



Kamu Gözetimi Kurumu

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

# FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup  
TFRS'leri Uygulamayan İşletmeler İçin

## Modül 5

HASILAT

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

## MODÜL 5 - HASILAT

### 1. GİRİŞ

Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır.

Hasılat, finansal tablolarda yer alan unsurlar arasında işletmenin performansı hakkında en çok bilgi veren ve finansal tablo kullanıcılarının kararlarını en çok etkileyen kalemlerden birisidir.

Hasılatın gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir şekilde ölçülmesi, finansal tablolara alınması ve sunulması, işletmenin performansının değerlendirilmesinde ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasında önemli bir yer tutmaktadır.

Bu nedenle hasılatın ortaya çıktığı dönemde ve gerçeğe uygun bir şekilde finansal tablolara alınması işletmelerin performanslarının doğru olarak değerlendirilebilmesi açısından önem arz etmektedir.

Büyük ve Orta Boy İşlemeler İçin Finansal Raporlama Standardı Bölüm 5 Hasılat'ta;

- Hasılat tanımı yapılmakta ve hangi işlemlerden ortaya çıkan hasılatların bu bölüm kapsamında olduğu açıklanmakta,
- Hasılatın kayda alınmasına ve ölçülmesine ilişkin genel ilkeler belirlenmekte,
- Mal satışı, hizmet sunumu, inşa sözleşmeleri ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri için hasılatın kayda alınması ve ölçümüne ilişkin genel ilkelerin ne şekilde uygulanacağı düzenlenmektedir.

## 2. BÖLÜM ÖZETİ

TANIM	
Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.	
HASILATIN ÖLÇÜMÜ	
<p>Hasılat tutarı taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak belirlenir.</p> <p>Hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür.</p> <p>Hasılat bedelinin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı etkin faiz yöntemi ile ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden tespit edilir.</p>	
HASILATIN KAYDA ALINMASI	
<p>Hasılatın genel kayda alınma ölçütleri, ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesidir.</p> <p>Ayrıca mal satışı, hizmet sunumu, inşa sözleşmeleri ve faiz, isim hakkı ve kar payları için esas alınacak kayda alma ölçütleri ilgili başlıklar altında ele alınmaktadır.</p>	
MAL SATIŞI	HİZMET SUNUMU
<p>Mal satışından kaynaklanan hasılatın kayda alınması için sağlanması gereken ölçütler aşağıdaki gibidir;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.</li> <li>• Satılan mallar üzerinde bir kontrolün sürdürülmemesi.</li> <li>• Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.</li> <li>• İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması.</li> </ul>	<p>Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edildiği durumlarda hasılat tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulanarak kayda alınır. İşlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması için aşağıdaki ölçütlerin sağlanması gerekir.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.</li> <li>• İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması.</li> <li>• Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"><li>İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.</li></ul> <p>Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınır.</p>
<b>İNŞA SÖZLEŞMELERİ</b>	<b>FAİZ, İSİM HAKKI VE KÂR PAYLARI</b>
<p>İnşa sözleşmeleri; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak kâr veya zarara yansıtılır.</li><li>Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini gerektirmektedir.</li></ul> <p>Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınır.</p>	<p>Faiz, "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" bölümünde yer alan etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilir.</p> <p>İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk eder.</p> <p>Kâr payları ise, hissedarların ödemeyi alma hakkı olduğu anda kayda alınır.</p>

### 3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

#### 3.1. KAPSAM

##### **Paragraf 5.2 – Hasılat tanımı**

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan **gelirdir**.

##### **Açıklama:**

Gelir, *Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*'ın 48'inci paragrafında ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artış olarak tanımlanmıştır.

Gelir, hem hasılat hem de kazanç unsurlarını içerir. Hasılat; işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirlere dir. Kazanç ise hasılat olarak nitelendirilemeyen ancak gelir tanımını karşılayan diğer unsurlardır.

Hasılat ve kazanç arasındaki fark her zaman net olmayabilir. Gelirin hasılat olarak finansal tablolara alınması şartlara ve işletmenin faaliyetlerine göre farklılık gösterebilir.

##### **Örnek 5.1:**

Bir araç kiralama şirketi politikası gereği elinde bulundurduğu araçları 2 yıl boyunca kiraladıktan sonra satışını yapmaktadır.

İşletme olağan faaliyetleri esnasında belirli bir süre kiraya verdiği araçları rutin olarak sattığından kiralanmasına son verilen ve satışı yapılacak olan araçlar maddi duran varlıklardan stoklara aktarılır ve satışları yapıldığında elde edilen gelir hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.

##### **Örnek 5.2:**

Bir üretim işletmesinin yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırdığı binaları ve çeşitli finansal yatırımları bulunmaktadır. İşletme cari dönemde bu yatırımlarından kâr veya zarar tablosuna değer artış kazancı yansıtmıştır. Aynı zamanda cari dönemde üretimde kullandığı makinelerin belirli bir kısmını defter değerinin üzerinde bir tutarla satmıştır.

Üretim işletmesi açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller ile finansal yatırımlardan elde edilen değer artış kazançları hasılat tanımını karşılamamaktadır. Aynı şekilde maddi duran varlığın satışından elde edilen getiriler hasılat olarak değil satış kazancı olarak kâr veya zarar yansıtılır.

### **Paragraf 5.3 – Bu Bölüm Kapsamındaki İşlem ve Olaylar**

Bu bölüm, aşağıdaki işlem ve olaylardan elde edilen hasılatın kayda alınmasında uygulanmaktadır:

- a) Mal satışı (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan malların satışı).
- b) Hizmet sunumu.
- c) İşletmenin yüklenici olduğu inşaa sözleşmeleri.
- ç) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı.

### **Açıklama:**

Bu bölüm mal satışından, hizmet sunumundan, işletmenin yüklenici olduğu inşaa sözleşmelerinden ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından kaynaklanan faiz, isim hakkı ve kâr payı şeklinde ortaya çıkan hasılatın kayda alınması ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkelerini belirlemektedir.

Bu bölümde kapsama dâhil işlem ve olaylar için genel kayda alma ve ölçüm ilkeleri belirlenmiş, ayrıca yukarıda sayılan her bir işlem ve olay bazında ayrı ayrı olmak üzere kayda alma ve ölçüm ilkeleri açıklanmıştır.

Hasılat tanımından da anlaşılacağı üzere maddi duran varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen gelirler işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında ortaya çıkmadığından hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmaz. Bu kapsamda özellikle mal satışından doğan hasılatın işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan malların satışından ortaya çıktığı vurgulanarak maddi duran varlıklar bölümüyle uyum da sağlanmıştır.

### **Paragraf 5.4 – Bu Bölüm Kapsamı Dışındaki İşlem ve Olaylar**

Bu bölüm, bu Standardın diğer bölümlerinde ele alınan bazı işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatla ya da diğer gelirlere uygulanmaz. Bu tür hasılat ya da diğer gelirler aşağıdakileri içerir:

- a) *“Kiralamalar”* bölümü uyarınca kiralamalardan ortaya çıkan hasılat ya da gelirler.
- b) *“Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler”* bölümü uyarınca iştirak ya da müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlardan elde edilen kâr payları veya diğer gelirler.
- c) *“Finansal Araçlar ve Özkaynaklar”* bölümü uyarınca finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ya da bunların elden çıkarılmasından ortaya çıkan gelirler.
- ç) *“Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”* bölümü uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki

değişimlerden ortaya çıkan gelirler.

- d) “*Tarımsal Faaliyetler*” bölümü uyarınca canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ortaya çıkan gelirler.

### **Açıklama:**

BOBİ FRS’de bazı hasılat ve diğer gelirlerin ölçümü ve kayda alınması başka bölümlerde özel olarak ele alınmıştır. Bu gelirler Bölüm 5 Hasılat uyarınca değil, ele alındığı bölümün hükümleri çerçevesinde finansal tablolara alınır.

Örneğin, esas faaliyetleri kapsamında olsa dahi bir duran varlığının kullanım hakkının devredildiği kiralama işlemlerinden doğan gelirler bu bölüm uyarınca değil; Bölüm 15 Kiralamalar uyarınca finansal tablolara alınır.

Benzer şekilde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir hisse senedinin değerinin artmasından kaynaklanan gelirler de Bölüm 9 Finansal Araçlar uyarınca finansal tablolara alınacaktır.

## **3.2. HASILATIN KAYDA ALINMASI**

### **Paragraf 5.5 – Hasılatın kayda alınması için gerekli ölçütler**

Hasılatın kayda alınma ölçütleri, ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesidir. Bu bölümde, bu ölçütlerin hangi durumlarda karşılandığı ve dolayısıyla hasılatın ne zaman kayda alınacağı belirlenmektedir.

### **Açıklama:**

Hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili temel husus hasılatın finansal tablolara yansıtılacağı zamanın belirlenmesidir. Bu bölümde hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için iki genel ölçüt belirlenmiştir.

Hasılatın kayda alınması için gerekli olan bu genel ölçütler *Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*’ın 1.50 paragrafında yer alan gelir tanımını karşılayan bir kalemin finansal tablolara alınma ölçütleri ile aynıdır. Hasılatın finansal tablolara alınması için bu ölçütlerin karşılanması gerekmektedir birlikte hasılatı doğuran bu bölüm kapsamındaki her bir olay ve işlem türü için (örneğin mal satışı, hizmet sunumu) ayrıca belirlenen ilave ölçütlerin de karşılanması gerekmektedir. (Bakınız: 5.14 paragrafı)

### **Paragraf 5.6 – Hasılatın bir işlemin kısımları arasında ayrıştırılması**

Bu bölümde yer alan kayda alma ölçütleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda kayda alma ölçütlerinin, işlemin özünü yansıtmak amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerekebilir. Örneğin,



bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis bedelini de içeriyorsa, kayda alma ölçütleri, işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanır.

### **Açıklama:**

Bazı durumlarda hasılatı doğuran işlem tek bir işlem olsa da özünde bu işlem ayrıştırılabilir nitelikteki farklı kısımlardan oluşabilir. Bu durumda işlemin özünü gerçeğe uygun bir şekilde finansal tablolara yansıtmak amacıyla hasılat doğuran bir işlemin ayrıştırılması ve hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin ölçütlerin bu kısımlara ayrı ayrı uygulanarak, bu kısımlara ilişkin hasılatın finansal tablolara ayrı ayrı alınması gerekebilir.

İşlemin ayrıştırılabilir kısımları için kayda alma ölçütlerinin ayrı ayrı uygulanıp uygulanmayacağı değerlendirilirken; işlemin özü ve ayrıştırmanın finansal tablolara etkileri belirlenerek, ayrıştırmanın gerekli olup olmadığına karar verilir. Bir işlemin farklı ekonomik özü olan iki veya daha fazla bileşeni olduğunda, hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin ölçütler işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanır. Bir işlemin farklı ekonomik özü bulunan birden fazla ayrıştırılabilir kısmının bulunduğu durumlara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir.

- İşlemin kısımlarının müşteri için seçimlik olması (örneğin tek bir işlemle ürünün ve isteğe bağlı garantinin alınması) ya da
- İşlemin kısımlarının bağımsız olarak temin edilebilir olması (örneğin araç bakım hizmetinin farklı taraflardan temin edilebildiği bir durumda aracın ve bakım hizmetinin birlikte alındığı bir işlem).

Ancak bazı durumlarda satıcının birden fazla kısmı sadece bir paket halinde müşterilerine sunduğu ve bu kısımlardan hiçbirini bireysel olarak müşterilerine temin etmediği durumlar olabilir. Bu durumda dahi, bu satıcının bireysel olarak temin etmediği kısmı diğer satıcılar bireysel olarak temin ediyorsa, söz konusu kısımlar ayrıştırılabilir niteliktedir.

İşlemin kısımlarının ayrıştırılabilir olduğuna karar verilmesi durumunda ayrıştırılabilir kısımların ayrı olarak kayda alınabilmesi için hasılatın kısımlar arasında güvenilir bir şekilde dağıtılabilir olup olmadığının da göz önünde bulundurulması gerekir.

Bir işlemin birden fazla ayrıştırılabilir kısmı bulunduğu ve işlemin özünü gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılması amacıyla bu kısımların ayrı olarak kayda alınması gerektiğinde toplam bedel her bir ayrıştırılabilir kısma dağıtılır. Ayrıştırılabilir kısımların ayrı bir işlemle temin edilmesi durumunda beklenen satış fiyatlarını makul ölçüde yansıtan güvenilir bir esasa göre toplam bedelin ilgili kısımlara dağıtılması gerekir. Bu kapsamda yönetim, muhakemesini kullanarak müşterinin ayrıştırılabilir her bir kısım için ödediği tutarı makul ölçüde yansıtan bir dağıtım yöntemi seçer.

### **Örnek 5.3:**

Bir otomobil bayisi yeni bir kampanya yapmış ve sınırlı bir süre için araç alanlara ücretsiz 3 yıllık servis hizmeti hediye etmiştir. Bu kampanya haricinde ise bayi servis

hizmetini ücretli olarak ayrıca sunmaktadır ve müşterinin aracı ve servis hizmetini ayrı ayrı satın alması mümkündür. Müşteri promosyon dönemi içerisinde satın aldığı araç için 185.000 TL peşin ödeme yapmış ve 3 yıllık ücretsiz servis hizmeti almaya hak kazanmıştır.

Promosyon dönemi dışında aracın peşin bedeli 185.000 TL ve 3 yıllık servis ücretinin peşin bedeli 3.000 TL'dir. Bu durumda işletme hasılatı araç satışı ve servis hizmeti açısından finansal tablolara aşağıdaki şekilde alacaktır.

Promosyon dönemi boyunca işletme tek bir işlemle ayrıştırılabilir iki kısmın satışını gerçekleştirmektedir. Bunlar;

- Mal satışı (araç satışı) ve
- Hizmet sunumu (3 yıllık ücretsiz servis hizmeti)

İşlemin özünün ve hasılatın finansal tablolara gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılabilmesi için mal satışı ve hizmet sunumu kısımlarının ayrı olarak kayda alınması gerekir. İki kısım ayrıca satılabilir olduğundan elde edilen bedelin her bir kısmın ayrı bir işlemle temin edilmesi durumunda geçerli olan satış fiyatları dikkate alınarak ayrıştırılması mümkündür.

Bu iki kısım için hasılatın kayda alma ölçütlerini de ayrı ayrı değerlendirmesi gerekecektir (mal satışı için 5.14 paragrafı ve hizmet sunumu için 5.19 paragrafı dikkate alınır).

İşletme toplam bedelin kısımlarının bireysel satış fiyatları oranınca dağıtılmasının müşterinin ayrıştırılabilir her bir kısım için ödediği tutarı makul ölçüde yansıtacağını değerlendirmiştir. Buna göre her bir kısım için yapılacak muhasebe işlemleri aşağıdaki gibidir.

Hasılat yaratan işlem	Tek başına satış fiyatı	Toplam bedel içindeki oranı	Finansal tablolara alınacak olan hasılat
Araç satışı	185.000	%98,40	<b>182.040 TL</b>
Servis hizmeti	3.000	%1,6	<b>2.960 TL</b>

Hasılatla ilişkin satışın yapıldığı tarihte yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Bankalar	185.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		182.040 TL
Ertelenmiş Gelirler		2.960 TL

### **Paragraf 5.7 – Birden fazla işlemin tek bir işlem gibi ele alınması**

Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği zaman ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, kayda alma ölçütleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, mal satışı sırasında

satış işleminin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma da yapılmış olabilir; bu durumda kayda alma ölçütleri iki veya daha fazla işleme birlikte uygulanır.

### **Açıklama:**

Bazı durumlarda bu bölüm hükümlerinin uygulanması açısından birden fazla işlemin bir arada (tek bir işlem gibi) ele alınması gerekebilir. Birden fazla işlemin birlikte ele alınarak kayda alma ölçütlerinin bu işlemlere birlikte uygulanıp uygulanmayacağı değerlendirilirken öncelikle işlemlerin özünün gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılabilmesi için bir arada ele alınmalarına ihtiyaç olup olmadığı değerlendirilir. Bu değerlendirme yapılırken aşağıdaki hususlar dikkate alınabilir:

- Sahiplik yasal olarak devredilse de satıcı mal ve hizmetlere ilişkin risk ve getirileri devretmemiş olabilir,
- İşlemler hukuki ya da ekonomik olarak birbirine bağlı olabilir,
- İşlemler aynı tarafla aynı zamanda yapılmış olabilir,
- İşlemler ayrı ayrı değerlendirildiğinde ticari özünü yitiriyor olabilir.

Bu tür işlemler için verilebilecek en yaygın örnek satış ve sonrasında geri alımın yapıldığı ve amacı işletme varlıklarının elden çıkarılmasından ziyade işletmeye finansman sağlanması olan işlemlerdir. Tabii ki satış ve geri alımın olduğu tüm işlemler bu şekilde değerlendirilemeyeceğinden her bir işlemdeki hususların ayrıca ele alınması gereklidir.

### **Örnek 5.4:**

Makine üreticisi bir işletme stoku niteliğindeki bir makinesini bankaya 1.000.000 TL'ye satmış ve bir yıl sonra aynı makineyi 1.200.000 TL'ye alma sözleşmesi yapmıştır.

Sözleşmenin yapıldığı tarihte makinenin gerçeğe uygun değeri 1.500.000 TL'dir ve yıllık faiz oranı %20'dir. Banka makineyi başka bir işletmeye satmamaktadır.

İşletme makinenin satışı dolayısıyla finansal tablolarına herhangi bir hasılat yansıtmaz. Gerçekleşen işlemlerin özüne bakıldığında işletmenin bankadan 1.000.000 TL kredi aldığı ve ilgili kredinin makinenin sahipliğinin devredilmesiyle güvence altına alındığı görülmektedir. İşletme kredi borcunu ödedikten sonra makinenin sahipliği tekrar işletmeye geçecektir. Bu durumda, işlemin özü dikkate alındığında, bir alım ve satım işlemi finansal tablolara alınmaz. İşletme bankadan aldığı 1.000.000 TL'yi finansal tablolarında teminatlı borç olarak gösterir ve makine de işletmenin finansal tablolarında izlenmeye devam eder.

200.000 TL ise finansal tablolara finansman gideri olarak alınır.

### 3.3. HASILATIN ÖLÇÜMÜ

#### **Paragraf 5.8 – Hasılatın ölçümüne ilişkin genel ilke**

Hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür.

#### **Açıklama:**

Hasılat finansal tablolara alınırken yapılan iskonto ve indirimler düşülerek müşteriden elde edilecek olan net tutar dikkate alınır. Kasa iskontoları genellikle satış esnasında bilinir. Ancak, miktar iskontosu raporlama dönemi sonu itibarıyla belirsiz ise uygulanacak miktar iskontosuna yönelik en iyi tahmin yansıtılacak şekilde hasılat finansal tablolara alınır ve sonrasında gerçekleşen iskonto tutarına göre hasılatta düzeltme yapılır. Erken ödeme iskontosu yapılması durumunda ise (örneğin vadenin 30 gün olması ve 10 gün içinde ödeme yapılması durumunda %5 indirim yapılması) dönem sonunda iskontodan yararlanacak müşteri sayısına yönelik tahminler esas alınarak hasılat tutarı kayda alınır. İşletme kayıtlarını tutarken hasılatı brüt tutar üzerinden kaydediyorsa ve indirimler için ayrı bir hesap kullanıyorsa finansal tablolar hazırlanırken indirimler için tutulan hesabın kapatılarak hasılat tutarının netleştirilmesi gerekmektedir.

#### **Örnek 5.5:**

İşletme ürünlerini birim başına 500 TL'den satmaktadır. Ancak 500 adet ve üzeri ürün alımlarında satış fiyatı üzerinden %5 iskonto uygulanmaktadır. İşletmenin bir müşterisi işletmeden tek seferde 1.200 adet ürün satın almış ve ödemeyi peşin olarak yapmıştır.

Yapılan kasa iskontosu düşülerek hasılat  $1.200 \times 0,95 \times 500 = 570.000$  TL üzerinden finansal tablolarda yer almalıdır.

#### **Örnek 5.6:**

Bir üretici, ürettiği mallardan her birini, 500 TL'ye satmaktadır. Diğer yandan üretici, 100 adet ya da daha fazla miktardaki siparişlerde, müşteriye %20'lik bir iskonto sağlamaktadır. Ayrıca, müşterinin, tek bir finansal raporlama dönemi süresince 1.000 adet ya da daha fazla sayıda mal satın alması durumunda, üretici, müşteriye, içinde bulunulan finansal raporlama döneminde satın alınan tüm ürünlerin liste fiyatı üzerinden ilave %10'luk bir iskonto da sağlamaktadır.

Bir müşteri, tek bir finansal raporlama dönemi süresince her ay 100 adet toplamda ise 1.200 adet mal satın almıştır.

İşletme hasılat tutarını aşağıdaki şekliyle finansal tablolarına alır.

Üretici, söz konusu finansal raporlama dönemine ilişkin olarak mal satışından kaynaklanan toplam hasılat tutarını 420.000 TL olarak finansal tablolarına alır (1.200 adet × (500 TL liste fiyatı eksi 150 TL (%30 × 500 TL) iskonto).

**Örnek 5.7:**

Bir üretici, ürettiği mallardan her birini 500 TL'ye satmaktadır. Diğer yandan üretici 12 aylık süre boyunca 1.000 adet ya da daha fazla sayıda mal satın alan müşterilerine liste fiyatı üzerinden %10'luk bir iskonto sağlamaktadır. İşletmenin bir müşterisi ilk alımını Temmuz ayında yapmış ve aralarındaki anlaşmayla bir sonraki yılın haziran ayı sonuna kadar 1.000 adet ya da üzeri alımlarda yüzde %10'luk iskontonun uygulanacağı belirlenmiştir. Müşteri işletmenin hesap dönemi sonu olan 31.12.20X0 tarihine kadar Temmuz ve Ekim aylarında 350'şer adet olmak üzere toplamda 700 adet ürün satın almış ve karşılığında 350.000 TL ödeme yapmıştır. İşletme tahminlerine göre müşterinin Haziran ayı sonuna kadar alımlarının 1.000 adet üzerine çıkmasını beklemektedir.

Buna göre işletme hesap dönemi sonu itibarıyla müşterinin miktar iskontosuna hak kazanacağını beklediğinden 31.12.20X0 tarihinde sona eren hesap döneminde söz konusu satışlar için  $350.000 \times 0,9 = 315.000$  TL tutarında hasılat ve 35.000 TL tutarında ertelenmiş gelir kayda alacaktır.

Bu kapsamda aşağıdaki şekilde kayıtlar gerçekleştirilebilir (KDV ihmal edilmiştir);

Temmuz ayı satış kaydı;

Kasa	175.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		175.000 TL

Ekim ayı satış kaydı;

Kasa	175.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		175.000 TL

31.12.20X0 tarihi itibarıyla indirimin tahakkuk kaydı;

Satış İskontoları	35.000 TL	
Ertelenmiş Gelirler		35.000 TL

**Örnek 5.8:**

Bir üretici, ürettiği mallardan her birini 60 gün vadeli olarak 1.000 TL'ye satmaktadır. Erken ödemeyi teşvik etmek amacıyla üretici, müşteri malları satın aldıktan sonra 30 gün içinde ödeme yaparsa %10'luk erken ödeme iskontosunu sağlamaktadır.

