

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15

Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Amaç

- 1 Bu Standardın amacı finansal tabloların kullanıcılarına, işletmenin bir *müşteriyle yaptığı sözleşmeden doğan hasılat* ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir.

Amacın Gerçekleştirilmesi

- 2 1 inci paragrafta belirlenen amacın gerçekleştirilmesi açısından bu Standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığı tahsil etmeyi beklediği bedeli yansıtan tutarda hasılatın finansal tablolara alınmasıdır.
- 3 İşletme bu Standardı uygularken sözleşme koşullarını ve tüm ilgili durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu Standardı benzer özellikteki sözleşmelere ve benzer şartlara, pratik yöntemleri içerecek şekilde tutarlı olarak uygular.
- 4 Bu Standart müşteriyle yapılan tek bir sözleşmenin muhasebeleştirilmesini açıklar. Bununla birlikte, pratik bir yöntem olarak işletme, bir sözleşmeler portföyüne (veya *edim yükümlülüğüne*), bu Standardın söz konusu portföye uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin Standardın portföye dahil olan her bir sözleşmeye (veya edim yükümlülüğüne) uygulanması sonucu elde edilecek tablolardan önemli miktarda farklı olmayacağına dair haklı gerekçelere dayalı bir beklentisi olması durumunda, bu Standardı uygulayabilir. Bir portföyü muhasebeleştirirken, işletme portföyün büyüklüğünü ve yapısını yansıtan tahminlerden ve varsayımlardan yararlanır.

Kapsam

- 5 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 ya da yükümlülükler ve
 - (d) Aynı meslek kolunda faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere ya da potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan takaslar. Örneğin, bu Standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak üzere petrol takası üzerinde anlaşılan iki petrol şirketi arasındaki bir sözleşmeye uygulanmaz.
- 6 İşletme bu Standardı bir sözleşmeye ancak sözleşmenin (5 inci paragrafta sayılan sözleşmelerden başka) karşı tarafı bir müşteri ise uygular. Müşteri, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedeli karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır. Sözleşmenin karşı tarafı, örneğin, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısını elde etmek yerine, sözleşme taraflarının işletmenin faaliyet veya süreçlerinden kaynaklanan risk ve yararları paylaştığı bir faaliyet veya sürece katılmak amacıyla sözleşme imzalamışsa (işbirliği ile bir varlık oluşturulması buna örnektir), müşteri sayılmaz.
- 7 Müşteriyle yapılan bir sözleşme kısmen bu Standart kapsamında kısmen de 5 inci paragrafta sayılan diğer Standartlar kapsamında değerlendirilebilir.
- (a) Diğer Standartlar sözleşmenin bir veya daha çok kısmının nasıl ayrılacağını ve/veya ilk ölçümünün nasıl yapılacağını açıklamışsa, işletme öncelikle bu Standartlarda yer alan ayırma ve/veya ölçüm hükümlerini uygular. İlk ölçüm sırasında, diğer Standartlar uyarınca ölçülen sözleşme kısım ya da kısımlarını *işlem fiyatından* çıkarır ve söz konusu 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 paragrafları uygular.

- (b) Diğer Standartlarda sözleşmenin bir veya daha çok kısmının nasıl ayrılacağı ve/veya ilk ölçümün nasıl yapılacağı açıklamadığı durumda, işletme sözleşmenin ilgili kısmının (veya kısımlarının) ayrılmasında ve/veya ilk ölçümünde bu Standardı uygular.
- 8 Bu Standart, bir müşteri ile sözleşme yapılması ve başka bir Standart kapsamında olmamaları durumunda müşteri ile yapılan bir sözleşmenin ifası amacıyla katlanılan ek maliyetlerin muhasebeleştirilmesini açıklar (bkz. 91–104 paragrafları). İşletme söz konusu paragrafları, yalnızca bir müşteri ile yapılmış olup bu Standart kapsamında olan sözleşme (veya sözleşme kısmı) ile ilgili olarak katlanılan maliyetlere uygular.

Finansal Tablolara Alma

Sözleşmenin tanımlanması

- 9 İşletme ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda müşterisi ile yaptığı bir sözleşmeyi bu Standart kapsamında muhasebeleştirir:
- (a) sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü ya da diğer ticari teamüllere uyarınca) onaylamış ve kendi edimlerini ifa etmeyi taahhüt etmiştir,
 - (b) işletme her bir tarafın devredeceği mal veya hizmetlerle ilgili hakları tanımlayabilmektedir,
 - (c) işletme devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili ödeme koşulları tanımlayabilmektedir,
 - (d) sözleşme ticari öneme sahiptir (başka bir ifadeyle, sözleşme neticesinde işletmenin gelecekteki nakit akışları riskinde, zamanlamasında ve tutarında değişiklik beklenmektedir) ve
 - (e) işletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığı bedel tahsil edecek olması olasıdır. Bir bedelin tahsil edilebilirliğinin olası olup olmadığını değerlendirirken işletme, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeyebilmesini ve buna ilişkin niyetini dikkate alır. İşletmenin tahsiline hak kazanacağı bedel, müşterisine bir fiyat indirimi teklif etmesi halinde, sözleşmede beyan edilen bedelin altında kalabilir (bkz. 52 nci paragraf).
- 10 Sözleşme uygulanabilir hak ve yükümlülükler doğuran, iki veya daha çok taraf arasında yapılan bir anlaşmadır. Bir sözleşmedeki hak ve yükümlülüklerin uygulanabilirliği hukuki bir konudur. Sözleşmeler yazılı, sözlü veya işletmenin ticari teamüllerinde benimsenen başka bir şekilde olabilir. Müşterilerle yapılan sözleşmelere yönelik uygulama ve süreçler bölgelere, sektörlere ve işletmelere bağlı olarak değişir. Ayrıca sözleşmeler bir işletmenin bünyesinde de farklılaşabilir (örneğin, müşteri grubuna veya taahhüt edilen mal veya hizmetin niteliğine bağlı olabilir). İşletme bir müşteri ile imzaladığı bir anlaşmanın uygulanabilir hak ve yükümlülükler doğurup doğurmadığına ve ne zaman doğurduğuna ilişkin tespitlerinde bu uygulama ve süreçleri dikkate alır.
- 11 Müşteriler ile yapılan bazı sözleşmeler belirli süreli olmayabilir ve taraflardan herhangi biri tarafından herhangi bir zamanda feshedilebilir veya değiştirilebilir. Diğer sözleşmeler ise sözleşmede belirlenen düzenli aralıklarla kendiliğinden yenilenir. İşletme bu Standardı sözleşme taraflarının karşılıklı uygulanabilir hak ve yükümlülükleri bulunduğu sürece (başka bir ifadeyle, sözleşme süresince) uygular.
- 12 Bu Standardın uygulanması açısından sözleşme taraflarından her birinin karşı tarafa (veya taraflara) herhangi bir tazminat ödemeksizin tamamıyla ifa edilmemiş sözleşmeyi feshetmek için tek taraflı uygulanabilir bir hakkının bulunması durumunda sözleşme mevcut değildir. Aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte karşılanması durumunda bir sözleşme tamamıyla ifa edilmemiştir:
- (a) işletme müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri henüz devretmemiş ve
 - (b) işletme taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığı henüz herhangi bir ücret tahsil etmemiş ve etme hakkına sahip olmamıştır.
- 13 Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin 9 uncu paragraftaki şartları başlangıçta karşılaması durumunda, işletme durum ve şartlarda önemli bir değişiklik belirtisi bulunmadığı sürece bu şartları yeniden değerlendirmez. Örneğin, bir müşterinin ödeme gücünü önemli ölçüde yitirmesi durumunda, işletme, müşteriye devredilecek mal veya hizmetler bakiyesi karşılığı hak edeceği bedeli tahsil edip edemeyeceğini yeniden değerlendirebilir.
- 14 Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin 9 uncu paragraftaki şartları karşılamaması durumunda işletme, 9 uncu paragraftaki şartların sonradan karşılanıp karşılanmadığını tespit etmek amacıyla sözleşmeyi değerlendirmeyi sürdürür.

- 15 Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin 9 uncu paragraftaki şartları karşılamaması ve işletmenin müşteriden bedel tahsil etmesi durumunda, işletme bu bedeli ancak aşağıdaki hallerden herhangi birisi gerçekleştiğinde hasılat olarak finansal tablolara alır:
- (a) işletmenin 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.
- 16 İşletme bir müşteriden tahsil ettiği bedeli 15 inci paragrafta açıklanan hallerden biri gerçekleşinceye kadar veya 9 uncu paragraftaki şartlar sonradan karşılanıncaya kadar yükümlülük olarak finansal tablolara alır (bkz. 14 üncü paragraf). Sözleşmeyle ilgili durum ve şartlara bağlı olarak finansal tablolara alınan bu yükümlülük, işletmenin gelecekte mal veya hizmetleri devretme veya tahsil ettiği bedeli iade etme yükümlülüğünü temsil eder. Her iki durumda da yükümlülük, müşteriden tahsil edilen bedel üzerinden ölçülür.

Sözleşmelerin birleştirilmesi

- 17 İşletme, aşağıdaki şartlardan en az birinin karşılanması durumunda aynı müşteri (ya da bu müşterinin ilişkili tarafları) ile aynı ya da yakın zamanlarda imzaladığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirir:
- (a) tek bir ticari amacı olan sözleşmelerin paket halinde müzakere edilmesi,
 - (b) bir sözleşme karşılığında ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatına ya da ifasına bağlanması veya
 - (c) sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin (veya sözleşmelerin her birinde taahhüt edilen bazı mal veya hizmetlerin) 22–30 paragrafları uyarınca tek bir edim yükümlülüğü oluşturmaması.

Sözleşme değişiklikleri

- 18 Sözleşme değişikliği, sözleşmenin taraflarınca onaylanarak sözleşmenin kapsamında ya da fiyatında (veya her ikisinde) yapılan değişikliktir. Bazı sektörlerde ve bölgelerde bir sözleşme değişikliği, değişiklik talimatı, varyasyon ya da düzeltme olarak da tanımlanabilmektedir. Bir sözleşmenin taraflarının, bu sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerine yenilerini ekleyen veya mevcut uygulanabilir olanlarda değişiklik yapan bir değişikliği onayladığı an sözleşme değişikliğinden söz edilir. Sözleşme değişikliği yazılı olarak, sözlü anlaşma yöntemiyle ya da ticari teamüllerin gerektirdiği başka bir şekilde onaylanabilir. Sözleşme taraflarının bir sözleşme değişikliğini onaylamamış olması durumunda, işletme sözleşme değişikliği onaylanana kadar mevcut sözleşmeye bu Standardı uygulamaya devam eder.
- 19 Sözleşme tarafları arasında değişikliğin kapsamı veya fiyatıyla (veya her ikisiyle) ilgili bir uyumsuzluk olduğu veya tarafların sözleşmenin kapsamında bir değişikliğe rıza göstermiş olmakla birlikte buna göre fiyatta yapılması gereken değişikliğe ilişkin tespitte bulunmamış olduğu hallerde dahi sözleşme değişikliğinden söz edilebilir. Değişiklikle oluşturulan veya değiştirilen hak ve yükümlülüklerin uygulanabilir olup olmadığının belirlenmesinde işletme tüm ilgili durum ve koşulları, sözleşme hükümleri ve diğer kanıtlar da dahil olacak şekilde dikkate alır. Sözleşme taraflarının sözleşmenin kapsamında bir değişikliğe onay vermiş olması fakat buna göre sözleşme fiyatında yapılacak değişikliğin miktarına ilişkin herhangi bir tespitte bulunmamış olması durumunda işletme, bu değişikliğin yol açtığı işlem fiyatındaki değişikliği değişen bedelin tahminine ilişkin 50–54 paragrafları ile değişken bedel tahminini sabitleyen 56–58 paragrafları uyarınca tahmin eder.
- 20 İşletme, aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte mevcut olması durumunda, sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirir:
- (a) birbirlerinden farklı olarak taahhüt edilmiş mal veya hizmetlerin ilave edilmesi nedeniyle sözleşme kapsamında artış meydana gelmesi (26–30 paragrafları uyarınca) ve
 - (b) sözleşme fiyatının, işletme tarafından ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin *müstakil satış fiyatlarını* ve belirli sözleşmenin şartlarını gösteren bu fiyata ilişkin uygun düzeltmeleri yansıtan bedel kadar arttırılması. Örneğin, işletme benzer mal veya hizmetlerin yeni bir müşteriye satışıyla ilgili katlanacağı maliyetleri karşılamak zorunda olmadığından dolayı, ilave mal veya hizmetin müstakil satış fiyatını müşterisi lehine indirimli olarak ayarlayabilir.
- 21 Sözleşme değişikliğinin 20 nci paragraf uyarınca ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmemesi durumunda, işletme sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla henüz devri gerçekleşmemiş taahhüt edilen mal

veya hizmetleri (başka bir ifadeyle, taahhüt edilmiş mal veya hizmet bakiyesini) aşağıdaki yöntemlerden uygun olanı seçerek muhasebeleştirir:

- (a) Mal veya hizmetler bakiyesinin sözleşme değişikliği tarihinde ya da bu tarihten önce devredilen mal veya hizmetlerden ayrı nitelikte olması durumunda, mevcut sözleşme feshedilmiş ve yeni bir sözleşme yapılmış varsayımından hareketle işletme sözleşme değişikliğini muhasebeleştirir. Kalan edim yükümlülüklerine (ya da paragraf 22(b) uyarınca belirlenen tek bir edim yükümlülüğü kapsamında ayrı nitelikteki mal veya hizmet bakiyesine) dağıtılacak bedelin tutarı aşağıdakilerin toplamıdır:
 - (i) müşteri tarafından ödeneceği taahhüt edilen, tahmini işlem fiyatına dahil edilen ve hasılat olarak finansal tablolara alınmayan (hâlihazırda müşteri tarafından tahsil edilmiş tutarlar da dahil) bedel ile
 - (ii) sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak taahhüt edilmiş bedel.
- (b) İşletme, mal veya hizmetler bakiyesinin diğerlerinden ayrı nitelikte olmaması ve dolayısıyla da sözleşme değişikliği tarihinde kısmen tamamlanmış tek bir edim yükümlülüğünün parçasını oluşturması durumunda, sözleşme değişikliğini mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi değerlendirerek muhasebeleştirir. Sözleşme değişikliğinin, işlem fiyatı ve işletmenin edim yükümlülüğünün tamamlanmasına ilişkin ilerleme ölçüsü üzerindeki etkisi, sözleşme değişiklik tarihinde (başka bir ifadeyle, hasılat düzeltmesi kümülatif seviyeyi yakalama esasında yapılır) hasılatla yapılan bir düzeltme olarak (hasılatla artış ya da azalış şeklinde) finansal tablolara alınır.
- (c) Mal veya hizmetler bakiyesinin (a) ve (b) kalemlerin bir bileşimi olması durumunda işletme, değişikliği değişikliğe uğramış bir sözleşmede yer alan tamamlanmamış edim yükümlülükleri üzerindeki etkilerini bu paragrafta belirlenen amaçlarla uyumlu olacak şekilde (kısmen tamamlanmayan edimler de dahil) muhasebeleştirir.

