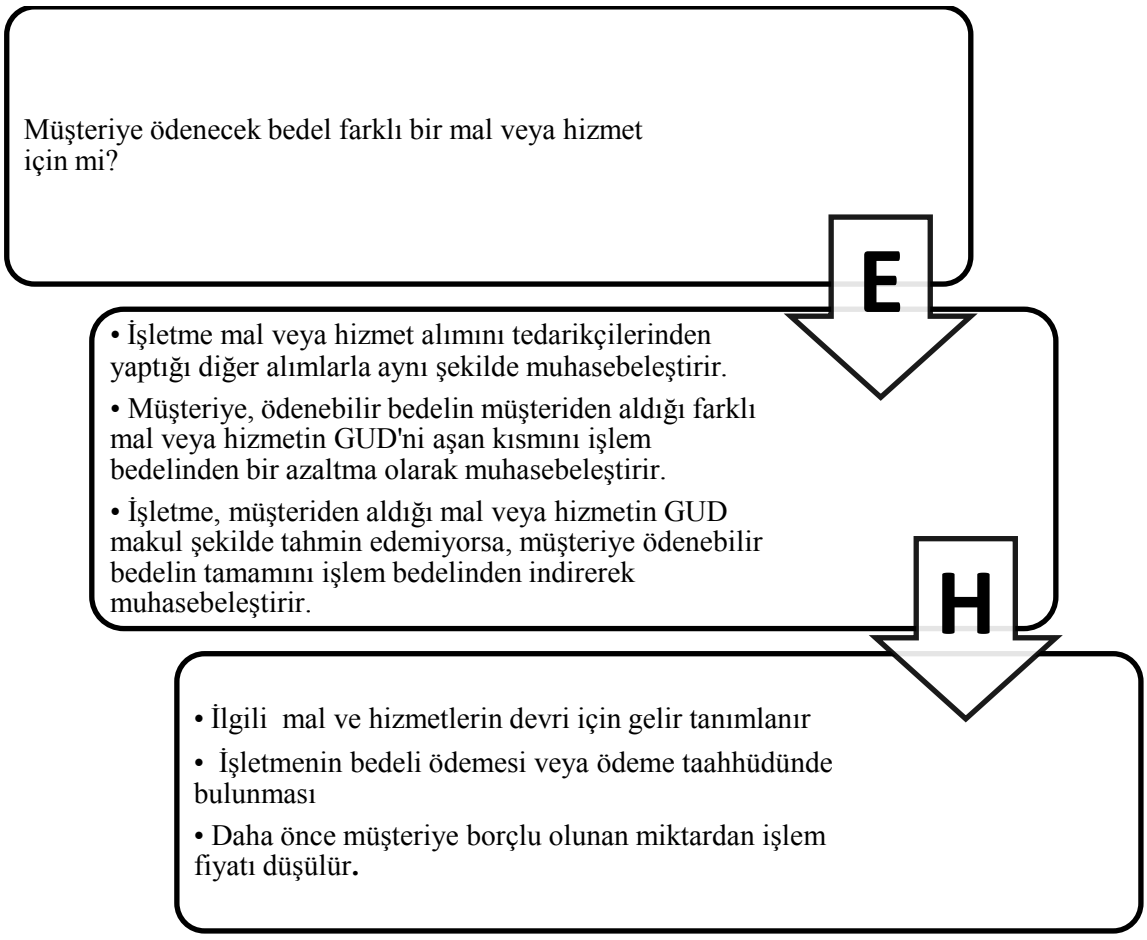
Eğer müşteri, ödeme karşılığında işletmeye başka mal ve hizmetler aktarıyorsa, işletmenin bu mal ve hizmetlerin satın alınmasına ilişkin hesapları, tedarikçilerden diğer satın alınanlarla emsal bedel olmalıdır. Müşteriye olan borç tutarı bu mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerini geçiyorsa, işletme işlem fiyatını geçen tutar kadar düşürerek

[106] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.46.
[107] TFRS 15, Par.69.
[108] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.46.
[109] TFRS 15, Par.70.

emsal bedel kadar fiyat belirlemelidir. Müşteriden alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin işletme tarafından tahmin edilemediği durumlarda ise borcun toplamından işlem fiyatı düşülmelidir.[110]

Müşteriye transfer edilen mal ve hizmetlerin hasılatının, işletme tarafından tanındığı tarih, işletmenin, müşteriye ödediği veya ödemeyi taahhüt ettiği bedelin tarihidir. Bu taahhüt, işletmenin öteden beri uygulamış olduğu ticari teamüllerine göre belirlenmiş olabilir. İşletme hasılattaki azalışı bu olaylardan hangisi daha sonra gerçekleşirse o tarihte finansal tablolarda gösterir.[111]

Şekil 10'da müşteriye ödenecek bedel gösterilmiştir:




**Şekil 10. Müşteriye Ödenecek Bedel**

**Kaynak:** Grant Thornton , **IFRS 15 İncelemesi**, A.B.D., 2014 , s.9.

[110] TFRS15, par.71.
[111] Thornton, a**.g.m.**, s.9.

Müşteriye ödenecek bedelin farklı bir mal veya hizmet ile ilgili olmasına ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:[112]

Tüketim malları üreticisi Beder A.Ş., mal satmak için perakendeci Erdem Zücaciye ile bir yıllık bir sözleşme imzalamıştır. Erdem Zücaciye bir yılda en az 1.500 adet ürün alacağını taahhüt etmiştir. Üretici Beder A.Ş. ayrıca, Erdem Zücaciyeye, sadece Beder marka ürünlerini barındıracak şekilde raf koyması için yapması gereken değişiklikleri telafi etmek üzere, sözleşmenin başlangıcında geri ödeme koşulu olmadan 15'in üzerinde ödemeyi müşterisine yapmıştır. Beder A.Ş.'nin Erdem Zücaciyeye yaptığı ödeme herhangi bir mal veya hizmetin karşılığı değildir veya bu ödeme Beder A.Ş'ye Perakendeci Erdem Zücaciye'nin rafları üzerinde kontrol yetkisi vermemektedir. Sonuç olarak Beder A.Ş., bu 15 ödemenin işlem fiyatından düşülmesine karar verir ve malların devri için gelir tanındığında ödenen bedel karşılığını hesaplayarak işlem fiyatından düşmektedir.

### 3.2.5. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşletme, sözleşmenin işlem fiyatını, sözleşmenin başlangıcında her bir edim yükümlülüğüne göre ilgili bağımsız satış fiyatına ayrı ayrı dağıtmalıdır. Bağımsız satış fiyatı, "*İşletmenin müşteriye ayrı ayrı taahhüt ettiği mal veya hizmetleri satabileceği fiyat*" olarak tanımlanmıştır. Bir başka deyişle bağımsız satış fiyatı, mal veya hizmetin müşteriye satıldığı fiyattır. Bağımsız satış fiyatının en iyi kanıtı, eğer mevcutsa, benzer müşteriler ve benzer durumlarda işletme tarafından ödenmiş, gözlemlenebilir satış fiyatıdır. Eğer gözlemlenebilir bağımsız satış fiyatı yoksa işletme bağımsız satış fiyatını, makul bir şekilde mevcut bilgilerin (pazar koşulları, işletmeye özel faktörler, müşteri veya müşteri sınıfıyla ilgili bilgiyi içerir) ve ölçülebilir girdilerin tümünü kullanarak tahmin etmelidir.[113]

Standart, bir mal veya hizmetin müstakil satış fiyatının tahmini için kullanılabilecek yöntemlere herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Buna göre bağımsız satış fiyatının tahmini için uygun başlıca üç yöntem aşağıdaki şekilde önerilmiştir: [114]

**a)** Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı,

[112] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.49.
[113] TFRS 15, Par.77-78.
[114] TFRS 15. Par.79.

**b)** Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı,

**c)** Tek başına satış fiyatı yaklaşımıdır.

Bağımsız satış fiyatının tahmininde olası yöntemlere ilişkin detay Şekil 11'de gösterilmiştir:




**Şekil 11. Bağımsız Satış Fiyatının Tahmininde Olası Yöntemler**

**Kaynak:** KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.54.

Bir mal veya hizmet için belirlenmiş bağımsız satış fiyatı tahminleri zaman içerisinde değişkenlik gösterebilir. Gözlem sürecinin kapsamı ve tahmin edilen bağımsız satış fiyatlarındaki tahmini değişikliklerin sıklığı, edim yükümlülüklerinin niteliğine, satıldığı pazarlara ve çeşitli faktörlere bağlı olarak değişmektedir. Örneğin, yeni bir coğrafi pazarda yeni bir ürün teklifinde bulunmak veya satış yapmak, pazar kondisyonları ve talep farklılıkları nedeniyle ürünün tahmin edilen tek başına satış fiyatında daha sık

güncellemeler yapılmasını gerektirebilir. Bu nedenle çalışmada tek başına satış fiyatı yaklaşımı detaylı bir şekilde açıklanmıştır.[115]

**Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtımın Yapılması:** Bu yöntem sözleşme kapsamındaki birtakım mal ve hizmetlerin tek başına satış fiyatı ölçülebilir nitelikte iken, diğer bir kısmının gözlemlenebilir nitelikte olmaması durumunda kullanılacak bir yöntemdir. Tek başına satış fiyatı gözlemlenebilen mal ve hizmetlerin fiyatı sözleşmedeki toplam işlem fiyatından düşülerek diğer mal ve hizmetlere ait işlem fiyatı tespit edilmiş olur. [116]İşletmenin satış fiyatını tahmin etmede tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtımın yapılabilmesi için şu şartları yerine getirmesi gerekir: [117]

- İşletme aynı mal veya hizmeti her müşteriye farklı bir fiyat politikasıyla satıyorsa yani tek başına fiyat tahmini yapılamayacak derecede ürün ve hizmetin satış fiyatı değişken ise, veya
- İşletme geçmişte mal veya hizmeti tek başına hiç satmamıştır veya henüz bir fiyat belirlememiştir.

Tek başına satış fiyatları esas alınarak dağıtım yapılmasıyla ilgili örnek aşağıdaki gibidir:[118]

Yazılım Sağlayıcısı Pernet, yazılım lisansı olan GPS ve Lotus'u üç yıl boyunca ve her iki lisans için de bireysel iletişim hizmetlerini kullanma hakkını vermek üzere 150.000 TL'lik bir sözleşme imzalamıştır. Bireysel iletişim hizmetleri her bir lisans için telefonla teknik destek hizmeti içermektedir. Satıcı Pernet bu sözleşme için; GPS Lisansı ve GPS için teknik destek; Lotus Lisans'ı ve Lotus için teknik destek olmak üzere 4 adet edim yükümlülüğü tanımlamıştır. Ayrı olarak satılan lisanların her biri için teknik desteğin gözlemlenebilir fiyatı 15.000 TL olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte, Satıcı Pernet'in GPS ve Lotus lisanslarına benzer satmış olduğu lisansların fiyatları doğrudan gözlemlenemediği gibi müşterilerle yapılan iş ilişkilerine bağlı anlaşmalarda farklı iskonto oranlarından dolayı fiyatlarda farklılık görülmüştür.

---

[115] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.55.
[116] Şavlı, "**TFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması",** s.59.
[117] TFRS 15, Par.79.
[118] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.57.

Satıcı Pernet, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tek başına satış fiyatını şu şekilde tahmin etmiştir:

| Ürün | Tek başına satış fiyatı | Yöntem<br>Tek Başına Satış Fiyatı Yaklaşımı |
|---|---|---|
| **GPS ve Lotus Lisansları** | 120.000 | (150.000 – 15.000 – 15.000) |
| **GPS Lisansı için Teknik Destek** | 15.000 | Direk Gözlemlenen Fiyat |
| **Lotus Lisansı için Teknik Destek** | 15.000 | Direk Gözlemlenen Fiyat |
| **Toplam** | **150.000** | |

Tek başına satış fiyatları esas alınarak yapılan dağıtım oldukça değişken satış fiyatlarına sahip ürün paketlerinde (Lisanslar GPS ve Lotus) tek başına satış fiyatını tahmin etmek için kullanılmaktadır. Ancak örnekte lisanslar müşteriye farklı zamanda ve farklı noktalarda transfer olacaktır dolayısıyla satıcı Pernet, daha sonra her bir lisansın tek başına satış fiyatını tahmin etmek zorundadır. Satıcı, tek başına satış fiyatını, geçen yıla ait ortalama bakiye satış fiyatına dayanarak 120.000'i GPS ve Lotus lisanslarına aşağıdaki gibi tahsis ederek tahsil etmektedir:

| Ürün | Ortalama Bakiye Yaklaşımı Satış Fiyatı | Oran | Dağıtma | |
|---|---|---|---|---|
| **GPS Lisansı** | 30.000 | %30 | 36.000 | (120.000 x %30) |
| **Lotus Lisansı** | 70.000 | %70 | 84.000 | (120.000 x %70) |
| **TOPLAM** | 100.000 | 100 | 120.000 | |

**İndirimlerin Dağıtımı:** Bir mal veya hizmet paketinin tek başına satış fiyatlarının toplamı bir sözleşmedeki taahhüt edilen bedelin üzerinde ise; müşteriye bu mal ve hizmet paketleri için indirim uygulanmış demektir. Sözleşmelerde indirimin özellikle

hangi ürün ve hizmet için uygulandığına dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunmuyorsa, indirim sözleşmedeki tüm mal ve hizmetlere orantılı olarak dağıtılmalıdır.[119]

Aşağıdaki kriterlerin karşılanması durumunda bir edim yükümlülüğünün tamamı ya da bir kısmı için bir indirim tahsis edilmiştir:[120]

- İşletme sözleşmede yer alan farklı her bir mal veya hizmeti tek tek veya paket olarak düzenli olarak satmaktadır;
- İşletme aynı zamanda düzenli olarak paket halinde satmış olduğu farklı her bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatlarına göre indirim uygulayarak satmaktadır;
- Sözleşmede yer alan indirim tutarı ile belirtilen her bir mal veya hizmet paketine yapılan uygulanan indirim tutarı büyük ölçüde örtüşür. Her bir paket içerisinde yer alan mal veya hizmetlerin ayrıntılı bir şekilde tahlil edilmesi, paket içerisindeki indirimin ait olduğu edim yükümlülüğüne gözlemlenebilir bir kanıt oluşturmaktadır.

İşletme, mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatının tahmininde bakiye yaklaşımı kullanılıyorsa ve indirimi sözleşmede yer alan tüm edim yükümlülüklerine dağıtıyorsa, bakiye yaklaşımını kullanmadan indirimi dağıtmalıdır.[121] İndirimlerin dağıtılmasına ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır:[122]

Üretim işletmesi Bos Makine A.Ş. çamaşır makinesi, bulaşık makinesi ve kurutma makinesinin satışı için toplam tutarı 10.000 TL olan bir satış sözleşmesini müşterisi ile imzalamıştır. Üretim Şirketi Bos Makine A.Ş. düzenli olarak bu ürünlerin satışını aşağıdaki birim fiyatlarla yapmıştır:

[119] TFRS 15, Par.81.
[120] TFRS 15, Par.82
[121] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.60.
[122] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**

| Ürün | Fiyat |
|---|---|
| **Bulaşık Makinesi** | 4.000 TL |
| **Çamaşır Makinesi** | 5.500 TL |
| **Kurutma Makinesi** | 4.500 TL |
| **Toplam** | **14.000 TL** |

Üstelik Üretici firma düzenli olarak çamaşır makinesi ve kurutma makinesini birlikte 4.600 TL'ye satmaktadır.

Kontratın toplam tutarına 5.400 TL'lik indirim yapılmıştır ve dolayısıyla bağımsız (tek başına) satış fiyatı tespit edilirken indirim tüm ürünlere orantılı bir şekilde dağıtılacaktır. Bununla beraber, Bos Makine A.Ş.'nin düzenli olarak birlikte satmış olduğu çamaşır ve kurutma makinalarını 4.600 TL'ye satmasından kaynaklanan bu 5.400 TL'lik indirimin sadece iki ürüne dağıtılması konusunda gözlemlenebilir kanıtı mevcuttur.

Çamaşır makinesi ve kurutma makinesinin müşteriye kontrolü farklı zamanlarda geçtiğinden 4.600 TL'lik tutar her bir ürün için göreceli olarak aşağıda gösterilen şekilde tek başına satış fiyatı meydana getirmiştir:

| Ürün | Tek başına satış fiyatı | Satış Fiyatı (Oran) | Dağıtım | |
|---|---|---|---|---|
| **Çamaşır Makinesi** | 5.500 | 55 | 3.025 | (5.500 x %55) |
| **Kurutma Makinesi** | 4.500 | 35 | 1.575 | (4.500 x % 35) |
| **Toplam** | 10.000 | 100 | 4.600 | |

**Değişken Bedelin Dağıtımı:** Değişken işlem fiyatı, sözleşmenin tamamını kapsayabileceği gibi belirli bir bölümünü de kapsayabilir. Örneğin, bir mal veya hizmetin erken tesliminden dolayı elde edilen prim, sadece o mal veya hizmet ile ilişkilendirilir.[123]

[123] Şavlı, "**TFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması",** s.62.

Sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel aşağıdakilerden biri vasıtasıyla sözleşmenin tamamına veya bir kısmına uygulanmaktadır:[124]

- Bir sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine,
- Sözleşmedeki taahhüt edilen edim yükümlülüklerinin bir veya daha fazlasını ancak hepsini kapsamayacak şekilde belirli bir süre içinde devretme vaadini (örneğin koşullu bir para puan veya prim) taşıyan yükümlülüklere,
- Sözleşmenin tamamını kapsamayacak şekilde tek bir edim yükümlülüğünün belli bir kısmını temsil eden farklı mal veya hizmetlerden biri veya bir kısmını (örneğin enflasyon endeksine bağlı olarak üç yıllık yapılan hizmet sözleşmesinin ikinci yılından sonra revize edilmesi) kapsayacak şekilde uygulanabilmektedir.

Bir işletme, değişken tutar ve bunun ardından yapılacak değişiklikleri bir edim yükümlülüğüne veya tek bir edim yükümlülüğünün bir parçasını oluşturan belirli bir mala veya hizmete, ancak aşağıdaki kriterlerden her ikisinin de aynı anda karşılanması durumunda dağıtmaktadır.[125]

- Değişken ödeme koşulları, özellikle, edim yükümlülüğünü yerine getirmek veya farklı mal veya hizmeti devralmak için verilen çabayla ilgilidir veya edim yükümlülüğünü yerine getirmenin veya farklı malların ya da hizmetlerin transferinin belirli bir sonucuna bağlıdır,
- Değişken bedeli tamamen söz konusu edim yükümlülüğüne veya farklı mal ya da hizmet sözleşmelerindeki tüm edim yükümlülüklerini ve ödeme koşulları incelendiğinde yeni standardın dağıtım ilkesiyle tutarlıdır.

Sözleşmedeki değişken bedelin tek bir edim yükümlülüğüne tamamen tahsil edilmesine ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:[126]

Lisans Sahibi Beate Yazılım A.Ş. mülkiyet hakkı olan Lotus Lisansı ve ICE Lisansı ile ilgili müşteri Rue ile bir sözleşme imzalamıştır. Lotus ve Ice lisanslarının tek başına satış fiyatı sırasıyla 800 ve 1.000,00 TL'dir. Sözleşmede Lotus için belirtilen

[124] TFRS 15, Par.84-85.
[125] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.62.
[126] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.63.

fiyat sabit olup 800 TL olarak belirlenmiş ve Ice Lisansı için ise gelecekte müşterinin lisansı kullanım oranına göre %3'lük bir fiyat değişikliği öngörülmüştür. Lisans Sahibi Beate Yazılım A.Ş. 100 TL'yi değişken fiyat olarak dikkate almıştır.

Beate Yazılım A.Ş., ICE'ın 1.000,00 TL'lik kullanım hakkının tamamını müşterisi Rue'ye tahsis eder. Çünkü;

- Değişken ödeme, Ice lisansının devrinden kaynaklanan satışlarla ilgilidir,
- Değişken bedelin beklenen tutarı ile her bir ürünün beklenen tek başına satış fiyatları birbirine yakındır.

Beate Yazılım A.Ş., ICE'ı sözleşmenin başında Lotus'u ise bir ay sonra müşteriye devir eder. Fikri mülkiyet lisansları için satışa veya kullanıma dayalı telif haklarına ilişkin yeni standardın düzenlemelerine istinaden Lisans Sahibi Beate Yazılım, ICE lisansının devredilmesine ilişkin geliri finansal tablolarında göstermez çünkü sonraki satışlar henüz gerçekleşmemiştir. Lotus müşteriye devredildiğinde Lisans Sahibi Beate A.Ş. 800 TL'lik satış tutarını mali tablolarında gelir olarak göstermektedir.

Bu şekilde işletme, zamanın belirli bir noktasında yerine getirilen iki adet edim yükümlülüğü tanımlamıştır.

Değişken bedel dağıtımına ilişkin farklı bir örnek aşağıdaki şekildedir:[127]

Müşterisi için özel yazılım üretmeyi taahhüt eden işletme, işlem fiyatı 2.000.000 TL olarak belirlemiştir. Sözleşmeye göre sözleşmenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içerisinde yazılım tamamlanmazsa 200.000 TL ceza kesilecektir.

İşletme, sözleşmede değişkenliği tespit eder ve sabit olan değer (1.700.000 TL) üzerinden işlem yapmaktadır. Ceza için hesaplanan miktarı, ceza ihtimali ortadan kalkana kadar pasifte yer alan bir hesapta izlemektedir.

İşletme, gelecekte oluşacak ve olabilecek olan durumları ve fiyata olan etkilerini tahmin etmekte ve buna göre muhasebeleştirmektedir. TFRS 15 Madde 53'te yer alan yöntemleri kullanmaktadır. Bu yöntemler aşağıdaki şekildedir:[128]

[127] İlker Calayoğlu ve Recep Yılmaz, TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması, **PESA International Journal of Social Studies**, 2016, Vol:2, Issue:2,s.30.
[128] TFRS 15, Par.53.

- Beklenen değer yöntemi;
- En muhtemel tutar yöntemidir.

İşletme, seçmiş olduğu yöntemi sözleşme süresi boyunca uygulamaktadır.

**İşlem Fiyatında Değişiklik:** Sözleşme süresince, işlem fiyatında çeşitli nedenlerle değişiklikler olabilir. Değişikliğin nedeni, var olan bazı belirsizliklerin ortadan kalkması olabileceği gibi, içinde bulunan şartların sebep olduğu değişiklikler de olabilir. İşletme, işlem bedelinde sonradan ortaya çıkan değişiklikleri, sözleşme başlangıcında sözleşme kapsamındaki farklı mal ve hizmetler için hangi şekilde dağıtmışsa yine aynı şekilde dağıtacaktır. Yani, mal ve hizmetlerin tek başına satış fiyatlarında sözleşme tarihinden sonra ortaya çıkan değişiklikler dikkate alınmamakta ve edim yükümlülüğüne sözleşme günündeki işlem fiyatı üzerinden dağıtım yapılmaktadır.[129]

Bazı yükümlülükler, yani bazı mal transferleri, hizmet sunumları veya edim yükümlülükleri işlem fiyatındaki değişikliğin meydana geldiği gün itibari ile gerçekleşmiş olabilir. Böyle bir durumda ise düzeltme hasılatın azaltılması veya arttırılması sureti ile aynı dönemde düzeltme işlemi olarak hasılata yansıtılmalıdır.

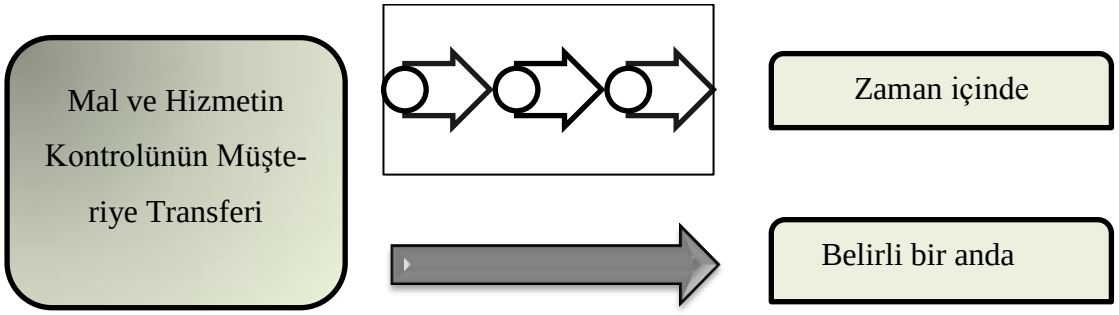
### 3.2.6. Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15'e göre, bir işletme müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri transfer ettiğinde, hasılatı tanımlar. Bu "transfer", müşteri, mal veya hizmetin kontrolünü elde ettiğinde meydana gelir.[130]

Müşteri mal veya hizmetin kontrolünü, mal veya hizmetten elde etmiş olduğu faydaların tümünü büyük ölçüde sağladığında ve kullanabildiğinde elde eder. Kontrol, bir varlığın, diğer işletmeler tarafından kullanımını ve fayda elde etmelerini engelleme kabiliyetidir. Bir varlığın faydası, varlıktan birçok şekilde sağlanabilen olası direkt ve endirekt nakit akımlarıdır.[131]

[129] TFRS 15, Par.88.
[130] Thornton, **a.g.m.**, s.11.
[131] Thornton, **a.g.m**., s.11.

Şekil 12'de görüldüğü gibi bazı edim yükümlülüklerinin kontrolü zaman içinde transfer edilirken, diğer edim yükümlülüklerinin kontrollerinin ise belirli bir anda transfer edilmesi söz konusudur.




**Şekil 12. Edim Yükümlülüklerinin Devri**

**Kaynak:** Grant Thornton. IFRS 15 İncelenmesi, ABD, 2014, s.11.

### 3.2.5.1. Hasılatın Belirli Bir Tarihte Muhasebeleştirilmesi

Bir varlığın (malların veya hizmetlerin) kontrolünün zamanın belli bir noktasında devredildiği durumlarda, işletme, müşterinin varlığın kontrolünü ne zaman aldığını değerlendirerek geliri muhasebeleştirmektedir. İşletme, değerlendirmeyi gerçekleştirirken, aşağıdakilerin de dahil olduğu ancak bunlarla sınırlı olmayan kontrol göstergelerini göz önünde bulundurmaktadır:[132]

- İşletmenin, varlığın karşılığını tahsil etme ödenmesini isteme hakkı vardır,
- Müşterinin varlık üzerinde yasal bir hakkı vardır,
- Müşterinin varlığa fiziksel olarak sahip olması ( zilyetliğini devir alması),
- Müşterinin varlığın bulundurulması ile ilgili önemli risk ve kazançları üstlenmesi,
- Müşterinin varlığı kabul etmesi.

[132] KPMG Gündem, **a.g.e.,** s.83.

### 3.2.5.2. Hasılatın Zamana Yaygın Olarak Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler sözleşmenin başlangıcında, her bir ayrı edim yükümlülüğünün zaman içinde mi yoksa belirli bir anda mı karşılanacağını belirlemelidir.[133]

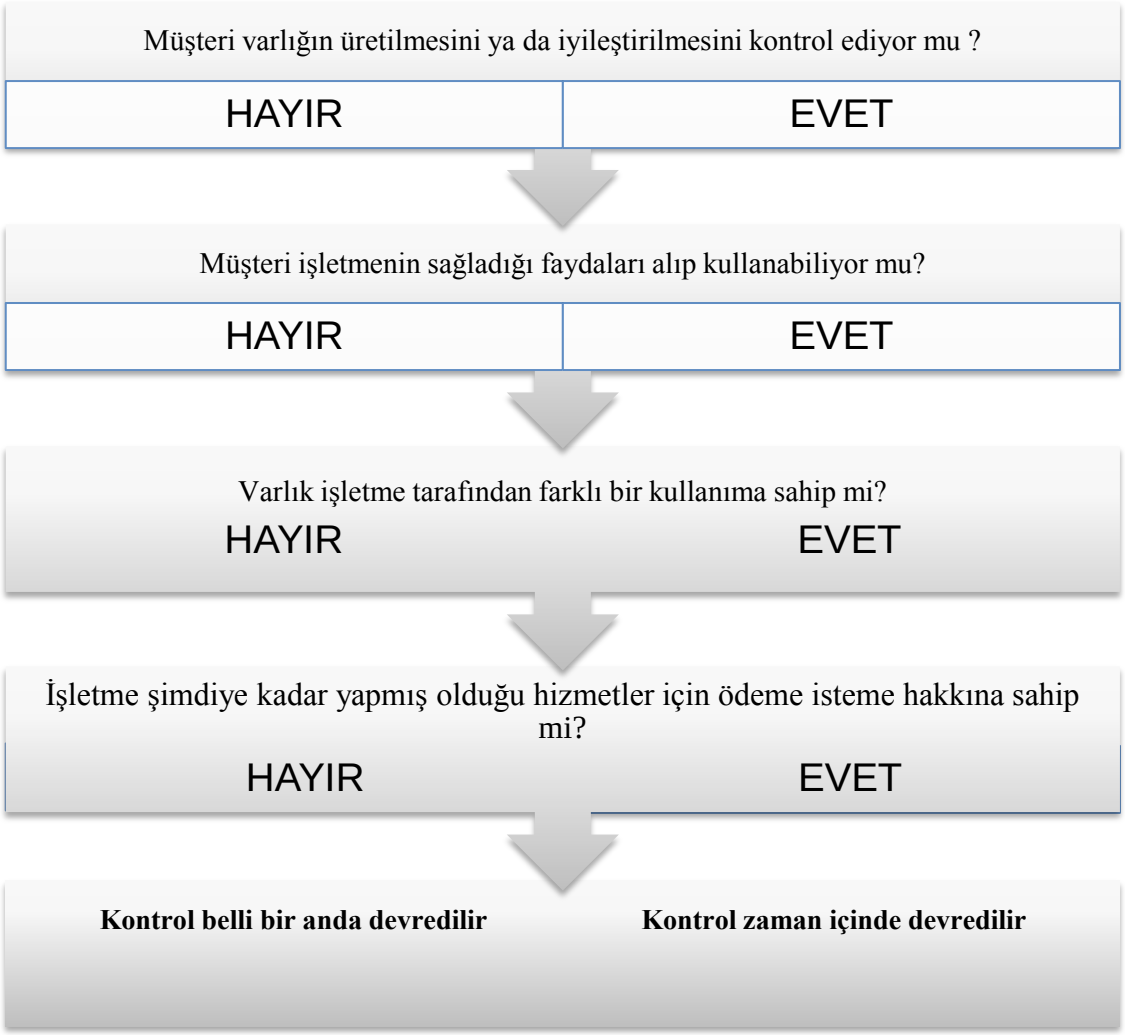
Aşağıdaki şartlardan herhangi birinin var olduğu durumlarda kontrolün zaman içinde transfer edileceği düşünülmektedir:[134]

1. İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi,
2. İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe (örneğin, yapım aşamasındaki işler) kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi (işletme zamanında gerçekleştirilen çalışmanın ödemesini alma hakkına sahipse ve işletmenin alternatifi yoksa işletmenin hizmeti bir varlık yaratır veya varlığı geliştirir),
3. İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.

İşletmeler üretim sürecinde kısmen tamamlanmış dahi olsa bir varlığı başka müşteriye yönlendirebileceği ihtimalini değerlendirmelidir, sözleşme başlangıcında taahhüt edilmiş bir varlığın alternatif bir kullanımı olması söz konusudur. Buna ek olarak satıcı ödeme hakkının uygulanabilir olduğuyla ilgili değerlendirmede bulunmalı ve sözleşme şartlarını hükümsüz kılabilecek yasalar ve yasal emsallerin olup olmadığıyla ilgili gerekli araştırmaları yapmalıdır.[135]

Kontrolün transferiyle ilgili süreç Şekil 13'de gösterilmiştir:

[133] Keskin ve Dinçer, **a.g.m.**, s.236.
[134] TFRS 15, Par.B2.
[135] Keskin ve Dinçer, **a.g.m.**, s.237.




**Şekil 13. Kontrolün Transferine İlişkin Zaman Tespiti**

**Kaynak**: Grant Thornton, **a.g.e.**, s.11.

İşletmeler, hasılat ve ölçümlemenin tanımlanmasını ancak edim yükümlülüğünün tamamlanmasıyla gerçekleştirebilir. Ölçümlemenin amacı, işletmenin mal ve hizmetlerin kontrolünü müşteriye teslim ederken hangi yolların izlendiğiyle ilgili bilgileri ortaya koymaktır. İşletme herhangi bir durumla veya muhasebe tahminlerindeki değişiklikler için kullanılan hesapların uzun süreli ölçümlemelerini "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standardına göre güncellemelidir.[136] TFRS 15, edim yükümlülüklerini tamamlama yolunda işletmenin işleyişini ölçmek için, iki çeşit yöntem ele almıştır. Bu yöntemler, çıktı yöntemi ve girdi yönte-

[136] Thornton, **a.g.e.**, s.12.

midir. İşletmenin işleyişini ölçme yöntemleri Tablo 1'de ayrıntılı olarak aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

**Tablo 1.** İşletmenin İlerlemeyi Ölçme Yöntemleri

| Yöntem | Açıklama | Örnekler |
|---|---|---|
| Çıktı Yöntemi: Hasılat, mal ve hizmetin değeri direkt olarak müşteriye transfer edildiği tarihte ölçülür ve tanımlanır. | • Hasılatın tanınması için faturalandırılmış tutarın transfer edilen mal ve hizmetlerin değerini direk olarak karşılaması gerekir.<br>• Üretilen birimler veya bu ürünlerin teslim yöntemleri ölçüm aşamasına müşterinin dahil edilmesi işletme performansı için makul bir referans sağlar. | Mal ve hizmetlerin transfer edilen tarihe kadar yerine getirilen edim yükümlülüklerinin veya üretilen mal ve hizmetlerin ölçülmesi |
| Girdi Yöntemi: Hasılat ölçümü, bir hizmetin yerine getirilmesi için öngörülen toplam mesai veya gerekli girdi ile bunların derecelerinin karşılaştırılmasıyla tanımlanır. | Hizmet dönemi boyunca yapılan mesailer ile girdilerin aynı oranda harcanması hasılatın doğrusal olarak tanınmasına uygundur.<br>• TFRS 15, işletme girdi yöntemi olarak katlanılan maliyeti seçerse, hizmete bir değer katmayan girdiler için düzeltme yapılması gerekmektedir.<br>Aşağıdaki katlanılan maliyetler örnek olarak verilebilir;<br>Gelişime katkı olmayanlar (Ör: Artık Malzeme)<br>Gelişime uygun olmayanlar (Ör: İşletmenin sınırlı katılımıyla başka tedarikçiden sağlanan bazı belirsiz mallar) | Hammadde kullanımı, işçilik maliyetleri, kullanılan makine ve teçhizatın zamanı ve katlanılan maliyet. |

**Kaynak:** Grant Thornton, **a.g.e.**, s.12.

Bir işletme, edim yükümlülüğünün tamamlanmasına yönelik ilerlemesini yalnızca mantıklı bir şekilde ölçebilirse, bir edim yükümlülüğünün gelirini zaman içerisinde doğru olarak karşılanabilir. İşletme, bir varlığa uygun bir ölçüm yöntemini uygulamak

için gereken güvenilir bilgiye sahip değilse tamamlanma yönündeki ilerlemesini makul bir şekilde ölçemez.[137]

Bazı durumlarda işletme, sözleşmenin başlangıç aşamasında tamamlanma yönündeki ilerlemesini makul olarak ölçemez; ancak, edim yükümlülüğünü yerine getirirken ortaya çıkan masrafları hala karşılamayı bekleyebilir**.** Standarda göre işletmenin ilerlemesini makul bir şekilde ölçene kadar meydana gelen bir masrafın miktarı kadar geliri tanıması mümkündür.[138] Konuya ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır: [139]

Ekim 2016'da, Yap-Sat İnşaat A.Ş., müşterisi S Patil ile üç katlı bir binayı yenilemek ve yeni asansör kurulumu için toplam değeri 50.000 TL olan götürü usulü bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin detayları şu şekildedir:

1. Asansörlerin kurulumu da dahil olmak üzere yenileme hizmeti, zamanla yerine getirilen tek bir edim yükümlülüğüdür.
2. Yap-Sat İnşaat A.Ş. asansörlerin tasarımında veya imalatında direkt olarak yer almamakta ancak, Aralık 2016 tarihinde asansörler binaya teslim edildiğinde asansörlerin kontrolü Yap-Sat inşaat firmasına geçmektedir dolayısı ile bu yükümlülüğünün yetkilisiymiş gibi hareket etmektedir,
3. Asansörlerin Mart 2017'ye kadar kurulması beklenmemektedir.
4. İnşaat firması Yap-Sat, edim yükümlülüğünün tam olarak yerine getirilmesine yönelik ilerlemesini ölçmek için katlanılan maliyetlere dayalı bir girdi yöntemi kullanmaktadır. Projenin işlem fiyatı ve beklenen maliyeti şu şekildedir:

| **İşlem Fiyatı** | **50.000 TL** |
|---|---|
| **Maliyetler** | |
| Asansör | 15.000 TL |
| Diğer Maliyetler | 25.000 TL |
| **Beklenen Toplam Maliyet** | **40.000 TL** |

[137] Grant Thornton, **a.g.e.**, s.13.
[138] Grant Thornton, **a.g.e.**, s.13.
[139] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.80.

Yap-Sat İnşaat A.Ş., ilerlemenin ölçümünde asansör tedarik etme maliyetlerinin dahil edilmesinin, edim yükümlülüğün ölçüsünü aşacağına karar vermiş ve sonuç olarak, bu maliyetleri, ortaya çıkan masraflardan ve işlem fiyatından hariç tutmak için ilerleme ölçüsünü ayarlamış, asansörlerin transferinde kar marjını sıfır olarak kabul ederek geliri tanımlamıştır. 31 Aralık 2016 itibariyle diğer masraflar (asansörler hariç) 5.000 TL yapılmış ve yüklenici firma olan Yap-Sat İnşaat edim yükümlülüklerinin % 20 oranında tamamlandığını tespit etmiştir (5.000 / 25.000).

Sonuç olarak işletme, 22.000 TL'yi (%20 x 35.000 + 15.000) gelir ve 20.000 TL'yi (5.000 + 15.000) de satılan malın maliyeti olarak finansal tablolarında raporlamalıdır.

