



PASSFR.EU

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



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

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

UFRS® 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

UFRS® 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Kapsam ve Temel Tanımlar

Muhasebede hasılatın tanınması önemli ve karmaşık bir konudur. Yeni iş biçimlerinin gelişmesiyle birlikte, yeni pazarlama araçları, yeni fiyatlandırma sistemleri, malların teslimi için yeni yöntemler ve hizmetlerin sunum koşulları ve diğer faktörler nedeniyle müşterilerle imzalanan sözleşmelerin içeriği değişmiştir. Bu nedenle, önceki mevcut UFRS Standartları artık iş dünyasında ortaya çıkan yenilikleri kapsayamamış ve 2014 yılında UFRS Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat yayımlanmıştır ve o zamandan beri iş dünyasındaki ilgili değişiklik ve gelişmeleri yansıtacak şekilde sürekli güncellenmiştir.

Muhasebe sonuçları, kullanıcılarına işletmenin adil ve gerçek durumunu ortaya koydukları için finansal raporların hazırlanması için gereklidir. UFRS 15, nakit akışı ve hasılatın büyüklüğü, niteliği, zamanlaması ve diğer yönleri dikkate alınarak, müşterilerle imzalanan sözleşmelerden doğan hasılatın nasıl muhasebeleştirilmesi ve bilgilerin finansal tablolarda nasıl açıklanması gerektiğine ilişkin ilke ve kuralları belirler.

Bu nedenle, UFRS 15, bir işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği hizmet veya malların teslimine ilişkin hasılatı nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini tanımlar. Ayrıca, müşteri sözleşmesinin şartlarını ve ilgili tüm gerçekleri ve koşulları değerlendiren işletmenin, bu mal veya hizmetler karşılığında almayı beklediği tutarı da dikkate alır.

UFRS 15, her bir sözleşmeyi muhasebeleştirmeyi amaçlamaktadır, ancak uygulamada, portföyün büyüklüğüne ve bileşimine bağlı olarak paralel özelliklere sahip sözleşmeler veya bir sözleşme portföyü için muhasebe yapılabilir.

UFRS 15 ayrıca, söz konusu maliyetlerin bir müşteriyle (veya bir kısmıyla) imzalanan sözleşmeyle ilgili olması koşuluyla, bir sözleşmenin yapılması veya ifa edilmesi sırasında katlanılan maliyetlerin kayıtlarını da ele alır.

Temel Tanımlar (UFRS 15.EkA):

Sözleşme – İki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır.

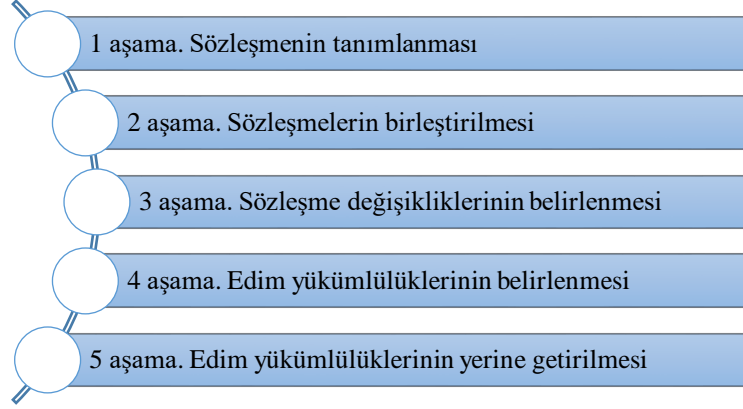
Müşteri – İşletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır

Hasılat – İşletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilen gelir.

Temel Sorunlar: Tanıma

Müşterilerle yapılan bir sözleşmenin unsurları ve içeriği, hasılatın tanınması ve muhasebeleştirilmesi için önemlidir. Bu nedenle UFRS 15, müşterilerle ilgili sözleşmelerin analizi için aşamalar belirler. Müşterilerden muhasebeleştirme ile imzalanan sözleşmelerden elde edilen gelir beş aşamadan (Şekil 1 bakınız) oluşur: 1) sözleşmenin tanımlanması; 2) ilgili sözleşmelerin birleştirilmesi; 3) mevcut sözleşme

değişikliğinin belirlenmesi; 4) edim yükümlülüklerinin belirlenmesi; 5) edim yükümlülüklerin yerine getirilmesi.



Şekil 1. Müşterilerle yapılan sözleşmelerden hasılatın muhasebeleştirilmesi aşamaları

İlk aşama olan sözleşmenin tanımlanmasında, taraflar arasında sözleşme onayı, sözleşme tarafının mal veya hizmetlerle ilgili hakkı, ödeme koşulları, sözleşmelerin ticari özü, bedelin tutarı değerlendirilir.

İkinci aşamada, aynı müşteriyle ilgili ve aynı süre için kurulmuş birden fazla (iki veya daha fazla) sözleşme varsa, ilgili sözleşmelerin birleştirilmesi araştırılır. Birkaç sözleşme bu aşağıdaki kriterleri karşılıyorsa, birleşik sözleşmeler tek bir sözleşme olarak değerlendirilir:

- 1) Müzakerelerin konusu, tek bir ticari amacı olan bir sözleşmeler paketidir;
- 2) Ödenecek miktar, başka bir sözleşme fiyatına veya sözleşmeyi yerine getirmek için diğer yükümlülüklerle bağlıdır;
- 3) Sözleşmeler yoluyla müşteriye taahhüt edilen hizmet veya mallar tek bir edim yükümlülüğüdür.

