

TFRS YORUM 18

MÜŞTERİLERDEN VARLIK TRANSFERLERİ

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri” Yorumu 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 25/06/2009 tarih ve 27269 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Sözü edilen Yorumla ilişkin herhangi bir değişiklik Tebliği bulunmamaktadır.

TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri

İlgili düzenlemeler

- Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (2009'da yayımlanan)
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 18 Hasılat
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

Ön bilgi

- 1 Altyapı hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, müşterilerini bir ağa bağlamak ve elektrik, gaz veya su gibi kaynaklara devamlı surette erişimlerini sağlamak amacıyla kullanılacak olan maddi duran varlıkları müşterilerinden teslim alabilmektedir. Diğer yandan, söz konusu işletmeler bu tür varlıkların edinimi veya inşası için kullanılmak üzere müşterilerinden nakit para da alabilmektedir. Genellikle, müşterilerden, sunulacak olan mal veya hizmetlerden yararlanılması sırasında, kullanım düzeyine bağlı olarak ek ücretler talep edilir.
- 2 Müşterilerden varlık transferleri, altyapı hizmeti dışındaki sektörlerde de söz konusu olabilir. Örneğin; bilgi teknolojileri hizmetini dışarıdan sağlayan (*outsourcing*) bir işletme, mevcut maddi duran varlıklarını söz konusu hizmeti gerçekleştiren işletmeye transfer edebilir.
- 3 Bazı durumlarda, varlık transferini gerçekleştiren taraf ile mal veya hizmet kaynağına devamlı surette erişim sağlayacak ya da söz konusu mal veya hizmeti edinecek olan taraf birbirinden farklı olabilir. Bununla birlikte, uygunluğu nedeniyle, bu Yorum, varlık transferinde bulunan bu tür işletmeleri de müşteri olarak kabul etmektedir.

Kapsam

- 4 Bu Yorum, müşterileri tarafından maddi duran varlık transfer edilen işletmelerce, söz konusu transferlerin muhasebeleştirilmesi için uygulanır.
- 5 Bu Yorum kapsamındaki anlaşmalar, müşterinin bir ağa bağlanması veya mal veya hizmet kaynağına devamlı surette erişiminin sağlanması ya da söz konusu işlemlerin ikisini birden gerçekleştirmek amacıyla kullanılacak olan maddi duran varlıkların müşteriden transferini konu alan anlaşmaları içerir.
- 6 Bu Yorum, müşterinin bir ağa dâhil edilmesinde veya mal veya hizmet kaynağına sürekli olarak erişiminin sağlanmasında ya da söz konusu işlemlerin ikisinin birden gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere maddi duran varlık edinilmesi veya inşa edilmesi için harcanmak amacıyla müşteriden nakit para alınmasını konu edinen anlaşmalar için de uygulanır.
- 7 Bu Yorum, TMS 20'de tanımlanan devlet teşviği niteliğindeki transferler veya TFRS Yorum 12 kapsamında bulunan bir imtiyazlı hizmet anlaşması sonucunda kullanılmakta olan altyapılar için uygulanmaz.

Konular

- 8 Bu Yorum, aşağıda belirtilen konuları ele alır:
 - (a) Varlık tanımının karşılanıp karşılanmadığı,
 - (b) Varlık tanımı karşılanıyor ise, transfer edilen maddi duran varlık kaleminin ilk muhasebeleştirilme sırasında nasıl ölçüleceği,
 - (c) Maddi duran varlık kaleminin ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerinin kullanılması durumunda, buna ilişkin alacak kaydının nasıl muhasebeleştirileceği ve
 - (d) Müşterilerden nakit olarak gerçekleştirilen transferlerin nasıl muhasebeleştirileceği.

Varlık tanımı karşılanmakta mıdır?