A Müşterisi 100 birim mal alarak 30 gün içinde ödeme yapmıştır.

B Müşterisi 100 birim mal alarak 60 gün sonra ödeme yapmıştır.

İşletme hasılatı bu iki satış işlemi çerçevesinde aşağıdaki şekliyle finansal tablolara alır.

A müşterisi 90.000 TL'lik ödeme yapmıştır. Bu hasılat tutarı genellikle iki aşamada finansal tablolara alınır. Öncelikle 100.000 TL tutarında hasılat finansal tablolara alınır, daha sonra erken ödeme yapıldığında kaydedilen hasılat ve ticari alacak tutarı 10.000 TL tutarında azaltılır. Dolayısıyla dönem sonunda finansal tablolarda yer alacak hasılat tutarı 90.000 TL olur.

B müşterisi 100.000 TL'lik bir ödeme yapacak ve finansal tablolara yansıtılacak olan hasılat tutarı 100.000 TL olacaktır.

### Örnek 5.9:

Bir işletme, ürettiği mallardan her birini 90 gün vadeli olarak 100.000 TL'ye satmaktadır. Erken ödemeyi teşvik etmek amacıyla işletme, müşteri malları satın aldıktan sonra 30 gün içinde ödeme yaparsa %10'luk erken ödeme iskontosu sağlamaktadır.

İşletmenin dönem sonu itibarıyla 3.000.000 TL tutarında ticari alacağı bulunmaktadır. İşletmenin 800.000 TL tutarındaki alacaklarının vadesi 60 günden daha az kalmıştır. İşletme ayrıca 1.000.000 TL alacağı bulunduğu müşteri grubunun erken ödeme iskontosundan faydalanmayacağını beklemektedir. Geriye kalan 1.200.000 TL alacağı bulunduğu müşterileri grubunun ise erken ödeme iskontosundan faydalanacağını tahmin etmektedir.

Buna göre işletmenin karşılığında 1.200.000 TL alacak kaydettiği mal satışlarına ilişkin hasılat tutarında %10 indirim yapılması gerekecektir. Buna göre işletmenin dönem sonunda yapması gereken erken ödeme iskontosuna ilişkin tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi gerçekleştirilebilir:

Satış İskontoları	120.000 TL	
Ticari Alacaklar		120.000 TL

### Paragraf 5.9 – Hasılat bedelinde vade farkı ayrıştırması yapılması

Hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. “Finansal

**Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.**

### **Açıklama:**

BOBİ FRS’de hasılatın finansal tablolara alınması sırasında, hasılatın kayda alınması ile müşterinin ödemeyi yapması arasında bir yıldan kısa bir süre bulunması durumunda vade farkına ilişkin bir düzeltmenin yapılmaması öngörülmüştür.

Hasılatın kayda alınması ile ödeme arasında 1 yıldan daha uzun bir süre olması durumunda sözleşmenin finansman bileşeninin göz ardı edilemeyecek kadar önemli olacağı değerlendirilmiştir. Bu nedenle işletmenin etkin faiz yöntemi ile finansman bileşenini ayrıştırması ve hasılat tutarını vade farkını içermeyen bir tutarda finansal tablolara alması öngörülmüştür. Bu durumda hasılat peşin bedel üzerinden ölçülecek ve tahsil edilecek tutarın nominal değeriyle peşin bedel arasındaki fark faiz geliri olarak vade süresinde muhasebeleştirilecektir.

### **Örnek 5.10:**

İşletme, 1/2/20X0 tarihinde 18 ay vadeli 240.000 TL + %18 KDV tutarında mal satışı yapmış ve karşılığında senet almıştır. Malların peşin satış tutarı 200.000 TL + %18 KDV’dir.

Malların satıldığı tarih ve bedelin elde edileceği tarih arasında bir yıldan daha uzun bir süre olduğundan hasılatın finansal tablolara alınması sırasında vade farkı ayrıştırılacak ve hasılat malların peşin bedeli üzerinden finansal tablolara yansıtılacaktır.

Malların satıldığı tarihte hasılat, malların peşin bedeli üzerinden finansal tablolara alınacak; peşin bedel ile vadeli bedel arasındaki fark etkin faiz yöntemi kullanılarak faiz geliri olarak dönemler itibariyle Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler kaleminde gösterilecektir.

Etkin faiz oranının hesaplanmasında iç verim oranı formülünden yararlanılabilir. Bu örnekte tek seferlik bir ödeme olduğundan aşağıdaki bugünkü değer formülü yardımıyla etkin faizin hesaplanması mümkündür.

$$\text{Bugünkü Değer (BD)} = \frac{\text{Gelecek Değer (GD)}}{(1 + \text{Faiz})^{\text{Dönem sayısı}}}$$

$$243.200 = \frac{283.200}{(1 + \text{Faiz})^{18}}$$

$$\text{Faiz} = \%0,8495$$

Aynı formülden hareketle; 31/12/20X0 tarihinde etkin faiz oranı kullanılarak Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler kaleminde sunulacak tutar aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

Satış işleminin üzerinden 11 ay geçmiş; senedin vadesine de 7 ay kalmıştır. Dolayısıyla işletme gelecekte elde edeceği tutarı yukarıda hesaplanan etkin faiz

oranını kullanarak 7 ay indirgemek suretiyle 31/12/20X0 tarihindeki değerine ulaşacaktır. İşletme tahsil edilecek tutarın dönem sonundaki değeriyle satış tarihindeki değeri arasındaki farkı faiz geliri olarak dönemin finansal tablolarına yansıtacaktır.

$$\text{Tahsil edilecek tutarın dönem sonundaki değeri} = \frac{283.200}{(1+0,008495)^7} = 266.917 \text{ TL}$$

Dolayısıyla 266.917-243.200=23.717 TL tutarında Ticari Alacaklara İlişkin Faiz Geliri Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler Kaleminde sunulacaktır.

İşletme senedin vadesi dolduğunda vade farkının kalan kısmını da (283.200-266.917=16.283 TL) finansal tablolara yansıtacaktır.

1/2/20X0 tarihindeki kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Alacak Senetleri	283.200 TL	
Yurtiçi Satışlar		200.000 TL
Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri		40.000 TL
Hesaplanan KDV		43.200 TL

31/12/20X0 tarihindeki kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri	23.717 TL	
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler		23.717 TL

31/07/20X1 tarihindeki kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Kasa	283.200 TL	
Alacak Senetleri		283.200 TL

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri	16.283 TL	
Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri		16.283 TL

### Örnek 5.11:

İşletme, 1/7/20X0 tarihinde 240.000 TL + %18 KDV tutarında mal satışı yapmıştır. Taksitler ay sonlarında eşit taksitlerle 30 ayda ödenecektir. Malların peşin satış tutarı 200.000 TL + %18 KDV'dir.

Malların satıldığı tarih ve bedelin elde edileceği tarih arasında bir yıldan daha uzun bir süre olduğundan hasılatın finansal tablolara alınması sırasında vade farkı ayrıştırılacak ve hasılat malların peşin bedeli üzerinden finansal tablolara yansıtılacaktır.

Buna göre 01.07.20X0 tarihinde 200.000 TL tutarında hasılat finansal tablolara yansıtılacaktır. Tahsil edilecek bedel ile peşin bedel arasındaki 40.000 TL'lik fark ise



vade süresince faiz geliri olarak Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler kaleminde gösterilecektir.

Faiz gelirinin hesaplanmasında ilk olarak etkin faiz oranının bulunması gerekir. Etkin faiz oranı 283.200 TL'lik alacak senetlerini 30 aylık vade boyunca alacak senetlerinin 01.07.20X0 tarihindeki 243.200 TL'lik defter değerine indiregeyen oran olacaktır. Buna göre iç verim oranı kullanılarak hesaplanan etkin faiz oranı aylık bazda % 1,0119'dur.

Etkin faiz oranı kullanılarak aylık bazda tahakkuk eden faiz gelirleriyle alacağın aybaşı ve sonu itibarıyla defter değerleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

AYLAR	ALACAĞIN AYBAŞINDAKİ DEFTER DEĞERİ	AYLIK FAİZ GELİRİ	AYLIK TAHSİLAT	ALACAĞIN AYSONUNDAKİ DEFTER DEĞERİ
Temmuz X0	243.200	2.461	9.440	236.221
Ağustos X0	236.221	2.390	9.440	229.171
Eylül X0	229.171	2.319	9.440	222.051
Ekim X0	222.051	2.247	9.440	214.858
Kasım X0	214.858	2.174	9.440	207.592
Aralık X0	207.592	2.101	9.440	200.253
Ocak X1	200.253	2.026	9.440	192.839
Şubat X1	192.839	1.951	9.440	185.350
Mart X1	185.350	1.876	9.440	177.786
Nisan X1	177.786	1.799	9.440	170.145
Mayıs X1	170.145	1.722	9.440	162.427
Haziran X1	162.427	1.644	9.440	154.631
Temmuz X1	154.631	1.565	9.440	146.755
Ağustos X1	146.755	1.485	9.440	138.801
Eylül X1	138.801	1.405	9.440	130.765
Ekim X1	130.765	1.323	9.440	122.648
Kasım X1	122.648	1.241	9.440	114.450
Aralık X1	114.450	1.158	9.440	106.168
Ocak X2	106.168	1.074	9.440	97.802
Şubat X2	97.802	990	9.440	89.352
Mart X2	89.352	904	9.440	80.816
Nisan X2	80.816	818	9.440	72.194
Mayıs X2	72.194	731	9.440	63.484
Haziran X2	63.484	642	9.440	54.687
Temmuz X2	54.687	553	9.440	45.800
Ağustos X2	45.800	463	9.440	36.824
Eylül X2	36.824	373	9.440	27.756
Ekim X2	27.756	281	9.440	18.597
Kasım X2	18.597	188	9.440	9.345
Aralık X2	9.345	95	9.440	0

Yukarıdaki hesaplamalara göre 20X0 yılı hesap döneminde 13.693 TL, 20X1 yılı hesap döneminde 19.195 TL ve 20X2 yılı hesap döneminde 7.112 TL olmak üzere toplamda 40.000 TL tutarındaki faiz geliri esas faaliyetlerden diğer gelirler kaleminde sunulacaktır.

**Örnek 5.12:**

İşletme peşin satış fiyatı 50.000 TL + %18 KDV olan bir malı 1/1/20X0 tarihinde 60.000 TL'ye satmıştır. Bu satış karşılığında 1/11/20X0 vadeli 60.000 TL + %18 KDV değerinde bir senet almıştır.

Satıştan doğan ticari alacak, alacağın ilk muhasebeleştirme tarihi ile alacağın tahsil edileceği tarih arasındaki süre bir yıldan kısa olduğu için, hasılat vade farkı ayrıştırılmaksızın ölçülecektir. Ayrıca karşılığında alınacak alacak ilk muhasebeleştirme tarihinden tahsil edileceği tarihe kadar herhangi bir indirim yapılmadan itibari değeri üzerinden finansal tablolarda taşınacaktır.

1.1.20X0 tarihinde satış işleminden ortaya çıkan ticari alacak için yapılacak kayıt:

Alacak Senetleri	70.800 TL	
Yurtiçi Satışlar		60.000 TL
Hesaplanan KDV		10.800 TL

1.11.20X0 tarihinde alacak tahsil edildiğinde yapılacak kayıt:

Kasa	70.800 TL	
Alacak Senetleri		70.800 TL

**Paragraf 5.10 – Üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarların hasılatla dâhil edilmemesi**

Hasılat tutarı içerisinde yalnızca işletmenin kendi adına sağlayabileceği brüt ekonomik fayda yer almalıdır. Üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarlar hasılat olarak değerlendirilmez. Bu kapsamda, örneğin, katma değer vergisi hasılat olarak kayda alınmaz. Acente ilişkisinde de, acente yalnızca komisyon tutarını hasılat olarak kaydeder.

**Açıklama:**

Hasılat yalnızca işletmenin kendi adına edindiği ya da edinmeyi beklediği brüt ekonomik fayda girişlerini içerir. Diğer taraftan, buradaki “brüt” ifadesi üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarları kastetmemektedir. Örneğin, işletme tarafından devlet adına tahsil edilen katma değer vergisi hasılat olarak kaydedilmeyecektir.

Acente ilişkisinde acente olarak faaliyet gösteren bir işletme, başka bir işletmenin nihai müşterilere mal veya hizmet sunumuna aracılık etmekte ya da o işletme adına mal veya hizmet sunumunu gerçekleştirmektedir. Böyle bir ilişkide acente vekil, diğer işletme ise asil niteliğindedir. Asil vekil ilişkisinde, vekilin (acentenin) asil adına tahsil ettiği tutarların tamamı acenteye ekonomik fayda girişi sağlamayacağından tahsil edilen brüt tutar hasılat olarak finansal tablolara alınmaz. Acente için hasılat tutarı elde edeceği komisyonla sınırlıdır.

Bir işletmenin asil mi yoksa vekil olarak mı hareket ettiğinin belirlenmesinde mevcut tüm koşul ve şartların dikkate alınması gerekir. Dolayısıyla bazı durumlarda bu belirlemenin yapılması yargıda bulunulmasını gerektirir.

Bir işletmenin asil veya vekil olduğunun belirlenmesindeki temel faktör işletmenin mal veya hizmet sunumuna ilişkin önemli risk ve getirileri elinde bulundurup bulundurmadığıdır. Bir işletmenin söz konusu risk ve getirileri elinde bulundurması durumunda bu işletme asil olarak hareket ediyor demektir. Bu çerçevede aşağıdaki göstergeler bir işletmenin asil olduğuna işaret edebilir:

- Mal veya hizmetin müşteriye sağlanmasına veya bir siparişin yerine getirilmesine yönelik birincil sorumluluğa sahip olması.
- Müşteri siparişi öncesi ve sonrası ile sevkiyat veya iade aşamasında stok riskine maruz kalması.
- Fiyatlara ilişkin takdir yetkisine doğrudan veya dolaylı olarak sahip olması.
- Ticari alacaklara ilişkin müşterinin kredi riskine katlanması.

Diğer taraftan işletme mal veya hizmet sunumuna ilişkin önemli risk ve getirileri elinde bulundurmuyorsa vekil olarak hareket ediyor demektir. Ayrıca, bir işletmenin vekil olarak hareket ettiğini gösteren bir diğer husus da işletmenin elde edeceği kazancın önceden belirli olmasıdır (sabit bir ücret ya da müşteriye faturalanan tutarın belirli bir yüzdesi şeklinde).

#### **Örnek 5.13:**

Bir üretici, ürettiği malları müşterilerine bir aracı vasıtasıyla satmaktadır. Aracı işletme, üreticiden aldığı malları konsinye olarak elinde tutmaktadır. Aracı işletme, satılmayan malları üreticiye iade etmektedir. Üretici işletme, aracı işletmenin satacağı malların birim satış fiyatını 1.000 TL olarak belirlemiştir. Aracı işletme, sattığı her maldan 100 TL'lik sabit bir komisyon almakta ve kalan tutarı üreticiye ödemektedir. Malların kusurlu çıkması durumunda, müşteriler, söz konusu malları, tamir edilmesi ya da yenisiyle değiştirilmesi amacıyla üreticiye iade edebilmektedir.

Üretici, mal satışına ilişkin önemli risk ve getirileri elinde bulundurduğundan (kusurlu malların iadesi, satılmayan malların geri alınması ve satış fiyatının belirlenmesi gibi) asil işletme niteliğindedir. Aracı işletme ise vekil konumundadır.

Üretici, aracı tarafından bir malın satışı gerçekleştiğinde (diğer bir ifadeyle mallara ilişkin risk ve getiriler müşteriye devredildiğinde) finansal tablolarına 1.000 TL

tutarında hasılat yansıtır. Diğer yandan üretici, her bir mal satışına ilişkin 100 TL tutarında komisyon giderini finansal tablolara alır.

Üretici ayrıca belirtilen garanti karşılıkları için de Bölüm 19 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca finansal tablolarına karşılık yansıtması gerekir.

Aracı işletme ise üretici işletmenin acentesi konumundadır. Dolayısıyla aracı işletme, her bir mal satışından, hizmetinin karşılığı olarak 100 TL tutarındaki satış komisyonunu hasılat olarak finansal tablolarına alır.

#### **Örnek 5.14:**

Üretici ürettiği malları 900 TL'ye bir aracıya satmaktadır. Aracı ise söz konusu malları nihai tüketiciye 100 TL kar marjı ekleyerek birim başına 1.000 TL'ye satmayı amaçlamaktadır. Sadece kusurlu malların üreticiye iade hakkı sadece aracıya aittir. Diğer bir ifadeyle nihai tüketici kusurlu malları doğrudan üreticiye iade edememektedir. Nihai tüketici kusurlu malları tamir edilmesi ya da yenisiyle değiştirilmesi amacıyla sadece aracıya iade etmek zorundadır.

Bu durumda aracı mal satışına ilişkin önemli risk ve getirileri elinde bulundurduğundan (kusurlu malların iadesi, malların değerini yitirmesi ve satış fiyatının belirlenmesi gibi) nihai tüketiciye satışın gerçekleştirilmesinde asil işletme niteliğindedir. Dolayısıyla, aracı her bir birim malın müşteriye satışında 1.000 TL tutarında hasılatı ve 900 TL tutarında satış maliyetini finansal tablolarına yansıtır.

Üretici işletme ise mal satışına ilişkin önemli risk ve getirileri aracıya devrettiğinden her bir birim malın aracıya satışında 900 TL tutarında hasılatı finansal tablolarına yansıtır. Bunun yanı sıra üretici işletmenin kusurlu malların iadesine ilişkin garanti karşılıklarını da Bölüm 19 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca finansal tablolarına yansıtması gerekir.

#### **Paragraf 5.11 – Hasılatın tahsil edilebilirliğinde önemli bir risk bulunması**

Hasılat ilk kayda alındığı anda, anlaşmayla belirlenen bedelin tahsil edilebilirliğinde önemli bir risk bulunuyorsa bu bedel söz konusu riski yansıtacak şekilde düzeltilir ve hasılat düzeltilmiş bedel üzerinden ölçülür. Bununla birlikte daha önce hasılat olarak kayda alınan tutarın tahsil edilebilirliği hususunda daha sonra belirsizliklerin olduğu durumda, başlangıçta kayda alınan hasılat tutarında bir düzeltme yapılmaz. Bu durumda hasılatın karşılığında kayda alınan alacak tutarı değer düşüklüğü testine tâbi tutularak, varsa değer düşüklüğü zararı kayda alınır.

**Açıklama:**

Paragraf 5.5 uyarınca hasılatın kayda alınabilmesi için ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması gerekmektedir. Dolayısıyla müşteriye transfer edilen mal veya hizmet karşılığında hak kazanılan bedelin tamamının tahsil edilmesi muhtemel olmadığında finansal tablolara herhangi bir hasılat yansıtılmayacaktır.

Bununla birlikte işletmeye ekonomik fayda girişi muhtemel olduğu ancak anlaşmayla belirlenen tüm bedelin tahsil edilebilirliğinde önemli bir risk bulunduğu durumda hasılat, işletmeye girmesi muhtemel olan ekonomik fayda ölçüsünde kayda alınacaktır.

Diğer taraftan bu tür bir riskin hasılatın finansal tablolara yansıtılmasından sonra ortaya çıkması durumunda finansal tablolara yansıtılan hasılat tutarında herhangi bir düzeltme yapılmayacak daha önce hasılat karşılığında finansal tablolara yansıtılan ticari alacaklar tutarı Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulacaktır.

**Örnek 5.15:**

Hasılatın kayda alınması sırasında tahsil edilebilirliğinde önemli bir risk bulunması

Bir işletmenin bir müşterisinin konkordato başvurusu yapacağı öğrenilmiştir. İşletme müşterisiyle 50.000 TL tutarında 3 ay vadeli bir satış sözleşmesi imzalamıştır. Bu sözleşme kapsamındaki mallar henüz müşteriye teslim edilmemiştir.

Konkordato başvurusunun öğrenilmesinden sonra yapılan değerlendirmeler çerçevesinde, işletme söz konusu sözleşme bedelinin tamamının tahsil edemeyeceğini beklemektedir. Bu kapsamda tahsil edilmesi beklenen tutar sözleşme bedelinin %80'inin oluşturmaktadır. İşletme bu koşullar altında sözleşmeyi yerine getirmeyi kabul etmiş ve malları 1/3/20X0 tarihinde müşteriye teslim etmiştir.

1/5/20X0 tarihinde müşterinin stok alımlarına ilişkin ödemelerin %50'sini yapabildiği bilgisi edinilmiştir. Bu durumda işletme tahsil edebileceğini beklediği tutarı, sözleşme bedelinin %50'si olarak güncellemiştir.

İşletme, ekonomik fayda girişi muhtemel olduğundan malları teslim ettiğinde finansal tablolarına hasılat yansıtacaktır. Bununla birlikte sözleşme bedelinin belli bir kısmının tahsil edilemeyeceğine yönelik beklenti hasılatın kayda alınması sırasında mevcut olduğundan hasılat tutarı bu beklentiyi yansıtacak şekilde düzeltilir ve düzeltilmiş tutar üzerinden finansal tablolara yansıtılır. Dolayısıyla mal teslimi sırasında (1/3/20X0 tarihinde) finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı toplam satış bedeli olan 50.000 TL'nin %80'ine karşılık gelen 40.000 TL'dir.

İşletmenin 1/3/20X0 tarihindeki kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Şüpheli Ticari Alacaklar	50.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		40.000 TL
Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları		10.000 TL

İşletme satışın üzerinden 2 ay geçtikten sonra ve ödemenin yapılmasına 1 ay varken elde ettiği bilgiler ışığında tahminlerini güncelleyerek satış bedelinin %50'sini tahsil edebileceği sonucuna varmıştır. Bu durumda işletme daha önce finansal tablolara aldığı hasılat tutarında bir düzeltme yapmayacak; alacak için değer düşüklüğü zararı kayda alacaktır.

İşletmenin 1/5/2020 tarihindeki kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	15.000 TL	
Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları		15.000 TL

#### **Paragraf 5.12 – Takas halinde hasılat**

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerle takasında hasılat ortaya çıkmaz. Bununla birlikte, mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerle takası durumunda, hasılat kayda alınır. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür. Hasılatın ölçümünde, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine varsa ilgili işlemde alınan (veya ödenen) tutarlar eklenir (veya çıkartılır). Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınır. Elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin de güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan varlığın defter değeri esas alınır.

#### **Açıklama:**

İşletmeler müşterilerine sundukları mal veya hizmetlerini, karşılığında başka mal veya hizmetler alarak satışını gerçekleştirebilirler. Bu tür bir takas söz konusu olduğunda işletmenin finansal tablolarına elden çıkarılan mal veya hizmetler karşılığında bir hasılat yansıtıp yansıtmayacağı, karşılığında alınan mal veya hizmetin özelliğine ve değerine göre belirlenmektedir.

