



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

IFRS® 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI – UFRS® 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

Giriş

Muhasebede hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli ve karmaşık bir konudur. Yeni iş biçimlerinin gelişmesiyle birlikte, yeni pazarlama araçları, yeni fiyatlandırma sistemleri, yeni mal teslim yöntemleri ve hizmet sunum koşulları ve diğer faktörler nedeniyle müşterilerle yapılan sözleşmelerin içeriği değişmiştir. UFRS® 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, iş dünyasındaki ilgili değişiklik ve gelişmeleri yansıtmak amacıyla müşterilerle yapılan tüm sözleşmeler için tek bir kapsamlı hasılat muhasebeleştirme modeli sağlamak üzere UMSK (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından geliştirilmiştir.

Sözleşmenin unsurlarını ve içeriğini belirlemek, hasılatın tanınması ve muhasebeleştirilmesi açısından önemlidir. Bu tanıma beş aşama içermektedir: 1) sözleşmenin tanımlaması; 2) ilgili sözleşmelerin birleştirilmesi; 3) sözleşme değişikliklerinin belirlenmesi; 4) performans (edim) yükümlülüklerinin belirlenmesi; 5) performans yükümlülüklerin yerine getirilmesi. İşlem fiyatının bileşimi değişebilmektedir, bu nedenle sözleşmelerde belirlenen fiyatların farklı unsurlarını, yani değişken ve sabit fiyat unsurları belirlenmelidir. Ayrıca, yerine getirilen her bir yükümlülük için işlem bedelinin dağıtılabilmesi için, imzalanan sözleşmeye başvurulması ve sözleşmede belirli bir mal veya hizmet için ayrı ayrı fiyat belirlenip belirlenmediği veya oransal bir hesaplama yapılmasının, yani düzeltilmiş piyasa değerlendirmesi, beklenen maliyet artı marj veya artık değer yaklaşımı gibi gerekip gerekmediği değerlendirilmelidir.

Bu örnek olay çalışmasının amacı, müşterilerle imzalanan sözleşmelerden elde edilen hasılatın, nakit akışı ve gelirin büyüklüğü, niteliği, zamanlaması ve diğer yönleri dikkate alınarak nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin ilke ve kuralların anlaşılmasını sağlamaktır.

Örnek Olay Hakkında Bilgi

“Beauty Goods” (BG) şirketi toptan satış ve güzellik ürünleri ticareti yapmaktadır. BG, müşteri sadakatini sağlamak için müşterileriyle mal satışına ve malların teslimine ilişkin sözleşmeler yapmaktadır. Bu sözleşmeler, imtiyazlar ve sözleşme şartlarının yerine getirilmemesi durumundaki cezalara kadar çeşitli yönleri kapsamaktadır.

Bu tür düzenli müşterilerden biri de “Beauty House” (BH) şirkettir. BG, mal ve hizmet tedariki için BH ile birkaç sözleşme imzalamıştır. Bu sözleşmeler ve ilgili olaylar hakkında aşağıdaki bilgiler bilinmektedir:

Tarih	Bilgi
26 Haziran 20xx	12 aylık bir süre için bir sözleşme imzalandı ve şunları kapsıyor: ✓ “Tam kullanıma hazır” hazırlama hizmeti olmadan mal satışı, birim başına 1.000 PB; ✓ 50.000 PB üzerindeki siparişler için %9 indirim uygulanacaktır; ✓ Ödeme süresi 30 gün olacaktır; ✓ Ödeme, siparişin tamamlanmasından sonraki 5 gün içinde yapılırsa ek %1 indirim uygulanacaktır; ✓ Geciken ödeme cezası günlük %0,2'dir.
	12 aylık bir süre için bir sözleşme imzalanmıştır ve şunları kapsamaktadır:

1 Ağustos 20xx	✓ Malların nakliyesi, sipariş başına 500 PB'ye mal olacaktır; ✓ Nakliye, sipariş onayından itibaren 3 gün içinde sağlanmalıdır; ✓ Geciken ulaşım ücreti günlük 10 PB'dir; ✓ Ödeme süresi 30 gün olacaktır; ✓ Geciken ödeme cezası günlük %0,2'dir.
5 Ağustos 20xx	Müşteri 55 adet mal alımı ve nakliyesi siparişi vermiştir
6 Ağustos 20xx	5 Ağustos 20xx tarihli sipariş tamamlanmıştır.
9 Ağustos 20xx	Müşteri sipariş için ödemeyi yapmıştır.
5 Eylül 20xx	Müşteri 25 adet mal alımı ve nakliyesi siparişi vermiştir
10 Eylül 20xx	5 Eylül tarihli sipariş tamamlanmıştır (nakliyede gecikme yaşanmıştır).
25 Eylül 20xx	Müşteri sipariş için ödemeyi yapmıştır.
3 Ekim 20xx	26 Temmuz 20xx sözleşmesinde aşağıdakileri içeren bir değişiklik yapılmıştır: ✓ "Tam kullanıma hazır" mal satışı yapılacaktır, birim başına 1.050 PB; ✓ Diğer tüm koşullar, 26 Temmuz 20xx tarihinde imzalanan orijinal sözleşme kapsamında geçerliliğini koruyacaktır; ✓ Taşıma koşulları 1 Ağustos 20xx tarihinde yapılan sözleşme kapsamında geçerlidir.
5 Ekim 20xx	Müşteri 50 adet mal alımı ve nakliye siparişi vermiştir.
6 Ekim 20xx	5 Ekim tarihli sipariş tamamlanmıştır.
31 Ekim 20xx	Müşteri sipariş için ödemeyi yapmıştır.

