

## ARAŞTIRMA MAKALESİ

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT  
STANDARTININ EK GARANTİ VE BAKIM SÖZLEŞMELERİNE  
UYGULANMASI*APPLYING IFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH  
CUSTOMER CONTRACTS TO EXTENDED WARRANTY AND  
MAINTENANCE SERVICE CONTRACTS*

Dr. Öğr. Üyesi Caner ATIŞ\*  
Öğr. Gör. Dr. Murat KURLAR\*\*

## ÖZ

İşletmeler, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında yasal sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla müşterilerine garanti hizmeti sunmaktadırlar. Rekabet güçlerini artırmak amacıyla yasal garanti süresinin yanı sıra müşterilerine ek garanti ve ürünle ilgili bakım sözleşmesi de sunabilmektedirler. Müşteri sadakatini artırmak için ek garanti tekliflerinin içerisinde ek garanti süresince bakım hizmetlerinin ücretsiz olarak sunulması yaygın bir uygulamadır. Ancak, ek garanti ve bakım hizmetleri belli bir ücret karşılığında paket olarak da sunulabilmektedir. Bu durumda paket ücretinin ek garanti ve bakım yükümlülükleri arasında dağıtılması önemlidir. Bu çalışmada, ek garanti ve bakım hizmetlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi konusunun irdelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda kombi satışı ve bakımı faaliyetlerini gerçekleştiren bir işletmenin ek garanti ve bakım sözleşmesi örneği üzerinden TFRS 15 incelenmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** TFRS 15, Hasılat, Garanti Sözleşmeleri, Bakım Sözleşmeleri, Edim Yükümlülüğü

\*Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, İşletme Anabilim Dalı. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3502-7644>

\*\*Mersin Üniversitesi, Mustafa Baysan MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3266-275X>

## ABSTRACT

Companies provide warranty service to their customers in order to fulfill their legal responsibilities in accordance with the law on the protection of the consumer no. 4077. In addition to the legal warranty period, they may offer extended warranty and maintenance service contract for the product to increase their competitive power. It is common practice to provide maintenance services free of charge during extended warranty period, to increase customer loyalty. However, extended warranty and maintenance services may also be offered as a package for a certain fee. In such a case, it is important to allocate the package fee between extended warranty and maintenance obligations. In this study, it is aimed to examine the accounting of extended warranty and maintenance services within the scope of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customer. In accordance with this purpose, IFRS 15 has been examined through an example of extended warranty and maintenance service contract of an enterprise selling boiler and rendering maintenance service.

**Keywords:** IFRS 15, Revenue, Warranty Contracts, Maintenance Contracts, Performance Obligations

## 1.GİRİŞ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardında hasılat, “işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir” olarak tanımlanmıştır. Gelir tablosu, işletmelerin faaliyet sonuçlarını gösteren bir mali tablo olarak finansal tablo kullanıcıları açısından çok önemlidir. Bu tablonun en önemli kalemlerinden biri olan hasılat, yatırımcılar, kredi verenler, vergi otoriteleri ve diğer finansal tablo kullanıcıları için işletmelerin mevcut ve gelecekteki performansını değerlendirebilmeleri açısından önemli ölçülerden biridir. Bu nedenle hasılatın gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkileme gücüne sahiptir. Hasılatın raporlanmasının usulsüzlüklere açık olması, tarihsel olarak yasa koyucuları tarafından titizlikle incelenmesine neden olmuştur. Vergi matrahının yasalara uygun bir şekilde saptanması hususu vergi düzenlemeleri ile belirli kurallara bağlanmıştır. Ancak, günümüzde hasılatın raporlanması konusu vergi matrahının vergi kanunlarına uygun şekilde saptanmasının çok ötesine geçmiştir. Hasılatın çarpıtılarak raporlanması, vergi kaybının çok ötesinde etkilere sahiptir.

Ürünün aracı üzerinden satışı ile ilgili anlaşmalar konsinye satış anlaşmalarına çok benzer. Bir şirket başka birine malı emanet (konsinye) verebilir veya

gönderebilir. Buna karşılık kişi şirket için malı satmayı kabul eder. Çoğu zaman bu tür anlaşmalar gizli tutulur. Bu işlemler satış anlaşmasında görünmeyecektir çünkü hasılatın tanınması kurallarını ihlal etmektedirler. Bu tür bir durumda, ilk şirket, ikinci bir tarafa malları konsinye olarak teslim ettiğinde satışını müşterek olarak imzaladıklarında satış olarak kaydeder. İkinci şirket daha sonra malları üçüncü bir tarafa satar. Ancak, ikinci şirket üçüncü bir tarafa satış yapana kadar herhangi bir satış işlemi gerçekleşmemiş olacağından ilk şirket tarafından herhangi bir hasılat kaydı olmamalıdır. Yine, birçok şirket, hasılatın ne zaman tanınması gerektiğine ilişkin ilkeleri ihlal etse de bu taktiği hasılatlarını şişirmek için kullanmaktadır (Pleasant, 2018, s.10).

Amerika Birleşik Devletleri'nde de özellikle halka açık şirketlere yönelik olarak SEC (Securities and Exchange Commission) tarafından hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde yapılan incelemelerde, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu her zaman en önemli konulardan biri olmuştur. Örneğin, 2001 krizinden önce 1998 yılında SEC üyesi Arthur Levitt bir konuşmasında; Wall Street'in gelir beklentilerini karşılama güdüsünün sağduyulu işletme pratiklerini umursamamasına neden olabileceğini, bunun sonucunda gelir kalitesinin ve bunun sonucunda da finansal raporlama kalitesinin erozyona uğrama tehlikesine karşı uyarıda bulunmuştur. Hasılatın zamanından önce muhasebeleştirilmesinin sıklıkla kullanılan muhasebe hilelerinden biri olduğunu belirtmiştir. Ertesi yıl SEC, hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili görüşlerini özetleyen 101 numaralı Muhasebe bültenini yayınlamıştır (Sherman, Loseman, Cardell, 2015, s.16).