Buna göre mal veya hizmetler benzer mal veya hizmetlerle takas edilmişse hasılat ortaya çıkmaz. Bunun en yaygın örneği tedarikçilerin, başka bir bölgedeki ya da belirli bir zaman dilimindeki talebi karşılamak için bir emtiayı takas etmeleridir. Dolayısıyla hasılatın ortaya çıkmadığı takas işlemlerinin, çoğunlukla petrol gibi emtiaların tedarik eden işletmeler arasında gerçekleştiğini söylemek mümkündür.

Bununla birlikte, mal veya hizmetlerin benzer özellik ve değerde olmayan mal veya hizmetlerle takas edilmesi durumunda hasılat ortaya çıkmaktadır. Bu tür bir takas işlemi ortaya çıkan hasılatın ölçümünün nasıl yapılacağı aşağıdaki hiyerarşide olduğu gibi belirlenmiştir:

- Alınan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa hasılat bu değer esas alınarak belirlenir.
- Alınan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyor ancak elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, hasılat bu değer üzerinden ölçülür.
- Hem alınan hem de elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa hasılat elden çıkarılan varlığın defter değeri üzerinden ölçülür. Bununla birlikte, işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmemesi, nadiren karşılaşılabilecek bir durum olduğundan hiyerarşinin bu seviyesine göre hasılatın tespitine uygulamada sıkça karşılaşılabileceği beklenmemektedir.

Bunun yanı sıra benzer özellik ve değerde olmayan müşteri ya da işletme tarafından verilen ya da verilecek olan başka bedellerin bulunması durumunda bu bedeller de hasılatın ölçümüne dâhil edilir.

### Örnek 5.16

Araba satışı yapan bir işletme satış fiyatı 320.000 TL olan 10 adet araba satmıştır. İşletme bu satış karşılığında müşterisinden bir arazi almayı ve müşterisine 300.000 TL ödeme yapmayı kabul etmiştir. İşletme takasla aldığı bu araziyi işletme faaliyetleri için kullanmayı amaçlamaktadır. Ayrıca söz konusu arabaların işletmeye maliyeti 200.000 TL olup örnekte KDV ihmal edilmiştir.

Araçların arazi ile takas edilmesi benzer olmayan malların takasıdır. Dolayısıyla işletmenin araba satışı karşılığında finansal tablolarında hasılat kayda alması gerekmektedir.

### Senaryo 1:

İşletme, takasla müşteriden aldığı arazinin gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçebilmekte olup bu değeri 3.600.000 TL olarak belirlemiştir.

Buna göre işletme finansal tablolarına 3.300.000 TL tutarında hasılat yansıtacaktır.

İşletme mal satışında hasılatı ilk kez kayda alırken aşağıdaki kayıtları yapacaktır:

Arazi ve Arsalar	2.300.000 TL	
Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar*	1.300.000 TL	
Yurt İçi Satışlar		3.300.000 TL
Kasa		300.000 TL

\*Takasla alınan mal amortismanına tabi olmayan bir duran varlık olduğundan bu varlığın ekonomik faydası satış yoluyla geri kazanılacaktır. Bu nedenle, ortaya çıkan zararın diğer faaliyetlerden giderler altında raporlanması uygun görülmüştür.

Satışların Maliyeti	2.000.000 TL	
Ticari Mallar		2.000.000 TL



**Senaryo 2:**

İşletme, takasla müşteriden aldığı arazinin gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmemektedir.

Buna göre işletme finansal tablolarına 3.200.000 TL tutarında hasılat yansıtacaktır.

İşletme mal satışında hasılatı ilk kez kayda alırken aşağıdaki kayıtları yapacaktır:

Arazi ve Arsalar	2.300.000 TL	
Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar*	1.200.000 TL	
Yurt İçi Satışlar		3.200.000 TL
Kasa		300.000 TL

\*Takasla alınan mal amortismanına tabi olmayan bir duran varlık olduğundan bu varlığın ekonomik faydası satış yoluyla geri kazanılacaktır. Bu nedenle, ortaya çıkan zararın diğer faaliyetlerden giderler altında raporlanması uygun görülmüştür.

Satışların Maliyeti	2.000.000 TL	
Ticari Mallar		2.000.000 TL

**Paragraf 5.13 – Hediye puanı verilmesi**

İşletmenin satış işlemlerinin bir parçası olarak gelecekte mal veya hizmetleri bedelsiz ya da indirimli olarak satın alma hakkı tanıyan hediye puanı vermesi durumunda hediye puanlar, başlangıçtaki satış işleminden ayrıştırılarak kayda alınır. Başlangıçtaki satışa ilişkin olarak alınan veya alınacak bedel, hediye puanlar ile satış işleminin diğer unsurları arasında dağıtılır. Hediye puanlara dağıtılan bedel, söz konusu puanların gerçeğe uygun değeri (yani piyasada ayrı olarak satılabilecekleri değer) dikkate alınarak ölçülür. Hediye puanlara dağıtılan bedel, hediye puanların kullanıldığı dönemler itibarıyla hasılat olarak kayda alınır.

**Açıklama:**

İşletmeler, müşterileri mal veya hizmetlerini satın almaya teşvik etmek için sadakat programları oluşturabilirler. Bu programlara göre müşteriler mal veya hizmetleri satın aldıkça hediye puan kazanırlar. Bu puanlar müşterilere mal veya hizmetleri indirimli ya da bedelsiz olarak satın alma imkânı sağlar.

Müşteri sadakat programları çeşitli şekillerde kurgulanmış olabilir. Örneğin müşteriler belirli bir miktarda puan kazanmadan bu puanları kullanamıyor olabilir, tek bir satın alımda ya da belirli bir miktarda satın almada hediye puanlara hak kazanılıyor olabilir veya hediye puanlar işletmenin veya üçüncü bir tarafın sağladığı mal veya hizmetleri indirimli veya ücretsiz olarak satın almak üzere kullanılıyor olabilir. Nihayetinde hediye puanların bu paragraf kapsamında değerlendirilebilmesi için, bu bölüm kapsamında gerçekleştirdiği satış işleminin bir parçası olarak işletme tarafından müşterilerine sağlanmış olması gerekir.



İşletme hediye puan verdiğinde bu puanlar 5.6 paragrafı uyarınca satış işleminden ayrıştırılır. Diğer bir ifadeyle satış karşılığı alınan ya da alınacak olan bedel hediye puanlar ile satış işleminin diğer unsurları arasında dağıtılır. Bu dağıtım, hediye puanların ve satış işleminin diğer unsurlarının gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak gerçekleştirilir. Dağıtım sonucu satışın diğer unsurlarına isabet eden tutar bu bölümün ilgili hükümleri uygulanarak hasılat olarak finansal tablolara alınırken, hediye puanlara isabet eden tutar ise ertelenmiş gelir olarak finansal durum tablosuna alınarak puanlar kullanıldıkça hasılat olarak kaydedilir.

Hediye puanların gerçeğe uygun değeri doğrudan gözlemlenebilir olmadığı durumlarda tahmin yoluyla belirlenir. Ayrıca, hediye puanların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde müşteriler tarafından kullanılması beklenmeyen hediye puanların oranının mutlak suretle hesaplamaya katılması gerekir.

İşletmenin müşteriler tarafından kullanılması beklenmeyen hediye puanlara yönelik tahminlerinde değişiklik meydana gelmesi durumunda hediye puanlarla ilgili olarak finansal tablolara alınacak hasılat tutarı da değişiklik gösterecektir. Bu tür tahmin değişiklikleri *Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar* kapsamında muhasebe tahminlerinde değişiklik uyarınca finansal tablolara yansıtılır.

#### **Örnek 5.17:**

Bir süpermarket müşterileri için bir sadakat programı oluşturmuştur. Süpermarket müşterilerine yaptıkları harcama tutarının %5'i kadar hediye puanı vermektedir. Her puan gelecekte yapılacak alışverişlerde 1 TL indirim olarak kullanılabilir. 2020 yılında müşteriler toplam 10.000.000 TL'lik alışveriş yapmış ve 500.000 puan kazanmışlardır. İşletme geçmiş deneyimlerine dayanarak 450.000 puanın kullanılacağını; 50.000 puanın ise kullanılmayacağını tahmin etmektedir. 2020 yılı sonu itibarıyla 200.000 puan kullanılmıştır.

İşletme 10.000.000 TL'lik işlem bedelini, mal satışı işlemi ile hediye puanları arasında dağıtacaktır. Hediye puanlarının değeri doğrudan belirlenebilmektedir. Hediye puanlarının %10'unun kullanılması beklenmediğinden her bir hediye puanının gerçeğe uygun değeri 90 kuruş ve hediye puanlarının toplam gerçeğe uygun değeri ise 450.000 TL'dir. Diğer taraftan hediye puanları olmasa bile işletmenin yaptığı mal satışlarının toplam fiyatı (mal satışlarının gerçeğe uygun değeri) 10.000.000 TL'dir.

Satış: 9.569.378 TL  $((10.000.000 \text{ TL} / 10.450.000 \text{ TL}) * 10.000.000 \text{ TL})$

Puan: 430.622 TL  $((10.000.000 / 10.450.000 \text{ TL}) * 450.000 \text{ TL})$

Dolayısıyla işletmenin 2020 yılı hesap döneminde mal satışından doğan hasılatı 9.569.378 TL olacaktır. Aynı zamanda işletme kullanılan 200.000 puana ilişkin 191.388 TL'yi  $(10.000.000 / 10.450.000 \text{ TL}) * 200.000 \text{ TL})$  hasılat olarak finansal tablolara alacaktır.

Henüz kullanılmamış olan ve kullanılması beklenen 250.000 puanın gerçeğe uygun değeri olan 239.234 TL'lik tutar ise puanlar kullanılana kadar finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir kaleminde izlenecektir.

Buna göre işletmenin 2020 yılında yaptığı toplam satışları karşılığında yurtiçi/yurtdışı satışlar hesabına 10.000.000 TL tutarında alacak kaydettiği hasılat tutarında hediye puanlarına ilişkin henüz finansal tablolara yansıtılmaması gereken hasılat tutarı ölçüsünde düzeltme yapması gerekecektir. Kullanılmayan hediye puanları için hasılatla yapılan düzeltmeler, satış iskontosu ya da satış iadesi niteliğinde olmadığından diğer indirimler hesabının kullanılması uygun olacaktır. Buna göre işletmenin dönem sonunda yapması gereken kullanılmayan hediye puanları dolayısıyla yapacağı düzeltme kaydı aşağıdaki gibi gerçekleştirilebilir:

Diğer İndirimler	239.234 TL	
Ertelenmiş Gelirler		239.234 TL

**Örnek 5.18:**

İşletme A ürününü 100 TL'den satmaktadır. İşletme ayrıca A ürününü alan müşterilerine B ürününü 10 TL üzerinden almalarına imkân sağlayan bir hediye puan vermektedir. B ürününün normal satış fiyatı 18 TL'dir. İşletme A ürününü alan müşterilerinin %40'ının hediye puanlarını kullanarak B ürününü 10 TL üzerinden almasını beklemektedir. A ürününün normal satış fiyatı, hediye puanlar olmadan yapılan iskonto oranı dikkate alındığında 95 TL'dir. Ancak işletme A ürününün satışında hediye puan verdiği için bu iskontoyu müşterilerine uygulamamaktadır. İşletme hesap dönemi içinde 1.000 adet A ürünü ve bu satışlar sonucu verilen hediye puanlar kullanılmak suretiyle 10 TL üzerinden 300 adet B ürününü satmıştır.

Verilen her bir hediye puanının gerçeğe uygun değeri 3,20 TL'dir ((18 TL – 10 TL) x %40).

Buna göre işletme, A ürününün satışından ortaya çıkan 100 TL'lik satış bedelini, A ürününün gerçeğe uygun değeri (95 TL) ile hediye puanın gerçeğe uygun değerini esas alarak, hediye puana ve A ürününün satışına dağıtacaktır.

Dolayısıyla A ürününün satışından doğan hasılat 96,74 TL (95 TL / 98,20 TL X 100 TL) ve hediye puanlara dağıtılan bedel ise 3,26 TL (3,20 TL / 98,20 TL x 100 TL) olacaktır.

A ürününü satın alan müşteriler hediye puanlarını kullanarak B ürününü satın aldıklarında işletme hediye puanlara düşen bedeli hasılat olarak finansal tablolara yansıtacaktır.

Buna göre işletmenin A ürününün satışı dolayısıyla hesap dönemi için finansal tablolara yansıtacağı hasılat tutarı 96.740 TL olacaktır.

İşletmenin hediye puanların kullanıldığı B ürünü satışları dolayısıyla hesap dönemi için finansal tablolara yansıtacağı hasılat tutarı 3.978 TL (13,26 TL x 300 adet) olacaktır.

İşletme kullanılmasını beklediği 100 adet hediye puanı için ise finansal durum tablosundaki ertelenmiş gelirler kalemine 326 TL yansıtacaktır.

### **Örnek 5.19:**

Bir süpermarket müşterileri için bir sadakat programı oluşturmuştur. Süpermarket müşterilerine yaptıkları harcama tutarının %5'i kadar hediye puanı vermektedir. Her puan gelecekte yapılacak alışverişlerde 1 TL indirim olarak kullanılabilir. 2020 yılında müşteriler toplam 10.000.000 TL'lik alışveriş yapmış ve 500.000 puan kazanmışlardır. İşletme geçmiş deneyimlerine dayanarak 450.000 puanın kullanılacağını; 50.000 puanın ise kullanılmayacağını tahmin etmektedir.

Hediye puanların %10'unun kullanılması beklenmediğinden her bir hediye puanının gerçeğe uygun değeri 90 kuruş ve hediye puanlarının toplam gerçeğe uygun değeri ise 450.000 TL'dir. Diğer taraftan hediye puanları olmasa bile işletmenin yaptığı mal satışlarının toplam fiyatı (mal satışlarının gerçeğe uygun değeri) 10.000.000 TL'dir.

Mal satışının gerçeğe uygun değeri ile hediye puanlarının gerçeğe uygun değeri esas alınarak işlem bedeli dağıtıldığında, hediye puanlarına düşen bedel 430.622 TL olmaktadır.

1.yılda 200.000 hediye puanı kullanılmış ve kullanılan hediye puanlarına ilişkin olarak 191.388 TL ( $200.000 / (500.000 \times 0,90) \times 430.622$  TL) hasılat olarak finansal tablolara alınmıştır. Ertelenmiş gelirler kaleminde ise kullanılması beklenen 250.000 hediye puanına ilişkin olarak 239.234 TL'lik tutar yer almaktadır.

2. yılın sonunda işletme yönetimi kullanılması beklenen hediye puanlarına yönelik tahmininde revizyona gitmiştir. Buna göre işletme yönetimi kullanılmasını beklemediği hediye puanlarının oranını %5 olarak güncellemiştir. 2. yılda 220.000 adet hediye puanı müşteriler tarafından kullanılmıştır. Dolayısıyla 2. yılda kullanılan hediye puanlarına ilişkin olarak 189.373 TL ( $420.000 / (500.000 \times 0,95) \times 430.622$  TL) hasılat olarak finansal tablolara alınmıştır. Ertelenmiş gelirler kaleminde ise kullanılması beklenen 55.000 hediye puanına ilişkin olarak 49.861 TL'lik tutar yer almaktadır.

3. yılda 50.000 adet hediye puanı kullanılmıştır. İşletme yönetimi 3. yılın sonunda yaptığı değerlendirmede başka hediye puanlarının kullanılmayacağını beklemektedir. Diğer bir ifadeyle işletme yönetimi kullanılmasını beklemediği hediye puanları oranını %6 olarak güncellemiştir. Dolayısıyla 3. yılda kullanılan hediye puanlarına ilişkin olarak 49.861 TL ( $430.622$  TL – ( $191.388$  TL +  $189.373$  TL)) hasılat olarak finansal tablolara alınmıştır. 3. yılın sonu itibarıyla kullanılması beklenen

başka bir hediye puanı kalmadığı için ertelenmiş gelirler kaleminin bakiyesi bu hediye puanlar için 0 TL olacaktır.

### 3.4. MAL SATIŞI

#### **Paragraf 5.14 – Mal Satışına İlişkin Hasılatın Finansal Tablolara Alınmasının Şartları**

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında kayda alınır:

- a) Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.
- b) Satılan mallar üzerinde bir kontrolün sürdürülmemesi. Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır.
- c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- ç) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması.
- d) İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

#### **Paragraf 5.15 – Risk ve getirilerin devri**

Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya ne zaman devredilmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin şartların incelenmesini gerektirir. Çoğu durumda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri aynı anda gerçekleşir. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Diğer durumlarda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

#### **Paragraf 5.16 – Risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlar**

Bununla birlikte, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlarda, hasılat kayda alınmaz. Aşağıdakiler, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlara örnek olarak verilebilir:

- a) İşletmenin normal garanti yükümlülükleri kapsamı dışında kalan yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması.
- b) Belirli bir satışa ilişkin hasılatın tahsil edilmesinin, alıcının malı satmasına bağlı olması (örneğin konsinye satışlar).
- c) Satışın, ilgili varlığın kurulumu şartıyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir

bölümünü oluşturan kurulumun henüz tamamlanmamış olması.

- ç) Alıcının, satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak veya herhangi bir neden olmaksızın sadece kendi kararı ile alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

### **Paragraf 5.17 – Sahiplikten kaynaklanan önemsiz bir riskin taşınmaya devam etmesi**

Sahiplikten kaynaklanan önemsiz bir riskin taşınmaya devam edilmesi durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat kayda alınır. Örneğin; yalnızca alacağın tahsilatının güvence altına alınması amacıyla yasal mülkiyet muhafaza edildiğinde, hasılat kayda alınır. Benzer şekilde, alıcının ürünleri kusurlu bulması veya başka nedenlerden ötürü ürünlerden memnun kalmaması durumunda ürün bedeli iade ediliyor ve iadeler güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa, hasılat kayda alınır. Bu tür bir durumda işletme “*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar*” bölümü uyarınca iadeler için karşılık ayırır.

### **Açıklama:**

Hasılatın muhasebeleştirilmesindeki temel husus hasılatın muhasebeleştirme zamanının belirlenmesidir. Bu Bölümün 5.5 paragrafında hasılatın kayda alma ölçütleri ekonomik faydaların işletmeye girmesi muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir olarak ölçülebilmesi olarak belirlenmiştir. 5.14 - 5.17 paragrafları ise hasılatın kayda alma ölçütlerine ilişkin genel hükümlerin mal satışları açısından hangi durumlarda karşılandığına ve dolayısıyla mal satışlarından doğan hasılatın ne zaman kaydedileceğine ilişkin hükümler içermektedir.

Bu kapsamda mal satışından kaynaklanan hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için 5.14 paragrafında belirtilen ölçütlerin tümünün karşılanması gerekir. Dolayısıyla bu ölçütlerden herhangi biri karşılanmadığında mal satışlarından doğan hasılat finansal tablolara yansıtılmayacaktır.

Mal satışından kaynaklanan hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında dikkate alınan ölçütlerin ne zaman sağlandığının belirlenmesinde mevzuat hükümlerinin de dikkate alınması gerekir. Özellikle işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri ne zaman alıcıya devrettiği ile yasal mülkiyetin ya da zilyetliğin devrinin ne zaman gerçekleştiğinin belirlenmesinde mevzuat hükümleri belirleyici olabilir.

5.14 paragrafında mal satışından doğan hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin ölçütlerden ilki ve en önemlisi malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olmasıdır. 5.15 – 5.17 paragrafları da bu ölçütün uygulanmasına rehberlik sağlayan ve zorunlu olarak dikkate alınması gereken hükümler içermektedir.

Malların sahipliğinden kaynaklanan risklere örnek olarak malların değerinin azalması, yıpranması, teknolojik eskimeye uğraması veya zarar görmesi gibi durumlar verilebilir. Malların sahipliğinden kaynaklanan getirilere ise, malların kullanım veya satışı yoluyla sağlanacak faydalar örnek olarak gösterilebilir.

5.15 paragrafında da belirtildiği üzere çoğu durumda sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri yasal mülkiyetin ya da zilyetliğin devri sırasında gerçekleşmektedir. Bununla birlikte, bu durumun tüm mal satışı işlemleri için geçerli olmadığı; satış işleminin tüm koşul ve şartlarının dikkate alınarak önemli olan hususun risk ve getirilerin ne zaman gerçekleştiğinin belirlenmesi olduğu yine bu paragrafta belirtilmektedir.

5.16 paragrafında önemli risk ve getirilerin devredilmediği ve dolayısıyla hasılatın finansal tablolara yansıtılmayacağı durumlara örnekler verilmiştir. Bu paragrafta yer alan durumların varlığı halinde risk ve getirilerin karşı tarafa devredildiği söylenemez ve hasılat finansal tablolara yansıtılmaz.

5.17 paragrafı ise malın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin önemli bir kısmının devredildiği ancak önemsiz bir kısmının taşınmaya devam edildiği durumda hasılatın kayda alınacağını açık bir şekilde ifade etmektedir. Bu kapsamda mülkiyetin muhafazası yoluyla alacağın tahsilatının güvenceye alındığı durumlarda veya özellikle perakende satışlarda mal iadelerinin söz konusu olduğu ve iadelerin güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda hasılat finansal tablolara yansıtılır.

Mal satışından kaynaklanan hasılatın finansal tablolara yansıtılması için sağlanması gereken ölçütlerinden biri de 5.14(b) paragrafında belirtilen, işletmenin satılan mal üzerindeki kontrolünü sürdürmeyerek kontrolü müşteriye devretmiş olmasıdır. Genel olarak kontrolün devredilmesi, malın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin devredilmesiyle eş zamanlı olarak gerçekleşmektedir. Ancak aksi bir durumda hasılatın finansal tablolara yansıtılmaması gerekir.

5.5 paragrafında da yer alan hasılatın kayda alınmasına ilişkin genel ölçütlerde belirtildiği gibi, 5.14(c) ve (ç) paragraflarında mal satışından kaynaklanan hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında aranan diğer iki ölçüt de hasılatın güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olmasıdır. Bu ölçütler, “Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” uyarınca da gelirin finansal tablolara yansıtılmasında aranan iki ölçüttür.

Mal satışından kaynaklanan hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında aranan son ölçüt ise işleme ilişkin maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesidir (5.14(d) paragraf). Katlanılan veya ileride katlanılacak olan maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda hasılat finansal tablolara yansıtılmayacaktır. Bu ölçüt gelir ve giderin eşleştirilme ilkesinin bir gereğidir. Bu ölçüte göre hasılat finansal tablolara yansıtıldığında ilgili giderler de finansal tablolara yansıtılacaktır. Hasılatın muhasebeleştirilmesinde tahmini gerektiren maliyetlerden en yaygın olanı garanti maliyetleridir. Genel olarak 5.14 paragrafında belirtilen diğer ölçülerin sağlandığı bir durumda garanti maliyetleri dâhil diğer maliyetler güvenilir bir şekilde ölçülebilir

durumdadır. Diğer taraftan bu tür maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülemediği bir durumda hasılat bu maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olduğu zamana ya da bu maliyetler gerçekleşene kadar finansal tablolara yansıtılmamalıdır. Böyle bir durumda varsa mal satışından tahsil edilen bedeller veya ortaya çıkan alacaklar kaşılığında bir yükümlülüğün finansal durum tablosunun Ertelenmiş Gelirler kalemine yansıtılması gerekir.