Edim yükümlülüklerinin tanımlanması

- 22 **Sözleşme başlangıcında işletme müşteriyle yaptığı sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve müşteriye devretmek için verdiği her bir taahhüdü edim yükümlülüğü olarak aşağıdaki şekilde tanımlar:**
- (a) **farklı bir mal veya hizmet (mal veya hizmetler paketi) veya**
 - (b) **büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmet (bkz. 23 üncü paragraf).**
- 23 Bir seri birbirinden farklı mal veya hizmet, aşağıdaki şartların birlikte karşılanması durumunda aynı devir şekline tabidir:
- (a) işletmenin müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği seri içerisindeki her bir farklı mal veya hizmetin 35 inci paragraf şartlarını karşılayarak zamanla tamamlanacak bir edim yükümlülüğü teşkil etmesi ile
 - (b) 39–40 paragrafları uyarınca, işletmenin seriyi oluşturan her bir farklı mal veya hizmetin müşteriye devrinde edim yükümlülüğünün tam olarak ifa edilmesine yönelik ilerlemesini ölçmede aynı yöntemin kullanılması.

Müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki taahhütler

- 24 Müşteriyle yapılan bir sözleşmede genellikle işletmenin müşteriye devretme taahhüdünde bulunduğu mal veya hizmetler açıkça belirtilir. Bununla birlikte, müşteriyle yapılan bir sözleşmede tanımlanan edim yükümlülükleri bu sözleşmede açık bir şekilde belirtilen mal veya hizmetlerle sınırlı olmayabilir. İşte bu nedenle müşteriyle yapılan bir sözleşme işletmenin ticari teamüllerinde, yayımlanmış politikalarında ya da özel beyanlarında yer alan taahhütleri de, eğer bu taahhütler müşteride işletme tarafından mal veya hizmetin müşteriye devredileceğine dair geçerli bir beklenti yaratıyorsa, kapsayabilir.
- 25 Edim yükümlülükleri işletmenin bir sözleşmenin ifası kapsamında üstlenmek zorunda olduğu faaliyetleri, eğer bu faaliyetler müşteriye mal veya hizmet devredilmesine ilişkin değilse, kapsamaz. Örneğin bir hizmet tedarikçisi bir sözleşmeyi düzenlemek için çeşitli idari işlemler yapmak durumunda kalabilir. Bu işlemlerin ifası müşteriye bir hizmet devri sonucunu doğurmaz. Bu nedenle, söz konusu bu düzenleme faaliyetleri birer edim yükümlülüğü değildir.

Farklı mal veya hizmetler

- 26 Sözleşmeye bağlı olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlere, herhangi bir sınırlama olmaksızın, aşağıdakiler dahil olabilir:
- (a) işletme tarafından üretilen malların satışı (örneğin, bir imalatçıya ait stoklar),
 - (b) işletme tarafından satın alınmış malların perakende satışı (örneğin, bir perakendecinin malları),
 - (c) işletme tarafından satın alınmış mal veya hizmetlere ait hakların yeniden satışı (örneğin, B34–B38 paragraflarında açıklandığı üzere asil olarak işletme tarafından yeniden satışı yapılan biletler),
 - (d) sözleşmeye dayalı olarak kararlaştırılmış bir (ya da birden fazla) görevin müşteri adına ifası,
 - (e) mal veya hizmetlerin temine hazır hale getirilmesi hizmeti verilmesi (örneğin, mevcudiyet esasına göre temin edilen belirlenmemiş yazılım güncellemeleri) veya dilediği zaman ve şekilde kullanması için müşteriye mal veya hizmet hazır edilmesi,
 - (f) bir müşteriye mal veya hizmet devrine yönelik başka bir taraf adına hazırlık yapma hizmeti verilmesi (örneğin, B34–B38 paragraflarında açıklanan şekilde diğer bir taraf adına aracı olarak hareket edilmesi),
 - (g) gelecekte bir müşterinin yeniden satabileceği veya kendi müşterilerine temin edebileceği mal veya hizmetlerle bağlantılı hakların verilmesi (örneğin, bir perakendeciye ürün satışı yapan bir işletmenin, bu perakendeciden ürün satın alan kişiye ilave mal veya hizmet taahhüt etmesi),
 - (h) müşteri nam ve hesabına bir varlığın inşaatı, imalatı ya da geliştirilmesi,
 - (i) lisans verilmesi (bkz. B52–B63 paragrafları) ve
 - (j) ilave mal veya hizmetler alımı konusunda tercih hakları verilmesi (bu gibi tercih hakları ile müşteriye, B39–B43 paragraflarında açıklanan şekilde maddi bir hak verildiği durumlarda).
- 27 Bir müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet, aşağıdaki her iki şartın birlikte karşılanması durumunda farklıdır:
- (a) müşteri mal veya hizmetten bizzat ya da hâlihazırda müşterine kullanımına sunulan diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir (bir başka ifadeyle, mal veya hizmetin farklı olması mümkündür) ve
 - (b) işletmenin müşteriye mal veya hizmet devir taahhüdü sözleşmedeki diğer taahhütlerinden ayrı tanımlanabilir niteliktedir (bir başka ifadeyle, mal veya hizmet sözleşme bağlamında farklıdır).
- 28 Mal veya hizmetin kullanılması, tüketilmesi, hurda değerinden daha fazla bir değerle satılması ya da diğer türlü iktisadi fayda yaratacak herhangi bir şekilde elde tutulması durumunda müşteri, 27(a) paragrafı uyarınca mal veya hizmetten faydalanabilir. Müşteri bazı mal veya hizmetlerden bizzat faydalanabilirken, diğer mal veya hizmetlerden ise sadece hâlihazırda mevcut diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir. Halihazırda mevcut bir kaynak (bizzat işletme ya da başka işletme tarafından) ayrı olarak satılan bir mal veya hizmet veya müşterinin hâlihazırda işletmeden (ki bu duruma işletme tarafından sözleşme uyarınca hâlihazırda müşteriye devri gerçekleştirilmiş mal veya hizmetler de dahildir) veya başka işlemlerden ya da olaylardan daha önceden elde etmiş olduğu bir kaynaktır. Müşterinin bir mal veya hizmetten bizzat ya da diğer hazır kaynaklarla birlikte fayda sağlayacağına çeşitli faktörler kanıt teşkil edebilir. Örneğin işletmenin bir mal veya hizmeti devamlı ayrı olarak satması, müşterinin bu mal veya hizmetten bizzat ya da diğer hazır kaynaklarla birlikte faydalanabildiğini gösterir.
- 29 İşletmenin müşteriye bir mal veya hizmet devir taahhüdünün ayrı olarak tanımlanabildiğini gösteren faktörlere (27(b) paragrafı uyarınca), herhangi bir sınırlama olmaksızın, aşağıdakiler dahildir:
- (a) işletme mal veya hizmetleri sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerle müşterinin sözleşmeden beklediği birleşik çıktıyı temsil eden bir mal veya hizmetler paketi içerisine dahil etmek gibi önemli bir hizmet vermez. Diğer bir ifadeyle, işletme mal veya hizmeti müşteri tarafından belirlenen birleşik çıktıyı üretmek ya da teslim etmek için girdi olarak kullanmaz.
 - (b) mal veya hizmet, sözleşmede taahhüt edilen başka bir mal veya hizmeti önemli ölçüde değiştirmez ya da müşteri isteğine uygun hale getirmez.
 - (c) mal veya hizmet sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlere büyük ölçüde bağlı ya da onlarla karşılıklı ilişkili değildir. Örneğin, bir müşterinin bir malı veya hizmeti sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetleri önemli derecede etkilemeksizin satın almama kararı verebilecek olması, söz konusu mal veya hizmetin sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlere büyük ölçüde bağlı ya da onlarla karşılıklı ilişkili olmadığının göstergesi olabilir.

- 30 Taahhüt edilmiş bir mal veya hizmetin farklı olmaması durumunda, işletme bu mal veya hizmeti, farklı mal veya hizmetlerden oluşan bir paket olarak tanımlanıncaya kadar diğer taahhüt edilmiş mal veya hizmetlerle birleştirir. Bazı hallerde bu durum, işletmenin bir sözleşmede taahhüt edilen tüm mal veya hizmetleri tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesiyle sonuçlanır.

Edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi

- 31 **İşletme taahhüt edilmiş bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş kabul edilir.**
- 32 22–30 paragrafları uyarınca tanımlanan her bir edim yükümlülüğü için işletme, sözleşme başlangıcında edim yükümlülüğünü zamanla yerine getirip getirmediğini (35–37 paragrafları uyarınca) ya da edim yükümlülüğünü zamanın belirli bir anında yerine getirip getirmediğini (38 inci paragraf uyarınca) belirler. İşletme bir edim yükümlülüğünü zamanla yerine getirmiyorsa, edim yükümlülüğü zamanın belirli bir anında yerine getirilir.
- 33 Mal ve hizmetler kısa bir süre için alınıp ve kullanılsalar dahi birer varlıktır (çoğu hizmette olduğu gibi). Bir varlığın kontrolü, söz konusu varlığın doğrudan kullanılabilmesini ve varlıktan kalan faydaların tamamının büyük ölçüde elde edilebilmesini ifade eder. Kontrol başka işletmelerin varlığı doğrudan kullanmasını ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilmeyi kapsamaktadır. Bir varlığın faydaları aşağıda örnekleri verilen çeşitli yollardan doğrudan ya da dolaylı olarak elde edilebilen potansiyel nakit akışlarıdır (nakit giriş ya da nakit çıkışlarında tasarruflar):
- (a) varlığın mal veya hizmet üretimi amaçlı kullanılması (kamu hizmetleri dahil),
 - (b) varlığın başka varlıkların değerini arttırmak amaçlı kullanılması,
 - (c) varlığın borçları kapatmak ya da masrafları azaltmak amaçlı kullanılması,
 - (d) varlığın satılması ya da değiştirilmesi,
 - (e) varlığın bir borcun teminat altına alınması amaçlı rehin edilmesi ve
 - (f) varlığın elde tutulması.
- 34 İşletme müşterinin bir varlığın kontrolünü ele geçirip geçirmediğini değerlendirirken, varlığın geri alımına ilişkin anlaşmaları dikkate alır (bkz. B64–B76 paragrafları).