Bilindiği gibi 2001 krizinden sonra ABD'de Sarbanes-Oxley yasası çıkarılmıştır. Daha sonra, 1997-2002 yılları arasında yaptırım uygulanmasına neden olan 227 olayın 126 tanesinin (%55'ten fazlası) hayali satış, hasılatın muhasebeleştirilme zamanı ve hasılatın yanlış değerlendirilmesi konularıyla ilgili olduğu belirlenmiştir. Bu da muhasebe hilelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinin yaygın olarak kullandığını ortaya koymuştur. Yine 1998-2007 yılları arasındaki dönem için hazırlanan bir raporda da benzer durum ortaya çıkmıştır. ABD'de hasılatla ilişkin muhasebeleştirilme işlemi kolaylaştırmak, mevcut rehberi daha verimli hale getirmek ve muhasebe uygulamalarını uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu hale getirmek için 2014 yılı Mayıs ayında UFRS 15 ile büyük ölçüde benzerlik gösteren bir standart yayınlamıştır (Sherman, Loseman, Cardell, 2015, s.16).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, 01/01/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanmıştır. TFRS 15 Standardı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hâsılatın ve hasılatla ilişkin nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemeyi amaçlamaktadır (TFRS 15, md.1). TFRS 15 standardının uygulanması ile birlikte TMS 18 Hâsılat, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri, TMS Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri’nden oluşan standartlar ve yorumlar yürürlükten kaldırılmıştır.

TFRS 15 Standardının getirdiği en önemli yenilik, hasılatın tutarının belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi konusunda bilgi sağlayacak bir sözleşmenin olmasıdır. Bu standartta sözleşme; iki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşma olarak tanımlanmıştır (TFRS 15, md.10). Sözleşmenin yapılması ile birlikte işletme mal veya hizmet teslimini, müşteri de aynı veya nakdi olarak bir işlem bedeli ödemeyi taahhüt eder. Böylelikle karşılıklı olarak hak ve yükümlülükler doğar (TFRS 15, md.9). TFRS 15 Standardı, bir mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatının ve ayrı edim yükümlülüklerinin belirlenmesi açısından da yenilikler getirmiştir. Bu yenilikler, hasılatın sözleşmenin düzenlenmesinden itibaren takibe alınmasına, gelirlerin karşılaştırılabilirliğinin artmasına, finansal tablo dipnotlarında mevcut ve potansiyel yatırımcıların gelir hakkında faydalı bilgiye ulaşabilmelerine, kamunun aydınlatılmasına ve hasılatın güvenilir bir şekilde ölçülmesine yardımcı olacaktır (Aktaş ve Varol, 2017, s.31).

Hasılat, bir işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde kullanılan önemli göstergelerden biridir. Hasılat konusunun bu önemi, yeni bir standarda ihtiyaç duyulmasına sebep olmuştur. TFRS 15 Standardı’nın oluşturulmasına yol açan sebepler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, s.194):

- Mevcut standartlardaki eksikliklerin giderilmesiyle hasılatın muhasebeleştirilmesinde karşılaşılabilecek sorunlara cevap verecek daha kapsamlı bir çerçeve oluşturmak,

- Müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilen hasılatın işletmeler, sektörler, karar vericiler ve sermaye piyasaları açısından karşılaştırılabilirliğini sağlamak,
- Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyacağı gerçeğe uygun bilgileri sağlamak için finansal tabloların dipnotlarında sunulan bilgileri nicelik ve nitelik açısından iyileştirmek,
- İşletme ile ilgili sadece önemli bilgilerin sunulmasını sağlayarak finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek.

Bu standart ile bazı konulara açıklık getirilmesine rağmen hasılatın raporlanması konusunda uygulamada önemli sorunlar olabilecektir.

## 2. GARANTİ VE GARANTİ SÖZLEŞMESİ

Garanti kelimesi Fransızca “Garantie” kelimesinden dilimize çevrilmiştir. Türk Dil Kurumu (TDK), garanti kelimesini güvence olarak tanımlamıştır (“TDK”, 2020). Garanti sözleşmelerinde, garanti veren taraf olası bir ekonomik riski üstlenmektedir. Bu sözleşmeler homojen nitelikte değildir. Teminat amaçlı garanti sözleşmelerinde garanti veren taraf bir borca ilişkin edimin yerine getirilmemesi durumunda riski üstlenmekte ve yerine getirilmesi konusunda karşı tarafa güvence vermektedir. Örneğin, bankalar alacaklarını güvence altına almak amacıyla bu tür sözleşmeleri yapmaktadır. (Demir, 2013, s.103-104).

BK m. 11’e göre; kanunda aksine hüküm bulunmadıkça sözleşmenin geçerliliği şekil şartına bağlı değildir. Dolayısıyla kanunda hakkında düzenleme bulunmayan garanti sözleşmesi bakımından da BK m. 11’de öngörülen şekil serbestliği ilkesi geçerlidir. Yargıtay da ilgili kararında garanti sözleşmesinin geçerli olarak kurulabilmesi için taraf iradelerinin birleşmesinin yeterli olacağını belirtmiştir (Turan, 2006, s.30).

## 3. TFRS 15 STANDARDINA GÖRE HASILATIN KAYDEDİLMESİ

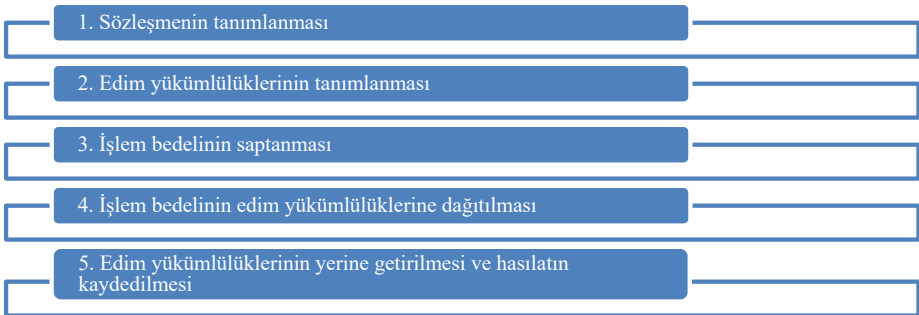
TFRS 15 Standardının uygulanması, bir işletmenin hasılatının raporlanacağı dönemler açısından farklılık gösterebilir.

Gelirdeki değişiklikler, borç sözleşmelerinde kullanılan muhasebe ölçümlerine yansıtılan finansal performansı ayrıca yönetsel tazminat ve teşvik primi hesaplamalarını değiştirebilir. Bu zorluklar, yatırımcıların bir şirketin finansal tablolarını zaman içinde anlaması ve karşılaştırması nedeniyle gelir açısından kritik öneme sahip olduğundan, satış sözleşmelerini (ve

dolayısıyla satışları) piyasaya sürme potansiyeline sahip yeni gelir standardı ile gelirler kritik öneme sahiptir (Davern, Gyles, Potter ve Yang, 2019, s.52).

