



TFRS 15 Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Sözleşme Varlığı ile Sözleşme Yükümlülüğü Kavramları ve Raporlanması (Contract Asset and Contractual Obligation Concepts and Their Reporting within the Framework of Revenue Recognition Standard Under TAS 15 Service Contracts)

Ahmet Gökgöz^a

^a Doç.Dr., Independent Scholar, ahmetgokgoz83@gmail.com

Anahtar Kelimeler

TFRS 15, Hasılat,
Sözleşme Varlığı,
Sözleşme Yükümlülüğü.

İel Sınıflandırması

M40, M41, M49.

Özet

İşletmenin finansal performansı kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda sunulmaktadır. Söz konusu tablonun en önemli unsurlarından birisi hasılatın sunulduğu kısımdır. Hasılat; işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerini ifade etmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) açısından hasılatın ölçümü ve raporlanması üzerinde titizlikle durulan konular arasındadır. Hasılatın ölçümü ve raporlanması konusunda birçok standart yayınlanmış, zamanla söz konusu standartlar yürürlükten kaldırılmış, yerine yenileri yayınlanmış veya güncellenmiştir. En son hasılat ile ilgili olarak 31.12.2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayınlanmıştır. TFRS 15 Standardı ile birlikte, eski düzenlemelerden farklı olarak “Sözleşme Varlığı” ve “Sözleşme Yükümlülüğü” kavramları literatürde yerini almaktadır. Bu çalışmanın amacı; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı çerçevesinde “Sözleşme Varlığı” ve “Sözleşme Yükümlülüğü” kavramlarını tartışarak, sözleşme varlığı ve yükümlülüğünün raporlanmasının nasıl yapılacağını açıklamaktır.

Keywords

Turkish Accounting
Standards – TAS 15,
Revenue, Contract Asset,
Contractual Obligation.

İel Classification

M40, M41, M49.

Abstract

The financial performance of a corporation is presented via its income statement table. One of the most important sections of the mentioned table is the cell where the revenue is displayed. The revenue term means the earnings arising in the course of ordinary activities. Measuring and reporting of the revenue are to be studied carefully due to Turkish Accounting Standards (TAS) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS). Various standards were published in this manner furthermore some of them are repealed or updated. Lastly the standard of “TFRS 15: Revenue from Contracts with Customers” is published relating the revenue issue to be applied as from 31st of December 2017. The concepts of “Contract Asset” and “Contractual Obligation” are revealed in the literature via TFRS 15 Standard contrary to the former regulations. The aim of the study is explaining the reporting of “Contract Asset” and “Contractual Obligation” by analyzing the mentioned concepts within the framework of Revenue Recognition Standard Under TAS 15 Service Contracts.

1. Giriş

İşletmenin dili olarak nitelendirilen muhasebenin temel görevi, işletme ilgililerine (işletmenin sahibi, ortakları, yöneticisi, personeli, kredi kurumları, devlet, yatırımcılar, toplum vs.) işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında ihtiyaç duydukları ve karar verme sürecinde etkili olan finansal bilgileri vermektir. Bir bilgi sistemi olarak muhasebe söz konusu “bilgi verme” görevini finansal tablolar aracılığıyla ifa etmektedir. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacının, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak olduğu söylenebilir. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da göstermektedir (TMS 1, md.9).

İşletmenin bir döneme ait finansal performansına ilişkin unsurlar Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) çerçevesinde Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu’nda sunulmaktadır. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu’nun en önemli unsurlarından biri işletmenin asıl faaliyetinden kaynaklanan gelirlerin sunulduğu “Hasılat” kısmıdır. Hasılat; işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerdir (Kavramsal Çerçeve, md. 4.29).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) işletmenin hasılat tutarının tespit edilmesi ve raporlanması üzerinde titizlikle durmaktadır. Hasılatın ölçümü ve raporlanmasına ilişkin çeşitli standart ve yorumlar yayınlanmış ve zamanla söz konusu düzenlemeler güncellenmiştir. Son olarak hasılatın ölçümü ve raporlanmasını düzenleyen TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Standart hasılatın tespitine yönelik önemli düzenlemeler getirmiştir. TFRS 15 Standardından önce hasılat ile ilgili hususlar TMS 18 Hasılat Standardında açıklanmaktaydı. TFRS 15’in yürürlüğe girmesi ile birlikte TMS 18’in uygulanmasına son verilmiştir. TFRS 15’in hasılat konusunda getirdiği en belirgin yenilik hasılatın bir sözleşmeye bağlı olması meselesidir. Hasılatın elde edildiği müşteriler ile bir sözleşmenin olup olmadığı üzerinde durulmakta ve bu sözleşmenin değerlendirilerek, sözleşme hükümlerine göre hasılat tutarının belirlenerek kayda alınması gerektiği açıklanmaktadır. Bu bağlamda TFRS 15 Standardı ile birlikte