Çıktı yöntemine ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:[140]

Pazar araştırma hizmeti sunan Solar A.Ş. perakende gıda sektöründe faaliyet gösteren bir müşterisinin piyasaya sunmayı planladığı yeni bir dondurma çeşidi ile ilgili pazar araştırması yapmak üzere bir sözleşme imzalamıştır. İşletme, müşteri ile 01 Ocak 2018 tarihinde yapmış olduğu sözleşme kapsamında, bahsi geçen ürün ile ilgili pazar araştırması yaparak, üzerinde anlaşma sağlanmış araştırma sonuçlarından oluşan raporu 3 ay içerisinde müşterisine sunması gerekmektedir. Sözleşme Bedeli 80.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu proje kapsamında yapılacak çalışma aşağıdaki şekildedir:

- Pazarın sahip olduğu karakteristik özelliklerin tespiti,
- Piyasada faaliyet gösteren rakiplerin piyasada sahip olduğu benzer ürünler ve pazar payları,
- Piyasadaki ürünlerin fiyat ve kalite incelemesi,
- Mülakat yöntemi ile tüketici tercihlerinin tespiti,
- Tadım testleri ile tüketicilerden geri bildirim elde etme,
- Tüketicinin tercihleri doğrultusunda pazardaki ihtiyacın tespit edilmesi,
- Araştırma sonunda çalışmaların bir rapor halinde müşteriye sunulması.

[140] Şavlı, "**TFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması"**, s.39.

İşletme, 31 Mart 2018 tarihinde ilk çeyrek için hazırlayacağı finansal tablolarında, yapmış olduğu bu sözleşmeye istinaden göstereceği hasılat tutarını, önceden tespit etmiş olduğu ilerleme ölçüt yöntemlerine göre hesaplayacaktır.

İşletme, benzer projelerdeki deneyimine istinaden çıktı yönteminin kullanılmasının uygun olacağına karar vermiştir. Bu durumda çalışmanın belli oranda tamamlanma yüzdelerini tespit etmeli, raporlama döneminde ise bu oranlara göre hasılatı finansal tablolarına yansıtmalıdır. İşletme aşağıdaki şekilde belirlemiş olduğu her bir kriter için bir oran tayin etmiştir ve sözleşme sonunda bu oranın 100 olması beklenmektedir.

| **Safha** | **Tamamlanma Kriteri** | **Yüzde** | **Toplam** |
|---|---|---|---|
| **1** | Pazarın sahip olduğu karakteristik özelliklerin tespiti | 20 | 20 |
| **2** | Piyasada faaliyet gösteren rakiplerin piyasada sahip olduğu benzer ürünler ve pazar payları, | 10 | 30 |
| **3** | Piyasadaki ürünlerin fiyat ve kalite bakımından sınıflandırma | 10 | 40 |
| **4** | Mülakat yöntemi ile tüketici tercihlerinin tespiti | 10 | 50 |
| **5** | Tadım testleri ile tüketicilerden geri bildirim elde etme | 10 | 60 |
| **6** | Tüketicinin tercihleri doğrultusunda pazardaki ihtiyacın tespit edilmesi, | 20 | 80 |
| **7** | Araştırma sonunda çalışmaların bir rapor halinde müşteriye sunulması | 20 | 100 |

Çıktı yöntemine göre yapılan bu değerlendirmeye göre eğer bilanço tarihinde işletme, 5. aşamayı tamamlamış ise, toplam sözleşme bedelinin %60'ine (60/100) isabet eden 36.000 TL'yi (80.000 x %60) finansal tablolarına hasılat olarak yansıtacaktır.

## 3.3. SÖZLEŞME MALİYETLERİ

İşletmeler sözleşmeleri düzenlerken bir takım maliyetlere katlanmak zorunda kalabilirler. Maliyetler doğrudan sözleşmeyle ilgili olabileceği gibi sözleşmeden ayrı olarak da meydana gelebilir. Standartta, sözleşme maliyetleri, ek maliyetler ve tamamlama maliyetleri olarak iki gruba ayrılmıştır.[141]

### 3.3.1. Ek Maliyetler

İşletme, müşteri ile yapılacak sözleşme için katlanılması gereken ek maliyetleri daha sonraki dönemde geri kazanabileceğini düşünüyorsa, bu ek maliyetleri finansal tablolarında varlık olarak gösterebilir.[142]

Ek maliyetlerin ortaya çıkması bir sözleşmenin varlığına bağlıdır. Sözleşme yapılmadığı takdirde katlanmak zorunda kalınmayan örneğin satış komisyonları gibi maliyetler standarda göre ek maliyetler olarak tanımlanır. Ancak, teklif, satış ve pazarlama maliyetleri ek maliyetler olarak kabul edilmez. Öte yandan, sözleşmenin düzenlenmesi için ortaya çıkan harç ve buna benzer şekilde ortaya çıkan seyahat masrafları gibi masraflar da ek maliyet olarak değerlendirilemez.[143]

Sözleşme yapılması için katlanılan bir takım maliyetler sonucunda sözleşme yapılmasa dahi veya katlanılan maliyetler müşteriye yansıtılmıyorsa finansal tablolarda gider olarak raporlanır.[144]

Uygulamada kolaylık sağlaması açısından varlığın itfa süresi bir yıldan az veya bir yıl ise sözleşme yapılması için ortaya çıkan maliyetler finansal tablolarda yine gider olarak raporlanır.[145]

Ek maliyetlere ilişkin örnek aşağıdaki şekildedir:[146]

Danışmanlık hizmeti veren Tez Ltd. Şti., rekabetin fazla olduğu bir ihaleyi kazanarak müşterisi Akit A.Ş.'yle bir danışmanlık sözleşmesi imzalamıştır. İşletme, işi alabilmek için aşağıdaki ek maliyetleri üstlenmiştir:

---

[141] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m.**, s.221.
[142] TFRS 15, Par.91.
[143] TFRS 15, Par.92.
[144] TFRS 15, Par.93.
[145] TFRS 15, Par.94.
[146] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.96.

| | |
|---|---|
| İhaleye katılım yasal harç ücretleri | 15.000 TL |
| Teklif için yapılan seyahat masrafları | 25.000 TL |
| Satış mühendislerine verilen komisyon | 10.000 TL |
| **Toplam Giderler** | **50.000 TL** |

Satış mühendisleri için ödenecek komisyonlar, sözleşme başarılı bir şekilde yapılırsa ödenecek şarta bağlı giderlerdir ve sözleşmeyi elde etmek için yapılan ek maliyetler olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle Tez Ltd. Şti, geri kazanabilir olarak tanımladığı bu 10.000 TL tutarı finansal tablolarında varlık olarak sunacaktır.

Teklif için yapılan seyahatler ve ihale için ödenen yasal harç ücretleri artan maliyetler olsa da sözleşme elde etme ek maliyetleri olarak kabul edilemez. Bu nedenle ihale kazanılmasa ve sözleşme yapılmamış olsa bile bunlar tahakkuk etmiş maliyetlerdir ve gider olarak finansal tablolarda raporlanacaktır.

### 3.3.2. Tamamlama Maliyetleri

Eğer müşteriyle yapılan bir sözleşmedeki yükümlülüklerin yerine getirilmesi ile ilgili katlanılan maliyetler TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar gibi diğer TFRS standartlarının kapsamına giriyorsa öncelikle bu standartlara başvurulur. Ancak TFRS 15 kapsamında ise aşağıdaki koşulların tamamını karşılamasına bağlı olarak işletme bu edim yükümlülüklerini finansal tablolarında varlık olarak aktifleştirmektedir:[147]

- Doğrudan sözleşme ile ilgili ve direkt olarak tanımlanabilir maliyetler (direkt işçilik giderleri, malzeme giderleri, sözleşme masrafları, açıkça yansıtılmış maliyetler, taşeronlar).
- Gelecekteki edim yükümlülüklerini yerine getirmek için kullanılacak varlığın kaynaklarını yaratmak veya geliştirmek için yapılan maliyetler.
- Maliyetlerin geri kazanılabilir niteliğe sahip olması.

Yapılan sözleşme ile doğrudan ilişkili finansal tablolarda varlık olarak muhasebeleştirilebilecek doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdaki gibidir:[148]

[147] Binder Seidman International Group, **IFRS at a Glance,** ( Çevrimiçi) https://www.bdo.global/en-gb/services/audit-assurance/ifrs/ifrs-at-a-glances, ( Erişim Tarihi; 08.01.2016 ), s.4.
[148] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m.**, s.222.

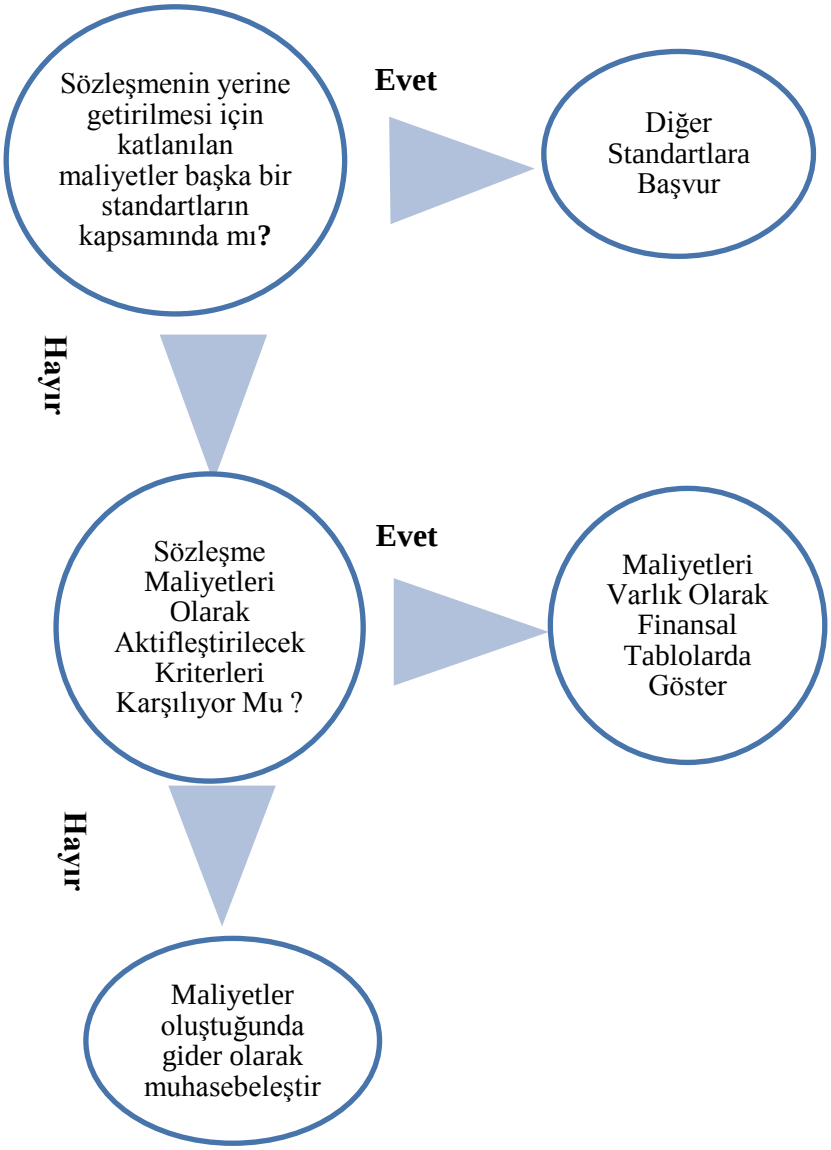
- Direk hammadde ve malzeme maliyetleri,
- Direkt işçilik maliyetleri,
- Sözleşmeyle veya sözleşme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili maliyetler (ekipman ve araçların sigortalama ve itfa maliyetleri),
- Sözleşmede belirtilerek açıkça müşteriye yansıtılan maliyetler,
- İşletmenin sözleşme yapmasından dolayı katlandığı maliyetlerdir.

Gerçekleştiğinde aktifleştirilmeden doğrudan gider olarak muhasebeleştirilen maliyetler ise şu şekildedir:[149]

- Genel yönetim maliyetleri,
- Sözleşme tutarına yansıtılmayan ancak sözleşme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ile ilgili ortaya çıkan hurda maliyetleri gibi öngörülmemiş maliyetler,
- Sözleşme yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili olup kaynağının tespit veya ayırt edilemediği maliyetler.

Aşağıdaki Şekil 14'te sözleşme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi gösterilmiştir.

[149] Binder Seidman International Group, **a.g.e.**, s.4.




**Şekil 14. Sözleşme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**

**Kaynak:** KPMG International Cooperative , **a.g.e.**, s.99.

Bir sözleşmedeki yükümlülüklürin yerine getirilmesi için ortaya çıkan maliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıdaki gibidir: [150]

Hizmet yönetim şirketi olarak kurulan Oslo A.Ş., Müşteri Kolay Ltd. Şti'nin IT veri merkezini beş yıl boyunca yönetmek üzere aylık sabit ücretli bir sözleşme imzalamıştır.

[150] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.99-100.

Hizmetleri yerine getirmeden önce Oslo A.Ş., Müşterisi Kolay Ltd. Şti.'nin verilerini taşımak ve test etmek için bir teknoloji platformu tasarlamış ve kurmuştur. Bu platform Kolay Ltd. Şti'ye devredilmeyen ayrı bir edim yükümlülüğüdür. Platformu kurmak için başlangıç maaliyetleri ise aşağıdaki gibidir:

| **Tasarım Hizmetleri** | **50** |
|---|---|
| **Donanım ve Yazılım** | 310 |
| **Taşıma ve Test** | 100 |
| **Toplam** | **460** |

Bu kurulum maliyetleri sözleşmeyi yerine getirmek için yapılan faaliyetlerle ilgilidir, ancak malların veya hizmetlerin müşteriye transferi söz konusu değildir. Hizmet yönetim şirketi Oslo hesaplarını şu şekilde sınıflandırmıştır:

| **Maliyetin Türü** | Muhasebe Yaklaşımı |
|---|---|
| **Donanım** | Maddi duran varlıklar altında sınıf-landırılır. |
| **Yazılım** | Dahili kullanımlı yazılım geliştirme/ Maddi olmayan duran varlıklar altında sınıflandırılır. |
| **Tasarım, Taşıma ve Veri Merkezinin Test edilmesi** | Yeni standart bu hizmetlerin altını çizer çünkü;<br>Bu hizmetler dooğrudan sözleşme ile ilişkilidir.<br>Gelecekteki edim yükümlülüklerini yerine getirmek için kullanılacak varlığın kaynaklarını üretir veya geliştirirler.<br>Beş yıllık sözleşme süresi boyunca geri kazanımları beklenir. |

Amortisman da dahil olmak üzere donanım ve yazılı maliyetleri daha sonra belirli şartların yerine getirilmesi halinde standart kapsamında aktifleştirilmektedir. TFRS 15 uyarınca aktifleştirilmiş maliyetler itfa ve değer düşüklüğü şartlarına tabi tutulmaktadır.[151]

[151] KPMG International Cooperative, **a.g.e.,** s.100.

## 3.4. İTFA PAYI VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Finansal tablolara alınan bir varlık, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile birlikte sistematik olarak itfa edilmektedir. İşletme itfa payını, mal veya hizmeti devretmeyi planladığı süre içerisinde önemli bir değişiklik olması halinde bu değişikliği yansıtacak şekilde güncellemeli, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak TMS 8 kapsamında muhasebeleştirmelidir.[152]

İşletmenin finansal tablolara aldığı bir varlığın defter değerinde aşağıdaki durumların vukuu bulması halinde değer düşüklüğü zararı meydana gelmiş demektir. Bu haller standartta şu şekilde sayılmıştır:[153]

- Varlığın ilişkili olduğu mallar veya hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı, eksi
- Direkt olarak bu mal veya hizmetlerin sağlanması ile ilgili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetler.
- Varlığın defter değerinde meydana gelen değer düşüklüğü zararının finansal tablolarda yansıtılması amacıyla; işletmenin tahsil etmeyi beklediği bedeli belirlemesine ilişkin esaslar kullanılmalı ve bu bedel müşterinin kredi riskinin etkilerini gösterecek şekilde revize edilmelidir.

Bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararını finansal tablolara almadan önce, başka bir standart kapsamında finansal tablolara alınan ancak sözleşmeyle ilişkili varlıklar için de tüm değer düşüklükleri finansal tablolarda yansıtılmaktadır. Tüm bu işlemler sonucunda işletme meydana gelen değer düşüklüğü, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı kapsamında varlığın ait olduğu nakit üreten biriminin defter değerine dâhil etmelidir.

Değer düşüklüğü ortadan kalktığında veya azalma meydana geldiğinde ise işletme, önceden finansal tablolara almış olduğu değer düşüklüğünün bir kısmını veya ta-

[152] TFRS 15, Par.99.
[153] TFRS 15, Par.101.

mamını kar veya zarara yansıtarak iptal işlemini gerçekleştirir. Varlığın defter değerindeki artış, varlığın itfa payı düşülmüş tutarını aşamaz.[154]

İtfa paylarının ve değer düşüklüklerinin finansal tablolarda gösterilmesine ilişkin örnek aşağıdaki şekildedir: [155]

Sekuri Güvenlik Ltd. Şti. müşterisi Maya Vilage ile özel bir site güvenlik sistemi kurmak üzere bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme ayda 30 gün olmak üzere 2 yıllık izleme hizmetlerini içermektedir. Güvenlik firması Sekuri Ltd. Şti. kullanılacak ekipmanı ayrı olarak belirleyememekte ve ayrıca şirket bu ekipmanların satışını ayrı olarak da yapmamaktadır. Maya Vilage ise ekipmanları tek başına satın alabiliyor olsa dahi izleme monitoru olmadan kullanamamaktadır. Dolayısı ile ortada sadece bir adet edim yükümlülüğünden bahsedilmektedir. Güvenlik firması Sekuri Ltd. Şti. kurulum maliyetlerinin 500.000 TL tutacağını hesaplamış, önceki tecrübelerine ve müşteri analizine dayanarak başlangıçta 2 yıl olarak yapılan sözleşmenin müşteri Maya Vilage ile 3 yıl daha süreceğini öngörmüş ve toplamda 5 yıl boyunca müşterisi Maya için izleme hizmeti sağlamayı beklemektedir.

Sekuri Güvenlik Ltd. Şti. sistemin kurulumu için 500.000 TL'lik kurulum maliyetlerini 5 yıl süre ile itfa etmiştir. Edim yükümlülükleri tatmin edici bir düzen ile uyumlu şekilde sistematik olarak ve özellikle beklenen yenileme periyodu dahil olarak belirlenmiştir.

TFRS 15'e göre itfa süresinin öngürülen sözleşmeleri de kapsaması beklenir. Ayrıca standart kapsamında bir aktifleştirilmiş sözleşme maliyeti varlığı veya varlığın ilgili olduğu hizmetleri malların transferi esas alınarak amortismana tabi tutulması gerektiği öngörülür. Yeni standart, bu tespiti yaparken, malların veya hizmetlerin, işletmenin özel olarak tanımlayabileceği beklenen bir sözleşme kapsamında sağlanabileceğini belirtmelidir.[156]

TFRS 15, bir işletmenin hangi varlığı için bir veya daha fazla sözleşme ile ilgili olarak tahminde bulunması gerektiğini spesifik olarak tanımlamaz, bu uygulama her şirketin uygulamasına göre zaman içerisinde gelişecektir.

---

[154] TFRS 15**,** Par.104.
[155] KPMG International Cooperative, **a.g.e.,** s.102.
[156] KPMG International Cooperative, **a.g.e.,** s.102.

## 3.5. HASILATIN FİNANSAL TABLOLARDA SUNUMU

Bir sözleşme kapsamında doğan varlık veya yükümlülüğü, taraflardan herhangi birinin yerine getirmesi halinde, işletme sözleşmeyi işletmenin edim yükümlülükleri ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişkiye bağlı bir sözleşme varlığı olarak finansal durum tablosunda (bilanço) raporlar. İşletmeler herhangi bir koşula bağlı olmayan ticari alacaklarını ise ayrı olarak finansal durum tablosunda gösterir.[157]

Müşteriden herhangi bir tahsilat yapmadan veya tahsil süresi henüz dolmadan, işletme mal veya hizmet devrini gerçekleştirirse, yani sözleşmedeki edim yükümlülüğünü yerine getirirse, sözleşmeyi finansal tablolarında alacak olarak sunulan tutarlar hariç olmak üzere bir sözleşme varlığı olarak gösterir. Sözleşme varlığı, yerine getirdiği edim yükümlülükleri ile ilgili müşteriden tahsilat isteme hakkıdır. İşletme TFRS 9 kapsamında değerlendirdiği sözleşme varlığı değer düşüklüğünü de finansal varlık ile aynı esasta ölçerek finansal tablolarında sunar ve açıklamasını yapar.[158]

Alacak, işletmenin sözleşme bedeline ilişkin bedeli koşulsuz olarak tahsil etme hakkıdır. Vadesi gelmeyen bedele ait tahsilat hakkı için belli bir sürenin geçmesi gerekiyorsa bedele ilişkin tahsilat koşulsuzdur ve işletme tahsil hakkını alacak olarak finansal tablolarında göstermelidir.[159]

İşletme müşteriden tahsilat yapmış olmasına rağmen henüz yerine getirmediği sözleşmeden doğan yükümlülüklerini finansal durum tablosunda göstermelidir. Örneğin, müşteriden bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak yapılan peşin tahsilatlarda, henüz hizmet sunumu gerçekleşmemiş olabilir. Bu nedenle, işletmenin halen hizmet sunumuna ilişkin yükümlülüğü devam etmektedir ve bu yükümlülüğü finansal tablolarında sunmalıdır.[160]

İptal edilen bir sözleşme ile ilgili alacak ve sözleşme yükümlülüğüne ilişkin örnek aşağıdaki şekilde yer almaktadır: [161]

[157] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m.**, s.223
[158] TFRS 15, Par.108.
[159] TFRS 15, Par.108.
[160] Şavlı, "**TFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması"**, s.83.
[161] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.158-159.

1 Ocak 2018'da, Kayalar Üretim A.Ş. 31 Mart 2018'da teslim edilmek üzere bir ürünün satışı ile ilgili Atıl Yapı A.Ş. ile bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre müşterinin 31 Mart 2018 tarihine kadar sözleşme tutarı olan 1.000.000 TL'yi ödemesi gerekmektedir. Sözleşme tutarı müşteri tarafından 01 Mart 2018 tarihinde ödenmiştir. Ancak Kayalar Üretim A.Ş. ürünü müşteriye 31 Mart 2018 tarihinde devretmiştir. Kayalar Üretim A.Ş. sözleşme masraflarını hariç tutmak kaydı ile sözleşme tutarını finansal tablolarında aşağıdaki şekilde sunmalıdır:

| **1 Mart 2018** | **Borç** | **Alacak** |
|---|---|---|
| **Nakit** | 1.000.000 | |
| **Sözleşme Yükümlülüğü** | | 1.000.000 |
| Nakit alınan 1.000.000 TL'nin kaydı (alınan avansı). | | |
| **Sözleşme Yükümlülüğü** | 1.000.000 | |
| **Hasılat** | | 1.000.000 |
| Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinin kaydı. | | |

Sözleşmenin iptal edilemez olduğu durumda ise işletmenin alacak ve edim yükümlülüğünü finansal tablolarda sunmasına ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:[162]

Kayalar Üretim A.Ş'nin 31 Ocak 2018 tarihinde alacağın tahsili ile ilgili koşulsuz bir hakkı bulunmaktadır. İşletme, sözleşme maliyetleri hariç hasılatı 31 Ocak 2018 tarihinde aşağıdaki şekilde finansal tablolarında sunmalıdır:

[162] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.159.

| 31 Ocak 2018 | Borç | Alacak |
|---|---|---|
| **Alacak** | 1.000.000 | |
| **Sözleşme Yükümlülüğü** | | 1.000.000 |
| Ödenmesi gereken tutarın kaydı. | | |
| **Nakit** | 1.000.000 | |
| **Alacak** | | 1.000.000 |
| Yapılan nakit tahsilatın kaydı. | | |
| **Sözleşme Yükümlülüğü** | 1.000.000 | |
| Hasılat | | 1.000.000 |
| Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinin kaydı. | | |

TFRS 15 taraflardan en az birinin sözleşme yükümlülüğünü yerine getirmesi durumunda sözleşmeye dayalı varlığın finansal tablolarda sunulmasını gerektirir. Bu nedenle işletme edim yükümlülüğünü gerçekleşmeden önce sözleşme yükümlülüğüne uygun karşılık ayırmalıdır.[163]

### 3.5.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmeler

İşletme, diğer standartlar kapsamında gelir tablosunda ayrı olarak göstermediği raporlama dönemine ait aşağıdaki bilgilerin tümünü açıklamalıdır:[164]

- Müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatı, diğer hasılat kaynaklarından ayrı olacak şekilde göstermelidir,
- Müşterilerle yaptığı sözleşmelerden doğan alacak veya sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü zararını, diğer sözleşmelerden doğan değer düşüklüğü zararlarından ayrı olarak gösterecek şekilde açıklamalıdır.

### 3.5.2. Hasılatın Ayrıştırılması

İşletme, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatı, hasılatın niteliğinin, tutarının, zamanlamasının ve belirsizliğinin iktisadi olarak nasıl etkilendiğini gösteren kategorilere ayırmalıdır. Hasılatın ne ölçüde ayrıştırılacağı yapılan sözleşmelerdeki durum ve şartlara bağlı olarak belirlenir. Bazı işletmeler hasılatı ayrıştırmak için çok fazla

[163] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**,s.159.
[164] TFRS 15, Par.113**.**

kategoriye ihtiyaç duyarken, diğerleri tek bir kategori türüyle hasılatı ayrıştırabilmektedir. Hasılatı aşağıdaki kriterlere göre ayırmak mümkündür:[165]

- Mal veya hizmetin türü,
- Coğrafi bölge,
- Piyasa veya müşteri türü,
- Sözleşme türü,
- Sözleşme süresi,
- Mal veya hizmetlerin devir zamanı,
- Satış kanalları.

Hasılatın ayrıştırılması maksadı ile işletme kategoriler belirlerken aşağıdaki kriterlerin tamamını kapsayacak şekilde değerlendirmelidir:[166]

- Finansal tablolar dışında sunulan açıklamalar,
- Finansal performansı değerlendirmek için ana işletme karar mercii tarafından gözden geçirilen bilgiler,
- İşletmenin ya da finansal tablo kullanıcılarının performanslarını değerlendirme ya da kaynak tahsisi kararları almalarında kullandığı diğer bilgiler.

İşletme, TFRS 8 Faaliyet Bölümlerini uygulamakta ise, hasılatın ayrıştırılması ile finansal tablo kullanıcılarının her bir raporlanabilir bölüm için hasılat bilgileri arasındaki ilişkiyi anlayabilecekleri yeterli bilgiyi açıklamayı hedeflemektedir.[167]

### 3.5.3. Sözleşme Bakiyeleri

İşletme, raporlama dönemi boyunca sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülükleri ile ilgili bakiyeleri finansal tablolarında açıklamakla yükümlüdür. İşletmenin açıklaması gereken detaylar aşağıdaki gibidir:[168]

- İşletme, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan alacakların, sözleşme varlıklarının ve sözleşme yükümlülüklerinin açılış ve kapanış bakiyelerini ayrı olarak açıklamadığı durumlarda bunları açıklamakla yükümlüdür.

[165] TFRS 15, Par.114.
[166] TFRS 15, Par.B88.
[167] TFRS 15, Par.115.
[168] TFRS 15, Par.116.

- Dönem başında sözleşme yükümlülüklerinde gösterilen bakiyeye dahil etmiş olduğu ve raporlama döneminde finansal tablolara almış olduğu hasılatı,
- Geçmiş dönemde kısmen veya tamamen yerine getirilen edim yükümlülüklerinden raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara almış olduğu hasılatı açıklamalıdır.

Ayrıca işletme, raporlama dönemi boyunca sözleşme varlıklarında ve sözleşme yükümlülüklerinin bakiyelerinde meydana gelen önemli değişiklikleri de aynı şekilde açıklamakla yükümlüdür. Açıklanması gereken değişiklikler ise şu şekilde örneklendirilebilir:[169]

- İşletme bölünmeleri veya birleşmeleri,
- İlgili sözleşme varlığını ve yükümlülüğünü etkileyebilecek hasılat toplamına göre yapılan düzeltmeler, ilerleme ölçümünde meydana gelen bir değişiklikten, işlem bedelinin tahminindeki değişikliklerden veya bir sözleşme değişikliğinden kaynaklanan düzeltmeler dahil olmak üzere açıklanmalıdır,
- Sözleşme varlığında meydana gelen değer düşüklükleri,
- Tahsilat süresinde meydana gelen değişiklikler,
- Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için geçmesi gereken sürede meydana gelen değişiklikler.

### 3.5.4. Edim Yükümlülülükleri

İşletme, müşteri ile yaptığı bir sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmetleri değerlendirir ve taahhüt ettiği her bir yükümlülüğü edim yükümlülüğü olarak belirler. İşletme, raporlama dönemi boyunca sözleşme varlıkları ve sözleşme yükümlülükleri ile ilgili bilgileri finansal tablolarında açıklamakla yükümlüdür. İşletme, müşterilerle yaptığı sözleşmelerde bulunan edim yükümlülüklerini aşağıdaki bilgiler dahilinde finansal tablolarda açıklamalıdır:[170]

- Edim yükümlülüklerini ne zaman yerine getirdiğini (örneğin, taşıma, teslimat, hizmetin görülmesi veya hizmetin tamamlanması),

[169] TFRS 15, Par.118.
[170] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.167.

- Bedelin değişken olup olmadığı ve eğer değişken bedel mevcut ise tahminin sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı,
- İşletme, bir acente gibi hareket ediyor olsa dahi mal ve hizmetlerin niteliği ve devri ile ilgili edim yükümlülüklerini gösterilmesi,
- İade ve geri ödeme yükümlülükleri ile birlikte benzer yükümlülükleri,
- Garanti ile ilgili yükümlülükler.

İşletme yukarıdaki açıklamalara ilave olarak geriye kalmış olan edim yükümlülükleri ile ilgili de şu bilgileri açıklamakla yükümlüdür:[171]

- Raporlama dönemi sonunda tamamen veya kısmen yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı,
- İşletmenin, taşıma, hasılat, hizmetin görülmesi veya hizmetin tamamlanması gibi edim yükümlülüklerini ne zaman yerine getirdiğine bağlı olarak belirtilen tutarı ne zaman hasılat olarak finansal tablolara alması gerektiği ile ilgili açıklamalar:

Kalan edim yükümlülüklerinin süresine en uygun zaman aralıklarından faydalanılarak nicel bazda veya nitel bilgiler kullanılarak hasılatın zamanı tespit edilmelidir.

Aşağıdaki şartların sağlanması halinde taşıma, teslimat, hizmetin görülmesi veya hizmetin tamamlanması gibi edim yükümlülüklerini işletme açıklamak zorunda değildir: [172]

- Edim yükümlülüğü, başlangıçta esas beklenen süresi bir yıl veya daha kısa olan bir sözleşmenin parçasıdır veya
- İşletme, bir müşteriden o zamana kadar tamamlamış olduğu edim yükümlülükleri ile ilgili doğrudan karşılık gelen bir bedeli tahsilat hakkı kazanması halinde bu bedeli hasılat olarak finansal tablolarında göstermektedir.

Edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanının belirlenmesi amacıyla işletme, hasılatın finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemleri, kullanılan bu yön-

[171] TFRS 15, Par.120.
[172] TFRS 15, Par.121.

temlerin mal veya hizmetlerin devrini doğru gösterdiği ile ilgili açıklamaları yapmakla yükümlüdür. Aynı zamanda işletme, belirli bir zamanda yerine getirmekle yükümlü olduğu edim ile ilgili, müşterinin mal veya hizmetlerin kontrolünü ne zaman elde ettiği ile ilgili önemli yargılar bulunuyorsa bunları da açıklamalıdır.[173]

İşlem bedelinin ve edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarlarının belirlenmesi için işlem bedelinin belirlenmesi, değişken bedel tahmininin sınırlandırılıp sınırlandırılmadığının değerlendirilmesi, işlem bedelinin dağıtımı iade, geri ödeme ve benzeri diğer yükümlülüklerin ölçülmesi gerekmektedir.[174]

### 3.5.5. Garantiler

Bazı işletmelerin, yapmış oldukları mal veya hizmet satışı garanti kapsamındadır. Garantiler satış sözleşmesinin şartlarından kaynaklanabileceği gibi, müşterinin söz konusu garantiyi ayrıca satın alma hakkından da kaynaklanabilir. Garantinin niteliği, sektöre veya sözleşmeye bağlı olarak önemli ölçüde değişiklik göstermektedir.[175]

Garanti, sözleşme hükümlerinde yer alıyorsa, ortaya çıkacak garanti masraflarının tahmin edilmesi ve "*UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Yükümlülükler"* standardı kapsamında karşılık ayrılması ve finansal tablolarda sunulması gerekmektedir.[176]

Müşterinin garantiyi ayrı olarak satın alma hakkına sahip olması, satın alınan garantinin ayrı bir hizmet satışı olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bunun nedeni ise; işletmenin, garantiyi sözleşmede belirtilen mal veya hizmetten ayrı bir edim yükümlülüğü olarak müşteriye sunmayı taahhüt etmesidir.[177]

İşletme, bir garantinin, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave bir hizmet sağlayıp sağlamadığını tespit ederken, aşağıdaki koşulları değerlendirmektedir:[178]

- Garantinin kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı; kanundan kaynaklanan garantiler sözleşmede ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendiril-

[173] TFRS 15, Par.122.
[174] TFRS 15, Par.126.
[175] TFRS 15, Par. B28.
[176] TFRS 15, Par. B30.
[177] TFRS 15, Par. B29.
[178] TFRS 15, Par. B31.

mez. Bu hükümler müşteriyi ayıplı mal ve hizmetlerden koruma amacını gütmektedir.

- Garanti süresinin uzunluğu; garanti süresinin uzun olması, taahhüt edilen garantinin ayrı bir edim yükümlülüğü olduğuna yönelik güçlü bir göstergedir. Bu durumda ürünün verilen teminata ilave bir hizmet sağlama olasılığı yüksektir.
- İşletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliğini tespit etme.

Konuya ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:[179]

Otomotiv Üreticisi Ferde satmakta olduğu otomobiller için müşterilerine 1 yıl garanti vermektedir. 31 Aralık 2017 tarihi itibariyle, satışı yapılmış ve garanti kapsamında olan 350.000 araç bulunmaktadır.

İşletme geçmiş tecrübelerini dikkate alarak satılan ürünlerin %85'inde herhangi bir problem çıkmayacağını, %10'unda her biri ortalama 20.000 TL tutması beklenen küçük tamiratlar gerekebileceğini, %5'inde ise maliyeti ortalama 100.000 TL olan büyük hasarlar meydana gelebileceğini tahmin etmiştir. İşletmenin benzer bir çalışma ile 31 Aralık 2016 tarihi itibariyle finansal tablolarına yansıtmış olduğu garanti karşılığı tutarı 22.000.000 TL'dir.

| **31 Aralık 2017** | | | |
|---|---|---|---|
| **Garanti Kapsamında Tahmin Edilen Hasar Oranları** | **%5** | **%10** | **%85** |
| **Garanti Kapsamındaki Satış-350.000** | 17.500 TL | 35.000 TL | 297.500 TL |
| **Öngörülen Birim Maliyet** | 1.000 TL | 200 TL | |
| **Tahmini Toplam Maliyet** | 17.500.000 TL | 7.000.000 TL | |
| **Ayrılması Gereken Garanti Karşılığı** | 24.500.000 TL | | |

31 Aralık 2017 tarihi itibariyle hazırlanacak olan bilançoda "garanti karşılıkları" olarak yansıtılacak tutar 24.500.000 TL olmaktadır.

[179] Şavlı, "**UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması"**, s.71.

### 3.5.6. Konsinye Mal Anlaşmaları

İşletmenin, nihai müşterilere satılmak üzere bir ürünü bayi veya dağıtıcı gibi kendi müşterisine teslim etmesi halinde, teslimatın gerçekleştiği tarihte üçüncü tarafın ürünün kontrolünü elde edip etmediğini değerlendirmesi gerekmektedir. İşletmenin müşterisine teslim etmiş olduğu ürünün kontrolü nihai tüketiciye geçmemiş ise bu satış konsinye mal anlaşmasına bağlı olarak elde tutuluyor olabilir. Konsinye mal olarak elde tutulduğu kanısına varılan satışlarda, işletmenin edim yükümlülüğünü tamamlamadığı, kontrolün müşteriye geçmediği kanısına varılır ve bu nedenle yapılan satışa bağlı elde edilen hasılat finansal tablolarda raporlanmaz.[180]

Bir anlaşmanın konsinye mal anlaşması olup olmadığı ile ilgili aşağıdakilerle sınırlı olmamak üzere göstergeler aşağıdaki şekildedir:[181]

- Ürünün kontrolünün, bir olayın gerçekleşmesi veya bir sürenin sona ermesine bağlı olarak işletmede kalması,
- İşletmenin ürünün iadesini talep etme veya üçüncü bir tarafa devretme hakkının bulunması,
- Ürünü alan bayi veya dağıtıcının işlem fiyatını ödeme yükümlülüğünün bulunmamasıdır.

Bazı satış sözleşmelerinde satışın konsinye olduğu sözleşmede açıkça belirtilmekte, bazı durumlarda ise ancak satış koşulları üzerinde yapılan değerlendirmeler neticesinde bu sonuca varılabilmektedir.[182]

### 3.5.7. Faturala-Elde Tut Anlaşmaları

İşletmeler, satışını yapmış oldukları bir takım ürünleri müşterinin ürünü muhafaza edebilecek uygun yeri olmaması veya farklı sebeplerle bir süre daha ürünü teslim alamaması nedeni ile elinde tutmak zorunda kalabilmektedir.[183]

İşletme, müşterinin ürünün kontrolünü ne zaman ele geçirdiğini değerlendirerek bu ürünü devretmek için edim yükümlülüğünü ne zaman yerine getirdiğini TFRS 15'in

[180] TFRS 15, Par. B77.
[181] TFRS 15, Par. B78.
[182] Şavlı, "**UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması**", s. 81.
[183] TFRS 15, Par. B79.