Üçüncü aşama, yazılı veya sözlü bir anlaşma yoluyla kurulan fiyat değişikliklerini, bir tarafın haklarını ve yükümlülüklerini kapsayan sözleşme değişikliklerini içerir. Sözleşme değişikliği, ayrı bir sözleşmenin sağlanan mal veya hizmet ekleme yapması ve taahhüt edilen mal ve hizmetlerin satış fiyatını arttırması şartıyla ayrı bir sözleşme olarak kabul edilebilir.

Dördüncü aşama, edim (performans) yükümlülüklerinin belirlenmesiyle ilgilidir - farklı hizmetler veya mallar için sözleşmelerde var olan taahhütleri tanımlar. Burada ayrıca sözleşmede veya değişikliğinde belirlenen fiyatı tahmin etmemiz ve fiyatı ilgili yükümlülüklerle atamamız gerekir.

Beşinci aşamada işletme, taahhüt ettiği hizmetleri veya malları müşteriye göndererek ve varlığın tam kontrolünü müşteriye devrederek yükümlülüğünü yerine getirirse hasılatı finansal tablolara alır.

Tablo 1, beş aşamalı yaklaşımı izleyen hasılat tanıma örneği sunmaktadır.

Tablo 1. Hasılatın tanınması örnekleri

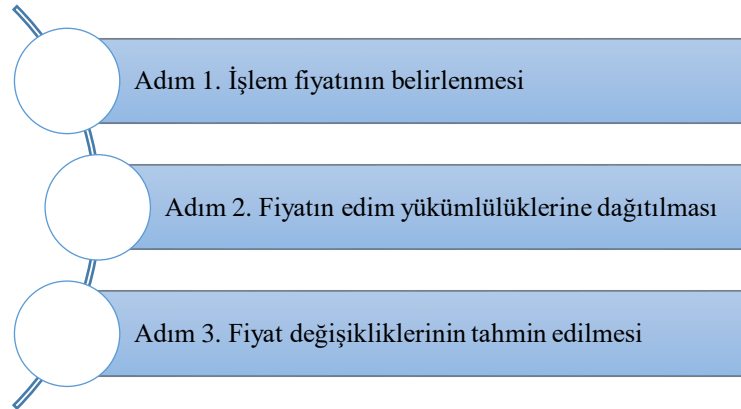
Aşamalar	Örnekler
Aşama 1. Sözleşmenin tanınması	B İşletmesi ile uzun vadeli mal tedariki için bir sözleşme imzalanmıştır.
Aşama 2. Sözleşmelerin birleştirilmesi	Ayrıca, malların B İşletmesine taşınması için bir taşıma sözleşmesi imzalanmıştır.
Aşama 3. Sözleşme değişikliklerinin belirlenmesi	Bir süre sonra minimum sipariş miktarının 500 adet mal olabileceği belirtilerek ana tedarik sözleşmesine ilave yapılmıştır.
Aşama 4. Edim yükümlülüklerin belirlenmesi	15 Şubat'ta müşteriye 3.000 PB nakliye ücreti ile 10.000 PB'ye mal sevkiyatı yapıldığı bilinmektedir. Sözleşme şartlarına göre, mallarla ilgili risk, malların B İşletmesinin deposuna teslimi ile devredilir. Mallar 10 Mart'ta depoya ulaşmıştır.
Aşama 5. Edim yükümlülüklerinin terine getirilmesi	Hasılat, Mart ayında 13.000 PB olarak muhasebeleştirilecektir.

Beşinci aşamadan sonra gelir tanınır ve muhasebeleştirilir (bkz. Tablo 1). Ancak, ne kadar hasılatın muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini bilmek için geçerli fiyatlandırmayı değerlendirmek ve işlemin değerini belirlemek gerekir.

UFRS 15 paragraf 32 uyarınca, her bir edim yükümlülüğü için işletme, edim yükümlülüğünün zaman içinde mi yoksa belirli bir zamanda mı yerine getirildiğini belirler. Ayrıca, işletme edim yükümlülüğünü zaman içinde yerine getirmiyorsa, edim yükümlülüğü belirli bir zamanda yerine getirilir.

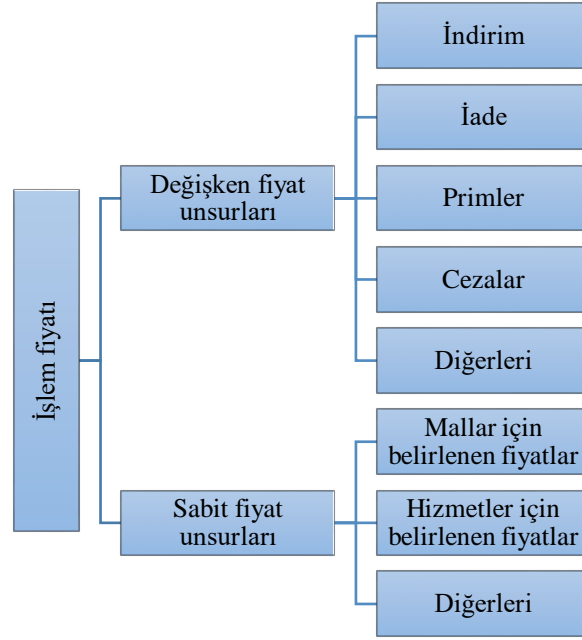
Temel Konular: Ölçüm

UFRS 15, muhasebeleştirilecek hasılat tutarının nasıl belirlenmesi gerektiğine ilişkin kuralları belirler. Müşteri sözleşmelerine ilişkin hasılat, edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, işlemin fiyatına göre kaydedilebilir. Hasılat ölçümü üç adımda gerçekleştirilir (Şekil 2'ye bakınız): adım 1, işlem fiyatı belirlenir; 2. adım, işlem fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılır; adım 3 ve işlem fiyatındaki değişiklikler tahmin edilir.