Zamanla yerine getirilen edim yükümlülükleri

- 35 İşletme, aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, bir mal veya hizmetin kontrolünü zamanla devreder ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamanla yerine getirir ve hasılatı zamanla finansal tablolarına alır:
- (a) müşterinin, işletmenin ifa ettiği ediminden sağladığı faydaları aynı anda alması ve tüketmesi (bkz. B3–B4 paragrafları),
 - (b) işletme ediminin, varlığın oluşturulması veya geliştirilmesi sırasında kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması ya da geliştirmesi (bkz. B5 paragrafı) ya da
 - (c) işletme ediminin alternatif bir kullanım sunan bir varlık oluşturmaması (bkz. 36 ncı paragraf) ve işletmenin bugüne kadar tamamlanan edim yükümlülüğü karşılığı yasal bir tahsil hakkının bulunması (bkz. 37 nci paragraf).
- 36 İşletme ediminin oluşturduğu bir varlık, işletmenin o varlığın oluşturulması ya da geliştirilmesi esnasında başka bir kullanıma yönlendirmesinin sözleşmeyle kısıtlandığı veya varlığı tamamlanmış durumda başka bir kullanıma derhâl yönlendirmesinin fiilen sınırlandırıldığı durumlarda varlık işletme açısından alternatif kullanıma sahip değildir. Bir varlığın işletme açısından alternatif bir kullanımının olup olmadığının değerlendirmesi, sözleşmenin başlangıcında yapılır. Sözleşme başlangıcından sonra işletme, sözleşme taraflarının edim yükümlülüğünde büyük ölçüde değişiklik yaratan bir sözleşme değişikliğini onaylamadıkça varlığın alternatif kullanımına ilişkin değerlendirmesini güncellemez. B6–B8 paragrafları, bir varlığın işletme açısından alternatif bir kullanıma sahip olup olmadığının değerlendirmesine yönelik rehberlik sağlamaktadır.
- 37 İşletme, 35(c) paragrafı uyarınca bugüne kadar tamamlanan edime karşılık uygulanabilir bir tahsil hakkının olup olmadığını değerlendirirken, sözleşmeye uygulanan kanunların yanı sıra sözleşme şartlarını da dikkate alır. Bugüne kadar tamamlanan edim karşılığı tahsil hakkı sabit bir tutara ilişkin olmak zorunda değildir. Öte yandan, sözleşmenin müşteri ya da başka bir tarafça işletmenin taahhüt ettiği şekliyle ifa edememesi dışında sebeplerle feshi durumunda, sözleşme süresince her zaman, işletme en azından bugüne kadar

tamamladığı ifa karşılığı alacağını tazmin eden bir tutara hak kazanmalıdır. B9–B13 paragrafları tahsil hakkının mevcudiyeti ve uygulanabilirliği ile tahsil hakkının işletmeye bugüne kadar tamamlanan edimi karşılığı ödeme alma hakkı verip vermediğinin değerlendirilmesine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

Zamanın belirli bir anında yerine getirilen edim yükümlülükleri

38 Bir edim yükümlülüğünün 35–37 paragrafları hükümleri uyarınca zamanla yerine getirilmemesi durumunda, işletme edim yükümlülüğünü zamanın belirli bir anında yerine getirir. Müşterinin taahhüt edilen varlığın kontrolünü ele geçirdiği ve işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirdiği anı tespit etmek amacıyla işletme 31–34 paragraflarında kontrole ilişkin olarak düzenlenen hükümleri dikkate alır. Buna ilaveten işletme kontrolün devrine ilişkin göstergeleri, herhangi bir sınırlama olmaksızın, aşağıdakileri kapsayacak şekilde dikkate alır:

- (a) İşletme varlığa ilişkin mevcut bir tahsil hakkına sahiptir—bir müşterinin bir varlık karşılığı mevcut bir ödeme yapmakla yükümlü olması durumunda, bu durum müşterinin bunun karşılığında varlığı doğrudan kullandığını ve varlıktan kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde ettiğini gösterebilir.
- (b) Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir—yasal mülkiyet, sözleşme taraflarından hangisinin bir varlığı doğrudan kullanabildiğini ve varlıktan kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebildiğini ya da başka işletmelerin bu faydalara erişimini kısıtlayabildiğini gösterir. Dolayısıyla, bir varlığın yasal mülkiyetinin devri müşterinin varlığın kontrolünü ele geçirdiğine işaret edebilir. İşletme yasal mülkiyeti sadece müşterinin ödeme yükümlülüğünü yerine getirememesine karşı güvence olarak alıkoymuyorsa, işletmenin bu hakları müşterinin varlığın kontrolünü elde etmesine engel oluşturmaz.
- (c) İşletme varlığın fiziki zilyetliğini devretmiştir—varlığın fiziki zilyetliğinin müşteride olması, söz konusu varlığın doğrudan kullanılabilme ve varlıktan kalan faydalarının tamamının büyük ölçüde elde edilebilmesini veya başka işletmelerin bu faydalara erişiminin müşteri tarafından kısıtlanabildiğini gösterebilir. Öte yandan, fiziki zilyetlik bir varlığın kontrolü ile örtüşmez. Örneğin, bazı geri alım anlaşmalarında ve belli konsinye mal anlaşmalarında, müşteri ya da konsinye işletme kontrol ettiği bir varlığın fiziki zilyetliğine sahip olabilir. Bu durumun tersine bazı faturala-elde tut anlaşmalarında işletme müşterinin kontrol ettiği bir varlığın fiziki zilyetliğine sahip olabilir. B64–B76, B77–B78 ve B79–B82 paragrafları sırasıyla geri alım anlaşmaları, konsinye mal anlaşmaları ve faturala-elde tut anlaşmalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.
- (d) Müşteri varlığın mülkiyetinin getirdiği önemli risk ve getirilere sahiptir—varlığın mülkiyetinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin müşteriye devri, müşterinin varlığı doğrudan kullanabildiğini ve varlıktan kalan faydaların tamamını büyük ölçüde elde edebildiğini gösterebilir. Ancak, taahhüt edilmiş bir varlığın mülkiyetinin getirdiği risk ve getirileri değerlendirirken işletme, varlığın devrine ilişkin edim yükümlülüğüne ilaveten ayrı bir edim yükümlülüğüne yol açan herhangi bir riski kapsam dışında bırakır. Örneğin, işletme bir varlığın kontrolünü bir müşterisine devretmiş olmakla beraber henüz devredilen varlıkla ilişkili ilave bir edim yükümlülüğü olan bakım hizmetlerini yerine getirmemiş olabilir.
- (e) Müşteri varlığı kabul etmiştir—müşterinin varlığı kabul etmesi, varlığı doğrudan kullanabildiğini ve varlıktan kalan faydaların tamamını büyük ölçüde elde edebildiğini gösterebilir. Müşteri kabulüne ilişkin sözleşme maddesinin bir varlığın kontrolünün devredilme zamanı üzerindeki etkisini değerlendirmek üzere işletme B83–B86 paragrafların da sağlanan rehberliği dikkate alır.

Bir edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemenin ölçülmesi

39 35–37 paragrafları uyarınca zamanla yerine getirilen her bir edim yükümlülüğü için işletme bu edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi ölçerek zamanla hasılatı finansal tablolara alır. İlerlemeyi ölçerken amaç, işletmenin müşterisine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün devrindeki (başka bir ifadeyle, işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmedeki) performansını ortaya koymaktır.

40 İşletme zamanla yerine getirilen her bir edim yükümlülüğüne ilişkin olarak tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi tutarlı bir şekilde benzer edim yükümlülüklerine ve benzer şartlarda uygular. Her raporlama dönemi sonunda işletme zamanla yerine getirilen bir edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemesini yeniden ölçer.

İlerleme ölçümüne ilişkin yöntemler

- 41 Uygun ilerleme ölçüm yöntemleri çıktı ve girdi yöntemlerini kapsar. B14–B19 paragrafları çıktı ve girdi yöntemlerinin bir işletmenin edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemenin ölçümü amaçlı kullanımına ilişkin rehberlik sağlamaktadır. Uygun ilerleme ölçüm yönteminin tespitinde işletme, müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetin niteliğini dikkate alır.
- 42 İşletme bir ilerleme ölçüm yöntemini uygularken, kontrolünü müşterisine devretmediği mal veya hizmetleri ilerleme ölçümü dışında bırakır. Diğer taraftan işletme, ilgili edim yükümlülüğünü yerine getirirken kontrolünü müşteriye devrettiği mal veya hizmetleri ilerleme ölçümüne dahil eder.
- 43 Zaman içerisinde şartlar değiştikçe işletme edim yükümlülüğünün sonucundaki değişiklikleri yansıtmak amacıyla ilerleme ölçümünü günceller. İşletmenin ilerleme ölçümündeki bu gibi değişiklikler, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Makul ilerleme ölçümleri

- 44 İşletme yalnızca edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi makul bir biçimde ölçebildiği durumda zamanla yerine getirilen bir edim yükümlülüğüne karşılık gelen hasılatı finansal tablolara alır. Elinde uygun bir ilerleme ölçüm yönteminin uygulanması için gereken güvenilir bilgiler bulunmadığı durumda işletme, bir edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi makul bir şekilde ölçemez.
- 45 Bazı durumlarda (örneğin bir sözleşmenin ilk aşamalarında) işletme, bir edim yükümlülüğünün sonuçlarını makul bir şekilde ölçemeyebilir ancak edim yükümlülüğünü yerine getirirken katlandığı maliyetleri telafi etmeyi bekler. Bu gibi durumlarda işletme sadece edim yükümlülüğünün sonuçlarını makul bir şekilde ölçebileceği zamana kadar katlandığı masraflar ölçüsünde hasılatı finansal tablolara alır.

Ölçüm

- 46 Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) işletme bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatını (56–58 paragrafları uyarınca sabitlenen değişken bedel tahminleri hariç) hasılat olarak finansal tablolara alır.

İşlem fiyatının belirlenmesi

- 47 İşletme işlem fiyatını tespit etmek için sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini dikkate alır. İşlem fiyatı, işletmenin üçüncü şahıslar adına (örneğin bazı satış vergileri) tahsil edilen tutarlar hariç taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Bir müşteriyle yapılan sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları ya da her ikisini içerebilir.
- 48 Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem fiyatı tahminini etkiler. İşlem fiyatını belirlerken işletme aşağıdakilerin hepsinin etkilerini göz önünde bulundurur:
- (a) değişken bedel (bkz. 50–55 paragrafları ve 59 uncu paragraf),
 - (b) değişken bedeli sabitleyen tahminler (bkz. 56–58 paragrafları),
 - (c) sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı (bkz. 60–65 paragrafları),
 - (a) gayri nakdî bedel (bkz. 66–69 paragrafları) ve
 - (e) müşteriye ödenecek bedel (bkz. 70–72 paragrafları).
- 49 İşlem fiyatını belirlemek amacıyla işletme, mal veya hizmetlerin mevcut sözleşme uyarınca taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceğini ve sözleşmenin iptal edilmeyeceğini, yenilenmeyeceğini veya değiştirilmeyeceğini varsayar.

Değişken bedel

- 50 Sözleşmede taahhüt edilen bedelin değişken bir tutar olması durumunda işletme, müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin devri karşılığında tahsile hak kazanacağı bedeli tahmin yoluyla belirler.
- 51 Bir bedel tutarı, indirim, para iadesi, geri ödeme, krediler, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve diğer benzeri indirim kalemleri nedeniyle değişebilir. Taahhüt edilen bedel, işletmenin bedeli hak

etmesinin gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesi şartına bağlandığı durumda da değişebilir. Örneğin, bir ürünün önemli bir dönüm noktasına ulaşılması karşılığı performans primli ya da iade hakkıyla satılması durumunda bedel tutarı değişken olacaktır.

- 52 Müşteri tarafından taahhüt edilen bedele ilişkin değişkenlik sözleşmede açıkça ifade edilebilir. Sözleşme hükümlerine ilave olarak, aşağıdaki durumlardan herhangi biri mevcut olduğunda taahhüt edilen bedel değişkendir:
- (a) müşterinin, işletmenin sözleşmede beyan edilen bedelin altında bir bedeli kabul edeceğine dair işletmenin ticari teamüllerinden, yayımlanmış politikalarından ya da özel beyanlarından kaynaklı haklı bir beklentisi bulunmaktadır. Başka bir deyişle işletmenin bir fiyat avantajı teklif edeceği beklenmektedir. Faaliyet gösterilen bölgeye, sanayi koluna ya da müşteriye bağlı olarak bu teklif bir indirim, para iadesi, geri ödeme ya da kredi şeklini alabilir.
 - (b) diğer durum ve şartlar işletmenin sözleşme yaparken niyetinin müşteriye bir fiyat avantajı önermek olduğunu göstermektedir.
- 53 İşletme, aşağıda sayılan yöntemlerden hangisi işletmenin hak edeceği bedeli en doğru tahmin ediyorsa onu kullanarak değişken bedeli tahmin eder:
- (a) Beklenen değer—beklenen değer, olası bedeller aralığındaki olasılık ağırlıklı tutarların toplamıdır. Beklenen değer, işletme benzer özellikte çok sayıda sözleşmeye sahipse değişken bedelin doğru bir tahmini olabilir.
 - (b) En muhtemel tutar—en muhtemel tutar, olası bedeller aralığındaki en muhtemel tek tutardır (başka bir ifadeyle sözleşmenin tek en olası sonucudur). En muhtemel tutar sözleşmede yalnızca iki olası sonuç öngörülmekte ise (başka bir ifadeyle, işletmenin bir performans primi alması ya da almaması gibi), değişken bedele ilişkin doğru bir tahmin verebilir.
- 54 İşletme bir belirsizliğin işletmenin hak edeceği değişken bedele etkisini tespit ederken sözleşme boyunca tutarlı bir yöntem uygular. İşletme buna ilave olarak makul ölçüde elde edebildiği tüm bilgileri (tarihsel, cari ve öngörülen) dikkate alır ve makul sayıda olası bedel belirler. İşletmenin değişken bedel tahmininde kullandığı bilgiler genelde işletme yönetiminin teklif ve teklif süreci boyunca ve taahhüt edilen mal veya hizmetler karşılığı bedel oluşturulmasında kullandığı bilgilere benzer niteliktedir.

