



## **DENETİM SİRKÜLERİ**

**KONU:** TFRS-15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

**SAYI:** 2016-1

### **Standardın Amacı;**

Bu Standardın amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir.

-1'inci paragrafta belirlenen amacın gerçekleştirilmesi açısından bu Standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır.

-İşletme bu Standardı uygularken sözleşme koşullarını ve tüm ilgili durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu Standardı, kolaylaştırıcı uygulamalar da dâhil olmak üzere, benzer özellikteki ve durumdaki sözleşmelere tutarlı olarak uygular.

-Bu Standart, müşteriyle yapılan her bir sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini öngörür. Bununla birlikte, bu Standardın benzer özelliklere sahip sözleşmelerden (veya edim yükümlülüklerinden) oluşan bir portföye uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin, portföye dâhil her bir sözleşmeye (veya edim yükümlülüğüne) uygulanmasına nazaran önemli ölçüde farklılaşmayacağına dair makul bir beklentisi varsa, işletme, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, bu Standardı söz konusu portföye uygulayabilir. İşletme bir portföyü muhasebeleştirirken, portföyün büyüklüğünü ve yapısını yansıtan tahmin ve varsayımları kullanır.

### **Hangi diğer TMS/TFRS'ler TFRS-15'i ilgilendiriyor;**

İşletme bu Standardı, aşağıdakiler hariç, müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmelere uygular:

- (a) TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- (b) TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- (c) TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar,

TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,

(d) Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler. Örneğin, bu Standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz.

1- İşletme bu Standardı bir sözleşmeye (5'inci paragrafta sayılanlar hariç) ancak sözleşmenin - karşı tarafı bir müşteri ise uygular. Müşteri, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır. Sözleşmenin karşı tarafı, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısını elde etmek yerine, örneğin sözleşme taraflarının işletmenin faaliyet veya süreçlerinden kaynaklanan risk ve faydaları paylaştığı bir faaliyet veya sürece (bir işbirliği anlaşmasıyla varlık geliştirilmesi gibi) katılmak amacıyla sözleşme yapmışsa, müşteri olarak değerlendirilmez.

2- Müşteriyle yapılan bir sözleşme kısmen bu Standart kısmen de 5'inci paragrafta belirtilen diğer Standartlar kapsamında değerlendirilebilir.

(a) Diğer Standartlar sözleşmenin bir veya daha çok kısmının nasıl ayrılacağını ve/veya ilk ölçümünün nasıl yapılacağını açıklamışsa, işletme öncelikle o Standartlarda yer alan ayırma ve/veya ölçüm hükümlerini uygular. İşletme, ilk ölçüm sırasında, diğer Standartlar uyarınca ölçülen sözleşmenin kısım veya kısımlarını işlem bedelinden çıkarır ve bu fiyatın (varsa) kalanını bu Standart kapsamındaki her bir edim yükümlülüğüne ve 7 (b) paragrafında belirtilen herhangi bir sözleşmenin diğer kısımlarına dağıtmak üzere 73–86 paragraflarını uygular.

(b) Diğer Standartlarda sözleşmenin bir veya daha çok kısmının nasıl ayrılacağı ve/veya ilk ölçümünün nasıl yapılacağı açıklanmamışsa, işletme sözleşmenin ilgili kısmının veya kısımlarının ayrılmasında ve/veya ilk ölçümünde bu Standardı uygular.

3- Bu Standart, sözleşme yapılması için katlanılan ve başka bir Standart kapsamında olmayan ek maliyetler ile bir sözleşmenin yerine getirilmesi için yapılan maliyetlerin muhasebeleştirilmesini açıklar (bkz. 91–104 paragrafları). İşletme söz konusu paragrafları yalnızca, bu Standart kapsamındaki bir müşteriyle yapılan sözleşmeyle (veya bir kısmıyla) ilgili katlanılan maliyetlere uygular.