38. Paragrafı uyarınca tespit etmelidir. Ürünün kontrolü, sözleşme şartlarına bağlı olarak ürün müşteri tarafından teslim alındığında devredilmektedir. Ancak, faturala elde tut anlaşmalarında ürün işletmenin fiziki zilyetliğinde olsa dâhi müşteri ürünün kontrolünü elde etmiş sayılır. İşletmenin ürün üzerindeki kontrol hakkı kalmamıştır. Buna karşılık işletme müşteriye varlığı üzerinde emanet hizmetleri sağlar.[184]

TFRS 15 38'inci paragrafta yer alan hükümlerin uygulanmasına ek olarak, müşterinin faturala-elde tut anlaşması kapsamında ürünün kontrolünü ele geçirebilmesi için aşağıdaki şartların tamamını karşılamış olması gerekmektedir:[185]

- Faturala-elde tut anlaşmasının gerekçesi somut bir nedene dayandırılmalıdır,
- Ürünün müşteriye ait olduğu ayrı olarak tanımlanmalıdır,
- Ürün mevcut durumda, müşterinin talep etmesi halinde müşteriye fiziki devir için hazır olmalıdır,
- İşletme ürünü kullanamamakta veya başka bir müşterisine yönlendirememektedir.

### 3.5.8. Müşterinin Kabulü

TFRS 15'in 38. Paragrafına göre bir mal veya hizmetin müşteri tarafından kabul edilmesi, müşteri tarafından söz konusu varlığın kontrolünün elde edildiği ile ilgili önemli bir göstergedir. Müşteri ile yapılan bazı sözleşme maddeleri, kabule ilişkin müşteriyle anlaşılan mal veya hizmetin üzerinde mutabık kalınan özellikleri taşımaması halinde iptal veya değişiklik hakkı sağlamaktadır. Bu nedenle işletme, mal veya hizmetin kontrolünü müşteriye devrini değerlendirirken sözleşme maddelerini de göz önünde bulundurmaktadır.[186]

İşletme, bir mal veya hizmetin sözleşmede belirtilen özellikleri objektif bir şekilde ölçebilir, örneğin ürünün belirli bir yükseklikte, uzunlukta veya ağırlıkta olması gibi. Buna benzer durumlarda işletme kendi kalite kontrol prosedürleri çerçevesinde yaptığı değerlendirmelere istinaden istenen şartların karşılandığı sonucuna varabilir. İşletme geçmiş tecrübeleri ve kendi değerlendirmeleri neticesinde müşteri tarafından

[184] TFRS 15, Par. B80.
[185] TFRS 15, Par. B81.
[186] TFRS 15, Par. B83.

yapılan değerlendirmeler ile arasında bir farkın olmadığı kanısına varıyorsa, müşteriden teyit almadan yapmış olduğu kalite kontrol sonuçlarına dayandırarak hasılatı finansal tablolarında raporlayabilir.[187]

Ancak, işletme bazı durumlarda bir mal veya hizmetin sözleşmede üzerinde anlaşılan özellikleri sağlayıp sağlamadığını objektif olarak ölçemeyebilir. Bu durumda işletme kontrolün müşteriye geçtiğini tespit etmek için müşterinin kabulünü beklemek zorundadır. Çünkü işletme, müşterinin mal veya hizmetin kullanımını yönetebildiğini ve bu mal veya hizmetin kalan faydalarının tamamını elde edebildiğini tespit edememektedir.[188]

### 3.5.9. Standardın İlk Uygulaması

"*TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*" standardına göre, muhasebe politikalarında meydana gelen bir değişiklikte genel prensip geriye dönük uygulamaktır. Sunumu yapılan her dönem için finansal tabloların yeni muhasebe politikalarına uygun olarak düzeltilmesi ve sunumu yapılan en eski dönemin açılışının da buna uygun olarak düzeltilmesi gerekir. Örneğin, 31 Aralık 2018 finansal tabloları hazırlanırken 31 Aralık 2017 finansal tabloları karşılaştırmalı olarak verileceği için, yeni muhasebe politikasının hem 2018 hem de 2017 yılı için uygulanmalıdır. Ayrıca, 2017 yılı açılış değerlerinin bir önceki yıla ait olması 31 Aralık 2016 finansal tablolarının da kümülatif etkiyi yaratacak şekilde düzeltilmesini gerektirir. Böylece Finansal durum tablosu 31 Aralık 2018, 2017 ve 2016 olmak üzere son 3 yıl, diğer finansal tablolar ise 2017 ve 2018 yılı için olmak üzere 2 yıl için hazırlanarak sunulmalıdır.[189]

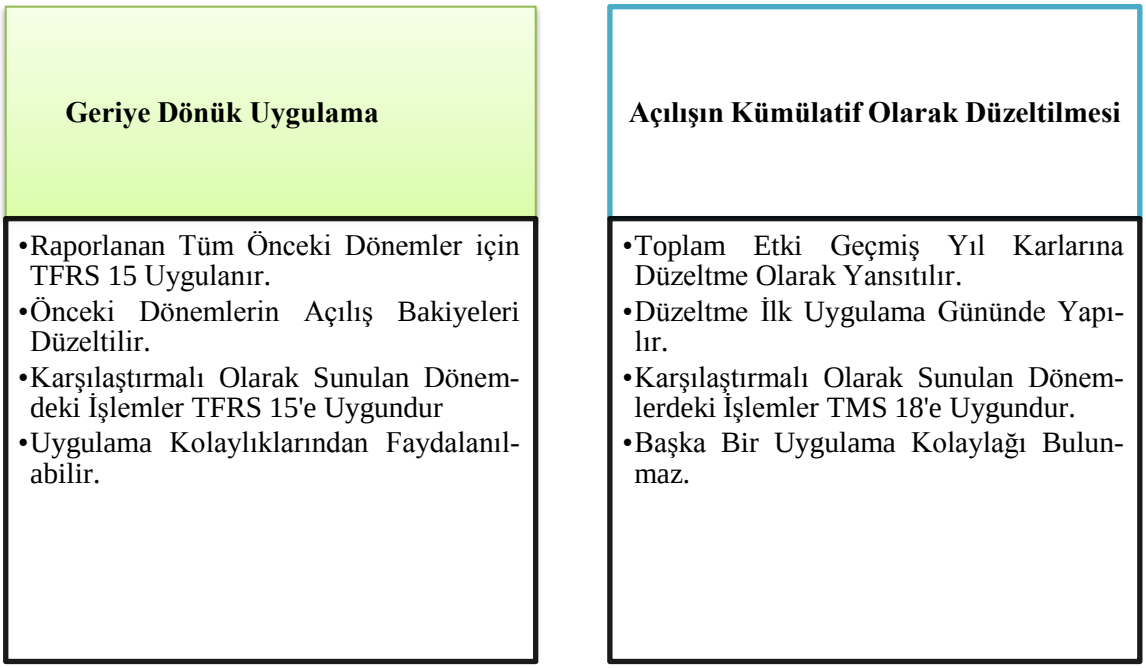
TFRS 15'in C ekinde ilk uygulamaya ilişkin geçiş hükümleri aşağıdaki şekilde açıklanmış ve ilk uygulamanın geriye dönük olarak yapılmasında, işletmeye standardın uygulanması ile ilgili aşağıdaki iki yöntemden birini önermiştir:[190]

- Sunumu yapılan her döneme geriye dönük olarak uygulanması veya

[187] TFRS 15, Par.B84.
[188] TFRS 15, Par.B85.
[189] Şavlı, **"Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları"**, s.253.
[190] TFRS 15, Par. C3.

- Önceki dönemlere ilişkin kümülatif etkinin uygulamanın yapıldığı yılın açılışına yansıtılması şeklindedir.

Bu iki yöntemden hangisinin seçileceği, işletme yönetiminin tercihine bağlıdır. Ancak her iki yönteme ilişkin olarak dipnotlarda yapılması gereken bir takım ilave açıklamalar gerekecektir.[191]




**Şekil 15. TFRS 15'in İlk Uygulaması**

**Kaynak:** KPMG International Cooperative, **a.g.e**., s.182.

[191] TFRS 15, Par. C3.

### 3.5.10. Açıklamalar

İşletme açısından açıklama hükümlerinin amacı, finansal tablo kullanıcılarının müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını mümkün kılacak yeterlilikte bilgiyi sağlamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek üzere işletme, aşağıdakilerin tamamı hakkında nitel ve nicel bilgileri açıklamalıdır:[192]

- Müşterilerle yapılan sözleşmeler,
- Bu Standardın söz konusu sözleşmelere uygulanmasında kullanılan önemli yargılar ve bu yargılardaki değişiklikleri,
- Bir müşteri sözleşmesinin yapılması veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar.

Açıklamanın amacını yerine getirmek için gerekli ayrıntı seviyesi ve farlı hükümlere yer verilip verilmemesi ilgili ilgili değerlendirmeler işletme tarafından yapılmaktadır.

## 3.6. TFRS 15'İN SEKTÖREL BAZDA ETKİLERİ

Hasılatın tanımlanması bakımından TFRS 15'in etkisi bazı sektörler için minimum düzeydedir, daha önce olduğu gibi hasılatı tanımlamaya devam ederler. Ancak diğer sektörler TFRS 15 standardındaki yeni düzenlemeleri uygularken bir takım zorluklarla karşı karşıya kalabilirler. Yürürlükten kalkan TMS 18 Hasılat Standardında detaylı olarak düzenlenmemiş alanlarda daha büyük zorluklar yaşanacaktır. Özellikle, Telekom, Bilişim ve Yazılım, İnşaat gibi sektörler TFRS 15'in getirdiği beş adım modeli ile daha önce yapmadıkları bir takım ilave hesaplamalar ve düzeltmeler yapma zorunluluğu ile karşı karşıya kalabilirler. Standardın özellikle İnşaat, Telekom ve Yazılım Geliştirme ve Teknoloji, performansa dayalı veya şarta bağlı ücretlerin yaygın olduğu varlık yönetimi, perakende sektörüne etkilerinin büyük olması beklenmektedir. [193]

[192] TFRS 15, Par.110.
[193] Silvia Mahutova, **IFRS 15 Examples: How IFRS 15 Affects Your Company**, (çevrimiçi) https://-www-.ifrsbox.com/ifrs-15-examples/#comment , (Erişim Tarihi: 15.02.2018), s.1.

### 3.6.1. İnşaat Sektörüne Etkileri

TFRS 15'in yürürlüğe girdiği tarihten itibaren TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardının yerini alarak inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili yaşanan pek çok sorun için rehberlik etmesi beklenmektedir.[194]

İnşaat sözleşmelerinin en büyük sorunlarından biri hasılat tahakkukunun ne zaman yapılması gerektiği konusunda duyulan çelişkilerdir. TFRS 15 aşağıdaki soruların cevaplarını da kapsayacak şekilde hasılatın doğru zamanda finansal tablolarda gösterilmesi ile ilgili pek çok konuya açıklık getirmektedir:[195]

- Paket hizmetlerinin ayrı bir edim yükümlülüğü sağlaması durumunda zamanın nasıl tespit edileceği,
- Herhangi bir sözleşme değişikliğinin meydana gelmesi durumunda mevcut veya gelecekteki sözleşmeler üzerinde yaratacağı etkinin saptanması,
- Müşteri ile yapılan ikinci bir sözleşme durumunda esas sözleşme üzerinde meydana gelen hasılata etkisinin ölçülmesi,
- Edim yükümlülüğünün tahmin edilmesinde gerçekleşen maliyet modeli kullanılması halinde hangi maliyetlerin dahil edileceği,
- Teşvik ödemelerinin hesaplanma yöntemleri ile sözleşmelerin elde edilme maliyetlerinin hangi durumlarda aktifleştirileceği, hangi durumlarda gider kaydedileceği.

İnşaat sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıdaki gibidir: [196]

Yap-Sat İnşaat A.Ş., müşterisi IMSA Ltd. Şti. ile 100.000.000 TL tutarında yol inşası için bir sözleşme imzalamıştır. Yol inşası sırasında , IMSA Ltd. Şti, yolun bir bölümünün iki ilave şeridi kapsayacak şekilde genişletilmesini talep etmektedir. İnşaat firması Yap-Sat ve müşterisi IMSA bu yeniliğin inşaat maliyetlerini 200.000 TL arttıra-

[194] Grant Thornton International Ltd.,**Get Ready for IFRS 15**, 2016, The USA, (Çevrimiçi), https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2016/ifrs-15-special-edition-newsletter-oct-2016.pdf, (Erişim Tarihi: 05.10.2016). s.32.
[195] Grant Thornton International Ltd., **a.g.e,** s.32.
[196] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.111.

cağı hususunda mutabık kalmışlardır. Yap-Sat İnşaat A.Ş., sözleşme değişikliğinin nasıl hesaplanacağını değerlendirirken öncelikle bu modifikasyon için farklı mallar veya hizmetler ekleyip eklenmediğini belirlemelidir.

- Genişleyen yol, sözleşmede belirtilen yol yapımı ile ayrı bir işlem değilse, sözleşmenin değiştirildiği tarihte tek bir edim yükümlülüğünün parçası haline gelir ve ilerleme ölçütü toplu şekilde güncellenir.
- Yol genişletme işi sözleşmedeki yol yapımı işi ile ayrı bir işlem ise, Yap-Sat İnşaat ek 200.000 TL'lik farklı malların veya hizmetlerin tek başına satış fiyatıyla orantılı olup olmadığını tespit etmelidir.

200.000 TL tek başına satış fiyatını yansıtıyor ise, ilave iki şerit inşası orijinal sözleşmedeki yol inşasından ayrı olarak hesaplanmalıdır. Ayrıca bu modifikasyon ilave iki şerit için ayrı bir sözleşmeymiş gibi muhasebeleştirilmesi gerekliliğini de beraberinde getirmektedir.

Ek 200.000 TL kendi başına satış fiyatını yansıtmaz ise, sözleşme yolun inşa edilmesi için orijinal anlaşmaya ek iki şerit kombine edilmeli ve tanımlanamayan kalan edim yükümlülükleri için tahsis edilmelidir.

### 3.6.2. Perakende Sektörüne Etkileri

TFRS 15'in tüketici ürünleri ve perakende sektöründe önemli etkileri beraberinde getirmesi beklenmektedir.

Tüketici ürünleri ve perakende şirketlerinin, yürürlüğe giren yeni standart uyarınca finansal tablolarında raporladığı hasılat tutarları ve zamanının değerlendirilmesi, bu sebeple distribütörleri ve perakende satıcıları ile yapmış oldukları anlaşmaları ayrıca gözden geçirmeleri gerekmektedir. Özellikle bu sözleşmeler ticari teşvik, garanti, iade veya lisans anlaşmalarından oluşuyorsa daha büyük önem arz etmektedir.[197]

[197] KPMG**, "TFRS-15 Hasılat Muhasebesi Değişiyor, Tüketici Ürünleri ve Perakende Sektörü Nasıl Etkilenecek?**",(Çevrimiçi) https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/TFRS-15-perakende.pdf, (Erişim Tarihi: 30.03.2018), s.3.

Perakende sektöründen elde edilen hasılatın tanımlanması ile ilgili TFRS 15 aşağıdaki açıklamaları getirmiştir:[198]

- Mevcut satış ve hasılat üzerinde müşteri devamlılık programlarının etkisinin ölçülmesi,
- Hediye kart satışlarından elde edilen hasılatın erken ödemeye etkisinin olup olmadığı,
- Kurulum hizmetlerinde üstlenilen yükümlülüklerin ayrı bir edim yükümlülüğü olarak mı değerlendirilmesi gerektiğinin tespiti ayrı bir yükümlülük olarak değerlendirilmeyen hizmetlerin ürün satışı ile birlikte değerlendirilmesi,
- Standart ve uzatılmış garantilerin uygulama yöntemleri ile müşteri kazanç ve iade haklarının hasılat üzerindeki etkilerinin tespit edilmesi,
- Ön ödeme ücretlerinin iadesinin yapılamadığı durumlarda bunların hasılat olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilemeyeceği hususları standartta düzenlenmiştir.

Tüketici ürünleri ve perakende sektörü şirketleri, distribütörlerine ve perakende satıcılara ürünlerin perakende satıcının mağazasında yer alması, raf ücreti veya promosyon adı altında bir takım ödemeler yapabilir. Yürürlükten kalkan TMS 18 Hasılat Standardında ve ilgili yorumlarda bu konu ile ilgili spesifik bir tanımlama bulunmamaktaydı. Bu nedenle bu tutarlar niteliğine göre ya hasılattan düşülüyor veya gider olarak finansal tablolarda sunuluyordu. Yeni standardın yürürlüğe girmesi ile birlikte işletme, distribütörlere ve perakendeci satıcılara yaptıkları bu ödemelerin ayrı mal ve hizmetlere karşılık yapılıp yapılmadığı ile ilgili sözleşmeleri gözden geçirmeli ve gerekiyorsa sözleşmeleri tekrar tanımlayarak edim yükümlülüklerini ayrıcı belirlemelidir.[199]

TFRS 15'e göre tüketici ürünleri ve perakende sektörü şirketleri yaptıkları ödemeler neticesinde aldıkları mal veya hizmetlerin ayrı olup olmadığını değerlendirmelidir. Sözleşmeden ayrı olarak aldıkları mal veya hizmetleri kullandıklarında gider olarak

[198] İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat-Revenue From Contracts with Customers" Standardı'nın Getirdikleri, (Çevrimiçi: www.istanbulymmo.org.tr), (Erişim Tarihi: 21.03.2015), s.11.
[199] KPMG**, a.g.e.,** s.3.

muhasebeleştirirken, bu mal veya hizmetler ayrı olarak alınmadıklarında ise hasılattan düşülerek finansal tablolarda gösterilmelidir.[200]

### 3.6.3. Yazılım Sektörüne Etkileri

Teknoloji sektörlerinde, özellikle yazılım geliştirme, yazılım lisansları satan ve çeşitli ilgili hizmetler sunan şirketlerin faaliyetleri çok çeşitli bir yelpazeye sahiptir ve bu sektörde yapılan sözleşmeler uzun vadelidir.[201]

Bu nedenle yazılım sektörü için TFRS 15'e göre en büyük zorluk edim yükümlülüğünün tanımlanmasıdır, örneğin, lisans ve teslim sonrası destek satışının birlikte yapıldığı durumlarda bu yükümlülüklerin belirlenmesi ve bunlara ait işlem fiyatının tahsis edilmesi oldukça karmaşıktır. Uzun vadeli sözleşmeler olduğu için sözleşmenin karşılanmasına yönelik ilerlemenin değerlendirilmesi gerekir.[202]

Yazılım sektörü açısından bakıldığında TFRS 15 gelirin tanımlanmasına ilişkin aşağıdaki konulara cevap vermesi beklenmektedir:[203]

- Yazılım satışları ve satış sonrası destek hizmetleri ayrı satışlar olarak değerlendirilerek birbirinden ayrı sözleşmeler olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği,
- Zamana bağlı lisans sözleşmelerinde (time-based licence) gelirin mali tablolarda gösterilme zamanın tespiti,
- Bir sözleşmeye bağlı olarak yapılan ikinci bir sözleşmenin esas sözleşme üzerindeki geliri etkileme zamanı,
- Yazılım ve hizmetlerin bir paket oluşturması halinde toplam fiyatın bireysel edim yükümlülüklerine dağıtılma şekli,
- Lisans sözleşmelerinde gelirin ne zaman başladığının tespit edilmesi gerekir.
- Lisans ve altyapı kullanım hizmetinin servis sağlayıcıların kaynak sunucu üzerinden sağlandığı durumlarda ayrılıp ayrılmayacağı değerlendirilmelidir.

---

[200] **a.g.e.**
[201] Mahutova, **a.g.e.** s.,22.
[202] **a.g.e.**, s.22.
[203] KPMG, a.g.e, s.6.

- Yazılım satışlarının kullanım hakkına bağlı olmasında gelirin nasıl kaydedilmesi gerektiği açıklanmalıdır.

### 3.6.4. Yeni Standardın Uygulamadan Kaldırılan Standartlardan Farklı Olan Düzenlemeleri

TFRS 15'in temel taşı olan beş adım modeli hasılatın tanımlanırken, bir bütün olarak sözleşmeyi dikkate almak yerine farklı edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine açıklık getirir. Bu nedenle standart kapsamında gerekli olan analiz, mali tablolardaki hasılat kalemine yeni hüküm ve tahminler getirmiştir. TFRS 15 müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmetlerin uygun bir şekilde tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi için işletmelerin tüm satış sözleşmelerini analiz etmelerini gerektirecektir. Gelirlerinin büyük bir kısmını uzun vadeli sözleşmelerden veya mal ve hizmetin birlikte sunulduğu çok unsurlu sözleşmelerden elde eden şirketler için standardı uygulama çabaları ve maliyeti daha büyük önem arz etmektedir. Standart ayrıca, müşteri ile yapılan sözleşmelerin yerine getirilmesi için maliyetlerin ve maliyetlerin hesaplanması hakkında rehberlik sağlamaktadır.[204] TFRS 15'in uygulamaya etkileri ve mevcut uygulama ile olan farklılıkları kısaca aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:[205]

1. **Uzun vadeli hizmet sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi:** Bir varlığın geliştirilmesi ile ilgili yapılan hizmet (inşaat, üretim, yazılım vb.) sözleşmesinden doğan hasılat,

- Varlık geliştirildikçe müşteri tarafından kontrol edilebilecek seviyeye gelmesi veya,
- Varlığın işletme için alternatif bir kullanımı olmaması,
- İşletmenin gerçekleştirdiği edimin zamanında tamamlanması için müşteriden ödeme isteme hakkına sahip olması durumunda hasılatın muhasebeleştirilmesi zaman içerisinde gerçekleşir.

[204] KPMG, **"A New Global Framework For Revenue Recognition"**, (Çevrimiçi) https://home.kpmg.com/gr/en/home/insights/2017/02/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.html, (Erişim Tarihi: 25.02.2018).
[205] KPMG Gündem, "Revenue- a new global standard How will it affect", https://www.kpmg.com/TR/tr/hizmetlerimiz/Audit/Documents/Headlines-Revenue-New-Global-Standard.pdf, UK, (Erişim Tarihi: 25.05.2017), s.71

Şirket hizmet sunumlarıyla ilgili tamamlanma yüzdesi yöntemini seçmiş ise veya uzun vadeli bir sözleşme yapması söz konusuysa, hasılatı ne zaman muhasebeleştirmesi gerektiğiyle ilgili bir değerlendirme yapması ve doğru yöntemi tespit etmesi gerekir. Hasılatın muhasebeleştirmesini sözleşme bitiminde yapabileceği gibi sözleşmeden doğan edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe ve kontrol müşteriye sürekli bir şekilde geçtikçe de yapabilecektir.[206]

2. **Ayrı edim yükümlülüklerinin tanımlanması:** TFRS 15'te, işletme tarafından imzalanan bir sözleşmede eğer mal veya hizmet ayrı olarak tanımlanmış ise bu mal veya hizmet için edim yükümlülüklerinin de ayrı olarak tanımlanması gerekir.

Böyle bir durumun varlığı halinde, işletmenin mevcut uygulamadan farklı olarak sözleşmeyi farklı hesap gruplarına göre sınıflandırması gerekecektir.

3. **Lisanslama ve haklar:** Mevcut hasılat standardı lisansların muhasebeleştirilmesi ile ilgili farklı yorumlara açıktır, yeni standarda göre işletmeler fikri mülkiyet hakkının, sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden ayrı olup olmadığını değerlendirmelidir. İmtiyazlı hakkın ayrı olduğu durumlarda, ayrı edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmelidir. Bu şekilde bir değerlendirme söz konusu değil ise sözleşmeye konu olan mal veya hizmeti tedarik etmek için ortaya çıkan edim yükümlülüğü ile değerlendirmelidir. Her iki durumda da, birimin, zaman süresince mi yoksa zamanın belirli bir noktasında mı gerçekleştirilen edim yükümlülüğü olup olmadığının tespiti gereklidir.[207]

4. **Ürün garantileri**: Yürürlükten kalkan TMS 18 ve TMS 11 standartlarında, ürün garantisi, karşılık olarak muhasebeleştirilirken, TFRS 15'te, işletme tarafından sağlanan garantinin niteliği muhasebeleştirilmesinde etkili rol oynar. Müşterinin isteğine bağlı olan garanti hizmetlerinin satın alınması durumunda veya garanti müşteriye ilave bir hizmet sağlıyorsa ayrı edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Sadece tedarik edilen öğenin üzerinde

[206] KPGM Gündem, **a.g.m.**, s.70.
[207] Tan Liong Tong , A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers, (Çevrimiçi), http-://www.masb.-org/my/images/2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%20, (Erişim Tarihi: 13.10.2016), s.18.

anlaşılan özelliklere uygun olduğuna yönelik olarak güvence sağlayan bir garanti ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmez.[208]

5. **Tahminlerin kullanımı:** TFRS 15'de işlem fiyatının belirlenmesinde ve dağıtılmasında, tahminlere daha fazla gerek duyulmaktadır. Bu tahminleri; değişken bedelin tahmini ve muhasebeleştirilmesi, sözleşmedeki farklı malların ve servislerin belirlenmesi ile satış fiyatlarının tek başına satılabilir olarak tahmin edilmesi şeklinde sıralamaktadır.

İşletmenin özellikle piyasaya yeni bir ürün sunduğunda ya da yeni bir pazara giriş yaptığında tahminlerin işletmede nasıl uygulanması gerektiğini belirlemesi daha büyük önem kazanmaktadır. Önemli tahmin ve varsayımların doğru noktalarda uygulanabilmesi için özellikle finansal tabloların hazırlanması esnasında süreçlerin de yeniden gözden geçirilmesi gerekir.

6. **Açıklama:** TFRS 15'te açıklama konusu önemlilik arz eder. Mevcut standartlarda yeteri kadar kapsamlı ve ayrıntılı açıklamalara yer verilmemesi TFRS 15'te bu konunun daha detaylı ele alınması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Mevcut sözleşmelerden ne kadar hasılatın muhasebeleştirildiği, gelecekte ne kadar hasılat muhasebeleştirilmesinin tahmini, yerine getirilmemiş edim yükümlülükleri ile ilgili ayrıntılı bilgi ve buna benzer varsayımlar mevcut standartlara göre TFRS 15'te daha kapsamlı ve ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır.[209]

[208] KPMG Gündem, **a.g.m.**, s.70.
[209] Tong, **a.g.m.**, s.18.

## 4. BÜYÜK ve ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)'NDA HASILAT

Resmi gazetede 27.07.2017 tarihinde yayınlanan mükerrer 30138 sayılı BOBİ FRS Hakkında 56 Sıra No'lu Tebliğe göre; bağımsız denetime tabi olup ancak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlaması adına KGK tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler ile ilgili Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayınlanmış ve 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.[210]

BOBİ FRS'nin amaçları şu şekilde sıralanmıştır:[211]

- Gerçeğe uygun,
- Finansal bilgi ihtiyacına uygun,
- Karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlemek.

Standartta belirtiler amaçlar doğrultusunda KGK tarafından düzenlenen BOBİ FRS, Tam Set TMS ve TFRS ile kıyaslandığında sadeleştirilerek büyük ve orta ölçekli işletmeler için gerekli olmayan detaylar çıkarılmıştır.[212]

BOBİ FRS tanımına göre hasılat, "*İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir*" dir.[213] BOBİ FRS kapsamında mal satışından hasılat, hizmet sunumundan hasılat, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmelerinden hasılat, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından elde edilen faiz, isim hakkı ve kar paylarından hasılat bu bölüm kapsamında incelenecektir.[214]

---

[210] Resmi Gazete, 29.07.2017 tarih ve 30138 (mükerrer) sayılı tebliğ, (Çevrimiçi), www. resmigazete.gov.tr., (Erişim Tarihi: 28.04.2018).
[211] BOBİ FRS, Par.5.1.
[212] Başak Ataman, Hakan Cavlak, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi,** 2017, Cilt: 2, Sayı:3, s.156.
[213] BOBİ FRS, Par.5.2.
[214] BOBİ FRS, Par.5.3.

## 4.1. BOBİ FRS KAPSAMINA GİREN İŞLETMELER

Tam Set TMS/TFRS'ler, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tarafından uygulanırken; BOBİ FRS'ler ise bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler tarafından uygulanacaktır.[215]

Büyük ve orta ölçekli işletmeleri tespit etmede işletmelerin aktif toplamı, satış hasılatı ve çalışan sayısı dikkate alınmaktadır. Bağımsız denetime tabi olma şartlarını yerine getiren işletmeler, tebliğde belirtilen büyük ölçekli işletme sınırına gelene kadar Orta Boy İşletmeler olarak değerlendirilmektedir. Bu sınırı aşan ve üstünü sağlayan KAYİK dışındaki işletmeler ise Büyük Boy İşletme olarak tanımlanmaktadır.[216]

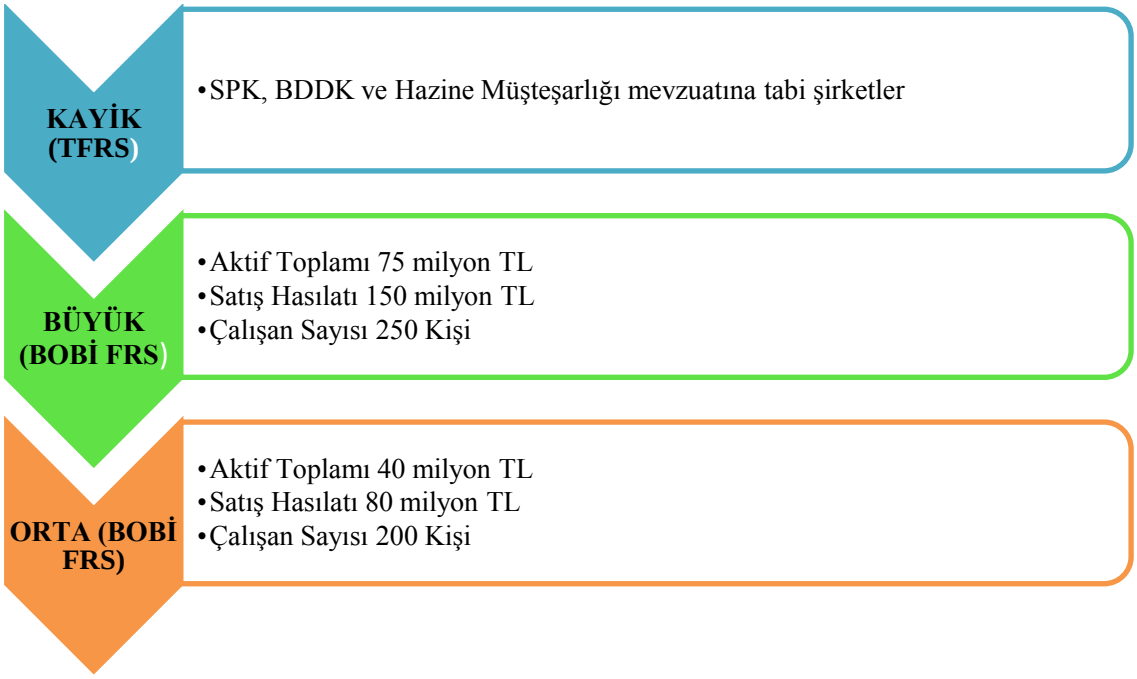
BOBİ FRS ve Tam Set TMS/TFRS'lerin kapsamına giren işletmelerin ayrımı ile ilgili detaylar Tablo 2 ve Şekil 16'da gösterilmektedir.

**Tablo 2.** BOBİ FRS Kapsamı

| | **UYGULAMA** | | | |
|---|---|---|---|---|
| | **Bağımsız Denetim** | **TFRS** | **BOBİ FRS** | **MSUGT** |
| **KAYİK** | ✓ | ✓ | _ | _ |
| **BÜYÜK ÖLÇEKLİ İŞLETME** | ✓ | ihtiyari | ✓ | _ |
| **ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETME** | ✓ | ihtiyari | ✓ | _ |
| **KÜÇÜK ÖLÇEKLİ İŞLETME** | _ | _ | _ | ✓ |

**Kaynak:** Ataman ve Cavlak, "**Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**", s.156.

[215] Ataman ve Cavlak, "**Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**", s.157.
[216] Ataman ve Cavlak, "**Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**", s.157.




**Şekil 16. BOBİ FRS – Tam Set TMS/TFRS Kapsamı**

**Kaynak:** Ataman ve Cavlak, "**Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**", s.157.

Şekil 16'da gösterilen ve bağımsız denetime tabi olma ve büyük işletme sayılma sınırı olarak belirtilen üç kriterden en az ikisini art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler, takip eden raporlama döneminde bağımsız denetime tabi olmakta veya büyük ölçekli işletme olarak kabul edilmektedirler.[217]

## 4.2. HASILATIN ÖLÇÜMÜ

Hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedele esas alınarak ölçülür.[218]

İşlem bedelinin bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesi öngörülüyorsa hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmadan doğrudan tahsil edilen veya tahsil edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmektedir. Bu bedeli tahsil etme süresi bir yıldan daha uzun bir zamana yayılmış ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizme-

[217] Ataman ve Cavlak, "**Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**", s.157.
[218] BOBİ FRS, Par.5.8.

tin peşin bedeli üzerinden ölçülmektedir. "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*" bölümünün 9.14-9.19 paragrafları uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir.[219]

Hasılat tutarına katma değer vergisi gibi üçüncü taraflar adına tahsil edilen veya edilmeyi beklenen tutarlar dahil edilmez. Acente ilişkisinde ise, acente sadece komisyon gelirini hasılat olarak kayda almaktadır.[220] Konuya ilişkin örnek aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:[221]

Mali tablolarını yıllık olarak düzenleyen Kent A.Ş. 01.11.2017 tarihinde birim maliyeti 200 TL ve birim satış fiyatı peşin 250 TL olan 100 adet ürünü KDV hariç 265 TL'den 5 ay vadeli olarak satmıştır. KDV bedeli müşteriden peşin olarak tahsil edilmiştir.

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 01.11.2017 | | |
| 120 ALICILAR HS. | | 26.500 | |
| 100 KASA HS. | | 4.770 | |
| | 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS. | | 26.500 |
| | 391 HESAPLANAN KDV HS. | | 4.770 |
| 5 ay vadeli satış kaydı | | | |

Hasılatın ilk kayda alınmasında, anlaşmayla belirlenen bedelin tahsil edilebilirliğinde önemli bir risk faktörü varsa sözleşme bedeli riski yansıtacak şekilde düzeltilmeli ve hasılat düzeltilmiş bedel üzerinden ölçülmelidir. Daha önce hasılat olarak kayda alınan tutar üzerinde tahsil edilebilirliği konusunda sonradan bir belirsizliğin meydana gelmesi halinde ise, başlangıçta kayda alınan hasılat tutarı düzeltilmez. Düzeltilmeyen hasılat üzerinde değer düşüklüğü testi uygulanarak, bir değer düşüklüğü söz konusu olması halinde zarar olarak finansal tablolara yansıtılır.[222] Açıklamaya ilişkin örnek şu şekildedir.[223]

---

[219] BOBİ FRS, Par.5.9.
[220] BOBİ FRS, Par.5.10.
[221] Mehmet Özbirecikli, İlker Kıymetli Şen ve Kayahan Tüm, **Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2017, s.92.
[222] BOBİ FRS, Par. 5.11.
[223] Özbirecikli, Şen ve Tüm, **a.g.e.**, s.93.

Hak Yapı İnşaat A.Ş. Mısır'da bir hastane inşaatı yapmaktadır. Hak edişler yapılmış olmasına rağmen ülkede çıkan ekonomik kriz nedeni ile hükümet tüm ödemeleri durdurmuştur.

Belirsizliğin mevcut olması nedeni ile işleme ilişkin ekonomik fayda işletme tarafından elde edilememiştir. Bu nedenle hasılat muhasebeleştirilerek finansal tablolarda sunulamamaktadır.

Hükümet tarafından hakkedişler ile ilgili ödemenin inşaat firmasına yapılması neticesinde belirsizliğin ortadan kalktığı tespit edilir ve hasılat muhasebeleştirilerek finansal tablolarda sunulur.

Aynı özelliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerin takasında hasılat meydana gelmez. Ancak benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerin takasında hasılat söz konusudur ve muhasebeleştirilerek finansal tablolarda sunulur. Mal veya hizmetlerin takasında hasılat, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülmektedir. Hasılatın ölçümünde, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine varsa ilgili işlemde alınan tutarlar eklenir, ödenen tutarlar ise çıkartılır. Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa, elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine göre işlem yapılır. Hem alınan varlığın, hem de elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa elden çıkarılan varlığın defter değeri esas alınır.[224]

Benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ve hizmetlerin takasına ilişkin örnek aşağıdaki şekildedir:[225]

SCA Makine A.Ş. bir şirketin aktifinde kayıtlı ve gerçeğe uygun değeri 450.000 TL olan daireye karşılık olarak üretmiş olduğu birim satış fiyatı 120.000 TL'lik kalıp makinelerinden 3 adet ve 60.000 TL'yi nakit olarak ödemiştir ( KDV ihmal edilmiştir).

Bu takas işlemi hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilmektedir.

[224] BOBİ FRS, Par.5.12.
[225] Özbirecikli, Şen ve Tüm, **a.g.e.**, s.95.

Bu durumda hasılat 450.000 – (360.000 + 60.000) = 30.000 TL'dir. Yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 01.01.2018 | | |
| 252 BİNALAR HS. | | 450.000 | |
| | 100 KASA HS. | | 60.000 |
| | 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS. | | 360.000 |
| | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS. | | 30.000 |
| Takas işleminden elde edilen hasılatın kaydı. | | | |

İşletmenin satış işlemlerinden kaynaklı gelecekte mal veya hizmetleri bedelsiz ya da indirimli olarak satın alma hakkı tanıyan hediye puanı vermesi durumunda hediye puanlar, başlangıçta yapılan satış işleminden ayrı olarak kayıtlara alınmaktadır. Başlangıçtaki satışa ilişkin olarak alınan veya alınacak bedel, hediye puanlar ile satış işleminin diğer unsurları arasında dağıtılır. Hediye puanlara dağıtılan bedel, söz konusu puanların gerçeğe uygun değeri dikkate alınarak ölçülmektedir. Hediye puanlara dağıtılan bedel, hediye puanların kullanıldığı dönemler itibarıyla hasılat olarak kayda alınmaktadır.[226]

Konuya ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:[227]

Koçtek Petrol A.Ş. her 300 TL'lik akaryakıt alışverişi yapan müşterilerine 20 TL tutarında hediye puan vermektedir. Hediye puan müşterilere 3 ay içerisinde yapacakları akaryakıt alışverişlerinde indirim olanağı sağlamaktadır (KDV İhmal Edilmiştir).

Bir müşteri kredi kartı ile 15.03.2018 tarihinde 350 TL'lik akaryakıt alışverişi yapmış ve bu alışveriş karşılığında müşteriye 20 TL tutarında indirim puanı verilmiştir.