**Örnek 5.20:**

İşletme özel bir üretim sürecinde kullanılmak üzere makinalar üretilip satmaktadır. Makinalar pek çok parçadan oluşmakta ve bu parçalar müşterilerin üretim tesisinde birleştirilip kurularak makine kullanıma hazır hale getirilmektedir. Makinaların yasal mülkiyeti, montaj ve test süreci tamamlanması üzerine müşterinin teslimatı kabul etmesiyle karşı tarafa geçmektedir. Müşteriler, teslimatı kabul etmelerinin ardından ödemeyi yapmaktadırlar. İşletme, müşterilerine, üretim hatalarına karşı iki yıllık standart bir garanti sunmaktadır.

İşletme bu şartlar altında bir makine satışı gerçekleştirmiştir. Müşteri montaj ve test sürecinin tamamlanmasının ardından teslimatı kabul etmiştir. Ancak satıştan bir yıl sonra, makinada üretimden kaynaklı bir kusur tespit etmiştir. Garanti sözleşmesine göre işletme, müşterinin makinadaki kusurlu parçayı yenisiyle değiştirmek suretiyle sözleşmeye dayalı yükümlülüğünü yerine getirmelidir.

Bu durumda 5.14 paragrafında belirtilen ölçütlerin tamamının karşılanması kaydıyla işletme, müşterinin makinanın teslimatını kabul etmesi üzerine, makinanın sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getiriler devredildiğinden, makinanın satışından kaynaklanan hasılatı finansal tablolara yansıtacaktır. Bununla birlikte işletmenin garanti karşılıkları için de Bölüm 19 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca finansal tablolarına karşılık yansıtması gerekir.

Satıştan sonraki yıl işletmenin garanti kapsamında yaptığı giderler hasılatla düzeltme olarak kaydedilmez. Bunun yerine bu işlem, garanti yükümlülüğünde bir düzeltme olarak finansal tablolara yansıtılır.

**Örnek 5.21:****Risk ve getirilerin elde tutulması**

Bir işletme, daha önce üretimini gerçekleştirmediği bir makinanın üretimi için müşterisinden özel bir siparişi kabul etmiştir. İşletme bu ürüne ilişkin belirli düzeyde bir performans garantisi vermektedir. Garanti edilen performans düzeyine ulaşıp ulaşılmadığı, ürünün müşteri tarafından amaçlandığı şekilde kullanılmasından sonra belli olacaktır. Makina garanti edilen performans koşullarını sağlayamadığı takdirde işletme, müşteriye ödediği bedeli iade etmek durumundadır. Yasal mülkiyet, teslimat ile birlikte karşı tarafa geçmektedir.



Ürünün, garanti edilen performans seviyesine ulaşip ulaşamayacağına ilişkin belirsizlikler bulunması dolayısıyla, sahiplikten kaynaklanan risk ve getiriler, makina müşteri tarafından kullanılıp garanti edilen performansla ulaşılan kadar karşı tarafa geçmeyecektir. Dolayısıyla teslimatla birlikte hasılat finansal tablolara yansıtılmayacak, belirlenen performans koşuluna ulaşıldığı takdirde hasılatın kaydı yapılacaktır.

**Örnek 5.22:****Risk ve getirilerin elde tutulması**

Bir işletme makine üretimi ve satışı yapmaktadır ve satış sonrasında 3 ay garanti vermektedir. Satış sözleşmesine göre sahiplik, teslimatla birlikte karşı tarafa geçmektedir. Garanti kapsamına ise teslimat sonrası yapılacak tamiratlar ve makinenin entegrasyonuna ilişkin ayarlamalar girmektedir. Makinenin müşterinin sistemine entegrasyonu gerektiğinden teslimattan sonra düzeltilmesi gereken ciddi problemler ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle garanti kapsamındaki maliyetler güvenilir olarak tahmin edilememektedir.

Bu koşullar altında işletme 1/9/2020 tarihinde bir müşterisine makine satışı gerçekleştirmiş ve makinenin bedeli olan 100.000 TL'yi teslimle birlikte tahsil etmiştir. 3 ay içinde garanti kapsamında ilave bir maliyete katlanmamıştır.

Bu tür bir satış sözleşmesinde hasılat 3 aylık garanti süresi sona erdikten sonra finansal tablolara alınmalıdır. Satış sözleşmesine göre teslimatla birlikte müşteri makine üzerinde tasarruf sahibi olsa da, garanti kapsamındaki maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi muhtemel değildir ve sahiplikle ilgili önemli riskler müşteriye henüz devredilmemiştir.

Buna göre işlemin bu satış işlemiyle ilgili yapacağı kayıtların aşağıdaki gibi olması gerekir.

1/9/2019 tarihinde:

Kasa	100.000 TL	
Ertelenmiş Gelirler (Gelecek Aylara Ait Gelirler)		100.000 TL

1/12/2019 tarihinde:

Ertelenmiş Gelirler (Gelecek Aylara Ait Gelirler)	100.000 TL	
Yurt İçi Satışlar		100.000 TL



**Örnek 5.23:****Risk ve getirilerin elde tutulması**

Tekstil üretimi yapan bir işletme satışlarını, karlılığını ve pazar payını artırmak için toptan satış yapan müşterilerini kısa vadede yapabilecekleri satış miktarından daha fazla mal almaları için teşvik etmektedir. Bu durum dağıtım kanallarının istiflenmesi (channel stuffing) olarak da adlandırılabilir. Teşvik sonucunda işletmenin müşteriye yapacağı yıllık bazda toplam satışları arttırmakta ancak satışların zamanlaması değişmektedir.

Böyle bir durumda 5.14 paragrafında belirtilen ölçütlerin tamamının karşılanması kaydıyla hasılat finansal tablolara alınır. Fakat bu tür satışlarda genellikle yapılan satışların daha sonraki dönemlerde iade edilmesi durumu ortaya çıkarabilir. Bu durumda iadeler güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa hasılat beklenen iadeler çerçevesinde düzelterek finansal tablolara alınır. Ancak iadeler güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa hasılat finansal tablolara alınmaz. Diğer taraftan, Dağıtım kanallarının istiflenmesi nedeniyle ortaya çıkan iade oranları daha yüksek olacağı için geçmişteki iade oranlarının bilinmesi, iadelerin güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği sonucunu doğurmaz.

**Örnek 5.24:**

İşletme, CD satışı yapan perakende mağazalara belirli bir fiyat üzerinden CD satışı gerçekleştirmektedir. Perakende mağazaların CD'lerin satışına yönelik müşterilere karşı birincil sorumlu olması ve satış fiyatının belirlenmesinde takdir yetkisine sahip olması nedeniyle mağazaların asil olarak hareket etmektedir. İşletme, perakende mağazaların satamadıkları CD'leri bedelini tamamen geri ödemek üzere iade almaktadır. İşletme açısından CD'lerin ne zaman ve ne kadarının iade edileceğinin güvenilir şekilde tahmin edilmesi mümkün değildir.

İşletme CD satışına ilişkin hasılat tutarını, perakende mağazaları nihai müşterilere CD satışını gerçekleştirdiğinde finansal tablolarına yansıtacaktır. İşletmenin mal satışından kaynaklanan hasılatla ilişkin elde edeceği tutarlar perakende mağazalarının yapacağı satışlara bağlı olduğu ve kaç tane malın satılmayıp iade edileceğine ilişkin güvenilir tahmin yapılamadığından mallara ilişkin risk ve getiriler işletmenin mağazalara yaptığı satış sonucu devredilmemektedir.

**Örnek 5.25:**

İşletme otomobil üretiminde kullanılmak üzere bilye üretilip satmaktadır. İşletmenin bir müşterisiyle yapılan satış anlaşması çerçevesinde müşterinin malları kabul etmesi için satın alınan partide %0,1'den daha az üretim hatası bulunması gerekmekte, aksi halde müşterinin malları koşulsuz olarak iade etme hakkı

bulunmaktadır. İşletme kalite koşullarının sağlanmasını teminen siparişler teslim edilmeden önce bilyeleri örnek seçimi yoluyla test etmektedir. Test süreci tamamlandığında bilyelerdeki üretim hatası oranının %0,08 olduğu tespit edilmiştir.

Böyle bir durumda işletme, bilyeler müşterilere teslim edildiğinde hasılatı finansal tablolarına yansıtır. İşletme yapılan testler sonucu malların gereken kalite koşullarını sağladığına ilişkin makul bir sonuca ulaşabilmektedir. Bu nedenle maların müşteriye teslim edilmesi sonucunda malların sahipliğinden kaynaklanan risk ve getiriler müşteriye devredilmektedir.

### **Örnek 5.26:**

İşletme yabancı bir ülkede faaliyet gösteren bir müşterisiyle, ürettiği malların satışına ilişkin bir sözleşme imzalamıştır. İşletmenin ticari uygulamaları uyarınca teçhizatın müşteriye ulaşmasına ilişkin sorumluluğu işletme üstlenmektedir ve mallar taşınmak üzere gemiye yüklendiği anda yasal mülkiyet müşteriye geçmektedir. Taşımaya ilişkin masraflar ise ayrıca müşteriye fatura edilmektedir. Ayrıca işletmenin ticari uygulamaları uyarınca taşıma aşamasında mallarda fiziksel bir hasar oluşması durumunda hasarlı mallar bedelsiz olarak yenisiyle değiştirmektedir. Fiziksel hasarın önemli bir tutara ulaşması durumunda ise işletmenin sigorta şirketi hasarın tamamını veya büyük kısmını karşılamaktadır.

Bu koşullara sahip bir satış işleminde işletmenin satıştan kaynaklanan hasılatı malların gemiye yüklenmesi üzerine finansal tablolara yansıtması uygun değildir. Yükleme yapıldığından yasal mülkiyet müşteriye geçmesine rağmen işletme malların sahipliğinden kaynaklanan önemli riskleri üstlenmeye devam etmektedir (malların taşıma aşamasında fiziksel hasara uğraması). İşletmenin sigorta şirketinin önemli tutardaki hasarları karşılayacak olması işletmenin riskini yönettiğini gösterse de yine de riski taşımaya devam etmektedir. Dolayısıyla, 5.14 paragrafında belirtilen hasılatın kayda alınmasına ilişkin ölçütler sağlanmamaktadır.

### **Örnek 5.27:**

#### **Sahiplikten kaynaklanan önemsiz bir riskin taşınmaya devam etmesi**

Saat satan bir işletme ürünlerine ömür boyu garanti vermektedir. Müşteri, ürünü istediği zaman iade edebilmekte ve ücret iadesi alabilmektedir. Geçmişteki verilere bakıldığında müşterilerin iade oranının %1 olduğu görülmektedir. İşletme 2020 yılı hesap döneminde 10.000.000 TL tutarında satış yapmıştır.

Garanti yükümlülüğünden dolayı işletmenin satıştan sonra yalnızca önemsiz ve ölçülebilir düzeyde risk ve getiriye maruz kaldığı görülmektedir. Dolayısıyla, hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin diğer ölçütlerin karşılanması koşuluyla hasılatın finansal tablolara yansıtılması gerekir. Buna göre, satış sonrası teslim

gerçekleştiğinde iadenin gerçekleşmesinin beklenmediği oranda hasılat finansal tablolara alınır. Yani satış yapıldığında elde edilen bedelin %99'u hasılat olarak finansal tablolara alınırken %1'i de ileride geri ödenmesi beklenen tutarları karşılamak üzere yükümlülük olarak finansal tablolara alınır. Sonuç olarak, işletme 2020 yılı hesap döneminde 10.000.000 TL tutarındaki satışlarının %99'una karşılık gelen 9.000.000 TL tutarında hasılat finansal tablolarına alacaktır.

Buna göre işletmenin 2020 yılında yaptığı toplam satışları karşılığında yurtiçi/yurtdışı satışlar hesabına 10.000.000 TL tutarında alacak kaydettiği hasılat tutarında iade edilmesi gereken tutar ölçüsünde düzeltme yapması gerekecektir. Buna göre işletmenin dönem sonunda iadeler dolayısıyla yapacağı düzeltme kaydı aşağıdaki gibi gerçekleştirilebilir:

Satıştan İadeler	1.000.000 TL	
İade Karşılıkları		1.000.000 TL

### Örnek 5.28:

A işletmesi ürettiği bir teçhizatı B işletmesine 1/1/2020 tarihinde satmış ancak teslimatını henüz gerçekleştirilmemiştir. Satış sözleşmesi kapsamında teçhizatın yasal mülkiyeti satış tarihi olan 1/1/2020 tarihinde B işletmesine geçmiş ancak teslimat B işletmesinin talep edeceği bir tarihte gerçekleştirilmek üzere teçhizat A işletmesinin ambarında bekletilmektedir. A işletmesi 1/1/2020 tarihinde satışa ilişkin faturayı düzenleyerek B işletmesine iletmiş ve karşılığında B işletmesinden teçhizatın normal satış bedeli tutarında vadeli bir senet almıştır.

Böyle bir işlemde mala ilişkin önemli risk ve getiriler aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda karşı tarafa devredilmekte ve mal satışına ilişkin hasılat finansal tablolara alınabilmektedir:

- Teslimatın gerçekleşmesinin muhtemel olması
- Satışın finansal tablolara alındığı anda, malın işletmenin bünyesinde bulunması, alıcıya devredilmek üzere ayrılmış olması ve teslimata hazır halde bulundurulması.
- Alıcının ertelenmiş teslimata ilişkin talimatları kabul etmesi.
- Olağan ödeme koşullarının uygulanması.

Örnekte bahsi geçen işlem yukarıda yer alan koşulları sağladığından A işletmesi satış tarihi olan 1/1/2020 tarihinde teçhizatın satışından kaynaklanan hasılatı finansal tablolarına yansıtacaktır.

### 3.5. HİZMET SUNUMU

#### **Paragraf 5.18 – Hizmet sunumu**

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınır. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.

#### **Açıklama:**

Hizmet sunumundan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde de en önemli konu hasılatın ne zaman finansal tablolara yansıtılacağıdır. BOBİ FRS’de hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edildiği durumlarda tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak hasılatın finansal tablolara yansıtılması öngörülmüştür. 5.19 paragrafında hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilmesini belirlemek için karşılanması gereken ölçütler belirlenmiştir. 5.29-5.35 paragraflarında da tamamlanma yüzdesinin uygulanmasına ilişkin esaslar yer almaktadır. Diğer taraftan 5.21 paragrafında hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda hizmet sunumundan kaynaklanan hasılatın finansal tablolara ne şekilde yansıtılacağı açıklanmıştır.

Hizmet sunumundan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde temel yöntem olan tamamlanma yüzdesi yönteminde hasılat, hizmet sunuldukça hizmetin sunulmuş olan kısmı yansıtılacak şekilde finansal tablolara alınır. Böylece finansal tablolarda, ilgili raporlama döneminde hizmetin sunulan kısmına düşen hasılat ve maliyetler eşleştirilir.

#### **Paragraf 5.19 – Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde ölçümüne ilişkin ölçütler**

Aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında işlemin sonucu güvenilir şekilde tahmin edilebilir ve hizmet sunumuna ilişkin hasılat kayda alınır:

- a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- b) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması.
- c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
- ç) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanması gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

### **Açıklama:**

Hizmet sunumuna ilişkin hasılatın tamamlanma yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara alınabilmesi için 5.19 paragrafında belirtilen bütün ölçütlerin sağlanması gerekir. Bunlardan herhangi birinin sağlanmadığı durumda hasılatın muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaz.

Hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin 5.5 paragrafında belirtilen genel ölçütlerde olduğu gibi hizmet sunumundan kaynaklanan hasılatın da finansal tablolara yansıtılabilmesi için hasılat tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi ve işleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilebilmesinin muhtemel olması gerekir. Bu ölçütler Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Çerçeve'nin 1.50 paragrafında da gelirlerin finansal tablolara yansıtılmasında aranan iki ölçüttür.

Üçüncü bir ölçüt olarak raporlama dönemi sonu itibarıyla sunulan hizmetin ne kadarının sunulduğunun güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması gereklidir. Hizmetin ne kadarının sunulduğu çeşitli şekillerde anlaşılabilir. Yapılan işin analizi, sunulan hizmetin sunulacak toplam hizmete oranı ya da katlanılan maliyetlerin toplam maliyete oranı, sunulan hizmetin niteliğine göre güvenilir sonuçlar verebilir. Bununla birlikte, müşteriler tarafından yapılan ödemeler ve avanslar hizmetin tamamlanma yüzdesini güvenilir olarak yansıtmayabilir.

Son olarak finansal tablolarda hasılat ile eşleşen maliyet bilgisi de yer alacağından hizmet için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamının sunulması için katlanılacak maliyetlerin de güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekir.

Hizmet sunumunu gerçekleştiren işletmenin aşağıdakiler üzerinde müşteriyle mutabakatının olduğu durumlarda işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edebileceğini söylemek genellikle mümkündür.

- Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,
- Hizmet bedeli,
- Sözleşmeden kaynaklı yükümlülüklerin ne şekilde yerine getirileceği.

Ayrıca hizmet sunan bir işletmenin tamamlanma yüzdesi yöntemini uygularken hasılat tutarına ilişkin tahminleri gözden geçirmesi ve revize etmesi gerekecektir. Bu tür revizyonların yapılması, işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmemektedir.

#### **Örnek 5.29:**

##### **Hizmet sunumu işleminin güvenilir bir şekilde ölçümü**

Bir spor salonu yıllık üyelik hizmeti sistemi ile çalışmaktadır. Müşterilerin yıllık üyelik sözleşmesi yaptıktan sonra 1 ay içinde koşulsuz olarak cayma hakları vardır. Müşteriler üyelikten caymaları halinde ödedikleri tutarın tamamını geri alabilmektedir. 1 aydan sonra gerçekleşen caymalarda ise ücret iadesi söz konusu

değildir. Geçmiş verilere bakıldığında, müşterilerin %10'unun 1 ay içinde üyelikten vazgeçtikleri ve ücret iadesi talep ettikleri görülmektedir. Spor salonunun yıllık üyelik bedeli 2.400 TL'dir. 2020 yılının Eylül ayında spor salonuna 20 kişi üye olmuş ve 1 ay içinde 1 kişi üyeliğini iptal etmiştir (bu örnekte kolaylık olması açısından üyelik sözleşmelerinin aybaşında yapıldığı varsayılmıştır).

İşletmenin üyelikten itibaren 1 ay içinde cayma oranını güvenilir bir şekilde tahmin ediyor olması durumunda işletme üyelik işlemi gerçekleştiğinde hasılat tutarını işlem bedelinin %90'nına karşılık gelecek şekilde finansal tablolara alır. Aynı zamanda hizmeti zamana yayılı bir şekilde finansal tablolara alacağı için hasılat bedelini 12 aya eşit bir şekilde yayarak finansal tablolarda gösterir.

İşletme tahsil ettiği tutarın %10'unu ise Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar uyarınca finansal tablolara karşılık olarak yansıtır ve gerçekleştirmelere göre karşılık tutarını düzeltir.

İşletme Eylül ayında yıllık üyelik bedeli olarak 48.000 TL tahsil etmiştir. Bununla birlikte bu bedelin %10'u olan 4.800 TL'nin bir ay içinde müşterilere iade edileceğini tahmin etmektedir. Dolayısıyla işletmenin 20 üyelik sözleşmesi imzalandığında iade beklentilerine bağlı olarak 12 aylık üyelik süresi boyunca finansal tablolarına yansıtacağı toplam hasılat tutarı 43.200 TL'dir. Bu durumda bu tutarın 1 aylık hizmet bedeline karşılık gelen tutar Eylül ayı içinde hasılat olarak; geri kalan tutar da ertelenmiş gelir olarak finansal tablolara alınacak, geriye kalan 11 aylık hizmet sunuldukça ertelenmiş gelirdeki yer alan tutar aylar itibarıyla hasılatla dönüşecektir. İşletme ayrıca, sözleşmeler imzalandığında %10'luk cayma beklentisine göre 4.800 TL tutarında karşılık ayıracaktır.

Ekim ayında ise beklentilerin aksine üyelerden sadece 1 tanesi üyeliğini iptal etmiş ve bu üyeye 2.400 TL ücret iadesi yapılmıştır. Bu ödeme yapıldıktan sonra karşılık hesabında 2.400 TL kalmış fakat 1 aylık cayma hakkı bittiğinden bu tutarın iade edilmeyeceği anlaşılmıştır. Bu tutar cayma süresinin sona ermesiyle karşılıklardan indirilerek Ekim ayı sonun itibarıyla tamamlanan hizmete isabet eden hasılat tutarı finansal tablolara yansıtılacak şekilde hasılat ve ertelenmiş gelirler tutarı düzeltilecektir.

İşletmenin 30/09/2020 tarihli kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Bankalar	48.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		3.600 TL
Ertelenmiş Gelirler		39.600 TL
İade Karşılıkları		4.800 TL

İşletmenin 31/10/2020 tarihli kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Ücret iadesine ilişkin kayıt:

İade Karşılıkları	2.400 TL	
Bankalar		2.400 TL

Karşılığın iptaline ilişkin kayıt:

İade Karşılıkları	2.400 TL	
Yurtiçi Satışlar		200 TL
Ertelenmiş Gelirler		2.200 TL

Hizmete ilişkin hasılatın ortaya çıkmasına ilişkin kayıt:

Ertelenmiş Gelirler	3.800 TL	
Yurtiçi Satışlar		3.800 TL

### Örnek 5.30:

Bir işletme kendi üretilip sattığı makinalarına aynı zamanda 2 yıl süreyle bakım hizmeti vermektedir. İşletme 01/09/2020 tarihinde bir müşterisine makine satışı gerçekleştirmiş ve müşterisine 2 yıl içerisinde 6 aylık periyodlarla 4 kez bakım hizmeti vermeyi taahhüt etmiştir. İşletme servis ücret bedelinin tek başına satış fiyatını 18.000 TL olarak belirlemiştir. Her bir bakımın işletmeye maliyetinin 3.000 TL olması beklenmektedir. İşletme makine ve bakım hizmet bedelinin tamamı için müşteriye 3 aylık vade tanımıştır.

Müşteriyle yapılan bu sözleşmede hizmet sunumuna ilişkin hasılat tutarı fiyat belirlenebildiğinden güvenilir bir şekilde ölçülebilmektedir.

Aynı zamanda müşterinin kredibilitesine yönelik yapılan değerlendirmeler sonucunda, alacağın tahsil edileceği yani işleme ilişkin ekonomik faydanın elde edilmesinin muhtemel olduğu sonucuna varılmaktadır.

Bu işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi mümkündür. Yapılacak 4 bakım hizmetinin aynı nitelikte olması ve maliyetlerinin eşit olması nedeniyle her bir bakım hizmetinin yapılan toplam işin %25'ini temsil ettiğini söylemek mümkündür.

İşletme bakım hizmeti dolayısıyla katlanacağı maliyetleri güvenilir bir şekilde tahmin edebilmektedir.

Buna göre hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi için karşılanması gereken hasılatın finansal tablolara yansıtılması için sağlanması gereken ölçütler karşılanmaktadır.