Vergi mevzuatına göre, bir mal satışında hasılatın kayda alınması için hasılat tutarının içerik ve tutar olarak kesinleşmesi yeterli koşul olarak kabul edilmektedir (Yıkılmaz, Deran ve Erduru, 2016, s.145).

TFRS 15 Standardında, hasılat işlemlerinde beş adımlı bir hasılat tanıma modeli uygulanacaktır. İlk adım, bir şirketin sözleşmeyi tanımlamasını gerektirir. Sözleşme, devredilen mallar veya hizmetler için tanımlanabilir haklara ve tanımlanabilir ödeme koşullarına sahip olmalıdır. İkinci adımda bir şirket, sözleşmeye bağlı her türlü ayrı ayrı yükümlülükleri tespit eder. Taahhüt edilen mal veya hizmet bir sözleşmede farklıysa, ayrı bir edim yükümlülüğü olarak düşünülmelidir. Üçüncü adım, şirketin bir işlem bedeli saptamasını gerektirir. İşlem bedeli, gerçeğe uygun değere ilişkin nakit dışı unsurları; geri ödeme, indirim ve iade hakları gibi değişken unsurları içerir. İşlem bedelini dağıtan dördüncü adım, birden fazla edim yükümlülüğü içeren sözleşmeler için geçerlidir. Mal ve hizmetlerin devri edim yükümlülüklerinin düzeyine göre değişiyorsa, işlem bedelinin bir kısmı sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğüne ayrı olarak dağıtılmalıdır. Modeldeki son adım, her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılatın tanınmasıdır. Bir mal veya hizmet müşteriye devredildiğinde yani müşterinin bu mal veya hizmeti kontrol etmesi durumunda hasılat kaydedilmelidir. Kontrol, müşterinin mal veya hizmet kullanımını yönlendirebildiği zaman tanımlanır (Bloom ve Kamm, 2014, s.50-51). TFRS 15 Standardı'nın; müşteri ile yapılan sözleşmede işletme tarafından taahhüt edilen mal ve hizmetin teslimi sonucunda hak etmeyi beklediği işlem bedelinin finansal tablolara yansıtılabilmesi için sunduğu beş aşamalı model aşağıdaki gibidir:



**Şekil 1. TFRS 15'e göre hasılatın kayda alınması için 5 aşamalı model**

Müşteri sözleşmelerinden hasılat, FASB’ın geniş kavramlar ve sektöre özgü ya da işlem bazlı rehberliğe dayalı uygulamaların yerini alacak, kapsamlı, birbirine bağlı ve yakınsanmış bir standart olarak belirttiği bir standardı sunar. Uzun vadede yeni standardın beklenen olumlu tarafı, finansal raporlamanın karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini artıran evrensel hasılat tanıma ilkeleridir (Hepp, 2018, s.49).

### 3.1. Sözleşmenin Tanımlanması

Sözleşme, iki veya daha fazla taraf arasında karşılıklı olarak hak ve yükümlülükler doğuran bir işlemdir. İşletme, müşteri ile yapılan bir sözleşmeden hak etmeyi beklediği bedeli ancak aşağıdaki şartların tamamının gerçekleşmesi durumunda muhasebeleştirir (TFRS 15/9).

- a) Karşılıklı olarak sözleşmenin onaylanmış ve edimlerin yerine getirilmesinin taahhüt edilmiş olması,
- b) İşletmenin, teslim edilecek mal veya sunulacak hizmetlerle ilgili her bir tarafın talep haklarını belirleyebilmesi,
- c) İşletmenin, devredeceği mal veya sunulacak hizmetlere yönelik müşterinin ödeme koşullarını tanımlayabilmesi,
- d) İşletmenin gelecekte elde etmeyi beklediği nakit akışlarının tutarında, zamanında ve riskinde sözleşmenin olası sonuçları olarak değişiklik meydana gelebilmesi,
- e) İşletmenin müşteriye teslim edilecek mal veya sunulacak hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği bedeli tahsil etmesinin muhtemel olması.

İşletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirdikten sonra hak etmeyi beklediği bedelin tahsilinin muhtemel olmasının sebebi, bedelin tahsil edilememesi durumunun sözleşme şartlarının bir kısmının yerine getirilmemesi anlamına gelmesidir. Bu nedenle işletme hasılatı muhasebeleştirirken müşterisinin sözleşme bedelini zamanında ödeyebilecek gücünün bulunup bulunmadığını ve ödeme niyetinin olup olmadığını dikkate alır.

Müşteri ile yapılan bir sözleşme, yukarıda belirtilen şartları karşılamamasına rağmen işletme müşteriden sözleşme konusu mal ve/veya hizmetlerin bedelini tahsil etmiş olabilir. Bu durumda, tahsil edilen bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilebilmesi için aşağıdaki durumlardan birinin söz konusu olması gerekir (TFRS 15/15);

- İşletmenin sözleşmede kararlaştırılan edim yükümlülüğünün bulunmaması,
- İşletmenin müşteriden hak etmeyi beklediği bedelin tamamını veya büyük bir kısmını tahsil etmiş olması ve tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması,
- Sözleşmenin sona erdirilmesi ve sona erdirme tarihine kadar müşteriden tahsil edilmiş olan bedelin geri ödenmesinin olanaksız olması.

### 3.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Edim yükümlülüğü, müşteri ile yapılan sözleşme kapsamında işletmenin müşteriye teslim etmeyi veya sunmayı taahhüt ettiği mal veya hizmetlerdir. İşletme, edim yükümlülüklerini değerlendirir ve aşağıdakilerden birini sözleşmede edim yükümlülüğü olarak belirler (TFRS 15/22);

- 1) Farklı bir mal veya hizmet ya da bir mal veya hizmetler paketi,
- 2) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisi.

### 3.3. İşlem Bedelinin Saptanması

İşlem bedeli, işletmenin müşteriye teslimi konusunda taahhütte bulunduğu mal veya hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Standarda göre, işlem bedeline işletmenin üçüncü kişiler adına aldığı dolaylı vergiler (KDV, ÖTV vb.) dâhil edilmez. İşlem bedeli, sabit, değişken tutarları veya her ikisini de kapsayabilir. (TFRS 15/47). İşlem bedeli değişken bir tutarı kapsıyorsa, işletme sözleşme konusu mal veya hizmeti devretmesi durumunda hak edeceği bedeli tahmin eder. İşletme değişken bedelin tahmininde elde edilebilir geçmiş ve güncel bilgilerle birlikte makul düzeyde kabul edilebilir geleceğe dönük bilgileri dikkate alır (TFRS 15/54).

Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, gerçekleşme zamanı ve tutarı işlem bedelinin belirlenmesini etkiler (TFRS 15/48). İşlem bedelinin belirlenmesinde sözleşme kapsamında taahhütte bulunan mal veya hizmetlerin müşteriye devredileceği, sözleşmenin iptal edilmeyeceği, yenilenmeyeceği veya değiştirilmeyeceği varsayılır (TFRS 15/49).

### 3.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Bu aşamadaki amaç, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne dağıtılmasıdır. Bu amaçla işlem bedelinin, müşteriye devredilecek mal veya



hizmetlerin bağımsız satış fiyatları dikkate alınarak sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılması gerekir (TFRS 15/73-74). Her bir edim yükümlülüğünün (devredilecek mal veya hizmetin) sözleşme başlangıcındaki ayrı ayrı bağımsız satış fiyatı tespit edilir ve bağımsız satış fiyatlarının toplam içindeki paylarına göre dağıtım gerçekleştirilir (TFRS 15/76). Bağımsız satış fiyatının en iyi kanıtı, bir mal veya hizmetin işletme tarafından ayrı olarak satıldığındaki gözlemlenebilir bir fiyat olmasıdır. Mal veya hizmet ayrı olarak satılmazsa, işletmenin satış fiyatını maksimize eden bir yaklaşım kullanarak satış fiyatını tahmin etmesi gerekecektir. Kabul edilebilir tahmin yöntemleri arasında; beklenen maliyet artı kar yaklaşımı, düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı veya kalan yaklaşım bulunmaktadır. Bir işletme, kalan yaklaşımı ancak işletme farklı müşterilere geniş bir miktar aralığında aynı mal veya hizmeti satıyorsa veya işletme henüz bir mal veya hizmet için bir fiyat belirlememişse ve daha önce ilgili mal veya hizmeti hiç satmamışsa kullanabilir (Streaser, Sun, Zaldivar ve Zhang, 2014, s.11).

Sözleşmede işletmenin sadece taahhütte bulunduğu tek bir edim yükümlülüğü varsa işlem bedelinin dağıtılmasına gerek yoktur. Ancak işletme sözleşmede büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisine yönelik taahhütte bulunmuşsa ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedel de değişken nitelikte ise işlem bedelinin dağıtımında değişken bedelin dağıtımına ilişkin hükümler uygulanır (TFRS 15/75). Tek bir edim yükümlülüğünün bulunması durumunda hasılatın tanınmasına yönelik beş aşama, dört aşamada gerçekleştirilir.

### **3.5. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi ve Hasılatın Kaydedilmesi**

İşletme tarafından taahhüt edilen bir varlığın (mal veya hizmeti) müşteriye devredilmesi durumunda edim yükümlülüğü yerine getirilmiş olur ve toplam edim yükümlülüğünün yerine getirilen kısmı hasılat olarak muhasebeleştirilir. Bir varlık müşteriye devredildikçe (teslim) işletmenin varlık üzerindeki kontrolü müşterinin tarafına geçmiş olur. (TFRS 15/31).

Bir varlık üzerindeki kontrol, varlığın kullanım hakkının yönetilebilmesini ve varlığın kalan faydasının büyük ölçüde elde edilebilmesini sağlayan güçtür. Aynı zamanda, varlığın başka işletmeler tarafından kullanımının yönetilebilmesini ve ilgili varlıktan fayda elde edilebilmesini engelleyen gücü de kapsamaktadır. Bir varlıktan elde edilmesi beklenen fayda, nakit

girişlerini veya nakit çıkışlarından tasarruf sağlayabilmeyi ifade eder. Varlığın kontrolüne ve varlıktan beklenen faydalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibi verilebilir (TFRS 15/33):

- a) Varlığın mal üretiminde veya hizmet sunumunda kullanılması (kamu hizmetleri dâhil),
- b) Varlığın başka varlıkların değerini arttırıcı işlemlerde kullanılması,
- c) Varlığın yükümlülüklerin yerine getirilmesinde veya giderlerin azaltılmasında kullanılması,
- d) Varlığın satılması veya takas edilmesi,
- e) Varlığın bir borca karşılık teminat olarak verilmesi,
- f) Varlığın elde tutulması.

Yükümlülüklerin yerine getirilmesinden önce alınan her türlü bedel, işletmenin gelecekte mal veya hizmeti sunma veya alınan bedeli iade etme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmelidir. Finansal tablo hazırlayıcıları, yeni hasılat tanıma kuralının standart ve uzun vadeli sözleşmeler üzerindeki etkilerini en kısa zamanda değerlendirmelidir (Dyson, 2015, s.23).

### **3.5.1. Hasılatın Zamanlamasına İlişkin Yaklaşımlar**

TFRS 15 Standardının TMS 18 Hasılat Standardından farkı; hasılatın, edim yükümlülüğünün belirli bir anda veya zamana yayılı olarak yerine getirilmesi durumunda muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu amaçla TFRS 15 Standardı iki yaklaşım sunmaktadır.

#### **3.5.1.1. Edim Yükümlülüğünün Belirli Bir Anda Yerine Getirilmesi Yaklaşımı**

İşletme sözleşmenin başlangıcında edim yükümlülüklerini belirler ve bunları zamanın belirli bir noktasında mı yoksa zamana yayılı mı olarak yerine getireceğini kararlaştırabilir (TFRS 15/32).