Bu durumda akaryakıt işletmesi satış bedeli olan 350 TL'den 20 TL değerindeki indirim puanını düşerek 330 TL'yi hasılat olarak mali tablolarında gösterir.

[226] BOBİ FRS, Par.5.13.
[227] Özbirecikli, Şen ve Tüm, **a.g.e.**, s.95.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 15.03.2018 | | | |
| 108 DİĞER HAZIR DEĞERLERHS. | | 350 | |
| 108.01.Kredi Kartı ile Satışlar | | | |
| | 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞ.HS | | 20 |
| | 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS. | | 330 |
| Akaryakıt satış kaydı. | | | |

Müşteri bir hafta sonra 31.03.2018 tarihinde Koçtek Petrol A.Ş.'den 200 TL'lik akaryakıtı nakit olarak almış ve bu alışverişinin 20 TL'lik kısmı için daha önce kazanmış olduğu indirim puanını kullanmıştır.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 31.03.2018 | | | |
| 100 KASA HS. | | 180 | |
| 379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞ. HS. | | 20 | |
| | 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS. | | 200 |
| Hediye puanlı akaryakıt satışı. | | | |

## 4.3. BOBİ FRS KAPSAMINDA MAL SATIŞINDAN HASILAT

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında kayda alınmaktadır:[228]

1. Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getiriler alıcıya devredilmiş olmalıdır.
2. Satılan mallar üzerinde kontrolün devam etmemesi. Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade etmekle birlikte, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü ifade etmektedir.
3. Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçebilmektir.

[228] BOBİ FRS, Par.5.14.

4. İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olmasıdır.

5. İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçebilmektir.

Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilme zamanın değerlendirilmesi, işleme ilişkin şartların incelenmesi gerekmektedir. Çoğunlukla, varlığa sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri perakende satışların çoğunda aynı anda gerçekleşmektedir. Diğer durumlarda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşmektedir.[229]

Mal bedeli peşin olarak tahsil edilmiş ise bu tutar sipariş avansları olarak kayıtlara alınmaktadır. Örneğin, satış sözleşmesinin düzenlendiği tarih 04.02.2018 ancak faturanın düzenlendiği tarih 15.02.2018'dir. Mal müşterinin talebi üzerine 30.08.2018 tarihinde teslim edilecektir. Bu durumda sözleşmeye istinaden malın risk ve getirileri müşteriye ait olacaktır. 04.02.2018 sözleşme tarihinde satış gerçekleşmiş olarak kabul edilmekte ve hasılat finansal tablolarda raporlanmaktadır.[230]

Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlarda, hasılat kayda alınmaz. Aşağıdakiler, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlara örnek olarak verilebilir:[231]

1. İşletmenin normal garanti yükümlülükleri kapsamı dışında kalan yetersiz performansa ilişkin yükümlülükler:

Örneğin baskı makinesi üreten bir işletmenin satış sözleşmesine 1 ay boyunca %5 fire oranını geçmeyecek şekilde iyileştirme yaptığına dair taahhütte bulunması normal garanti şartlarının dışında satıcıya yükümlülük getirmemektedir.[232]

Satış tarihinden itibaren 1 ay boyunca risk ve getiriler alıcıya geçmemiş sayılır ve hasılat gerçekleşmemiştir.

---

[229] BOBİ FRS, Par.5.15.
[230] İbrahim Güler, **01.01.2018 Tarihinde Yürürlüğe Giren ve Standardın Tüm Bölümlerinin Eksiksiz Olarak İncelendiği BOBİ FRS Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2018, s.78.
[231] BOBİ FRS, Par.5.16.
[232] Özbirecikli, Şen ve Tüm, **a.g.e.**, s.97.

2. Belirli bir satışın hasılatına ilişkin tahsilatın, alıcının malı satmasına bağlı olması (örneğin konsinye satışlar).
3. Satışın, ilgili varlığın kurulumu şartıyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan kurulumun henüz tamamlanmamış olması.

3. Maddeye ilişkin açıklayıcı örnek aşağıdaki şekildedir:[233]

Yonca Asansör firması üretmiş olduğu 4 adet hidrolik asansörü kurulum ücreti dahil 200.000 TL + KDV'ye 15.02.2018 tarihinde satmıştır. Üretimin tamamlanması ve asansörlerin montajının yapılması 3 ay sonra tamamlanacaktır. Satış işlemi yapıldığında ve montaj tamamlandığında yapılacak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

Satış işlemi gerçekleştiğinde;

| | | |
|---|---|---|
| 31.03.2018 | | |
| 102 BANKALAR HS. | 236.000 | |
| 380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS. | | 200.000 |
| 391 HESAPLANAN KDV HS. | | 36.000 |
| Kurulum ücreti dahil asansör satış kaydı. | | |

Asansör Kurulumları Tamamlandığında;

| | | |
|---|---|---|
| 15.05.2018 | | |
| 380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS. | 200.000 | |
| 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS. | | 200.000 |
| Asansör kurulumunun tamamlanması. | | |

[233] Özbirecikli, Şen ve Tüm, **a.g.e.**, s.97.

4. Alıcının, satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak veya herhangi bir neden olmaksızın sadece kendi kararı ile alımdan vazgeçme hakkının olması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceği ile ilgili kesin bilgiye sahip olmaması risk ve getirilerin eldi tutulduğu durumlara örnektir.

İşletmenin sahiplikten kaynaklanan önemsiz bir riski taşımaya devam etmesi işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak kayda alınmalıdır. Örneğin; yalnızca alacağın tahsilatının güvence altına almak amacı ile yasal mülkiyeti muhafaza etmek söz konusu ise, hasılat kayda alınmalıdır. Aynı şekilde, alıcının ürünleri kusurlu bulması veya başka sebeplerden dolayı ürünlerden memnun kalmaması söz konusu ancak ürün bedeli iade ediliyor ve iadeler güvenilir bir şekilde tahmin ediliyorsa, hasılat yine kayda alınmalıdır. Bu tür bir durumda işletme "*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta BağlıVarlıklar*" bölümü uyarınca iadeler için karşılık ayırmaktadır.[234]

## 4.4. BOBİ FRS KAPSAMINDA HİZMET SUNUMU VE İNŞA SÖZLEŞMELERİ

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir olarak tahmin edildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınmaktadır. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılmaktadır. Bu yönteme göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılmaktadır.[235]

Hizmet sunumlarında hasılatın tamamlanma düzeyinin dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performans hakkında gerçeğe uygun bilgiler sağlamaktadır. Tamamlanma düzeyi esası inşaat sözleşmeleri için de geçerlidir.[236]

### 4.4.1. Hizmet Sunumu

İşlem sonucunun güvenilir olarak tahmin edilmesi ve hasılatın kayda alınması için aşağıdaki ölçütlerin tümü birlikte sağlanmalıdır:[237]

[234] BOBİ FRS, Par.5.17.
[235] BOBİ FRS, Par.5.18.
[236] Güler, **a.g.e.**, s.80.
[237] BOBİ FRS, Par.5.19.

- Hasılat tutarı güvenilir biçimde ölçülebilmeli,
- İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olmalı,
- Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyi güvenilir biçimde ölçülebilmeli,
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetler güvenilir biçimde ölçülebilmelidir.

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda faaliyet gereken hizmetler için; diğer herhangi bir yöntemin, tamamlanma düzeyini daha iyi ifade ettiğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat, söz konusu belirli dönem boyunca eşit tutarlarda kayda alınmaktadır. Belirli bir faaliyetin, diğer faaliyetlerden açık bir şekilde daha önemli olması, hasılatın kayda alınması, daha önemli olan bu faaliyetin gerçekleştirilmesine kadar ertelenmektedir.[238]

Hizmet sunumuna ait bir işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa, geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınmaktadır. Bu durumda ilgili hizmet sunumuna ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerinde geri kazanılmasının beklenmediği durumlarda ise hasılat kayda alınmamakta, giderlerin kâr veya zarara yansıtılmasına devam edilmektedir. Sonucun güvenilir şekilde ölçülmeye başlanması ile sözleşmeye ilişkin hasılat, tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, ancak geriye dönük olarak herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır.[239]

Hizmet satışında muhasebe kayıt süreci aşağıdaki şekilde gerçekleşmektedir:[240]

- 740 Hizmet Üretim Maliyetini hesabında toplanan giderler, dönem sonunda hizmet henüz tamamlanmamışsa 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı vasıtası ile 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabına borç kaydedilmektedir.

[238] BOBİ FRS, Par.5.20.
[239] BOBİ FRS, Par.5.21.
[240] Özbirecikli, Şen ve Tüm, **a.g.e.**, s.100.

- 154 nolu hesaba alınan maliyet, hizmet tamamlandığında ve satışı geçekleştiğinde bu hesaba alacak, 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına borç kaydedilmektedir.
- Hizmet tamamlandıktan sonra gelirle eşleşmesinin gelecekte gerçekleşecek olması söz konusu ise, 154 nolu hesabın alacağı karşılığında 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabına devredilir.
- Takip eden yılın başından itibaren tamamlanmamış hizmet maliyeti, tekrar hizmet üretim maliyetine devredilir.

### 4.4.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre belirlenmektedir. Bu yöntemde, hizmet sunumuna veya inşa sözleşmesine ilişkin toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerekirse düzeltilir. Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak kayda alınması gereken hasılat tutarı bulunmaktadır. Birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde kaydedilen hasılat tutarı çıkarılarak raporlama döneminde kaydedilecek hasılat tutarı tespit edilmektedir.[241]

Tamamlanma yüzdesi yönteminin her raporlama dönemi sonunda hasılat ve maliyetlere ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanmasıyla hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi kendiliğinden muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik şeklinde ileriye yönelik olarak kayda alınmış olur.[242]

Tamamlanma düzeyi belirlenirken, tamamlanan işi en güvenilir şekilde ölçen yöntem kullanılmaktadır. Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde, hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin niteliğine bağlı olarak kullanılabilecek yöntemlere örnek aşağıdaki şekildedir:[243]

- İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı,

[241] BOBİ FRS, Par.5.29.
[242] BOBİ FRS, Par.5.30.
[243] BOBİ FRS, Par.5.31.

- Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.

Hakediş ve avanslar genellikle tamamlanma düzeyini doğru yansıtmadığı için tamamlanma düzeyinin belirlenmesi hakediş ve avanslara göre yapılmamalıdır.[244]

İşletme, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi kapsamındaki gelecekteki faaliyetlerle ilgili çeşitli maliyetlere katlanabilmektedir. Bu tür maliyetler (örneğin, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler) yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmadığından, geri kazanılmalarının muhtemel olması şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz, Finansal Durum Tablosunda "Peşin Ödenmiş Giderler" kaleminde gösterilmektedir. Tamamlanma düzeyinin, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetlere oranı kullanılarak belirlendiği durumda bu tür maliyetler, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin hesabında dikkate alınmaz. Geri kazanılmaları muhtemel olmayan maliyetler yapıldıkları anda gider olarak kayda alınmaktadır.[245]

Bir inşa sözleşmesinde veya bir hizmet sunumunda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşması bekleniyorsa, "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar" bölümü uyarınca, sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanılması beklenen zarar tutarı kadar karışlık ayrılmaktadır.[246]

İnşa sözleşmeleri için katlanılan maliyetler ile kâr veya zarara yansıtılmış kâr (ya da zarar) toplamından hakediş tutarlarının çıkarılması sonucu bulunan tutar, artı veya eksi olmasına göre "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar" veya "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar" kalemine kaydedilmekte ve bu tutarlar her bir inşa sözleşmesi için dipnotlarda ayrıca gösterilmektedir. Bu alacak ve borçlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmez.[247]

[244] BOBİ FRS, Par.5.32.
[245] BOBİ FRS, Par.5.33.
[246] BOBİ FRS, Par.5.34.
[247] BOBİ FRS, Par.5.35.

### 4.4.3. İnşa Sözleşmeleri

İnşa sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.[248]

Bir inşa sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanmaktadır.[249]

Sonucun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi için, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi gerekir.[250]

Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesine örnek aşağıdaki şekildedir:[251]

Yap-Sat İnşaat A.Ş. 25 Haziran 2017 tarihinde Karayolları Müdürlüğü'den bir yol inşası için 8.000.000 TL'lik bir ihale almıştır. Yap-Sat İnşaat A.Ş. tahmini inşaat maliyetine %20 kar marjı ekleyerek sözleşme inşaat bedelini tespit etmiştir. Bu hesaplamaya göre inşaat maliyetinin 6.400.000 TL olması beklenmektedir.

Sözleşmede inşaatın tamamlanan her %20'lik kısmı ile birlikte bir hakkediş raporu düzenlenecek ve Karayolları Bölge Müdürlüğü tarafından rapor tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödeme banka hesabına yatırılacaktır.

2017 sonunda Yap-Sat inşaat A.Ş. yılsonu itibari ile yol inşaatı için yapılan 1.280.000 TL'lik harcamaya istinaden işin %20'sinin tamamlandığını tespit etmiştir. Karayolları müdürlüğü tarafından da hakkediş onaylanmıştır.

---

[248] BOBİ FRS, Par.5.22.
[249] BOBİ FRS, Par.5.23.
[250] BOBİ FRS, Par.5.24.
[251] Özbirecikli, Şen ve Tüm. **a.g.e.**, s.102.

Buna göre Yap-Sat İnşaat A.Ş'nin yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

| | | |
|---|---|---|
| 31.12.2017 | | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MLYT. HS. | 1.280.000 | |
| XXX MUHTELİF HS. | | 1.280.000 |
| Karayolları yol inşaatı. | | |

| | | |
|---|---|---|
| 31.12.2017 | | |
| 170 YILARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYET. HS. | 1.280.000 | |
| 170.01 Karayolları Yol İnşaatı | | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALYT.YAN. HS. | | 1.280.000 |
| Karayolları yol inşaatı. | | |

| | | |
|---|---|---|
| 31.12.2017 | | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALYT.YAN. HS | 1.280.000 | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALYT.YAN. HS. | | 1.280.000 |
| Karayolları yol inşaatı. | | |

| | | |
|---|---|---|
| 31.12.2017 | | |
| 102 BANKALAR | 1.280.000 | |
| 102.01 Krayolları Yol İnşaatı | | |
| 127 DEVAM EDEN İNŞA SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | 320.000 | |
| 127 01 Karayolları Yol İnşaatı | | |
| 350 YILL. YAYGIN İNŞ. VE HAKEDİŞLERİ | | 1.600.000 |
| Karayolları inşaatının %20'sinin tamamlanması. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2017 | | |
| | 350 YILARA YAYGIN İNŞAAT VE HAKEDİŞLERİ | 1.600.000 | |
| | 350 01 Karayoları İnşaatı | | |
| | 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. | | 1.600.000 |
| | Karayolları inşaatının %20'sinin tamamlanması. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2017 | | |
| | 622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. | 1.280.000 | |
| | 622 01 Karayolları Yol İnşaatı | | |
| | 170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETİ | | 1.280.000 |
| | 170.01 Karayolları Yol İnşaatı | | |
| | Karayolları inşaatının %20'sinin tamamlanması. | | |

Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınır. Bu durumda ilgili inşa sözleşmesine ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. İnşa sözleşmesine ilişkin sonucun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerinde geri kazanılmasının beklenmediği durumlarda ise hasılat kayda alınmaz, giderler kâr veya zarara yansıtılmaya devam eder. Sonucun güvenilir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (diğer bir ifadeyle, sözleşme sonucu güvenilir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, geriye dönük olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.[252]

Sonucun güvenilir bir biçimde ölçülememesine ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:[253]

Yap-Sat İnşaat A.Ş. 2017 Haziran ayında Karayolları Müdürlüğü'den bir yol inşası için 8.000.000 TL'lik bir ihale almıştır. Yap-Sat İnşaat A.Ş. tahmini inşaat maliyetine %20 kar marjı ekleyerek sözleşme inşaat bedelini tespit etmiştir. Bu hesaplamaya göre inşaat maliyetinin 6.400.000 TL olması beklenmektedir.

[252] BOBİ FRS, Par. 5.25.
[253] Özbirecikli, Şen ve Tüm. **a.g.e.**, s.104.

Sözleşmede inşaatın tamamlanan her %20'lik kısmı ile birlikte bir hakkediş raporu düzenlenerek Karayolları Bölge Müdürlüğü tarafından rapor tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödeme nakit olarak banka hesabına yapılacaktır.

2017 sonunda Yap-Sat inşaat A.Ş. yılsonu itibari ile yol inşaatı için yapılan 1.280.000 TL'lik harcamaya istinaden işin %20'sinin tamamlandığını tespit etmiştir. Karayolları müdürlüğü tarafından da hakkediş onaylanmıştır. Buna göre Yap-Sat İnşaat A.Ş'nin yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

| | | |
|---|---|---|
| XX.YY.2017 | | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 1.280.000 | |
| XXX MUHTELİF HESAP | | 1.280.000 |
| Karayolları yol inşaatı. | | |

| | | |
|---|---|---|
| 31.12.2017 | | |
| 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ<br>170 01 Karayolları Yol İnşaatı | 1.280.000 | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | | 1.280.000 |
| Karayolları yol inşaatı. | | |

| | | |
|---|---|---|
| 31.12.2017 | | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS | 1.280.000 | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | | 1.280.000 |
| Karayolları yol inşaatı. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2017 | | |
| | 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS | 1.280.000 | |
| | 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | | 1.280.000 |
| | Karayolları yol inşaatı. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2017 | | |
| | 102 BANKALAR | 1.280.000 | |
| | 102.01 Karayolları Yol İnşaatı | | |
| | 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ<br>350.01 Karayolları Yol İnşaatı | | 1.280.000 |
| | Karayolları inşaatının %20'sinin tamamlanma kaydı. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2017 | | |
| | 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ | 1.280.000 | |
| | 350.01 Karayolları Yol inşaatı | | |
| | 600 YURT İÇİ SATIŞLAR | | 1.280.000 |
| | Karayolları inşaatının %20'sinin tamamlanma kaydı. | | |

İnşaatın tamamlanma düzeyi örnekte güvenilir bir biçimde tahmin edilememiştir. Bu nedenle geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınmakta ve devam eden inşa sözleşmelerinden alacaklar hesabı kullanılmamaktadır.

Bu bölüm hükümleri genellikle her bir inşa sözleşmesine ayrı ayrı uygulanmaktadır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşmenin veya sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine ya da sözleşme grubuna birlikte de uygulanabilmektedir.[254]

[254] BOBİ FRS, Par.5.26.

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, her varlığın inşası, ayrı bir inşa sözleşmesi olarak değerlendirilmektedir:[255]

- Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,
- Her bir varlığın, taraflarca ayrı bir şekilde ele alınması ve yüklenici ile müşterinin, sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul etme ya da reddetme hakkının bulunması ve
- Her bir varlığa ilişkin maliyetlerin ve hasılatın belirlenebilir olması.

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, sözleşme grubu, tek sözleşme olarak nitelendirilmektedir:[256]

- Sözleşme grubunun tek bir paket halinde müzakere edilmesi,
- Sözleşmelerin, birbirleriyle, genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olacak kadar yakından ilişkili olması ve
- Sözleşmelerin kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

## 4.4. BOBİ FRS KAPSAMINDA FAİZ, İSİM HAKKI VE KAR PAYLARI

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucunda faiz, isim hakkı veya kâr payı gelirleri ortaya çıkmaktadır.[257]

Faiz; nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılması karşılığında talep edilen bedelden oluşmaktadır.[258]

İsim hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilen bedel olarak tanımlanmaktadır.[259]

[255] BOBİ FRS, Par.5.27.
[256] BOBİ FRS, Par.5.28.
[257] BOBİ FRS, Par.5.36.
[258] BOBİ FRS, Par.5.37.
[259] BOBİ FRS, Par.5.38.

Kâr payı ise kârın, öz kaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılmaktadır.[260]

Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri, hasılata ilişkin genel kayda alma ölçütlerini karşıladığında finansal tablolara yansıtılmaktadır.[261]

Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri aşağıdaki esaslara göre kayda alınmaktadır:[262]

- Faiz, "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar"* bölümünde yer alan etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilmektedir.
- İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk etmektedir.
- Kâr payları ise, hissedarların ödemeyi alma hakkı oluştuğu anda kayda alınmaktadır.

### 4.4.1. Faiz Gelirlerinden Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Faiz gelirleri "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*" bölümünde açıklanan etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak muhasebeleştirilmektedir.[263]

Faiz içeren bir menkul kıymetin elde edilmesinden önce ödenmemiş faizin tahakkuk etmesi söz konusu ise; sonradan tahsil edilen faiz edim öncesi ve edim sonrası olmak üzere iki döneme ayrılmaktadır. Hasılat edim sonrası elde edilen kısım kadar finansal tablolarda gösterilmektedir. Bu durum vergi kanunları açısından da uygun olarak kabul edilmektedir.[264]

Faiz gelirlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıdaki şekildedir:[265]

Wuxi Makine San. ve Tic. A.Ş. 01.09.2017 tarihinde peşin fiyatı 150.000 TL olan makineyi 24 ay vade ile 180.000 TL'ye satmıştır (+KDV %18). KDV peşin alınmıştır. İşlemin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

---

[260] BOBİ FRS, Par.5.39.
[261] BOBİ FRS, Par.5.40.
[262] BOBİ FRS, Par.5.41.
[263] Özbirecikli, Şen ve Tüm. **a.g.e.**, s.108.
[264] Güler, **a.g.e.**,s.83-84.
[265] Özbirecikli, Şen ve Tüm, **a.g.e.**, s.108.

Satış tutarı peşin satış fiyatı üzerinden "600 Yurtiçi Satışlar Hesabı"na, vadeli değeri üzerinden "121 Alacak Senetleri Hesabı"na kaydedilmektedir. Vadeli satıştan kaynaklanan vade farkı geleri ise "Ertelenmiş Vade Farkı Gelileri Hesabı"na kaydedilmektedir.

| | | |
|---|---|---|
| 01.09.2017 | | |
| 100 KASA | 32.400 | |
| 121 ALACAK SENETLERİ | 180.000 | |
| 125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRİ | | 30.000 |
| 391 HESAPLANAN KDV HS | | 32.400 |
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS | | 150.000 |
| .... Fatura ile vadeli satış. | | |

Dönem sonunda, "Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hesabı"nda bulunan 30.000 TL'nin ilgili döneme ait olan kısmı etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak 2018 yılı dönem gelirlerine dahil edilmesi gerekmektedir.[266]

Öncelikle EFO (i değeri) hesaplanmaktadır. EFO formülü aşağıdaki şekildedir:[267]

$PV = FV / (1 + i)^n$

FV = Vade Sonundaki Değeri,

PV = Bugünkü Değeri,

i = Faiz Oranını,

n = Dönem Sayısını göstermektedir.

$180.000 = 150.000 \times (1 + i)^1$

$$i = \left(\frac{180.000}{150.000}\right)^1 - 1$$

$i = (1{,}20)^1 - 1$

$i = 0{,}20$

[266] Özbirecikli, Şen ve Tüm. **a.g.e.**, s.108.
[267] Ataman ve Gökçen, **a.g.e.**, s.87.

EFO'nun tespit edilmesinden sonra, vade sonundaki (31.12. den itibaren 730 – 122 = 608 gün sonraki) değeri 180.000 TL olan senetli alacağın, değerlemenin yapıldığı 31.12.2017 tarihine indirgenmiş değeri aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır:

Senedin Bugünkü Değeri = Senedin Gelecekteki Değeri ÷$(1 + i)^{\frac{vadeye.kalan.gün}{730}}$

Senedin Bugünkü Değeri = $\frac{180.000}{(1+0,20)^{\cdot\frac{608}{730}}}$

Senedin Bugünkü değeri = $\frac{180.000}{1,1639}$ = 154.653 TL

Vade sonunda değeri 230.000 TL olan alacağın 31.12.2017 tarihine indirgenmiş değeri 154.653 TL'dir. Vadeli satıştan doğan ve "Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hesabı'na kaydedilen 30.000 TL'nin satışın yapıldığı günden yıl sonuna kadar geçen 122 günlük zaman dilimine isabet eden kısmı 4.653TL'dir. Bu tutarın cari yılın gelirlerine eklenmesi için yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2017 | | |
| | 125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRİ | 4.653 | |
| | 649 DİĞER FAAL. OLĞ. GELİR VE KARLAR | | 4.653 |
| | 2017 Hesap dönemine ait vade farkı geliri. | | |

### 4.4.2. İsim Haklarından Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmektedir.[268]İsim hakları, başka sistematik ve gerçeğe uygun bir hesaplama yönteminin bulunmaması şartı ile sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde tahakkuk esasına göre ve dönemsellik ilkesine uygun olarak muhasebeleştirilmektedir. Vergi kanunlarında isim haklarının vergilendirilmesi ile ilgili özel bir hüküm bulunmamaktadır ancak tahakkuk esası vergi kanunları açısından da kabul edilen bir yöntemdir.[269]

[268] BOBİ FRS, Par.5.41.
[269] Güler, **a.g.e.,** s.84.

İsim haklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnek aşağıdaki gibidir:[270]

Şeker Gıda San. ve Tic. A.Ş., ürün gamı içerisinde bulunan naneli şekerin markasını piyasanın hakimi konumundaki bir şeker firmasına 25.03.2018 tarihinde 15.000.000 TL + %18 KDV' ye satmıştır. Tutar peşin olarak tahsil edilmiştir.

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 25.03.2018 | | |
| 102 BANKALAR | | 17.700.000 | |
| | 391 HESAPLANAN KDV HS | | 2.700.000 |
| | 602 DİĞER GELİRLER HS | | 15.000.000 |
| Marka haklarının satışı. | | | |

### 4.4.3. Kar Paylarından (Temmettülerden) Elde edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Kâr payları, hissedarların tahsil etme hakkı oluştuğu anda kayda alınmaktadır.[271]

Tahsil etme hakkının oluşması için; şirketlerin yetkili organları tarafından temettü dağıtımı ile ilgili karar alması ve bu kararda temettü dağıtımına başlanacağı tarihin kesin olarak belirtilmiş olması gerekmektedir. Temettü dağıtımına başlanacağı tarih tahsil etme hakkının ortaya çıktığı tarihtir.[272]

Vergi kanunları açısından temettülerin gelir olarak muhasebeleştirilmesi, hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlanmaktadır. Hukuki tasarruf, gelir üzerinde talepte bulunma hakkını, ekonomik tasarruf ise, gelirin tahsil edilmesini ifade etmektedir. Bu tanım kapsamında, bir temettü hukuken talep edilebilir hale gelse dahi, fiilen ödenmediği sürece vergi kanunları açısından hasılat olarak kayda alınmamaktadır.[273]

Kolay A.Ş. 30 Nisan 2017 tarihinde piyasa değeri 230.000 TL olan Erciyes A.Ş.'nin hisselerinden almıştır. Erciyes A.Ş. Haziran ayında temettü dağıtımı açıklamış olup bu hisselere isabet eden temettü geliri 14.000 TL'dir.

[270] Özbirecikli, Şen ve Tüm, **a.g.e.**, s.109.
[271] BOBİ FRS, Par.5.41.
[272] Güler, **a.g.e.**, s.85.
[273] **Gelir Vergisi Kanunu**, Genel Tebliğ- Madde 191, Par. I-B

Örneğe göre Kolay A.Ş.'nin kar paylarından elde ettiği hasılatın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekildedir:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 01.06.2017 | | |
| | 110 HİSSE SENETLERİ HS | 216.000 | |
| | 110.02 Kolay A.Ş. Hisseleri | | |
| | 102 BANKALAR HS. | | 216.000 |
| | Kolay A.Ş. Hisse Senetleri. | | |

İştirakler ile ilgili örnek aşağıdaki gibidir:[274]

Yalçın A.Ş., Gökay A.Ş'nin bir iştirakidir. Gökay A.Ş., 25.02.2018 tarihinde genel kurul düzenlemiştir. Bu genel kurulda şirket temettü dağıtım kararı almıştır ve ödemenin 01.07.2018-31.08.2018 tarihleri arasında yapılmasını kararlaştırmıştır. Yalçın A.Ş.'nin alması gereken temettü tutarı 100.000 TL'dir.

Yalçın A.Ş.'nin 01.07.2018 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 25.02.2018 | | |
| | 132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR | 100.000 | |
| | DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER | | 100.000 |
| | Temeüttünün tahsil etme hakkının ortaya çıkması | | |

Temettü tahsil edildiğinde yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibidir:

[274] Güler, **a.g.e.,** s.85.

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 15.07.2018 | | |
| | 102 BANKALAR | 100.000 | |
| | 132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR | | 100.000 |
| | Temettünün tahsil edilmesi. | | |

Vergi kanunları açısından; KVK'nın 5. Maddesi gereği iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Bu nedenle mali karın tespitinde ticari kardan indirilmektedir. İştirak kazançları bu yönden Kanunen Kabul Edilmeyen Gelir olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle ticari kar, mali kar ayrımını gerektirmektedir ve bu durum geçici değil süreklidir. BOBİ FRS 23. Bölümüne göre ticari kar ile mali kar arasındaki sürekli farklara ertelenmiş vergi alacağı veya ertelenmiş vergi borcu hesaplanmamaktadır.[275]

[275] Güler, **a.g.e.,** s.,86.

# 5. MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN ELDE EDİLEN HASILATIN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE VUK KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Bu bölümün amacı, Türk Vergi Mevzuatı ve Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde hasılatın incelenerek, hasılatı meydana getiren unsurlar ve hasılat sayılan işlemlerin finansal tablolarda sunulmasına ilişkin muhasebeleştirme süreçlerindeki farklıların değerlendirilmesidir.

## 5.1. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Finansal raporlama standartları ve Türk Vergi Sistemi'ne (TVS) göre hesaplanan hasılat tutarları birbirinden farklılık göstermektedir. Finansal raporlama standartlarına göre; hasılat yaratan işlemlerin her birinin ayrı bir işlem olduğu belirtilmekte olup her satış işlemi ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanırken, benzer satış işlemlerinden ayrı olarak ele alınmaktadır. Çok unsurlu sözleşmeler gibi içerisinde birden fazla edim yükümlülüğünün yer aldığı sözleşmelerde ise her bir edim yükümlülüğü ayrıştırılarak ayrı olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre hasılat net tutar üzerinden raporlanırken, vergi mevzuatında hasılat yaratan işlemler brüt tutarları üzerinden; içinde barındırdığı işlemler ayrıştırılmadan tek bir işlem gibi dikkate alınmaktadır.[276]

### 5.1.1. Türk Vergi Sisteminde Kurum Kazancını Tespit Yöntemleri

TVS'de hasılatın tespiti vergilendirme açısından büyük önem arz etmekte bu nedenle yapılan düzenlemeler vergiyi doğuran olayın doğru olarak tespit edilmesine yönelik olmaktadır. Bu bağlamda kazancın tespiti mükellefiyet yönünden tam mükellef ve dar mükellef olarak değerlendirilirken ayrıca hesap dönemi bakımından da normal hesap dönemi, özel hesap dönemi ve kıst hesap dönemi olarak değerlendirilmektedir. Buna göre;

[276] Seyfi Yıkılmaz, Ali Deran ve İncilay Erduru, "Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 9 (Ekim 2016), s.144.

**a) Tam Mükellef Kurumlar:** Kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumlar vergisi mükellefleri TVM açısından tam mükellef kurum olarak kabul edilmektedir. [277]

Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezleri kanunu merkezleri, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezler ise iş merkezleri olarak tanımlanmaktadır. Tam mükellef kurumlar hem yurt dışından elde ettikleri hem de Türkiye'den elde ettikleri kazançlar üzerinden Türkiye'de vergiye tabi tutulmaktadır.[278]

**b) Dar Mükellef Kurumlar:** Kanuni ve iş merkezinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar dar mükellef kurum olarak tanımlanmaktadır. Dar mükellef kurumlar Türkiye'den elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir.[279]

Vergilendirmede hesap dönemi; GVK'da vergilendirme dönemi takvim yılı olarak tanımlandığı halde, KVK'nın 13. Maddesinde safi kurum kazancının bir hesap dönemi içinde elde edilen gelirleri kapsadığı şeklinde tanımlanmıştır. Hesap dönemi normal, özel ve kıst hesap dönemi olmak üzere üç grupta incelenmektedir. Ancak KV'nin tasfiye hali gibi özel durumlar için öngördüğü bazı vergilendirme dönemleri de mevcuttur.[280]

**a) Normal Hesap Dönemi:** VUK Madde 174/2 'ye göre hesap dönemi takvim yılını ifade etmektedir. Buna göre normal hesap dönemi; 01 Ocak -31 Aralık tarihleri arasında geçen süredir.

**b) Özel Hesap Dönemi:** VUK Madde 174/3'e göre sürdürdüğü iktisadi faaliyetlerinin özelliğinden dolayı takvim yılına uygun düşmeyen kurumlar Maliye Bakanlığı'na başvurarak 12 tam adan oluşan bir özel hesap dönemi belirleyebilirler. Özel okul işletmeciliği ile otel işletmeciliğinden özel hesap dönemi uygulaması sıkça görülmektedir.[281]

---

[277] Sevil Şin, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa: Dora Basın Yayın Dağıtım, 2016. s.109.
[278] Şin, **a.g.e.**, s.109.
[279] Şin, **a.g.e.**
[280] Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınlar, 2002, s.311.
[281] Şenyüz, **a.g.e.**, s.311.

**c) Kıst Hesap Dönemi:** Normal veya özel hesap dönemi olup olmadığına bakılmaksızın işletmenin işe yeni başlarken veya işi bırakırken faaliyette bulunulan sürenin 12 aydan az olması durumunda kıst hesap dönemi söz konusudur.

### 5.1.2. Tam Mükellefler Açısından Kurum Kazancın Tespiti

GVK 37. Maddesine göre; "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç ticari kazançtır*". Bu tanıma göre aşağıda sayılan kazançlar ticari kazanç sayılır:[282]

- Maden, taş ve kireç ocakları ile kum çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- Gayrimenkul alım-satım ve inşa faaliyetleri ile sürekli olarak uğraşanların elde ettiği kazançlar,
- Coberlik (borsa uzmanlığı) işlerinden elde edilen kazançlar,
- Özel okul ve hastane işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- Diş protezciliğinden elde edilen kazançlardır.

Safi kurum kazancının tespiti GVK'nın ticari kazanç hükümleri uygulanarak yapılmaktadır. Buna göre ticari kazancın tespiti gerçek ( bilanço veya işletme hesabı esası) ve basit usul olarak ikiye ayrılmaktadır.[283]

Bilanço esasına göre ticari kazanç, dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi arasındaki olumlu farktan oluşmaktadır. Özsermaye'ye aktif toplamından borçlar düşülerek ulaşılmaktadır.[284]

İşletme hesabı esasına göre ticari kazancın hesaplanması; tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin niteliği bakımından bilanço esasına göre defter tutmak zorunluluğu olmayanlardan işletme hesabı esasına göre defter tutmasına Maliye Bakanlığı'nca izin verilenler VUK 177. Maddesine göre işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Bu mükellefler ticari kazançlarını, bir hesap dönemi boyunca elde ettikleri hasılattan giderlerini düşmek kaydı ile tespit etmektedirler.[285]

---

[282] GVK, Mad.37.
[283] Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınlar, 2002, s.310.
[284] Şin, **a.g.e.**, s.111.
[285] Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri, 2013, s.9.

VUK 182. Maddesi uyarınca kurum kazancı, bilanço esasına göre tutulması öngörülen defterlere kaydedilmek ve bunlara uygun çıkartılan bilançolar üzerinden tespit edilmektedir. Buna göre; kurum kazancı için öngörülen hesaplama esas itibari ile bilançolar üzerinden yapılmaktadır.

### 5.1.3. Kurum Kazancının Tespitinde Özellik Arz Eden Durumlar

**a) Kurumların Zirai Faaliyetle Uğraşması:** KVK Madde 13'e göre bir kumun zirai faaliyetler sonucunda kazanç elde ediyorsa, kurumun kazancının belirlenmesinde ticari kazanç esaslarına ilaveten GVK'nın 9. Maddesi de dikkate alınmalıdır. Bu durumda GVK'nın 56,57 ve 58. Maddeleri göz önünde bulundurulmalıdır.

**b) Birden Fazla Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri:** KVK'nın 13. maddesi ticari kazançların tespitinde GVK'nın 42. Maddesine atıfta bulunmaktadır. Buna göre bir kurumun birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç (veya zarar) işin bittiği yıl itibari ile tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri olarak sayılmaktadır.

**c) Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancı:** Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının safi tutarının tespiti bu kurumların hasılatlarına uygulanacak ortalama emsal nispetlerine göre belirlenmektedir.[286] Bu tür kurumlarda kazançların tespiti gerçek usulde vergilendirme esasları yerine, emsal nispetlerin hasılata uygulanması şeklinde tespit edilmektedir. Gelir hasılata bakılarak götürü olarak belirlenmektedir.[287]

Götürü emsal bedelleri daimi veya arızi olarak çalışan bütün yabancı ulaştırma kurumlarının yapmış oldukları kara, deniz ve hava ulaştırma işleri için Maliye Bakanlığı tarafından ayrı ayrı tespit edilmektedir.[288]

**d) Dar Mükellef Kurumların Ticari veya Zirai Faaliyet Dışındaki Unsurlarının Kazanç Tespiti:** KVK Madde 13 uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlar ticari veya zirai kazanç dışındaki unsurlardan da gelir elde edebilmektedir. Bunlar; ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç

[286] KVK, Mad.18.
[287] Şenyüz, **a.g.e.**, s.315.
[288] Şenyüz, **a.g.e.**, s.315.

ve iratlar şeklinde sayılmıştır. Kurumun faaliyeti ticari veya zirai faaliyet dışında kalan bu unsurlardan biri veya bir kaçından oluşuyorsa bunların safi tutarlarının bulunmasında GVK'nın gelir unsurları için öngörülen esasları dikkate alınmaktadır. Ancak safi tutarlar hesaplanırken bu kazanç ve iratlara ilişkin GVK'da öngörülen istisna ve muafiyetler dikkate alınmaz.

### 5.1.4. Kurum Kazancının Tespitinde Hasılat

Safi kurum kazancı gelir GVK'da yer alan gerçek usulde ticari kazancın tespit edilmesine yönelik düzenlenen esaslar çerçevesinde tespit edilmektedir. Bun göre GVK Madde 39'da kurum kazancının tespitinde esas alınacak hasılat, ilgili dönem için satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı alınan yani tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan tutarları ifade etmektedir.