Şekil 2. İşlem fiyatı değerlendirme adımları

İşlem fiyatının bileşimi değişebilir; bu nedenle hasılatın doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi için müşterilerle imzalanan sözleşmede tartışılan fiyat şartlarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Ticarete farklı fiyatlandırma yöntemleri, sözleşmelerde farklı fiyat türlerine neden olur (Bakınız Şekil 3).



Şekil 3. Fiyat türleri

İşlem fiyatı değişken bedel (örnekler: indirimler, geri ödemeler, iadeler, krediler, fiyat imtiyazları, performans primleri, teşvikler, cezalar veya diğer benzer kalemler) içerebilir. Değişken bedelle ilgili diğer hususlar, değişken bedelin eşiklerini içerir; önemli finansman bileşeni; nakit olmayan bedel; müşteriye ödenecek tutarlar.

Sözleşme, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye teslim etmesi karşılığında alacağı bedeli içeren değişken bir fiyat belirleyebilir. Ayrıca, müşterinin bu değerlendirmeye hakkı, gelecekte olabilecek bazı hususlara bağlıysa, dikkate alınan değişken fiyat oluşabilir veya olmayabilir. Fiyat değişkenliği sözleşmede açıkça tanımlanmış olabilir, ancak sözleşme şartlarına ek olarak, fiyat değişkenliği normal işletme uygulamalarına, yayınlanmış politikalara ve indirimler, krediler veya geri ödemeler gibi sözleşme fiyatının altındaki olası teklifler; işletmenin müşteriye indirim yapmak istediğini gösteren diğer durum ve şartlar gibi özel beyanlara bağlı olabilir. Tablo 2'de değişken fiyatlandırma örnekleri gösterilmektedir.

Tablo 2. Değişken fiyatlandırma örnekleri

Değişken fiyat şunlara bağlıdır:	Örnekler
Taahhüt edilen mal veya hizmetler	Reklam broşürü basım şirketi, müşterisiyle yaptığı uzun vadeli sözleşmede aşağıdaki fiyatları belirlemiştir: <ul style="list-style-type: none">• Ayda 10.000 adete kadar broşür sipariş edildiğinde birim fiyat 3,0 PB'dir;• Ayda 10.000–15.000 adet broşür sipariş edildiğinde birim fiyat 2,5 PB'dir;• Ayda 15.000 adetten fazla broşür sipariş edildiğinde birim fiyat 2,0 PB'dir.
Gelecek görünümü	Kağıt fabrikası, müşterilerle yaptığı bir sözleşmede aşağıdaki fiyatlandırmayı belirler. Bir müşteri ayda 10.000 PB'den fazla kağıt ürünü sipariş ettiğinde, söz konusu müşteriye %10 indirim yapılır.
İşletme politikası	Bir müşterisiyle yapılan sözleşmede, işletmeler geç ödeme için %0,05 oranında para cezası belirlemiştir. Ancak, işletmenin iç politikası, söz konusu müşterinin son ödeme tarihinden sonra 3 güne kadar ödemeyi geciktirmesi durumunda, müşteriye herhangi bir ceza uygulanmadığı 3 günlük bir cezasız dönem öngörmektedir.

İşletme, bedelin büyüklüğünü daha iyi belirlemek için aşağıdaki yöntemlerden birini kullanarak değişken fiyat tutarını tahmin etmelidir – beklenen değer veya en olası tutar yöntemleri. Beklenen değer yöntemi – tahmin edilen değer, olası miktarlar aralığından olasılık ağırlıklı miktarların toplamıdır. İşletmenin benzer özelliklere sahip birden fazla sözleşmesi olması durumunda, beklenen değer, değişken bir fiyatın tutarının uygun bir tahmini olabilir. En olası tutar yöntemleri – en olası tutar, olası bedel tutarları aralığındaki tek en olası tutardır. Sözleşmenin yalnızca iki olası sonucu olması koşuluyla, en olası tutar, değişken bedelin tutarının uygun bir tahmini olabilir. İşletme, seçilen yöntemi sözleşme boyunca tutarlı bir şekilde uygulamalı ve tüm bilgileri (geçmişten, bugünden ve öngörülebilen gelecekte) dikkate almalıdır.

Müşteri ile yapılan sözleşme, bedelin geri ödenmesini gerektirebilir; böyle bir geri ödeme yapılırsa, bu bir geri ödeme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Geri ödeme yükümlülüğü (kısmen veya tamamen) geri ödenmesi beklenen bedeldir ve işletmenin hak etmeyi beklemediği bedel (alacak) tutarında ölçülür (örneğin, işlem fiyatına dahil olmayan bir miktar). Geri ödeme (iade) yükümlülüğü, değişiklikler nedeniyle her raporlama dönemi sonunda yenilenmelidir.