İade yükümlülükleri

- 55 İşletme, bir müşteriden bedel tahsil ettiği ve bu bedelin bir kısmını ya da tamamını söz konusu müşterisine geri ödemeyi beklediği durumlarda, iade yükümlülüğünü finansal tablolara alır. İade yükümlülüğü, işletmenin hak etmeyi beklemediği tahsil edilen (ya da alacak) bedelden (başka bir ifadeyle, işlem fiyatına dahil olmayan tutarlardan) ölçülür. İade yükümlülüğü (işlem fiyatında yol açtığı değişim ve dolayısıyla *sözleşme yükümlülüğü*) şartlardaki değişimler göz önünde bulundurularak her raporlama dönemi sonunda güncellenir. İade hakkıyla satışla ilgili iade yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi için işletme B20–B27 paragraflarında verilen rehberliği uygular.

Değişken bedeli sabitleyen tahminler

- 56 İşletme önemli bir iptal işlemi olmayacağı kuvvetle muhtemelse 53 üncü paragraf uyarınca tahmin yoluyla belirlediği değişken bedelin bir kısmını ya da tamamını, finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarındaki değişken bedele ilişkin belirsizlik ortadan kalktığı ölçüde transfer fiyatına dahil eder.
- 57 Değişken bedele ilişkin belirsizliğin ortadan kalkması üzerine finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal işlemi yapılmamasının kuvvetle muhtemel olup olmadığının belirlenmesinde işletme söz konusu hasılatın iptali olasılığını ve büyüklüğünü göz önünde bulundurur. Bir hasılat iptal işleminin olma olasılığında ya da büyüklüğünde artışa yol açabilecek faktörlere, herhangi bir sınırlama olmaksızın, aşağıdakiler dahildir:
- (a) bedel, işletme etkisinin dışındaki faktörlere son derece duyarlıdır. Piyasa içi dalgalanmalar, üçüncü tarafların karar veya eylemleri, iklim koşulları ve taahhüt edilen mal veya hizmetlerde yüksek değer yitirme riski bu faktörler arasında yer alır.
 - (b) bedele ilişkin belirsizliğin uzun bir dönem ortadan kalkması beklenmemektedir.
 - (c) işletmenin benzer türde sözleşmelerle ilgili deneyimi (ve diğer kanıtların) sınırlıdır ya da bu deneyim (ya da diğer kanıtların) sınırlı tahmini değere sahiptir.
 - (d) işletmenin geniş bir yelpazede fiyat indirimleri önermesi ya da benzer şartlar altında benzer sözleşmelerin ödeme durum ve koşullarında değişiklik yapma uygulamaları vardır.
 - (e) sözleşmede çok sayıda ve çok çeşitli olası bedeller yer almaktadır.

- 58 İşletme bir fikri mülkiyet lisansı karşılığında taahhüt edilen satış bazlı ya da kullanım bazlı isim hakkı ücreti şeklindeki bedelin muhasebeleştirilmesinde B63 üncü paragraf hükümlerini uygular.

Değişken bedelin yeniden değerlendirilmesi

- 59 Her raporlama dönemi sonunda işletme raporlama dönemi sonunda mevcut olan şartları ve raporlama dönemi boyunca şartlarda meydana gelen değişiklikleri doğru olarak yansıtmak üzere (bir değişken bedel tahmininde sabitleme yapıp yapılmadığına dair değerlendirmelerinde güncelleme dahil olmak kaydı ile) tahmini işlem fiyatını günceller. İşletme, işlem fiyatındaki değişimleri 87–90 paragrafları uyarınca muhasebeleştirir.

Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı

- 60 Sözleşmenin taraflarınca ortaklaşa kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması (açıkça ya da zımnen) mallar veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanına ilişkin müşteriye ya da işletmeye önemli bir fayda sağlıyorsa, işlem fiyatının belirlenmesinde taahhüt edilen bedelde işletme paranın zaman değerinin etkilerine karşılık düzeltme yapar. Bu koşullar altında sözleşme önemli bir finansman bileşeni içermektedir. İster finansman taahhüdü sözleşmede açıkça belirtilmiş olsun isterse sözleşmenin taraflarınca mutabık kalınan ödeme şartlarının dolaylı sonucu olsun, önemli bir finansman bileşeni mevcut olabilir.
- 61 Önemli bir finansman bileşeni karşılığı taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, işletme açısından, sözleşme konusu mal ve hizmetlerin karşılığının bunların müşteriye devri sırasında nakden ödenmiş olsaydı taahhüt edilen mal veya hizmetler karşılığı müşterinin ödemiş olacağı fiyatı (başka bir ifadeyle, nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara almaktır. İşletme sözleşmenin bir finansman bileşeni içerip içermediğini ve finansman bileşeninin sözleşme açısından önemli olup olmadığını değerlendirirken, aşağıdakilerin tamamı dahil, tüm ilgili durum ve şartları göz önünde bulundurur:
- (a) eğer varsa, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış fiyatı arasındaki fark ve
 - (b) aşağıdakilerin toplu etkisi:
 - (i) işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşterisine devrettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığı ödeme yaptığı zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve
 - (ii) ilgili piyasada geçerli faiz oranları.
- 62 61 inci paragraftaki değerlendirmeye bağlı kalınmaksızın, müşteriyle yapılan bir sözleşme, aşağıdaki faktörlerden herhangi birinin mevcut olması durumunda önemli bir finansman bileşenine sahip olmaz:
- (a) müşteri tarafından mal veya hizmet bedelinin peşin ödenmesinin ve mal veya hizmetlerin devir zamanlamasının tamamen müşteri takdirinde olması.
 - (b) müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin önemli bir bölümünün değişken olması ve bu bedelin tutar ya da zamanlamasının büyük ölçüde müşteri ya da işletmenin kontrolünde olmayan gelecekteki bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesine bağlı olarak değişiklik arz etmesi (örneğin bedelin satış bazlı isim hakkı olması gibi).
 - (c) müşteri ya da işletmeye finansman temini haricindeki sebeplerle, mal veya hizmet karşılığı taahhüt edilen bedel ile nakdî satış fiyatı arasında (61 inci paragrafta açıklanan şekilde) fark doğması ve bu farkın sebebiyle orantılı olması. Örneğin ödeme şartları işletme veya müşterinin, muhatabı karşı tarafının sözleşmeden doğan edimlerinin bir kısmını ya da tamamını yeterince karşılayamamasına karşı koruma sağlayabilir.
- 63 Pratik bir yöntem olarak işletme, sözleşmenin başlangıcında müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödediği tarih arasında geçen sürenin bir yıl ya da daha az olacağını öngörmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkilerine göre düzeltme yapmak zorunda değildir.
- 64 İşletme, 61 inci paragrafta açıklanan amacı karşılamak üzere taahhüt edilen bedeli önemli bir finansman bileşenine göre düzeltirken, sözleşme başlangıcında işletme ile müşteri arasında ayrı bir finansman işlemine yansıtılmış olabilecek iskonto oranını kullanır. Bu oran, sözleşmeye göre finansmanı alan tarafın kredi özelliklerinin yanı sıra sözleşme kapsamında devredilen varlıklar dahil müşteri ya da işletme tarafından sağlanan teminat veya güvenceyi yansıtabilir. İşletme bu oranı, taahhüt edilen bedelin nominal tutarını mal veya hizmetlerin müşteriye devri sırasında müşteri nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyata iskonto edecek oranı belirleyerek saptayabilir. Sözleşmenin başlamasının ardından işletme, faiz oranları ya da diğer

şartlarda meydana gelen değişiklikleri (müşterinin kredi riski değerlendirmesinde olası bir değişiklik gibi) dikkate alarak iskonto oranında güncelleme yapmaz.

- 65 İşletme finansmanın etkilerini (faiz gelirleri ya da giderlerini) müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan hasılatı ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda sunar. Faiz gelirleri ya da giderleri, ancak müşteriyile yapılan sözleşmeye konu olan *sözleşme varlığı* (ya da alacak) veya sözleşme yükümlülüğü muhasebeleştirildiği ölçüde finansal tablolara alınır.

Gayri nakdî bedel

- 66 Müşterilerin nakit harici bedel ödeme taahhüdünün yer aldığı sözleşmelerle ilgili işlem fiyatını belirlemek için işletme, gayri nakdî bedeli (ya da gayri nakdî ücret taahhüdünü) gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.
- 67 İşletme gayri nakdî bedelin gerçeğe uygun değerini makul bir şekilde tahmin edemiyorsa, söz konusu bedel karşılığında müşteriye (ya da müşteri grubuna) taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatlarını referans alarak gayri nakdî bedeli dolaylı olarak ölçer.
- 68 Gayri nakdî bedelin gerçeğe uygun değeri, bedelin türüne bağlı olarak değişebilir (işletmenin bir müşterisinden almaya hak kazandığı bir payın bedelindeki değişim buna örnektir). Müşteri tarafından taahhüt edilen gayri nakdî bedelin gerçeğe uygun değerinde sadece bedelin türü haricinde başka sebeplerle değişiklikler olması (örneğin, gerçeğe uygun değerın işletmenin performansından dolayı değişime uğraması) durumunda, işletme 56–58 paragrafları hükümlerini uygular.
- 69 Müşteri sözleşmenin ifasını kolaylaştırmak amacıyla mal veya hizmetlere katkıda bulunuyorsa (malzeme, teçhizat ya da işçilik temini gibi), işletme söz konusu katkı sağlanan bu mal veya hizmetlerin kontrolünün kendisine geçip geçmediğini değerlendirir. Kontrol kendisinde ise, mal veya hizmet katkılarını müşteriden alınan gayri nakdî bedel olarak muhasebeleştirir.

Müşteriye ödenecek bedel

- 70 Bir müşteriye ödenecek bedel, işletmenin fiilen müşterisine (ya da işletmenin mal veya hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflara) ödediği ya da ödemeyi öngördüğü nakdî tutarları kapsar. Müşteriye ödenecek bedel ayrıca işletmeye (veya işletmenin müşteriden aldığı mal veya hizmetleri satın alan diğer taraflara) borçlanılan tutarlara karşılık verilen kredi ya da diğer unsurları da (örneğin kupon ya da hediye çeki gibi) kapsar. Müşteriye yapılan ödeme müşterinin işletmeye devrettiği farklı mal veya hizmetler karşılığında yapılmıyorsa (26–30 paragraflarında açıklanmıştır) işletme, müşteriye ödenecek bedeli işlem fiyatında ve buna bağlı olarak hasılatı indirim olarak muhasebeleştirir. Müşteriye ödenecek bedelin değişken bir tutar içermesi durumunda, işletme işlem bedelini (değişken bedeli sabitleyen tahminlerin olup olmadığına dair değerlendirme ile birlikte) 50–58 paragrafları uyarınca tahmin eder.
- 71 Müşteriye ödenecek bedel müşteriden alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı bir ödeme ise, işletme mal veya hizmet alımını tedarikçilerinden yaptığı diğer alımlarda izlediği yöntemle muhasebeleştirir. İşletme, müşteriye ödeyeceği bedelin müşteriden aldığı farklı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini aşan kısmını işlem fiyatından bir indirim olarak muhasebeleştirir. İşletme, müşteriden aldığı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini makul şekilde tahmin edemiyorsa, müşteriye ödeyeceği bedelin tamamını işlem fiyatından indirim olarak muhasebeleştirir.
- 72 Buna bağlı olarak, bir müşteriye ödenecek bedelin işlem fiyatından indirim olarak muhasebeleştirilmesi durumunda, işletme hasılatındaki indirimi aşağıdakilerden hangisi daha sonraki bir tarihte gerçekleşiyorsa o tarihte finansal tablolara alır:
- (a) işletmenin müşteriye ilgili mal veya hizmetleri devretmesi karşılığı hasılatı finansal tablolara alması ve
 - (b) işletmenin bedel ödemesi ya da ödeme taahhüdünde bulunması (ödeme gelecekteki bir olaya bağlanmış olsa dahi). Bu taahhüt, işletmenin ticari teamüllerinden zımnen çıkarılabilir.

İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtımı

- 73 İşlem fiyatının dağıtımında amaç, işletme açısından, işlem fiyatının her bir edim yükümlülüğüne (ya da farklı mal veya hizmete) müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığı hak etmeyi beklediği bedeli gösteren bir tutarda dağıtılmasıdır.
- 74 Dağıtımın amacına ulaşmak üzere işletme, işlem fiyatını sözleşmede belirlenen her edim yükümlülüğüne, 81–83 (indirimlerin dağıtılmasına ilişkin) ve 84–86 (değişken tutarları içeren bedel dağıtımlarına ilişkin) paragrafları hükümleri istisna olmak üzere, 76–80 paragrafları uyarınca nispi bir müstakil satış fiyatı üzerinden dağıtır.

- 75 Sözleşmede yalnızca tek bir edim yükümlülüğünün bulunması durumunda 76–86 paragrafları hükümleri uygulanmaz. Ancak işletmenin 22(b) paragrafı uyarınca tek bir edim yükümlülüğü olarak tanımladığı bir seri farklı mal veya hizmetin devrine ilişkin taahhütte bulunması ve taahhüt edilen bedelin değişken tutarlar içermesi durumunda 84–86 paragrafları uygulanabilir.