- 9 Müşterisi tarafından maddi duran varlık transfer edilen işletmeler, ilgili varlık kaleminin Kavramsal Çerçeve'de yer verilen varlık tanımını karşılayıp karşılamadığını değerlendirir. Kavramsal Çerçeve'nin 49(a) Paragrafına göre; "Varlık, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir". Çoğu durumda, transfer edilen maddi duran varlığın sahiplik hakkı da elde edilir. Ancak, bir kalemin varlık niteliğinde olup olmadığının değerlendirilmesinde, sahiplik hakkı temel gösterge değildir. Diğer bir deyişle, transfer edilen varlığın müşteri tarafından kontrol edilmeye devam edildiği durumlarda, sahiplik hakkı devredilmiş olsa dahi, varlık tanımı karşılanmamış olacaktır.
- 10 Varlığı kontrol eden işletmeler, genellikle, söz konusu varlığı istediği gibi kullanabilirler. Örneğin, ilgili varlığı başka varlıklarla takas edebilir, mal veya hizmet üretiminde kullanabilir, başkalarına kiralayabilir, borçlarını ödemede kullanabilir, ellerinde tutmaya devam edebilir veya ortaklarına dağıtabilirler. Müşterisi tarafından maddi duran varlık transfer edilen işletmeler, söz konusu varlık üzerinde kontrol gücünün bulunup bulunmadığını değerlendirirken, ilgili tüm koşul ve durumları göz önünde bulundurmalıdır. Örneğin, transfer edilen maddi duran varlık kalemi bir veya birden fazla hizmetin sunumunda kullanılacak olmasına rağmen, bu varlığın işletiminin ve bakımının nasıl yapılacağına ve ne zaman yenileceğine karar verme hakkı işletmeye ait olabilir. Bu durumda, işletmenin, transfer edilen maddi duran varlık üzerinde kontrol gücünün bulunduğu sonucuna ulaşılır.

Transfer edilen maddi duran varlık kalemi ilk muhasebeleştirme sırasında nasıl ölçülür?

- 11 Transfer edilen kalemin varlık tanımını karşıladığı tespit edildiğinde, ilgili varlık TMS 16'nın 7 nci Paragrafı uyarınca maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir ve maliyeti, sözü edilen Standardın 24 üncü maddesi uyarınca, ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

Alacak kaydı nasıl muhasebeleştirilir?

- 12 İzleyen bölümlerde, maddi duran varlık transfer edilen işletmenin, ilgili varlık kaleminin 9-11 inci Paragraflar çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi gerektiği sonucuna ulaştığı varsayılmıştır.
- 13 TMS 18'in 12 nci Paragrafında belirtildiği üzere; "Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas, hâsılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir". Bu Yorumun kapsamında bulunan anlaşmalar dikkate alındığında, gerçekleştirilen maddi duran varlık transferlerinin birbirinden farklı mal veya hizmetlerin takası anlamına geldiği görülecektir. Dolayısıyla, TMS 18 çerçevesinde hasılat muhasebeleştirilmelidir.

Bağımsız olarak tanımlanabilen hizmetlerin belirlenmesi

- 14 Transfer edilen maddi duran varlık karşılığında, müşterinin bir ağa bağlanması, mal veya hizmet kaynağına devamlı surette erişim imkanı sağlanması ya da söz konusu işlemlerin ikisinin birden gerçekleştirilmesi gibi, bir veya birkaç hizmet sunulabilir. Bu durumda, TMS 18'in 13 üncü Paragrafına uygun olarak, sözleşme hükümleri içerisinde yer alan bağımsız olarak tanımlanabilen hizmetler tespit edilir.
- 15 Müşterinin bir ağa bağlanması hizmetinin bağımsız olarak tanımlanabilen bir hizmet olduğunu gösteren durumlar aşağıdaki gibidir;
- (a) Müşterinin hizmet ağıyla bağlantısı sağlanmış olup bu işlem müşteri açısından tek başına bir değer ifade etmektedir;
- (b) Bağlantı sağlanması işleminin gerçeğe uygun değeri güvenilir biçimde ölçülebilmektedir.
- 16 Transferi gerçekleştiren müşterinin, söz konusu ağa bağlanmak, mal veya hizmet kaynağına devamlı surette erişmek ya da bu işlemlerin ikisini birden gerçekleştirmek için gelecekte ödeyeceği fiyatın, ilgili varlığın transfer edilmediği durumlarda ödeyeceği fiyattan düşük olması, mal veya hizmet kaynaklarına devamlı surette erişim sağlanması işleminin bağımsız olarak tanımlanabilen bir hizmet olduğunu gösterir.
- 17 Transferi gerçekleştiren müşterinin, söz konusu ağa bağlanmak, mal veya hizmet kaynağına devamlı surette erişmek ya da bu işlemlerin ikisini birden gerçekleştirmek için, transferde bulunmayan