Buna göre işletme tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanarak işin tamamlanan kısmına düşen hasılatı diğer bir ifadeyle her bir bakım hizmeti yapıldığında o bakım hizmetine düşen hasılatı finansal tablolarına yansıtacaktır.

Buna göre işletmenin kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

1/9/2020 tarihli kayıt:

Ticari Alacaklar	18.000 TL	
Ertelenmiş Gelirler		18.000 TL
1/12/2020 tarihli kayıt:		
Kasa	18.000 TL	
Ticari Alacaklar		18.000 TL
1/3/2021, 1/9/2021, 1/3/2022, 1/9/2022 tarihlerindeki kayıtlar:		
Ertelenmiş Gelirler	4.500 TL	
Hasılat		4.500 TL

**Paragraf 5.20 – Hizmetin belirsiz sayıda sunumu**

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda faaliyetle sunulan hizmetler için; diğer herhangi bir yöntemin, tamamlanma düzeyini daha iyi ifade ettiğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat, söz konusu belirli dönem boyunca eşit tutarlarda kayda alınır. Belirli bir faaliyetin, diğer faaliyetlerden açık bir şekilde daha önemli olması durumunda, hasılatın kayda alınması, daha önemli olan bu faaliyetin gerçekleştirilmesine kadar ertelenir.

**Açıklama:**

Bazı hizmetler belirli bir süre boyunca sunulur fakat hizmetin bu dönem boyunca ne kadar ya da kaç kez sunulacağı belli değildir. Sunulan hizmetin belirli koşullara bağlı olması durumunda bu durum söz konusu olabilir. Bir güvenlik firmasının bir yıl boyunca sadece alarm sistemi devreye girdiğinde destek hizmeti sağlaması buna örnek olarak verilebilir. Bu durumda hizmet sunuldukça hasılatın finansal tablolara alınması güvenilir bir ölçüm sağlamayacağından hasılat, hizmetin tamamlanma düzeyini daha iyi yansıtan bir yöntem bulunmadıkça dönem boyunca eşit tutarlarda finansal tablolara alınır (aylık eşit taksitlerde olabilir).

Hizmet sunumunun belirli bir koşula bağlı olmadan süreklilik arz ettiği hizmet işleri de, örneğin günlük temizlik hizmetleriyle ilgili hizmet sözleşmeleri de, belirsiz sayıda faaliyette bulunulmasını gerektiren hizmet işleri olarak değerlendirilebilir. Bu tür hizmet sözleşmelerinde de sözleşme süresinde eşit tutarlarda hasılatın finansal tablolara yansıtılması yoluna gidilebilir.

Bazı durumlarda birden fazla faaliyetin gerçekleştirilmesiyle sağlanan hizmet işlerinde faaliyetlerden biri diğerlerinden açık bir şekilde çok daha önemli olabilir. Bu durumda söz konusu önemli faaliyet gerçekleştirilmeden hasılat finansal tablolara alınmaz.



### Örnek 5.31:

#### Hizmetin belirsiz sayıda sunumu

Otomobil satıcısı bir işletme aynı zamanda müşterilerine yol yardımı hizmeti de sunmakta ve bu hizmete ilişkin sözleşmelerini 3 yıllık olarak düzenlemektedir. Müşteri 3 yıl boyunca sunulacak hizmetler için bir kerelik ödeme yapmakta; yol yardımı hizmeti sunulduğu ilave ödeme yapmamaktadır. İşletme bu hizmet için 5.000 TL bedel almaktadır. Geçmiş deneyimler, yol yardımı hizmetleri için işletmenin katlandığı maliyetlerin ilk ve ikinci yılda aynı araçların üçüncü yılında ise 3 kat daha fazla olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan müşterilere sunulacak yol yardımı hizmetinin yıllar itibariyle kaç kez olacağı ve zamanlaması hakkında net bir belirleme yapılamamaktadır. İşletme 1/1/2020 tarihinde bir yol yardımı hizmeti satışı yapmıştır.

İşletme, müşteriye sağlanan yol yardımı hizmetleri karşılığında elde ettiği hasılatı güvenilir bir şekilde ölçtüğü maliyetlerle orantılı bir şekilde finansal tablolara alınmasını işin tamamlanma düzeyini dahi yansıttığını değerlendirmiştir. Buna göre işletme ilk yıl ve ikinci yıl için 1.000'er TL ve üçüncü yıl için de 3.000 TL hasılat tutarını finansal tablolara alacaktır. Yol yardımı hizmetleri, belirli bir zaman süresince belirsiz sayıda işlem neticesinde gerçekleştirilecek olmasına rağmen; geçmiş deneyimlere göre katlanılan maliyetler, işin %20'sinin ilk yılda, %20'sinin ikinci yılda, %60'ının ise üçüncü yılda gerçekleştirileceğini ortaya koymaktadır. Bu oran, tamamlanma yüzdesini daha iyi temsil etmekte; aynı zamanda sözleşme süresince sabit bir marja ilişkin beklentileri de yansıtmaktadır.

1/1/2020 tarihindeki kayıt:

Bankalar	5.000 TL	
Ertelenmiş Gelirler		5.000 TL

31/12/2020 tarihindeki kayıt:

Ertelenmiş Gelirler	1.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		1.000 TL

31/12/2021 tarihindeki kayıtlar:

Ertelenmiş Gelirler	1.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		1.000 TL

31/12/2022 tarihindeki kayıtlar:

Ertelenmiş Gelirler	3.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		3.000 TL

**Paragraf 5.21 – Hizmet sunumu işleminin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi**

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınır. Bu durumda ilgili hizmet sunumuna ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerin de geri kazanılmasının beklenmediği durumlarda ise hasılat kayda alınmaz, giderler kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. Sonucun güvenilir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (diğer bir ifadeyle, işlemin sonucu güvenilir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat, tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, geriye dönük olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.

**Açıklama:**

Bazı durumlarda, özellikle bir işlemin ilk safhalarında işlemin sonucu güvenilir olarak tahmin edilemeyebilir (diğer bir ifadeyle 5.19 paragrafında belirtilen ölçütlerden bir veya daha fazlasının sağlanmadığı durumlar olabilir). Böyle bir durumda hasılatın tamamen kayda alınmaması öngörülmemiş, katlanılan giderlerin geri kazanılmasının beklendiği ölçüde hasılatın finansal tablolara yansıtılması sağlanmıştır. Dolayısıyla kaydedilecek maksimum hasılat tutarı katlanılan giderlerin tamamına eşit olacak ve finansal tablolarda bu işlemlerle ilgili herhangi bir kar ortaya çıkmayacaktır. Bununla birlikte katlanılan giderlerin tamamının geri kazanılması muhtemel olmadığında hasılat tutarı toplam gider tutarından az olacağından bu işlemlerle ilgili bir zarar ortaya çıkacaktır.

İşletme işlemin sonucunu güvenilir bir şekilde ölçmeye başladığında hasılat tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara alınacak ancak, bu durumda geriye dönük düzeltme yapılmayacaktır.

**Örnek 5.32:****Hizmet sunumu işleminin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi**

Bir hukuk müşavirliği firması, bir maden işletmesine karşı, işletmenin eski çalışanlarının toplu olarak açtıkları davada çalışanları temsil etmektedir. Müşavirlik firması, sunduğu hukuki hizmetlerin karşılığı olarak, mahkeme tarafından hükmedilen tazminat tutarının %20'sine tekabül eden tutarda bir ücret elde edecektir. Diğer yandan, dava aleyhte sonuçlanırsa, müşavirlik firması herhangi bir bedel elde edemeyecektir. Hukuk müşavirliği firması yaptığı değerlendirmeler sonucunda davanın nasıl sonuçlanacağına ilişkin belirli bir tahmini bulunmadığından ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olduğu sonucuna varamamıştır.

Böyle bir durumda 5.19 (a) ve (b) paragrafındaki ölçütler sağlanmadığından işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilememektedir. Ayrıca katlanılan giderlerin geri kazanılması muhtemel olmadığından/beklenmediğinden böyle bir durumda herhangi bir hasılat tutarı finansal tablolara yansıtılmamalıdır. Dolayısıyla bu işlemde katlanılan giderler tutarında bir zarar ortaya çıkacaktır.

**Örnek 5.33:****Hizmet sunumu işleminin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi**

Bu örnekte hukuk müşavirliği firmasının anlaşmaya göre alacağı ücret haricinde diğer durum ve koşullar Örnek 32'dekiyle aynıdır. Bu örnekte davanın sonucuna bakılmaksızın müşavirlik firmasına, çalışılan saat başına 250 TL tutarında ödeme yapılacaktır. Bunun yanı sıra davanın kazanılması durumunda elde edilen tazminatın da %10'u oranında ücret elde edilecektir. Cari raporlama döneminde müşavirlik firması dava için 120 saatlik çalışma yapmıştır.

Bu örnekte çalışılan saat başına işletmenin alacağı ücret açısından 5.19 paragrafındaki ölçütler sağlandığından işlemin sonucu güvenilir bir şekilde ölçülebilmektedir. Ancak davanın kazanılması karşılığında alınacak tazminat bedelinin %10'u tutarındaki ücretin güvenilir bir şekilde ölçülememesi ve işletmeye bu kapsamda ekonomik fayda girişinin muhtemel olmaması nedeniyle bu ücret karşılığında finansal tablolara herhangi bir hasılat yansıtılmaması gerekir.

Çalışılan saat işin tamamlanan kısmını uygun bir şekilde yansıttığından çalışılan saat esas alınarak hasılatın finansal tablolara yansıtılması uygun olacaktır. Bu örnekte raporlama dönemi içinde 120 saatlik bir çalışma yapıldığından, bu iş için 30.000 TL tutarında hasılat finansal tablolara yansıtılacaktır.

### 3.6. İNŞA SÖZLEŞMELERİ

#### **Paragraf 5.22 – İnşa sözleşmesi tanımı**

İnşa sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.

#### **Açıklama:**

İnşa sözleşmeleri tanımlanırken belirli bir varlığın (veya bir grup varlığın) yapımına ilişkin sözleşmelere atıfta bulunulmuştur. Bir varlığın yapımı için düzenlenen sözleşmelerin inşa sözleşmeleri olarak tanımlanabilmesindeki temel husus bireysel olarak müşterinin siparişine ve belirlediği spesifikasyonlara uygun olarak varlık yapımının gerçekleştiriliyor olmasıdır. Dolayısıyla, işletme tarafından belirlenen niteliklerde yapımı gerçekleştirilen varlıklara ilişkin sözleşmeler inşa sözleşmesi kapsamına girmemektedir.

İnşa sözleşmeleri sadece binaların inşasını kapsamamakta olup makinelerin, gemilerin, yolların ve bunlara benzer varlıkların inşası için özel olarak yapılan sözleşmeleri de kapsar. Hatta inşa sözleşmesine konu olan varlık maddi olmayan duran varlık bile olabilir. Örneğin bir müşteriye özgü olarak tasarlanan yazılımlar inşa sözleşmesi tanımını karşılıyor olabilir. Ancak işletme tarafından geliştirilmiş olan veya küçük çaplı müşteriye özgü uyarlamaların yapıldığı yazılımların sunumuna ilişkin sözleşmelerin inşa sözleşmeleri olarak değerlendirilmemesi, bunların mal satışı olarak dikkate alınması gerekir.

İnşa sözleşmesinin süresine ilişkin bir belirleme yapılmamış olmasına rağmen genellikle bu sürenin bir yıldan uzun olması beklenmektedir. Bununla birlikte inşa sözleşmeleri tanımını karşılayan ve daha kısa süreli olan sözleşmeler de inşa sözleşmeleri kapsamında olacaktır.

İnşa işlemlerinin yapısından dolayı işin başlaması ve sona ermesi arasında farklı raporlama dönemlerinde gerçekleşmekte hatta çoğunlukla işin tamamlanması bir raporlama döneminden çok daha uzun sürebilmektedir. Dolayısıyla sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetlerin finansal tablolara ne zaman ve nasıl dağıtılacağı hususu önem kazanmaktadır.

**Paragraf 5.23 – İnşa sözleşmesine ilişkin hasılatın finansal tablolara alınması**

Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır.

**Paragraf 5.24 – İnşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilmesi**

Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini gerektirmektedir.

**Açıklama:**

İnşa sözleşmeleri sonucunda elde edilen hasılatın finansal tablolara alınabilmesi için inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor olması gereklidir. Bunun için aşağıdakilerin güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor olması gerekir:

- İnşa işinin tamamlanma düzeyi,
- Gelecekte ortaya çıkacak olan maliyetler ve
- Faturaların tahsil edilebilirliği

Bu koşulların sağlanması durumunda inşa sözleşmelerine ilişkin hasılat ve maliyetler tamamlanma yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara alınır. Bu yöntemde ilgili raporlama döneminde o dönemde tamamlanan işe ilişkin hasılat ve maliyetler yer alır. Böylece inşa sözleşmesine ilişkin hasılat ve maliyetler dönemlere yayılı bir şekilde raporlanmış olur.

İnşa sözleşmesinden elde edilecek hasılat aşağıdakilerden oluşur:

- Sözleşmede anlaşılan hasılat tutarı.
- Müşterinin talebi doğrultusunda yapılan işin kapsamındaki değişikliklerden (örneğin varlığın tasarımında yapılan ya da işin süresinin uzaması şeklinde ortaya çıkan değişiklikler) ortaya çıkan hasılat.
- Yüklenicinin sözleşme fiyatına dâhil edilmeyen maliyetlerin karşılanması için müşteri ya da üçüncü bir taraftan elde etmeyi beklediği hak taleplerinden ortaya çıkan hasılat. Müşteriden kaynaklı gecikmelerden ve tasarımda yapılan hatalardan ortaya çıkan hak talepleri sonucu tahsil edilecek tutar bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

- Belirli performans şartları sağlandığında yapılacak ilave ödemeler şeklindeki teşvik ödemelerinden ortaya çıkan hasılat.

Yukarıdaki sayılan değişiklik, hak talepleri ve teşvik ödemelerinden kaynaklanan hasılat unsurlarının finansal tablolara yansıtılabilmesi için bunların hasılat doğurmasının muhtemel olması ve güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması gerekir. Hasılatın doğmasının muhtemel olması şartının karşılanabilmesi için unsurlar itibarıyla aşağıdaki durumların gerçekleşmiş olması gerekir:

- Değişiklik için, müşterinin değişikliği onaylamasının muhtemel olması.
- Hak talepleri için, müşterinin hak taleplerini kabul edeceğinin muhtemel olduğu sonucuna varmaya yeterli olacak düzeyde müzakerelerde önemli bir ilerlemenin kaydedilmiş olması.
- Teşvikler için, belirlenen performans standardının karşılanacağı muhtemel olduğu sonucuna varmaya yeterli olacak düzeyde işin ilerlemiş olması.

Bir inşa sözleşmesinin maliyeti aşağıdakilerden oluşur:

- a) Bu sözleşmeyle doğrudan ilgili olan maliyetler.
- b) Genel olarak inşa faaliyetlerine atfedilebilen ve bu sözleşmeye dağıtılabilen maliyetler.
- c) Sözleşme hükümleri çerçevesinde müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler.

Aşağıdakiler, sözleşmeyle doğrudan olan ilgili maliyetlere örnek olarak verilebilir:

- İnşa işinde çalışan işçilere ilişkin maliyetler,
- İnşada kullanılan malzeme maliyetleri,
- İnşada kullanılan maddi duran varlıkların amortisman giderleri,
- Maddi duran varlıkların inşa alanına ve inşa alanından taşınmasına ilişkin maliyetler,
- Maddi duran varlıkların kiralanmasına ilişkin maliyetler,
- İnşaya ilişkin tasarım ve diğer teknik yardım maliyetleri,
- Garantilere ve rektifikasyonlara ilişkin tahmini maliyetler (beklenen garanti giderleri dâhil),
- Üçüncü tarafların inşa işine ilişkin talep edebileceği haklar.

Yukarıdaki (b) bendinde belirtilen ikinci tür maliyetlere ise sigorta maliyetleri, belirli bir işle doğrudan ilişkilendirilmeyen tasarım ve teknik yardım maliyetleri, borçlanma maliyetleri ve inşa işleriyle ilgili genel maliyetler örnek olarak verilebilir. Aşağıdaki maliyetler bu maliyetler kapsamında değerlendirilemez:

- Genel yönetim giderleri (sözleşmede karşı tarafa yüklenmesi öngörülmediği sürece).

- Satış maliyetleri.
- Araştırma ve geliştirme giderleri (sözleşmede karşı tarafa yüklenmesi öngörülmediği sürece).
- Sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılmayan atıl nitelikteki maddi duran varlıklara ilişkin amortisman gideri.

Sözleşme maliyetleri ve sözleşmeye ilişkin hasılatın genellikle zaman geçtikçe, belirli gelişmeler oldukça ve belirsizlikler ortadan kalktıkça gözden geçirilmesi gerekir. Bu tür gözden geçirmeler sonucunda revizyonlar yapılması, sözleşmenin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği anlamına gelmez. Tahmin değişiklikleri Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar uyarınca finansal tablolara yansıtılır.

### Örnek 5.34:

#### İnşa sözleşmelerinin finansal tablolara alınması

Bir yüklenici, 1 Ocak 2021 tarihinde müşterisi ile köprü yapımı için 9.000.000 TL'lik ücret üzerinden anlaşmıştır. Yüklenicinin başlangıçta sözleşme maliyetlerine ilişkin tahmini 8.000.000 TL'dir. Yüklenici, köprü inşaatının üç yıl süreceğini tahmin etmektedir. Yüklenicinin raporlama döneminin sonu 31 Aralık'tır.

Sözleşmenin ilk yılı sonunda (31 Aralık 2021), yüklenicinin toplam sözleşme maliyetlerine ilişkin tahmini 8.050.000 TL olarak revize edilmiştir. 2022 yılında müşteri ile yüklenici, hasılat tutarında 200.000 TL, sözleşme maliyetlerinde ise 150.000 TL'lik tahmini ek bir artışla sonuçlanan bir değişiklik üzerinde anlaşmışlardır. 2022 yılında katlanılan maliyetler, 2023 yılında projenin tamamlanması için kullanılacak olan standart araç-gereçlerin inşaat alanında depolanması için katlanılan 100.000 TL'lik maliyetleri de içermektedir.

İşletme tamamlanma düzeyini, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı üzerinden hesaplamaktadır.

İnşaat dönemine ilişkin finansal verilerin bir özeti aşağıda yer almaktadır:

	2023	2022	2021
Sözleşmenin başlangıcında üzerinde anlaşılan hasılat tutarı	9.000.000 TL	9.000.000 TL	9.000.000 TL
Değişiklik	200.000 TL	200.000 TL	-
<b>Toplam hasılat tutarı</b>	<b>9.200.000 TL</b>	<b>9.200.000 TL</b>	<b>9.000.000 TL</b>
Gerçekleşen maliyetler	8.200.000 TL	6.168.000 TL	2.093.000 TL
İşin tamamlanması için katlanılacak tahmini maliyetler	-	2.032.000 TL	5.957.000 TL
<b>Toplam maliyet tutarı</b>	<b>8.200.000 TL</b>	<b>8.200.000 TL</b>	<b>8.050.000 TL</b>

İşletme tamamlanma düzeyini yıllar itibarıyla aşağıdaki gibi belirlemiştir:

	2023	2022	2021
İşe ilişkin gerçekleşen maliyetler	8.200.000 TL	6.068.000 TL (a)	2.093.000 TL
Tamamlanma yüzdesi	%100	%74 <sup>(b)</sup>	%26 <sup>(c)</sup>

(a) 6.168.000 TL tutarındaki maliyetler eksi 2023 yılına ait 100.000 TL'lik maliyet (Bkz. 5.33 paragrafı)

(b) 6.068.000 ₺ tutarındaki sözleşme maliyetleri / 8.200.000 ₺ tutarındaki toplam tahmini maliyetler \*100 =%74

(c) 2.093.000 ₺ tutarındaki sözleşme maliyetleri/ 8.050.000 ₺ tutarındaki toplam tahmini maliyetler \*100 = %26

Buna göre işletmenin yıllar itibariyle kar veya zarar tablosuna yansıttığı hasılat ve maliyet tutarları aşağıdaki şekilde olacaktır:

	Birikimli tutarlar	Önceki yıllarda kâr/zarara yansıtılan tutarlar	Cari raporlama döneminde kâr/zarara yansıtılan tutarlar
<b>2021</b>			
Hasılat	2.340.000 TL	-	2.340.000 TL
Maliyet	2.093.000 TL	-	2.093.000 TL
<b>2022</b>			
Hasılat	6.808.000 TL	2.340.000 TL	4.468.000 TL
Maliyet	6.068.000 TL	2.093.000 TL	3.975.000 TL
<b>2023</b>			
Hasılat	9.200.000 TL	6.808.000 TL	2.392.000 TL
Maliyet	8.200.000 TL	6.068.000 TL	2.132.000 TL

### Paragraf 5.25 – İnşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilememesi

Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınır. Bu durumda ilgili inşa sözleşmesine ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. İnşa sözleşmesine ilişkin sonucun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerin de geri kazanılmasının beklenmediği durumlarda ise hasılat kayda alınmaz, giderler kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. Sonucun güvenilir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (diğer bir ifadeyle, sözleşme sonucu güvenilir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, geriye dönük olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.



**Açıklama:**

5.21 paragrafında yer alan açıklamalar inşa sözleşmeleri için de geçerlidir.

**Örnek 5.35:****İnşa sözleşmelerinin finansal tablolara alınması**

Bir yüklenici, 1 Kasım 2021 tarihinde müşterisi ile köprü yapımı için 9.000.000 TL'lik ücret üzerinden anlaşmıştır. Yüklenici, köprü inşaatının üç yıl süreceğini tahmin etmektedir. Yüklenicinin raporlama döneminin sonu 31 Aralık'tır.

Sözleşmenin ilk yılı sonunda (31 Aralık 2021), yüklenici işin tamamlanma aşaması ve gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerini güvenilir bir biçimde tahmin edememektedir. İşletme 2 aylık sürede 400.000 TL'lik maliyete katlanmıştır. İşletme toplam hasılatın toplam maliyetini aşacağını beklediğinden 2021 yılı içerisinde katlandığı bu maliyetleri de geri kazanmayı beklemektedir.

Yüklenici 2022 yılında inşa işinin sonucunu güvenilir olarak tahmin edebilmektedir. Buna göre 31.12.2022 tarihinde yaptığı değerlendirmelere göre işin tamamlanması için katlanılması gereken toplam maliyeti 8.200.000 TL olarak belirlemiştir. Sonraki yıllarda da işletme toplam maliyetlere yönelik tahminlerinde bir değişikliğe gitmemiş ve 2024 yılında inşaatı tamamlamıştır.

İşletme işin sonucunu güvenilir bir şekilde tahmin etmeye başladığı 2022 yılı ve sonrasında tamamlanma düzeyini, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı üzerinden hesaplamaktadır.

