TMS 18

HASILAT

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 18 Hasılat" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

    1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu,
    2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 sıra no'lu,
    3. 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no'lu
    4. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 134 sıra no'lu,
    5. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 182 sıra no'lu,
    6. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu,
    7. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu,
    8. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu

    Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- Üçüncü değişiklik yeni yayımlanan TMS 27 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 30/06/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- İkinci, dördüncü ve beşinci değişiklikler ise doğrudan TMS 18 tarafından yapılmış olup, ikinci değişiklik 31/12/2007, dördüncü değişiklik 31/12/2008, beşinci değişiklik 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- Altıncı değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.

- Yedinci değişiklik TFRS 11 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- Sekizinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 18'in ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 18'in bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (http://www.kgk.gov.tr) ve ilgili Resmi Gazetelerden (http://www.resmigazete.gov.tr) ulaşabilirler.

Türkiye Muhasebe Standardı 18
(TMS 18)
Hasılat

Amaç

Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçevede, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. Bu Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Bu Standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu Standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar.

Kapsam

1. Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.
   (a) Mal satışları;
   (b) Hizmet sunumları ve
   (c) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler.
2. "-"
3. Mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.
4. Hizmet sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu standart kapsamında olmayıp, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardında belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında ele alınır.
5. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması aşağıda belirtilen gelir türlerini ortaya çıkarır:
   (a) Faiz – nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler;
   (b) İsim hakları – patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilenler ve
   (c) Temettüler – ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar.
6. Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu Standart kapsamına dahil değildir:
   (a) Finansal kiralama sözleşmeleri (bakınız: "TMS 17 Kiralama İşlemleri");(b) Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler (bakınız: TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* Standardı);
   (c) "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" kapsamındaki sigorta poliçeleri;

   [Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 18'in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

   (d) Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişmeler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme");

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18'in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(d) Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişmeler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: "TFRS 9 Finansal Araçlar" ve "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standartları);

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18'in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(d) Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişmeler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı)"

(e) Diğer dönen varlıkların değerindeki değişmeler;

(f) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişmeler (bakınız: "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler");

(g) Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması (bakınız: "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler");

(h) Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

Tanımlar

7. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Hasılat: Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

8. Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentası olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır.

Hasılatın Ölçümü

9. Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.[1]

10. Bir işlemden doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 18'in 11 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

11. Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

(a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya

(b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

[1] Bakınız: "TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri" Yorumu.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, bu Standardın 29 ve 30 uncu Paragrafları ile "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardına göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18'in 11 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

11. Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

    (a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya

    (b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

    Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, bu Standardın 29 ve 30 uncu Paragrafları ile TMS 39 ve TFRS 9 uyarınca faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18'in 11 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

11. Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

    (a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya

    (b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

    Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, bu Standardın 29 ve 30 uncu Paragrafları ile TFRS 9 uyarınca faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

12. Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

İşlemin ayrıştırılması

13. Bu Standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılamadığı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin

etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir.

Mal satışı

14. Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

    (a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;

    (b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;

    (c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

    (d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;

    (e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

15. Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağının değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

16. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:

    (a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması;

    (b) Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması;

    (c) Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;

    (d) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

17. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibariyle finansal tablolara yansıtılır.

18. Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılana veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

19. Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dahil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler

güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

Hizmetlerin sunumu

20. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:

    (a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

    (b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;

    (c) Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve

    (d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.[2]

21. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yönteme göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yönteme göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar."TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardı da hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu Standardın hükümlerinin genellikle hizmet sunumu kapsamında hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanması mümkündür.

22. Hasılat, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

23. İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya vardıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir:

    (a) Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırıma bağlanmış hakları,

    (b) Hizmet bedeli,

    (c) Ödeme şekli ve koşulları.

    İşletmede etkin bir dahili finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması da gereklidir. İşletme, hizmet sunumu devam ederken, verilen hizmete ilişkin hasılat tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir. Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

24. Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

    (a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,

    (b) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,

    (c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

    Hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz.

25. Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer

[2] Bakınız: "TMS Yorum 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi ve TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri" Yorumları.

bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.

26. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.

27. İşlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz.

28. İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, hasılat 26 ncı Paragraf hükmü yerine, 20 nci Paragraf hükmü çerçevesinde muhasebeleştirilir.

Faiz, isim hakları ve temettüler

29. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda 30 uncu Paragrafı esas alınarak muhasebeleştirilir:

    (a) İşlemle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve

    (b) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

30. Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

    (a) Faiz, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardının 9 uncu ve UR5–UR8 Paragraflarında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;

    (b) İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve

    (c) Temettüler; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

31. "-"

32. Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.

33. İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

34. Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Açıklama

35. İşletme tarafından aşağıdaki hususlar açıklanır:

    (a) Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları;

    (b) Aşağıdakilerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hasılat sınıfı tutarı:

        (i) Mal satışları

        (ii) Hizmet sunumları;

        (iii) Faiz;

        (iv) İsim hakları;

(v) Temettüler ve

(c) Her bir önemli hasılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı.

36. İşletmeler koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı hükümlerine göre açıklar. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar; garanti maliyetleri, ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar nedeniyle ortaya çıkabilir.

37. "-"

38. "-"

39. "-"

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 18'in 40 ıncı Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

40. Ekim 2010'da yayımlanan "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı ile 6(d) ve 11 inci Paragraflar değiştirilmiş ve 39 uncu Paragraf silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010'da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.

41. Ekim 2011'de yayımlanan TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar* Standardı tarafından 6(b) paragrafı değiştirilmiştir. TFRS 11 uygulandığında, söz konusu değişiklik de uygulanır.

42. TFRS 13, 7 nci paragrafta yer alan gerçeğe uygun değer tanımını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklik TFRS 13 uygulandığında uygulanır.