Müstakil satış fiyatlarına dayalı dağıtım

- 76 İşlem fiyatını her bir edim yükümlülüğüne nispi bir müstakil satış fiyatı bazında dağıtmak üzere işletme, sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğünün temelini oluşturan farklı mal veya hizmetlerin sözleşme başlangıcındaki müstakil satış fiyatını tespit eder ve işlem fiyatını bu müstakil satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtır.
- 77 Müstakil satış fiyatı, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında talep ettiği fiyattır. Müstakil satış fiyatının en iyi kanıtı, bir mal veya hizmetin işletme tarafından benzer durumlarda ve benzer müşterilere tek başına satışında esas alınan gözlemlenebilir fiyattır. Bir mal veya hizmetin sözleşmede belirlenmiş fiyatı ya da liste fiyatı (mutlak olmamak kaydı ile) o mal veya hizmetin müstakil satış fiyatı olabilir.
- 78 Müstakil satış fiyatının doğrudan gözlemlenebilir olmaması durumunda işletme müstakil satış fiyatını 73 üncü paragrafta yer alan dağıtım amacını karşılayan bir işlem fiyatı sağlayacak bir tutarda tahmin eder. Müstakil satış fiyatını tahmin ederken işletme makul ölçüde temin edebildiği tüm bilgileri (piyasa koşulları, işletmeye özgü faktörler ile müşteri ya da müşteri grubu hakkında bilgiler vb.) göz önünde bulundurur. Böylelikle işletme gözlemlenebilir girdilerden azami seviyede faydalanır ve tahmin yöntemlerini benzer durumlara tutarlı bir şekilde uygular.
- 79 Bir mal veya hizmetin müstakil satış fiyatının tahmininde izlenebilecek yöntemlere, herhangi bir sınırlama olmaksızın aşağıdakiler dahil olabilir:
- (a) Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı—işletme mal veya hizmetlerin satışını gerçekleştirdiği piyasayı değerlendirip bu piyasadaki bir müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığı ödemeye istekli olduğu fiyatı tahmin yoluyla belirler. Bu yaklaşım ayrıca işletmenin benzer mal veya hizmet satışları gerçekleştiren rakiplerinin uyguladığı fiyatlara başvurusunu ve işletmenin maliyetlerini ve kar marjını yansıtmak için söz konusu fiyatların gereken şekilde düzeltilmesini kapsayabilir.
 - (b) Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı—işletme bir edim yükümlülüğünü yerine getirmenin beklenen maliyetini tahmin edebilir ve daha sonra bu tahmine o mal veya hizmet için uygun bir kar marjı ilave edebilir.
 - (c) Bakiye yaklaşımı—işletme, toplam işlem fiyatından sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir müstakil satış fiyatları toplamını çıkartmak suretiyle bulacağı tutarı referans olarak müstakil satış fiyatını tahmin edebilir. İşletme bir mal veya hizmetin müstakil satış fiyatını 78 inci paragraf uyarınca tahmin etmede bakiye yaklaşımından ancak aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda yararlanabilir:
 - (i) işletme aynı mal veya hizmeti farklı müşterilere (aynı ya da yakın zamanda) çok geniş bir tutar aralığında satar (başka bir ifadeyle, satış fiyatı geçmişteki işlemlerden çıkarım yoluyla bulunamadığından ya da diğer gözlemlenebilir kanıtlardan bulunabilecek temsili bir müstakil satış fiyatı bulunmadığından son derece değişikdir) veya
 - (ii) işletme henüz söz konusu mal veya hizmete ilişkin bir fiyat belirlemediği olup mal veya hizmet geçmişte müstakil olarak satılmamıştır (başka bir ifadeyle, satış fiyatı belirsizdir).
- 80 Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin son derece değişken ya da belirsiz müstakil satış fiyatları olması durumunda, bunların müstakil satış fiyatlarının tahmininde yöntemlerin birleştirilerek kullanılması gerekebilir. Örneğin, işletme son derece değişken ya da belirsiz müstakil satış fiyatlı taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin toplam müstakil satış fiyatını hesaplamak için bakiye yaklaşımından ve sonradan her bir mal veya hizmetin bakiye yaklaşımı ile tespit edilen tahmini toplam müstakil satış fiyatına ilişkin müstakil satış fiyatlarını tahminde başka bir yöntemden yararlanabilir. İşletme, sözleşmede taahhüt ettiği her bir mal veya hizmetin müstakil satış fiyatını tahminde birden fazla yöntemi bir arada kullandığında, işlem fiyatının bu tahmini müstakil satış fiyatları üzerinden dağıtılmasının 73 üncü paragrafta düzenlenen dağıtım hedefine ve 78 inci paragrafta yer alan müstakil satış fiyatlarının tahminine ilişkin düzenlemeler ile tutarlı olup olmadığını değerlendirir.

İndirimin dağıtımı

- 81 Sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatları toplamının sözleşmede bunlar karşılığı ödeneceği taahhüt edilen bedeli aşması durumunda, müşteri bir mal veya hizmet paketi satın alması karşılığında indirim elde eder. İndirimin sözleşmede düzenlenen edim yükümlülüklerinin tamamından ziyade yalnızca birine ya da birkaçına ilişkin olduğuna dair 82 nci paragraf uyarınca gözlemlenebilir kanıt elde edildiği haller haricinde, işletme indirimi sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtır. Bu durumlarda indirimin orantılı dağıtımı, işletmenin işlem fiyatını farklı mal veya hizmetlere esas olan nispi müstakil satış fiyatları temelinde her bir edim yükümlülüğüne dağıtmasının sonucudur.
- 82 İşletme, aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda, indirimi edim yükümlülüklerinin tamamından ziyade bir ya da daha fazlasına dağıtır:
- (a) işletme sözleşmedeki her farklı mal veya hizmeti (ya da farklı mal veya hizmetlerden oluşan her bir paketi) müstakilen düzenli olarak satmaktadır,
 - (b) işletme ayrıca düzenli olarak farklı mal veya hizmetlerin bir kısmını paket (ya da paketler) halinde her pakete dahil olan mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatları üzerinden indirimle satmaktadır ve
 - (c) 82(b) paragrafında belirtilen her bir mal veya hizmet paketine yapılan indirim sözleşmede yer alan indirim ile büyük ölçüde aynıdır ve her paket içeriğindeki mal veya hizmetlerin analizi sözleşmedeki indirimin tamamının ait olduğu edim yükümlülüğüne (ya da edim yükümlülüklerine) ait gözlemlenebilir kanıt sağlamaktadır.
- 83 Bir indirimin, 82 nci paragraf uyarınca sözleşmede yer alan bir ya da daha fazla edim yükümlülüğüne tamamen dağıtılması durumunda, işletme bu indirimi mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatını 79(c) paragrafı uyarınca tahmin etmek üzere bakiye yaklaşımından faydalanmadan önce dağıtır.

Değişken bedelin dağıtımı

- 84 Bir sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel aşağıdakilerden biri aracılığıyla sözleşmenin tamamına ya da belirli bir kısma yüklenebilir:
- (a) sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tamamı olmamakla birlikte biri ya da daha fazlasına (örneğin, ikramiyenin işletmenin belirlenen bir süre zarfında taahhüt edilen mal veya hizmeti devretmesi koşuluna bağlanması) ya da
 - (b) 22(b) paragrafı uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını teşkil eden bir seri farklı mal veya hizmet kapsamında taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlerin tamamı olmamakla birlikte biri ya da daha fazlasına (iki yıl süreli bir temizlik hizmet sözleşmesinin ikinci yılı için taahhüt edilen bedelin beyan edilen enflasyon endeksindeki hareketler bazında arttırılması buna örnektir).
- 85 İşletme, aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte karşılanması durumunda, bir değişken tutarı (ve bu tutarda sonradan meydana gelen değişiklikleri) tamamıyla bir edim yükümlülüğüne ya da 22(b) paragrafı uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını oluşturan farklı bir mal veya hizmete dağıtır:
- (a) değişken ödemenin şartları, özellikle işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirme veya farklı mal veya hizmeti devretme çabalarına (edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinin ya da farklı mal veya hizmet devrinin belli bir sonucuna) bağlanmışsa ve
 - (b) bedelin değişken tutarı, sözleşmedeki edim yükümlülükleri ve ödeme şartlarının tamamı değerlendirilirken 73 üncü paragraftaki dağıtım amacı ile tutarlı bir şekilde tamamen edim yükümlülüğüne ya da farklı mal veya hizmete dağıtılmışsa.
- 86 73–83 üncü paragraflardaki dağıtım ile ilgili hükümler, 85 inci paragraftaki şartları karşılamayan işlem fiyatının kalan tutarının dağıtımı için uygulanır.

İşlem fiyatında değişimler

- 87 İşlem fiyatı, sözleşmenin başlamasının ardından işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği bedel tutarını değiştiren kesin olmayan olayların çözümü ya da şartlarda meydana gelen diğer değişiklikler gibi çeşitli nedenlerle değişebilir.
- 88 İşletme, sözleşme başlangıcındaki benzer esaslar doğrultusunda işlem fiyatında sonradan ortaya çıkan herhangi bir değişikliği edim yükümlülüklerine dağıtır. Bunun neticesinde işletme sözleşmenin başlangıcından sonra müstakil satış fiyatlarında meydana gelen değişimleri yansıtmak üzere yeniden işlem fiyatı dağıtımı yapmaz. Yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğüne dağıtılmış tutarlar işlem fiyatında değişiklik olduğu dönem içerisinde hasılat ya da hasılattan indirim olarak finansal tablolara alınır.

- 89 İşletme, yalnızca 85 inci paragraftaki değişken bedelin dağıtımına ilişkin şartlar karşılandığında, işlem fiyatındaki bir değişimi, 22(b) paragrafı uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını oluşturan bir seri içerisinde taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlerin ya da edim yükümlülüklerinin tamamına olmamakla birlikte birine ya da daha fazlasına dağıtır.
- 90 İşletme bir sözleşme değişikliğinin işlem fiyatında yol açtığı değişimi 18–21 paragrafları uyarınca muhasebeleştirir. Ancak sözleşme değişikliğinden sonra işlem fiyatında meydana gelen bir değişimle ilgili olarak işletme işlem fiyatındaki bu değişimi aşağıdaki yollardan hangisi uygun gelirse onu izleyerek dağıtmak üzere 87–98 paragraflarını uygular:
- (a) İşletme, işlem fiyatındaki değişimin değişiklik öncesi taahhüt edilen değişken bedele atfedebilmesi durumunda, işlem fiyatındaki değişimi değişiklik öncesinde sözleşmede tanımlanan edim yükümlülüklerine dağıtır ve söz konusu değişiklik 21(a) paragrafı uyarınca muhasebeleştirilir .
 - (b) Değişikliğin 20 nci paragraf uyarınca ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmediği tüm diğer durumlarda, işletme işlem fiyatındaki değişimi değiştirilen sözleşmedeki edim yükümlülüklerine (başka bir ifadeyle, değişikliğin hemen sonrasında yerine getirilmemiş ya da kısmen yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine) dağıtır.

Sözleşme maliyetleri

Sözleşme yapma ek maliyetleri

- 91 İşletme, geri kazanabileceğini beklediği durumda, bir müşteriyle sözleşme yapma ek maliyetlerini varlık olarak finansal tablolara alır.
- 92 Sözleşme yapma ek maliyetleri, işletmenin bir müşteriyle sözleşme yapması halinde katlanacağı, yapmaması halinde ise katlanmayacağı maliyetlerdir (örneğin satış komisyonları).
- 93 Bir sözleşmenin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın sözleşmenin yapılması için katlanılan maliyetler sözleşmenin yapılıp yapılmadığından bağımsız olarak müşteriye açıkça fatura edilebildikleri durum haricinde, gider olarak finansal tablolara alınır.
- 94 Pratik bir yöntem olarak işletme, varlığın itfa süresini bir yıl ya da daha az olarak belirlediği durumda sözleşme yapma ek maliyetlerini gider olarak finansal tablolara alabilir.