İşletme bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmiyorsa, edim yükümlülüğü işletme tarafından belirli bir anda yerine getirilir. İşletme tarafından edim yükümlülüğünün yerine getirildiği ve varlığın kontrolünün müşteriye geçtiği zamanı tespit etmek için aşağıdakilerle de sınırlı olmayan göstergeleri dikkate alır (TFRS 15/38):

- İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmesi durumunda tahsil hakkının; müşterinin de ödeme yükümlülüğünü yerine getirmesi durumunda varlığın kalan tüm faydasını elde edebilme hakkının olması,

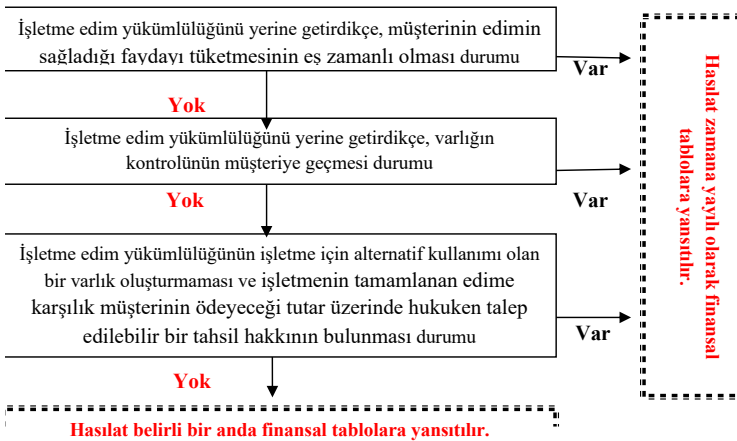
- Varlığın devredilmesi ile yasal mülkiyetin müşteriye ait olması,
- İşletmenin varlığın zilyetliğini devretmesi,
- Varlığın yasal mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklan önemli risk ve getirilerinin müşteriye devredilmesi,
- Müşterinin varlığı kabul etmesi.

### 3.5.1.2. Edim Yükümlülüğünün Zamana Yayılı Olarak Yerine Getirilmesi Yaklaşımı

Bu yaklaşımda, bir varlığın kontrolünün müşteriye devredilmesi ve edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi sözleşmenin başlangıcında belirlenen zamanlarda gerçekleşirse, hasılat da zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir. Aşağıdaki şartlardan birinin gerçekleşmesi gerekir (TFRS 15/35):

- İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmesi ile müşterinin edimin sağladığı faydayı tüketmesinin eş zamanlı olması,
- İşletmenin edimini yerine getirmesi ile kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturulması veya geliştirilmesinin eş zamanlı olması,
- İşletme ediminin alternatif kullanımı olmayan müşteriye özgü bir varlık oluşturması ve işletmenin ediminin yerine getirilen kısmına ilişkin yapılacak ödeme üzerinde hukuki olarak tahsil hakkının bulunması.

Hasılatın finansal tablolara belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı yansıtılabilmesi aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanabilir (Saban, Gürkan ve Vargün, 2019, s.52):



Şekil 2. Hasılatın Zamanlaması

#### 4. TFRS 15' E GÖRE BAKIM VE EK GARANTİ SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmelerin bir mal veya hizmetin satışıyla ilişkili olarak garanti vermesi kanunen zorunludur. Garantinin kapsamı, niteliği sözleşmelere bağlı olarak değişebilir. TFRS 15 standardında, müşterilere iki şekilde garanti verilebileceği açıklanmıştır. Bunlar (TFRS 15/B28);

a) Teminat şeklinde garanti, ürünün sahip olduğu özelliklere uygun olarak çalışacağına dair müşteriye teminat verilmesidir.

b) Teminat ve hizmet şeklinde garanti, teminat şeklinde garantiye ek olarak, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair hizmet sağlanmasıdır.

Bir garantinin, ürünün sahip olduğu özelliklere uygun olarak çalışacağına dair müşteriye verilen teminata ek bir hizmet sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde aşağıdaki gibi faktörler dikkate alınır (TFRS 15/B31):

a) Kanunen bir garanti sağlanıyorsa, müşteriye taahhüt edilen bu garanti bir edim yükümlülüğü değildir; çünkü müşterilerin hatalı ürünleri satın almasının önlenmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla garantinin kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı göz önünde bulundurulmalıdır.

b) Garanti süresinin uzunluğu ile taahhüt edilen garantinin bir edim yükümlülüğü olma olasılığı arasındaki ilişki doğru orantılıdır; çünkü bu durumda ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair verilen teminata ilave bir hizmet sağlama olasılığı yüksektir. Bu yüzden garanti süresinin uzunluğu göz önünde bulundurulmalıdır.

c) İşletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliği bir ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair verilen teminatı yerine getirmek için işletmenin belirli işleri yapmasının gerekli olduğu durumlarda (örneğin ayıplı bir ürünün iadesi için nakliye hizmeti), bu işler muhtemelen bir edim yükümlülüğüne yol açmaz. Bir garanti, teminat ve hizmet şeklinde ise, hizmet kısmı bir edim yükümlülüğü ortaya çıkarmaktadır. Bundan dolayı, işletme işlem bedelini hem ürüne hem de hizmete dağıtır. İşletme, teminat türü ve hizmet türü garantiyi birlikte taahhüt ediyor ancak bunları gerçeğe uygun şekilde ayrı olarak muhasebeleştiremiyorsa (örneğin, hizmetin bağımsız satış fiyatının tespit edilememesi durumunda), tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir.

TFRS 15 standardının uygulanmasında karşılaşılabilecek en zor durum, teminat tipi ile ek garanti taahhütlerinin birbirinden ayrıştırılmasıdır. Bu

durumda, işletmelerin içinde buldukları sektörde uygulanan garanti teminat sürelerine bakmaları faydalı olacaktır. (Mert ve Eren, 2018, s.12).

Müşterinin garantiyi ayrı olarak satın alması (örneğin garanti ayrı olarak fiyatlandırılıp pazarlık konusu edildiği için), garantinin farklı bir hizmet olarak değerlendirilmesine yol açar; çünkü işletme ürünün sözleşmede belirtilen özelliklere uygun olarak çalışacağına ek olarak bu hizmeti müşteriye sunmayı taahhüt etmektedir. Bu durumun ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi ve işlem bedelinin bir kısmının bu edim yükümlülüğüne dağıtılması gerekir. Müşterinin garantiyi ayrı olarak satın alma opsiyonu bulunmuyorsa, taahhüt edilen garantinin veya bir bölümünün, ürünün sözleşmede belirtilen özelliklere uygun olarak çalışacağına ilişkin olarak verilen teminata ek bir hizmet sağlamaması durumunda garanti, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca muhasebeleştirilir (TFRS 15/B29-B30). TMS 37 Standardına göre ayrılan karşılık tutarının sözleşmede taahhüt edilen bir yükümlülüğü yerine getirmek için katlanılacak tutarı gerçeğe uygun bir şekilde yansıtması gerekir (Saban, Küçüker ve Küçüker, 2019, s.51).

