

## “UMS 18 HASILAT” UYGULAMA ÖRNEĞİ

### “UMS 18 Hasılat” Standardının Kapsamı Nedir ?

UMS 18 ;

- mal satışları,
- hizmet sunumları, ve
- faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Mallar, işletme tarafından satış amaçlı üretilen malları ve yeniden satış için satın alınan malları içerir.

Hizmet sunumu, genelde işletme tarafından sözleşmeye bağlanmış bir görevin belirlenmiş bir süre zarfında yerine getirilmesini kapsar. Hizmetler tek bir dönem ya da birden fazla dönemde sunulabilir. İnşaat taahhütleri ile ilgili hizmet sunumuna yönelik sözleşmeler “UMS 11: İnşaat Sözleşmeleri” kapsamında muhasebeleştirilir.

Faiz, nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilen gelirleri içerir.

İsim hakkı, işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullanımı ile ilgili gelirler. Örneğin, patentler, ticari markalar, telif hakları ve bilgisayar yazılımlarını kapsar.

Temettüler, ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan karları içerir.

### UMS 18 Kapsamına Dahil Edilmeyen Hasılatlar Nelerdir ?

Aşağıdaki işlemlerden doğan hasılatlar UMS 18 kapsamı dışındadır:

- kiralama anlaşmaları (bkz UMS 17: Finansal Kiralamalar),
- özkaynak yöntemi uyarınca muhasebeleştirilen yatırımlardan doğan temettüler (bkz UMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar),
- UFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sigorta sözleşmeleri,
- finansal varlıklar ve mali yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler ya da elden çıkarılmaları (bkz UMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm)
- diğer dönen varlıkların değerindeki değişiklikler,
- tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler (bkz UMS 41: Tarımsal Faaliyetler),
- tarımsal ürünlerin ilk kayda alımı (bkz UMS 41: Tarımsal Faaliyetler),
- madencilik faaliyetleri.

## **Hasılat Nedir ?**

Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır. Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik fayda akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmadıkları için bu tutarlar hasılat dışında bırakılırlar.

## **Hasılat Nasıl Ölçülmelidir ?**

Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeriyle ölçülmelidir. Bir işlem sonucunda doğan hasılat tutarı genelde işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşmayla belirlenir.

Hasılat, ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde bulundurularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeriyle ölçülmelidir. Bununla beraber, hasılatla dahil edilmiş olan tutarın tahsil edilebilirliği ile ilgili bir belirsizlik ortaya çıkarsa aşağıdakiler gider olarak muhasebeleştirilir:

- tahsil edilemeyen tutar, **veya**
- tahsilat ödemesinin muhtemel olmadığı tutar

Bunlar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesinden ziyade gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

## **Nakit veya Nakit Benzerleri Girişinin Ertelendiği Durumlarda Hasılatı Nasıl Ölçmelisiniz?**

Bedelin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenmelidir.

Anlaşma uygulamada etkin bir finansal işlem niteliği taşıyorsa, tutarın gerçeğe uygun değeri ve nominal değeri arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir.

### Emsal faiz oranını nasıl belirlersiniz?

Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri ile daha anlaşılır biçimde belirlenir:

- benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı, **veya**
- aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin cari nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

## Mal veya Hizmetlerin Takasında Hasılat Nasıl Ölçülmelidir?

Eğer mal veya hizmetler içerik ve değer bakımından **benzer mal veya hizmetlerle** takas ediliyorsa, takas hasılat yaratan bir işlem olarak değerlendirilmez. Belirli bir yerdeki talepleri zamanında karşılamak için farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır.

Eğer mal ve hizmetler **benzer olmayan mal ve hizmetler** karşılığında satılırsa veya verirse, takas hasılat yaratan bir işlem olarak değerlendirilir ve alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzeri tutarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Ancak, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değeri güvenilir şekilde ölçülemezse, hasılat elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine nakit veya nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle ölçülmelidir.

## Birden Fazla Unsur İçeren İşlemler Nasıl Ayırıştırılmalıdır?

Bu standarttaki muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, **tek bir işlemin** ayırıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin; bir ürünün satış fiyatı, ayırıştırılabilir nitelikteki satış sonrası hizmet tutarını da içeriyorsa bu tutar ertelenir ve hizmetin gerçekleştirildiği dönem boyunca hasılat olarak muhasebeleştirilir.

Birbiriyle bağlantılı bir **işlemler serisinin** bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerinin iki veya daha fazla işleme birlikte uygulanması gerekir. Bir işletmenin malları satarken aynı anda daha sonraki bir tarihte söz konusu malları geri satın almak için ayrı bir anlaşmaya girmesi buna bir örnektir.

## Malların Satışından Doğan Hasılat Finansal Tablolara Ne Zaman Yansıtılmalıdır?

Hasılatın muhasebeleştirilmesi için gereken beş kriter, aşağıda belirtilenlerin devirlerine odaklanarak incelenmelidir:

- Mülkiyetle ilgili riskler ve getirilerin devri, ve
- Yönetim etkinliği ve kontrolün devri.

### Beş kriter

Malların satışından doğan hasılat aşağıdaki durumlardan beşi de gerçekleştiğinde muhasebeleştirilmelidir:

1. işletmenin malların mülkiyeti ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
2. işletmenin satılan mallar üzerinde etkin kontrolünü veya genellikle malların sahipliği ile ilişkilendirilen yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
3. hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
4. işlemle ilgili ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
5. işlemle ilgili yüklenilen ya da yüklenilecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Mülkiyetin Devri: Bir işletmenin mülkiyetle ilgili önemli riskleri ve getirileri ne zaman alıcıya devrettiğini değerlendirmek için işlemin koşullarının incelenmesi gereklidir. Çoğu kez risklerin ve getirilerin devri aşağıdakilerle aynı zamana denk gelir:

- mülkiyet hakkının devri, **ya da**
- mülkiyetin alıcıya geçmesi.

Bazı durumlarda ise, bu ikisi aynı zamanda meydana gelmez ve mülkiyet ile ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyetin alıcıya devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

Örneğin bir kişi ikinci el bir araba aldığı zaman arabanın bedeli bir kere ödenip kullanılmaya başlandığında söz konusu aracın sahipliği ile ilgili risk ve getirilerin alıcıya geçmesi olağandır. Mülkiyet hakkının devredilmesine birkaç gün bile olsa durum aynıdır.

Mülkiyetle İlgili Önemli Risklerin Elde Tutulması: Eğer bir işletme mülkiyetle ilgili önemli riskleri elinde tutuyorsa, işlem bir satış olarak değerlendirilmez ve hasılat muhasebeleştirilmez.

Hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi: Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler eşzamanlı olarak muhasebeleştirilir. Buna **hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi** adı verilir.

Giderlerin güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda, gelir tablosunda hasılat kaydedilmez ve malların satışı ile ilgili halihazırda alınmış olan bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

### **Hizmetlerin Sunumundan Doğan Hasılat Ne Zaman Muhasebeleştirilir?**

Hizmetlerin sunumu ile ilgili bir işlemde doğan hasılat, sonuç güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiğinde, işlemin bilanço tarihindeki tamamlanma derecesine göre muhasebeleştirilir. Bu durum aşağıdaki dört koşulun karşılanması durumunda oluşur:

- Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülmesi,
- İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- İşlemin bilanço tarihindeki tamamlanma derecesinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi,
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülmesi.

İnşaat sözleşmeleri ile ilgili hasılat hakkında daha fazla bilgi için *UMS 11: İnşaat Sözleşmeleri*'ni inceleyebilirsiniz.

### Tamamlama yüzdesi yönteminin kullanılması

Hasılatın bir işlemin tamamlanma derecesine göre muhasebeleştirilmesi genelde tamamlama yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu hesap dönemlerinde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yöntemde göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde verilen hizmet faaliyeti ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar.

## Tamamlama yüzdesinin tespiti

Bir işlemin tamamlanma derecesi çeşitli yöntemlerle tespit edilebilir, örneğin;

- yapılan iş ile ilgili bir inceleme,
- bilanço tarihine kadar verilen hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- işlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. Sadece bugüne kadar verilen hizmetleri yansıtan maliyetler bugüne kadar oluşan maliyetlere eklenir. Sadece verilen veya verilecek olan hizmetleri yansıtan maliyetler işlemin tahmini toplam maliyetine eklenir.

## **Faiz, İsim Hakları ve Temettüer Nasıl Muhasebeleştirilir?**

İşletmenin varlıklarının başkaları tarafından kullanımından sağlanan faiz, isim hakları ve temettüerden oluşan hasılat aşağıdaki koşullar yerine geldiğinde muhasebeleştirilmelidir:

- işlemlerle ilgili ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,ve
- hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda.

**Faiz**, *UMS 39 Finansal Araçlar: Tahakkuk ve Ölçüm* standardında belirtildiği gibi etkin faiz yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.

**İsim hakları**, ilgili sözleşmenin ekonomik özü ile uyumlu olarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.

**Temettüer**, hissedarların ödeme alma hakları ortaya çıktığında muhasebeleştirilir.

## **UMS 18 Hasılat Standardı İle İlgili Soru / Cevap Bölümü**

**Soru 1:** XYZ şirketi bir makine üreticisi olup, ana ürünü genelde standart bir modelde satılmaktadır.

XYZ, ABC adındaki yeni bir müşteri ile standart ürününün modifiye versiyonunun teslim edilmesine yönelik bir sözleşme imzalamıştır. ABC, ürünü yeni montaj hattına entegre etmek isterken, aynı zamanda performansla ilgili tüm satıcı şartnamelerini de yerine getirmeyi istemektedir. ABC, yeni ürünün sağlıklı bir şekilde entegre edilmemesi durumunda, makineyi reddedebilir. Montaj süreci karmaşık ve yaklaşık iki hafta sürecektir. Bu durumda hasılat ne zaman muhasebeleştirilmelidir?

**Cevap 1:** Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin diğer tüm kriterler karşılanmıştır. XYZ, ürünün montajı ve kontrolü tamamlanana kadar hasılatın muhasebeleştirilmesini ertelemiştir. Hasılat genelde alıcı teslimatı kabul edip, montaj ve kontrol işlemi tamamlandığında muhasebeleştirilir. Bununla birlikte, hasılat aşağıdaki durumlarda alıcının teslimatı kabulü üzerine derhal muhasebeleştirilir:

- montajın esas itibarıyla basit olması, ve
- kontrol işleminin sadece sözleşme fiyatlarının nihai olarak belirlenmesi amaçlı gerçekleşmesi.

**Soru 2:** Kartal A.Ş. bir uçuş okuludur. Derslere ilave olarak, öğrencilerine yeni ve küçük uçaklar satmaktadır. Kartal A.Ş. bu uçakları öğrencilerine kendilerinin bağımsız olarak alabileceklerinden daha düşük fiyata satmaktadır. Öğrenciler fiyatın %20'sini peşin ödemek durumundadırlar. Kartal A.Ş. bu miktarı aldığı anda üreticiye bir sipariş gönderir. Teslimat şartları uçağın modeline göre değişir ama teslimat yaklaşık üç ayda gerçekleşir. Bu durumda hasılat ne zaman muhasebeleştirilmelidir?

**Cevap 2:** Kartal A.Ş. aşağıda verilenler gerçekleşene kadar herhangi bir hasılat muhasebeleştirmemelidir:

- uçak öğrenciye teslim edilene kadar, ve
- bu işleme ait giderler (uçak iktisap maliyetleri) muhasebeleştirilene kadar.

Öğrenciden alınan ve üreticiye ödenen tüm tutarlar peşin ödeme olarak muhasebeleştirilecektir.

**Soru 3:** Örnek A.Ş. kişisel ve evsel bakım ürünleri üreten çokuluslu bir firmadır. Müşterilerinden biri (A Ltd) kendisinden ürün alır ve bu ürünleri yerel piyasada satar. 2002 yılında Örnek A.Ş. ve A Ltd, bir komisyon anlaşması imzalarlar, bu anlaşmaya göre A Ltd bundan böyle Örnek A.Ş.'nin temsilcisi (acente) şeklinde hareket edecektir.

Bu durumda Örnek A.Ş., hasılatı ne zaman muhasebeleştirmelidir ?

- a) Örnek A.Ş., hasılatı mallar müşterinin deposuna teslim edildiği zaman muhasebeleştirmelidir.
- b) Örnek A.Ş., hasılatı A Ltd. malları üçüncü bir tarafa sattığı zaman muhasebeleştirmelidir.
- c) Hasılatın muhasebeleştirilmesi Örnek A.Ş. ile A Ltd. arasında kararlaştırılan teslimat şartlarına (CIF, FOB, vb.) bağlı olacaktır.

**Cevap 3:** (b) Örnek A.Ş., hasılatı A Ltd. malları üçüncü bir tarafa sattığı zaman muhasebeleştirmelidir. Örnek A.Ş. geliri muhasebeleştiremez, çünkü A Ltd. bir acente olarak iş yapmaktadır. Bu nedenle, Örnek A.Ş. mülkiyete ait risk ve getirileri elinde tutmuştur.

#### Soru 4:

Büyük Mağaza Avustralya’da kurulmuş büyük bir satış mağazasıdır. Şirketin yazılı politikasında müşterinin memnun olmaması durumunda satın alma maliyetini iade edecekleri ifade edilmektedir. Bu politikanın uygulandığı azami süre satın alma işleminden sonra bir aydır.

Bu durumda hasılatın ne zaman muhasebeleştirilmesi gerektiğini düşünüyorsunuz?

- a) Büyük Mağaza, hasılatı ürün iadeleri hakkında bilgi eline geçtiğinde, satış tarihinden bir ay sonra muhasebeleştirmelidir.
- b) Büyük Mağaza, hasılatı iadeler için bir yükümlülüğü güvenilir bir biçimde tahmin edebiliyorsa satış tarihinde muhasebeleştirmelidir.
- c) Büyük Mağaza hasılatı, iadeler için bir yükümlülüğü güvenilir bir biçimde tahmin edip edemediğine bakılmaksızın satış tarihinde muhasebeleştirmelidir.

**Cevap 4:** (b) Büyük Mağaza hasılatı, tüm diğer muhasebeleştirme kriterlerinin yerine getirildiği ve önceki tecrübeler ve diğer ilgili unsurlara dayanarak iadeler için bir yükümlülük olduğu varsayımıyla satış anında muhasebeleştirmelidir.

Yukarıda sağlanan bilgiler, ilgili standardın uygulaması hakkında genel bir bilgi sağlamak amacıyla sunulmuştur ve standardın bütününe yerini tutmazlar. Bu uygulama örneğinde standardın “sunum” ve “açıklama” gerekliliklerine detaylı olarak yer verilmemiştir. Bu konularda daha detaylı bilgi için “UFRS Sunum ve Açıklama Kontrol Listeleri”ne başvurabilirsiniz. Bu kontrol listeleri, kullanıcıya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ("UFRS") "Sunum" ve "Açıklama" gerekliliklerinin yerine getirildiğinin belirlenmesinde yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

“UFRS Sunum ve Açıklama Kontrol Listeleri”ne ulaşmak için [tıklayınız](#).

Yukarıda yer verilen konuyla ilgili ek bilgiye ihtiyaç duyduğunuzda lütfen tarafımızla irtibata geçiniz.

Saygılarımızla

Bu uygulama örnekleri hakkında genel bilgi:

Söz konusu materyaller ile içeriğindeki bilgiler, Deloitte Türkiye tarafından sağlanmaktadır ve belirli bir konunun veya konuların çok geniş kapsamlı bir şekilde ele alınmasından ziyade genel çerçevede bilgi vermek amacıyla taşınmaktadır.

Buna uygun şekilde, bu materyallerdeki bilgilerin amacı, muhasebe, vergi, yatırım, danışmanlık alanlarında veya diğer türlü profesyonel bağlamda tavsiye veya hizmet sunmak değildir. Bilgileri kişisel finansal veya ticari kararlarınızda yegane temel olarak kullanmaktan ziyade, konusuna hakim profesyonel bir danışmana başvurmanız tavsiye edilir.

Bu materyaller ile içeriğindeki bilgiler, oldukları şekliyle sunulmaktadır ve Deloitte Türkiye, bunlarla ilgili sarih veya zımnî bir beyan ve garantiye bulunmamaktadır. Yukarıdakileri sınırlamaksızın, Deloitte Türkiye, söz konusu materyal ve içeriğindeki bilgilerin hata içermediğine veya belirli performans ve kalite kriterlerini karşıladığına dair bir güvence vermemektedir.

Deloitte Türkiye, satılabilirlik, mülkiyet, belirli bir amaca uygunluk, ihlale sebebiyet vermeme, uyumluluk, güvenlik ve doğruluk konularındaki garantiler de dahil olmak üzere her türlü zımnî garantiden burada feragat etmektedir.

Materyalleri ve içeriğindeki bilgileri kullanımınız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir ve bu kullanımdan kaynaklanan her türlü zarara dair risk ve sorumluluğu tamamen tarafınızca üstlenilmektedir. Deloitte Türkiye, söz konusu kullanımdan dolayı, (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) sözleşmeyle ilgili bir dava, kanunlar veya haksız fiilden doğan her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.