müşterilerle aynı fiyatı ödemesi; mal veya hizmet kaynağına devamlı surette erişim sunulması yükümlülüğünün, maddi duran varlık kaleminin transferine ilişkin sözleşmeden ziyade işletmelerin faaliyet izinleri/ruhsatları için öngörülen şartlardan veya diğer düzenlemelerden kaynaklandığını gösterir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi

- 18 Sadece tek bir hizmetin sunulduğu durumlarda, söz konusu hizmetin sunulmasıyla birlikte TMS 18'in 20 nci Paragrafı çerçevesinde hasılat muhasebeleştirilir.
- 19 Bağımsız olarak tanımlanabilen birden fazla hizmetin tespit edilebildiği durumlarda, TMS 18'in 13 üncü Paragrafı uyarınca, sözleşmeden alınan veya alınacak olan toplam bedelin gerçeğe uygun değeri her bir hizmete dağıtılır ve TMS 18'de yer alan muhasebeleştirme ilkeleri her bir hizmet için ayrı ayrı uygulanır.
- 20 Sözleşmenin bir bölümünün sürekli olarak hizmet sunulması işlemini içerdiği durumlarda, söz konusu hizmete ilişkin hasılatın muhasebeleştirileceği dönem, genellikle müşteri ile yapılan sözleşme hükümlerine göre belirlenebilir. Sözleşmede özel olarak herhangi bir dönem belirtilmediği durumlarda, hasılat, ilgili hizmetin sunulmasında kullanılan transfer edilmiş varlığın faydalı ömründen uzun olmayan bir dönem boyunca muhasebeleştirilir.

Müşterilerden nakit olarak gerçekleştirilen transferler nasıl muhasebeleştirilir?

- 21 Transferin nakit olarak gerçekleştiği durumlarda, 6 ncı Paragraf uyarınca, ilgili sözleşmenin bu Yorum kapsamında olup olmadığı değerlendirilir. Sözleşmenin bu Yorum kapsamında olduğu belirlendiğinde, alınan nakdin kullanılmasıyla inşa edilen veya edinilen maddi duran varlık kaleminin 9 ve 10 uncu Paragraflarda belirtilen varlık tanımını karşılayıp karşılamadığı değerlendirilir. Varlık tanımının karşılanması durumunda, ilgili maddi duran varlık kalemi TMS 16 uyarınca maliyet değeri üzerinden kaydedilir ve müşteriden nakden alınan tutar, bu Yorumun 13-20 nci Paragrafları çerçevesinde hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Yürürlük tarihi ve geçiş hükümleri

- 22 Bu Yorum, müşterileri tarafından 30/6/2009 tarihinden sonra varlık transfer edilen işletmelerce ileriye dönük olarak uygulanır. Bu Yorumun uygulanabilmesi için gerekli olan değerlerin ve diğer bilgilerin transfer tarihi itibarıyla elde edilmiş olmaları kaydıyla, erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu Yorumun uygulanmaya başlanma tarihi dipnotlarda açıklanır.