### **TFRS-15 için sözleşme tanımı nedir?**

İşletme, ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda, müşteriyle yapılan bir Sözleşmeyi bu Standart kapsamında muhasebeleştirir:

(a) Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak) onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,

(b) İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,

(c) İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,

(d) Sözleşme özü itibariyle ticari niteliktedir (başka bir ifadeyle, sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir),

(e) İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. İşletme bir bedelin tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini ve niyetini dikkate alır. İşletmenin tahsiline hak kazanacağı bedel, müşterisine bir fiyat avantajı teklif etmesi nedeniyle, sözleşmede belirtilen fiyattan düşük olabilir (bkz. 52'nci paragraf).

1- Sözleşme iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır. Bir sözleşmedeki hak ve yükümlülüklerin icra edilebilirliği hukuki bir konudur. Sözleşmeler yazılı, sözlü veya işletmenin ticari teamüllerine uygun olarak benimsediği başka bir şekilde olabilir. Müşterilerle sözleşme yapılmasına yönelik uygulama ve süreçler hukuki çevreye, sektörlere ve işletmelere bağlı olarak değişir. Ayrıca sözleşmeler bir işletmenin bünyesinde de farklılaşabilir (örneğin, müşteri sınıfına veya taahhüt edilen mal veya hizmetin niteliğine bağlı olabilir). İşletme müşteriyle yaptığı bir anlaşmanın hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğurup doğurmadığını ve bunların ne zaman doğduğunu tespit ederken bu uygulama ve süreçleri dikkate alır.

2- Müşterilerle yapılan bazı sözleşmeler belirli süreli olmayabilir ve taraflardan herhangi birince herhangi bir zamanda feshedilebilir veya değiştirilebilir. Diğer sözleşmeler ise sözleşmede belirlenen düzenli aralıklarla kendiliğinden yenilenebilir. İşletme bu Standardı tarafların karşılıklı hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükleri bulunduğu sözleşme süresince (başka bir ifadeyle, sözleşme döneminde) uygular.

3- Bu Standardın uygulanması açısından, tamamen ifa edilmemiş bir sözleşmeyi feshetmek için taraflardan her birinin karşı tarafı (veya tarafları) telafi etmeksizin tek taraflı hukuken icra edilebilir bir hakkının bulunması durumunda bir sözleşme mevcut değildir. Aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte gerçekleşmesi durumunda bir sözleşme tamamen ifa edilmemiştir:

(a) İşletme müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri henüz devretmemiş ve

(b) İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığında henüz herhangi bir bedel tahsil etmemiş ve tahsil etme hakkına sahip olmamıştır.

4- Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin 9'uncu paragraftaki şartları başlangıçta karşılması durumunda, işletme durum ve şartlarda önemli bir değişiklik olduğuna dair bir belirti bulunmadığı sürece bu şartları yeniden değerlendirmez. Örneğin, bir müşterinin ödeme kabiliyetini önemli ölçüde yitirmesi durumunda işletme, müşteriye devredilecek kalan mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edip edemeyeceğini yeniden değerlendirebilir.

5- Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin 9'uncu paragraftaki şartları karşılamaması durumunda işletme, bu şartların sonradan karşılanıp karşılanmadığını tespit etmek amacıyla sözleşmeyi değerlendirmeyi sürdürür.

6- Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin 9'uncu paragraftaki şartları karşılamaması ve işletmenin müşteriden mal ve hizmetlerin bedelini tahsil etmesi durumunda, işletme tahsil ettiği bu tutarı ancak aşağıdaki hallerden herhangi biri gerçekleştiğinde hasılat olarak finansal tablolara alır:

(a) İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması veya

(b) Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.

7- İşletme, bir müşteriden tahsil ettiği bedeli 15'inci paragrafta açıklanan hallerden biri gerçekleşinceye veya 9'uncu paragraftaki şartlar sonradan karşılanıncaya kadar (bkz. 14'üncü paragraf) yükümlülük olarak finansal tablolara alır. Sözleşmeyle ilgili durum ve şartlara bağlı olarak, finansal tablolara alınan bu yükümlülük, işletmenin gelecekte mal veya hizmetleri devretme ya da tahsil ettiği bedeli iade etme yükümlülüğünü temsil eder. Her iki durumda da yükümlülük, müşteriden tahsil edilen bedel üzerinden ölçülür.