Sözleşmenin ifa maliyetleri

- 95 Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin ifası kapsamında katlanılan maliyetlerin başka bir Standardın kapsamında olmaması durumunda (örneğin TMS 2 *Stoklar*, TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* ya da TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* gibi), işletme, ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması halinde sözleşmeyi ifa etmek için katlandığı söz konusu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alır:
- (a) maliyetlerin doğrudan işletmenin özellikle tanımlayabildiği bir sözleşme ya da muhtemel bir sözleşme ile ilişkili olması (örneğin, mevcut bir sözleşmenin yenilenmesi kapsamında verilen hizmetlerle ilgili maliyetler ya da henüz onaylanmamış belirli bir sözleşme kapsamında devredilecek bir varlığın projelendirilmesi masrafları),
 - (b) maliyetlerin gelecekte işletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirmesinde (ya da getirmeye devam etmede) kullanacağı kaynakları yaratması ya da bu kaynakları geliştirmesi ve
 - (c) maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.
- 96 Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin ifası kapsamında katlanılan ve başka bir Standardın kapsamında yer alan maliyetleri işletme söz konusu bu diğer Standartlar uyarınca muhasebeleştirir.
- 97 Bir sözleşme (ya da muhtemel belli bir sözleşme) ile doğrudan ilişkili maliyetlere aşağıdakilerden herhangi biri dahildir:
- (a) direkt işçilik (örneğin, müşteriye taahhüt hizmetleri doğrudan sağlayan personelin maaş ve ücretleri),
 - (b) direkt malzeme (örneğin, taahhüt edilen hizmetlerin müşteriye ulaştırılmasında kullanılan malzemeler),

- (c) sözleşmeyle ya da sözleşme faaliyetleriyle doğrudan ilişkili maliyetlerin dağıtımı (örneğin sözleşme yönetim ve gözetim maliyetleri, sözleşmenin ifasında kullanılan araç-gereç ve teçhizat kalemlerinin sigortalanma ve itfa giderleri),
- (d) sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen giderler ile
- (e) işletmenin yalnızca sözleşme yapmasından dolayı katlandığı diğer giderler (örneğin taşeronlara yapılan ödemeler).
- 98 İşletme aşağıdaki maliyetlere katlandıkça gider olarak finansal tablolarına alır:
- (a) genel ve yönetim maliyetleri (bu maliyetler sözleşme uyarınca müşteriye açıkça fatura edilebilen maliyetler olmadıkça, işletme söz konusu maliyetleri 97 nci paragraf uyarınca değerlendirir),
- (b) sözleşme bedeline yansıtılmamış olup sözleşmenin ifası için sarf edilen atık malzeme, işçilik ya da diğer kaynakların maliyetleri,
- (c) sözleşmede yerine getirilmiş (ya da kısmen yerine getirilmiş) edim yükümlülükleri ile bağlantılı giderler (başka bir ifadeyle, geçmiş performansla ilgili maliyetler) ve
- (d) İşletmenin yerine getirilmemiş edim yükümlülükleri veya yerine getirilmiş (veya kısmen yerine getirilmiş) edim yükümlülükleri ile ilişkili olduğunu tespit edemediği maliyetler.

İtfa payı ve değer düşüklüğü

- 99 91 veya 95 inci paragraf uyarınca finansal tablolara alınan bir varlık, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile tutarlı bir şekilde sistematik olarak itfa edilir. Söz konusu varlık yapılması muhtemel belirli bir sözleşme kapsamında devredilecek mal veya hizmetlerle ilişkili olabilir (95(a) paragrafında tanımlanmıştır).
- 100 İşletme, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devretmeyi öngördüğü sürede meydana gelen önemli bir değişikliği yansıtmak üzere itfa payında güncelleme yapar. Bu tür bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.
- 101 91 veya 95 inci paragraf uyarınca finansal tablolara alınan bir varlığın defter değeri aşağıdaki unsuru aştığı ölçüde işletme, değer düşüklüğü kaybını kar ya da zararda finansal tablolara alır:
- (a) işletmenin varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı, eksi
- (b) doğrudan bu mal veya hizmetlerin temini ile ilişkili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetler (bkz. 97 nci paragraf).
- 102 İşletmenin tahsil etmeyi beklediği bedeli belirlemek üzere 101 inci paragraf hükümlerini uygulamak amacıyla; işletme işlem fiyatının belirlenmesine ilişkin esasları (değişken bedeli sabitleyen tahminlere ilişkin 56–58 paragrafları hükümleri istisnasıyla) kullanır ve bu bedeli müşterinin kredi riskinin etkilerini yansıtabilecek şekilde düzeltir.
- 103 İşletme, 91 ya da 95 inci paragraf uyarınca finansal tablolara alınan bir varlığa ilişkin değer düşüklüğünü finansal tablolara almadan önce, başka bir Standart (örneğin TMS 2, TMS 16 ve TMS 38) uyarınca finansal tablolara alınan sözleşmeyle ilişkili varlıklar için herhangi bir değer düşüklüğü kaybını finansal tablolara alır. 101 inci paragraftaki değer düşüklüğü testini uyguladıktan sonra işletme, 91 veya 95 inci paragraf uyarınca finansal tablolara alınan varlığın ortaya çıkan defter değerini, TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* standardını uygulamak üzere varlığın ait olduğu nakit üreten biriminin defter değerine dahil eder.
- 104 İşletme değer düşüklüğü durumları ortadan kalktığında ya da düzeldiğinde 101 inci paragraf uyarınca önceden finansal tablolara aldığı değer düşüklüğü kaybının bir kısmına ya da tamamına ilişkin iptal işlemini kar veya zararda finansal tablolara alır. Varlığın defter değerindeki artış, önceden hiçbir değer düşüklüğü kaybı finansal tablolara alınmamış olsaydı belirlenecek olan (itfa payı hariç) tutarı aşmaz.

Sunum

- 105 İşletme, taraflardan biri sözleşmeyi ifa ettiğinde, sözleşmeyi işletmenin performansı ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişkiye bağlı bir sözleşme varlığı ya da sözleşme yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda sunar. İşletme bedele ilişkin koşulsuz haklarını bir alacak olarak ayrıca sunar.
- 106 İşletme, bir mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce, söz konusu müşterinin bedel ödemesi ya da işletmenin bir bedeli koşulsuz talep hakkının (başka bir ifadeyle, bir alacağının) bulunması durumunda, sözleşmeyi (hangisi erken ise o esas alınmak kaydı ile) ödemenin yapıldığı ya da ödeme vadesinin geldiği

tarihte bir sözleşme yükümlülüğü olarak sunar. Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin müşteriden aldığı bedel karşılığı (veya etmeye hak kazandığı) mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.

- 107 İşletme müşteriye mal veya hizmet devrini, müşteri bedelini ödemedi ya da ödemenin vadesi gelmeden önce ifa ederse, sözleşmeyi alacak olarak sunulan tutarlar hariç bir sözleşme varlığı olarak sunar. Sözleşme varlığı, işletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında bedele ilişkin tahsil hakkıdır. İşletme sözleşme varlığını değer düşüklüğü açısından TFRS 9 uyarınca değerlendirir. Bir sözleşme varlığının değer düşüklüğü TFRS 9 kapsamındaki bir finansal varlık ile aynı esasta ölçülür, sunulur ve açıklanır (ayrıca bkz. 113(b) paragrafı).
- 108 Alacak, işletmenin bedele ilişkin koşulsuz tahsil hakkıdır. Bedele ilişkin tahsil hakkı bedelin ödeme vadesi gelmeden önce sadece bir sürenin geçmesi gerekiyorsa koşulsuz olur. Örneğin, işletme gelecekte iadeye tabi olabilecek olsa da, mevcut bir tahsil hakkını alacak olarak finansal tablolara alacaktır. İşletme alacağını TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirir. Müşteriyle yapılan sözleşmeden doğan bir alacağın ilk muhasebeleştirilmesinin ardından TFRS 9 uyarınca alacağın ölçümü ile finansal tablolara alınan karşılıklı hasılat tutarı arasındaki fark gider olarak (örneğin bir değer düşüklüğü kaybı olarak) sunulur.
- 109 Bu Standart ‘sözleşme varlığı’ ve ‘sözleşme yükümlülüğü’ terimlerini kullanır ancak işletmeyi bu terimlere ilişkin finansal durum tablosunda alternatif açıklamalar kullanmaktan alıkoymaz. İşletmenin bir sözleşme varlığına karşılık alternatif bir tanım kullanması durumunda işletme finansal tabloların kullanıcılarına alacaklar ile sözleşme varlıkları arasındaki ayrımı yapmasını sağlayacak yeterlilikte bilgi verir.

Açıklama

- 110 **Açıklama hükümlerinin amacı, işletme açısından, finansal tablo kullanıcılarına müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını sağlayacak yeterlilikte bilginin açıklanmasıdır. Bu amacı gerçekleştirmek üzere işletme, aşağıdakilere ilişkin nitel ve nicel bilgilerin tamamını açıklar:**
- (a) işletmenin müşterileriyle yaptığı sözleşmeler (bkz. 113–122 paragrafları),
 - (b) bu Standardın söz konusu sözleşmelere uygulanmasındaki önemli muhakemeler ve bu muhakemelerdeki değişimler (bkz. 123–126 paragrafları) ile
 - (c) müşteriyle bir sözleşmenin yapılması ya da ifa edilmesi için 91 veya 95 inci paragraf uyarınca maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar (bkz. 127–128 paragrafları).
- 111 İşletme açıklama amacını yerine getirmek için gerekli ayrıntı seviyesini ve çeşitli hükümlerin her birine ne kadar önem verilmesi gerektiğini dikkate alır. İşletme, çok sayıda önemsiz detaya yer vererek ya da büyük ölçüde farklı özelliklere sahip kalemleri bir araya getirerek faydalı bilgilerin gizli kalmamasını sağlayacak şekilde açıklamaları bir araya getirir veya ayırır.
- 112 İşletme başka bir Standarda uygun olarak bilgi vermiş ise bu Standart uyarınca açıklama yapmasına gerek yoktur.

Müşterilerle Yapılan Sözleşmeler

- 113 İşletme, diğer Standartlar uyarınca kapsamlı gelir tablosunda ayrıca sunulmadıkları sürece, aşağıdaki tutarların tamamını raporlama dönemi için açıklar:
- (a) işletmenin diğer hasılat kaynaklarından ayrı olarak açıklanacak olan müşterilerle yapılan sözleşmelerden finansal tablolara alınan hasılat ve
 - (b) işletmenin diğer sözleşmelerden doğan değer düşüklüğü kayıplarından ayrı olarak açıklayacağı, müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan alacakları ya da sözleşme varlıkları üzerinden (TFRS 9 uyarınca) finansal tablolara alınan değer düşüklüğü kayıpları.

Hasılatın ayrıştırılması

- 114 İşletme müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden finansal tablolara aldığı hasılatı, hasılat ve nakit akışlarının nitelik, tutar, zamanlama ve belirsizliğinin iktisadi faktörlerce nasıl etkilendiğini ortaya koyan kategorilere ayırır. İşletme, hasılatın ayrıştırılmasında kullanılacak kategorilerin seçiminde B87–B89 paragrafları rehber olarak kullanır.
- 115 Buna ilave olarak işletme TFRS 8 *Faaliyet Bölümleri* Standardını uygulamakta ise, (114 üncü paragraf uyarınca) ayrıştırılmış hasılat açıklaması ile her bir raporlanabilir bölüm için açıklanan hasılat bilgileri arasındaki ilişkinin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılmasını sağlayacak yeterlilikte bilgiyi açıklar.

Sözleşme bakiyeleri

- 116 İşletme aşağıdakilerin tamamını açıklar:
- (a) ayrıca sunulmadıkları ya da açıklanmadıkları durumda, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan alacakların, sözleşme varlıklarının ve sözleşme yükümlülüklerinin açılış ve kapanış bakiyeleri,
 - (b) dönem başında sözleşme yükümlülüğü bakiyesine dahil edilmiş olup raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılat ve
 - (c) geçmiş dönemlerde yerine getirilen (ya da kısmen yerine getirilen) edim yükümlülüklerinden raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılat (örneğin, işlem fiyatındaki değişimler).
- 117 İşletme edim yükümlülüklerinin yerine getirilme süresi (bkz. 119(a) paragrafı) ile genel ödeme süresi (bkz. 119(b) paragrafı) arasında nasıl bir ilişki olduğunu ve bu faktörlerin sözleşme varlık ve yükümlülük bakiyeleri üzerindeki etkisini açıklar. Yapılan açıklamada nitel bilgilerden yararlanabilir.
- 118 İşletme raporlama dönemi boyunca sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüğü bakiyesinde meydana gelen önemli değişimlere ilişkin bir açıklama yapar. Bu açıklama hem nitel hem nicel bilgiler içerir. İşletmenin sözleşme varlık ve yükümlülük bakiyelerindeki değişimlere aşağıda yer alanlar örnek olarak verilebilir:
- (a) işletme birleşmeleri nedeniyle meydana gelen değişiklikler,
 - (b) ilerleme ölçümündeki bir değişiklikten, işlem fiyatı tahminindeki bir değişiklikten (bir değişken bedel tahmininin sabitlenip sabitlenmediğine ilişkin değerlendirmedeki değişiklikler dahil) ya da bir sözleşme değişikliğinden kaynaklanan düzeltmeler dahil, ilgili sözleşme varlığını veya yükümlülüğünü etkileyen hasılatta kümülatif seviyeyi yakalama düzeltmeleri,
 - (c) bir sözleşme varlığındaki değer düşüklüğü,
 - (d) bedele ilişkin tahsil hakkının koşulsuz hale gelmesi (başka bir ifadeyle, bir sözleşme varlığının bir alacağa yeniden sınıflandırılması) için geçmesi gereken sürede değişiklik ile
 - (e) bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi (başka bir ifadeyle, bir sözleşme yükümlülüğünden doğan hasılatın finansal tablolara alınması) için geçmesi gereken sürede değişiklik.