“Sözleşme Varlığı” ve “Sözleşme Yükümlülüğü” kavramları literatürde yerini almaktadır. Bu çalışmanın amacı; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı çerçevesinde “Sözleşme Varlığı” ve “Sözleşme Yükümlülüğü” kavramlarını tartışarak, sözleşme varlığı ve yükümlülüğünün raporlanmasının nasıl yapılacağını açıklamaktır. Çalışmanın amacına zemin oluşturması açısından, öncelikle TFRS 15 Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı üzerinde kısaca bilgi vererek, TFRS 15 Standardında yaygın bir şekilde üzerinde durulan “Sözleşme” kavramını açıklamak yerinde olacaktır.

2. TFRS 15 Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı 31.12.2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. TFRS 15 Standardının temel amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, md.1).

TFRS 15’in yürürlüğe girmesi ile birlikte aşağıdaki standart ve yorumlar yürürlükten kaldırılmıştır;

- ✓ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- ✓ TMS 18 Hasılat
- ✓ TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları
- ✓ TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları
- ✓ TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri
- ✓ TMS Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri

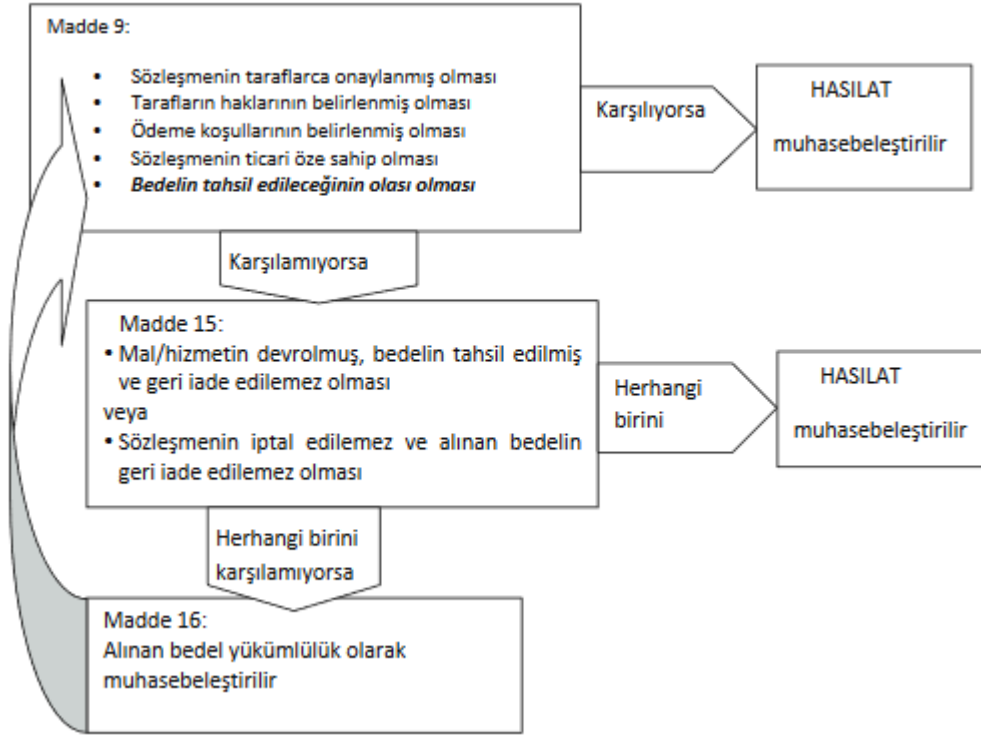
TFRS 15’in hasılatın ölçümü ve muhasebeleştirilmesi konusunda getirdiği en önemli yenilik hasılatın dayanak noktası olarak bir sözleşmenin varlığıdır. TFRS 15’de sözleşme; iki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşma olarak tanımlanmıştır (TFRS 15, Ek A). Müşteri ile yapılan sözleşmede, işletme mal veya hizmet teslimine ilişkin bir vaatte bulunur, müşteri ise buna karşılık aynı veya nakdi bir bedel ödemeyi taahhüt eder. Bunun sonucunda ise hak ve yükümlülükler doğar. İşletme ile müşteri arasında yapılan bir sözleşmenin TFRS 15 kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıdaki şartların tamamının yerine gelmesi gerekmektedir (TFRS 15, md.9):