İşletmenin ürünlerinin hasara veya zarara yol açması durumunda, işletmenin bunları kanunen telafi etmesi, bir edim yükümlülüğüne ortaya çıkarmaz. Örneğin bir üretici ürünlerini, tüketici bir ürünü öngörüldüğü şekilde kullanırken meydana gelebilecek bir zarardan (örneğin kişisel mülküne verilen zarardan) kanunun üreticiyi sorumlu tuttuğu bir bölgede satıyor olabilir. Benzer şekilde, işletme ürünlerinin kullanım hakkından dolayı ortaya çıkan marka, patent, telif hakkı ve diğer hak ihlalleri iddialarından kaynaklanan yükümlülük ve zararlar için işletmenin müşteriye koruma taahhüdü bir edim yükümlülüğüne yol açmaz. İşletme bu tür yükümlülükleri TMS 37 uyarınca muhasebeleştirir (TFRS 15/B33).

TFRS 15 standardı, standart garanti süresi ve uzatılmış garanti sürelerini kapsayan toplam garanti süresinin ayrıştırılmadığı durumlarda bu süreye ilişkin garanti taahhüdünün tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. İşletmelerin standart garanti süresi ile uzatılmış garanti sürelerinin ayrıştırılmasına yönelik en makul hesaplamayı sözleşmenin başlangıcında belirlemesi, garanti sürelerinin ayrıştırılmadığı durumlarda hasılatın kayıtlara alınabilmesi açısından bir avantaj sağlayacaktır (Mert ve Eren, 2018, s.13).

## 5. UYGULAMA

Uygulama, Vaillant Isı Sanayi ve Tic. Ltd. Şti.'nin 06.09.2019 tarihinde kombi bakım ve garanti sözleşmesine ilişkin düzenlemiş olduğu faturası dikkate alınarak yapılmıştır. Fatura bedeli garanti ve bakım hizmetini kapsayacak şekilde KDV hariç 939,83 TL olarak düzenlenmiş ve peşin tahsil edilmiştir. Fatura bedeli 2020 ve 2021 yıllarını kapsayan bakım ve garanti hizmet karşılığını temsil etmektedir. Sözleşmeye göre, bakım hizmeti 2020 ve 2021 yıllarının 6 Eylül tarihinde yapılacaktır. Firmanın müşteri temsilcisi ile yapılan görüşmede hem bakım hem de garanti hizmetlerinin ayrı ayrı sunulmasında alınacak bedel tespit edilmiştir. Yapılan görüşmeden, 2 yıl için garanti ücretinin bağımsız satış fiyatının 774 TL, bakım ücretinin ise 750 TL olduğu belirlenmiştir. Uygulama hem bakım ve garanti hizmeti sunan firma açısından dikkate alınarak muhasebeleştirilmiştir. Aynı zamanda sözleşme bir finansman unsuru içerdiğinden Merkez Bankası'nın 11.10.2019 tarihinde yürürlüğe giren avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı % 18,25 kullanılmıştır. Aynı zamanda TFRS 15 ve VUK açısından muhasebe kayıtları karşılaştırılmış ve ertelenmiş vergi etkisi ortaya koyulmaya çalışılmıştır. İşleme ilişkin fatura ekte sunulmuştur.

### TFRS 15'e göre :

İşlem fiyatının her iki hizmet arasında dağıtılması aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Garanti hizmeti=  $(774/1.524)*939,83= 477,32$  TL

Bakım Hizmeti=  $(750/1.524)*939,83= 462,51$  TL

939,83 TL

06.09.2019			
100.KASA		1.109,00	
	480. ERTELENMİŞ GELİRLER		
	480.01. <b>Bakım Hizmeti</b> 462,51		939,83
	480.02. <b>Garanti Hizmeti</b> 477,32		
	391. HESAPLANAN KDV		169,17
<b>Fatura kaydı</b>			

Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile tahsilât zamanı arasında fark oluştuğundan dolayı finansman etkisi hesaplanacaktır.

### 1.Yıl

Bakım hizmetinin değeri =  $231,255x (1+0,1825) = 273,46$  TL

$231,255x (1+0,1825)^2= 323,37$  TL

596,83 TL

<p style="text-align: center;"><b>31.12.2019</b></p> <p>780.FİNANSMAN GİDERLERİ 780.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p style="text-align: right;">380.ERTELENMİŞ GELİRLER 380.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p>462,51x (1+0,1825)<sup>85/365</sup>=480,92 TL 480,92 – 462,51= 18,41 TL</p> <p><b>Faiz gideri kaydı</b></p>	18,41	18,41
--	-------	-------

<p style="text-align: center;"><b>31.12.2019</b></p> <p>480. ERTELENMİŞ GELİRLER 480.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p style="text-align: right;">380. ERTELENMİŞ GELİRLER 380.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p><b>Faiz gideri kaydı</b> (462,51/2)</p>	231,255	231,255
--	---------	---------

**Faiz gideri (Garanti hizmeti):**

<p style="text-align: center;"><b>31.12.2019</b></p> <p>780.FİNANSMAN GİDERLERİ 780.02. <b>Garanti Hizmeti</b></p> <p style="text-align: right;">480. ERTELENMİŞ GELİRLER 480.02. <b>Garanti Hizmeti</b></p> <p>477,32x (1+0,1825)<sup>85/365</sup>=496,32 TL =496,32-477,32=19 TL</p> <p><b>Faiz gideri kaydı</b></p>	19,00	19,00
--	-------	-------

<p style="text-align: center;"><b>31.12.2019</b></p> <p>284. ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI 693. VERGİ GELİR ETKİSİ</p> <p><b>Vergi uyumlama kaydı</b> (18,41+19,00) x 0,22</p>	8,23	8,23
---	------	------

06.09.2020 tarihinde ayında bakım hizmeti sunulduğunda:

<p style="text-align: center;"><b>06.09.2020</b></p> <p>780.FİNANSMAN GİDERLERİ 780.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p style="text-align: right;">66,00</p> <p style="text-align: center;">380. ERTELENMİŞ GELİRLER 380.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p><b>Faiz gideri kaydı</b> 480,92 x (1+0,1825)<sup>280/365</sup>= 546,92 TL</p> <p>240,46x (1+0,1825)<sup>280/365</sup>=273,46 TL 235,81x (1+0,1825)<sup>280/730</sup>=251,47 TL</p> <p><b>Faiz gideri=(273,46-240,46)+(251,47-235,81)</b></p>	66,00	66,00
---	-------	-------

<p style="text-align: center;"><b>06.09.2020</b></p> <p>284. ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI 693. VERGİ GELİR ETKİSİ</p> <p style="text-align: right;">14,52</p> <p><b>Vergi uyumlama kaydı</b> <b>(66,00)*0,22</b></p>	14,52	14,52
--	-------	-------

Bakım hizmeti 06.09.2020 tarihinde sunulduğunda hasılat olarak kaydedilir.