İnşaat dönemine ilişkin finansal verilerin bir özeti aşağıda yer almaktadır:

	2024	2023	2022	2021
<b>Toplam hasılat tutarı</b>	<b>9.000.000 TL</b>	<b>9.000.000 TL</b>	<b>9.000.000 TL</b>	<b>9.000.000 TL</b>
Gerçekleşen maliyetler	8.200.000 TL	5.600.000 TL	2.900.000 TL	400.000 TL
İşin tamamlanması için katlanılacak tahmini maliyetler	-	2.600.000 TL	5.300.000 TL	-
<b>Toplam maliyet tutarı</b>	<b>8.200.000 TL</b>	<b>8.200.000 TL</b>	<b>8.200.000 TL</b>	<b>-</b>

İşletme tamamlanma düzeyini sonucun güvenilir olarak ölçülebildiği yıllar itibariyle aşağıdaki gibi belirlemiştir:

	2024	2023	2022
İşe ilişkin gerçekleşen maliyetler	8.200.000 TL	5.600.000 TL	2.900.000 TL
Tamamlanma yüzdesi	%100	% 68	%35

Buna göre işletmenin yıllar itibariyle kar veya zarar tablosuna yansıttığı hasılat ve maliyet tutarları aşağıdaki şekilde olacaktır:

	Birikimli tutarlar	Önceki yıllarda kâr/zarara yansıtılan tutarlar	Cari raporlama döneminde kâr/zarara yansıtılan tutarlar
<b>2021</b>			
Hasılat	400.000 TL	-	400.000 TL
Maliyet	400.000 TL	-	400.000 TL
<b>2022</b>			
Hasılat	3.150.000 TL	400.000 TL	2.750.000 TL
Maliyet	2.900.000 TL	400.000 TL	2.500.000 TL
<b>2023</b>			
Hasılat	6.120.000 TL	3.150.000 TL	2.970.000 TL
Maliyet	5.600.000 TL	2.900.000 TL	2.700.000 TL
<b>2024</b>			
Hasılat	9.000.000 TL	6.120.000 TL	2.880.000 TL
Maliyet	8.200.000 TL	5.600.000 TL	2.600.000 TL

**Paragraf 5.26 – İnşa sözleşmelerinin birleştirilmesi veya ayrıştırılması**

Bu bölüm hükümleri genellikle her bir inşa sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşmenin veya sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine ya da sözleşme grubuna birlikte de uygulanabilir.

**Paragraf 5.27 – İnşa sözleşmelerinin ayrıştırılması**

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, her varlığın inşası, ayrı bir inşa sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,
- Her bir varlığın, taraflarca ayrı bir şekilde ele alınması ve yüklenici ile müşterinin, sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul etme ya da reddetme hakkının bulunması ve
- Her bir varlığa ilişkin maliyetlerin ve hasılatın belirlenebilir olması.

**Paragraf 5.28 – İnşa sözleşmelerinin birleştirilmesi**

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, sözleşme grubu, tek sözleşme olarak nitelendirilir:

- a) Sözleşme grubunun tek bir paket halinde müzakere edilmesi,
- b) Sözleşmelerin, birbirleriyle, genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olacak kadar yakından ilişkili olması ve
- c) Sözleşmelerin kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

### **Açıklama:**

Farklı inşa sözleşmelerinin özünde tek bir sözleşmeyi temsil ettiği durumlarda bu sözleşmelerin bir arada değerlendirilmesi daha anlamlı olur. Bazı durumlarda ise bir inşa sözleşmesi özünde ayrı inşa sözleşmelerinden oluşmuş gibidir. Bu tür sözleşmelerin de ayrı ayrı bölümler halinde değerlendirilmesi, inşa sözleşmelerinin finansal tablolarda daha gerçeğe uygun bir şekilde sunumuna yol açabilir.

Sözleşmelerin birleştirilmesine veya ayrıştırılmasına ilişkin değerlendirme yapabilmek için işletme öncelikle sözleşmenin tamamının (ya da bileşenlerinin) birlikte mi (bir paket olarak) yoksa ayrı ayrı mı müzakere edildiğini değerlendirir. Dolayısıyla sözleşmelerin birleştirilmesi ya da ayrıştırılmasının belirlenmesinde temel unsur sözleşmenin müzakere edilme şeklidir. İşletme bu değerlendirmeyi yaparken 5.27 ve 5.28 paragraflarındaki kıstasların karşılanması gerekir. İlgili kıstaslar sözleşmenin yasal durumu veya şeklinden ziyade işlemin veya işlemlerin özünü yansıtmayı amaçlamaktadır.

İşletmenin yüklendiği inşa sözleşmesinin 5.27 paragrafındaki kıstasları karşılaması durumunda sözleşmelerin ayrıştırılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle ayrıştırmanın yapılması işletme için seçimsel bir hak değildir. Sözleşmenin ayrıştırılması sonucunda finansal tablolara alınan hasılat ve maliyet tutarlarının gerçeğe uygun olabilmesi için işletmenin sözleşmenin her bir ayrı unsuruna atfedilecek hasılat ve maliyetleri ayrıştırabileceği bir sisteme ihtiyaç duyacaktır.

Benzer bir şekilde inşa sözleşmesinin 5.28 paragrafında yer alan kıstasları karşılaması durumunda ise sözleşmelerin birleştirilmesi gerekmektedir. Bu kıstaslardan biri sözleşmenin kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılmasıdır. Buna göre işlerin yapılması arasında uzun aralar varsa sözleşmelerin ayrı ayrı değerlendirilmesi uygundur.

Sözleşmelerin birleştirilmesinin ve ayrıştırılmasının raporlama dönemleri arasında hasılat ve kârın dağıtımı üzerindeki etkisinden dolayı birleştirme ve ayrıştırma işlemlerinin uygun bir şekilde yapılması önem arz etmektedir.

### **Örnek 5.36:**

#### **Sözleşmelerin ayrıştırılması ve birleştirilmesinin önemi**

Bir işletmenin 2021 yılı itibarıyla devam eden beş inşaat projesi bulunmaktadır. Her bir inşaat sözleşmenin sonucu güvenilir olarak tahmin edilebilmektedir ve

tamamlanma yüzdesi ilgili tarihe kadar katlanılan maliyetlerin toplam tahmini maliyetlere oranı üzerinden hesaplanmaktadır.

Bu örnekte söz konusu inşa sözleşmelerinin birleştirilmesi ya da ayrıştırmaya ilişkin hükümlerin karşılanıp karşılanmadığının irdelenmesinden ziyade sözleşmelerin ayrı veya birleştirilerek muhasebeleştirilmesinin finansal tablolarda yaratacağı etkiler analiz edilmektedir.

Sözleşmelere ilişkin bilgiler aşağıdaki tablolarda özetlenmekte olup tutarlar milyon TL olarak ifade edilmiştir.

	<b>S 1</b> <b>(Sözleşme 1)</b>	<b>S 2</b>	<b>S 3</b>	<b>S 4</b>	<b>S 5</b>	<b>Toplam</b>
<b>Hasılat</b>	250	600	550	300	180	1.880
<b>Toplam sözleşme maliyeti</b>	210	450	450	350	210	1.670
<b>31 Aralık 2021'e kadar gerçekleşen maliyetler</b>	84	390	450	35	42	1.001
<b>Tamamlanma yüzdesi (31 Aralık 2021)</b>	%40	%87	%100	%10	%20	%60

Yukarıdaki tabloya göre işletmenin sözleşmeleri ayrı ayrı finansal tablolara yansıtması durumunda Kar veya Zarar Tablosuna yansıtacağı hasılat tutarı aşağıda gösterilmektedir:

S1 için finansal tablolara alınacak hasılat tutarı = %40\*250.000.000 = 100.000.000

S2 için finansal tablolara alınacak hasılat tutarı = %87\*600.000.000 = 522.000.000

S3 için finansal tablolara alınacak hasılat tutarı = %100\*550.000.000 = 550.000.000

S4 için finansal tablolara alınacak hasılat tutarı = %10\*300.000.000 = 30.000.000

S5 için finansal tablolara alınacak hasılat tutarı = %20\*180.000.000 = 36.000.000

31 Aralık 2021 itibarıyla finansal tablolara alınacak toplam hasılat= **1.238.000.000 TL**

Yukarıdaki tabloya göre işletmenin sözleşmeleri tek bir sözleşme gibi finansal tablolara yansıtması durumunda Kar veya Zarar Tablosuna yansıtacağı hasılat tutarı **1.128.000.000 TL** (1.001.000.000 (toplam katlanılan maliyetler) / 1.670.000.000 TL (toplam tahmini maliyetler)) olacaktır. Görüldüğü üzere sözleşmenin birleştirilmesi durumunda her bir sözleşmenin teker teker tamamlanma yüzdeleri dikkate alınmadan sözleşmenin tümüne ilişkin maliyetler üzerinden tamamlanma yüzdesi hesaplanmaktadır.

Buna göre sözleşmelerin ayrıştırılması veya birleştirilmesi finansal tablolara alınacak hasılat tutarını değiştirmektedir. Ayrıca, finansal tablolara alınacak kâr veya zarar tutarı da sözleşmelerin ayrıştırılması veya birleştirilmesinden etkilenecektir.

Aşağıdaki tabloda sözleşmelerin ayrıştırılması sonucunda finansal tablolara alınacak kâr veya zarar tutarı yer almaktadır. Bu durumda ortaya çıkan kâr tutarı **166.000.000 TL**'dir.

	S 1	S 2	S 3	S 4	S 5	Toplam
<b>Beklenen kâr (zarar)</b>	40	150	100	(50)	(30)	
<b>Tamamlanma yüzdesi (Aralık 2021)</b>	%40	%87	%100	%10	%20	
<b>Finansal tablolara alınan kâr (zarar) oranı</b>	%40	%87	%100	%100*	%100*	
<b>Kâr (zarar)</b>	16	130	100	(50)	(30)	<b>166</b>

\* Bkz. 5.34 paragrafı.

Sözleşmelerin birleştirilmesi durumunda finansal tablolara alınacak kâr veya zarar tutarı ise aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

(Toplam Hasılat – Toplam Sözleşme Maliyeti)\*Tamamlanma Yüzdesi

=(1.880.000.000 TL - 1.670.000.000 TL)\*%60

= **126.000.000 TL**

### Örnek 5.37:

#### Sözleşmelerin birleştirilmesi

Bir işletme 100 km uzunluğunda bir yol ve yolun sonuna bir köprü inşa etmek üzere bir ihaleye katılmıştır. Köprü ve yol farklı illerdedir ve inşa için iki belediye birlikte çalışmaya karar vermişlerdir. Tek ihale gerçekleşmiş olsa dahi iki ayrı belediye ile iki ayrı sözleşme imzalanmıştır.

Yol ve köprü için tek bir teklif verildiği için iki ayrı sözleşme olsa da sözleşme tek bir paket olarak müzakere edilmiştir. İhalede verilen teklifte bir proje gerçekleşmezse diğerinin de gerçekleşmeyeceği açıktır ve işletme brüt karını iki projeyi de dikkate alarak hesaplamıştır. Dolayısıyla bu iki sözleşme tek bir sözleşme gibi dikkate alınacaktır.

### Örnek 5.38:

#### Sözleşmelerin ayrıştırılması

Bir işletme 100 km uzunluğunda bir yol ve yolun sonuna bir köprü inşa edilmesine yönelik iki ayrı ihaleye katılmıştır. İhale süreci ihaleyi iki ayrı işletmenin de alabileceği

şekilde yürütülmüştür. İşletme katıldığı ihale sonucunda hem yol hem de köprü inşasına yönelik ihaleyi kazanmıştır. İşletme iki ihaleyi de kazandığından bu iki unsurun inşası için tek bir sözleşme imzalanmıştır.

Yol ve köprü için ayrı ayrı teklif verildiği için işletme iki ihaleyi alsa ve tek bir sözleşme imzalansa dahi iki proje iki ayrı sözleşme gibi değerlendirilerek finansal tablolara alınır. Ayrıca sözleşmenin ayrıştırılması amacıyla işletme, sözleşmenin her bir unsuruna ilişkin maliyet ve hasılatları belirlemesini sağlayacak bir maliyet sistemine ihtiyaç duyacaktır.

### 3.7. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ

#### Paragraf 5.29 – Tamamlanma yüzdesi tanımı

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre belirlenir. Bu yöntemde, hizmet sunumuna veya inşaa sözleşmesine ilişkin toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumu veya inşaa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde düzeltilir. Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak kayda alınması gereken hasılat tutarı bulunur. Birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde kaydedilen hasılat tutarı çıkarılarak raporlama döneminde kaydedilecek hasılat tutarı tespit edilir.

#### Paragraf 5.30 – Tahminlerde değişiklik olması

Tamamlanma yüzdesi yönteminin her raporlama dönemi itibarıyla hasılat ve maliyetlere ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanması nedeniyle hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi kendiliğinden muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik şeklinde ileriye yönelik olarak kayda alınmış olur.

#### **Açıklama:**

Hizmet sunumuna ve inşaa sözleşmelerine ilişkin hasılatın finansal tablolara alınmasında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. Bu yöntem uyarınca zamana yayılı bir şekilde yapılan işlerden ortaya çıkan kar veya zarar finansal tablolarda işin yapıldığı raporlama dönemi ile ilişkilendirilerek sunulur. Hangi dönemde hangi tutarda hasılat ve maliyetin finansal tablolara alınacağı hizmetin ne kadarının sunulduğuna ya da inşaa sözleşmesinin ne kadarının tamamlandığına bağlıdır.

Söz konusu ölçümler tahminlere bağlı olduğu için belirsizlikler ortadan kalktıkça, iş ilerledikçe ve bazı olaylar ortaya çıktıkça hasılat ve maliyete ilişkin tahminlerin gözden geçirilerek revize edilmesi gerekebilir. Örneğin müşteri ve yüklenici işletme inşada bir takım değişikliklere gittiğinde hasılat bir raporlama döneminden diğerine değişebilir. Gecikmelerden dolayı cezalar olabilir ve bunlar hasılat tutarını değiştirebilir.

İşletme her raporlama dönemi sonunda tahminlerini gözden geçirir ve finansal tablolara alınacak olan hasılat ve maliyet tutarlarının değişmiş olup olmadığını analiz eder. Tamamlanma yüzdesi yönteminde tutarlar kümülatif olarak finansal tablolara alınır ve revizyonlar için geçmiş dönemlerde değişiklik yapılmaz.

Dolayısıyla revize edilmiş tahminler, tahmin değişikliklerinin olduğu raporlama dönemi ve sonraki raporlama dönemlerinde kar veya zarara yansıtılan hasılat ve maliyet tutarları ile tamamlanma yüzdesini etkiler. Örneğin dört yıllık bir projede sözleşme sözleşme hasılatı ve maliyetinin ikinci yılda değiştirilmesi durumunda birinci yılda finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat ve maliyetlerde değişiklik yapılmaz, meydana gelen değişiklik üçüncü ve dördüncü yıldaki hasılat tutarını etkiler.

### Örnek 5.39:

#### İnşa sözleşmelerinin finansal tablolara alınması

Aralık 2021’de A İşletmesi, bir müşterisiyle 2.000.000 TL sabit fiyat üzerinden lüks motor yat inşa etme hususunda sözleşme imzalamıştır. Yatın inşasına ilişkin sözleşme çerçevesinde müşteri, inşaat başlamadan önce yatın dizaynına ilişkin olarak temel yapısal bileşenleri belirleme; inşaat sırasında da bazı temel yapısal değişiklikler yapma hakkına sahiptir.

2023’te müşterinin isteği üzerine işletme sözleşmede değişiklik yapmayı kabul etmiştir. Söz konusu değişiklik, işletmenin 500.000 TL tutarında ilave bedel karşılığında yatın içini tefriş etmesini gerektirmektedir.

2024’te yatı inşa etmek için kullanılan malzeme fiyatlarında önemli ölçüde yükseliş yaşanmıştır.

İşletme, sözleşmenin tamamlanma aşamasını, gerçekleşen maliyetlerin toplam tahmini maliyetlere oranını kullanarak belirlemektedir.

İnşaat maliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024	31/12/2025
<b>Katlanılan toplam maliyetler</b>	50.000	250.000	1.000.000	1.900.000	2.550.000
<b>İşin tamamlanması için katlanılması beklenen maliyetler</b>	1.450.000	1.350.000	1.200.000	700.000	-
<b>Toplam beklenen maliyet</b>	1.500.000	1.600.000	2.200.000	2.600.000	2.550.000
<b>Toplam beklenen hasılat</b>	2.000.000	2.000.000	2.500.000	2.500.000	2.500.000
<b>Tamamlanma yüzdesi</b>	%3	%16	%45	%73	%100
<b>Birikimli Hasılat</b>	66.677	312.500	1.136.364	1.826.923	2.500.000
<b>Döneme ilişkin hasılat</b>	66.667	245.833	823.864	690.559	673.077
<b>Döneme ilişkin maliyet</b>	50.000	200.000	750.000	900.000	650.000
<b>Karşılık tutarı</b>				26.923*	

\*Bkz. 5.34 paragrafı

İşletmenin hakedişe bağladığı, bu hakedişlerden elde edilen tahsilatları ve kalan kısımları gösterir tablo aşağıdaki gibidir:

	31/12/20X1	31/12/20X2	31/12/20X3	31/12/20X4	31/12/20X5
<b>Hakediş tutarı</b>	55.000	245.000	955.000	945.000	300.000
<b>Tahsil edilen</b>	-	300.000	955.000	545.000	700.000
<b>Tahsil edilemeyen</b>	55.000	-	-	400.000	-

1/1/2021 – 31/12/2021 arası kayıtlar:

Hizmet Üretim Maliyeti	50.000 TL	
Kasa		50.000 TL

Alacak Senetleri	55.000 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler		55.000 TL

31/12/2021 tarihli kayıtlar:

Satılan Hizmet Maliyeti	50.000 TL	
Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		50.000 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar	66.667 TL	
Yurtiçi Satışlar		66.667 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	55.000 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		55.000 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar\* (dönem sonu bakiyesi): 11.667 TL

1/1/2022 – 31/12/2022 arası kayıtlar:

Hizmet Üretim Maliyeti	200.000 TL	
Kasa		200.000 TL

Alacak Senetleri	245.000 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler		245.000 TL



Kasa	300.000 TL	
Alacak Senetleri		300.000 TL

31/12/2022 tarihli kayıtlar:

Satılan Hizmet Maliyeti	200.000 TL	
Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		200.000 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar	245.833 TL	
Yurtiçi Satışlar		245.833 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	245.000 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		245.000 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar\* (dönem sonu bakiyesi):  
12.500 TL

1/1/2023 – 31/12/2023 arası kayıtlar:

Hizmet Üretim Maliyeti	750.000 TL	
Kasa		750.000 TL

Alacak Senetleri	955.000 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler		955.000 TL

Kasa	955.000 TL	
Alacak Senetleri		955.000 TL

31/12/2023 tarihli kayıtlar:

Satılan Hizmet Maliyeti	750.000 TL	
Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		750.000 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar	823.864 TL	
Yurtiçi Satışlar		823.864 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	836.364 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		836.364 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar\* (dönem sonu bakiyesi):  
118.636 TL

1/1/2024 – 31/12/2024 arası kayıtlar:

Hizmet Üretim Maliyeti	900.000 TL	
Kasa		900.000 TL

Alacak Senetleri	945.000 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler		945.000 TL

Kasa	545.000 TL	
Alacak Senetleri		545.000 TL

31/12/2024 tarihli kayıtlar:

Satılan Hizmet Maliyeti	900.000 TL	
Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		900.000 TL

Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Varlıklar	690.559 TL	
Yurtiçi Satışlar		690.559 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	690.559 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		690.559 TL

Karşılık Giderleri	26.923 TL	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		26.923 TL

Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar\* (dönem sonu bakiyesi):  
373.077 TL + Diğer Borç ve Gider Karşılıkları: 26.923 = 400.000

1/1/2025 – 31/12/2025 arası kayıtlar:

Hizmet Üretim Maliyeti	650.000 TL	
Kasa		650.000 TL

Alacak Senetleri	300.000 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler		300.000 TL

Kasa	700.000 TL	
Alacak Senetleri		700.000 TL
31/12/2025 tarihli kayıtlar:		
Satılan Hizmet Maliyeti	650.000 TL	
Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		650.000 TL
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar	673.077 TL	
Yurtiçi Satışlar		673.077 TL
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	673.077 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		673.077 TL
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	26.923 TL	
Konusu Kalmayan Karşılıklar		26.923 TL
* Bkz: 5.35 paragrafı		

### Paragraf 5.31 – Tamamlanma düzeyinin hesaplanma yöntemleri

Tamamlanma düzeyi, tamamlanan işi en güvenilir şekilde ölçen yöntem kullanılarak tespit edilir. Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde, hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin niteliğine bağlı olarak kullanılacak yöntemlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

- İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.
- Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.

### **Açıklama:**

Tamamlanma düzeyinin nasıl tespit edileceği finansal tablolara alınacak hasılat ve maliyetlerin tutarı ve zamanlaması açısından önemlidir. Dolayısıyla işletmelerin işin tamamlanma düzeyini en iyi yansıtan bir yöntemi uygulamaları, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu ve ihtiyaca uygunluğu açısından büyük önem arz etmektedir.

Tamamlanma düzeyinin belirlenmesi yaygın olarak sözleşme maliyetleri esas alınarak ya da somut olarak işin tamamlanan kısmının belirlenmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bazı durumlarda maliyetler üzerinden belirleme yapmak yerine gerçekleşen işin taahhüt edilen toplam işe oranını tespit etmek daha kolay olabilmekte ve bu yöntem tamamlanan işi daha güvenilir bir şekilde ölçülmesini sağlamaktadır.

Somut olarak işin tamamlanan kısmının belirlenmesi, işin incelenmesi veya fiziksel olarak tamamlanma oranının tespiti yoluyla yapılabilir.

**Örnek 5.40:****Tamamlanma yüzdesinin tespit edilmesi**

Bir inşaat işletmesi, bir bina inşası için 1.000.000 TL sabit fiyatla sözleşme imzalamıştır. İşletmenin toplam sözleşme maliyetlerine ilişkin tahmini 600.000 TL'dir. İnşaatın 2 yıl sürmesi öngörülmektedir. Tamamlanan işi en güvenilir şekilde ölçtüğü değerlendirildiğinden tamamlanma yüzdesi işin fiziki olarak ne kadarının tamamlandığına göre hesaplanmaktadır. Projenin ilk yılının sonunda (31 Aralık 2021 itibarıyla):

İnşaat alanı temizlenmiş (sözleşmeye göre toplam proje bedelinin %10'una takabül etmektedir), temel atılmış (sözleşmeye göre toplam proje bedelinin %5'ine takabül etmektedir) ve binanın duvarları inşa edilmiştir (sözleşmeye göre toplam proje bedelinin %14'üne tekabül etmektedir).

Verilere göre 2021 yılı içinde inşaat sözleşmesinin %29'u tamamlanmıştır. İşletme toplam hasılat tutarı olan 1.000.000 TL'nin %29'una karşılık gelen 290.000 TL tutarındaki hasılatı finansal tablolarına yansıtır.

**Paragraf 5.32 – Hakediş ve avanslar**

Hakediş ve avanslar genellikle tamamlanma düzeyini yansıtmaz, bu nedenle tamamlanma düzeyinin bunlara göre belirlenmemesi gerekir.