- ✓ Sözleşme taraflarınca sözleşmenin onaylanmış ve edimlerin yerine getirileceği sözleşme taraflarınca taahhüt edilmesi gerekmektedir. Sözleşmenin onayı; yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere göre yapılması mümkündür.
- ✓ Devredilecek mal ve hizmetlerle ilgili olarak her iki tarafın hakları tanımlanabilmektedir.
- ✓ Devredilecek mal ve hizmetler için yapılacak ödeme koşulları tanımlanabilmektedir.
- ✓ Yapılan sözleşme ticari bir öze sahiptir. Ticari bir öze sahip olmasından kastedilen, yapılan sözleşme ile işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir.
- ✓ Mal ve hizmetin devredilmesi sonucunda elde edilmesi beklenen bedelin tahsil edileceği olasıdır.

TFRS 15'deki sözleşmenin şartları (yukarıda sıralanan) yerine gelmese de müşteriden alınan bedel aşağıdaki iki durumda hasılat olarak muhasebeleştirilebilir (TFRS 15, md.15):

- İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşteriye teslim etmiş ve herhangi bir yükümlülüğü kalmamış olup bedelin tamamı veya önemli bir kısmı müşteriden alınmış ve geri iade edilemez niteliktedir.
- Sözleşme iptal edilemez ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.

Müşteriden alınan bir bedelin TFRS 15 kapsamında hasılat olarak değerlendirilebilmesine ilişkin takip edilecek usul ve esaslar Şekil-1'de özetlenmiştir.



Şekil-1: TFRS 15 Çerçevesinde Hasılatın Değerlendirilmesi

Kaynak: Özerhan, Marşap ve Yanık (2015): 200

İşletmeler ticari hayat içerisinde TFRS 15 kapsamında olmayan sözleşmeler de yapmaktadırlar. Örneğin aşağıdaki sözleşmeler TFRS 15 kapsamında değil, ilgili standart kapsamında değerlendirilmektedir (TFRS 15, md.5):

- ✓ TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri
- ✓ TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri
- ✓ TFRS 9, TFRS 10, TFRS 11, TMS 27 ve TMS 28 kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ve yükümlülükler
- ✓ Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında yapılan parasal olmayan değişimler (takaslar).

TFRS 15'in temel ilkesi; işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutarın hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmasıdır (TFRS 15, md.2). Standardın genel değerlendirildiğinde sözleşmeye dayanılarak belirlenen hasılat tutarının finansal tablolara yansıtılması 5 aşamalı işlemi içeren bir modele dayanmaktadır. TFRS 15

Standardı çerçevesinde finansal tablolara alınacak hasılat tutarının belirlenmesinde 5 aşamalı işlemler hiyerarşisi aşağıdaki basamaklardan oluşmaktadır (TFRS 15, md.):

- 1) Sözleşmenin belirlenmesi
- 2) Sözleşmedeki yükümlülüklerin belirlenmesi
- 3) İşlem fiyatının belirlenmesi
- 4) İşlem fiyatının sözleşmedeki yükümlülüklerle dağıtılması
- 5) Sözleşme yükümlülüklerinin yerine getirilme durumuna göre hasılatın muhasebeleştirilmesi.