Edim yükümlülükleri

- 119 İşletme aşağıdaki açıklamaların tamamı dahil olmak üzere müşterilerle yaptığı sözleşmelerdeki edim yükümlülükleri hakkındaki bilgileri açıklar:
- (a) bir faturala-elde tut düzenlemesi kapsamındaki edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanı dahil, işletmenin genel olarak edim yükümlülüklerini yerine getirme zamanı (örneğin sevkiyat sonrası, teslimat sonrası, hizmetler görüldükçe ya da hizmetin tamamlanmasının ardından),
 - (b) önemli ödeme şartları (örneğin ödemenin genellikle vadesinin ne zaman dolacağı, sözleşmenin önemli bir finansman bileşenine sahip olup olmadığı, bedelin değişken olup olmadığı ve değişken bedel tahmininin 56–58 paragrafları uyarınca genel olarak sabitlenip sabitlenmediği),
 - (c) işletmenin başka bir taraf adına mal veya hizmet devrine ilişkin düzenleme yapma hususundaki edim yükümlülüklerine (başka bir ifadeyle, işletmenin temsilci ya da aracı sıfatıyla hareket etmesini) dikkat çekmek suretiyle devrini taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin niteliği,
 - (d) iade ve geri ödeme yükümlülükleri ile diğer benzeri yükümlülükler ve
 - (e) garanti türleri ve ilgili yükümlülükler.

Kalan edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem fiyatı

- 120 İşletme kalan edim yükümlülükleriyle ilgili aşağıdaki bilgileri açıklar:
- (a) raporlama dönemi sonu itibarıyla yerine getirilmemiş (ya da kısmen yerine getirilmemiş) edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem fiyatının toplam tutarı ile
 - (b) işletmenin aşağıdaki yöntemlerden biriyle açıklayacağı, 120(a) paragrafı uyarınca açıklanan tutarı ne zaman hasılat olarak finansal tablolara almayı beklediğine ilişkin açıklama:
 - (i) kalan edim yükümlülüklerinin süresi için en uygun vade aralığından faydalanılarak nicel bazda ya da
 - (ii) nitel bilgidan yararlanılarak.

- 121 Pratik bir yöntem olarak işletme aşağıdaki koşullardan birinin karşılanması halinde, edim yükümlülüğü için 120 nci paragraftaki bilgileri açıklamak zorunda değildir:
- (a) edim yükümlülüğü beklenen asıl vadesi bir yıl ya da daha kısa olan bir sözleşmenin parçasıdır veya
 - (b) işletme B16 paragrafı uyarınca edim yükümlülüğünün yerine getirilmesini hasılat olarak finansal tablolara almaktadır.
- 122 İşletme, 121 inci paragraftaki pratik yöntemi uygulayıp uygulamadığını ve müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan herhangi bir bedelin işlem fiyatına dahil edilip edilmediğini, dolayısıyla da 120 nci paragraf uyarınca açıklanan bilgilere dahil olup olmadıklarını nitel olarak açıklar. Örneğin, işlem fiyatı sabitlenmiş değişken bedelin tahmini tutarlarını içermez (bkz. 56–58 paragrafları).

Bu Standardın uygulanmasında önemli muhakemeler

- 123 İşletme bu Standardın uygulanmasında benimsediği ve müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilen hasılatın tutarı ve zamanlamasının belirlenmesini önemli ölçüde etkileyen muhakemeleri ile bu muhakemelerdeki değişiklikleri açıklar. Özellikle işletme aşağıdakilerin her ikisinin birden belirlenmesinde kullanılan muhakemeler ile bu muhakemelerdeki değişiklikleri açıklar:
- (a) edim yükümlülüklerinin yerine getirilme süresi (bkz. 124–125 paragrafları) ve
 - (b) işlem fiyatı ile edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarlar (bkz. 126 ncı paragraf).

Edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanının belirlenmesi

- 124 Zamanla yerine getirilen edim yükümlülükleriyle ilgili olarak işletme, aşağıdakilerin her ikisini birden açıklar:
- (a) hasılatın finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemler (örneğin, kullanılan çıktı ve girdi yöntemleri ile bu yöntemlerin nasıl uygulandığına dair açıklama) ve
 - (b) kullanılan yöntemlerin mal veya hizmetlerin devrini doğru gösterdiğinin gerekçesine dair bir açıklama.
- 125 Zamanın belli bir anında yerine getirilen edim yükümlülükleriyle ilgili olarak işletme, müşterinin taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrolünü ne zaman elde edeceğinin değerlendirilmesi sırasında oluşturulan önemli muhakemeleri açıklar.

İşlem fiyatının ve edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarların belirlenmesi

- 126 İşletme aşağıdakilerin tamamı için kullanılan yöntem, girdi ve varsayımlar hakkındaki bilgileri açıklar:
- (a) işlem fiyatının, bu kapsamda herhangi bir sınırlama olmaksızın belirlenmesi, değişken bedelin tahmin edilmesi, söz konusu bedelin paranın zaman değerinin etkilerine göre düzeltilmesi ve gayri nakdi bedelin ölçümü,
 - (b) değişken bedel tahmininin sabitlenip sabitlenmediğinin değerlendirilmesi,
 - (c) taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatlarının tahmin edilmesi de dahil olmak üzere işlem fiyatının dağıtımı ile iskonto ve değişken bedelin sözleşmenin belirli bir bölümüne dağıtımı ve
 - (d) iade ve geri ödeme yükümlülükleri ile diğer benzeri yükümlülüklerin ölçümü.

Bir müşteriyle sözleşme yapılması veya ifası için katılan maliyetlerin varlık olarak finansal tablolara alınması

- 127 İşletme aşağıdakilerin her ikisini birlikte açıklar:
- (a) müşteriyle sözleşme yapılması ya da ifası amacıyla katılan maliyetlerin tutarının (91 veya 95 inci paragraf uyarınca) belirlenmesinde oluşturulan muhakemeler ile
 - (b) işletmenin her bir raporlama dönemine ilişkin olarak itfa payını belirlemede kullandığı yöntem.
- 128 İşletme aşağıdakilerin tamamını açıklar:
- (a) ana varlık kategorileri itibarıyla müşteriyle bir sözleşmenin yapılması veya ifası kapsamında katılan maliyetlerden (91 veya 95 inci paragraf uyarınca) finansal tablolara alınan varlıkların

kapanış bakiyeleri (örneğin, müşterilerle sözleşmelerin yapılmasında katlanılan maliyetleri, sözleşme hazırlık giderleri ve düzenleme masrafları) ve

- (b) raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan itfa payı tutarı ve değer düşüklüğü kayıpları.

Pratik yöntemler

- 129 İşletme, (önemli finansman bileşeninin varlığına ilişkin) 63 üncü paragraf ya da (sözleşme yapma ek maliyetlerine ilişkin) 94 üncü paragrafta yer alan pratik yöntemlerden kullanmayı tercih etmesi durumunda, bu hususu açıklar.

Ek A

Tanımlanan terimler

Bu ek Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.

Sözleşme	Uygulanabilir haklar ve yükümlülükler doğuran iki veya daha fazla taraf arasında imzalanan bir anlaşmadır.
sözleşme varlığı	İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığı, sürenin geçmesinden ziyade başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki performansına) bağlanmış bedele ilişkin tahsil hakkıdır.
sözleşme yükümlülüğü	İşletmenin müşteriden aldığı bedel karşılığı (veya etmeye hak kazandığı) mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.
Müşteri	İşletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır.
Gelir	Hesap dönemi boyunca işletme ortaklarının yaptığı katkılarla ilgili olanlar haricinde özkaynakta bir artışa yol açan nakit girişleri ya da varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydalarda meydana gelen artışlardır.
edim yükümlülüğü	Müşteri ile yapılan bir sözleşmede yer alan aşağıdakilerden herhangi birinin müşteriye devredilmesine ilişkin taahhüttür: (a) farklı bir mal veya hizmet (mal veya hizmetler paketi) veya (b) büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmet.
Hasılat	İşletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan gelirdir .
müstakil satış fiyatı (bir mal veya hizmetin)	İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında talep ettiği fiyattır.
işlem fiyatı (müşteriyle yapılan bir sözleşmeye ilişkin)	İşletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir.

Ek B

Uygulama Rehberi

Bu ek Standardın ayrılmaz bir parçasıdır. 1–129 paragraflarının uygulanmasını açıklar ve bağlayıcılığı bu Standardın diğer bölümleriyle aynı düzeydedir.

- B1 Uygulama rehberi, aşağıda yer alan kategorilere göre düzenlenmiştir:
- (a) zamanla yerine getirilen edim yükümlülükleri (B2–B13 paragrafları);
 - (b) bir edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi ölçen yöntemler (B14–B19 paragrafları),
 - (c) iade hakkıyla satış (B20–B27 paragrafları),
 - (d) garantiler (B28–B33 paragrafları),
 - (e) asil & vekil bedelleri (B34–B38 paragrafları),
 - (f) ilave mal veya hizmetler için müşteriye sunulan seçenekler (B39–B43 paragrafları),
 - (g) müşterinin kullanılmamış hakları (B44–B47 paragrafları),
 - (h) iade edilemeyen peşin ödenen ücretler (ve bir kısım ilgili masrafları) (B48–B51 paragrafları),
 - (i) lisanslama (B52–B63 paragrafları),
 - (j) geri alım anlaşmaları (B64–B76 paragrafları),
 - (k) konsinye mal anlaşmaları (B77–B78 paragrafları),
 - (l) faturala-elde tut anlaşmaları (B79–B82 paragrafları),
 - (m) müşteri kabulü (B83–B86 paragrafları) ve
 - (n) ayrıştırılmış hasılatın açıklanması (B87–B89 paragrafları).

Zamanla yerine getirilen edim yükümlülükleri

- B2 35 inci paragraf uyarınca, bir edim yükümlülüğü, aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda zamanla yerine gelmiş kabul edilir:
- (a) müşterinin, işletmenin ifa ettiği ediminden sağladığı faydaları aynı anda alması ve tüketmesi (bkz. B3–B4 paragrafları),
 - (b) işletme ediminin, varlık oluşturuldukça ya da geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması ya da geliştirilmesi (bkz. B5 paragrafı) ya da
 - (c) işletme ediminin alternatif bir kullanım sunan bir varlık oluşturmaması (bkz. B6–B8 paragrafları) ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edim yükümlülüğü karşılığı uygulanabilen bir tahsil hakkının bulunması (bkz. B9–B13 paragrafları).

İşletme ediminin faydalarının aynı anda alınması ve tüketilmesi (35(a) paragrafı)

- B3 Bazı edim yükümlülüklerinin türleri açısından, işletmenin edimine devam ettiği sırada müşterinin bu ediminden faydalar elde edip etmediğine aynı zamanda bu faydaları tüketip tüketmediğine ilişkin değerlendirme yapmak kolay olacaktır. İşletmenin ediminin getirdiği faydaların müşteri tarafından alındığı ve aynı anda tüketildiği kolaylıkla tespit edilebilen rutin ya da tekrarlayan hizmetler (örneğin bir temizlik hizmeti) örnekler arasında yer alır.
- B4 Diğer edim yükümlülük türleri açısından işletme, edimini yerine getirdikçe edimin getirdiği faydaların müşteri tarafından aynı anda alınıp tüketildiğini hemen tespit edemeyebilir. Bu gibi durumlarda, işletme, başka bir işletme tarafından kalan edim yükümlülüğünün müşteriye ifa edilmesi beklendiği durumda, o güne kadar tamamlamış olduğu işi büyük ölçüde yeniden icra etmek zorunda olmadığını tespit ederse, edim yükümlülüğü zamanla yerine getirilir. Başka bir işletmenin bugüne kadar işletme tarafından tamamlanan işi büyük ölçüde yeniden yapma ihtiyacı duyup duymayacağını tespitinde işletme aşağıdaki varsayımların her ikisini birlikte yapar:
- (a) işletmeyi kalan edim yükümlülüğünü başka bir işletmeye devretmekten alıkoyması dışındaki olası sözleşmeden kaynaklanan kısıtlamalar ya da fiili sınırlamalar göz ardı eder ve

- (b) edim yükümlülüğünün kalanını ifa eden diğer bir işletmenin hâlihazırda işletmenin kontrolünde bulunan ve edim yükümlülüğü başka bir işletmeye geçse dahi kontrol etmeye devam edeceği herhangi bir varlığın sağladığı faydayı elde etmeyeceği varsayımında bulunur.

Varlığın oluşturulması veya geliştirilmesi sırasında müşterinin kontrolü (35(b) paragrafı)

- B5 35(b) paragrafı uyarınca varlığın oluşturulması veya geliştirilmesi sırasında müşterinin kontrolüne geçip geçmediğini değerlendirirken işletme, 31–34 ve 38 inci paragraflardaki kontrol hükümlerini uygular. Oluşturulmakta veya geliştirilmekte olan varlık (örneğin, yapılmakta olan bir varlık) maddi veya maddi olmayan duran varlık olabilir.