İmzalanan sözleşmenin müşteri için önemli bir finansman mekanizması sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. Ayrıca, sözleşmenin, işletmenin taahhüt edilen fiyatı (bedeli) paranın zaman değerinin etkisini yansıtacak şekilde ayarlaması gereken şartları belirtip belirtmediğini de belirlemelidir. Finansman bileşeni bağımsız olarak var olabilir veya sözleşmede bir finansman taahhüdü olarak belirtilebilir veya sözleşmenin tarafları arasında kararlaştırılan ödeme koşullarında ima edilebilir. İşletme, önemli bir finansman bileşeni için bedeli düzeltirken, hasılatı, müşteriye devredildiğinde müşterinin mal veya hizmetler için nakit olarak ödeyeceği fiyatı yansıtan bir tutar olarak finansal tablolara alır. Müşteri ile tartışılan finansman mekanizmasının ne zaman önemli ne zaman önemsiz olduğunun değerlendirilmesi gerekir. Tablo 3, finansman bileşenlerinin örneklerini göstermektedir.

Tablo 3. Finansman bileşeni örnekleri

Finansman bileşeni önemlidir	Finansman bileşeni önemsizdir
<p>Aşağıdakilerin her ikisi de dikkate alınmalıdır:</p> <p>1) mal veya hizmetlerin taahhüt edilen fiyatı (bedeli) ile taahhüt edilen peşin fiyatı arasındaki fark;</p> <p>2) bu faktörlerin her ikisinin birleşik etkisi:</p> <ul style="list-style-type: none">- mal/hizmetin müşteriye teslim edildiği andan müşterinin ödeme yaptığı ana kadar geçen tahmini süre;- ve ilgili piyasada geçerli olan faiz oranları	<p>Aşağıdaki faktörlerden herhangi birinin mevcut olup olmadığı:</p> <p>1) Müşteri mal/hizmet bedelini peşin ödemiştir ve teslimat süresi müşteriye bağlıdır;</p> <p>2) işlem fiyatının önemli bir kısmı değişkendir ve bu fiyatın tutarı veya zamanlaması gelecekteki olaya veya müşterilere bağlı olarak değişir;</p> <p>3) Taahhüt edilen işlem fiyatı ile mal/hizmetin peşin satış fiyatı arasındaki farkın müşteriye veya işletmeye finansman sağlama dışındaki nedenlerle ortaya çıkması ve aradaki farkın, farkın nedeni ile orantılı olması.</p>
<p>Örnek:</p> <p>5 Temmuz 20xx'de bir işletme, pazarda yeni bir ürün olan malların satışı için müşteriyle bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme ile malların satış fiyatı 130.000 PB olarak belirlenmiştir. Sözleşmede, işletme bir finansman planı öngörmüş ve müşteri, malların piyasadaki fiyatlarının düşmesi nedeniyle zarara uğramışsa, müşteriye zararlarını tazmin etmeyi taahhüt edilmiştir. 1 Kasım 20xx tarihine kadar malların fiyatı düşerse zararın tazmini kabul edilmiştir. İşletme, tazmin edilmesi gerekebilecek zararların tutarı hakkında bilgi sahibi değildir.</p> <p>12 Ekim 20xx tarihinde, sahte (yanıltıcı) haberlerde malların kalitesiyle ilgili yanlış bilgi verilmesi nedeniyle piyasadaki malların fiyatları düşmeye başlamıştır. 1 Kasım 20xx'e kadar müşteri malların %20'sini satmıştır. 12 Ekim'den 1 Kasım'a kadar işletmenin, satılan malların %20'sinin satış fiyatından müşteriye piyasa fiyatındaki düşüşün %10'unu telafi etmesi gerektiği tahmin edilmektedir.</p>	<p>Örnek:</p> <p>5 Temmuz 20xx'de bir işletme, müşteriyle malların satışı için bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşmede, malların satışı için 130.000 PB'lik satış fiyatını belirlenmiştir. Sözleşme, malların teslimatının ancak müşteriden avans ödemesi aldıktan sonra yapılacağı belirtilmiştir. Sözleşmede belirtilen teslim süresi 30 gündür.</p> <p>Müşteri 25 Ağustos 20xx'de ödeme yapmış ve mallar 20 Eylül 20xx'de teslim edilmiştir.</p> <p>10 Eylül 20xx tarihinde, malların değerinin piyasada %15 oranında düşmesine ve müşterinin zarara uğramasına neden olan piyasa değişiklikleri hakkında bilgi alınmıştır. Bu durumda işletme, müşteriye taahhüt edilen ücret tutarını ayarlamakla yükümlü değildir.</p>

Ödemeler nakit, nakit olmayan veya diğer ödeme şekillerini şeklinde olabilir. Uygulamada farklı ödeme yöntemlerine yol açan farklı durumlar vardır. Genellikle işletme, müşterinin mal (hizmet) satın aldığı ve aynı zamanda parasal değeri olan bazı sadakat puanları aldığı çeşitli müşteri sadakat programları kullanır. Bu tür farklı müşteri sadakat programları, müşteriyle yapılan işlemin değerlendirilmesinde ayarlamalar yapılmasını gerektirir. Tablo 4, ödeme yöntemlerinin örneklerini sunmaktadır.