Tartışma Soruları:

1. Müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi aşamalarına göre örnek olay çalışmasını analiz edin.
2. Bu örnek olay çalışmasında BG ve BH şirketleri arasındaki işlem fiyatının unsurlarını tartışın.
3. Mal ve hizmetin tek başına satış fiyatını hesaplamak için kullanılacak yöntemi belirleyin.

ÖRNEK OLAYIN ÇÖZÜMÜ – UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

BG ile BH arasındaki tüm sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdaki işlemlerin gerçekleştiği bilinmektedir:

Tarih	Mallar	Nakliye	Ödeme
Ağustos 20xx	✓ Zamanında ✓ 50.000 PB'yi aşıyor	Zamanında	✓ Zamanında ✓ Ödeme 5 gün içinde yapılmıştır
Eylül 20xx	Zamanında	Gecikmeli	Zamanında
Ekim 20xx	✓ Zamanında ✓ 50.000 PB'yi aşıyor	Zamanında	Zamanında

BG'nin BH ile yapılan sözleşmelerden elde ettiği gelirin muhasebeleştirilmesi için UFRS 15'i nasıl uygulaması gerektiğine ilişkin çözüm aşağıdadır:

Aşamalar	Sözleşmenin unsurlarının ve içeriğinin tanımlanması
1. Sözleşmenin tanımlanması	Mal satışı sözleşmesi.
2. İlgili sözleşmelerin birleştirilmesi	Malların taşınması için ilgili sözleşme.
3. Sözleşme değişikliklerinin belirlenmesi	İki ay sonra mallar için ek hazırlık hizmeti siparişi verildi.
4. Performans (edim) yükümlülüklerinin belirlenmesi	İki yükümlülük vardır: ✓ "Tam kullanıma hazır" hazırlama hizmeti olan ve olmayan malları satmak; ✓ Siparişten sonra 3 gün içerisinde ulaşım hizmetini sağlamak. Yükümlülükler için belirlenen işlem fiyatı sabit ve değişken fiyat unsurlarından oluşmaktadır. Mallar için sabit fiyat unsurları aşağıdaki gibidir: ✓ "tam kullanıma hazır" hazırlama hizmeti olmayan malların fiyatı 1.000 PB'dir; ✓ "tam kullanıma hazır" hazırlama hizmetine sahip mallar için fiyat 1.050 PB'dir; Mallar için değişken fiyat unsurları aşağıdaki gibidir: ✓ 50.000 PB üzerindeki siparişler için %9 indirim uygulanacaktır; ✓ ödemenin 5 gün içinde yapılması durumunda %1 ek indirim uygulanacaktır; ✓ geciken ödeme cezası günlük %0,2'dir; Nakliye için sabit fiyat unsurları aşağıdaki gibidir: ✓ malların taşınması için sipariş başına fiyat 500 PB'dir; Nakliye için değişken fiyat unsurları: ✓ gecikmeli ulaşım ücreti günlük 10 PB'dir; ✓ geciken ödeme cezası günlük %0,2'dir;
5. Performans yükümlülüklerinin yerine getirilmesi	Tüm aylar boyunca her iki yükümlülük de yerine getirilmiştir - mallar satılmış ve nakliye hizmeti verilmiştir. Hasılat, yükümlülüğün belirlenmesi ve bedelin dağılımına uygun olarak muhasebeleştirilmiştir. Ağustosta: $\text{Satılan mallar } 55 \text{ birim} \times 1.000 \text{PB} = 55.000 \text{PB}$ $\text{İndirim (mallar)} 55.000 \text{PB} \times \%9 = 4.950 \text{PB}$ $\text{İndirim (ödeme)} 55.000 \text{PB} \times \%1 = 550 \text{PB}$ $\text{Nakliye hizmeti } 500 \text{PB} \times 1 \text{ sipariş} = 500 \text{PB}$ $\text{Toplam hasılat: } 55.000 \text{PB} - 4.950 \text{PB} - 550 \text{PB} + 500 \text{PB} = 50.000 \text{PB}$

Eylülde:

Satılan mallar 25 birim x 1.000 PB = 25.000 PB
Nakliye hizmeti 500PB x 1 sipariş = 500PB
*Gecikmeli nakliye ücreti 10 PB*2=20 PB*
Toplam hasılat: 25.000 PB+ 500 PB-20 PB= 25.480 PB

Ekimde:

*Satılan mallar 50 birim x 1.000 PB = 50.000 PB**
"Tam kullanıma hazır" hazırlama hizmeti 50 birim x 50 PB = 2.500 PB
İndirim (mallar) 52.500 PB x %9 = 4.725 PB
Nakliye hizmeti 500PB x 1 sipariş = 500PB
Toplam hasılat: 50.000 PB + 2.500 PB - 4.725 PB+500 PB= 48.275 PB

** İşletme, toplam sözleşme fiyatına ilişkin olarak, diğer sözleşmelerde taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenen ayrı satış fiyatlarının toplamının çıkarılmasıyla elde edilen ayrı bir satış fiyatı uygulamıştır.*