<p style="text-align: center;"><b>06.09.2020</b></p> <p>380. ERTELENMİŞ GELİRLER 380.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p style="text-align: right;">315,665</p> <p style="text-align: center;">600.YURT İÇİ SATIŞLAR 600.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p><b>Kısa vadeliye dönüştürme</b></p>	315,665	315,665
<p style="text-align: center;"><b>06.09.2020</b></p> <p>694. VERGİ GİDER ETKİSİ 484.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ</p> <p style="text-align: right;">18,57</p> <p><b>Vergi uyumlama kaydı</b> <b>(84,41) x 0,22</b></p>	18,57	18,57



<p style="text-align: center;"><b>31.12.2020</b></p> <p>780.FİNANSMAN GİDERLERİ 780.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p style="text-align: right;">9,205</p> <p style="text-align: center;">380. ERTELENMİŞ GELİRLER 380.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p>231,255 x (1+0,1825)<sup>85/365</sup>=240,46 TL 240,46-231,255 = 9,205 TL</p> <p><b>Faiz gideri kaydı</b></p>		9,205
<p style="text-align: center;"><b>31.12.2020</b></p> <p>480. ERTELENMİŞ GELİRLER 480.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p style="text-align: right;">231,255</p> <p style="text-align: center;">380. ERTELENMİŞ GELİRLER 380.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p><b>Faiz gideri kaydı</b> <b>(462,51/2)</b></p>		231,255

### Garanti hizmeti:

Garanti hizmetinin 31.12.2020 tarihindeki değeri hesaplanır ve 31.12.2019 tarihinde aşağıdaki yevmiye kaydı yapılır:

<p style="text-align: center;"><b>31.12.2020</b></p> <p>780. FİNANSMAN GİDERLERİ 780.02. <b>Garanti Hizmeti</b></p> <p style="text-align: right;">90,58</p> <p style="text-align: center;">380. ERTELENMİŞ FAİZ GELİRİ 380.02. <b>Garanti Hizmeti</b></p> <p>496,32 x (1,1825)<sup>1</sup>=586,90 TL 586,90-496,32=90,58 TL</p> <p><b>Faiz gideri tahakkuku</b></p>		90,58
<p style="text-align: center;"><b>31.12.2020</b></p> <p>480. ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ 480.02. <b>Garanti Hizmeti</b></p> <p style="text-align: right;">496,32</p> <p style="text-align: center;">380. ERTELENMİŞ FAİZ GELİRİ 380.02. <b>Garanti Hizmeti</b></p> <p><b>Faiz gideri tahakkuku</b></p>		496,32
<p style="text-align: center;"><b>31.12.2020</b></p> <p>284. ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI 693. VERGİ GELİR ETKİSİ</p> <p style="text-align: right;">21,95</p> <p><b>Vergi uyumlama kaydı</b> <b>(9,205+90,58) x 0,22</b></p>		21,95

Sözleşme sonunda (06.09.2021) hem bakım hizmetinin 2.yılına hem de garanti hizmetinin toplam 2 yılına ilişkin hasılat kaydı yapılır.

<p style="text-align: center;"><b>06.09.2021</b></p> <p>780.FİNANSMAN GİDERLERİ 780.01. <b>Bakım Hizmeti</b> 380. ERTELENMİŞ GELİRLER 380.01. <b>Bakım Hizmeti</b> <math>240,46 \times (1+0,1825)^{280/365} = 273,46</math> TL <math>273,46 - 240,46 = 33,00</math> TL</p> <p><b>Faiz gideri tahakkuku</b></p>	33,00	33,00
<p style="text-align: center;"><b>06.09.2021</b></p> <p>380. ERTELENMİŞ GELİRLER 380.01. <b>Bakım Hizmeti</b> 600.YURT İÇİ SATIŞLAR 600.01. <b>Bakım Hizmeti</b></p> <p><b>Bakım hizmeti hasılat kaydı</b></p>	273,46	273,46
<p style="text-align: center;"><b>06.09.2021</b></p> <p>780.FİNANSMAN GİDERLERİ 780.02. <b>Garanti Hizmeti</b> 380. ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ 380.02. <b>Garanti Hizmeti</b> <math>586,90 \times (1+0,1825)^{280/365} = 667,44</math> TL <math>667,44 - 586,90 = 80,54</math> TL</p> <p><b>Faiz gideri tahakkuku</b></p>	80,54	80,54
<p style="text-align: center;"><b>06.09.2021</b></p> <p>380. ERTELENMİŞ FAİZ GELİRİ 380.02. <b>Garanti Hizmeti</b> 600.YURT İÇİ SATIŞLAR 600. 02. <b>Garanti Hizmeti</b></p> <p><b>Garanti hizmeti hasılat kaydı</b></p>	667,44	667,44
<p style="text-align: center;"><b>06.09.2021</b></p> <p>284. ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI 693. VERGİ GELİR ETKİSİ</p> <p><b>Vergi uyumlama kaydı</b> <math>(33,00+80,54) \times 0,22</math></p>	24,98	24,98
<p style="text-align: center;"><b>06.09.2021</b></p> <p>694. VERGİ GİDER ETKİSİ 484.ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ</p> <p><b>Vergi uyumlama kaydı</b> <math>(190,12+42,205) \times 0,22</math></p>	51,11	51,11

**Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre :**

VUK'a göre hasılat, satılan mal veya hizmetin faturasının düzenlenmesiyle tahakkuk etmekte ve muhasebeleştirilmektedir ("VUK", Madde 229).