### **Özellikli diğer konular;**

Standardın uygulanmasında özellik arz eden diğer hususları kısaca aşağıdaki gibi sıralayabiliriz,

- 1- Sözleşmelerin Birleştirilmesi
- 2- Sözleşme Değişiklikleri
- 3- Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması
- 4- Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi
  - a. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri
  - b. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri
  - c. Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi
- 5- Ölçüm
  - a. İşlem Bedelinin Belirlenmesi
  - b. Değişken Bedel
    1. İade Yükümlülükleri
    2. Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması
    3. Değişken Bedelin Yeniden Değerlendirilmesi
  - c. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı
- 6- Gayri Nakdî Bedel
- 7- Müşteriye Ödenebilir Bedel
- 8- İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı
- 9- Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması
- 10- İndirimin Dağıtımı
- 11- Değişken Bedelin Dağıtımı
- 12- İşlem Bedelinde Değişimler
- 13- Sözleşme Maliyetleri
  - a. Sözleşme Yapılması için Katlanılan Ek Maliyetler
  - b. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri
  - c. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

## **Açıklama**

İşletme açısından açıklama hükümlerinin amacı, finansal tablo kullanıcılarının müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını mümkün kılacak yeterlilikte bilgiyi açıklamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek üzere işletme, aşağıdakilerin tamamı hakkında nitel ve nicel bilgileri açıklar:

(a) Müşterilerle yapılan sözleşmeler (bkz. 113–122 paragrafları),

(b) Bu Standardın söz konusu sözleşmelere uygulanmasında kullanılan önemli yargılar ve bu yargılardaki değişiklikler (bkz. 123–126 paragrafları) ile

(c) 91 veya 95'inci paragraf uyarınca bir müşteri sözleşmesinin yapılması veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar (bkz. 127–128 paragrafları).

1- İşletme açıklama amacını yerine getirmek için gerekli ayrıntı seviyesini ve farklı hükümlerin her birine ne kadar önem verilmesi gerektiğini değerlendirir. İşletme, çok sayıda önemsiz detaya yer verilmesi ya da büyük ölçüde farklı özelliklere sahip kalemlerin toplu hale getirilmesi yüzünden faydalı bilgilerin gizli kalmasını önleyecek şekilde açıklamaları toplulaştırır veya ayrıştırır.

2- Başka bir Standart uyarınca verilmiş bilginin ayrıca bu Standart uyarınca açıklanmasına gerek yoktur.

## **Müşteriyle Sözleşme Yapılması veya Sözleşmenin Yerine Getirilmesi İçin Katlanılan Maliyetlerden Finansal Tablolara Alınan Varlıklar**

1- İşletme aşağıdaki hususları tanımlar:

(a) Müşteriyle sözleşme yapılması veya bu sözleşmenin ifası için katlanılan maliyetlerin tutarının Belirlenmesinde (91 veya 95'inci paragraf uyarınca) kullanılan yargılar,

(b) İşletmenin her bir raporlama dönemine ilişkin itfa payını belirlemede kullandığı yöntem.

2- İşletme aşağıdaki bilgileri açıklar:

(a) Müşteriyle sözleşme yapılması veya bu sözleşmenin ifası için katlanılan maliyetlerden (91 veya 95'inci paragraf uyarınca) finansal tablolara alınan varlıkların ana varlık kategorisi itibarıyla (örneğin, müşterilerle sözleşmelerin yapılması için katlanılan maliyetler, ön sözleşme maliyetleri ve düzenleme maliyetleri) kapanış bakiyeleri,

(b) Raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan itfa payı tutarı ve değer düşüklüğü zararları.

## **Yürürlük Tarihi**

Bu Standart 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

TFRS-15 Standardının önemli ve özellikli konuları Sirküler raporumuzda işlenmiş olup, Standardın tam metni için [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TFRS\\_15\\_Tebliği\\_Son.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TFRS_15_Tebliği_Son.pdf)



## **FİNANSAL EKSEN DENETİM VE GÜVENCE HİZMETLERİ**

### **FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.**

*Sirküler içeriğinde yer almayan konulara ilişkin olarak Denetim ve Güvence Hizmetleri Departmanımızı arayabilir, [info@finansaleksen.com.tr](mailto:info@finansaleksen.com.tr) elektronik posta adresine sorularınızı iletebilirsiniz.*