Tablo 4. Ödeme yöntemleri örnekleri

Ödeme yöntemleri	Açıklama
Nakit olmayan ödeme	Müşteri nakit dışı ödeme yaptığında, mal/hizmetlerin başka mal/hizmetlerle değiştirildiği sözleşmeler yapılabilir. Bu durumda işletme (mal ve hizmetler için) alınacak tutar tahminini gerçeğe uygun değer üzerinden yapar. Gerçeğe uygun değer belirlenmesi mümkün değilse, işletme işlem tutarını, bedel karşılığında müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin ayrı satış fiyatına dolaylı olarak atıfta bulunarak ölçmelidir.
Nakit ödeme	Sadakat ödemesi, işletmenin müşteriye (veya işletmenin mallarını/hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflar) ödediği veya ödemeyi beklediği nakit tutarlarını içerir.
Kredi veya diğer ödeme kalemleri (örneğin, kupon veya fiş)	Krediler ve diğer kalemler, müşteriye borçlu olunan tutarları ödemek için kullanılabilir. Bu borçlar işlem maliyetini ve hasılatı azaltır.
Borç kapatma	İşletme alıcıya ayrı bir müşteri malı/hizmeti için borçluysa, bu tedarikçiden yapılan diğer alımlar olarak muhasebeleştirilir. Müşteriye ödenecek bu satın alma tutarının bir mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini aşması durumunda, işletme aşan kısmı işlem fiyatında bir indirim olarak muhasebeleştirir.

Tartışılan adımlardan biri, fiyatın edim yükümlülüklerine göre dağıtılmasıdır. Her bir edim yükümlülüğü için işlem fiyatının dağıtılabilmesi için imzalanan sözleşmeye atıfta bulunulması ve sözleşmede belirli bir mal veya hizmet için ayrı fiyatların belirlenip belirlenmediğini veya orantılı bir hesaplama yapılması gerekir. Gerektiğinde değerlendirilmesi gereklidir. UFRS 15, bir malın (hizmetin) bağımsız satış fiyatını hesaplamak için şu yöntemlerin kullanılabileceğini önermektedir: düzeltilmiş piyasa değerlendirmesi, beklenen maliyet artı marj veya artık değer yaklaşımları (Tablo 5'e bakınız).

Tablo 5. Tek başına satış fiyatı yöntemleri örnekleri

Durum		
<i>Sözleşme, kurulum hizmetiyle birlikte pencerelerin satışını içermektedir. Sözleşmede, mal ve hizmetler için ayrı bir fiyat belirlenmemiştir. Sözleşmede belirtilen işlemin değeri 20.000 PB'dir. İşletme, pencereleri müşteriye teslim etmiş (kontrol devredildi), ancak değişen koşullar nedeniyle pencereler henüz kurulmamıştır. Hasılatın finansal tablolara alınması için işletme, işlem fiyatını ayrı yükümlülüklerle (mallar – pencereler; hizmetler – kurulum) tahsis etmelidir</i>		
Tek başına satış fiyatı yöntemleri	Açıklama	Örnekler
Düzeltilmiş piyasa değerlendirmesi	İşletme, mal/hizmetlerin piyasa fiyatını ve müşterinin o pazardaki bu mal/hizmetler için ödemeye hazır olduğu fiyatı tahmin edebilir. Bu yöntem aynı zamanda	<i>İşletme, pencere fiyatlarının değerlemesi için düzeltilmiş piyasa değerlendirme yöntemlerini uygulamayı seçmiştir. Pencerelerin piyasa değerinin 14.000 PB olduğu belirlenmiştir. Pencereler için dağıtılan fiyat 14.000 PB ve kurulum işleri için 6.000 PB'dir.</i>

	işletmenin rakiplerinin benzer mal/hizmet fiyatlarına bir referansı ve gerekirse bu fiyatları işletmenin maliyet ve marjlarını yansıtacak şekilde ayarlamayı içerebilir.	
Beklenen maliyet artı marj	İşletme, malların (hizmetin) maliyetini tahmin edebilir ve ardından bu mal veya hizmete uygun bir marj ekleyebilir.	<i>İşletme, pencere fiyatlarının belirlenmesi için beklenen maliyet artı marj yöntemini uygulamayı seçmiştir. Pencerelerin üretim maliyetlerinin 11.000 PB olduğu ve beklenen kâr marjın %20 olduğu belirlenmiştir. Pencereler için dağıtılan fiyat 13.200 PB ve kurulum işleri için 6.800 PB'dir.</i>
Artık değer	İşletme, toplam sözleşme fiyatından diğer sözleşmelerde taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenen ayrı satış fiyatlarının toplamının çıkarılmasını referans alarak ayrı bir satış fiyatı uygulayabilir.	<i>İşletme, pencere fiyatlarının değerlendirilmesi için artık değer yöntemini uygulamayı seçmiştir. Diğer müşterilerle (benzer bir zamanda) imzalanan sözleşme bazında, aynı pencere için fiyatın 13.000 PB olduğu bilinmektedir. Pencereler için dağıtılan fiyat 13.000 PB ve kurulum işleri için 7.000 PB'dir.</i>