TFRS 15 Standardında hasılatın belirlenmesi hiyerarşisinde özetle; sözleşmenin belirlenmesi, sözleşmede ilerleyen zamanlarda meydana gelen değişiklikler, sözleşmeye dayalı yükümlülüklerin tespiti, sözleşme işlem fiyatının belirlenmesi, belirlenen işlem fiyatının sözleşme yükümlülüklerine dağıtımı, hasılatın zamana yaygın olarak veya belirli bir tarihte muhasebeleştirilmesi gibi hususlar açıklanmıştır. Bu çalışmanın amacı hasılatın muhasebeleştirilmesi için Standartta yer verilen 5 aşamalı işlemleri hiyerarşisinin basamaklarını açıklamak ve örneklendirmek değildir. Bu çalışmanın amacı TFRS 15 ile birlikte literatüre giren “Sözleşme Varlığı” ve “Sözleşme Yükümlülüğü” kavramını irdeleyerek, söz konusu unsurların finansal raporlarda nasıl gösterileceğini ve muhasebeleştirmelerinin nasıl yapılacağını örnekler üzerinde açıklamaktır. Dolayısıyla hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin basamaklar çalışmanın kapsamı dışındadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı doğrultusunda “Sözleşme Varlığı” ve “Sözleşme Yükümlülüğü” kavramları açıklanacaktır.

3. Sözleşme Varlığı ve Sözleşme Yükümlülüğü Kavramları

İşletmelerin müşterileri ile yaptığı sözleşmelere bağlı olarak hak ve yükümlülükleri doğmaktadır. TFRS 15 standardı çerçevesinde hasılatın dayanağını oluşturan sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hak ve yükümlülüklerin finansal durum tablosunda raporlanması gerekmektedir. Sözleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan ve işletmenin hakkını temsil eden “sözleşme varlığı” bilançonun aktif tarafında varlıklar arasında raporlanır. Yine işletmenin sözleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan yükümlülüğünü (borcunu) temsil eden “sözleşme yükümlülüğü” ise bilançonun pasifinde yükümlülükleri arasında raporlanması gerekmektedir.

Aktif	ABC İşletmesi'nin 31.12.20XX Tarihli Finansal Durum Tablosu		Pasif
Sözleşme Varlığı	XXX	Sözleşme Yükümlülüğü	XXX
Aktif Toplam	XXX	Pasif Toplam	XXX

Sözleşme Varlığı: İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (Örneğin işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır (TFRS 15, Ek A). Sözleşme varlığı alacak demek değildir. Alacak; bir işletmenin koşulsuz olarak bir bedeli alma hakkıdır. Koşulsuz bedeli alma hakkı, zamanın geçmesi ile birlikte ödemeyi almaya hak kazanılmasıdır. 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. Sözleşme varlığı, müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında işletmenin bedeli alma hakkıdır. İşletme sözleşme varlığını TFRS 9 uyarınca değer düşüklüğü açısından değerlendirir (TFRS 15, md. 107).

Sözleşme Yükümlülüğü: İşletmenin müşteriden tahsil ettiği veya tahsile hak kazandığı bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür (TFRS 15, Ek A). İşletme, bir mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce, söz konusu müşterinin bedeli ödemesi veya işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkının (başka bir ifadeyle, bir alacağının) bulunması durumunda, sözleşmeyi ödemenin yapıldığı veya ödemenin vadesinin geldiği tarihte (hangisi erken ise o esas alınmak kaydıyla) bir sözleşme yükümlülüğü olarak gösterir. Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsil etmeyi hak kazandığı) bedel karşılığında mal ve hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür (TFRS 15, md. 106).

4. Sözleşme Varlığı ve Sözleşme Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi

Taraflardan biri sözleşmeyi (sözleşme hükümlerini veya sözleşmedeki yükümlülüklerini) yerine getirdiğinde, işletmenin edimi ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişkiye bağlı olarak işletme, sözleşmeyi bir sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda göstermesi gerekmektedir. Sözleşme

varlığı bir alacak demek değildir. İşletme sözleşmeye dayalı bedele ilişkin koşulsuz haklarını bir alacak olarak ayrı şekilde göstermesi gerekmektedir (TFRS 15, md. 105).

TFRS 15 Standardı “sözleşme varlığı” ve “sözleşme yükümlülüğü” terimlerini kullanmaktadır. Ancak finansal durum tablosunda bu terimler için alternatif terimlerin kullanılmasına yasaklamamaktadır. İşletme, bir sözleşme varlığına karşılık alternatif bir ifade kullanması durumunda, finansal tablo kullanıcılarına alacakları ile sözleşme varlıkları arasındaki ayrımı yapmalarını sağlayacak yeterlilikte bilgi sunması gerekmektedir (TFRS 15, md. 109).