<b>06.09.2019</b>		
100.KASA	1.109,00	
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		939,83
480.01. Bakım Hizmeti		
480.02. Garanti Hizmeti		
391. HESAPLANAN KDV		169,17
<b>Fatura kaydı</b>		

<b>31.12.2019</b>		
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		
480.01. Bakım Hizmeti	469,915	
480.02. Garanti Hizmeti		
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		
380.01. Bakım Hizmeti		469,915
380.02. Garanti Hizmeti		
(939,83 / 730) x 365= 469,915 TL		
<b>Kısa vadeliye dönüştürme</b>		

<b>31.12.2019</b>		
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		
380.01. Bakım Hizmeti	109,43	
380.02. Garanti Hizmeti		
600.YURT İÇİ SATIŞLAR =(939,83/365) x85		109,43
<b>Gelir kaydı</b>		

06.09.2020 tarihinde 280 günlük gelir hesaplaması = (939,83 / 730) x 280= 360,48 TL

<b>06.09.2020</b>		
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		
380.01. Bakım Hizmeti	360,48	
380.02. Garanti Hizmeti		
600.YURT İÇİ SATIŞLAR		360,48
<b>Gelir kaydı</b>		

<b>31.12.2020</b>		
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		
480.01. Bakım Hizmeti	469,915	
480.02. Garanti Hizmeti		
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		
380.01. Bakım Hizmeti		469,915
380.02. Garanti Hizmeti		
<b>Kısa vadeliye dönüştürme</b>		

31.12.2020 tarihinde 85 günlük gelir hesaplanır.

<b>31.12.2020</b>		
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		
380. 01. Bakım Hizmeti	109,43	
380.02. Garanti Hizmeti		
600.YURT İÇİ SATIŞLAR =(939,83/365)x85		109,43
<b>Gelir kaydı</b>		
<b>06.09.2021</b>		
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		
380.01. Bakım Hizmeti	360,48	
380.02. Garanti Hizmeti		
600.YURT İÇİ SATIŞLAR		360,48
<b>Gelir kaydı</b>		

## 6. SONUÇ

TFRS 15 standardı ile getirilen en önemli değişikliklerden biri de hasılat tutarının ölçülmesidir. TFRS 15 standardı, hasılatın muhasebeleştirilmesini beş aşamada gerçekleştirmektedir. TFRS 15, hasılatın muhasebeleştirilmesini kontrolün karşı tarafa devredilmesine bağlamakta ve hasılat tutarının belirlenmesinde işlem fiyatını dikkate almaktadır. Edim yükümlülüğü ve işlem fiyatı ön plana çıkmaktadır. İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılmasında her bir edim yükümlülüğünün bağımsız satış fiyatları kullanılmaktadır. TMS 18 Standardı'nda, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri; TFRS 15 Standardı'nda ise edim yükümlülüğü yerine getirildikçe edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatı hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

Hasılatın kayıt altına alınacağı tutar ve zaman çok önemlidir. Çünkü işletmenin ödeyeceği kurumlar vergisini, dağıtacağı karlarını, mali oranlarını etkilemektedir. Dolayısıyla TFRS 15 Standardı, işletmelerin finansal tabloları üzerinde önemli etkiye sahip olacaktır.

Vaillant Isı Sanayi ve Tic. Ltd. Şti. ile garanti ve bakım hizmeti için yapılan sözleşmeye ilişkin faturanın hem TFRS 15 Standardı hem de VUK açısından sözleşme süresince muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Günümüzde sayısı her geçen gün artan bu tip sözleşmelerin farklı şekillerde muhasebeleştirilmesi mali tabloları önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Diğer müşteri sözleşmelerinde olduğu gibi, bu tip sözleşmelerin özelliklerinin de

iyi bir şekilde analiz edilerek gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması finansal bilginin sağlığı açısından önemlidir.

Garanti ve bakım hizmetlerinin standartları açısından nasıl muhasebeleştirileceği konusundaki bu örnek olay çalışması ve benzer sözleşmelere ilişkin yapılacak çalışmaların, işletmelerin en temel gelir kalemi olan hasılatın gerçeğe daha uygun bir şekilde raporlanması konusunda hem literatüre hem de uygulamalara katkı sunacağı söylenebilir.

### KAYNAKÇA

Aktaş, R. ve Varol, İ. D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. *Journal of Accounting & Finance*, (73).

Bloom, R. and Kamm, J. (2014). Revenue Recognition: How We Got Here and Where It Will Take Us. *Financial Executive*, 30(3), 48-53.

Davern, M., Gyles, N., Potter, B. and Yang, V. (2019). Implementing AASB 15 Revenue from Contracts with Customers: The Preparer Perspective, *Accounting Research Journal (just-accepted)*. 50-67.

Demir, Ş. (2013). Garanti ve Kefalet Sözleşmeleri Arasındaki Farklar ve Banka Kredi Kartı Sözleşmelerindeki Şahsi Teminatın Niteliği. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 108, 87 – 122.

Dyson, R. A. (2015). Case Studies in The New Revenue Recognition Guidance. *The CPA Journal*, 85(3), 22.

Erduru, İ., Yıkılmaz, S. ve Deran, A. (2016). Hasılat Yaratıcı İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(4), 143-164.

Hepp, J. (2018). ASC 606: Challenges in Understanding and Applying Revenue Recognition. *Journal of Accounting Education*, 42, 49-51.

IFRS (2014). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Project Summary and Feedback Statement.

Mert, H. ve Eren, M. H. (2018). Ek Garanti Sözleşmelerinin Karlılığa Etkisi ve Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri. *Vergi Dünyası*, 445, 6-22.

Özerhan, Y., Marşap, B.ve Yanık, S. S. (2015). IFRS 15 Müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardının irdelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), 193-226.

Pleasant, O. (2018). *Revenue Fraud and the Impact of New Revenue Recognition Standards*.

Saban, M., Küçükler, M. ve Küçükler, H. (2019). Garantilerin Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 2(1), 47-54.

Saban, M., Gürkan, S. ve Vargün, H. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(1), 43-64.

Sherman, M. B., Loseman, M. K. and Cardell, M. (2015). Changes in Accounting for Revenue Recognition, Part 1. *Securities Litigation Journal*, 25(3), 15-19.

Streaser, S., Sun, K. J., Zaldivar, I. P. and Zhang, R. (2014). Summary of The New FASB and IASB Revenue Recognition Standards. *Review of Business*, 35(1), 7.

T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

TFRS 15 (2016). Erişim adresi: <http://www.kgk.gov.tr/Erişim> Tarihi:03.03.2020.

Turan, G. (2006). Garanti ve Kefalet Sözleşmeleri Arasındaki Farklar ve Banka Kredi Kartı Sözleşmelerindeki Şahsi Teminatın Niteliği. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 66, 27-50.

Türk Dil Kurumu. (2020). Erişim adresi: <http://www.tdk.gov.tr/Erişim> Tarihi:03.03.2020.