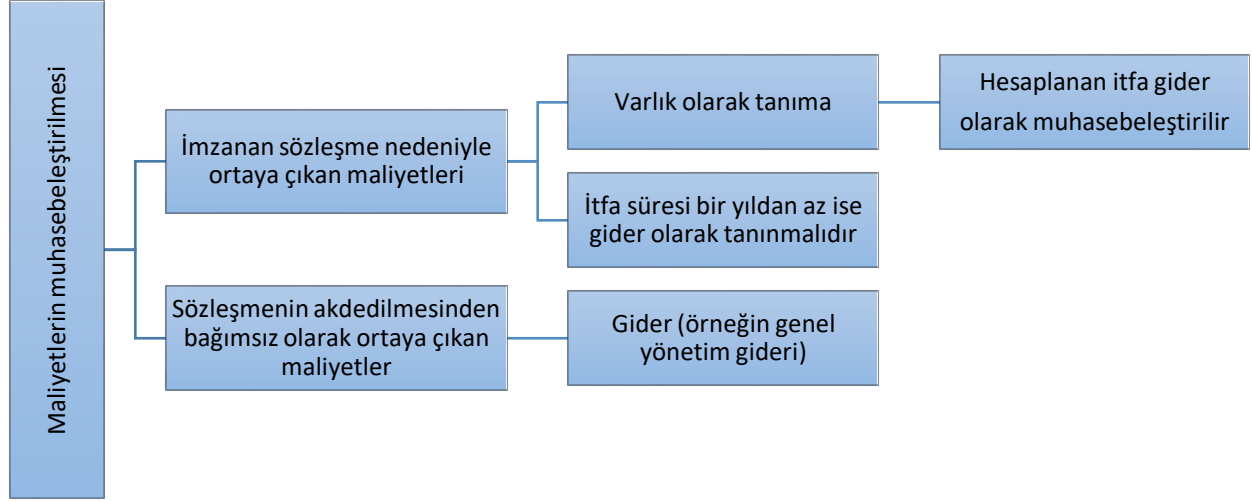
Gerekirse işletme, bir malın (hizmetin) bağımsız satış fiyatını belirlemek için çeşitli yöntemlerin bir kombinasyonunu kullanabilir. Ayrıca, sözleşmenin akdedilmesinden sonra fiyatta değişikliğe yol açabilecek herhangi bir durumun ortaya çıkıp çıkmadığının değerlendirilmesi de önemlidir. İşletme, işlem fiyatındaki herhangi bir değişikliği, sözleşmenin başlangıcındaki ile aynı temelde, sözleşme edim yükümlülüklerine bağlar. İşletme, fiyattaki bir değişiklik nedeniyle bir işlemin fiyatını yeniden dağıtmaz ve buna göre işlemin fiyatı değiştiğinde yükümlülüklerin dağıtımını kapsamında fiyattaki değişiklikler, hasılda artış veya azalma olarak muhasebeleştirilir.

Temel Konular: Prosedürler

Müşterilerle imzalanan sözleşmelerden kaynaklanan maliyetler uygun şekilde muhasebeleştirilmelidir. Bir sözleşmenin imzalanmasında katlanılan ek maliyetler, sözleşmenin yapılmadığı durumlarda bu maliyetlerin oluşmayacağı biliniyorsa, bir varlık olarak muhasebeleştirilmelidir. Ek sözleşme maliyetleri, maliyetler varlık olarak muhasebeleştirildiğinde bir yıldan kısa sürede itfa edilip gider olarak muhasebeleştirilecekse, derhal gider olarak muhasebeleştirilebilir. Ek maliyetler imzalanan sözleşmeden bağımsız olarak oluşuyorsa doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin ifası sırasında katlanılan maliyetler, maliyetler müşterilerle imzalanan sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebildiğinde varlık olarak muhasebeleştirilir. Bu maliyetlerin, gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmek için işletmenin kaynaklarını oluşturması veya artırması ve bunların geri kazanılması beklenir. Sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler, direkt işçilik, direkt

malzemeler, diğ er direkt ilişkilendirilebilen maliyetleri ve müşteri tarafından katlanılan maliyetleri içerir. Niteliğ i gereğ i genel ve idari olan bir sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri, kaynak israfı, halihazırda yerine getirilmiş edim yükümlülükleriyle ilgili maliyetler, belirlenemeyen veya yerine getirilen edim yükümlülükleriyle ilgili maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Ş ekil 4, sözleşme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini özetlemektedir.



Ş ekil 4. Sözleşme maliyetinin muhasebeleştirilmesi

Maliyetler bir varlık olarak muhasebeleştirilmişse, maliyetler periyodik olarak itfa edilmelidir. UFRS 15 paragraf 99 uyarınca amortisman (itfaya) tabi varlıklar, varlığın ilgili olduğ u mal veya hizmetlerin müşteriye devrine göre sistematik olarak itfa edilmelidir. Mal ve hizmetlerin zamanlaması için sözleşmede değ işiklik yapılması durumunda, değ işikliklerin amortisman süresinde de yapılması ve varlıkların değ erinin UMS Standart 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değ işiklikler ve Hatalara göre yeniden hesaplanması gerekir. Bir varlığın değ erindeki amortisman değ iş ikliğ i nedeniyle meydana gelen değ işiklik, kar (zarar) ve diğ er kapsamlı gelir tablosunda kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Varlıkların değ er düş üklüğ ü, muhasebeleştirilen varlıkların müşterinin maruz kaldığı kredi riskine göre ölç ülmesi gerektiğ inden, diğ er standartlara göre de değ erlendirilebilir.

Açıklamalar

İş letme finansal tablo setini hazırlarken finansal tablo kullanıcıları için iş letmenin finansal durumu hakkında nicel ve nitel veriler sağlamalıdır. Burada UFRS 15, müşterilerle yapılan sözleşmeler için hangi hasılatla ilgili bilgilerin açıklanması gerektiğ ini belirler. Müş terinin sözleşmeleriyle ilgili gelir ve nakit akış larının tutarını, niteliğ ini, zamanlamasını ve belirsizliğ ini anlamak için finansal bilgilerin açıklanması gereklidir.