### 5.1.5. Kurum Kazancının Tespitinde Giderler

Kurumlar vergisine tabi bir mükellefin safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderlere başta gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere çeşitli kanunlarda verilmiştir. 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "İndirilecek Giderler" 8. maddede sayılmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri, ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılattan indirebilirler. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır. Dolayısıyla safi kurum kazancının tespitinde öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan giderler indirim konusu yapılacak daha sonra yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan giderler ayrıca indirilecektir.[289]

#### 5.1.5.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Hasılattan İndirilecek Giderler

GVK 40. Maddesinde hasılattan indirilebilecek giderler aşağıdaki şekilde sayılmıştır:[290]

- Ticari kazancın elde edilmesi ve devamlılığının sağlanması için yapılan genel giderler,

[289] Deloitte, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda İndirilecek Giderler", 2018, (Çevrimiçi) https://www.-verginet.net/dtt/4/YeniKurumlarVergisiKanunundaIndirilecekGiderler_8472.aspx, (Erişim Tarihi: 24.05.2018).
[290] GVK, Mad.40.

- Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderler, sigorta primleri ve emekli aidatı, 27'nci maddede yazılı giyim giderler,
- İşle ilgili olmak şartı ile mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi resim ve harçlar,
- VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,
- İşverenler tarafından ücretliler adına ödenen bireysel emeklilik katkı payları,
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımlarıdır.

#### 5.1.5.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Hasılattan İndirilecek Giderler

KVK 8. Maddesinde öngörülen gider kalemlerinin aşağıdaki gibidir:

**a)** Menkul kıymet ihraç giderleri,

Birinci fıkranın (a) bendine göre, ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılattan indirilebilmektedir. Bu giderler arasında senetlerin kağıt ve basım giderleri, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tecil giderleri, damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları,

hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderler ve bunlara benzer diğer her türlü giderler örnek olarak sayılabilmektedir.[291]

**b)** Kuruluş ve örgütlenme giderler,

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, VUK'un 282. maddesinde; "*kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler*" olarak açıklanmıştır. Kuruluş ve örgütlenme giderleri aynı maddeye göre aktifleştirilebilir veya doğrudan gider yazılabilmektedir. Aktifleştirilmesi halinde, VUK uyarınca, aktifleştirilen değer üzerinden ayrılacak amortismanlar gider olarak kaydedilmektedir.

**c)** Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.

(c) bendinde sayılan genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler, ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşmaktadır. Ayrıca birleşme, bölünme, fesih ve tasfiye aşamasında yapılan kuruluş ve örgütlenme niteliğindeki giderler de kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak, hissedar ve ortakların toplantıya katılmak için yaptıkları giderler ile yemek ve kokteyl gibi özel ikram giderleri kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilemeyecektir. Genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, teamüllere uygun temsil ve ağırlama giderlerinin niteliğini aşmamak kaydıyla gider kaydedilebilecektir.[292]

**d)** Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.

(d) bendinde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komanditer ortaklara düşen pay dışındaki tutardan ibarettir. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, GVK'nun ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesinin gider olarak hasılattan indirilmesi öngörülmüştür.

**e)** Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

[291] Deloitte, **a.g.e.**, s.1
[292] Deloitte, **a.g.e.**, s.1.

(e) bendinde, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları kurum kazancından indirilecek giderler arasındadır.

**f)** Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;

1. Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşmaktadır.

2. Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilânço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

3. Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.

4. Deprem hasar karşılıkları; yangın ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı karşılığında alınan ve şirketlerin kendi saklama paylarında kalan primlerin 21/12/1959 tarihli ve 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25 inci maddesi uyarınca hesaplanan kısmı ile önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılıkların yatırıldığı fonların gelirleri toplamından olu-

şur. Deprem hasar karşılığı hesabına intikal ettirilen primler, bu Kanunun uygulamasında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasına konu edilmez

5. Bir bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilânço döneminde aynen kâra eklenir.

## 5.2. HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRK VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

### 5.2.1. Mal Satış Sözleşmelerinde Ortaya Çıkan Hasılat

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve vergi mevzuatına göre hesaplanan hasılat tutarları birbirinden farklılık göstermektedir. Finansal raporlama standartlarına göre; hasılat yaratan işlemlerin her birinin ayrı bir işlem olduğu belirtilmekte olup her satış işlemi ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanırken, benzer satış işlemlerinden ayrı olarak ele alınmaktadır. Çok unsurlu sözleşmeler gibi içerisinde birden fazla edim yükümlülüğünün yer aldığı sözleşmelerde ise her bir edim yükümlülüğü ayrıştırılarak ayrı olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle TFRS ve BOBİ FRS'ye göre hasılat net tutar üzerinden raporlanırken, vergi mevzuatında hasılat yaratan işlemler brüt tutarları üzerinden; içinde barındırdığı işlemler ayrıştırılmadan tek bir işlem gibi dikkate alınmaktadır.[293]

Hasılat, işletmenin finansal performansının değerlendirilmesinde en önemli kalemlerden biridir. Dünyanın çeşitli ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de hasılatın finansal tablolarda gösterimi ile ilgili farklı finansal raporlama standartları uygulanmaktadır. Uygulanan farklı finansal raporlama standartlarında, hasılatın ne zaman hangi şartların gerçekleşmesine bağlı olarak finansal tablolarda gösterileceğine ilişkin farklılıklar oluşmaktadır. Ayrıca zaman içerisinde uygulamada yeni satış koşulları ortaya çıkmış ve bu koşullar daha önce yayınlanan raporlama standartlarında öngörülememiştir. Çok uluslu şirketler için finansal tablolarının doğruluğu ve karşılaştırılabilir olması büyük önem arz etmektedir.[294]

---

[293] Seyfi Yıkılmaz, Ali Deran ve İncilay Erduru, "Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 9 (Ekim 2016), s.144.

[294] Şavlı, **UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması**, s.19.

Türk Vergi Sistemi'ne göre hasılat, kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak, ilgili dönem için satılan mal veya hizmetin karşılığı olarak tahsil edilen tutarlar veya tahakkuk eden alacaklardır.[295]

Türk Vergi Mevzuatında hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esası olmak üzere iki temel kriter mevcuttur. Tahakkuk esasında geliri veya gideri doğuran işlemin meydana gelmesi ile birlikte bu işlemlerden kaynaklanan alacak veya borcun ödeme koşullarının da belirlenmiş olması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise belirlenen bu gelir veya giderin ilgili olduğu dönemde finansal tablolarda gösterilmesidir.[296]

VUK'un 19. maddesinde vergi alacağının vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hükme bağlanmıştır. Türk vergi sisteminde ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk, gelirin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesidir. Bu nedenle geliri doğuran olayın eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması gerekir.

Dönemsellik kavramı gereği, gelir ve giderlerin bir bütün olarak mali tablolarda yansıtılması hasılat kavramının yanında maliyet tutarının da güvenilir bir şekilde tahminini gerektirir. Bir satış anlaşmasında ise, bir satış işleminin sonucunda işletmelerin ekonomik fayda sağlamayı beklemeleri en doğal sonuç olarak kabul edilir. Örneğin, deneme amaçlı gönderilen ürünler karşılığında bir bedel tahsil edilmesi söz konusu değil ise hasılat olarak mali tablolarda raporlanmaz. Aynı şekilde müşteriye hibe olarak verilen bir takım mal ve hizmetlerde de hasılattan bahsetmek mümkün değildir.[297]

BOBİ FRS'ye göre, mal satışlarında hasılatın finansal tablolara alınabilmesi için aşağıdaki koşulların tümünün birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir:[298]

- İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilen alıcıya devretmiş olması,

[295] Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, **Türk Vergi Sitemi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.274.
[296] Akın Akbulut, Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2012, s.1100.
[297] Tuba Şavlı, **Kamu Gözetim Kurumunun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2014, s.213
[298] Güler, **a.g.e.,** s.77.

- Hşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması, işleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

#### 5.2.1.1. İskontolu Satışlar

Standardın Ek – A bölümü tanımlanan terimler kısmında hasılat "*işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir" şeklinde tanımlanmıştır.*[299] Türk vergi sisteminde ticari kazancın tanımlanması ile ilgili kanuni düzenlemeler GVK'nın madde 37-53, VUK'un değerleme hükümleri çerçevesinde madde 258-330 ile MSUGT kapsamında ticari kazancın tespitinde kullanılacak yöntem tahakkuk esasıdır şeklinde belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesine "*safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır*" şeklindeki yola çıkarak kurum kazancının tespitinde de hasılat tahakkuk esasına göre tespit edilir.[300]

İngilizcede discount olarak ticari hayatta sıkça kullanılan iskonto kelimesi İtalyanca'daki "sconto" dan gelmektedir. Genel olarak bir varlığın üzerinde yazılı değerde (itibari değer, nominal değer) yapılan indirim, başka bir ifade ile erken ödeme indirimidir.[301]

Genel anlamıyla iskonto, bir mal veya hizmet satışı nedeniyle işletmenin satış politikasına göre belirlemiş olduğu fiyat listesindeki bedelden birtakım şartların gerçekleşmesi neticesinde satıcı tarafından alıcıya yapılan indirim işlemidir.[302] İskonto bir pazarlama enstrümanı olarak kullanılır ve ürünün belirlenmiş fiyatından daha düşük fiyatlara satılması anlamını taşır. İşletmeler tarafından benimsenen iskonto malların pazara girişinin özendirilmesi, mallara olan talebin artırılması, tanıtılması, reklamlarının ya-

[299] TFRS 15, EK A Tanımlanan Terimler.
[300] Remzi Özmen, **Tüm Vergi Kanunları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.154.
[301] **İktisat Sözlüğü Ekonomi Terimleri**, (Çevrimiçi) http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-132%C4%-B0SKONTO#.WpGM6MscTUA, (Erişim Tarihi: 13 Ocak 2018).
[302] Şeref Demir, İskontoların Muhasebesi ve Denetimi, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul, 2012, s. 77.

pılması gibi pek çok amaca hizmet etmek için kullanılır. Temel amaç ise; alıcıların dikkatini çekerek mallara olan talebin artırılması ve fiyat indirimi sayesinde piyasadaki pazar payını yükseltmektir.[303]

Ticari teamüller çerçevesinde iskontolar mal satış iskontosu, peşinat iskontosu, yılsonu iskontosu, ciro iskontosu, erken ödeme iskontosu, miktar iskontosu ve buna benzer çeşitli adlar altında uygulanmaktadır.[304]

MSUGT'ye göre; satışla ilgili olan her türlü ticari işlemde faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra meydana gelen iskontolar kasa ve miktar iskontoları şeklinde adlandırılır ve 611 SATIŞ İSKONTOLARI (-) hesabında gösterilir.

Uygulanan iskonto tek düzen hesap planı işleyişine göre 611 Satış İskontoları hesabına borç olarak kaydedilir.

Vadeli yapılan satışlarda satıcı tarafından düzenlenen fatura sonrasında, alıcının fatura tutarını vadesinden önce ödemesi söz konusu ise, satıcının alıcıya yaptığı indirim, kasa iskontosu olarak tanımlanır. Alışların yüklü miktarda olması sebebiyle alıcıya belirli oranlarda veya tutarlarda yapılan iskontolar ise literatürde miktar iskontosu olarak tanımlanmaktadır. Kasa iskontosunun diğer bir adı ise erken ödeme iskontosu veya nakit iskontosudur. Miktar iskontosu olarak yapılan indirimler ise işletmelerde ciro primi, satış pirimi veya hasılat primi olarak da ifade edilir.[305]

Uygulanan miktar iskontosu veya diğer adı ile ciro pirimleri alıcı tarafından satıcıya fatura edilmelidir.

Standarda göre müşterinin bir mal veya hizmet satın alması karşılığında indirimin var olup olmadığının tespiti, mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatı sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarının toplamının sözleşmede bunlar için taahhüt edilen bedeli aşıp aşmadığına bakılarak gerçekleştirilir.[306]

Genel anlamda işletme indirimi, sözleşmede bahsedilen tüm edim yükümlülüklerine belirlenmiş dağıtım anahtarları çerçevesinde orantılı olarak dağıtır. Ancak TFRS 15 82'inci paragrafta bahsedilen gözlemlenebilir göstergeler hariçtir. 82. Paragrafta bahse-

[303] Demir, **a.g.m.**, s.77.
[304] Demir, **a.g.m**., s.78.
[305] Demir, **a.g.m.**, s. 79.
[306] TFRS 15, Par.81.

dilen aşağıdaki şartların varlığında indirim sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine değil sadece bir veya daha fazlasına dağıtılır. Bunlar;

- Satışı gerçekleşen bir mal veya hizmetin düzenli olarak tek başına satılması,
- Düzenli olarak mal veya hizmetlerin bir paket halinde indirimle satılması,
- Her bir mal veya hizmet paketine yapılan indirim sözleşmede yer alan indirim ile büyük ölçüde benzerlik içinde veya indirim ile ilgili gözlemlenebilir kanıt sağlamasıdır.[307]

İskontolu satışlara ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır: [308]

Teknolojik malzemeler üretimi yapan Akçay firması, server, monitör ve yazıcı satmak üzere müşteri ile 20.000 TL değerinde bir sözleşme imzalamıştır. Ürünlerin müşteriye teslimi farklı zamanlarda planlanmıştır.

Server diğer iki üründen ayrı olarak da satılabilmektedir ve gözlemlenebilir satış fiyatı 16.000 TL'dir. Monitör ve yazıcı için ayrı bir satış fiyatı saptanmamıştır. İşletme standartta belirtilen yöntemleri kullanmak suretiyle monitör için 4.000 TL ve yazıcı için ise 2.000 TL bağımsız satış fiyatı belirlemiştir.

Sözleşmede belirlenen edim yükümlülükleri için belirlenen fiyat ile bağımsız satış fiyatı toplamı arasında 2.000 TL'lik fiyat farkı söz konusudur.

Bu iskontonun, her bir ürünün bağımsız satış fiyatı temelinde, sözleşme yükümlülükleri farklı zamanlarda yerine getirileceği için TFRS 15'in 81 ve 82. Paragraflarına göre oransal olarak dağıtılması uygun olacaktır.

Hasılat, her bir ürünün müşteriye tesliminden sonra dağıtılmış işlem fiyatı üzerinden muhasebeleştirilir.

[307] TFRS 15, Par.82.
[308] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.145.

| **Ürün Dağıtılmış işlem fiyatı** | |
|---|---|
| Server | (16.000 / 22.000) x 20.000 =14.546 TL |
| Monitör | (4.000 / 22.000) x 20.000 = 3.636 TL |
| Yazıcı | (2.000 / 22.000) x 20.000 = 1.818 TL |
| Toplam | 20.000 TL |

Satıcı ayrı mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatı üzerinden satışını düzenli olarak yapmakta ve aynı zamanda belirli mal ve hizmetlerinin bir kısmını bir arada paket olarak satabilme imkanına da sahip ise TFRS 15'e göre iskonto bir arada satılan bu ürünlere ayrı ayrı uygulanmaktadır.[309]

BOBİ FRS'ye göre mal satışlarında, satış vadeli yapılıyorsa ve vade bir yıla kadarsa peşin bedel ile vadeli bedel arasındaki vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkı etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılarak ilgili dönem gelene kadar ertelenmiş faiz geliri olarak finansal tablolarda raporlanmaktadır.[310] Bu nedenle iskontolu satışlarda bugünkü değer hesaplamasında iskonto düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden muhasebe kaydı yapılacaktır. Eğer iskonto ödemeye bağlı yapılıyorsa burada iskonto hesabını kullanmak gerekmektedir.[311]Konuya ilişkin örnek aşağıdaki şekildedir:[312]

Gökçe A.Ş., 01.03.2018 tarihinde KDV hariç peşin değeri 25.000 TL olan bir ticari malını, peşin fiyatına 13 ay vadeli olarak satmıştır. KDV peşin tahsil edilecektir. Borcun tamamını müşteri ilk 6 ay içerisinde öderse %5 iskonto uygulanacaktır. Peşin fiyatına vadeli satış olsa dahi aylık %1 piyasa faiz oranı uygulanarak malın gerçekte gerçekleşen satış fiyatı hesaplanacaktır.

25.000 TL içerisindeki faiz aşağıdaki şekilde "Bugünkü Değer" formülüne göre hesaplanacaktır.

---

[309] Özerhan, Marşap ve Yanık, **a.g.m.**, s. 215.
[310] İlker Kıymetli Şen ve Mehmet Özbirecikli, BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, S.Özel Sayı (Nisan 2018), s.467.
[311] Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, **a.g.e.,** s.633.
[312] Güler, **a.g.e.,** s.91.

BD = GD / ( (1 + f) $^{n}$

BD = Bugünkü Değer

GD = Gelecekteki Değer

f = Faiz Oranı

n = Dönem Sayısı - ( uygulanacak dönem sayısı aylık ise ay olarak, yıllık ise yıl olarak kullanılmaktadır).

BD = 25.000 / $(1+ 0,01)^{13}$

BD = 25.000/ $(1,01)^{13}$

BD = 25.000/1,13809

BD = 21.967

Faiz = 25.000 – 21.967= 3.033 TL

İşletmenin yapacağı vadeli satış kaydı BOBİ FRS'ye göre aşağıdaki gibidir:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 01.03.2018 | | |
| 100 KASA | | 4.500 | |
| 120 ALICILAR | | 25.000 | |
| | 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS | | 21.967 |
| | 125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRİ | | 3.033 |
| | 391 HESAPLANAN KDV HS | | 4.500 |
| .... Fatura ile vadeli satış. | | | |

Alıcının borcunun tamamını 5 ay sonra 01.08.2018 tarihinde nakit olarak ödediği durumda işletme tarafından yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

21.967 + 3.033 (vade farkı) – 1.250 (iskonto) = 23.750 TL

BD = 25.000 / $(1+ 0,01)^{6}$

BD = 25.000/ $(1,01)^{6}$

BD = 25.000/1,06152

BD = 23.551

Faiz = 25.000 – 23.551= 1.449 TL

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 01.08.2018 | | |
| 100 KASA | | 23.750 | |
| 125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRİ | | 1.449 | |
| 611 SATIŞ İSKONTOLARI | | 1.250 | |
| | 120. ALICILAR | | 25.000 |
| | ESAS FAAL. DİĞER GELİRLER | | 1.449 |
| .... Fatura ile vadeli satış. | | | |

Yukarıdaki işlemlere göre Türk Vergi sisteminden farklı olarak BOBİ FRS'ye göre yapılası gereken kayıtlar ile 1.449 TL finansal tablolarda kar zarara faiz geliri olarak yansıtılmaktadır.

### 5.2.1.2. Ciro Primi

Ciro primi kavramı; üretici firma tarafından bayilere ve düzenli olarak mal alımında bulunan işletmelere, belirlenmiş bir miktarın üzerinde mal alımı şartına bağlı olarak bir yıl içerisinde yapmış olduğu belirli oranda sağlanan nakit, bir takım mal veya buna benzer şekilde sağlanan menfaatlerdir. Ciro primi özellikle rekabetin yüksek olduğu sektörlerde çokça başvurulan bir pazarlama yöntemidir.[313]

Kurum kazancı: 5520 sayılı KVK'nın 1. maddesinde "*sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir"* şeklinde tanımlanmıştır.[314] Yine aynı kanunun 6. maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde de GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yani kurum kazancı da gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.[315]

Ciro primlerinin piyasada uygulanma şekli, genellikle dönem sonu itibari ile saptanarak karşılıklı mutabakat işlemlerinden sonra takip eden yılın ilk aylarında ciro primi faturası düzenlenerek tamamlanır. Ancak Türk Vergi Mevzuatına göre ticari kazancın ve kurum kazancının tespit edilmesinde tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi

[313] Levent Emre, Ciro Primi uygulamasında Vergisel Boyut ve Ciro Primlerinin Muhasebeleştirilmesi, **Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı**, Nisan, 2010, s.2.
[314] Özmen, **a.g.e.**, s. 145.
[315] Özmen, **a.g.e.**, s. 154

geçerlidir. Bu nedenle nitelik ve miktar olarak kesinleşmiş bir ciro priminin dönem kar veya zarar hesabına yansıtılması gerekmektedir. Böyle bir durumda faturalamanın fiili olarak ilgili olduğu yılda düzenlenememesi önem arz etmez. Takip eden yıla ait fatura ve belgeler ciro primine taraf olanlar tarafından gelir ve gider tahakkuk hesapları kullanılarak ciro primine hak kazanıldığı dönem itibari ile kayıtlara alınarak kar veya zarara yansıtılır. Takip eden yılda gelen fatura ve belgeler bu tahakkuk hesapları ile kapatılır.[316]

TFRS 15 hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili beş aşamalı bir süreç belirlemiştir. Bu bağlamda işlem fiyatının belirlenmesi hasılatın tespit edilmesinde üçüncü aşamadır. TFRS 15 paragraf 51'de indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve benzeri diğer unsurlar nedeniyle işlem fiyatında meydana gelebilecek değişikliğin nedenleri sayılmıştır. Ciro primleri performansa dayalı, tutarın bazı şartların yerine gelmesi ile belirlenen primlerdir bu nedenle gelecekte işletmenin taahhüt ettiği sözleşmenin toplam işlem bedeli üzerinde değişiklik meydana getireceği muhtemeldir.[317] İşletme, sözleşmenin herhangi bir değişken tutar içermesi durumunda, taahhüt ettiği mal ve hizmetler için elde etmeyi beklediği tutarı tahmin etmelidir.[318]

İşletme TFRS 15'e göre değişken bedelin tahmin edilmesinde aşağıdaki yöntemlerden biri kullanılmaktadır:[319]

- Beklenen değer yöntemi; gerçekleşmesi muhtemel bedel aralığındaki tutarların ağırlıklı olasılıklarının toplamıdır. İşletmenin, benzer özellikte çok sayıda sözleşmeye sahip olduğu durumlarda kullanabileceği etkin bir yöntemdir.
- En muhtemel tutar yöntemi; sözleşmede sadece iki olası sonuç sonucun öngörüldüğü durumlarda değişken bedelin tahmininde kullanılacak uygun bir yöntemdir.

[316] Şeref Demir, **a.g.m.**, s.81
[317] TFRS 15, Par.51.
[318] TFRS 15, Par.50.
[319] TFRS 15, Par.53.

Bir ciro priminin, işletmenin taahhüt edilen mal veya hizmetleri belirlenen bir süre zarfında devretmesi koşuluna bağlanması durumunda bu tutar sözleşmenin belirli bir kısmına uygulanır.[320]

### 5.2.1.3. Hediye Puanlı ve Promosyonlu Satışlar

Hediye puanlı satışlar ve muhasebeleştirilmesi; müşteri sadakat programlarının çok önemli bir unsurudur. Müşteri sadakat programları; müşterilerin malları veya hizmetleri satın almalarını teşvik etmek maksadıyla işletmeler tarafından kullanılan çok önemli bir pazarlama stratejisidir. İşlemde müşterinin satın almış olduğu mal ve hizmet karşılığında, işletmelerin müşterilerine bu alışverişe bağlı olarak sağlamış oldukları hediye puanlar söz konusudur. Müşteri, kazanmış olduğu hediye puanları bedelsiz ürün veya hizmet satın almak için kullanabileceği gibi iskontolu ürün ya da hizmet alımları için de kullanabilir.[321]

213 Sayılı VUK'un 229. Maddesi "*fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika*" olarak tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun 231. maddesinin 5 numaralı fıkrasında "*faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapılmasından itibaren azami yedi gün içerisinde düzenlenmesi aksi halde hiç düzenlenmemiş sayılacağı*" hükmü alırken 232. Maddede "*birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde"* olduğu belirtilmiştir. 233. maddesinde ise "*birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin bedellerinin perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları veya giriş ve yolcu taşıma biletlerinden biri ile tevsik olunacağı"* şeklinde hüküm altına alınmıştır.[322]

---

[320] TFRS 15, Par.84.
[321] Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, "Müşteri Sadakat Programları Çerçevesinde Yapılan Satışların Mevcut Yasal Düzenlemeler ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları", **Mali Çözüm Dergisi,** (Eylül-Ekim 2016), İstanbul, s.78.
[322] Özmen, **a.g.e.**, s.268-269.

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanunla da birinci ve ikinci sınıf tacirlere, VUK'a göre fatura vermek zorunda olmadıkları ancak bunun yanında mal alışları veya hizmet ifaları için ödeme kaydedici cihaz fişi kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

Tüm bu sayılan yasal düzenlemeler çerçevesinde; işletmeler satışlarının artırılması maksadı ile uyguladıkları "Puan Kart" Puan Sistemine üye olan bir üretim firmasına ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlemek zorundadır. Hediye Puan kullanıcısı üye işyeri elde etmiş olduğu tüm hediye puanları kullanarak herhangi bir ana firma bayisi olan farklı bir bayiden mal ve hizmet satın alabilir. Bu durumda üye bayi satmış olduğu mal ve hizmetin gerçek meblağı üzerinden hediye puan bedel tutarını düşmeksizin fatura veya perakende satış vesikası düzenlemek zorundadır. Ana firma, Hediye Puan Sisteminde bayiler arasında mahsuplaşma nedeniyle aracılık etmesinden dolayı üye bayilerden komisyon elde ederse komisyon faturası düzenleyerek mali tablolarında kar veya zarar olarak beyan eder. Ödül puan bedellerinin hediye puan Sistemindeki bir fona veya buradan ödül puan bedeli ile satış yapan üye bayilere aktarılması işleminde ise herhangi bir fatura veya perakende satış vesikası düzenlenmesine gerek bulunmamakta çünkü herhangi bir hasılat ortaya çıkmamaktadır.[323]

Ticari kazancın temel ilkelerinden biri olan tahakkuk esasında, gelir veya giderin miktar ve nitelik itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran olayın tamamlanmış olması ile birlikte, bu işlemin miktarının ve işlemden kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da önceden tespit edilmiş olması gerekir. Tüm bu kriterler göz önünde bulundurulduğunda bir gelir veya gider unsuru özel bir düzenleme bulunmuyorsa miktar ve nitelik itibari ile kesinleştiği dönemde hasılatın tespitinde dikkate alınır.[324]

Hediye Puan Sisteminin uygulamasında, yapılan satışlar neticesinde kazandırılan hediye puanların TL karşılığı gider hesapları ile ilişkilendirilmeksizin avans hesaplarında takip edilmeli hediye puan havuzuna transferi ise kurumlar vergisi uygulamaları açısından bir sakınca arz etmemektedir.[325]

---

[323] Pamukçu ve Pamukçu, **a.g.m**., s. 80.
[324] Pamukçu ve Pamukçu, **a.g.m.**,s.80.
[325] Pamukçu ve Pamukçu, **a.g.m**. s. 81.

Müşteriler tarafından para puanların harcanması durumunda, ana firma tarafından yapılacak bir hesaplama ile elde edilen tutar ilgili bayiye aktarılıyorsa, bayi tarafından pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Hesaplama her bir bayinin kazandırmış olduğu puanın toplam kazandırılan puana bölünerek, bulunan oran ile toplam harcanan puan çarpılarak elde edilen tutardır.

Müşteri sadakat programı çerçevesinde Türk Vergi Sistemine uygun olarak yapılması gereken muhasebe kayıtlarına ilişkin örnek aşağıdaki gibidir: [326]

Müşteri sadakat programı çerçevesinde Sevenler Petrol A.Ş. KDV dahil bir kerede 300 TL'lik akaryakıt satın alan müşterilerine 20 TL'lik hediye puan kampanyası yürütmektedir. Tüm bayilerde her bir satış nezdinde biriken puanlar bayiler tarafından yasal sürelerinde muhasebe kayıtlarına sistematik bir biçimde aşağıdaki şekilde alınmaktadır:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | XX.YY.2018 | | |
| | 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI | 200 | |
| | 159.01. Ana Firmaya Verilen Hediye Puan | | |
| | 320 SATICILAR | | 200 |
| | 320.01. Ana Firma Cari Hs | | |
| | 2018-02 Döneminde Müşterilere Kazandırılan Hediye Puanlar. | | |

Müşteri daha önceki akaryakıt alımlarında hak kazanmış olduğu hediye puanlarını mal ve hizmet satın almak için bir ödeme aracı olarak kullanabilir.

Müşteri KDV dahil 160 TL'lik akaryakıt almış bunun 30 TL'lik kısmının ödemesini daha önce kazanmış olduğu hediye puanlarla yapmıştır.

[326] Pamukçu ve Pamukçu, **a.g.m**., s.82.

Bu durumda satıcı Sevenler Petrol'ün yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir:

| XX.YY.2018 | | | |
|---|---|---|---|
| 120 ALICILAR | | 160 | |
| | 600 YURTİÇİ SATIŞLAR | | 135,59 |
| | 391 HESAPLANAN KDV | | 24,41 |
| Akaryakıt Satışı. | | | |

Müşterinin hediye puan ile yapmış olduğu kısım ise hediye puan havuz hesabından yani ana işletmeden talep edilmelidir ve muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olmalıdır:

| 25.02.2018 | | | |
|---|---|---|---|
| 198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR | | 30 | |
| 198.01 Dekont Edilecek Tutar | | | |
| | 120 ALICILAR | | 30 |
| Müşterinin hediye puan kullanımı. | | | |

Rekabetçi piyasa koşullarında işletmeler, faaliyetlerini ve karlılık oranlarını artırmak, üretimini veya satışını yaptıkları mallara olan mevcut talebi güçlendirmek ve yeni talepler oluşturmak adına bir malın yanında başka bir ürün veya hizmeti hediye (promosyon) olarak sunmaktadır. İşletmelerin genellikle promosyon olarak müşterilerine sağladıkları ürünler işletmenin üretim gamına yeni dahil olmuş piyasada tutundurma çabası içindeki ürünler olabileceği gibi üretiminden vazgeçtiği ürünler de olabilir.[327]

İşletmenin iç piyasadan satın almış olduğu veya ithal ettiği herhangi bir ürünün işletmenin ana faaliyet konusu olan ürünün satışı yanında promosyon olarak verilmesi işletme için satış, dağıtım ve pazarlama stratejisidir. Bu şekilde yapılan pazarlama stra-

[327] Gazanfer Erbaşlar ve Şükrü Dokur, **Elektronik Ticaret E-Ticaret Belge Düzeni ve Muhasebe İşlemleri**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Ocak, 2018, s.196.

tejileri işletme için pazarlama ve dağıtım giderleri olup mali tablolarda faaliyet giderlerinde sınıflandırılmaktadır.[328]

Promosyon ürünlerde amaç işletmelerinin bilinirliğini ve tanınmışlığını piyasada arttırmaktır. İşletmeler, hali hazırda satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkarmak istedikleri bir ürünün tanıtımını yapmak amacı ile numune mallar üretebilir ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin mevcut ve potansiyel müşterilerine gönderebilir. Numune olarak gönderilen malların üzerine numunedir, parayla satılamaz şeklinde ibareler konarak ücret karşılığı satışının önüne geçilmesi, ayrıca bu ürünlerin ticari teamüllere uygun nitelik taşıması Türk Vergi Mevzuatı açısından önemlilik arz eder.[329]

Türk Vergi Sistemine göre promosyonlu satışların muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır: [330]

1. Bir ticaret işletmesi, satışını yaptığı ürünlerin yanında promosyon ürünü olarak verilmek üzere 10.000 TL + %18 KDV tutarında ürünü nakit olarak almıştır.
2. İşletme, 30.000 TL + %8 KDV tutarında üretmiş olduğu ürünün karşılığında 3 ay vadeli çek alarak satmıştır. Satılan ürünlerle birlikte alınan promosyon amaçlı ürünlerinin tamamı müşterilere dağıtılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| XX.YY.2018 | | |
| 157 DİĞER STOKLAR HS | 10.000 | |
| 157.01 Promosyon Ürünleri | | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS | 1.800 | |
| 191.01 %18 KDV | | |
| 100 KASA HS | | 11.800 |
| Promosyonlu ürünlerin nakit olarak alınması. | | |

[328] Erbaşlar, Dokur, **a.g.e.**, s.196.
[329] Erbaşlar, Dokur, **a.g.e.**, s.196.
[330] Erbaşlar, Dokur, **a.g.e**., s.197.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 03.02.2018 | | | |
| 101 ALINAN ÇEKLER HS | | 32.400 | |
| | 600 YURTİÇİ SATIŞLAR | | 30.000 |
| | 391 HESAPLANAN KDV | | 2.400 |
| | 391.01 %08 KDV | | |
| Mal satış kaydı. | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| XX.YY.2018 | | | |
| 760 PAZ. SATIŞ ve DAĞ. GİDERLERİ | | 11.000 | |
| | 157 DİĞER STOKLAR | | 9.322 |
| | 157.01 Promosyonlu ürünler | | |
| | 391 HESAPLANAN KDV | | 1.678 |
| | 391.01 %18 KDV | | |
| Promosyon olarak dağıtılan ürünlerin muhasebe kaydı. | | | |

TFRS 15 paragraf B39-B43'e göre satış teşvikleri, müşteri ödüllendirme yöntemleri (hediye puanlar), sözleşme yenileme opsiyonları veya gelecekteki mal veya hizmetlere ilişkin diğer indirimler dâhil olmak üzere ilave mal veya hizmetleri bedelsiz veya indirimli elde etmek için müşterilere pek çok fırsatlar sunmaktadır.[331]

İşletme, bir sözleşmede, müşterisine ilave mal veya hizmetler edinmek için bir opsiyon vermekte ve verdiği bu opsiyon müşteriye aynı zamanda sözleşme yapmadan elde edemeyeceği önemli bir fayda sağlıyorsa sözleşmede ilave bir edim yükümlülüğüne yol açmaktadır. Opsiyonun müşteriye önemli bir hak sağlaması halinde, hak sahibi müşteri gelecekteki mal veya hizmetlerin karşılığını işletmeye peşin olarak ödemelidir, işletme, hasılatı ancak mal veya hizmetler devredildiğinde veya bu opsiyon sona erdiğinde finansal tablolarına hasılat olarak yansıtır.[332]

Bir müşteri ilave mal veya hizmeti, söz konusu mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını yansıtacak bir fiyatla edinme opsiyonuna sahipse, bu hak; sadece önceki sözleşme aracılığıyla kullanılabilir ancak müşteriye önemli bir hak sağlamaz. Bu durumda ise sadece müşteri ilave mal veya hizmet satın alma opsiyonunu kullanmış ve

[331] TFRS 15, Par.B43.
[332] TFRS 15, Par.B40.

işletme ise yeni standart kapsamında muhasebeleştireceği sadece bir pazarlama teklifi yapmış sayılır.[333]

Standarda göre işlem bedeli sözleşmedeki edim yükümlülüklerine nispi tek başına satış fiyatı esası kullanılarak dağıtılır. Ancak ilave mal veya hizmetlerin edinme opsiyonu için tek başına satış fiyatı doğrudan tespit edilemiyorsa işletme bu aşamada tahmin yöntemini kullanır ve müşterinin bahsi geçen opsiyonu kullanmadan dolayı elde edeceği indirim miktarını yansıtacak şekilde mali tablolarını düzenlemelidir.[334]

Hediye puanlı satışlara ilişkin örnek aşağıdaki gibidir:[335]

Vakum üretimi yapan Air Power İşletmesinin, her bir müşteriye yapmış olduğu 1.000 TL'lik sipariş için 5 Hediye Puan kazandıran müşteri sadakat programı vardır. Her bir hediye puan, işletmenin ürünlerinin gelecekteki alışverişlerinde indirim için kullanılabilir. Raporlama döneminde, müşteriler 100.000 TL değerinde ürün satın almış ve gelecekteki satın alımlar için kullanabilecekleri toplamda 10.000 TL'lik hediye puan kazanımları mevcuttur. Söz konusu tutar sabittir ve satın alınan ürünlerin tek başına satış fiyatı 100.000 TL'dir. İşletme, itfa edilmek üzere daha önceki tecrübelerine dayanarak tahmini 9.500 TL'lik hediye puanın kullanılacağını beklemektedir. TFRS 15'in B42 paragrafı uyarınca işletme itfa etme olasılığına dayanarak, tek bir satış fiyatı hediye puanını 0,9 TL (toplam 9.500 TL) olarak belirlemiştir. Hediye puanlar, müşterilere sözleşmeye dahil olmadan alabilecekleri maddi bir menfaat sağlar. Sonuç olarak işletme, müşteriye puan sağlama vaadinin bir edim yükümlülüğü olduğu sonucuna varmıştır. İşletme, işlem fiyatını (100.000 TL) ürüne ve ilgili tek başına satış fiyatı bazında aşağıdaki gibi tahsis eder:

[333] TFRS 15, Par.B41.
[334] TFRS 15, Par.B42.
[335] Chartered Professional Accountants Canada, **IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered**, Toronto, Mart, 2015, s., 48.

| | | |
|---|---|---|
| **Ürün** | = | 91.324 [100.000 TL (100.000 TL'lik bağımsız satış fiyatı ÷ 109.500 TL)] |
| **Puan** | = | 8,676 TL |
| **Hediye Puan** | = | 8.676 [100,000 × (9.500 TL Bağımsız satış fiyatı ÷ 109.500 TL) |

İlk raporlama döneminin sonunda işletmenin tahmini beklentisi 9.500 puanın kullanılması iken 4.500 hediye puan kullanılmıştır. İşletme bu durumda 4.110 TL'lik (4.500 puan / 9.500 puan) × 8.676 TL'lik hediye puanlarının gelirini hasılat olarak muhasebeleştirir ve sona ermeyen puanlar için 4.566 TL'lik (8.676 TL - 4.110 TL) tutarı ise sözleşme yükümlülüğü olarak mali tablolarında raporlar.

İlk raporlama döneminde ise hasılat ve sözleşme yükümlülükleri aşağıdaki şekilde hesaplanır:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Hasılat** | : | (4.500 / 9.500) x 8.676 | = | 4.110 TL |
| **Sözleşme Yükümlülüğü** | : | (4.876 – 4.110) | = | 4.566 TL |

İkinci raporlama döneminin sonunda kümülatif olarak 8.500 puan kullanılmıştır. İşletme varlığın itfa edilecek puanların tahmini (öngörülebilir) rakamını güncellemiştir ve itfa edeceğini düşündüğü hediye puan tutarı 9.700'dür. İşletme, 3.493 TL'lik hediye puanı gelir olarak muhasebeleştirir (toplamda 8.500 toplam itfa bedeli / 9700 itfa edilmemesi beklenen toplam tutar) x 8.676 TL ilk tahsisat - ilk raporlama döneminde 4.110 TL olarak kabul edilmiştir. Sözleşme yükümlülüğü dengesi 17.373 TL (8.676 TL'lik ilk tahsisat - 7.603 TL) olarak hesaplanmıştır. 7.603 (4.110 + 3.493) TL tutarında kümülatif hasılat finansal tablolarda raporlanır.