İşletmeler, TFRS 15 Standardı kapsamındaki sözleşmelerine bağlı olarak ortaya çıkan sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüklerini finansal durum tablosunda, finansal tablo kullanıcılarına, bunun dışındaki alacak ve borçlarından ayırt edebileceği açıklıkta raporlaması gerekmektedir. Bu bağlamda sözleşme varlıklarının izlenmesi amacıyla 14X Sözleşme Varlığı Hesabı'nın ve sözleşme yükümlülüklerinin izlenmesi amacıyla 34X Sözleşme Yükümlülüğü Hesabı'nın açılması uygun görünmektedir.

Örnek¹: NG Shipyarid firması Yalova'nın Altınova ilçesindeki tersanede yolcu taşımacılığı için gemi imalatı yapmaktadır. İşletme, A modeli yolcu taşıma feribotunun üretimi için İstanbul Deniz Otobüsleri (İDO) ile 2.000.000 TL karşılığında anlaşma sağlamıştır. Sözleşmenin şartları aşağıdaki gibidir;

- İDO sözleşme kapsamında, sözleşme fiyatının % 20'sini sözleşmenin başında ödeyecektir. Sözleşme bedelinin % 50'sini ise sözleşme boyunca eşit taksitlerle ödeyecektir.
- İDO, söz konusu yolcu gemisi yapımı tamamlanıp gerekli performans ve sürüş testlerini geçtikten sonra sözleşme fiyatının kalan % 30'luk kısmını ödeyecektir.
- Sözleşme kapsamında yolcu gemisinin yapımı 01.04.2019 tarihinde başlanarak 5 ay sürede tamamlanacaktır. Yolcu gemisinin İDO'ya son teslim tarihi 01.09.2019'dur.
- Müşterinin düzenli olarak yapacağı % 50'lik ödeme tutarı sözleşmede belirtilen 5 aylık üretim sürecine eşit olarak bölünecektir. Ödemeler, işletme sözü verilen edimi yerine getirmediği yapılmayacaktır.
- Eğer İDO sözleşmeyi fesih ederse işletmenin İDO'dan herhangi bir tazminat talep etme hakkı yoktur. Ancak fesih tarihine kadar İDO'nun yaptığı ödemelerin iadesi yapılmayacaktır.

¹ IFRS 15, Green Book (2016):1777 isimli çalışmadaki örnekten geliştirilmiştir.

Sözleşmenin başlangıcında alınan % 20'lik bedel bir sözleşme yükümlülüğüdür. Sözleşmeye istinaden alınan bu tutar sözleşmede edim yerine getirilene kadar 34X Sözleşme Yükümlülüğü Hesabı'nda izlenir. Edim yerine getirildiğinde, yani sözleşmede belirtilen yolcu gemisi teslim edildiğinde 34X Sözleşme Yükümlülüğü Hesabı'nda biriken tutar hasılatla yansıtılır. Sözleşmenin başlangıcında alınan (2.000.000 x % 20) 400.000 TL aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

-----	-----
102 BANKALAR HESABI	400.000
34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	400.000
-----	-----

Sözleşme boyunca her ay düzenli olarak alınacak olan (2.000.000 x % 50 / 5 ay) 200.000 TL edim yerine getirilene kadar, her ay tahsil edildiğinde 34X Sözleşme Yükümlülüğü Hesabı'na kaydedilir. 5 ay boyunca sözleşmeye bağlı olarak yapılacak olan tahsilatlar aşağıdaki gibi kaydedilir.

-----	-----
102 BANKALAR HESABI	200.000
34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	200.000
-----	-----

Sözleşmede belirtilen sürede (01.09.2019 tarihinde) yolcu gemisin teslim edilmesi ile birlikte sözleşmede belirtilen edim yerine getirilmiş demektir. Daha önce tahsil edilerek 34X Sözleşme Yükümlülüğü Hesabı'na kaydedilen tutarlar hasılatla aktarılır. Sözleşme süresinin sonunda alınacak olan % 30'luk tutar da doğrudan hasılat arasında muhasebeleştirilir. Sözleşme bitiminde yapılacak olan kayıt aşağıdaki gibi olacaktır. (KDV ihmal edilmiştir)

-----	-----
102 BANKALAR HESABI	600.000
34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	1.400.000
60X HASILAT HESABI	2.000.000
-----	-----

İDO üçüncü ayın içerisinde sözleşmeyi feshetmesi halinde, başta alınan 400.000 TL ile iki ay boyunca eşit taksitlerle alınan (200.000 x 2 ay) 400.000 TL, toplamda 800.000 TL diğer faaliyetlerle ilgili gelirler arasına yansıtılır. Sözleşmeye göre alınan tutarın geri iadesi mümkün olmadığı için doğrudan gelir olarak kapsamlı gelir tablosuna aktarılır. Üçüncü ay içerisinde sözleşmenin feshi varsayımına göre aşağıdaki yapılıır.