Finansal raporlarda açıklanan bilgiler, önemli yargıları, yargılardaki değ işiklikleri ve sözleşmeyi tamamlamak için varlık olarak muhasebeleştirilen maliyetleri belirtir. Bilginin ayrıntı düzeyi, bilgiyi açıklamak için yeterli olacak şekilde iş letme tarafından belirlenir. Bir iş letme, bilgi sağ larken, yararlı

bilgilerin çeşitli önemsiz ayrıntılar tarafından karartılmaması için bilgileri gerektiğinde birleştirmeli veya ayrıştırmalıdır.

İşletme tarafından hazırlanan finansal tablo seti, müşterilerle yapılan sözleşmelerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgileri açıklamalı, diğer gelir unsurlarından ayrı olarak göstermeli ve diğer sözleşmelerden kaynaklanandan ayrı olarak açıklanması gereken, sözleşme varlıklarında muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları veya işletme sözleşmelerinden kaynaklanan alacaklar hakkında bilgi sağlamalıdır.

Hasılat bilgilerinin açıklanması, işletmenin UFRS Standartları Faaliyet Bölümlerini uygulaması şartıyla faaliyet bölümleriyle ilgilidir. Daha sonra, muhasebeleştirilen hasılat, nakit akışlarının ve hasılatın ekonomik faktörlerinin (tutar, nitelik, zamanlama ve belirsizlik) etkilerini yansıtan kategorilere ayrılmalıdır.

İşletme, sözleşmelerle ilgili alacaklar, varlıklar ve borçların açılış ve kapanış bakiyelerine ilişkin bilgileri; sözleşme yükümlülüğü bakiyesine dahil edilen dönemde muhasebeleştirilen hasılatı ve önceki dönemlerde yerine getirilen edim yükümlülüklerinden dönem içinde muhasebeleştirilen hasılatı açıklar.

İşletme, müşteri sözleşmeleriyle ilgili önemli değişiklikleri finansal durum tablosunda - varlık ve yükümlülüklerdeki değişiklikleri açıklamalı ve dipnotlarda sunmalıdır (bakınız tablo 6)

Tablo 6. Açıklama Örneği No. 1

Finansal tabloya ilişkin notlar: Sözleşme yükümlülükleri		
Malları satın alırken, müşteriler genellikle bir ön ödeme yaparlar. Müşteriler tarafından ödenen avanslar, mallar satıldığında kapatılır ve bu genellikle 6 aya kadar sürer. Müşteri, satın aldığı mallar için uzatılmış garantiler tutabilir, bunlar garanti süresi boyunca (3 yıla kadar) gelir olarak muhasebeleştirilirler.		
Borçlar (20x3)	Borçlar (20x2)	Borçlar (20x1)
Müşteri avansları	Müşteri avansları	Müşteri avansları
Uzatılmış garantiler	Uzatılmış garantiler	Uzatılmış garantiler
Toplam:	Toplam:	Toplam:

Kalan ödenmemiş bakiye için işlem bedelinin tutarı, hasılatın beklenen muhasebeleştirme süresi, kalan yükümlülüğün niceliksel olarak yerine getirilme süresi ve niteliksel bilgilerin değerlendirilmesi dahil olmak üzere kalan edim yükümlülüklerine ilişkin bilgiler de açıklanır.

İşletme, hasılatı muhasebeleştirmek için kullanılan yöntemler hakkında bilgi sağlamalıdır. Ayrıca, mal veya hizmetlerin transferini doğru bir şekilde yansıtmak için bu yöntemlerin nasıl kullanıldığına dair bir açıklama yapılmalıdır (bkz. Tablo 7). İşlem fiyatının değerlendirilmesinde kullanılan modern yöntemler, değişken fiyatın ölçülmesini, ücretin paranın zaman değerine etkisine göre ayarlanmasını ve nakdi olmayan bedelin değerlendirilmesini ve işlem fiyatının bir sözleşmenin belirli bir kısmı ve iadeler, geri ödemeler ve diğer benzeri yükümlülükler.

Tablo 7. Açıklama Örneği No. 2

Aşağıdaki tablo, zaman içinde geliri tanımak için kullanılan yöntemleri göstermektedir. Hizmetlerimizde müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki ve edim yükümlülüklerindeki değişkenliği yansıtan yöntemler uygulanmıştır.				
Yöntemler	Hizmetler			
	Yazılım lisansı	Bilgisayar hizmetleri	Destek hizmetleri	Danışmanlık
Gerçekleşen maliyetler	X	X	X	
Harcanan çalışma saatleri		X	X	X

Maliyetlerden muhasebeleştirilen varlıklar, müşteriyle yapılan sözleşmenin elde edilmesi veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetler ve kullanılan amortisman yöntemi hakkında yapılan değerlendirmelerde açıklanır. Raporlama döneminde bu varlıkların bakiyeleri ile amortisman tutarları ve değer düşüklüğü zararları hakkında bilgi verilmelidir.

Örnek

Durum:

2 Temmuz 20xx tarihinde işletmenin bir müşteri ile akıllı masa satışına ilişkin 12 aylık bir sözleşme yaptığı bilinmektedir. Sözleşmelerde belirlenen fiyat birim başına 120 PB'dir. Sözleşmede indirim için bir koşul vardı, eğer aylık masa satışları 10.000 PB olursa indirim uygulanabilecekti. İndirim oranı toplam satış değerinin %5'i olarak belirlenmişti. Sözleşmenin diğer koşulu, müşterinin malları aldıktan sonra 14 gün içinde ödemesi gerektiği şeklinde belirlenmişti. Gecikmiş ödeme cezası günlük %0,2 idi.