**Açıklama:**

Hakedişler müşteri tarafından ödemesinin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın sözleşme çerçevesinde yapılan işe göre faturalanan tutarları ifade etmektedir. Hakediş ve avanslar bazı durumlarda işin tamamlanan kısmına düşen hasılatı, maliyeti ve dolayısıyla sözleşmenin tamamlanma düzeyini yansıtmayabilmektedir. Bu nedenle tamamlanma düzeyinin tespitinde hakediş ve avanslar güvenilir göstergeler olarak görülmemekte ve kullanılması öngörülmemektedir. Hakedişe bağlanan tutarlarla finansal tablolara yansıtılan hasılatın farklılık gösterdiği durumlarda 5.35 paragrafı uyarınca finansal durum tablosunda sunulması öngörülen varlık veya yükümlülükler ortaya çıkar.

**Paragraf 5.33 – Gelecekteki faaliyetlerle ilgili maliyetler**

İşletme, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi kapsamındaki gelecekteki faaliyetlerle ilgili çeşitli maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür maliyetler (örneğin, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler) yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmadığından, geri kazanılmalarının muhtemel olması şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz, Finansal Durum Tablosunda "Peşin

“Ödenmiş Giderler” kaleminde gösterilir. Tamamlanma düzeyinin, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetlere oranı kullanılarak belirlendiği durumda bu tür maliyetler, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin hesabında dikkate alınmaz. Geri kazanılmaları muhtemel olmayan maliyetler anında gider olarak kayda alınır.

### **Açıklama:**

Tamamlanma düzeyinin tespitinde en önemli hususlardan biri de finansal tablolara alınan hasılat ve maliyetlerin, işin tamamlanmış kısmıyla ilgili olmasıdır. Dolayısıyla katlanılan maliyetlerden işin henüz tamamlanmamış kısmıyla ilgili olan maliyetler kâr veya zarara yansıtılmak yerine Finansal Durum Tablosunda “Peşin Ödenmiş Giderler” kaleminde yer alır. Ancak, bunların varlık olarak muhasebeleştirilmesi bu maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmasına da bağlıdır. Bu durum geçerli olmadığında bu maliyetler de kâr veya zarara yansıtılacaktır.

Ayrıca gelecekteki faaliyetlerle ilgili maliyetlerin, tamamlanma düzeyinin katlanılan maliyetlerin tahmini toplam maliyetlere oranlamasıyla belirlendiği durumlarda bu maliyetler işin gerçekleşen kısmına atfedilemeyeceğinden bu maliyetler gerçekleşen maliyetlerin hesabında dikkate alınmaz.

Daha sonra kullanılmak üzere alınmış malzemeler ya da ilerideki işlerin yapılması için alt yüklenicilere yapılan ödemeler bu tür maliyetlere örnek olarak verilebilir.

### **Örnek 5.41:**

#### **Geleceğe ilişkin katlanılan maliyetler**

Bir işletme taahhüt işi kapsamında inşası 3 yıl sürecek bir bina inşa etmektedir. İlk yılın sonunda işletmenin tahminleri aşağıdaki gibidir:

Hasılat	1.000.000 TL
İlk yıl katlanılan maliyetler	(300.000) TL
İnşanın bitmesi için katlanılacak maliyetler	(600.000) TL
Tahmini brüt kâr	100.000 TL

İşletme ilk yıl, ikinci yıl kullanılacak olan malzemeler için 50.000TL tutarında harcama yapmıştır. Bu harcamalar, işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmayan gelecekteki faaliyetlerle ilgili maliyetlerdir.

İşletme tamamlanma yüzdesini katlanılan maliyetler ölçüsünde belirlerken daha sonraki yıllara ilişkin yapılan harcamaları dikkate almayacaktır. Katlanılan harcamalar bu tutara göre düzeltilecektir.

İlgili tarihe kadar katlanılan maliyetler	300.000 TL
Gelecek dönemlere ilişkin harcamalar	(50.000) TL
Gerçekleştirilen işe ilişkin katlanılan maliyetler	250.000 TL
Toplam tahmini maliyetler	900.000 TL
Tamamlanma yüzdesi	%28 $[(250.000 / 900.000) * 100]$

Tamamlanma yüzdesi çerçevesinde finansal tablolara 280.000 TL tutarında hasılat ve 250.000 TL tutarında maliyet yansıtılacaktır.

Bir sonraki yıla ilişkin yapılan 50.000 TL tutarındaki harcama geri kazanılması muhtemel olduğunda finansal durum tablosunda Peşin Ödenmiş Giderler kaleminde yer alacaktır.

İşletme ikinci yılda 300.000 TL'lik maliyete katlanmış ve üçüncü yılda 350.000 TL maliyete katlanacağını tahmin etmektedir. Hasılatla ilişkin beklentilerinde ise herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

Birinci yılda tamamlanan iş için katlanılan maliyetler	250.000 TL
İkinci yılda kullanılacak malzemelerle ilgili olarak birinci yılda katlanılan maliyetler	50.000 TL
İkinci yılda katlanılan maliyetler	300.000 TL
İlgili tarihe kadar katlanılan maliyetler	600.000 TL
Toplam tahmini maliyetler	950.000 TL
Tamamlanma yüzdesi	%63 $[(600.000 / 950.000) * 100]$

Buna göre işletme ikinci yılda 350.000 TL tutarında hasılatı ve 350.000 TL tutarında maliyeti finansal tablolarına yansıtacaktır.

#### Örnek 5.42:

İşletme bir taahhüt sözleşmesi kapsamında bir bina inşaatı için sözleşme düzenlemiştir. Sözleşme bedeli 10.000.000 TL'dir. Projenin iki yıl sürmesi beklenmektedir. Projenin başladığı yılın raporlama dönemi sonunda işletme 2.000.000 TL maliyete katlanmıştır. Bu maliyetlerin içerisinde 200.000 TL tutarında çatı malzemeleri almıştır. Bu maliyetler işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmayıp gelecekteki faaliyetlerle ilgili maliyetlerdir.

İşletme inşaa işinin tamamlanma yüzdesini, yapılan işin bağımsız bir kişi tarafından fiziki olarak incelenmesi sonucunda alınan rapora göre belirlemektedir. İlk yılın sonunda işin %32'sinin tamamlandığı rapor edilmiştir. Sözleşme ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme değildir. Ayrıca işletme dönem içerisinde 2.900.000 TL tutarında hakediş düzenlemiş ve 1.900.000 TL tutarında bu hakediştten tahsilatını yapmıştır.

Yukarıdaki bilgilere göre işletme birinci yılda 3.200.000 TL tutarında hasılat ve 1.800.000 TL tutarında maliyeti kar veya zarar tablosuna yansıtacaktır. İşletme çatı malzemeleri için harcanan 200.000 TL'lik tutarı geri kazanılması muhtemel olduğu için varlık olarak finansal durum tablosuna yansıtacaktır.

İşletmenin sözleşmenin ilk yılı için yapacağı kayıtlar aşağıdaki şekildedir:

Hizmet Üretim Maliyeti	2.000.000 TL	
Kasa		2.000.000 TL
Alacak Senetleri	2.900.000 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler		2.900.000 TL
Kasa	1.900.000 TL	
Alacak Senetleri		1.900.000 TL
Satılan Hizmet Maliyeti	1.800.000 TL	
Peşin Ödenmiş Giderler	200.000 TL	
Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		2.000.000 TL
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar	3.200.000 TL	
Yurtiçi Satışlar		3.200.000 TL
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler	2.900.000 TL	
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar		2.900.000 TL
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar (dönem sonu bakiyesi): 300.000 TL (Bkz: 5.35 paragrafı)		

#### **Paragraf 5.34 – Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler**

Bir inşa sözleşmesinde veya bir hizmet sunumunda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşması bekleniyorsa, “*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar*” bölümü uyarınca, sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanılması beklenen zarar tutarı kadar karşılık ayrılır.

#### **Açıklama:**

Bazı durumlarda beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin beklenen toplam hasılatı aşması bekleniyor olabilir. Örneğin elde edilecek hasılatın sabit olduğu ve maliyet değişimlerinin alınacak bedele yansıtılmadığı sözleşmelerde sözleşmenin zararlı sonuçlanması bekleniyor olabilir.

Bu tür sözleşmeler ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme tanımını karşılağından işletmenin bu sözleşmeler için karşılık ayırması gerekir. Bu durum Bölüm 19

Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar'da ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler için yer alan hükümlerle de tutarlılık gösterir.

Bölüm 19'da ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için zorunlu olarak katlanması gereken maliyetin, elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşme olarak tanımlanmıştır. Ayrıca söz konusu bölümde bu tür bir sözleşmeyle zarar etmesi kaçınılmaz hale gelen işletmelerin, kaçınılamayan net zararları için karşılık ayırması gerektiği belirtilmiştir.

Böyle bir durumda finansal tablolara yansıtılacak zarar tutarı tüm sözleşme için beklenen zarar tutarıdır. Dolayısıyla, aşağıdaki durumlara bakılmaksızın bu tutarın belirlenerek finansal tablolara yansıtılması gerekir:

- Sözleşme uyarınca belirlenen işlerin yapılmasına başlanıp başlanmadığına.
- Sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesine.
- 5.28 paragrafı uyarınca ilgili sözleşmeyle birlikte tek bir sözleşme olarak değerlendirilmemiş olan diğer sözleşmelerden doğması beklenen kâr tutarına.

#### Örnek 5.43:

##### Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler

Bir işletme, inşa edeceği bir binaya ilişkin 3.000.000 TL tutarında sabit fiyatlı bir sözleşme imzalamıştır. İşletmenin toplam sözleşme maliyetlerine ilişkin başlangıç tahmini 1.800.000 TL'dir.

Projenin ilk yılının sonunda (2021 sonu itibarıyla), işletme 2.700.000 TL'lik maliyete katlanmıştır ve sözleşmenin tamamlanması için ilave 900.000 TL'lik bir maliyete daha katlanacağını öngörmektedir.

İşletme, sözleşmenin tamamlanma aşamasını, gerçekleşen maliyetlerin toplam tahmini maliyetlere oranını kullanarak belirlemektedir.

20X1 sonu itibarıyla sözleşmenin %75'i tamamlanmıştır.

Tamamlanma düzeyi =  $2.700.000 \text{ TL (katlanılan maliyetler)} / 3.600.000 \text{ (beklenen toplam maliyet)} * 100 = \%75$

Dolayısıyla işletme toplam hasılat tutarının %75'ine karşılık gelen **2.250.000 TL** tutarında hasılatı finansal tablolara alacaktır.

İşletme ayrıca **2.700.000 TL** tutarında sözleşme maliyeti (dönemde katlanılan maliyet) finansal tablolarına yansıtacaktır.

Diğer taraftan sözleşme maliyetlerine yönelik başlangıçta yapılan tahminlerin işletme aleyhine revize edilmesi sonucunda sözleşme, 2021 yılı dönem sonu itibarıyla ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme niteliğindedir. Bu nedenle sözleşmeden doğması beklenen zararın tamamının finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Sözleşmenin tamamlanan kısmına düşen hasılat ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılması sonucu finansal tablolarda **450.000 TL** tutarında zarar yansıtılmış olacaktır. Diğer taraftan sözleşmeden doğması beklenen toplam zarar tutarı **600.000**



**TL**'dir (2.700.000 TL + 900.000 TL (sözleşmeyi tamamlamanın beklenen ilave maliyeti) – 3.000.000 TL (beklenen toplam sözleşme hasılatı)).

Bu nedenle, sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanması beklenen zarar tutarı olan **150.000 TL** (900.000 TL - 3.000.000 TL \* 0,25) tutarı kadar karşılık ve ilave bir zarar finansal tablolara yansıtılarak sözleşmeden doğması beklenen toplam zarar tutarının finansal tablolara yansıtılması sağlanmalıdır.

Sonuç olarak işletme 2021 yılında 2.250.000 TL tutarında hasılat ve 2.850.000 TL tutarında gideri finansal tablolarına yansıtacaktır. Böylece, 2021 yılına ilişkin 600.000 TL tutarında zarar finansal tablolara alınmış olacaktır.

2022 yılında (tahminler değişmediği sürece) sözleşmenin tamamlanması için ilave 900.000 TL'lik maliyete katlanılacaktır. Bu durumda, 750.000 TL'lik hasılat ve 750.000 TL gider finansal tablolara alınacaktır. 150.000 TL tutarındaki maliyet 2021 yılında finansal tablolara alınan karşılıktan düşülerek finansal tablolara yansıtılacaktır.

#### Örnek 5.44:

#### Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler

Bir işletme taahhüt işi kapsamında inşası 3 yıl sürecek bir bina inşa etmektedir. İlk yılın sonunda işletmenin tahminleri aşağıdaki gibidir.

Hasılat	1.000.000 TL
İlk yıl katlanılan maliyetler	(300.000) TL
İnşanın bitmesi için katlanılacak maliyetler	(600.000) TL
Tahmini brüt kâr	100.000 TL

İşletme ilk yıl, ikinci yıl kullanılacak olan malzemeler için 50.000TL tutarında harcama yapmıştır. İlk yılın sonunda yapılan değerlendirmelere göre bu harcamanın geri kazanılması muhtemeldir.

İşletme, sözleşmenin tamamlanma aşamasını, gerçekleşen maliyetlerin toplam tahmini maliyetlere oranını kullanarak belirlemektedir.

Buna göre işletme birinci yılın sonunda kar veya zarar tablosuna 280.000 TL tutarında hasılat ve 250.000 TL tutarında maliyet yansıtmıştır. Birinci yılın sonunda ayrıca finansal durum tablosunun Peşin Ödenmiş Giderler kaleminde 50.000 TL tutarında varlık kaydetmiştir.

İşletme ikinci yılda 300.000 TL'lik maliyete katlanmış olup sözleşme maliyetlerine ilişkin tahmininde ikinci yılın sonunda yaptığı revizyon çerçevesinde üçüncü yılda 500.000 TL maliyete katlanacağını tahmin etmektedir. Hasılatla ilişkin beklentilerinde ise herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

Birinci yılda tamamlanan iş için katlanılan maliyetler	250.000 TL
--	------------

İkinci yılda kullanılacak malzemelerle ilgili olarak birinci yılda katlanılan maliyetler	50.000 TL
İkinci yılda katlanılan maliyetler	300.000 TL
İlgili tarihe kadar katlanılan maliyetler	600.000 TL
İşin tamamlanması için katlanmayı beklediği maliyetler	500.000 TL
Toplam tahmini maliyetler	1.100.000 TL
Beklenen toplam hasılat	1.000.000 TL
Sözleşmeden doğması beklenen toplam zarar tutarı	100.000 TL
İkinci yılsonu itibarıyla tamamlanma yüzdesi	%54,5 [(600.000 / 1.100.000)*100]

Buna göre işletme ikinci yılın sonunda sözleşmeden zarar ortaya çıkmasını beklemektedir. Bu durumda sözleşme ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme niteliğindedir. Dolayısıyla, sözleşmeden doğması beklenen **100.000 TL** tutarındaki zararın tamamının ikinci yılda finansal tablolara yansıtılmış olması gerekmektedir. İkinci yılın sonunda sözleşmeyle ilgili toplamda 100.000 TL tutarında bir zararın finansal tablolara yansıtılması gerektiğinden ve birinci yılda finansal tablolara yansıtılmış olan 30.000 TL tutarında kâr bulunduğu için ikinci yılda finansal tablolara yansıtılacak zarar tutarının 130.000 TL olması gerekmektedir.

Buna göre ikinci yılın sonunda **265.000 TL** (1.000.000 TL \* 0,545 – 280.000 TL (önceki yılda finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarı)) tutarında hasılat finansal tablolara yansıtılacaktır. Böylece sözleşmenin tamamlanan kısmına düşen hasılat ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılması sonucu finansal tablolarda **55.000 TL** tutarında zarar yansıtılmış olacaktır (545.000 TL (bir ve ikinci yılda finansal tablolara yansıtılmış olan toplam hasılat tutarı – 600.000 TL (ikinci yılsonuna kadar katlanılmış olan toplam maliyetler)). Bu nedenle, sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanılması beklenen zarar tutarı olan **45.000 TL** (500.000 TL - 1.000.000 TL \* 0,455) tutarı kadar karşılık ayrılarak ilave bir zarar finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bunun sonucunda, ikinci yılda toplamda **395.000 TL** (300.000 TL (ikinci yılda katlanılan maliyetler) + 50.000 TL (ikinci yılda kullanılacak malzemelerle ilgili olarak birinci yılda katlanılan maliyetler) + 45.000 TL) tutarında gider finansal tablolara yansıtılmış olacaktır.

**Paragraf 5.35 – Devam eden inşa sözleşmelerinden alacak ve borçlar**

İnşa sözleşmeleri için katlanılan maliyetler ile kâr veya zarara yansıtılmış kâr (ya da zarar) toplamından hakediş tutarlarının çıkarılması sonucu bulunan tutar, artı veya eksi olmasına göre “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” veya “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemine kaydedilir ve bu tutarlar her bir inşa sözleşmesi için dipnotlarda ayrıca gösterilir. Bu alacak ve borçlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmez.

**Açıklama:**

Devam eden inşa sözleşmelerinden alacaklar veya borçlar kaleminde yer alan tutarlar, raporlama dönemi sonu itibarıyla devam eden her bir inşa sözleşmesine ilişkin olarak hakedişe bağlanan tutarlarla finansal tablolara yansıtılmış olan maliyet tutarı ile kar/zarar tutarı toplamının farklılık göstermesi dolayısıyla ortaya çıkmaktadır.

Hakedişe bağlanan tutarlar karşılığında, bu tutarların tahsil edilip edilmediğine bağlı olarak ticari alacaklar veya nakit ve nakit benzerleri kalemi borçlandırılır. Ancak, 5.32 paragrafında belirtildiği üzere hakedişler genellikle tamamlanma düzeyini güvenilir şekilde yansıtmadığından tamamlama düzeyinin belirlenmesinde hakediş tutarlarının kullanılması uygun görülmemektedir. Bu nedenle, maliyet artı kar (zarar) toplamı ile hakedişe bağlanan tutarlar birbirlerinden farklılık gösterebilmektedir. Bu durumda ise finansal durum tablosuna yansıtılması gereken bir varlık ya da yükümlülük ortaya çıkmaktadır.

Ancak 5.35 paragrafı uyarınca finansal tablolara yansıtılacak olan varlık ve yükümlülük tutarı, 5.33 paragrafı uyarınca gelecekteki faaliyetlerle ilgili katlanılan maliyetleri (varlık veya gider olarak finansal tablolara yansıtılmış olmasına bakılmaksızın) ve 5.34 paragrafı uyarınca ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler sonucu ortaya çıkan zararları içermemektedir. Gelecekteki faaliyetlerle ilgili katlanılan maliyetler geri kazanılması muhtemel olması şartıyla finansal durum tablounda “Peşin Ödenmiş Giderler” kaleminde ayrıca sunulur. Bu tür maliyetlerden geri kazanılması muntemel olmaması nedeniyle kar veya zarar tablosuna yansıtılanlar ise “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar veya Borçlar” kalemlerine ilişkin tutarın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Ayrıca 5.34 paragrafı uyarınca ortaya çıkan beklenen zarar tutarları finansal durum tablosunda karşılıklar kaleminde ayrıca gösterilir ve bunlara ilişkin olarak kar veya zarar tablosuna yansıtılan tutarlar “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar veya Borçlar” kalemlerine ilişkin tutarın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Dolayısıyla bu kalemlere ilişkin tutarların hesaplanmasında katlanılan maliyetler yalnızca işin tamamlanan kısmına ilişkin olarak katlanılan maliyetleri, kar veya zarar tablosuna yansıtılmış kar/zarar tutarı ise işin tamamlanan kısmı sonucunda ortaya çıkan kar veya zarar tutarını yansıtır.

“Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” kalemi işletmenin tamamlamış olduğu işler karşılığındaki bedeli alma hakkını ifade etmektedir. Ancak, henüz hakedişe bağlanmadığı için Ticari Alacak niteliği kazanmamıştır, bu yüzden de ayrı bir kalemde

gösterilmesi istenmiştir. Bu varlıklar, Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri uyarınca parasal kalem tanımını karşılamaktadır.

“Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemi işletmenin müşteriden tahsil etmeye hak kazandığı ya da tahsil ettiği bedele karşılık gelen edimleri yerine getirme yükümlülüğünü ifade etmektedir. Bu yükümlülükler, işin yerine getirilmesi suretiyle ifa edileceğinden Bölüm 20 uyarınca parasal olmayan kalem tanımını karşılamaktadır.

İşletmenin bir veya daha fazla inşa için “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” veya “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kaleminde sunulacak tutarları ortaya çıkmışsa, işletme bu tutarları netleştirmeden ayrı ayrı varlık ve yükümlülükleri içerisinde sunar.

#### Örnek 5.45:

#### Devam eden inşa sözleşmelerinden alacak ve borçlar

Bir işletme taahhüt işi kapsamında inşası 3 yıl sürecek bir bina inşa etmektedir. Sözleşmenin başlangıcı itibarıyla işletmenin bu işten elde etmeyi beklediği toplam hasılat tutarı 10.000.000 TL ve katlanmayı beklediği toplam maliyet tutarı 8.000.000 TL'dir.

Bununla birlikte, işletme ikinci yılın sonunda katlanmayı beklediği toplam maliyet tutarına ilişkin tahminleri revize etmiş ve ikinci yılda bu nedenle finansal tablolarına bu iş nedeniyle zarar yansıtmıştır. Diğer taraftan bu sözleşme ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme niteliğinde olmamıştır.

İşletme, sözleşmenin tamamlanma aşamasını, gerçekleşen maliyetlerin toplam tahmini maliyetlere oranını kullanarak belirlemektedir.

Aşağıdaki tabloda yıllar itibarıyla sözleşmeye ilişkin bilgiler verilmektedir.

	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl
Beklenen toplam hasılat	10.000.000 TL	10.000.000 TL	10.000.000 TL
Toplam tahmini maliyetler	8.000.000 TL	9.000.000 TL	9.000.000 TL
Beklenen toplam kâr	2.000.000 TL	1.000.000 TL	1.000.000 TL
Dönem sonuna kadar katlanılan maliyetler	4.000.000 TL	6.750.000 TL	9.000.000 TL
Tamamlanma yüzdesi	%50	%75	%100
Finansal tablolara yansıtılan toplam kâr tutarı	1.000.000 TL	750.000 TL	1.000.000 TL
Dönemde finansal tablolara yansıtılan kâr (zarar) tutarı	1.000.000 TL	(250.000 TL)	250.000 TL

İşletme bu işle ilgili olarak dönem sonlarında sırasıyla 4.000.000 TL, 4.000.000 TL ve 2.000.000 TL tutarında hakediş düzenlemiş ve takip eden yılın ilk ayında tahsilatını gerçekleştirmiştir.