-----	-----
34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	800.000
649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN	
GELİR VE KÂRLAR HESABI	800.000
-----	-----

Örnek: ABC Çelik Hasır Üretim A.Ş., KLM İnşaat Taahhüt A.Ş. ile 40.000 TL'lik "Çit Hasır" ve 60.000 TL'lik "Kafes Hasır" satışı konusunda 15.04.2018 tarihinde sözleşme imzalamıştır. KLM İnşaat Taahhüt A.Ş., söz konusu ürünleri, taahhüt şeklinde aldığı inşaatlarında kullanacaktır. Sözleşme gereği 30.05.2018 tarihine kadar çit hasır teslim edilecek, 26.07.2018 tarihine kadar da kafes hasır teslim edilecektir. Sözleşmeye göre bütün teslimatlar tamamlanmadan ödeme yapılmayacaktır.

Sözleşmede belirtilen tarihlerde teslimatlar yapılmış ve KLM İnşaat Taahhüt A.Ş. aldığı ürünlerin bedelleri olan 100.000 TL'yi 01.09.2018 tarihinde bankadaki hesaptan ödemiştir. (KDV ihmal edilecektir)

- ABC Çelik Hasır Üretim A.Ş.'nin kayıtları

ABC Çelik Hasır Üretim A.Ş. 30.05.2018 tarihinde yaptığı 40.000 TL'lik çit hasır teslimatını hasılat olarak muhasebeleştirir. Ancak karşılığında doğan 40.000 TL'lik hakkını "alacak" olarak kaydetmeyip "sözleşme varlığı" olarak muhasebeleştirir. Çünkü 40.000 TL'lik hakkı, sadece zamanın geçmesine bağlı olarak elde edeceği bir tutar değildir. Bu tutarı alabilmesi için sözleşmedeki edimin yerine gelmesi, yani bütün teslimatların yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla bu tutar sözleşmeye bağlı bir varlık olduğu için 14X Sözleşme Varlığı Hesabı'nda izlenmesi gerekmektedir. ABC Çelik Hasır Üretim A.Ş.'nin ilk teslimatında yapacağı kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

-----30.05.2018-----

14X SÖZLEŞME VARLIĞI HESABI	40.000
60X HASILAT HESABI	40.000

ABC Çelik Hasır Üretim A.Ş. 26.07.2018 tarihinde yaptığı 60.000 TL'lik kafes hasır teslimatını hasılat olarak muhasebeleştirir. Daha önceki teslimatında doğan 40.000 TL'lik hakkını 14X Sözleşme Varlığı Hesabı'na kaydetmişti. Bütün teslimatlar yapıldığı için sözleşmedeki edim yerine gelmiş oldu. Bu durumda işletmenin satış sonucunda ortaya çıkan 100.000 TL'lik hakkını tahsil edebilmesi sadece zamanın geçmesine bağlıdır. Tahsilatın yapılması sözleşmeden kaynaklı başka bir şarta bağlı değildir. Dolayısıyla işletmenin satış sonucu ortaya çıkan 100.000 TL hakkını sözleşme varlığı olarak değil, alacak olarak izlemesi gerekmektedir. Sonuç olarak işletme 26.07.2018 tarihinde yaptığı 60.000 TL'lik kafes hasır teslimatını aşağıdaki gibi kaydeder.

-----26.07.2018-----

120 ALICILAR HESABI	100.000
14X SÖZLEŞME VARLIĞI HESABI	40.000
60X HASILAT HESABI	60.000

ABC Çelik Hasır Üretim A.Ş. 01.09.2018 tarihinde yaptığı tahsilatı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir.