İkinci raporlama döneminde ise hasılat mali tablolarda aşağıdaki şekilde gösterilir:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Hasılat** | : | [(8.500 / 9.700) x 8.676 - 4.110] | = | 3.493 TL |
| **Sözleşme Yükümlülüğü** | : | (8.676 – 7.603) | = | 1.073 TL |

### 5.2.1.4. Takas (Barter) İşlemleri

Paranın bir ticaret aracı olarak kullanılmasından çok önce ilkel toplumlarda karşılaşılan bir değişim aracı olan trampa sisteminden yola çıkılarak geliştirilen takas (barter) diğer adı ile değiş tokuş işlemleri bir işletmenin satın aldığı malların veya hizmetlerin bedelini kendi ürettiği ya da sahibi olduğu mal veya hizmetlerle ödemesi işlemidir.[336]

Takas borçlar hukuku tarafından da tanınan bir işlem olması ile birlikte Türk Vergi Sisteminde yer bulmuş borçluluğu sona erdiren nedenlerden biridir. "*Takas (ödeşme), aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir. Borçlar Kanununagöre takas beyan edebilmek için* "*aynı cinsten*" ve "*muaccel karşılıklı iki alacağın varlığı gereklidir".* Takas işlemlerinde kural, her iki alacak da hukuki yaptırımlar içerisinde "geçerli ve dava edilebilir nitelikte" olmalıdır. Bu şartlara haiz olan iki alacağın sahipleri, birbirlerine olan borçlarını ayrı ayrı yerine getirmektense kısa yoldan giderek, bir beyanla alacaklarını tahsil eder ve borç ilişkilerini sonlandırır.[337]

Ticari hayata konu olan her türlü mal ve hizmet takasın konusunu oluşturabilir ve takas uygulamaları sektörel bazda geniş bir yelpazeye sahiptir. Başlıca uygulanan sektörler ise inşaat, gıda, tekstil ve tarım alanları olarak sayılabilir. Tüm bunlar içerisinde en fazla tercih edilen takas alanı tarımdır. Bunun başlıca nedeni ise tarım alanındaki arzın sürekliliği ve stok fazlası ürünlerin dağıtımını sağlamasıdır. Yine bu sektörlerin

[336] N. Ata Atabey ve Baki Yılmaz, Geleceğin Finansman Tekniği: Barter ve Muhasebeleştirilmesi**, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2004, s. 58.
[337] Mualla Öncel, **Türk Vergi Hukukunda Takas,** Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1978 , Sayı.1, Cilt. 35 (çevrimiçi) http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/307/2935.pdf, (Erişim Tarihi: 13.12.2017), s. 9

dışında otomotiv sanayi ürünleri, petrol ve kimyasal maddeleri de takasa konu olan başlıca ürünler arasındadır.[338]

Takas sisteminde oluşan ticari muamelelerin muhasebeleştirilmesinde üç bacaklı bir yapı mevcuttur. Bunlar takas sistemini işletici firma, takas sisteminde mal ya da hizmet satan firma ve takas sisteminde satılan mal ya da hizmeti satın alan firmadır.[339]

Takas sisteminde işlem yapmak için öncelikle sisteme üye olunması, takas aracı kurumuna teminat verilmesi ve takas sisteminden alış yapılması ile birlikte alacak ve borç hesaplarının değerlemesi yapılmalıdır.[340]

Sistemde mal ve hizmet alımları, mal veya hizmetlerin satışı ile ödenir bu nedenle bir firma hem alıcı hem de satıcıdır. Taraflar malın kalitesinde ve fiyatında karşılıklı anlaşma sağlasalar bile, sistemde yapılan işlemlerden dolayı takas kuruluşuna karşı sorumludurlar. İşlemler takas çekleri ile yapılır, takas çekleri kambiyo senedi olmadığı için "121. Alacak Senetleri Hesabı" ile "321. Borç Senetleri Hesabı" nın kullanılması tek düzen hesap planı işleyişi açısından uygun bulunmaz. Bu nedenle sisteme uygun hesapların tanımlaması yapılmalıdır.[341]

TFRS 15, alınan gayri nakdi bedel (nakit dışı bedel) gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesini gerektirmektedir. Gerçeğe uygun değer tahmin edilemiyorsa, söz konusu bedel, sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetin tek başına satış fiyatı referans alınarak ölçülecektir.[342]

Nakit dışı bedelin gerçeğe uygun değerinde değişiklik meydana gelebilir bu değişiklik bedelin biçimi dışındaki bir sebepten kaynaklanıyor ise bu durumda TFRS 15 'in " *değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması*" ile ilgili hükümleri uygulanır. Aksi söz konusu ise standart hükümlerine başvurulamaz.[343]

Takas işlemlerine ilişkin uygulama örneği aşağıdaki gibidir:[344]

---

[338] N. Ata Atabey ve Baki Yılmaz, **a.g.m.**, s. 62.
[339] Durmuş Acar ve Ömer Tekşen, "Barter Sisteminin Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi", **Süleyman Demiral Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, 2007, s.3.
[340] Acar ve Tekşen, **a.g.m.**, s. 6.
[341] Beyhan Marşap, Bir Finansman Aracı Olarak Barter Sistemi ve Muhasebeleştirilmesi, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Mart 2001, s. 60.
[342] Marşap, **a.g.m.**, s.60.
[343] Marşap, **a.g.m.**, s.60.
[344] Chartered Professional Accountants Canada, a.g.m. s.26.

Logic Teknoloji A.Ş. bir süredir nakit akışları ile ilgili sıkıntı yaşamaktadır. Ancak şirket bu sorununu kurmuş olduğu yeni bir bölümün operasyonları ile aşabileceğini düşünmektedir. Yeni bölümün işlemlerine başlayabilmesi için şirket düzenli olarak yazılım desteği sunabilecek bir satıcıdan belirli yazılım lisanslarına ihtiyaç duymaktadır. Lisanslar için yazılım firması 60 günlük vade sonunda nakit ödeme yerine Logic Teknoloji A.Ş'nin 100.000 adet adi hissesini almayı kabul etmiştir.

Gayri nakdi ödeme değerlendirildiğinde, adi hisse senedi değeri, hisselerin piyasa fiyatındaki değişiklikler nedeniyle doğal olarak değişecektir. Bu durumda, varyasyon, değerlendirme biçiminden kaynaklanır ve değişken bedel değerlendirmeyle ilgili sınırlandırmalar geçerli değildir. Ancak lisanslar için işletme gerçeğe uygun değeri tespit edilmelidir. Bu gayri nakdi değerlemenin gerçeğe uygun değerini belirlerken, hangi noktada, ne zaman yani 100.000 birime hangi fiyattan çarpılacağı ile ilgili TFRS 15'de detaylı bir açıklama bulunmamaktadır. Gerçeğe uygun değeri tespit ederken göz önünde bulundurulabilecek alternatif yöntemler şunlardır:[345]

- Sözleşme başlangıcındaki hisse bedeli,
- Gayri nakdi bedel alındığında veya alınabilir duruma geldiğindeki hisse senedi bedeli,
- Edim yükümlülüğünün yerine getirildiği tarihteki hisse senedi bedeli.

İşletmenin sözleşmeyi yerine getirmesini kolaylaştırmak amacıyla müşteri tarafından işletmeye malzeme, teçhizat veya işçilik v.b. mal veya hizmet katkısında bulunuyorsa işletme müşteriden elde ettiği bu menfaatlerin kontrolünün kimde olduğunu değerlendirmeli, kontrol yetkisinin kendisine geçmiş olduğu kanaatinde ise elde ettiği bu mal ve hizmetleri gayri nakdi hasılat olarak mali tablolarında göstermelidir.[346]

BOBİ FRS'ye göre mal ve ya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerle takas edilmesi durumunda hasılat söz konusu değildir. Ancak mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere veya değere sahip olmayan mal veya hizmetlerle takas edilmesi durumunda ise hasılat söz konusudur ve muhasebeleştirilerek finansal tablolarda gösterilmelidir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri

[345] Chartered Professional Accountants Canada, **a.g.m.**, s. 26.
[346] TFRS 15, Par.69.

esas alınarak muhasebeleştirilmektedir. Hasılatın ölçümünde ise, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine varsa ilgili işlemde alınan tutarlar eklenir veya ödenen değerler çıkarılır. Gerçeğe uygun değer alınan mal veya hizmet için güvenilir bir biçimde ölçülemiyorsa, elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır. Elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin de güvenilir şekilde tespit edilememesi durumunda varlığın defter değeri esas alınmaktadır.[347]

### 5.2.2. Hizmet Sözleşmeleriyle Ortaya Çıkan Hasılat

Hizmet sözleşmesi, hizmet üreten işletmeler tarafından, verilen hizmete göre değişiklik gösteren, belirli standartlara bağlanmayan, sunulan hizmetin özelliklerine ve içeriğine göre değişiklik gösteren sözleşmelerdir. Hizmet sözleşmeleri alıcı ve satıcı tarafları arasında yapılan, satıcının müşteri adına bir işi yaptığını veya ileri bir tarihte yapmak için hazırlandığını gösteren sözleşmelerdir. Hizmet sözleşmelerinin şekil şartları ile ilgili herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.[348]

TFRS 15'te mal veya hizmet satışlarını kapsayan her türlü sözleşmeden doğan hasılat beş aşamalı model göz önünde bulundurularak hesaplanmalıdır. Buna göre hasılat, mal veya hizmetlerinin kontrollerinin müşteriye devredildiği anda, zaman içerisinde kademeli olarak veya belirli bir tarihte, işlem fiyatına bağlı olarak finansal tablolarda muhasebeleştirilmelidir.[349]

BOBi FRS'ye göre hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı işlemin raporlama dönemi sonu itibari ile tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle hizmet sözleşmelerinden elde edilen hasılatın tespitinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır.[350]

#### 5.2.2.1. Lisanslama ve İsim Hakları

MSUGT'e göre maddi olmayan duran varlıklar; "*herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ancak işletmelerin belirli bir yarar sağladığı veya sağlama beklentisi içeri-*

[347] Güler, **a.g.e.,** s.104.
[348] Ercan, **a.g.e.,** s.7.
[349] Rabia Aktaş ve İsmail DenizVarol, Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri, **Muhasebe ve Finansman Dergisi ,** Ocak, 2017, s.31.
[350] BOBİ FRS, Par.5.18.

*sinde olduğu hukuken himaye altına alınan haklar ve şerefiyeler maddi olmayan duran varlık grubu içerisinde sınıflandırılırlar*" şeklinde tanımlanmıştır. [351]

Maddi olmayan duran varlık grubu içerisinde sınıflandırılan 260 Haklar hesabı, "*imtiyaz, patent, lisans, ticari marka, ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısı ile yapılan harcamaları kapsar*".[352]

Türk Vergi Mevzuatında V.U.K.'un 269'uncu maddesine göre; "*iktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlenir*" hükmü yer almaktadır.[353] 269. madde kapsamında aşağıda sayılan kıymetler gayrimenkuller gibi değerlenir:[354]

1. Gayrimenkullerin ayrılmaz parçaları ve teferruatları,
2. Tesisat ve makineler,
3. Gemiler ve diğer taşıtlar,
4. Gayri maddi haklar.

3239 sayılı Kanunun 55'inci maddesiyle değişen 5.bent'e göre;" *arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alâmetifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır)"* olarak tanımlanmıştır.[355]

BOBİ FRS kapsamında isim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmektedir. Tahakkuk esasında ayrıca dönemsellik

[351] Sibel Özmen, **Tekdüzen Hesap Planı SMMM- YMM Mevzuatı**, Seçkin Yayıncılık, 2012, Ankara, s. 102
[352] Özmen, **a.g.e**., s.102.
[353] Özmen, **a.g.e**., s.286.
[354] Özmen, **a.g.e.,** s.286.
[355] Resmi Gazete, Aralık 1985, Sayı. 18955, s. 14-15.

ilkesine uygun olarak sözleşme hükümleri dışında başka bir sistematik ve gerçekçi bir yöntemin olmaması da göz önünde bulundurulmaktadır.[356]

Vergi kanunlarında isim haklarından elde edilen hasılatın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ile ilgili ayrıca bir hüküm bulunmamaktadır. İsim hakları, ilgili olduğu sözleşmenin özü dikkate alınmak kaydı ile tahakkuk esasına göre ve dönemsellik ilkesine uygun olarak muhasebeleştirilmektedir.[357]

**a) Yazılımlar ile İlgili Lisanslar**

Bilgisayar yazılım programları bilgisayarın belirli fonksiyonları yerine getirebilmesi için zorunlu programlar olan işletim sistemleri ile özel sipariş üzerine hazırlanan, firmaların kendi bünyesinde belirlenen fonksiyonları yerine getirmek için özel olarak hazırlanan ve mülkiyet hakkının tamamının kullanıcıya geçtiği uygulama programlarından oluşmaktadır.[358]

Gayri maddi hakların bilançoda gösterilmesi veya aktifleştirilmesi için lisansın sahipliğinin satın alınması yani gayri nakdi hakkın elde edilmiş, kazanılmış olması gerekmektedir. Lisansın geçici olarak alınması veya kiralanması aktifleştirme için yeterli değildir. Ancak teknik bilgi, tecrübe (know-how), marka, patent, telif hakkı, unvan, işletme hakkı imtiyaz hakkı ve yazılım gibi hakların lisansları geçici olarak kullanılmak şartı ile alınmış veya kiralanmış ise dönemsellik ilkesi dikkate alınarak ilgili oldukları dönemde gider olarak kayıt edilir ve bilançoda yer almaz.[359]

Satın alınan yazılımın Türk Vergi Sistemine Göre ilk muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıdaki şekildedir:[360]

Yalçın A.Ş. üzerinde geliştirmek üzere çalıştığı yazılımlar için bir alt yapı çalışması oluşturmaktadır. Bu nedenle birden fazla yazılım 2 yıllık süre için 10 kişilik kullanım hakkı ile sözleşme imzalamış ve satın alma işlemi gerçekleştirmiştir. Yazılımların satın alınma tarihi 01.01.2018'dir. Alınan yazılımların listesi aşağıdaki gibidir:

---

[356] Güler, **a.g.e.**, s.84.
[357] Güler, **a.g.e.**, s.84.
[358] SA Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., **Patent, Faydalı Model, Marka, Lisans, Yazılım Ve Teknik Bilgi'nin (Know-How) Aktifleştirilmesi Ve Amortismana Tabi Tutulması, (**çevrimiçi) http://www.saymmas.com.tr/?p=2123 , 2012 (Erişim Tarihi: 18.01.2018), s.2.
[359] SA Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., **a.g.m.**, s.2.
[360] İlker Calayoğlu, **Yazılım Maliyetleinin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesine İlişkin Model Önerisi**, Eylül 2016, Sakarya, s. 88.

| Yazılımın Tanımı | Tutar |
|---|---|
| **MS SQL Server Standart Edition 2017** | 75.000 TL |
| **BPCS Team Foundation Server** | 75.000 TL |
| **GPS Report** | 50.000 TL |
| **Visual Studio 2017** | 30.000 TL |

İşletmede kurulması ve işlerlik kazanması maksadıyla BPCS Team Foundation Server için 25.000 TL kurulum ücreti ve test çalışması ile ilgili teknik destek için 10.000 TL ödenmiştir.

İlk kurulum için yapılan tüm harcamalar varlığın satın alma maliyetine eklenir. Bu kapsamda kurulum ücreti, test çalışmaları için yapılan teknik destek ödemeleri yazılımın işlerlik kazanması ile ilgili çalışmalardır ve BPCS Team Foundation Server'in satın alma maliyetlerine eklenmelidir. Varlığın ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili kayıt aşağıdaki gibidir:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 01.01.2018 | | |
| | 260 HAKLAR | 265.000 | |
| | 260.01. MS SQL Server Standart Edition 2017 | (75.000) | |
| | 260.02. BPCS Team Foundation Server (75.000+25.000+10.000=110.000) | (110.000) | |
| | 260.03. GPS Report | (50.000) | |
| | 260.04. Visual Studio 2017 | (30.000) | |
| | 320 SATICILAR HS | | 265.000 |
| | Yazılım lisanslarının alış kaydı. | | |

Aynı varlık ile ilgili 1 yıllık bakım onarım ve danışmanlık sözleşmesi yapılmıştır. Bedeli 24.000 TL'dir.

Bakım onarım ve danışmanlık anlaşması da yine yazılımın işlerlik kazanması için yapılan harcamalardır ancak varlığın değerini arttırıcı bir özelliğe sahip olmaması

nedeni ile varlığın maliyetine eklenmez ilgili olduğu dönemde gider olarak mali tablolarda gösterilir ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.[361]

| | | |
|---|---|---|
| 01.01.2018 | | |
| 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER | 24.000 | |
| 180.02. BPCS 1 Yıllık Bakım Gideri. | | |
| 100 KASA HS | | 24.000 |
| Bakım onarım gideri tahakkuk kaydı. | | |

| | | |
|---|---|---|
| 01.01.2018 | | |
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 2.000 | |
| 770.02 BPCS 1 Yıllık Bakım Gideri | | |
| (24.000/12=2000) | | |
| 180. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER | | 2.000 |
| 180.02. BPCS 1 Yıllık Bakım Gideri | | |
| Bakım onarım gider kaydı. | | |

TFRS 15'e göre lisanslama; "*işletmelerin fikri mülkiyetine ilişkin haklarıdır*" şeklinde tanımlar. Fikri mülkiyet hakları standartta şu şekildedir:[362]

- Yazılım ve teknoloji,
- Sinema filmleri, müzik ve diğer medya ve eğlence ürünleri,
- Franchiselar,
- Patent, marka ve telif hakları.

Lisans, fikri mülkiyet haklarını (FMH) satan işletmenin müşteriye karşı bu hakları sağlama yükümlülüklerini tesis eder. Genel olarak, tüm dünyada genel kabul gören fikri mülkiyet haklarının ebediyen devredilmesinin satış olarak kabul edilmesidir. Lisansör, fikri mülkiyet hakkını kullanımını zamana coğrafi bölgelere veya başka kriterler

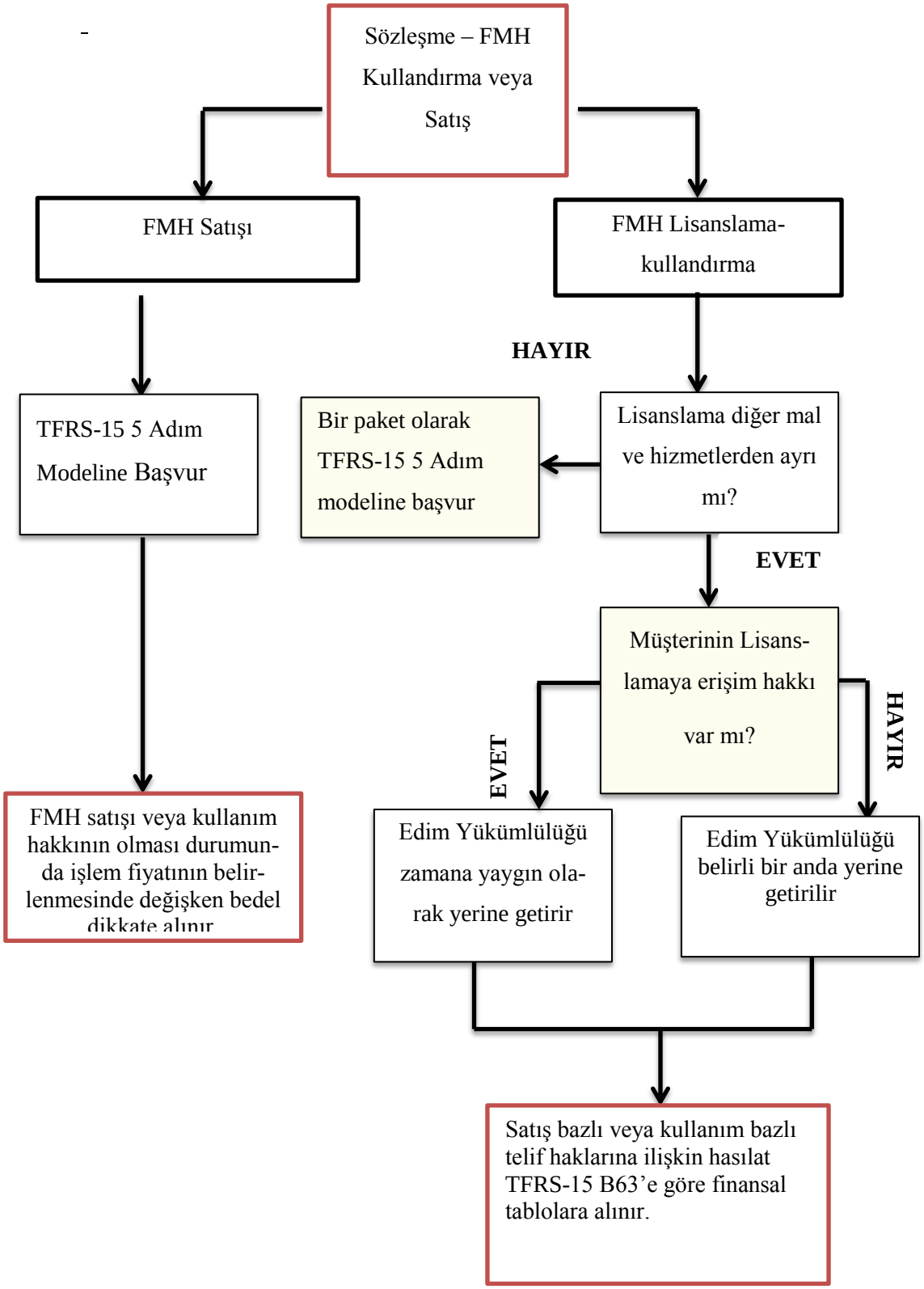
[361] Calayoğlu, **a.g.e.**, s.89.
[362] TFRS 15, Par.B52.

kullanarak kısıtlama yoluna gidebilir, bu kısıtlamalar, işletmenin edim yükümlülüğünü belirlemede rol almadığı gibi ancak taahhüt edilen lisansın özelliklerini tespit eder.[363]

TFRS 15 işletmenin farklı gelir gruplarını mali tablolarında ne zaman muhasebeleştirmesi gerektiğini gösteren bir rehber niteliğindedir. Bir lisans verme taahhüdü, standartta yer alan 26–30 paragraflar uyarınca sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı değilse, işletme lisans verme taahhüdü ve taahhüt edilen diğer mal veya hizmetleri birlikte tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. Aynı zamanda bu durumdaki bir lisans verme taahhüdünde işletme edim yükümlülüğünün zamana dayalı veya belirli bir anda yerine getirilen bir edim yükümlülüğü olup olmadığı ile ilgili standardın 31-38'inci paragraflarını dikkate alarak tespitte bulunur.[364]

Lisans verme taahhüdü sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklıysa bu durumda ayrı bir edim yükümlülüğünden bahsedilir ve müşteriye lisans verme taahhüdünün niteliğinin tespit edilmesi gerekir. Lisansın yapısına göre ve fikri mülkiyet hakkı sahibinin sözleşme süresi boyunca devam eden bir edim yükümlülüğünün olup olmamasına göre lisansın erişim hakkı mı yoksa kullanım hakkı mı olduğu tespit edilmelidir. Lisansın erişim hakkı olması durumunda hasılat zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilirken, kullanım hakkı olması durumunda ise sözleşme süresi boyunca hasılat kaydı yapılmaktadır.[365] Şekil 14'te fikri mülkiyet lisanslarının satış veya lisanslama olması durumunda edim yükümlülüklerinin tespit edilme yöntemi gösterilmiştir:

[363] KPMG International Cooperative, **a.g.e**., s.113.
[364] TFRS 15, Par.B54.
[365] TFRS 15, Par.B56.




**Şekil 17. Lisanslamada Karar Ağacı**

**Kaynak:** KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.113.

Karar ağacında gösterildiği gibi, bir lisansın sözleşmede tanımlanan diğer mal ve hizmetlerden farklı olduğunda, varlığın niteliği tespit edilmelidir. Eğer lisans sadece bir "erişim hakkı" ise, lisansa tahsis edilen hasılat zaman içerisinde tanınarak finansal tablolarda raporlanır. Eğer lisans bir "kullanım hakkı" ise, lisansa tahsis edilen hasılat belirli bir anda mali tablolarda raporlanır.[366]

İşletme müşteriye taahhüt ettiği lisansa ek olarak farklı mal yada hizmet devretme taahhüdünde de bulunabilir. İlave olan taahhütler her zaman sözleşmede açıkça belirtilmeyebilir ancak işletmenin ticari hayatta ki daha önceki uygulamalarından veya ticari teamüllerinden müşteride böyle bir algı oluşturabilir. Müşteriyle yapılan bir sözleşme taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlere ek olarak bir lisans verme taahhüdü de içeriyor ise işletme sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğünü TFRS 15 22 ve 30. Paragraflarda belirtilen kriterlere uygun olarak tespit etmelidir.[367]

Taahhüt edilen lisans standartta detaylı olarak açıklanan 26 ile 30 nolu paragraflara göre sözleşmede yerine getirilmesi taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı değil ise, bu durumda sözleşmedeki tüm taahhütler tek bir edim yükümlülüğü olarak finansal tablolarda muhasebeleştirilir. Aşağıdaki lisans örnekleri sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetler ile aynı olarak kabul edilir:[368]

- Lisans, bir mal veya hizmetin mütemmim cüzü ve işlevselliğini tamamlıyor ise,
- Müşterinin bir mal veya hizmeti kullanması bu lisanslamaya bağlı ise.

Lisansın sözleşme edim yükümlülüğünden ayrı olmaması durumunda, işletme edim yükümlülüğünün zamana yaygın olarak mı ya da belirli bir anda mı yerine getirmesi gerektiğini tespit etmeli bu sebeple de standartta yer alan 31 ve 38. Paragraflara başvurmalıdır.[369]

Aşağıdaki lisans örnekleri sözleşme yükümlülüğünden farklı olarak değerlendirilmez:[370]

[366] Chartered Professional Accountants Canada, **a.g.e.**, s.44.
[367] TFRS 15, Par.B53.
[368] TFRS 15, Par.B54.
[369] TFRS 15, Par.B55.
[370] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.115.

**Tablo 3.** Sözleşme Yükümlülüğünden Farklı Olmayan Lisans Örnekleri

| Lisans Türü | Örnek |
|---|---|
| Maddi bir malın fonksiyonel bir bileşenini oluşturan ve malın işlevselliğinin ayrılmaz bir parçası olan lisans türü, | Bir arabanın işletim sisteminde yer alan yazılım |
| Müşterinin yalnızca ilgili servis ağı ile bağlantılı olarak yararlanabileceği lisans | Çevrimiçi depolama hizmetleriyle ilgili, yalnızca kurumun altyapısına erişim sağlayarak kullanılabilen yazılımlar |

**Kaynak:** KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.115.

Bir lisansın sözleşmedeki diğer edim yükümlülüklerinden ayrı olup olmadığını tespit etmek karmaşıktır ve bu nedenle spesifik olarak sözleşme ile ilgili gerçekler ve durumlar göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir. TFRS 15 bazı özel modellemelerde yardımcı olabilecek açıklayıcı örnekler vermektedir. İlgili örnekler Tablo 3'te detaylı olarak gösterilmiştir:[371]

**Tablo 4.** Sözleşme Yükümlülüklerinde Lisansın Ayrıştırılması

| Örnek ve Sektör | Sözleşme Türü | Açıklama | Gözlemler |
|---|---|---|---|
| **Örnek 01**<br>**Teknoloji** | Sözleşmenin içeriği, bir yazılım taahhüdü, kurulum servisi, beklenmedik yazılım güncellemeleri ve teknik servisten oluşmakta | Kurulum hizmetlerinin yazılımın bir parçası olarak önemli ölçüde özelleştirmesi veya değiştirilmesine bağlı olarak edim yükümlülüğünün tanımlanmasında önemli farklılığın ortaya çıkmasına neden olur. | Kurulum hizmetlerinin özelleştirilmiş olması veya yazılım lisansının değiştirilmesi lisansın ayrı edim yükümlülüğü olmadığı sonucunu doğurabilir.<br>Kurulum hizmetlerinin önemli ölçüde bir özelleştirme ve ya değiştirmeyi içerip içermediğini tespit etmek önemli bir süreç değerlendirmesi gerektirir. |

[371] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.117.

| Örnek ve Sektör | Sözleşme Türü | Açıklama | Gözlemler |
|---|---|---|---|
| **Örnek 02**<br>**Teknoloji** | FMH ile ilgili yapılan lisans sözleşmesi bir ürünün üretimi ve tasarımı ile ilgilidir. | Müşterinin sözleşme gereği güncelleme ve yeni tasarımları alması gereklidir.<br>Düzenlemelerin, müşterinin lisansı kullanması için elzem olması, varlığın yenileme veya güncelleme yapılmadan satılamaması ve müşterinin bu güncelleme olmadan lisansı satın alma olasılığının olmaması,<br>Bu örnekte lisans ve yenileme büyük oranda birbiriyle ilişkilidir ve sözleşmedeki edim yükümlülüğünden ayrı olarak değerlendirilemez. | Teknoloji çeşitleri ile ilgili uygulamada model, analiz ve sonuç değerlendirmelerinde görüş farklılıkları ortaya çıkabilir. |
| **Örnek 22**<br>**Sağlık Araştırmaları** | Lisans sözleşmesi, patent hakları onaylanmış bir ilacın müşteriye üretilmesi. | Edim yükümlülüğünün tanımlanmasında iki konunun değerlendirilmesi gerekir bunlardan bir tanesi, ilacın üretim sürecinin benzersiz olması veya uzmanlık istemesi, diğer konu ise başka bir işletmenin aynı ilacı üretip üretemeyeceğidir. | Üretim hizmetinin başka bir işletme tarafından sağlanabiliyor olması müşterinin bu lisanstan tek başına faydalanabileceğinin göstergesi olabilir. |
| | | | |

**Kaynak:** KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.116.

Verilen hizmetler ile fikri mülkiyet haklarına ait lisanslamaların birbiriyle olan bağlantılarını ve birbirleriyle olan ilişkilerini tespit etmedeki potansiyel güçlükler örneklerle açıklanmıştır. Bir işletme sağladığı video oyunu lisansına ilave olarak çevrimiçi

servis hizmeti olmadan satmak istemeyebilir. İşletme bu durumda video oyunu ile vermek istediği ek servis hizmetinin ne derece birbiriyle ilişkili oluğunu tespit etmek zorundadır. Bu durumda sözleşmenin tamamı tek bir edim yükümlülüğü olarak dikkate alınabileceği gibi alternatif olarak video oyunu ek çevrimiçi hizmetler olmadan bağımsız olarak kullanılabiliyor ise ayrı edim yükümlülüğü olarak da tanımlanabilir.[372]

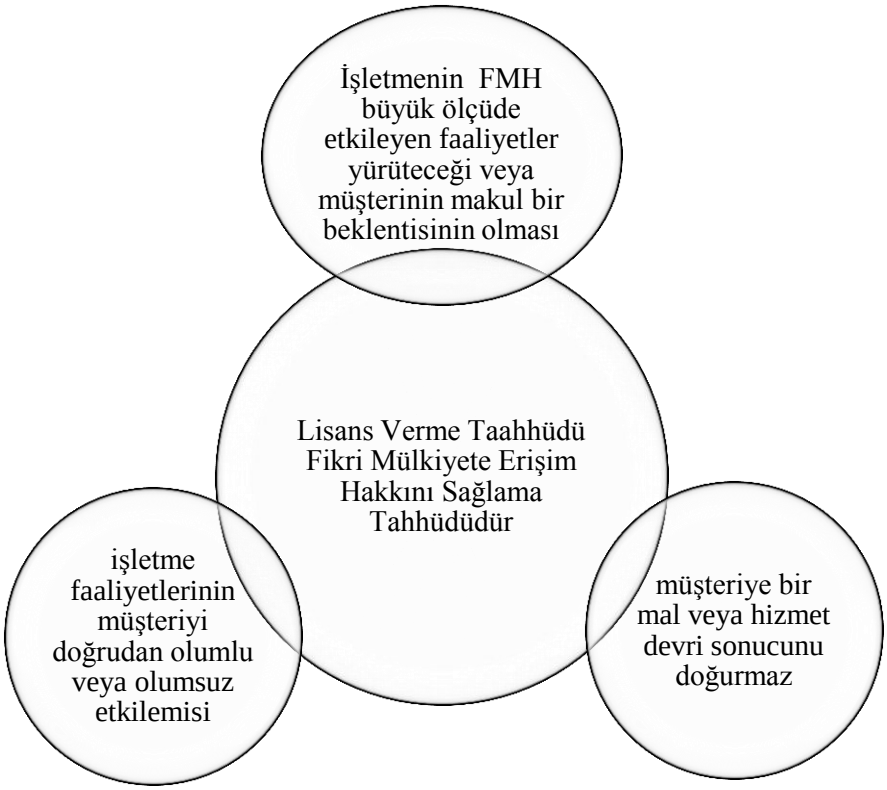
**b) Ayrı Bir Lisans Sözleşmesinin Niteliğini Belirleme**

Sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmetlerden ayrı olarak taahhüt edilen lisanslamalarda, yani lisansın ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirildiği durumlarda işletme edim yükümlülüğünü zamanın belirli bir noktasında mı yoksa zamana yaygın olarak mı yerine getirmesi gerektiğine karar vermelidir. İşletme karar verirken, aşağıdaki koşulları göz önünde bulundurmalıdır; [373]

- İşletmenin fikri mülkiyet hakkına lisans dönemi boyunca müşterinin erişim hakkı bulunması,
- İşletmenin fikri mülkiyetini kullanım hakkı.

Bir lisans verme taahhüdünün niteliği işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı taahhüdü olabilmesi için Şekil.15'te belirtilen tüm şartların tamamının karşılanması gerekir.[374]

[372] KPMG International Cooperative, **a.g.e.,** s.117.
[373] TFRS 15, Par. B56.
[374] TFRS 15, Par. B56.




**Şekil 18. Fikri Mülkiyete Erişim Hakkı**

**Kaynak:** KPMG International Cooperative, **a.g.e**., s.119.

Müşterinin, işletmenin fikri mülkiyetini önemli ölçüde etkileyebilecek çeşitli faaliyetlerde bulunacağı ile ilgili makul beklentisi işletmenin ticari uygulamaları, yayımlanmış politikaları veya işletmenin özel beyanatlarından kaynaklanabilir. Açıkça ortaya konmasa dahi, müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyete ilişkin işletme ile müşteri arasında iktisadi bir menfaatin var olması işletmenin bu gibi faaliyetleri yürüteceğine ilişkin müşteride bir kanı oluşturabilir. Aşağıdaki durumların herhangi birinin gerçekleşmesi halinde işletmenin faaliyetleri müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti önemli ölçüde etkiler:[375]

[375] TFRS 15, Par. B59.

- İşletmenin faaliyetlerinin fikri mülkiyetin yapısında, tasarımında veya içeriğinin yanı sıra işlevselliğinde önemli ölçüde değişiklik yaratması bekleniyor ise,
- Müşterinin bu fikri mülkiyetten yarar sağlaması, önemli ölçüde işletmenin gerçekleştireceği bu faaliyetlere bağlı ise.

İşletme bir lisansın, fikri mülkiyet hakkının niteliğini tespit ederken aşağıdaki faktörleri dikkate almaz:[376]

- Zaman, coğrafi bölge veya kullanım kısıtlarını,
- Patent hakkının işletme tarafından korunacağının taahhüt edilmesi bir edim yükümlülüğü değildir dolayısı ile işletme tarafından fikri mülkiyet için geçerli bir patente sahip olunduğuna ve bu patentin yetkisiz kullanıma karşı korunacağına dair verilen güvenceler.

İşletmenin lisans verme taahhüdünün niteliği, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı sağlama taahhüdü olarak tespit edildikten sonra işletme lisans verme taahhüdünü zamana yayılan bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirmelidir bunun başlıca nedeni işletme fikri mülkiyetine erişim sağlanmasına ilişkin edimi yükümlülüğünü yerine getirdikçe, müşteri bu ediminden sağladığı faydayı aynı zamanda alarak tüketmesidir.[377]

Zamana yayılı olarak yerine getirilen her bir edim yükümlülüğü için işletme bu edim yükümlülüğünün tamamının yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi ölçmeli, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarında göstermelidir.[378]

İşletme, her zaman edim yükümlülüğünün sonucunu makul bir şekilde ölçemeyebilir; ancak edim yükümlülüğünü yerine getirirken katlandığı maliyetleri karşılamayı kabul eder. Bu durumda işletme makul bir şekilde edim yükümlülüğünün sonucunu ölçebileceği ana dek, hasılatı sadece katlandığı maliyetler kadar finansal tablolarında gösterir. [379]

[376] TFRS 15, Par.B62.
[377] TFRS 15, Par.B60.
[378] TFRS 15, Par.B60.
[379] TFRS 15, Par.45.

İşletme, fikri mülkiyet lisansı karşılığında taahhüt edilen satış veya kullanım bazlı telif ücretlerine ilişkin hasılatı satışın veya kullanımın sonradan gerçekleşmesi, bir kısmının veya tamamının dağıtıldığı edim yükümlülüğünün tamamen veya kısmen yerine getirilmiş olması durumlarında gerçekleşen olay gerçekleştiğinde veya gerçekleştikçe finansal tablolarında gösterir.[380]

Bir lisansın niteliğini değerlendirme uygulama örneği aşağıdaki gibidir: [381]

Yazılım Şirketi Ordilo, Müşterisi olan Mafi'ye bir yazılım uygulaması lisansı vermiştir. Anlaşma gereği, lisans süresi boyunca müşteri lisansın korunup saklanması müşteri Firma Mafi'ye aittir. Bu sebeple temelde lisans süresi boyunca kod ve işlevselliği hiç değiştirilmeden kalmıştır. Yazılım Şirketi Ordilo, müşterisinin yüklemeyi seçebileceği güncellemeleri veya versiyon yükseltmelerini yayınlamıştır. Ayrıca Yazılım şirketinin yapmış olduğu bu güncelleme ve yükseltmeler müşterisine vermeyi taahhüt ettiği mal ve hizmetler için geçerlidir. Vermiş olduğu bu hizmet müşterisine verdiği lisansın niteliğini belirlemede dikkate alınmaz. Bu örnekte, yazılım lisansı kullanım hakkıdır, çünkü işletmenin yapmış olduğu faaliyetler müşteri firmanın fikri mülkiyet kullanım hakkını değiştirmez.

Genel olarak, TFRS 15 kapsamında franchise haklarının da temel bir fikri mülkiyet hakkı olabileceğine inanılmaktadır. Bunun nedeni franchise hakkının bir dereceye kadar lisans sahibinin markasını sürdürme ve oluşturma faaliyetlerinden etkilenmesidir. Lisans veren şirket genellikle değişen müşteri tercihlerini analiz etmek ve fikri mülkiyet haklarında değişiklik yapmak için faaliyette bulunur (ürün geliştirme v.b).

TFRS 15 kapsamında yapılan değerlendirmede lisans verenin devam eden faaliyetlerinin özellikle karmaşık haklara sahip müşterilerin fikri mülkiyet haklarını hangi önemlilik düzeyinde etkilediği, bireysel olguları ve durumları değerlendirmede bir yargıya ihtiyaç duyar. Değerlendirme özellikle medya ve eğlence sektörü için daha da zor olabilir. Aşağıdaki sorular karmaşık olabilecek ve önemli bir yargıya ihtiyaç duyan durumları göstermektedir:[382]

[380] TFRS 15, Par.B63B.
[381] KPMG International Cooperative, **a.g.e.** s.120.
[382] KPMG International Cooperative, **a.g.e.**, s.120.

- Bir televizyon dizisinin sonraki dönemlerde çekimlerinin devam edip etmemesi tamamlanmış sezonlardaki fikri mülkiyet lisansını önemli ölçüde pozitif veya negatif olarak etkileyebilecek faaliyetlerin olup olmamasına veya,
- Bir spor takımı logosunun lisansının süresi boyunca rekabetçi bir takım oluşturmak için devam eden faaliyetlerden etkilenip etkilenmediğine bağlıdır.

Yapılan tartışmalarda bu tarz ölçütlerin nasıl değerlendirileceğine dair görüşlerde bazı farklılar mevcuttur.[383]

Türk Vergi Sisteminde ayrı bir lisans sözleşmesinin niteliğini belirleme ve muhasebeleştirilmesine yönelik herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Hizmet satışları için geçerli olan muhasebeleştirme süreçleri ve düzenlemeler yazılım ve lisanslamaları da kapsamaktadır.

### 5.2.3. İnşaat Sözleşme Türleri Ve Özellikleri

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunun 652/1 Maddesine göre inşaat; "*Arsa-Arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımı ile inşat edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır*."[384] Bu tanıma göre inşaat sözleşmesi ise "*Bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir*."[385] Bir varlığın inşaatına örnek olarak köprüler, liman tesisleri, su kanalları, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, demir yolları, raylar, abideler, su bentleri, kanalizasyonlar, tüneller, gemiler, fabrika ve tesisler gibi her türlü yapıcılık tamir ve bakım onarım işleri gösterilebilir.[386]

---

[383] KPMG International Cooperative, **a.g.e**., s.120.
[384] Şükrü Kızılot,**İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık, 2014, s.47.
[385] İbrahim Bozkurt, **Türkiye Muhasebe Standartları İhtiyaca Uygun Olarak Seçilmiş Standratların Örnekler Yardımıyla Sistematik Anlatımı**, Adalet Yayınevi, 2013, s.163.
[386] Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı**, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları,** Türkmen Kitabevi, 2011, s.186.

### 5.2.3.1. İnşaat Sözleşmeleri

İnşaat sözleşmelerinde taraflar tarafından yapılan sözleşme ve şartnamelerde gösterilen fiyatlar dikkate alınır. Uygulamada rastlanılan fiyat saptama şekilleri aşağıdaki şekildedir.[387]

- Birim (sabit) fiyat yöntemi,
- Maliyet artı kâr yöntemi,
- Götürü fiyat yöntemi.

### 5.3.1.1. Birim Fiyat Yöntemine Göre Düzenlenen Sözleşmeler;

Birim fiyat yöntemi uygulamada en çok tercih edilen fiyat tespit etme yöntemidir. Bu yöntemde, inşaat ve onarım işleri için genellikle Bayındırlık Bakanlığı tarafından yayınlanan birim fiyat listesi dikkate alınır. Bu listeye göre her bir iş ünitesinin birim fiyatı ayrı ayrı gösterilir ve bu ünitelerden meydana gelen işin tamamı için keşif bedeli tespit edilir. İşi yapmak isteyen müteahhitler keşif bedeli üzerinden ihale usulü ile işi almaya hak kazanırlar.[388] Birim fiyatların ihaleye katılan işletmeler tarafından değil de idare tarafından belirlenen birim fiyatlar üzerinden indirim yapılarak tekliflerin verilmesi uygulanış şekli bakımından diğer ülkelerden farklılık gösterir.[389]

İşin yapılış süresi boyunca hazırlanan hakkediş raporlarıyla, işin başladığı tarihten itibaren yapılan iş ölçümlenerek, tamamlanan her ünite tespit edilen birim fiyatlar ile değerlenir ve hakkediş tutarı hesaplanır. Her hakkediş tutarından bir önceki hakkediş tutarı düşülerek kalan değer üzerinden brüt hakkediş bedeli hesaplanır.[390]

İhaleye teklif vermek isteyen işletmeler işin adil bir rekabet ortamı sağlaması, yapılması planlanan işin miktarına göre proje maliyetlerinde esneklik olabilmesi bakımından birim fiyat yönteminin çeşitli alternatif yanları vardır. Bunun yanı sıra, iş kalemlerinin detaylı olarak hazırlanmasının gerekliliği, keşiflerin yapılmasının iş maliyet-

[387] Kızılot, **a.g.e.,** s.61.
[388] Kızılot, **a.g.e**., s.61.
[389] Fikret Demir, "Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 1997, sayı 57, s.3
[390] Kızılot, **a.g.e.,** s.61.

lerini arttırıcı etkilerde bulunması ve iş süreçlerinin düzenli kontrolünün gerekliliği yöntemin dezavantajları olarak kabul edilir.[391]

### 5.3.1.2. Maliyet Artı Kar Yöntemine Göre Düzenlenen Sözleşmeler

Maliyet artı kâr yöntemi, bir inşaat projesinde, işin mahiyetine giren maliyet unsurları işçilik, malzeme, ekipman, yedek parça ve buna benzer pek çok maliyete eklenen kar payının belge karşılığında yüklenici firmaya ödendiği bir hesaplama yöntemidir. Kâr, yapılan toplam maliyetten tamamen bağımsız daha önce belirlenmiş bir miktar olabileceği gibi tespit edilen toplam maliyetin belirli bir yüzdesi olarak da belirlenebilir. İşin tamamlanma maliyetinin önceden tespit edilmesinin çok zor olduğu, detaylı maliyet çalışmalarının, projelerin yapılmasının imkansız oluğu doğal afet, savaş, bilinmeyen arazi şartları gibi olağandışı acil durumlarda uygulama alanı bulabileceği gibi maliyetin çok önemli olmadığı yüksek kaliteli inşaat projelerinde özellikle çokça tercih edilen bir yöntemdir. Bu yöntem müteahhitler tarafından hesaplaması basit ve minimal bilgi birikimine ihtiyaç duyduğu için ayrıca tercih sebebidir.[392]

Maliyet artı kâr sözleşmelerinin başlıca avantajları; işe hemen başlama imkanı vermesi ve tespit etmesi görece zor olan riskleri veya kazancı yüksek olan işleri yapma imkanı sağlamasıdır. Yüklenici firma yapacağı tüm maliyetlerinin üzerine belirli bir kâr marjı ekleyebildiği için götürü fiyat yöntemine göre riski daha düşüktür. Bu sözleşme yönteminin dezavantajı ise ihale yapılmasına imkan vermemektedir. Öte yandan yüklenici firmanın karı önceden tespit etmesi yapılan işin kalitesinde bir belirsizlik meydana getirir ve maliyeti yüksek tutma için, gereksiz iş yapmak, sahte belge kullanmak gibi bir takım usulsüz ve yolsuzluklara yol açabilir. Bu nedenle bu yöntemde etkin bir kontrol sistemine ihtiyaç vardır.[393]

### 5.3.1.3. Götürü Fiyat Yöntemine Göre Yapılan Sözleşmeler

Götürü fiyat yöntemi, sözleşmelerin ve uygulanacak projelerin belirlenmiş ve kesin olduğu işlerde uygulanır. İnşaat bedelinin götürü olarak tespit edildiği bir sözleşmede ve fiyatın yapılması planlanan işin tamamını içine alabileceği gibi, belirli iş ünite-

[391] Demir, **a.g.e.**, s.3.
[392] Şenol Turut, "Maliyet Artı Kâr Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK'nın 42. Maddesi Kapsamında mıdır?", **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2010, s.82.
[393] Demir, **a.g.e.,** s.3.

lerini, pozisyonları kapsayacak şekilde ayrı ayrı veya grup bazında tespit edildiği yöntemdir.[394]

Götürü fiyat yöntemine uygun olarak yapılan bir sözleşmede yüklenici firmanın bütün riskleri üzerine alması, proje ile sözleşmelerde bulunan bilgiler, vereceği teklifi etkileyerek sözleşmenin uygulama sırasında firmanın ucuz işçilik ve uygunsuz veya kalitesiz malzeme kullanımına neden olabilir.[395]

### 5.2.3.2. İnşaat ve Taahhüt İşleri

İnşaat ve onarım işleri ile ilgili hükümler GVK 42, 43 ve 44'üncü maddelerinde yer almaktadır. Buna göre GVK'nın 42'inci maddesinde, "*birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir. Tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir".*

"*Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar"* şeklinde tanımlanmıştır.[396]

Bir takvim yılı içerisinde başlayıp biten inşaat ve onarım işleri ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamına girmemekle birlikte vergilendirilme açısından "genel hükümlere" tabidir. Genel hükümlere göre yapılan vergilendirmede yıllara yaygın olmayan başladığı yıl tamamlanan inşaat ve onarım işlerinin hakkedişlerinden vergi kesilmez.[397]

**Vergiyi Doğuran Olay;** GVK'nın hükümlerine göre, bir yapım işinin başlangıç ve tamamlanma sürelerinin bir takvim yılından uzun sürmesi hallerinde bu işin yıllara yaygın bir inşaat işi olduğu kabul edilir.[398]

---

[394] Kızılot, **a.g.e.**, s.15.
[395] Murat Keleş, "İnşaat Sözleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Raporlanması", (Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Programı Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2015, s.20.
[396] Özmen, **a.g.e.**, s.42.
[397] Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi,** Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2011, s.496-497.
[398] Şenlik, **a.g.e.**, s.497.

Sözleşme aşamasında taraflar aralarında işin yıllara yaygın bir inşaat işi olup olmadığı ile ilgili anlaşma sağlamalıdır. İnşaat sözleşmelerinde işin teslim tarihi belirtileceğinden işin birden fazla yılı kapsayıp kapsamayacağı sözleşme aşamasında kolayca tespit edilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin başlaması ve bitişi arasında kalan yılların tamamı bir vergilendirme dönemidir.[399]

Bir inşaat ve onarma işinin, GVK'nın 42. Madde kapsamında değerlendirilmesi için aşağıdaki üç şartı aynı anda yerine getirmesi gerekir.[400]

- İş, mutlaka bir inşaat ve onarım işi olmalıdır,
- Yapılan inşaat ve onarım işi, başkalarının nam ve hesabına, yani taahhüde bağlı olmalıdır,
- İnşaat ya da onarım işi, birden fazla takvim yılına sirayet etmeli yani yıllara yaygın olmalıdır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin yapımı ile uğraşan kişi veyahut firmalar, işi tamamlamadan kar veya zarar beyanında bulunmazlar. Ancak yine de işletmeler vermeleri gereken yasal beyannamelerini süresi içinde vermekle yükümlüdürler.[401]

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimi vergiyi doğuran olaydır. GVK madde 44'te "*İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih*; *diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edili.*"şeklinde tanımlanmıştır.[402] Buna göre, geçici ve kesin kabul usulüne uygun işlerde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde işin bitimi işin idarece kabul edildiği tarih işin bitim tarihidir, ayrıca kesin kabul için beklenmesine gerek yoktur.[403]

Geçici ve kesin kabul usulü dışındaki yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ise işin fiilen tamamlandığı tarih işin bitim tarihi kabul edilir. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlemler genellikle kamu kuruluşları adına yapılan işlemlerdir. Bu sebeple ka-

[399] Hayrettin Usul, **a.g.e.**, s.14.
[400] Recep Selimoğlu, **İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi,** Hipotez Yayınları, 2011, s.62.
[401] Usul, **a.g.e.,** s.3.
[402] Özmen, **a.g.e.**, s.42
[403] Usul, **a.g.e**., s.15.

mu kuruluşları dışında yapılan inşaat ve onarma işlemlerinde işin fiilen tamamlandığı tarih aynı zamanda işin bitim tarihi olarak kabul edilir.[404]

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde çeşitli nedenler müteahhit tarafından yarım bırakılan işlerde de fiilen bırakma tarihi işin bitim tarihi sayılır. Müteahhidin iflası, tutuklanması, ağır hasta olması veya ölümü de yine aynı şekilde işin bitimi sayılır. Bu gibi durumlarda mirasçılar tarafından işe devam edilmesi de yine işin olarak kabul edilir.[405]

Finansal Raporlama Standartlarına Göre ise inşaat sözleşmeleri, bir varlığın tasarımı, teknoloji, fonksiyon veya nihai amaç veya kullanım amacı ile birbiriyle ilişkili veya birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel alarak yapılmış sözleşmelerdir.[406]

TFRS 15'e göre, inşaat sözleşmeleri de dahil olmak üzere mal satışı ve hizmet sunumuna ilişkin her türlü hasılat beş aşamalı bir süreçle, mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiği belirli bir anda veya zamana yayılı olarak belirli bir tarihte, işlem fiyatına dayalı olarak muhasebeleştirilerek finansal tablolarda sunulur.[407]

TFRS 15'de önceki düzenlemeler olan TMS 18 Hasılat standardı ile TMS 11 ilgili yorumlardan büyük farklılık gösterir. Önceki düzenlemelerde eksik olan noktalar yeni standarda dahil edilmiş ve hasılatın dipnotlarda açıklanmasına ilişkin yeni düzenlemeler getirilmiştir.[408]

TFRS 15'de edim yükümlülüklerinin zamana yayılı olarak yerine getirilmesine ilişkin en belirgin örneği inşaat sözleşmeleridir.[409]

### 5.3.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Hasılatın Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi

Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonunda sözleşme

---

[404] Şenlik, **a.g.e.**, s.53.
[405] Şenlik, **a.g.e.**, s.54.
[406] Şavlı, **Kamu Gözetim Kurumu'nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/-Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, s.229.
[407] Aktaş, **a.g.m.**, s.31.
[408] Şavlı, **UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması**, s.9.
[409] Şavlı, **UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması**, s.36.

kapsamındaki edim yükümlülüklerinin yerine getirilme oranına göre kar veya zarara yansıtılarak finansal tablolarda sunulur. İnşa sözleşmesinde sonucun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda ise geri kazanılmayı beklenen bir tutar var ise bu tutar kadar hasılat muhasebeleştirilir. Bu durumda yapılan sözleşme ile ilgili herhangi bir kardan bahsedilemez. İnşa sözleşmesi ile ilgili sonucun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi ve aynı zamanda yapılan giderlerin geri kazanılması da söz konusu değil ise hasılat kayda alınmaz ancak giderler kar veya zarara yansıtılır.[410]

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinin genellikle bir hesap dönemini aşması buna bağlı olarak hasılatın ölçümünde çeşitli yöntemleri kullanmayı gerekli kılmıştır.[411]

**a) Türk Vergi Mevzuatına Göre:** MSUGT, çerçevesinde finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunan inşaat ve taahhüt İşletmeleri yıllara yaygın aynı işe ait ancak farklı dönemlerde elde ettikleri gelirlerini, maliyet ve giderlerini tespit etmek için tamamlanmış yüzde yöntemini (Completed-Contract) esas alırlar. Tamamlanmış yüzde yöntemine yöntemine muhasebe literatüründe "işin tam bitim yöntemi" veya "tamamlanmış taahhüt yöntemi" adı da verilmektedir. [412]

Tamamlanmış yüzde yönteminde, kar ve zararın alınan işin tamamen bitiminde veya bitimine çok yakın bir zamanda tespit edileceği kabul edilir. GVK 42.maddesinde "*birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir*" şeklinde ifade edilmiştir. Bu şekilde, bir hesap döneminden uzun süren inşaat işlerinde tamamlanmış taahhüt yönteminin uygulanması gerektiği hükme bağlanmıştır.[413]

Tamamlanmış yüzde yönteminde taahhüt edilen inşaat ve onarma işinin devam ettiği süre boyunca tüm bu işlerle ilgili elde edilen hasılatları ifade eden hakedişler bilançonun pasifinde, inşaat maliyetleri ise bilançonun aktifinde açılan özel muhasebe hesaplarında işin bitimi gerçekleşene kadar biriktirilerek takip edilir.[414] Yıllara yaygın

[410] Başak Ataman ve Gürbüz Gökçen, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2017, s.80.
[411] Şenlik, **a.g.e.**, s.233..
[412] Usul, **a.g.e.**, s.16.
[413] Evren Dilek Şengür, "İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi", **Mali Çözüm**, Sayı 113, (Eylül-Ekim 2012), s.145.
[414] Şenlik, **a.g.e.,** s.237.

inşaat işi tamamlanıncaya kadar, inşaat ile ilgili her türlü gider Tek Düzen Hesap Planında tanımlanan 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesaplarında takip edilirken, hasılatı temsil eden hakedişler ise 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesaplarında kayıt altına alınmaktadır. Yıllara yaygın inşaat işinin bitimi ile birlikte 170-178 nolu hesaplardaki tutarlar 622. Satılan Hizmet Maliyeti hesabına, 350-358 nolu hesaplardaki bakiyeler 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılmaktadır.[415]

İşin bittiği yıl hasılatlar ve maliyetler kar-zarar hesabına devredilerek kar veya zarar işin bütünü için hesaplanır. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıdaki gibidir: [416]

Yap-Sat İnşaat İşletmesi bir Eğitim ve Araştırma Hastanesinin inşaat ihalesini 15.04.2016 tarihinde 30.000.000 TL bedel karşılığında almış 15.04.2018 tarihinde teslim etme taahhüdünde bulunmuştur. İşletme tamamlanmış yüzde yöntemini kullanmaktadır. KDV Tevkifatı ve Hakediş üzerinden stopaj kesintileri örnekte dikkate alınmamıştır. Yıllara ait alınan hakediş ve yapılan harcamalar aşağıdaki gibidir. [417]

| Yıllar | Hakediş | Harcama |
|---|---|---|
| **2016** | 8.000.000 TL | 8.500.000 TL |
| **2017** | 4.000.000 TL | 5.000.000 TL |
| **2018** | 7.000.000 TL | 3.000.000 TL |

Tamamlanmış yüzde yöntemine göre kar ve zarar şu şekilde hesaplanır:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Toplam Hasılat | = | 8.000.000 + 4.000.000 + 7.000.000 | = | 19.000.000 TL |
| Toplam Harcama | = | 8.500.000 + 5.000.000 + 3.000.000 | = | 16.500.000 TL |
| Hastane İnşaatı Karı | = | 19.000.000 – 16.500.000 | = | 2.500.000 TL |

[415] Bozkurt, **a.g.e**., s.169-170
[416] Şenlik, **a.g.e.**, s.237.
[417] Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, **a.g.e**., s.633.

2016 yılı yapılacak muhasebe kayıtları ise şu şekilde olacaktır:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2016 | | |
| | 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. | 8.500.000 | |
| | 102 BANKALAR HS. | | 8.500.000 |
| | 2016 yılı maliyet kaydı. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2016 | | |
| | 102. BANKALAR HS | 8.000.000 | |
| | 350. YILLARA YAY.İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ | | 8.000.000 |
| | 2016 yılı tahsil edilen hakediş kaydı. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2016 | | |
| | 170. YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ HS | 8.500.000 | |
| | 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN SITMA HS | | 8.500.000 |
| | 2016 yılı maliyetlerenin yansıtılması | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2016 | | |
| | 741. HİZMET ÜRETİM MALYT.YAN.HS | 8.500.000 | |
| | 740. HİZMET ÜRETİM MALYT. HS. | | 8.500.000 |
| | 2016 yılı hizmet üretim maliyeti | | |

2017 yılında yapılacak muhasebe kayıtları:

| | | |
|---|---|---|
| 31.12.2017 | | |
| 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. | 5.000.000 | |
| 102 BANKALAR HS. | | 5.000.000 |
| 2017 yılında yapılan maliyet kaydı. | | |

| | | |
|---|---|---|
| 31.12.2017 | | |
| 102. BANKALAR HS. | 4.000.000 | |
| 350. YILL. YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ | | 4.000.000 |
| 2017 yılında tahsil edilen hakediş kaydı. | | |

| | | |
|---|---|---|
| 31.12.2017 | | |
| 170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ | 5.000.000 | |
| 741. HİZMET ÜRETİM MALYT. YANSITMA | | 5.000.000 |
| 2017 yılı maliyetlerinin yansıtılması. | | |

| | | |
|---|---|---|
| 31.12.2017 | | |
| 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA . | 5.000.000 | |
| 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | | 5.000.000 |
| 2017 yılı hizmet üretim maliyeti. | | |

2018 yılı muhasebe kayıtları:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2018 | | |
| 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. | | 3.000.000 | |
| | 102 BANKALAR HS. | | 3.000.000 |
| 2018 yılında yapılan maliyet kaydı. | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2018 | | |
| 102. BANKALAR HS. | | 7.000.000 | |
| | 350. YILL. YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ | | 7.000.000 |
| 2018 yılında tahsil edilen hakediş kaydı. | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2018 | | |
| 170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ | | 3.000.000 | |
| | 741. HİZMET ÜRETİM MALYT. YANSITMA | | 3.000.000 |
| 2018 yılı maliyetlerinin yansıtılması. | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2018 | | |
| 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | | 3.000.000 | |
| | 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | | 3.000.000 |
| 2018 yılı hizmet üretim maliyeti. | | | |

GVK'nın 42. Maddesine göre 2016 ve 2017 yıllarında işin tamamlanmaması nedeni ile maliyet ve hasılat hesaplarında toplanan tutarlar sonuç hesaplarına aktarılmamıştır. Ancak 2018 yılında iş tamamlandıktan sonra aşağıdaki muhasebe kayıtları ile sonuç hesaplarına aktarım gerçekleştirilecektir:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2018 | | |
| | 350. YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ | 19.000.000 | |
| | 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS. | | 19.000.000 |
| | 2018 yılı tamamlanan inşaat işinin satış kaydı. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2018 | | |
| | 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ | 16.500.000 | |
| | 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ | | 16.500.000 |
| | 2018 yılı tamamlanan inşaat işinin maliyet kaydı. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2018 | | |
| | 690. DÖNEM KAR VEYA ZARARI | 16.500.000 | |
| | 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ | | 16.500.000 |
| | 2018 Yılı Maliyetlerin Dönem K/Z Yansıtılma Kaydı. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 31.12.2018 | | |
| | 600. YURT İÇİ SATIŞLAR HS. | 19.000.000 | |
| | 690. DÖNEM KAR VEYA ZARARI. HS | | 19.000.000 |
| | 2018 Yılı Hasılatın K/Z Yansıtılmasının Kaydı. | | |

Yapılan tüm bu muhasebe kayıtlarına göre ise işletmenin söz konusu inşaat sözleşmesi ile ilgili dönemlere ait gelir tablosunda göstereceği hasılat aşağıdaki şekilde olacaktır:

| | 2016 YILI | 2017 YILI | 2018 YILI |
|---|---|---|---|
| **Satışlar** | 0 | 0 | 19.000.000 |
| **Satılan Hizmet Maliyeti** | 0 | 0 | 16.500.000 |
| **Brüt Kar** | 0 | 0 | 3.500.000 |

**b) TFRS 15'e Göre:** TFRS 15'in 35. Paragrafı kapsamında aşağıdaki koşulların birinin yerine getirilmesi durumunda işletme bir mal veya hizmetin kontrolünü yıllara yaygın olarak yerine getirir ve hasılatı da yine zaman içerisinde finansal tablolarına alır.[418]

- İşletme edim yükümlülüğünü yerine getirdikçe, müşterinin edimden elde ettiği faydayı alıp tüketebilmesi,
- İşletme edim yükümlülüğünü, oluşturuldukça veya geliştirildikçe yapım aşamasındaki olan işler gibi kontrolün müşteriye geçtiği bir varlık oluşturması veya geliştirmesi,
- İşletme edimi işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık değil ise işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunuyorsa.

Paragraf 35'te yapılan açıklamalara istinaden yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleri ile ilgili yapılan sözleşmeler, edim yükümlülüklerin zamana yaygın olarak yerine getirilmesine verilebilecek en tipik örneklerdendir. Bu projeler, müşterinin talepleri yerine getirmek adına müşterinin belirlediği alanda inşaatın yürütüldüğü dolayısıyla, edim yükümlülüklerinin zamana yaygın olarak ve hasılatın da zaman içerisinde oluştuğu satış işlemleridir.[419]

[418] TFRS 15, Par.35.
[419] Şavlı, "**UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması"**, s.36.

Edim yükümlülüklerin zaman içerisinde yerine getirilmesi hasılatın da finansal tablolarda zaman içerisinde gösterilmesini gerektirir. Bu nedenle, finansal raporlama dönemlerinde işin tamamlanma oranının tespit edilmesi ve bu orana bağlı olarak hasılatın finansal tablolara yansıtılması uygun olacaktır. Yürürlükten kaldırılan TMS 11'e göre hasılat tamamlanma yüzdesi ile tespit edilirken TFRS 15'de "*yükümlülüğün yerine getirilmesine yönelik ilerlemenin ölçülmesi*" gerekmektedir.[420]

TFRS 15 ilerlemenin ölçüm yöntemlerini çıktı ve girdi yöntemi olarak iki başlık altında sınıflamıştır. Standardın B14 ve B19 paragraflarında edim yükümlülüklerini tamamen yerine getirmeye çalışan bir işletme için ilerlemenin ölçümünde girdi ve çıktı yöntemlerinin nasıl kullanılması gerektiği ile ilgili rehberlik sağlar. Uygun ilerleme ölçüm yöntemini seçmek için öncelikle işletme, müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetin niteliğini tespit etmelidir.[421]

Çıktı yöntemleri, sözleşmeye ilişkin edim yükümlülüğünün ilerlemesini müşteriye sunulmuş mal ve hizmetlerin o gün itibari ile katlanılması gereken toplam edim yükümlülüğüne oranını ölçer.[422]

Girdi yönteminde ise bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için işletmenin emeğini veya girdilerini, edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere oranlayarak finansal tablolarında göstermesidir. İşletme emek veya girdileri edim yükümlülüğü dönemi süresince eşit olarak kullanıyorsa hasılatı finansal tablolarında eşit olarak raporlar.[423]

Her işin kapsamına bağlı olarak kullanılacak yöntem farklılık gösterebilir. Bir takım projelerde girdi yöntemi daha gerçeğe uygun veriler sağlarken, başka bir projede çıktı yöntemi daha gerçeğe uygun değerler verir. Bu nedenle TFRS 15'te işin niteliğini uygun yöntem seçimi, seçilen bu yöntemin tutarlı bir şekilde benzer projeler için de uygulanması önemlidir.[424]

Bununla beraber, raporlama tarihi itibari ile ilerlemeye ilişkin ölçümlemenin güvenilir bir şekilde yapılması gerekir. İşe yeni başlanmış olması nedeni ile hesaplama-

[420] Şavlı, "**UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması"**, s.37.
[421] TFRS 15, Par.41.
[422] TFRS 15, Par.B15.
[423] TFRS 15, Par.B18.
[424] Şavlı, "**UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması",** s.38.

nın güvenilir bir biçimde yapılamaması hallerinde ise hasılat sadece yapılan harcamaların proje tamamlandığında ortaya çıkması beklenen kısmı için dikkate alınır. İşletme, işin sonunda yapılan harcamaların karşılanacağına yönelik öngörüde bulunamıyorsa o zaman hasılatı finansal tablolarında raporlamaz.[425]

Zaman içerisinde yerine getirilen edim yükümlülüklerinde ilerlemenin ölçülmesine ilişkin çıktı yöntemleri ve girdi yöntemleri çalışmanın 3. bölümünde daha ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

TFRS 15'e göre inşaat sözleşmelerinde meydana gelen değişiklik sonrasında hasılatın finansal tablolarda gösterilmesine ilişkin örnek aşağıdaki şekildedir: [426]

Yap-Sat İnşaat A.Ş., 10 katlı bir iş merkezinin inşası için müşterisi ile bir sözleşme imzalar. İşletme tarafından projesinin 2,5 yılda tamamlanması ön görülmektedir.

Sözleşme 25 milyon Türk Lirası değerinde sabit bir ücretle, tek bir edim yükümlülüğü olarak belirlenmiştir.

Birinci yılın sonunda Yap-Sat İnşaat A.Ş. edim yükümlülüğünün %45'ini yerine getirdiğini belirlemiştir. Ancak müşteri yeni çevre standartlarına uygun olması açısından tüm pencerelerin değiştirilmesi ile ilgili olarak sözleşmede değişiklik talep etmektedir. Binanın bu yeni standartlara uygun hale getirilebilmesi için müşteriye toplamda ek 5 milyon Türk Lira olması beklenirken, inşaat firmasına bu değişikliğin maliyeti ise 4,5 milyon Türk Lirasıdır.

Değişen standartlara uygunluk için yapılan bu değişiklikler ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmez. İnşaat firması ortaya çıkan maliyetlere göre edim yükümlülüğünü ölçer. Değişiklik mevcut sözleşmenin bir parçası olarak muhasebeleştirilecek ve aşağıdaki şekilde kümülatif hasılat revize edilecektir.

[425] Şavlı, "**UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması",** s.38.
[426] Chartered Professional Accountants Canada, **a.g.e.**, s.56.

| | Orijinal Tutar | Revize Tutar | Düzeltilmesi Gereken Tutar |
|---|---|---|---|
| **Sözleşme Değeri** | 25.000.000 | 30.000.000 | |
| **Gerçekleşen Maliyetler** | 9.000.000 | 9.000.000 | |
| **Beklenen Toplam Maliyet** | 20.000.000 | 24.500.000 | |
| **Beklenen Tamamlanma Yüzdesi (%)** | %45 | %37 | |
| **Brüt Kar Oranı (%)** | %20 | %18 | |
| **Gerçekleşen Gelir** | 11.250.000 | 11.020.408 | -229.592 |

Böylece, yapılan değişikliğin etkisi kümülatif bir hesaplamayla hasılat ve maliyete yansıtılmış olur.

**c) BOBİ FRS'ye Göre:** İnşa sözleşmelerinin tanımı çalışmanın 4. bölümünde detaylı olarak yapılmıştır. Buna göre; standart inşaat sözleşmelerini bir varlığın veya bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş sözleşmelerdir şeklinde tanımlamıştır.[427]

Standart kapsamında inşa sözleşmeleri "sabit fiyat sözleşmeleri" ve "maliyet artı kar sözleşmeleri" olarak iki grupta sınıflandırılmaktadır. Bazı inşaat sözleşmeleri her iki sözleşme türüne ait özellikler taşıyabilmektedir. Bu durumun en tipik örneği maliyet artı kar sözleşmesine tavan fiyat uygulamasıdır. Bu durumda, sözleşmeye bağlı olarak elde edilen gelir ve giderlerin finansal tablolarda sunulması ile ilgili zamanın tespitinde her iki yöntemin şartları değerlendirilmelidir.[428]

BOBİ FRS'ye göre inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi veya edilememesi önemli bir kriterdir. Buna göre;[429]

- Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebiliyorsa; inşaata ilişkin hasılat ve maliyetler bilanço tarihi itibariyle, tamamlanma yüz-

[427] BOBİ FRS, Par.5.22.
[428] Güler, **a.g.e.**, s.107.
[429] Güler, **a.g.e.**, s.112.

desi (tamamlanma düzeyi) yöntemi esas alınarak ölçülmekte ve finansal tablolarda sunulmaktadır.[430]

Yürürlükten kaldırılan standart TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardında olduğu gibi BOBİ FRS'de de işin tamamlanmasını değil yapılan işin tamamlanma düzeyini dikkate almaktadır. Bunun için de her yıl yapılan işin tamamlanma oranının tespit edilmesi gerekmektedir. Tamamlanma oranının tespitine ilişkin formül aşağıdaki gibidir:[431]

$$\text{Tamamlanma Oranı} = \frac{\text{Toplam Fiili Maliyet}}{\text{Toplam Fiili Maliyet+Kalan Tahmini Tamamlanma Maliyeti}}$$

Hasılat = Tamamlanma Oranı x Toplam Sözleşme Hasılatı

- TMS 18 ile uyumlu olarak, BOBİ FRS madde 5.21'e göre; inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, katlanılmış inşa maliyetinin, müşteriden geri kazanılabilecek kısmı kadar hasılat finansal tablolarda gösterilmektedir. İnşa maliyetleri ise yapıldıkları dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. İşletmenin bu sözleşmeden dolayı bir zarar beklentisi mevcutsa, sözleşme maliyetinin, sözleşmeden elde edilecek hasılatı aşması beklenen kısmı kadar tutarı, beklentinin oluştuğu an karşılık ayrılmak sureti ile gider olarak muhasebeleştirmektedir.[432] Bu durumda hizmet sunumuna ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmamaktadır. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerin de geri kazanılmasının beklenmediği durumlarda ise hasılat kayda alınmamakta, giderler kâr veya zarara yansıtılmamaktadır.[433]

İnşaat işi genellikle bir yıldan uzun süren işlerdir, bu nedenle başlangıçta tahmin edilen maliyetlerde bir takım değişiklikler meydana gelebilmektedir. Hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi muhasebe tahminlerindeki değişiklikler

[430] Güler, **a.g.e.**, s.112.
[431] Özgür Çatıkkaş, Özgür M. Esen ve Cafer Şuekenci, "Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) Ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği", **Sayıştay Dergisi**, S.108 (Ocak-Mart2018), s.108.
[432] Güler, **a.g.e.,** s.130.
[433] Ümit Gücenme Gençoğlu, "Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (Ekim 2017), s.11.

olarak finansal tablolara yansıtılmakta ve ileriye dönük olarak uygulanmaktadır. BOBİ FRS'ye göre değişiklikler cari dönem ve ileriki dönem finansal tablolara yansıtılmaktadır. Standartta inşaat sözleşmeleri için geriye dönük düzeltme yapılmamaktadır.[434]

[434] Çatıkkaş, Esen ve Şuekenci, **a.g.m.**, s.196.

# 6. TFRS 15 5 ADIM MODELİNE AİT BİR UYGULAMA

Mathies Kompresör Makine A.Ş., müşterisi Musk Motor A.Ş. ile 05 Aralık 2017 tarihinde 2 yıllık servis bakım anlaşması ile ilgili görüşme yapmıştır. Sözleşmenin amacı Musk İşletmesinde kullanılan ve aşağıda ayrıntılı olarak belirtilen marka cihazlarının koruyucu bakım ve kalibrasyon sorumluluğunu üstlenmektir. Servis sözleşmesinin detayı aşağıdaki gibidir.

Servis anlaşması ile Mathies marka elektrikli ve hidrolik cihazların sözleşme süresi boyunca koruyucu bakım ve kalibrasyon işleri Mathies Kompresör Makine A.Ş'nin servis sorumluluğunda olacaktır. Belirlenen hizmetler her çeyrekte bir kez uygulanmaktadır.