Buna göre bu sözleşmeyle ilgili olarak yıllar itibarıyla işletmenin finansal tablolarına yansıtacağı Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacak ya da Borç tutarı aşağıdaki gibi olacaktır:

	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl
Dönem sonuna kadar katlanılan maliyetler	4.000.000 TL	6.750.000 TL	9.000.000 TL
Finansal tablolara yansıtılan toplam kâr tutarı	1.000.000 TL	750.000 TL	1.000.000 TL
Dönem sonuna kadar hakedişe bağlanan toplam tutar	4.000.000 TL	8.000.000 TL	10.000.000 TL
Devam eden inşa sözleşmelerinden alacak tutarı	1.000.000 TL	-	-
Devam eden inşa sözleşmelerinden borç tutarı	-	500.000 TL	-

**Örnek 5.46:****Devam eden inşa sözleşmelerinden alacak ve borçlar**

Bir işletme taahhüt işi kapsamında inşaatlar gerçekleştirmektedir. İşletme hâlihazırda yürütmekte olduğu 5 adet inşa faaliyetinin tamamına cari raporlama döneminde başlamış olup bu sözleşmeler cari raporlama dönemi sonu itibarıyla henüz tamamlanmamıştır. İşletme önceki raporlama dönemlerinde başladığı tüm inşa sözleşmelerini cari raporlama döneminin başından önce tamamlamış ve tüm hakedişlerini tahsil etmiştir.

İşletme cari raporlama döneminde taraf olduğu 5 adet inşa sözleşmesi kapsamında katlanmış olduğu tüm maliyetleri nakit olarak yerine getirmiştir. İşletme, bu sözleşmelerle ilgili olarak cari raporlama döneminde hakedişe bağlamış olduğu tüm tutarları bir sonraki raporlama döneminin başında tahsil etmeyi öngörmektedir.

İşletmenin B, C ve E sözleşmeleri için ortaya çıkan sözleşme maliyetleri, işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmayan gelecekteki faaliyetlerle ilgili maliyetleri de içermektedir. E sözleşmesi kapsamında gelecekteki faaliyetlerle ilgili katlanılan maliyetlerin bir kısmının geri kazanılması muhtemel olmadığından dönemin kâr veya zararına yansıtılmıştır. Beklenen toplam sözleşme maliyetleri beklenen toplam hasılatı aştığı için D sözleşmesi ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme niteliğindedir.

İşletme, tüm bu sözleşmelerin tamamlanma aşamasını, gerçekleşen maliyetlerin toplam tahmini maliyetlere oranını kullanarak belirlemektedir.

Raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükteki beş sözleşmenin durumu aşağıdaki gibidir (tutarlar Milyon TL'dir):

	A	B	C	D	E	Toplam
Dönemde finansal tablolara yansıtılan hasılat tutarı	14,5	52	38	20	5,5	130
İşin tamamlanan kısmıyla ilgili olarak dönemde katlanılan maliyetler	(11)	(45)	(35)	(25)	(5,5)	(121,5)
5.34 paragrafına göre finansal tablolara yansıtılan beklenen zarar tutarı	-	-	-	(4)		(4)
5.33 paragrafına göre gelecekteki faaliyetlerle ilgili olarak dönemde katlanılan ancak geri kazanılması muhtemel olmadığından giderleştirilen tutarlar					(3)	(3)
Dönemden finansal tablolara yansıtılan kâr (zarar) tutarı	3,5	7	3	(9)	(3)	15
Dönemde katlanılan toplam maliyetler	11	51	45	25	10	142
Gelecekteki faaliyetlerle ilgili olarak dönemde katlanılan toplam maliyetler	-	6	10	-	4,5	20,5
Dönemde hakedişe bağlanan tutarlar	10	60	40	18	8	136

Buna göre işletmenin sözleşmeler dolayısıyla çeşitli finansal tablo kalemleri içerisinde yer alacak tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır:

	A	B	C	D	E	Toplam
Satış hasılatı	14,5	52	38	20	5,5	130
Satışların maliyeti	(11)	(45)	(35)	(29)	(8,5)	(128,5)
Brüt kâr/zarar	3,5	7	3	(9)	(3)	1,5
Nakit ve nakit benzerleri*	(11)	(51)	(45)	(25)	(10)	(142)
Ticari alacaklar	10	60	40	18	8	136
Devam eden inşa sözleşmelerinden alacaklar	4,5	-	-	2	-	6,5
Peşin ödenmiş giderler	-	6	10	-	1,5	17,5

Devam eden inşaa sözleşmelerinden borçlar	-	8	2	-	2,5	12,5
Karşılıklar	-	-	-	4	-	4
Dönem net kârı/zararı	3,5	7	3	(9)	(3)	1,5

\* Dönemde katlanılan maliyetler nedeniyle nakit olarak yapılan ödemeleri göstermektedir.

### 3.8. FAİZ, İSİM HAKKI VE KÂR PAYLARI

#### **Paragraf 5.36 – Faiz, isim hakkı ve kâr payları**

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucunda faiz, isim hakkı veya kâr payı gelirleri ortaya çıkar.

#### **Açıklama:**

Mal ve hizmet sunumu ve inşaa sözleşmelerinin yanı sıra işletmenin varlıklarının diğer taraflarca kullanılması sonucunda da hasılat ortaya çıkar. Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri bu kapsamda hasılat olarak finansal tablolara alınır.

#### **Paragraf 5.37– Faiz geliri elde edilmesi**

Faiz; nakit veya nakit benzerlerinin kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.

#### **Paragraf 5.38– İsim hakkı geliri elde edilmesi**

İsim hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.

#### **Paragraf 5.39– Kâr payı geliri elde edilmesi**

Kâr payı ise kârın, özkaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılmasıdır.

#### **Paragraf 5.40– Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirlerinin finansal tablolara alınması**

Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri, hasılatla ilişkin genel kayda alma ölçütlerini karşıladığında finansal tablolara yansıtılır.

#### **Paragraf 5.41– Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirlerinin finansal tablolara alınması**

Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri aşağıdaki esaslara göre kayda alınır:

- a) Faiz, “Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünde yer alan etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak muhasebeleştirilir.
- b) İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk eder.
- c) Kâr payları ise, hissedarların ödemeyi alma hakkı olduğu anda kayda alınır.

**Açıklama:**

Hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin 5.5 paragrafında belirtilen genel ölçütlerde olduğu gibi faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirlerinin de finansal tablolara yansıtılabilmesi için hasılat tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi ve işleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilebilmesinin muhtemel olması gerekir.

Faiz gelirlerinin finansal tablolara alınmasında Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar’da yer alan etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır. Etkin faiz yöntemi, finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş değerinin hesaplanmasında ve faiz gelir veya giderlerinin ilgili olduğu dönemin kâr veya zararına dağıtılması ve finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemdir. Etkin faiz oranı, finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi içerisinde yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatları, finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün defter değerine tam olarak indirgeyen orandır.

**Örnek 5.47:****Faizden kaynaklanan hasılatın finansal tablolara yansıtılması**

A işletmesi 1/1/2020 tarihinde 100.000 TL olan ve yıllık %5 faizli kupon ödemeli bir tahvil 93.000 TL’ye satın almıştır. Tahvilin kupon ödemeleri her yıl 31 Aralık’ta, anapara tutarı olan 100.000 TL’nin ödemesi ise tahvilin vadesi olan 31.12.2023’te gerçekleşecektir.

Tahvilin raporlama tarihlerindeki itfa edilmiş değeri ve etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gelirleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023
Dönem başındaki defter değeri	93.000	94.575	96.261	98.067
Faiz (%7,07)*	6.575	6.686	6.806	6.933
Ödemeler	5.000	5.000	5.000	105.000
<b>İtfa Edilmiş Değer**</b>	<b>94.575</b>	<b>96.261</b>	<b>98.067</b>	<b>0</b>

\*Bu tahvil için kullanılacak etkin faiz oranı %7,07’dir. Bu oran tahvilin nakit akışlarını tahvilin alış fiyatına (93.000 TL) eşitleyen faiz oranıdır ve aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:



$$93.000 = 5.000/(1+f)^1 + 5.000/(1+f)^2 + 5.000/(1+f)^3 + 105.000/(1+f)^4$$

\*\*İtfa edilmiş değer = önceki defter değeri + faiz geliri - ödemeler

Belirlenen etkin faiz oranı (%7,07) kullanılarak tahvilin faiz geliri yıllara dağıtılmıştır. Bu dağıtımda her yılın faiz geliri, önceki yıldan gelen defter değerine etkin faiz oranının uygulanması yöntemiyle hesaplanmıştır.

Tahvilin itfa edilmiş değeri bulunurken dönemlik faiz eklendikten sonra yapılan kupon ödemeleri bu değerden düşülmüştür. Bunun nedeni, ödemeler gerçekleştiğinde kupon ödemesine ilişkin nakit akışı elde edildiğinden bu ödemenin sonraki yıllara ilişkin faiz hesaplamasından çıkarılmasının gerekmesidir.

1/1/2020 tarihinde tahvilin alımına ilişkin aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar	93.000 TL	
Kasa		93.000 TL

31.12.2020 tarihinde tahvil faizine ve kupon ödemesine ilişkin aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar	6.575 TL	
Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri		6.575 TL

Kasa	5.000 TL	
İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar		5.000 TL

31.12.2021, 31.12.2022 ve 31.12.2023 tarihlerindeki faiz ve kupon ödemesi kayıtları da hesaplama tablosundaki değerler üzerinden yukarıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

31.12.2023 tarihinde tahvilin son faiz ve anapara tutarının ödenmesine ilişkin aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

Kasa	105.000 TL	
İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar		105.000 TL

İsim hakkı sözleşmelerinde hasılatın ne zaman tahakkuk edeceği genellikle sözleşme hükümleri uyarınca belirlenir. Dolayısıyla isim hakkı gelirin hasılat olarak ne zaman finansal tablolara alınacağına ilişkin değerlendirmenin yapılabilmesi sözleşme hükümlerinin analiz edilmesi gerekir. Ancak bazı durumlarda, sözleşme elde edilen gelirin özünü yansıtmıyor olabilir. Bu durumda elde edilen hasılatı daha iyi yansıtan bir yöntem kullanılarak (örneğin dönemler itibarıyla eşit tutarlara bölünerek) hasılat finansal tablolara alınabilir.

Bazı durumlarda kullanım hakkı sağlayan bir lisans, geri ödeme bulunmaksızın sabit bir bedel üzerinden karşı tarafa devredilir ve lisansı sağlayan tarafın kullanım hakkı verildikten sonra ilave başkaca bir yükümlülüğü bulunmaz. Böyle bir durumda lisansın sabit bir bedel üzerinden verilmesi özünde bir satış işlemi olarak değerlendirilir ve Bölüm 5'in mal satışından kaynaklanan hasıllata ilişkin hükümleri çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır. Bu duruma örnek olarak; lisans sağlayan tarafa, yazılımın teslimi dışında herhangi başka bir yükümlülük getirmeyen bir yazılım kullanım hakkının devrine ilişkin bir lisans sözleşmesi gösterilebilir. Buna ilişkin bir başka örnek, bir sinema filminin gösterimine ilişkin hakların, filmin dağıtım süreci üzerinde bir kontrol sağlanmadan ve filmin gösterimine bağlı ilave bir hasılat beklenmeden satılmasıdır.

**Örnek 5.48:****Lisans sözleşmelerine ilişkin hasılatın finansal tablolara alınması**

Bir bilgi teknolojisi işletmesi, vergi yazılım programı üretmektedir. Müşteriler, bir yıllık kullanıma imkân sağlayan bir lisans satın almaktadırlar. Söz konusu lisansın istendiği takdirde yenilenme imkânı da bulunmaktadır. Yenileme durumunda, müşteri, sonraki yıl için vergi mevzuatında ortaya çıkabilecek değişikliklere göre yenilenmiş ve güncellenmiş programı kullanabilmektedir. Şirketin, lisans satışından sonra herhangi bir ilave yükümlülüğü bulunmamaktadır. Güncelleme olmaksızın, söz konusu yazılım programı yalnızca bir yıllığına kullanılabilir; çünkü vergi mevzuatında her yıl değişiklik meydana gelmektedir.

Şirketin, lisans satışından sonra herhangi bir ilave yükümlülüğü bulunmadığından, mal satışlarından kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin tüm ölçütlerin sağlanması koşuluyla, yıllık lisans ücreti, mal satışından kayınlanan hasılat olarak lisansın satışıyla birlikte anında finansal tablolara yansıtılır (bu tarih, lisansın başladığı dönemden önceki bir tarih olsa bile).

Müşterilerin, lisansı, ilave bir dönem ya da dönemler için piyasa fiyatının altında bir fiyatla (yani, ilk yıl için ödenen fiyatın altında bir fiyatla) yenileyebilme imkânlarının bulunması durumunda, ilk yılın hasılatın bir kısmının, piyasa fiyatının altındaki bir fiyatla, öngörülen yenileme dönemi süresince finansal tablolara alınmak üzere ertelenmesi gerekebilecektir.

**Örnek 5.49:**

Bir bilgi teknolojisi işletmesi, vergi yazılım programı üretmektedir. Müşterilerin işletmeden satın aldıkları lisans uyarınca satın alma tarihinden itibaren 10 yıl boyunca yazılımın kullanım hakkını elde edilmektedir. Lisans anlaşması ayrıca müşterilerden bedel alınmaksızın lisans süresi boyunca yazılımın güncellenmesi hizmetini de içermektedir. Bununla birlikte vergi mevzuatında herhangi bir değişiklik olması durumunda yazılım, işletmenin ilgili güncellemeyi yayımlamasının ardından

her yıl otomatik olarak güncellenmektedir. İşletme müşterilerin yazılımı kullanırken karşılanacakları sorunlara ilişkin destek hizmeti de bedelsiz olarak sunmaktadır.

İşletmenin lisansın satışının ardından 10 yıllık lisans süresi boyunca devamlı olarak güncelleme ve destek hizmeti sağlama yükümlülüğü bulunduğu için işletme müşteriden aldığı veya alacağı bedeli, güncelleme ve destek hizmetlerini sunduğu dönemler itibarıyla hasılat olarak finansal tablolara yansıtacaktır.

Kâr payından kaynaklanan hasılatın finansal tablolara alınması için pay sahiplerinin ödemeyi alma hakkının doğması gerekmektedir. Bu kapsamda, yatırımcıların kar payı alma hakkı, şirketlerin kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararı sonrası elde edileceğinden kar payı gelirlerinin de genel kurul kararı sonrası finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

### **Örnek 5.50:**

#### **Kâr payının finansal tablolara alınması**

A işletmesi B işletmesinin adi hisse senetlerinin %2'sini elinde bulundurmaktadır. 18/12/2021'de, B işletmesi yönetimi, 31/12/2021'de sona eren raporlama dönemi için 10.000.000 TL tutarında temettü dağıtım kararı almıştır. B işletmesinin genel kurulu söz konusu kar dağıtım kararını 28/02/2022 tarihinde onaylamış ve kâr payları 20/5/2022 tarihinde ödenmiştir.

31/12/2021 tarihinde sona eren raporlama dönemi içinde A işletmesi, 18/12/2021'te dağıtım kararı alınan temettüye ilişkin olarak herhangi bir hasılat tutarı finansal tablolara almayacaktır. A işletmesi, 200.000 TL tutarındaki temettüyü 28/02/2022 tarihinde onaylanana kadar, almaya hak kazanmamaktadır. Dolayısıyla kâr payı geliri, A işletmesi tarafından 28/02/2022 tarihinde finansal tablolara yansıtılacaktır.

#### 4. HASILATA İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

“Dipnotlar” bölümünün 26.8(a) paragrafı uyarınca büyük işletmeler ürünlerin satışı ile hizmetlerin sağlanmasının organize edilmiş biçimleri dikkate alınarak, önemli ölçüde birbirlerinden farklı faaliyet kategorileri ve coğrafi piyasalar itibarıyla ayrıştırılmış net satış hasılatını sunar.

“Hasılat” bölümünün 5.35 paragrafı uyarınca inşa sözleşmeleri için katlanılan maliyetler ile kâr veya zarara yansıtılmış kâr (ya da zarar) toplamından hakediş tutarlarının çıkarılması sonucu bulunan tutar, artı veya eksi olmasına göre “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” veya “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemine kaydedilir ve bu tutarlar her bir inşa sözleşmesi için dipnotlarda ayrıca gösterilir.

“Dipnotlar” bölümünün 27(f) paragrafı uyarınca uygulanan önemli muhasebe politikalarının ve bu politikalar açıklanırken, işletme yönetiminin finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde önemli derecede etkisi olan yargılarının dipnotlarda açıklanması gerekir. Bu çerçevede, hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında uygulanan politikalar kapsamında; hasılatın kayda alınması ve ölçümünde uyulan esaslar, hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatın finansal tablolara ne şekilde yansıtıldığı, tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması durumundan işin tamamlanan kısmının belirlenmesi için hangi yöntemin kullanıldığı, tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmadığı durumlarda hasılatın finansal tablolara ne ölçüde alındığı gibi hasılatla ilişkin olarak uygulanan muhasebe politikalarına dipnotlarda yer verilmesi gerekir. Ayrıca, işletmenin asil mi yoksa vekil olarak mı hareket ettiğinin belirlenmesi, bir işlemin kayda alma ölçütlerinin her bir işleme ayrı ayrı mı uygulanacağı yoksa bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirileceğinin belirlenmesi, mal satışından kaynaklanan hasılatla önemli risk ve getirilerin karşı tarafa geçip geçmediğinin tespiti, bir yıldan uzun vadeli satışlarda iskonto oranının belirlenmesi, tamamlanma yüzdesinin uygulanması halinde gelecekte katlanılacak maliyetlerin tespiti gibi durumlarda yönetim tarafından yapılan önemli yargıların da bu kapsamda açıklanması gerekir. Diğer taraftan bu paragrafta verilen muhasebe politikaları ve önemli yargılara yönelik açıklanacak hususlar tüm olası durumları kapsamamakta bunlar yalnızca örnek niteliği taşımaktadır.

##### **Örnek 5.51:**

Mobilya üretimi yapan bir işletme, hem fason üretimler yapmakta hem de kendi markası altında mağazalarında ürünlerinin perakende satışını gerçekleştirmektedir. İşletmenin farklı ülkelerde toptan ve perakende satışları bulunmaktadır.

##### **NOT X: HASILAT**

İşletmenin cari ve önceki raporlama dönemine ilişkin farklı faaliyet kategorileri ve coğrafi piyasalar itibarıyla ayrıştırılmış net satış hasılatı tutarları aşağıdaki şekildedir:

	2020 yılı hasılatı	2019 yılı hasılatı
Toptan Satışlar - Türkiye	400.000.000 TL	322.000.000 TL
Toptan Satışlar – Ortadoğu	95.000.000 TL	56.000.000 TL
Toptan Satışlar - Avrupa	255.000.000 TL	192.000.000 TL
Perakende Satışlar - Türkiye	358.000.000 TL	303.000.000 TL
Perakende Satışlar - Avrupa	152.000.000 TL	134.000.000 TL

### Örnek 5.52:

Taahhüt işi kapsamında inşaatlar gerçekleştiren bir işletmenin dönem sonu itibarıyla henüz tamamlamadığı 5 adet inşa sözleşmesi bulunmaktadır. Bu sözleşmelerle ilgili olarak işletmenin finansal durum tablosunda “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” kaleminde 6,5 milyon TL “Devam Eden İnşaa Sözleşmelerinden Borçlar” kaleminde ise 12,5 TL raporlanmıştır.

5.35 paragrafı uyarınca işletmenin dipnotarında her bir inşa sözleşmesi için bu kalemlerde yer alan tutarları ayıca açıklaması gerekmektedir.

### NOT X:

İşletmenin cari raporlama dönemi sonu itibarıyla devam etmekte olan 5 inşa sözleşmesi bulunmakta olup beş sözleşmenin durumu ve her bir sözleşmeye ilişkin devam eden inşa sözleşmelerinden alacaklar ve borçlar kalemlerinin tutarı aşağıdaki şekildedir (tutarlar milyon TL’dir):

	A	B	C	D	E	Toplam
Dönemde finansal tablolara yansıtılan hasılat tutarı	14,5	52	38	20	5,5	130
İşin tamamlanan kısmıyla ilgili olarak dönemde katlanılan maliyetler	(11)	(45)	(35)	(25)	(5,5)	(121,5)
5.34 paragrafına göre finansal tablolara yansıtılan beklenen zarar tutarı	-	-	-	(4)		(4)
5.33 paragrafına göre gelecekteki faaliyetlerle ilgili olarak dönemde katlanılan ancak geri kazanılması muhtemel olmadığından giderleştirilen tutarlar					(3)	(3)

Dönemden finansal tablolara yansıtılan kâr (zarar) tutarı	3,5	7	3	(9)	(3)	15
Dönemde katlanılan toplam maliyetler	11	51	45	25	10	142
Gelecekteki faaliyetlerle ilgili olarak dönemde katlanılan toplam maliyetler	-	6	10	-	4,5	20,5
Dönemde hakedişe bağlanan tutarlar	10	60	40	18	8	136
<b>Devam eden inşa sözleşmelerinden alacaklar</b>	<b>4,5</b>	-	-	<b>2</b>	-	<b>6,5</b>
<b>Devam eden inşa sözleşmelerinden borçlar</b>	-	<b>8</b>	<b>2</b>	-	<b>2,5</b>	<b>12,5</b>

## 5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

	MSUGT/VUK	BOBİ FRS	TFRS
<b>Genel Finansal Tablolara Alma Ölçütleri</b>	Mal teslimi ya da hizmet ifası	Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması Faydaların güvenilir ölçümü	Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi (belirli bir anda ya da zamana yayılı bir şekilde)
<b>Ölçüm</b>	Satış fiyatı - iskontolar	Alınan veya alınması beklenen bedel – iskontolar	İşlem bedeli (değişken/sabit)
<b>Vade Farkı</b>	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Vade 1 yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır.	1 yıldan kısa vadeli satışlarda vade farkının ayrıştırılmamasına ilişkin uygulama kolaylığı hariç, önemli finansman bileşeni bulunduğu vade farkları ayrıştırılır.
<b>Hizmet Sunumu (Finansal tablolara alma)</b>	Hizmetin tamamı ifa edildiğinde ve gelir mahiyet ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilir.	Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (bir anda ya da zamana yayılı bir şekilde).

<b>İnşa Sözleşmeleri (Finansal tablolara alma)</b>	İnşa bitiminde muhasebeleştirilir (tamamlanmış taahhüt yöntemi).	Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir.
<b>Faiz ve kar payı geliri</b>	Mal veya hizmet sunumundan elde edilenler dışında kalan hasılat unsurları ayrı olarak tanımlanmamıştır.	Ayrı bir hasılat unsuru olarak hasılat bölümünde yer verilmiştir.	TFRS 15'te hasılat, sadece müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilen gelirlerle sınırlandırılmış, finansal araç tanımını karşılayan sözleşmeler standart kapsamına alınmamıştır.



## FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*  
(Erişim:[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1\\_Kitap/TFRS%2015\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TFRS%2015(1).pdf))
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 18 *Hasılat*  
(Erişim:<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS18.pdf>)
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 11 *İnşaat Sözleşmeleri*  
(Erişim:<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>)
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 23 – *Revenue*  
(Erişim:<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/smes/module-23.pdf>)
- Barnes, J., & Ernst & Young. (2018). *International GAAP 2018: Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd.
- PricewaterhouseCoopers LLP, Global Accounting Consulting Services Staff (2018). *Manual of Accounting: IFRS 2019*, LexisNexis U.K.
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.