-----01.09.2018-----

102 BANKALAR HESABI	100.000
120 ALICILAR HESABI	100.000

- KLM İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin kayıtları

KLM İnşaat Taahhüt A.Ş. 30.05.2018 tarihinde, inşaatlarında kullanmak üzere teslim aldığı 40.000 TL'lik çit hasır stok olarak muhasebeleştirir. Ancak karşılığında doğan 40.000 TL'lik yükümlülüğünü "borç" olarak kaydetmeyip "sözleşme yükümlülüğü" olarak muhasebeleştirir. Çünkü 40.000 TL'lik yükümlülüğü, sadece zamanın geçmesine bağlı olarak ödeyeceği bir tutar değildir. Bu tutarı ödemesi için sözleşmedeki edimin

yerine gelmesi, yani bütün teslimatların yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla bu tutar sözleşmeye bağlı bir yükümlülük olduğu için 34X Sözleşme Yükümlülüğü Hesabı'nda izlenmesi gerekmektedir. KLM İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin ilk teslimatında yapacağı kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

-----30.05.2018-----

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	40.000	
		34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI
		40.000

KLM İnşaat Taahhüt A.Ş. 26.07.2018 tarihinde teslim aldığı 60.000 TL'lik kafes hasırını stok olarak muhasebeleştirir. Daha önceki teslimatında doğan 40.000 TL'lik yükümlülüğünü 34X Sözleşme Yükümlülüğü Hesabı'na kaydetmişti. Bütün teslimatlar yapıldığı için sözleşmedeki edim yerine gelmiş oldu. Bu durumda işletmenin alımları sonucunda ortaya çıkan 100.000 TL'lik yükümlülüğünü yerine getirmesi sadece zamanın geçmesine bağlıdır. Ödemenin yapılması sözleşmeden kaynaklı başka bir şarta bağlı değildir. Dolayısıyla işletmenin alımları sonucu ortaya çıkan 100.000 TL yükümlülüğünü sözleşme yükümlülüğü olarak değil, borç olarak izlemesi gerekmektedir. Sonuç olarak işletme 26.07.2018 tarihinde yaptığı 60.000 TL'lik kafes hasır teslimatını aşağıdaki gibi kaydeder.

-----26.07.2018-----

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	60.000	
		34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI
		40.000
		320 SATICILAR HESABI
		100.000

KLM İnşaat Taahhüt A.Ş. 01.09.2018 tarihinde yaptığı ödemeyi aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir.

-----01.09.2018-----

320 SATICILAR HESABI	100.000	
		102 BANKALAR HESABI
		100.000

5. Sonuç ve Değerlendirme

Hasılatın ölçümü ve raporlanması ile ilgili TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının yayınlanması ile birlikte hasılat ile ilgili önemli düzenlemelere sahip TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlükten kaldırılmıştır. TFRS 15 Standardı eski standartlara göre hasılatın ölçümü ve raporlanmasında önemli farklılıklar ve bakış açıları getirmiştir. En önemli farklılıklardan birisi hasılatın bir sözleşmeye bağlı olması meselesidir. Sözleşmeye bağlı olarak da işletmenin sözleşmeden kaynaklanan alacakları veya sözleşmeden kaynaklanan borçları ortaya çıkabilmektedir. Standart bunların alacak veya borç olarak raporlanmasını istememektedir. Çünkü alacağın tahsili veya borcun ödenmesindeki tek şart zamanın geçmesidir. Ancak sözleşmeden kaynaklanan borç veya alçalarda zamanın geçmesi dışında, sözleşmeden kaynaklanan bazı sorumlulukların da yerine getirilmesi meselesi söz konusudur. Örneğin; sözleşmeden doğan alacağın tahsili için, sözleşmede belirtilen malın teslimi veya sözleşmede taahhüt edilen hizmetin ifası şartı gerekebilmektedir. TFRS 15, sözleşmeden kaynaklanan bu hak ve yükümlülükleri “sözleşme varlığı” ve “sözleşme yükümlülüğü” olarak, alacak ve borçlarından farklı olarak raporlanmasını istemektedir. Dolayısıyla sözleşme varlıklarının ve sözleşme borçlarının izlenebilmesi için Tekdüzen Hesap Planı'nda (THP); 14X Sözleşme Varlığı ve 34X Sözleşme Yükümlülüğü hesaplarının açılması uygun görünmektedir.

Kaynakça

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

Özerhan, Yıldız; Marşap, Beyhan ve Yanık, Serap Sabahat (2015), “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 17, Sayı 2: 193-226.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluş Standardı

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve