

**TFRS 15**

**Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat**

Prof. Dr. Orhan ÇELİK

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa DOĞAN

# Sunum Planı

- Kısa Tarihçe
- Tanımlar
- Standardın Amacı ve Kapsamı
- Sözleşmeler
- Edim Yükümlülükleri
- Ölçüm
- Sözleşme Maliyetleri
- Sunum

# UMS-18 Hasılat Standardı

- 1982 yılında hazırlanmıştır
- 1984 yılından itibaren uygulanmıştır
- 1993 yılında gözden geçirilmiştir
- 1995 yılından itibaren değişiklikler uygulanmıştır

# UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

- 2002 IASB-FASB Norwalk Anlaşması
- 2002 UFRS 15 hazırlık çalışmaları başladı
- 2014 UFRS 15 yayımlandı
- 2018 UFRS 15 uygulanmaya başlandı

# Türkiye'de

- 1997 TMUDESK tarafından tarafından IAS 18 ile uyumlu TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardı yayımlandı
- 2005 yılında TMSK tarafından TMS 18 Hasılat (TMS 18) standardı yayımlandı
- 2016 yılında KGK tarafından TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden Hasılat standardı (TFRS 15) yayımlandı

# Hasılat

- TMS 18'de hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı olarak tanımlanmıştır.
- TFRS 15'te hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.

# Diğer Tanımlar

- **Gelir**, ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca özkaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır.

# Diğer Tanımlar

- **Sözleşme varlığı**, işletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır.
- **Sözleşme yükümlülüğü**, işletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsile hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.



# Hasılat

TMS 18'e göre hasılatı doğuran işlem ve olaylar:

- Mal satışları,
- Hizmet sunumları ve
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri

# TMS 18'e Yönelik Eleştiriler

- TMS 18'e yönelik başlıca eleştiri noktaları:
- Hasılatın tanımlanması konusunda yeterli olmadığı
- Hasılatla ilişkin finansal raporlarda yeterli açıklama yapılmasını sağlayamadığı
- Birden fazla mal ve hizmetin satışını içeren sözleşmelerden hasılatın muhasebeleştirilmesinde yetersiz kaldığı

# Yeni Standarda Duyulan İhtiyaç

- Gelirin tanınması ile ilgili tutarsızlık ve zayıflıkları ortadan kaldırmak
- Hasılatın tanınması ile ilgili daha güçlü ve sağlam bir çerçeve oluşturmak
- Daha iyi bir karşılaştırılabilirlik sağlamak
- Dipnotlarda sunulan bilgileri nicelik ve nitelik açısından iyileştirmek
- İşletmenin açıklamak zorunda olduğu bilgilerin sayısını azaltarak finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek

# Beş Aşamalı Model

- Müşteriyle yapılan sözleşmelerin tanımlanması
- Sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması
- İşlem fiyatının belirlenmesi
- İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtımı
- Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde gelirin muhasebeleştirilmesi

# Amaç

Müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının

–niteliğine

–tutarına

–zamanlamasına ve

–belirsizliğine

ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında uygulanacak ilkelerin düzenlenmesidir.

# Temel ilke

Standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır.

Sözleşme koşulları ve tüm ilgili durum ve şartlar dikkate alınır.

Standart, benzer özellikteki ve durumdaki sözleşmelere tutarlı olarak uygulanır.

# Uygulama

- TFRS 15'e göre sözleşme, sadece "işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraf"a (müşteri) uygulanır (md. 6).
- İlgili sözleşmeye ilişkin düzenleme yapan bir standart varsa öncelikli olarak ilgili standart uygulanır.

# Sözleşmeler

- Borçlar Kanunu'nda (md. 1) sözleşmenin, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulacağı ve irade açıklamasının açık veya örtülü olabileceği ifade edilmektedir.
- Sözleşme birden fazla kişinin hukuki netice oluşturmak amacıyla belirli bir konu üzerinde vardığı anlaşmadır.



# Sözleşmeler

Sözleşmenin üç önemli bileşeni

- Rıza
- Niyet beyanı (Edimler)
- Niyetin diğer taraf veya taraflarca bilinmesi amacı

# Sözleşmeler

- Sözleşme, standartta “iki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşma” olarak tanımlanmıştır (md. 10).
- Sözleşme yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak taraflarca onaylanmış ve taraflar kendi edimlerini taahhüt etmişlerdir.
- Sözleşmede mal veya hizmetin devri ile karşılığında yapılacak tahsilat tanımlanabilir ve tahsil edilebilir niteliktedir (md. 9).

# Sözleşmeler

- Sözleşmeler belirli süreye bağlı iken bazı sözleşmeler belirli bir süreye bağlı olmayabilir. Belirli süreye bağlı olan sözleşmeler feshedilmedikçe otomatik yenilenebilir. Sözleşmeler herhangi bir zamanda feshedilebilir veya değiştirilebilir.
- Standart, sözleşmenin geçerlilik süresince uygulanır (md. 11).

# Sözleşmeler

Aynı müşteri ile yapılan sözleşmeler

- tek bir ticari amaç için paket biçiminde müzakere edilmişse, veya
  - bir sözleşme diğer bir sözleşmenin koşulu ise, veya
  - sözleşme kapsamındaki mal ve hizmetler tek bir edim yükümlülüğü oluşturuyorsa
- birleştirilerek tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilebilir.

# Sözleşme Değişikliği

• Sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında veya fiyatında veya her ikisinde taraflarca onaylanan değişikliktir. Sözleşme değişikliği taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir. Sözleşme değişikliği taraflarca onaylanıncaya kadar mevcut sözleşme uygulanır (md. 18).

# Sözleşme Değişikliği

- Taahhüt edilen mal ve hizmetlere eklenme yapılarak sözleşme kapsamının genişletilmesi, ve
- sözleşme bedelinin ilave edilen mal ve hizmetlerin tek başına satış fiyatını yansıtacak biçimde arttırılması ve sözleşme bedelinin düzeltilmesi

durumunda sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilir (md. 20).

# Edim Yüklümlülüğü

- İşletme açısından edim yüklümlülüğü, farklı bir mal veya hizmeti, veya mal veya hizmetler bütünü, veya ayrı mal ve hizmetler serisini müşteriye devretme taahhüdüdür.
- İşletme, sözleşmenin başlangıcında sözleşme ile taahhüt ettiği mal ve hizmetleri değerlendirerek, müşteriye verdiği her bir taahhüdü ayrı bir edim yüklümlülüğü olarak belirler (md. 22).

# Edim Yüklümlülüğü

- Sözleşmede yer almasa bile ticari teamüller, işletmenin özel beyanlarında yer alan ve müşteride işletme tarafından diğer bazı mal ve hizmetlerin de kendisine devredileceğine dair geçerli bir beklentiye neden olan taahhütler de edim yükümlülüğü doğurur (md. 24).



# Edim Yüklölülüğü

Sözleşmede yer alan mal veya hizmet taahhüdünün ayrı bir edim yüklölülüğü olarak tanınabilmesi için,

- mal veya hizmetin tek başına veya kullanımına hazır diğer kaynaklarla birlikte yararlanılabilir olması,
- veya işletmenin müşteriye mal veya hizmeti devretme taahhüdü sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı olarak tanımlanabilmesi gerekir (md. 27).

# Edim Yüklümlülüğü

İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur. (md. 31).

# Edim Yüklümlülüğü

İşletme, zamana yayılı olarak ifa edilen her bir edim yükümlülüğü için bu edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara alacaktır.

Zamana yayılı edim yükümlülüğünün ölçülmesinde çıktı ve girdi yöntemlerinden uygun olanı kullanılır.

# Edim Yüklölülüğü

- Çıktı yöntemi: O güne kadar müşteriye devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değeri, henüz devredilmeyen mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçülerek hasılat finansal tablolara alınır.
- Girdi yöntemi: Bir edim yüklölülüğünün ifası için işletmenin emeği veya girdileri edim yüklölülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslanarak, hasılat finansal tablolara alınır.

# Edim Yüklümlülüğü

- İşletme yalnızca, edim yüklümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi makul bir biçimde ölçebildiği durumda, zamana yayılı olarak yerine getirilen bir edim yüklümlülüğüne karşılık gelen hasılatı finansal tablolara alır (md. 44).
- İşletme bir edim yüklümlülüğünün sonucunu makul bir şekilde ölçemezse; edim yüklümlülüğünün sonucunu makul bir şekilde ölçebileceği zamana kadar, hasılatı sadece katlandığı maliyetler ölçüsünde finansal tablolara alır (md. 45).

# İşlem Bedeli

- İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç, taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir.
- İşlem bedelinin belirlenmesi için işletme, sözleşme koşullarının değişmeyeceğini varsayar.

# İşlem Bedeli

• **Değişken bedel:** İşlem bedeli kimi zaman indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, teşvikler, primler, cezalar, mal iadeleri, gelecekte bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesi koşuluna bağlanan işlemler gibi nedenlerle değişkenlik gösterebilir.

# İşlem Bedeli

Değişken bedelin tahmin edilmesinde işletme aşağıdaki iki yöntemden hangisinin sonucunun gerçeğe yakın gerçekleşeceğini bekliyorsa ilgili yöntemi seçer:

- Beklenen değer, gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların olasılık ağırlıklı toplamıdır.
- En muhtemel tutar, gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki en muhtemel olan tutardır.



# İşlem Bedeli

İşlem bedeli sözleşmede belirtilen her bir edim yükümlülüğüne nispi tek başına satış fiyatı esasına göre dağıtılır.

İşlem bedelinde sonradan ortaya çıkan herhangi bir değişiklik, sözleşme başlangıcındakiyle aynı esaslar kullanılarak edim yükümlülüklerine dağıtılır.

Yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğüne tekabül eden tutarlar işlem bedelinde değişikliğin olduğu dönemde hasılat ya da hasılattan indirim olarak finansal tablolara alınır.

# Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeni Varlığı

Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, (bu durumda sözleşme önemli bir finansman bileşeni içermektedir) işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar. Finansman bileşeninin etkileri kapsamlı gelir tablosunda raporlanır.

Malın teslimi ile bedelin tahsili arasındaki vade bir yıldan kısa ise düzeltme yapılmayabilir.

# Gayri Nakdî Bedel

- Müşterinin gayri nakdî bedel ödeme taahhüdünün bulunduğu sözleşmelerde işlem bedelini belirlemek için, işletme, gayri nakdî bedeli (veya taahhüdünü) gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.
- Gayri nakdî bedelin gerçeğe uygun değeri makul bir şekilde tahmin edilemiyorsa, söz konusu bedel karşılığında müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları referans alınarak gayri nakdî bedel dolaylı olarak ölçülür.

# İndirimin Dağıtımı

Müşteriye bir sözleşmeyle bağlantılı bir indirim yapılmışsa, indirim edim yükümlülüklerinin tamamına değil de yalnızca bir veya birkaçına ilişkin olduğuna dair gözlemlenebilir göstergelerin bulunduğu durumlar haricinde, indirim sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtılır.

# Sözleşme Maliyetleri

- Sözleşme maliyetleri; sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler ile sözleşmeyi yerine getirme maliyetlerinden oluşmaktadır.
- Sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler, işletmenin bir müşteriyle sözleşme yapması halinde katlanacağı, sözleşme yapmamış olsaydı katlanmayacağı maliyetlerdir.

# Sözleşme Maliyetleri

- İşletme bir müşteriyle sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa, bu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alır.
- Sözleşme maliyetleri sistematik biçimde itfa edilir.
- Varlığın itfa süresinin bir yıl veya daha az olması durumunda sözleşme yapılması için katlanılan maliyetler gider olarak finansal tablolara alınır.

# Sözleşme Maliyetleri

Bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler:

- Direkt işçilik,
- Direkt malzeme,
- Sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine doğrudan tekabül eden maliyetler,
- Sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler,
- İşletmenin yalnızca sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetler.

# Sözleşme Maliyetleri

Katlanıldıkça gider olarak finansal tablolarına alınacak maliyetler:

- Genel maliyetler ve yönetim maliyetleri,
- Sözleşme bedeline yansıtılmamış olup sözleşmenin yerine getirilmesinde ortaya çıkan telef edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyetleri,
- Geçmiş edimlerle ilişkili maliyetler,
- Edim yükümlülükleriyle ilişkili olmakla birlikte, ne olduğu tespit edilemeyen maliyetler.



# Sunum

Taraflardan biri sözleşmeyi yerine getirdiğinde, işletmenin edimi ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişkiye bağlı olarak, işletme, sözleşmeyi bir sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda gösterir.

# Sunum

İşletme, bir mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce, söz konusu müşterinin bedeli ödemesi veya işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkının bulunması durumunda, sözleşmeyi ödemenin yapıldığı veya ödemenin vadesinin geldiği tarihte bir sözleşme yükümlülüğü olarak gösterir.

# Sunum

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

# Açıklama

İşletme, finansal tablo kullanıcılarının müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını sağlayacak yeterlilikte bilgiyi açıklamak üzere,

- Müşterilerle yapılan sözleşmelere,
  - Sözleşmelere ilişkin kullanılan önemli yargılar ve bu yargılardaki değişikliklere,
  - Sözleşme maliyetlerine
- ilişkin nitel ve nicel bilgileri açıklar.



# Teşekkürler