Servis Sorumluğu Anlaşması kapsamında koruyucu bakım ve kalibrasyon yapılacak elektrikli ve hidrolik cihazlar aşağıdaki gibidir:

| | |
|---|---|
| ELEKTRİKLİ SIKICI | ETP DS9-500-20SSW |
| ELEKTRİKLİ SIKICI | ETP DS9-150-13SSW |
| ELEKTRİKLİ SIKICI | ETP DS9-1200-25ST |
| ELEKTRİKLİ SIKICI | ETP DS9-1200-25ST |
| HİDROLİK SIKICI | 90203 |

Servis Sorumluluğu Anlaşması kapsamında kalibrasyon yapılacak elektrikli ve marka cihazlar aşağıdaki gibidir:

| | |
|---|---|
| DİJİTAL TORK ANAHTARI | 8059093000 |
| TAŞINABİLİR ST-ANALYSER | |
| TRANSDUCER | |
| TORK KONTROL CİHAZI | |

Mathies Kompresör Makine A.Ş., sözleşmenin geçerli olduğu süre boyunca müşteri tarafından talep edilmesi halinde, belirli aralıklarla hizmet vermenin yanı sıra geçici olarak onarım yapılacağını belirten bir madde eklemiştir.

| | | |
|---|---|---|
| Yedek Parça | : | 105.000 TL |
| Bakım ve Kalibrasyon Hizmeti | : | 112.000 TL(24 aylık) |
| Hizmet + Yedek Parça | : | 118.800 TL (12 aylık) |
| Hizmet + Yedek Parça | : | 205.000 TL (24 aylık taahhüt için) |

- Sözleşme, 30 gün önceden bildirimde bulunulmaksızın, taraflardan biri tarafından fesih edilebilir.
- Mathies Kompresör her ay müşteriye fatura düzenleyecek ve hizmet tutarı aylık ödemeler şeklinde gerçekleştirilecektir.
- Sözleşme 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

Bu bilgiler ışığında Mathies Kompresör'ün TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardındaki 5 Adım Modeli çerçevesinde hasılatı finansal tablolara alma süreci aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

**1. Adım**: Sözleşmenin Tanımlanması

**2. Adım:** Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

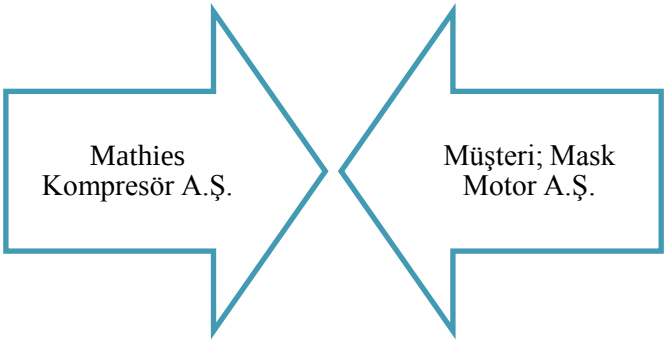
**3. Adım:** İşlem Bedelinin Belirlenmesi

**4. Adım:** İşlem Bedelinin Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

**5. Adım:** Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi (Hasılatın Finansal Tablolarda Sunulması)

TFRS 15 hükümlerine göre Mathies Kompresör Makine A.Ş.'nin anlaşma esaslarına uygun olarak satmış olduğu mal ve hizmetin karşılığı olan hasılatı muhasebeleştirmesi ve finansal tablolarında sunması için bir takım aşamalardan geçmesi gerekmektedir. Mathies Kompresör'ün TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında-

ki 5 Adım Modeli çerçevesinde hasılatı finansal tablolara alma süreci Şekil 17'de gösterilmektedir:

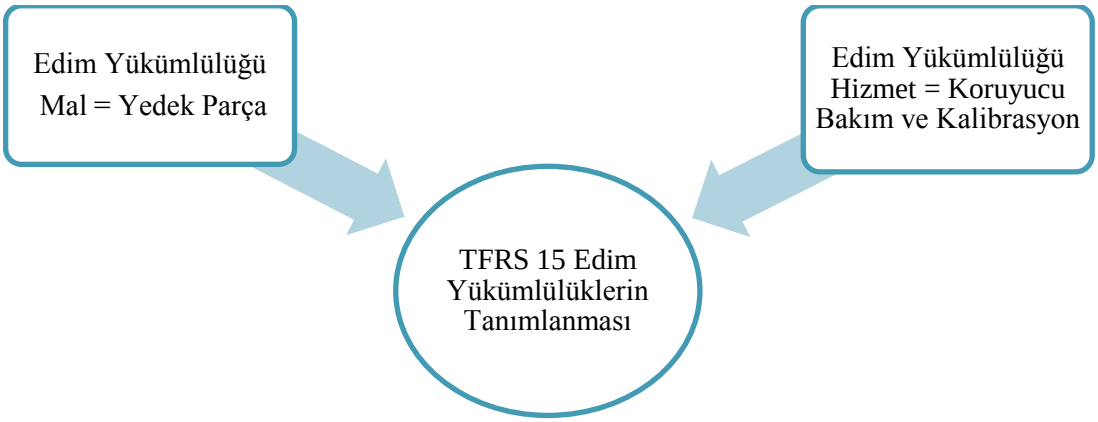



| | |
|---|---|
| Tanımlama | Sözleşmenin tarafları tanımlanır, |
| | Sözleşmenin yerine getirilmesi ile ilgili taraflar taahhütte bulunulur, |
| | Devredilecek mal ve hizmetler ile ilgili tarafların hakları ve yükümlülükleri ile birlikte ödeme koşulları belirlenir, |
| | İşletmenin, devredilecek mal ve hizmetin karşılığı olan bedeli tahsil etmesi muhtemeldir. |

**Şekil 19. Mathies Kompresör, TFRS 15: "5 Adım Modeli" : 1. Adım**

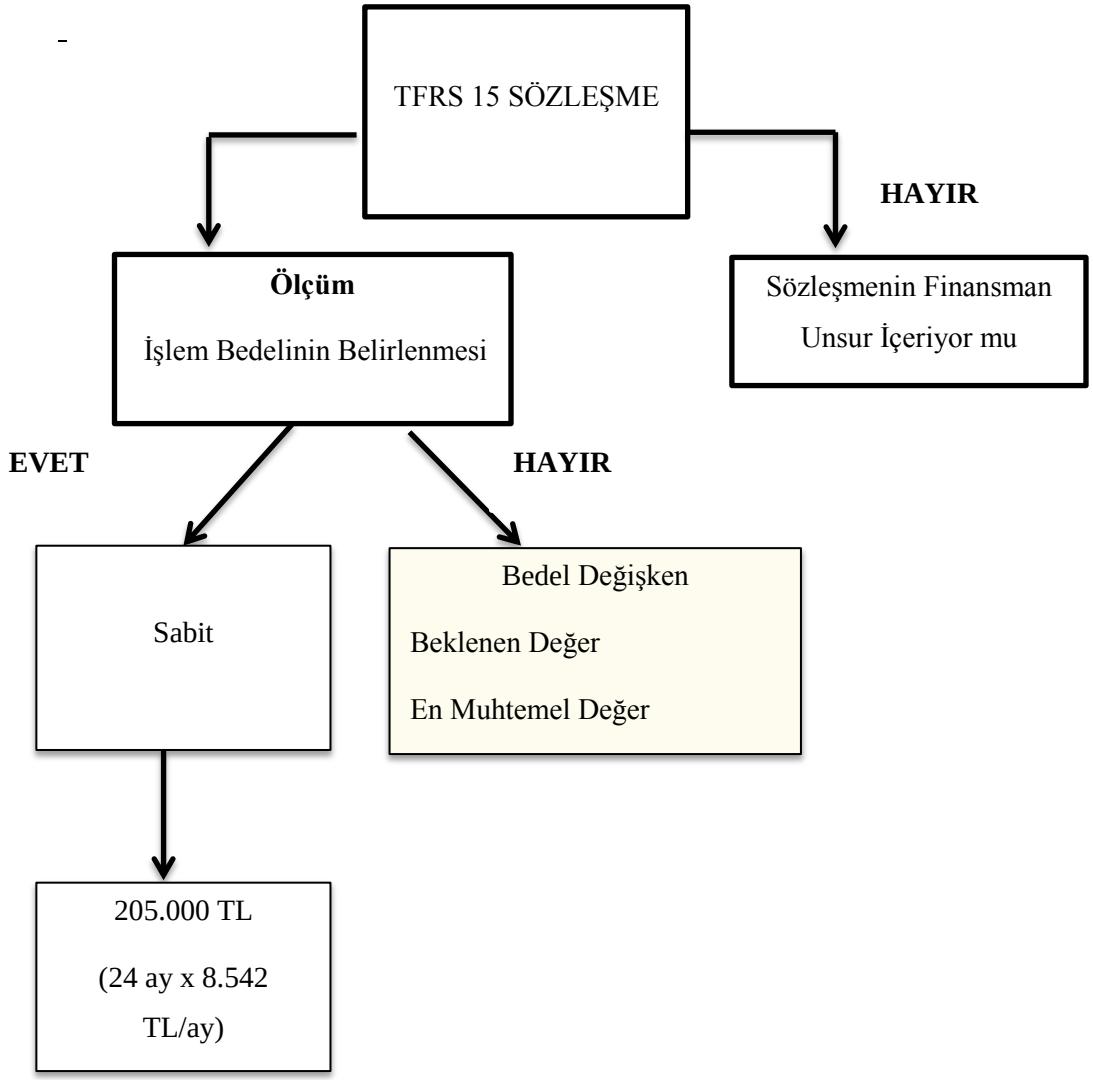
Mathies Kompresör öncelikle Şekil 17'de görülen birinci adımda sözleşmeyi standartta belirtilen hükümler doğrultusunda tanımlamaktadır. Buna göre sözleşmenin tarafları belirlenmektedir. Her iki taraf da sözleşmenin yerine getirilmesini taahhüt etmiş ve ticari niteliğe sahip olan bu sözleşmede mal-hizmet devri ve bunlar karşılığında kazanılacak muhtemel bedel ile diğer haklar açıkça tanımlanmıştır. Bu şartlarda 5 Adım Modelinin ilk aşaması tamamlanmıştır. 1. Adımda ayrıca sözleşme durumuna göre aynı taraflar arasında yapılacak farklı mal ve hizmet devrine ilişkin sözleşme veya sözleşmeler söz konusu ise sözleşmede bu aşamada standarttaki ilkeler çerçevesinde birleştirme ya da değişiklik yapılması mümkündür. Mathies Kompresör, modelin ikinci adımında birinci adımda belirlenen devredilecek mal ve hizmetler ile diğer tarafın da sorumlu olduğu tüm edim yükümlülüklerini Şekil 18'deki gibi tanımlayacaktır. Mathies Kompresör, Mask Motor ile yaptığı sözleşmede taahhüt ettiği mal ve hizmeti değerlendirmek-

tedir. Buna göre müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirlemekte ve sözleşmede açıkça belirtmektedir. İki taraf arasında yapılan sözleşmeye göre Mathies Kompresör'ün yüklendiği edimler, iki adet edimi içeren mal ve hizmet paketinden oluşmaktadır. Bu edim yükümlülükleri Şekil 18'de gösterilmektedir:




**Şekil 20. Mathies Kompresör, TFRS 15: "5 Adım Modeli": 2. Adım**

5 Adım modelin 3. Adımında Mathies Kompresör, belirlenen edim yükümlülüklerini yerine getirdiğinde finansal tablolara yansıtması gereken hasılat tutarının hesaplanmasında ilk yapacağı iş, işlem bedelini belirlemektir. İşlem bedeli ise Şekil 19'da gösterildiği gibi yapılan 24 aylık sözleşme kapsamında toplamda 205.000 TL (24 ay x 8.542 TL/ay) olarak gerçekleşmektedir. Yapılan sözleşmeye göre işlem bedeli herhangi bir finansal bileşen veya değişken bedel içermemektedir.




**Şekil 21. Mathies Kompresör, TFRS 15: "5 Adım Modeli": 3. Adım**

Şekil 20'de işlem bedelinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtımı gösterilmiştir. Buna göre; sözleşmede yalnızca tek bir edim yükümlülüğünün bulunması halinde dağıtım işlemi uygulanması söz konusu değildir. Ancak aynı sözleşmede birden fazla edim yükümlülüğünün yer alması durumunda işletme, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne dağıtımını nispi tek başına satış fiyatı esasına göre yapmaktadır. Bu nedenle her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal ve hizmetin sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatını tespit etmekte ve işlem bedelini bu tespit ettiği tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtmaktadır.




**Şekil 22. Mathies Kompresör, TFRS 15: "5 Adım Modeli": 4. Adım**

4. Adımda sözleşmede birden fazla edim yükümlülüğünün yer alması sebebiyle işletme tarafından işlem fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılmaktadır. İşlem bedelini edim yükümlülüklerine dağıtırken işletme, önceki aşamalarda tanımladığı edim yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyatlarını belirlemekte ve bunların toplam bağımsız satış fiyatı içerisindeki oranlarını hesaplamıştır: Tablo 4'te işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımı gösterilmiştir:

**Tablo 5.** Mathies Kompresör, İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

| **Edim Yükümlülüğü** | **Bağımsız Satış Fiyatı (TL)** | **Bağımsız Satış Fiyatı (%)** | **Hasılat (TL)** |
|---|---|---|---|
| **Yedek Parça** | 105.000 | 48 | 98.400 |
| **Bakım ve Kalibrasyon Hizmeti** | 112.000 | 52 | 106.600 |
| **Toplam** | **217.000** | **100** | **205.000** |

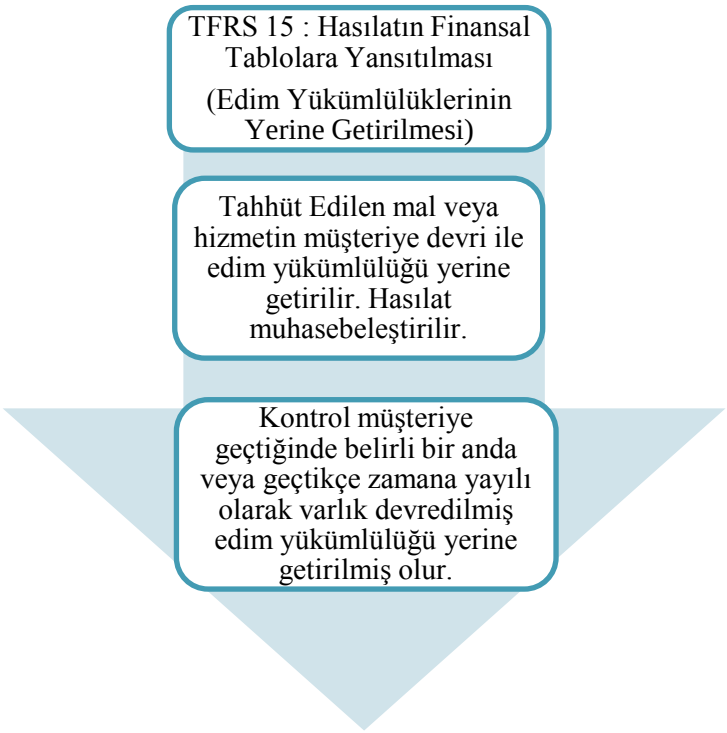
Yedek Parça : (105.000 / 217.000) = %48

Hizmet : (112.000 / 217.000) = %52

Tespit edilen oranlar ile işlem bedeli edim yükümlülüklerine dağıtılmıştır:

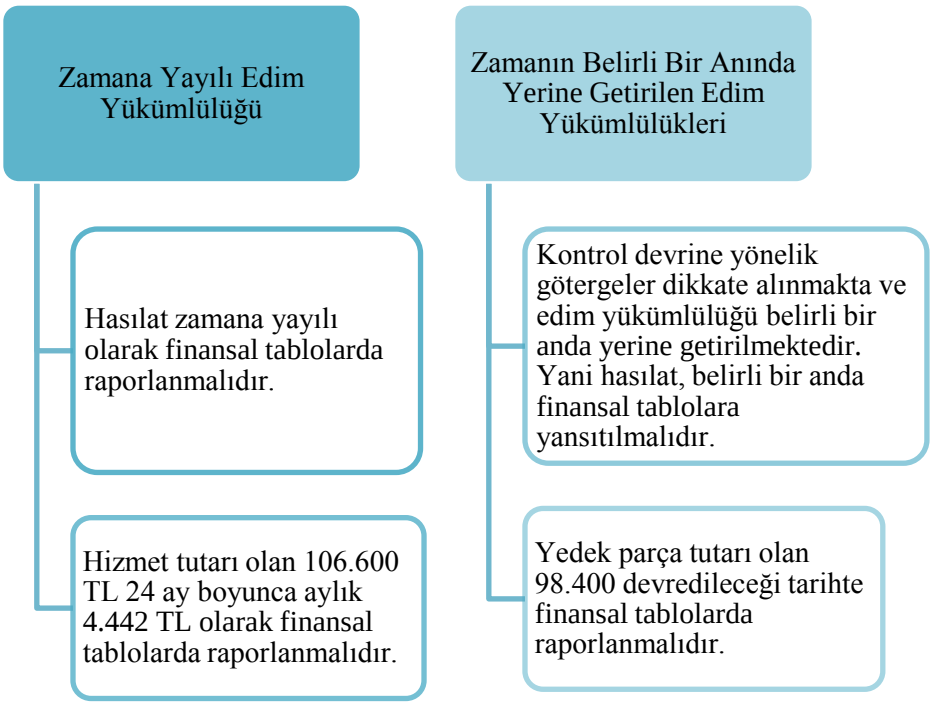
| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Yedek Parça | : | 0,48 x 205.000 | = | 98.400 TL |
| Hizmet | : | 0,52 x 205.000 | = | 106.600 TL |

3. Adımda belirlenen işlem bedelinin 4. Adımda edim yükümlülüklerine dağıtılmasının ardından kompresör firması edim yükümlülüklerini yerine getirmesi yani yedek parçaları müşteriye devretmesi ve bakım ve kalibrasyon hizmeti sağlaması sonucunda elde etmiş olduğu hasılatı finansal tablolarına yansıtabilecektir. Buna göre Şekil 21'de modelin 5. Adımı gösterilmektedir.




**Şekil 23. Mathies Kompresör, TFRS 15: "5 Adım Modeli" : 5. Adım**

Kompresör firmasının hasılatı finansal tablolarında göstereceği tutar ve zamanlama Şekil 21'de gösterilmiştir:




**Şekil 24. Mathies Kompresör, TFRS 15: Edim Yükümlülüğünü Yerine Getirmesi**

Toplam olarak hesaplanın hasılat tutarının 2018 ve 2019 yılındaki aylık dökümü Tablo 6'te yer almaktadır:

**Tablo 6.** 2018 ve 2019 Yılı Aylık Hasılatın Dökümü

| | **Edim Yükümlülüğü** | | **TFRS** | |
|---|---|---|---|---|
| Tarih | Yedek Parça (TL) | Koruyucu bakım ve Kalibrasyon Hizmeti (TL) | Düzeltme (TL) | Hasılat (TL) |
| **01.01.2018** | 0 | 0 | 98.400 | 98.400 |
| **31.01.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **28.02.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.03.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **30.04.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.05.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **30.06.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.07.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.08.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **30.09.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **31.10.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **30.11.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.12.2018** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.01.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **28.02.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.03.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **30.04.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.05.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **30.06.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.07.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.08.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **30.09.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.10.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **30.11.2019** | 0 | 8.542 | -4.100 | 4.442 |
| **31.12.2019** | 0 | 205.000 | 0 | 205.000 |

Sözleşmede 24 aylık hizmet taahhüdü yedek parça dahil olarak sunulmuştur. Bu nedenle yedek parça tüm dönemler boyunca 0 TL olarak finansal tablolarda gösterilecektir. TFRS 15 hükümlerine göre bağımsız satış fiyatları ve işlem bedeli yardımı ile düzeltme işlemi yaparak yedek parça hasılat tutarı muhasebeleştirilmiştir.

Hasılatın muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 01.01.2018 | | |
| | 181. GELİR TAHAKKUKLARI | 49.200 | |
| | 281. GELİR TAHAKKUKLARI | 49.200 | |
| | 600. YURTİÇİ SATIŞLAR HS | | 98.400 |
| | Yedek Parçanın Müşteriye Devrine İlişkin Hasılat Kaydı. | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 01.01.2018 | | |
| 102. BANKALAR HS. | | 8.542 | |
| | 600. YURTİÇİ SATIŞLAR | | 4.442 |
| | 181. GELİR TAHAKKUKLARI | | 4.100 |
| Ocak 2018 Hizmet Sağlanmasına İlişkin Muhasebe Kaydı | | | |

İşletmenin yapmış olduğu sözleşmede yedek parça satışı ve hizmet sunumu olmak üzere iki ayrı edim yükümlülüğü mevcuttur. BOBİ FRS kapsamında mal satışı sözleşmenin geçerli olduğu aynı zamanda malın risk ve getirilerinin müşteriye ait olduğu tarihtir. Buna göre yedek parça satışından 98.400 TL tutarındaki hasılat 01 Ocak 2018 tarihinde muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılmaktadır. Bu tarihten önce, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getiriler müşteriye devredilmediği için, hasılat kayıtlara alınmamaktadır.

BOBİ FRS kapsamında hizmet sunumlarında hasılat, dört ana şartın tamamının gerçekleşmesine bağlı olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu dört şart ise şu şekilde sayılmıştır:

- Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- Raporlama dönemi sonu itibari ile işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi,
- İşlemin katlanılan maliyetleri ile işin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülmesidir.

Hizmet sözleşmesinin tamamlanma süresi 31.12.2019'dur. Tüm bu tanımlamalar ışığında işletmenin 31.12.2018 tarihinde yapacağı hasılat kaydı için öncelikle 2018 yılında gerçekleşen maliyetleri ile işin tamamlanması için katlanması gereken maliyetleri güvenilir bir biçimde ölçebiliyor olması gerekir.

Vergi kanunları açısından, yapılan sözleşme gereği, hizmetin teslimi yani işin tamamlanma tarihi 31.12.2019'dur. Buna göre kar veya zarar işin bitim tarihi itibari ile

hesaplanmaktadır. Ticari defterde yapılacak kayıt, 740 Hesaba yazılan tutar MSUGT'ne göre 170 hesaba aktarılırken, 600 hesap yerine 350 hesap kullanılacaktır. Bu nedenle mali kar/zarar bu işlemden etkilenmemektedir.

BOBİ FRS kayıtları açısından bu hesaplar hem gelir hem de gider olarak kabul edilmekte ve bu nedenle BOBİ FRS karı, ticari defter karından fazla olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda ticari kar/mali kar ayrımı gerçekleşeceğinden BOBİ FRS 23. Bölümüne uygun olarak ertelenmiş vergi borcu hesaplanmalı ve ticari defterler dışında BOBİ FRS açısından kaydedilmelidir. Ticari defterlerden çıkan kar/zararın ve bilançonun BOBİ FRS açısından ticari defter dışında düzeltilmesi gerekmektedir.

# 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Tüm çalışma boyunca görüldüğü gibi TFRS 15, yürürlükten kalkan düzenlemelerden (TMS 18 Hasılat, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve ilgili yorumlar) farklı bir yaklaşımla ele alınmıştır. Önceki düzenlemelerde eksik veya yetersiz görülen pek çok konu standarda dahil edilerek hasılata ilişkin açıklamalar daha kapsamlı hale getirilmiş, hasılata ilişkin uygulama farklılıklarının önüne geçmeyi hedeflemiştir.

TFRS 15'in temel taşı beş aşamalı modeldir. Model, bir bütün olarak sözleşmeyi dikkate almak yerine farklı edim yükümlülüklerinin tanımlanması gerektiğini benimsemiştir. Bu nedenle standart kapsamında gerekli olan analiz, mali tablolardaki hasılat kalemine yeni hüküm ve tahminler getirmiştir. Bu yöntemle, müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmetlerin uygun bir şekilde tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi için işletmelerin tüm satış sözleşmelerini analiz etmeleri gerekmektedir. Yapılan çalışmalara ve araştırmalara göre standardın getirdiği yeniliklerden bazı sektörler çok fazla etkilenmezken; özellikle telekomünikasyon, yazılım ve inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ile gelirlerinin büyük bir kısmını uzun vadeli sözleşmelerden veya çok unsurlu sözleşmelerden elde eden işletmelerin finansal tablolarında önemli etkiler yapabileceği gözlenmiştir.

Çalışmada, 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girin BOBİ FRS kapsamında yer alan hasılat kavramına değinilmiş ve inşaat, mal satış, hizmet sunumlarında hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik örneklerle açıklamalar yapılmıştır. BOBİ FRS'de büyük işletmeler tarafından finansal tablo kalemlerinin ölçümünde gerçeğe uygun değer kavramı kullanılmıştır. Ticari karın tespiti için tam sete kıyasla daha sade ve kolay uygulanabilecek bir standart getirdiği için tam set standartların da daha net anlaşılması ve doğru uygulanmasına katkı sağlaması beklenmektedir.

TFRS 15 bir sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmetler ile ilgili sözleşmenin tamamını göz önünde bulundurmak yerine ayrı edim yükümlülüğü olarak tanımlanmasında yeni gereklilikler getirmiştir. Bu nedenle ayrı edim yükümlülüğü olarak tespit edilen edimin müstakil satış fiyatın belirlenmesi ve edim yükümlülüklerine dağıtılması için işletmeler tarafından yeni süreçlerin geliştirilmesi gerekmektedir.

TFRS 15, sözleşme değişikliklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili de büyük değişiklikler getirmiştir. Sözleşme değişiklikleri, sözleşmeye farklı bir mal veya hizmet eklenip eklenmemesine göre farklılık gösterir. Sözleşmelere, farklı mal veya hizmetlerin dahil olması halinde, bu mal hizmetlerin müstakil satış fiyatlarını yansıtacak şekilde sözleşmeler güncellenmelidir.

Aynı iş kolundaki işletmeler arasında gerçekleşen ve müşterilere satışı kolay olması bakımından parasal olmayan nitelikte takasların muhasebeleştirilmesi ile ilgili süreçler standartta kapsam dışında bırakılmıştır. Bu tür takas işlemlerinde hasılatın ve maliyetin finansal tablolara yansıtılması söz konusu değildir, ancak hasılat karşı tarafın müşteri olduğu durumlarda finansal tablolarda raporlanmalıdır. Bu durumda işletmelerin parasal olmayan işlemlerini inceleyerek TFRS 15'in kapsamına girip girmediğini tespit etmeleri gerekir.

Perakende sektörü şirketleri nakit, iskonto, para iadesi, bedava veya indirimli ürünler müşteri ödüllendirme programları gibi pek çok farklı şekilde tüketici müşterilerine ticari teşvikler sunabilir. Yürürlükten kaldırılan standartlarda teşvikler, teşvikin çeşidine göre gider olarak hasılattan düşülmek sureti ile muhasebeleştirilirken yeni standartta indirim, para iadesi, geri ödeme, krediler, fiyat avantajları vb. değişken bedel olarak değerlendirilir. İşletme, işlemin gerçekleşmesi kuvvetle muhtemel ise tahmin yolu ile belirlediği değişken bedeli, finansal tablolarda raporladığı kümülatif hasılata dahil etmelidir. Bu nedenle perakende sektörü için yeni standart ile ilgili uygulamalar muhasebeleştirme süreçlerinde değişiklik meydana getirir.

İşletmeler, öncelikle fikri mülkiyet haklarından elde ettikleri hasılatın muhasebeleştirilmesinde yeni standart düzenlemelerinden etkilenip etkilenmeyeceklerini belirlemelidir. Lisanslarla ilgili hasılatın muhasebeleştirilmesinde zaman yönünden önemli farklılıklar mevcuttur. Lisansın müşteriye erişim hakkı verdiği durumlarda, hasılat zaman içerisinde finansal tablolarda raporlanırken, kullanım hakkı verdiği durumlarda ise hasılat belirli bir anda finansal tablolarda sunulur. İşletmeler her bir lisansın türünü belirlemeli ve bunun için gerekli incelemelerde bulunmalıdır. Yürürlükten kalkan standartların aksine hasılatın finansal tablolarda raporlanmasını hızlandırma veya erteleme durumu söz konusudur. VUK'a göre ise lisanslar gayri maddi haklar olarak kabul edilir ve MSUGT'ye göre maddi olmayan duran varlıklar altında sınıflandırılan amortismana

tabi olmayan varlıklardır. İşletmenin lisansları finansal tablolarda gösterilmesi veya aktifleştirilmesi için lisansın sahipliğinin satın alınması yani gayri nakdi hakkın elde edilmiş, kazanılmış olması gerekmektedir. Lisansın geçici olarak alınması veya kiralanması aktifleştirme için yeterli değildir.

MSUGT çerçevesinde finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunan inşaat ve taahhüt işletmeleri yıllara yaygın aynı işe ait ancak farklı dönemlerde elde ettikleri gelirlerini, maliyet ve giderlerini tespit etmek için tamamlanmış yüzde yöntemini esas almaktadır. Tamamlanmış yüzde yönteminde, kar veya zararın alınan işin tamamen bitiminde veya bitimine çok yakın bir zamanda tespit edileceği ve bu nedenle hasılat veya zararın işin bitiminde finansal tablolarda raporlanacağı vergi mevzuatında düzenlenmiştir. İnşaat sözleşmeleri TFRS 15'in en önemli yeniliklerinden biri olan zamana yaygın olarak yerine getirilmesi gereken edim yükümlülüklerine verilebilecek en tipik örnektir. İnşaat projeleri, edim yükümlülüklerinin zamana yaygın olarak ve hasılatın da zaman içerisinde oluştuğu satış işlemleridir. Bu nedenle yürürlükten kalkan TMS 11 standardın farklı olarak hasılatı tamamlanma yüzdesi ile tespit etmek yerine yükümlülüğün yerine getirilmesine yönelik ilerlemenin ölçülmesi ilkesini benimsemiştir. İşletmeler, inşaat sözleşmeleri ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesine yönelik ilerlemenin ölçülmesi ile ilgili değişiklikleri değerlendirmeli, sözleşmelerini incelemeli ve finansal tabloları üzerindeki etkilerini belirlemelidir. BOBİ FRS'de ise TFRS 15'ten tamamen farklı yöntem izlenmiştir. Buna göre BOBİ FRS TMS 11'in bir devamı niteliğindedir. Yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili en önemli nokta ise; sözleşmeye ilişkin hasılat ve giderlerin, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılmasıdır. Bu durum mevcut vergi uygulamasıyla da farklılık oluşturmakta, inşaat sözleşmesi ile ilgili hasılat ve giderlerin kâr veya zarar tablosuna yansıtılabilmesi işin bitimine bağlı olmamaktadır. BOBİ FRS hükümleri inşaat işi devam ederken de hasılat ile giderlerin ilgili dönemlerin kâr veya zarar tablolarına aktarılmasını sağlamaktadır.

Bu çalışmada, uluslararası gelişmelere paralel olarak Türkiye'de KGK tarafından yayımlanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ve hasılatın tanınması için getirdiği yenilikler anlaşılabilir bir şekilde ele alınmış, ayrıca BOBİ FRS ve Vergi Mevzuatı açısından karşılaştırmalar yapılarak şekiller ve açıklayıcı örnekler

yardımı ile farklılıklar anlatılmıştır. Çalışmada yerli ve yabancı literatür taraması gerçekleştirilmiş, TFRS 15'in getirdiği yeniliklerden etkilenmesi beklenen sektörler tespit edilmiştir. İlgili aşamalarda oluşabilecek özel durumlara karşı standardın getirdiği düzenlemelere değinilmiş ve son olarak da hasılatın finansal tablolara alınması süreci beş aşamalı model kapsamında bir uygulamaya yer verilmiştir. Çalışmanın özellikle inşaat, perakende ve yazılım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için bir uygulama rehberi olması amaçlanmıştır.

# KAYNAKÇA


Akbulut, Akbulut. **Karşılaştırmalı Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları - Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**. Ankara: Tanıtım Yayıncılık. 2012.

Ataman, Başak, Gürbüz Gökçen. **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**. İstanbul: Beta Yayıncılık. 2017.

Bilici, Nurettin. **Türk Vergi Sistemi**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri. 2013.

Bozkurt, İbrahim. **Türkiye Muhasebe Standartları.** Ankara: Adalet Yayınevi. 2013.

Ercan, Melis.**Hizmet Sözleşmelerinde Hasılat Muhasebesi.** İstanbul: Beta Basım-Yayım. 2014.

Erbaşlar, Gazenfer, Şükrü Dokur. **Elektronik Ticaret E-Ticaret Belge Düzeni ve Muhasebe İşlemleri. Ankara**: Nobel Yayın Dağıtım. 2018.

Emre, Levent. Ciro Primi Uygulamasında Vergisel Boyut ve Ciro Primlerinin Muhasebeleştirilmesi . **Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı.** Trabzon. 2010.

Gençoğlu, Ümit Gücenme, Yıldız Özerhan ve Selahattin Karabınar. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları.** Sakarya: Ada Renk Matbaa. 2013.

Güler , İbrahim. **01.01.2018 Tarihinde Yürürlüğe Giren ve Standardın Tüm Bölümlerinin Eksiksiz Olarak İncelendiği BOBİ FRS Uygulaması.** Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2018.

Gürbüz Gökçen, Başak Ataman. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları.** İstanbul : Türkmen Kitabevi. 2011.

Kaya, Arslan. **Notlu Türk Ticaret Kanunu**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım. 2014.

Kızılot, Şükrü. **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2014.

Kotler, Philip, Gary Armstrong, **Principles of Marketing**. USA: Pearson-Prentice Hall. 2011.

Mehmet Özbirecikli, İlker Kıymetli Şen ve Kayahan Tüm. U**ygulamaya dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.** Ankara : Detay Yayıncılık. 2017.

Özmen, Remzi. **Tüm Vergi Kanunları** . Ankara: Seçkin Yayıncılık.2009.

Özmen, Sibel. **Tekdüzen Hesap Planı SMMM-YMM Mevzuatı**. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2012.

Pulaşlı, Hasan. İsviçre ve Alman Hukuku ile Karşılaştırmalı , Notlu ve İçtihatlı Türk **Ticaret Kanunu ve İlgili Ticari Mevzuat.** Ankara: Adalet Yayınevi. 2013.

Şavlı, Tuba. **Kamu Gözetim Kurumunun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararı/Türkiye Finansal Raporlama Standartları.** Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2014.

Şavlı, Tuba. **UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması.** İstanbul: İSMMMO Yayınları.2016.

Şenlik, Mehmet. **İnşaat Muhasebesi.** Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. 2011.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınlar. 2002.

Şin, Sevil. **Türk Vergi Sistemi**. Bursa: Dora Basın Yayın Dağıtım. 2016

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. **Uluslararası Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile uyumlu TMS**. Ankara: Fersa Matbaası. 2009.

Usul, Hayrettin. **TMS11 İnşaat İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi**. Ankara: Detay Yayıncılık. 2012.

Akdoğan, Nalan. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe Eğitiminde Yapılması Gereken Değişiklikler. **Gazi Üniversitesi End. San. Eğt. Fak. Dergisi**.Cilt 1. S.1 (Haziran 1993).

Aktaş, Rabia, İsmail Deniz Varol, "Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri". **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. (Ocak 2017).

Atabey, N. Ata, Baki Yılmaz. "Geleceğin Finansman Tekniği : Barter ve Muhasebeleştirilmesi". **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. (2004*).*

Ataman, Başak, Hakan Cavlak. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**. S.3. (Kasım 2017).

Acar, Durmuş, Ömer Tekşen."Barter Sisteminin Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi". **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. 2007.

Çatıkkaş, Özgür, Özgür M. Esen ve Cafer Şuekenci. "Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) Ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği". **Sayıştay Dergisi**. (Ocak-Mart2018).

Çelikay, Duygu Şengül, Tunç Köse. "Yeni Hasılat Satandardı ve Getirdiği Değişiklikler". **Mali Çözüm Dergisi.** (Ocak-Şubat 2015). ss.19-44

Demir, Fikret. "Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri". **Yaklaşım Dergisi**. (Eylül 1997)**.**

Demir, Şeref. "İskontoların Muhasebesi ve Denetimi". **Mali Çözüm Dergisi**. (Ocak-Şubat 2012).

Gençoğlu, Ümit Gücenme. "Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması". **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. (Ekim 2017).

Keskin, Ayşe İrem, Banu Dinçer. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekominikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. **Maliye Finans Yazıları**, S.103. (Mart 20156).

Marşap, Beyhan. Bir Finansman Aracı Olarak Barter Sistemi ve Muhasebeleştirilmesi. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. (Mart 2001).

Özerhan, Yıldız, Beyhan Marşap Yanık ve Serap Sebahat."IFRS 15 Müşterilerle Yapilan Sözleşmelerden Doğan Hasilat Standardinin İrdelenmesi". **Muhasebe Bilim Dünya Dergisi.** S.17. (Haziran 2015).

Pamukçu, Fatma, Nevzat Pamukçu."Müşteri Sadakat Programları Çerçevesinde Yapılan Satışların Mevcut Yasal Düzenlemeler ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları". **Mali Çözüm Dergisi.** (Eylül-Ekim 2016).

Şen, ilker Kıymetli ve Mehmet Özbirecikli. BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çer-çevesinde Bir İnceleme. **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, S.Özel Sayı (Nisan 2018).

Turut, Şenol. "Maliyet Artı Kar YöntemiyleTaahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK'nın 42. Maddesi Kapsamında mıdır?" **Mali Çözüm Dergisi**. (Temmuz-Ağustos 2010).

Yıkılmaz, Seyfi, Ali Deran ve İncilay Erduru. "Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleş-tirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kap-samında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma". **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. S. 9 (Ekim 2016).

Binder Seidman International Group. **IFRS at a Glance**. 2016. (Çevrimiçi) https://www.bdo.global/-getmedia/2d1b1b78-26c3-473f-8d5c-c873f858bd56/IF-RS-at-a-glance-January-2016.pdf.aspx (Erişim Tarihi: 08.04.2016).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS).2017. **Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**. (Çevrimiçi) www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 20.04.2018).

**Chartered Professional Accountants Canada**. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered. Toronto. 2015.

Deloitte. **Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda İndirilecek Giderle**r. 2018. (Çevrimiçi) https://www.verginet.net/dtt/4/YeniKurumlarVergisiKanunundaIndirilecekGider ler_8472.aspx (Erişim Tarihi: 24.05.2018).

Grant Thornton International Ltd. **Get Ready for IFRS 15**. (Çevrimiçi) https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member firms/global/insights/-article-pdfs/2016/ifrs-15-special-edition-newsletter-oct-2016.pdf (Erişim Tarihi: 05.10.2016).

**İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası**. UFRS 15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat-Revenue from Contracts with Customers" Standardı'nın Getirdikleri. (Çevrimiçi) www.istanbulymmo.org.tr. (Erişim Tarihi: 21.03.2015).

**Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/-contents/files/TFRS_2015/TFRS/F_R_I_K_C (1).pdf (Erişim Tarihi: 18.10.-2015).

**Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**. Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15-Müşteri Szözleşmelerinden Hasılat (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr/. (Erişim Tarihi: 15.09.2015).

**KPMG Gündem**. "Revenue- a new global standard How will it affect". (Çevrimiçi) https://www.kpmg.com/TR/tr/hizmetlerimiz/Audit/Documents/-Headlines-Revenue-New-Global-Standard.pdf (Erişim Tarihi:19.09.2016).

**KPMG International Cooperative.** Issues In - Depth: Revenue from Contracts with Customers. (Çevrimiçi) www.kpmg.com: http://www.execed.kpmg.com/con-tent/PDF/Revenue-from-Contracts-with-Customers.pdf (Erişim Tarihi: 05.09.-2016).

Mahutova, Silvia. **IFRS 15 Examples: How IFRS 15 Affects Your Company**. (Çevrimiçi) https://www.-ifrsbox.com/ifrs-15-examples (Erişim Tarihi:15.02.-2018).

Öncel, Mulla. **Türk Vergi Hukukunda Takas**. (Çevrimiçi) http://dergiler.ankara.edu.-tr/dergiler/38/307/2935.pdf (Erişim Tarihi:13.12.2017).

ŞA Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. **Patent, Faydalı Model, Marka, Lisans, Yazılım ve Teknik Bilgi'nin (know-how) aktifleştirilmesi ve Amortismana Tabi Tutulması.** (Çevrimiçi) http://www.saymmas.com.tr: http://www.saymmas.-com.tr/?p=2123 (Erişim Tarihi:18.01.2018).

Thornton, Grant. **International Financial Reporting Standard News Special Edition for Revenue** (Çevrimiçi) http://www.grantthornton.co.nz/Assets/documents/-Services/ifrs/GTI%20IFRS-news-special-edition-on-revenue-portrait.pdf (Erişim Tarihi:28.10.2015).

Tong, T. L. (2014). **A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers,**. (Çevrimiçi) http://www.masb.org/my/images/2014-09-15%20Review%20of%-20IFRS%20 (Erişim Tarihi:13.10.2016)

**Türk Dil Kurumu**. Büyük Türkçe Sözlük (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index-.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=*TDK*.GTS.59073dead432c0.50768569. (Erişim Tarihi: 25.04.2017).

Yıldırım, Fazlı. **İşletme Nedir?**. (Çevrimiçi) ( http://fazliyildirim.com/pdf/theory_isl-1.pdf, (Erişim Tarihi: 12.04.2018).

Keleş, Murat. Ulusal Tez Merkezi . **Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi**. (Çevrimiçi) https://tez.yok.gov.tr (Erişim Tarihi:13.05.2017).