İşletme, nakliye hizmetleri için müşteriyle 2 Temmuz 20xx tarihinde bir sözleşme daha yapmıştır. Nakliye hizmeti fiyatı sipariş başına 200 PB'dir. Müşterinin ödeme koşulları, fatura alındıktan sonra fatura bedelinin 14 gün içinde ödenmesini içeriyordu. Gecikmeli ödeme cezası günlük %0,02 idi. Nakliye hizmetleri, müşteri mal siparişi verdikten sonra 10 gün içinde sağlanacaktı. Mal taşımacılığının gecikmesine ilişkin sözleşme koşulu, geciken her gün için %5 olarak belirlenmişti.

1 Ağustos 20xx tarihinde sözleşmede değişiklik yapıldı ve aylık sipariş tutarının 12.000 PB'den fazla olması koşuluyla iskonto oranı %6'ya yükseltildi.

Her iki sözleşmeyle ilgili olarak aşağıdaki işlemlerin gerçekleştiği bilinmektedir:

Ay	Satılan akıllı tahtalar	Teslimat	Müşteri ödemesi
Haziran, 20xx	1 sipariş 60 birim; 2 sipariş 50 birim	Zamanında	Zamanında
Temmuz, 20xx	3 sipariş 60 birim; 4 sipariş 60 birim	3 – zamanında; 4 – gecikme 3 gün	Zamanında
Ağustos, 20xx	5 sipariş 70 birim; 6 sipariş 40 birim	Zamanında	5 – zamanında; 6 – gecikme 5 gün

UFRS 15'in nasıl uygulanacağına ilişkin çözüm aşağıdadır.

Çözüm:

Sözleşmenin belirlenmesi	Akıllı masa satışı sözleşmesi.
Sözleşme birleştirilmesi	Mal taşımacılığı için ilgili sözleşme.
Sözleşme değişikliğinin belirlenmesi	İki ay sonra indirim koşulları değişti.
Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi	İki yükümlülük vardır: <ul style="list-style-type: none"> Akıllı masa satışı yapmak; Malların siparişi verildikten sonra 10 gün içinde nakliye hizmeti vermek. İşlem fiyatı yükümlülükler için belirlenir: <ul style="list-style-type: none"> Akıllı masalar – birim başına fiyat 120 PB; Temmuz ve Haziran 20xx için aylık satışlar 10.000 PB'den fazlaysa %5 indirim ve Ağustos 20xx'den bu yana aylık satışlar 12.000 PB'den fazlaysa %6 indirim; ödeme gecikme cezası günlük %0,2'dir. Nakliye – sipariş başına fiyat 200 PB; ödeme gecikmesi cezası günlük %0.02'dir; teslimat gecikme cezası günde 5%.

Yükümlülüklerin yerine getirilmesi	<p>Haziran ayında her iki yükümlülük de yerine getirildi - mallar satıldı ve taşındı. Hasılat, yükümlülüğün belirlenmesi ve fiyat dağılımına göre muhasebeleştirilmiştir. Hasılat tutarı 12.940 PB olarak hesaplanmıştır:</p> <p><i>Satılan mallar 110 birim x 120 PB = 13.200 PB</i> <i>İndirim 13.200 PB x %5 = 660 PB</i> <i>Taşıma 200 PB x 2 sipariş = 400 PB</i> <i>Toplam gelir: 13.200 PB – 660 PB + 400 PB = 12,940 PB</i></p> <p>Temmuz ayında her iki yükümlülük de yerine getirildi - mallar satıldı ve taşındı. Hasılat, yükümlülüğün belirlenmesi ve fiyat dağılımına göre muhasebeleştirilmiştir. Hasılat tutarı 14.050 PB olarak hesaplanmıştır:</p> <p><i>Satılan mallar 120 birim x 120 PB = 14.400 PB</i> <i>İndirim 14.400 PB x %5 = 720 PB</i> <i>Taşıma 200 PB x 2 sipariş = 400 PB</i> <i>Zamanında yapılmayan teslimat cezası 200 PB x %5 x 3 gün = 30 PB</i> <i>Toplam gelir: 14.400 PB – 720 PB + 400 PB – 30 PB = 14.050 PB</i></p> <p>Ağustos ayında her iki yükümlülük de yerine getirildi - mallar satıldı ve taşındı. Hasılat, yükümlülüğün belirlenmesi ve fiyat dağılımına göre muhasebeleştirilmiştir. Hasılat tutarı 12.856 PB olarak hesaplanmıştır:</p> <p><i>Satılan mallar 110 birim x 120 PB = 13.200 PB</i> <i>İndirim 13.200 PB x %6 = 792 PB</i> <i>Geciken ödeme para cezası 40 birim x 120 PB x %0,2 x 5 gün = 48 PB</i> <i>Taşıma 200 PB x 2 sipariş = 400 PB</i> <i>Toplam gelir: 13.200 PB – 792 PB + 48 PB + 400 PB = 12,856 PB</i></p>
---	---

Sonuç

Sunulan örnek, birkaç sözleşmenin ilişkili olabileceğini ve sözleşmede belirtilen değişken fiyat unsurunun hasılatın muhasebeleştirilmesini etkileyebileceğini ve tutarın farklı dönemlerde değişebileceğini göstermektedir. Bu nedenle, sözleşmenin tanımlanması, sözleşmede tanımlanan yükümlülükler, belirlenen fiyat unsurları ve fiyatın ilgili yükümlülüklerle uygun şekilde atanması için UFRS tarafından önerilen adımların takip edilmesi önemlidir. Daha sonra hesaplara kaydedilen hasılat, işletmenin doğru performansını gösterecektir.