İşletmenin edimi alternatif kullanıma sahip bir varlık oluşturmaz (35(c) paragrafı)

- B6 36 ncı paragraf uyarınca bir varlığın alternatif bir kullanıma sahip olup olmadığı değerlendirilirken işletme, bu varlığın farklı bir müşteriye satılması gibi başka bir kullanıma derhal yönlendirebilmesine ilişkin sözleşmeden kaynaklanan kısıtlamalar ve fiili sınırlamaların etkilerini dikkate alır. Müşteriyle yapılan sözleşmenin fesih olasılığı, işletmenin varlığı derhal başka bir kullanıma yönlendirip yönlendiremeyeceğine ilişkin uygun bir değerlendirme değildir.
- B7 İşletmenin bir varlığı başka bir kullanıma yöneltebilmesine getirilen sözleşmeden kaynaklanan bir kısıtlama, varlığın işletme açısından herhangi bir alternatif kullanıma sahip olmaması açısından önemli olmalıdır. Sözleşmeden kaynaklanan bir kısıtlama, işletmenin varlığı başka bir kullanıma yönlendirme yolu araması durumunda müşterinin taahhüt edilen varlıkla ilgili haklarını uygulayabilmesi halinde, önemlidir. Bunun aksine, örneğin bir varlığın sözleşmeyi ihlal etmeksizin ve diğer türlü sözleşmeden kaynaklanan önemli maliyetlere katlanmaksızın başka bir müşteriye devredilebileceği diğer varlıklarla çoğunlukla değiştirilebilir olması durumunda, sözleşmeden kaynaklanan bir kısıtlama önemli değildir.
- B8 İşletmenin bir varlığı başka bir kullanıma yöneltebilmesi üzerinde fiili bir sınırlama, işletme varlığı başka bir kullanıma yöneltmek amacıyla önemli iktisadi kayıplara katlanıyorsa mevcuttur. Önemli iktisadi kayıp, işletmenin varlığın yeniden yapımı amacıyla önemli masrafların altına girmesi ya da sadece varlığı önemli bir kayıpla satabilmesi durumunda ortaya çıkabilir. Örneğin, işletme tasarım özellikleri müşterisine özel olan ya da uzak alanlarda bulunan varlıklarını müşterisine yeniden yönlendirme noktasında fiili bir sınırlama yaşayabilir.

Bugüne kadar tamamlanan edim karşılığını tahsil hakkı (35(c) paragrafı)

- B9 37 nci paragraf uyarınca işletmenin, sözleşmeyi taahhüt ettiği şekliyle ifa edememesi dışında sebeplerle müşteri veya başka bir tarafça sözleşmenin feshi durumunda en azından bugüne kadar tamamladığı edimini karşılayacak miktarda bir ödeme almaya hak kazanmış ise, bugüne kadar tamamladığı edimi karşılığı tahsil hakkına sahiptir. İşletmenin bugüne kadar tamamladığı edimini tazmin eden tutar, sözleşmenin feshi halinde sadece işletmenin karındaki olası kayıpları karşılamaktan ziyade, bugüne kadar devrettiği mal veya hizmetlerin satış fiyatına (örneğin, işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmede katlandığı maliyetleri, makul bir kar marjıyla geri alması) yaklaşık bir tutar olabilir. Makul kar marjının karşılığı, eğer sözleşme taahhüt edildiği gibi ifa edilmişse beklenen kar marjına eşit olmak zorunda değildir, fakat işletme aşağıdaki tutarlardan birine ilişkin ödemeye hak kazanmış olmalıdır:
- (a) Müşteri tarafından (başka bir tarafça) feshedilmeden önce işletmenin sözleşmedeki ediminin kapsamını makul ölçüde yansıtan sözleşmede yer alan beklenen kar marjı oranı veya
- (b) sözleşmeye özel marjın işletmenin benzer sözleşmelerden elde ettiği getiriden çok daha yüksek olması durumunda işletmenin benzer sözleşmelere ilişkin sermaye maliyeti (ya da işletmenin benzer sözleşmelere ilişkin kendine özgü çalışma marjı) üzerinden makul bir getiri.
- B10 İşletmenin bugüne kadar tamamladığı edim karşılığı tahsil hakkı mevcut koşulsuz bir tahsil hakkı olmak zorunda değildir. Çoğu durumda işletme sadece üzerinde anlaşılan bir dönüm noktasında veya edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesiyle koşulsuz bir tahsil hakkına sahip olur. Bugüne kadar tamamladığı edimine karşılık tahsil hakkına sahip olup olmadığını değerlendirirken işletme, sözleşmenin taahhüt edildiği şekilde ifa edilememesinden başka bir nedenle feshedilmesi durumunda, bugüne kadar tamamladığı edime karşılık ödeme talep ya da alıkoyma hususunda yasal bir hakkının olup olmadığını dikkate alır.
- B11 Bazı sözleşmelerde müşterinin yalnızca sözleşme süresince belirlenmiş zamanlarda fesih yetkisi olabilir veya müşterinin herhangi bir fesih hakkı bulunmaz. Müşterinin bu dönemde sözleşmeyi fesih hakkı olmaksızın feshetme yolunda tasarrufta bulunması (müşterinin yükümlülüklerini taahhüt ettiği şekilde ifa

edememesi durumu buna dahildir) durumunda, sözleşme (ya da diğer kanunlar) sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye devrini sürdürme yükümlülüğünü işletmeye, bu mal veya hizmetler karşılığında taahhüt edilen bedeli ödeme yükümlülüğünü ise müşteriye yükleyebilir. Bu şartlar altında işletme bugüne kadar tamamladığı edim karşılığını tahsil hakkına sahiptir çünkü işletme sözleşme uyarınca yükümlülüklerini yerine getirmeye devam etme ve müşteriden kendisine düşen yükümlülükleri yerine getirmesini (bunlara taahhüt edilen bedelin ödenmesi dahildir) isteme hakkına sahiptir.

- B12 Bugüne kadar tamamlanan edim karşılığı tahsil hakkının varlığı ve uygulanabilirliğini değerlendirirken işletme, sözleşme hükümlerinin yanı sıra bu hükümlere ek ya da bunları hükümsüz bırakabilecek herhangi bir mevzuat ya da içtihadı dikkate alır. Bu sürece, aşağıdakilere ilişkin bir değerlendirme dahil olabilir:
- (a) müşteriyle yapılan sözleşmede belirtilmiş olmasa bile, mevzuat, idari uygulama ya da içtihatla işletmeye bugüne kadar ki edimi karşılığını tahsil hakkı verilmesi,
 - (b) hiçbir hukuki bağlayıcılığı olmayan benzer sözleşmelerde, bugüne kadar tamamlanan edimlerin karşılığı benzer tahsil haklarının ilgili içtihatla belirtilmesi veya
 - (c) işletmenin tahsil hakkını uygulamamayı seçme yönündeki ticari teamüllerinin, hakkın bu yasal çevrede uygulanamaz hale gelmesi sonucunu doğurması. Öte yandan, işletme, benzer sözleşmelerdeki tahsil hakkından feragat etmeyi seçebilme ihtimaline bakılmaksızın, müşteriyle yaptığı sözleşmede bugüne kadar tamamladığı edim karşılığını tahsil hakkı uygulanabilirliğini sürdürüyorsa, bugüne kadar tahsil hakkına sahip olmaya devam eder.
- B13 Sözleşmede belirlenen ödeme planı mutlaka işletmenin bugüne kadar tamamladığı edim karşılığı uygulanabilir bir tahsil hakkının bulunup bulunmadığını göstermez. Her ne kadar sözleşmedeki ödeme planı müşteri tarafından ödenmesi gereken bedelin zamanı ve tutarını belirtse de, ödeme planı işletmenin bugüne kadar tamamladığı edimin karşılığını tahsil hakkına delil oluşturmayabilir. Bunun nedeni, örneğin, işletmenin sözleşme kapsamında taahhüt ettiği şekilde edimi yerine getirememesinden başka sebeplerle müşteriden alınan bedelin iade edilebilir olduğunun sözleşmede açıklanmasıdır.

Bir edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi ölçen yöntemler

- B14 İşletmenin zamanla yerine getirilen bir edim yükümlülüğünün tam olarak karşılanmasına yönelik kaydettiği ilerlemenin 35–37 paragrafları uyarınca ölçülmesinde kullanılabilecek yöntemler aşağıdakileri kapsar:
- (a) çıktı yöntemleri (bkz. B15–B17 paragrafları) ve
 - (b) girdi yöntemleri (bkz. B18–B19 paragrafları).

Çıktı yöntemleri

- B15 Çıktı yöntemleri, bugüne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değeri ile sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmet bakiyesi kıyaslanarak doğrudan ölçülmesi esasıyla hasılatı finansal tablolara alır. Bugüne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, elde edilen sonuçlarla ilgili değerlemeler, ulaşılan dönüm noktaları, geçen zaman ile üretilen ya da teslim edilen birimler gibi yöntemler çıktı yöntemleri arasında yer alır. İşletme ilerlemesini ölçmek amacıyla bir çıktı yöntemi uygulayıp uygulamama hususunda değerlendirme yaparken seçilen çıktının işletmenin edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesi yolunda gösterdiği performansını gerçeğe uygun olarak yansıtıp yansıtmadığını değerlendirir. Çıktı yöntemi, seçilen çıktı kontrolü müşteriye devredilmiş mal veya hizmetlerin bir kısmının ölçümünde başarısız olduğunda, işletmenin performansını gerçeğe uygun olarak yansıtmaz. Örneğin, işletme performansı, raporlama dönemi sonunda, çıktının ölçümüne dahil edilmeyen müşteri kontrolündeki devam etmekte olan veya tamamlanmış mallar üretmişse, üretilen veya teslim edilen birimlere dayalı çıktı yöntemleri, işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmedeki performansını gerçeğe uygun olarak göstermez.
- B16 Pratik bir yöntem olarak işletme, bir müşteriden bugüne kadar tamamlanan ediminin müşteri açısından değeri ile doğru orantılı bir tutarda bedele ilişkin tahsil hakkı kazanması durumunda (örnek olarak işletmenin temin ettiği hizmeti saat başı sabit bir tutar üzerinden fatura ettiği bir hizmet sözleşmesi gösterilebilir), faturalama hakkına sahip olduğu tutardaki hasılatı finansal tablolara alabilir.
- B17 İlerlemenin ölçümünde kullanılan çıktıların doğrudan ölçülebilir olmaması ve bunları uygulamak için gereken bilgilerin işletme tarafından aşırı maliyetlere katlanmaksızın temin edilememesi çıktı yöntemlerinin dezavantajlarıdır. Bu nedenle bir girdi yöntemine gerek duyulabilir.

Girdi yöntemleri

- B18 Girdi yöntemleri bir edim yükümlülüğünün (örneğin, tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı) yerine getirilmesi için toplam beklenen girdilere kıyasla bu edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için işletmenin emekleri ya da girdileri oranında hasılatı finansal tablolara alır. İşletmenin emek ya da girdileri ifa dönemi boyunca eşit miktarda kullanılırsa, hasılatı eşit tutarlarda finansal tablolara almak işletme için uygun olabilir.
- B19 İşletmenin girdileri ve mal veya hizmetlerin kontrolünü müşteriye devri arasında doğrudan bir ilişki olmayabilir ki bu girdi yöntemlerinin eksik kaldığı durumlardan biridir. Bu nedenle işletme girdi yönteminden 39 uncu paragraftaki ilerleme ölçüm hedefi uyarınca müşteriye mal veya hizmetlerin kontrolünü devretme performansını göstermeyen girdilerin etkilerini çıkarır. Örneğin, maliyet bazlı girdi yöntemi kullanıldığında, ilerlemenin ölçümünde aşağıdaki şartlarda bir düzeltme gerekli olabilir:
- (a) Katlanılan bir maliyetin işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmede kaydettiği ilerlemeye katkısı olmadığında. Örneğin, işletme, sözleşme fiyatına yansıtılmamış olan performansındaki önemli eksiklikler dolayısıyla katlandığı maliyetler bazında hasılatı finansal tablolara alamaz (örneğin, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için katlanılan atık malzeme, işgücü ve diğer kaynakların beklenmeyen miktarlarının oluşturduğu maliyet).
 - (b) Katlanılan bir maliyet işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmede kaydettiği ilerleme ile orantılı olmadığında. Bu şartlar altında hasılatı, girdi yöntemini sadece katlanılan maliyetler ölçüsünde düzelterek finansal tablolara almak işletme performansının en iyi şekilde gösterimi olabilir. Örneğin işletme, sözleşme başlangıcında aşağıdaki durumların tamamının karşılanacağını bekliyorsa, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için kullanılan malın maliyetine eşit tutarda hasılatı finansal tablolara alması işletme performansının gerçeğe uygun bir gösterimi olabilir:
 - (i) mal farklı değildir,
 - (ii) müşteriden malla bağlantılı hizmetleri almadan önce müşterinin malın kontrolünü önemli ölçüde eline geçirmesi beklenmektedir,
 - (iii) devredilen malın maliyeti, edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesi için öngörülen toplam maliyete göre yüksektir ve
 - (iv) işletme malı üçüncü bir şahıstan satın almış ve malın tasarım ve üretim süreçlerine büyük ölçüde dahil olmamıştır (fakat işletme B34–B38 paragrafları uyarınca ana yüklenici sıfatıyla hareket etmektedir).

İade hakkıyla satış

- B20 Bazı sözleşmelerde işletme bir ürünün kontrolünü müşteriye devreder ve ayrıca bu müşteriye çeşitli gerekçelerle (örneğin üründen memnun kalmadığı için) ürünü iade etme ve aşağıdakilerden herhangi bir kısmını alma hakkını verir:
- (a) ödemiş olduğu bedelin kısmen veya tamamen iadesi,
 - (b) işletmeye borçlanılan veya borçlanılacak tutarlara karşı uygulanabilecek bir kredi ve
 - (c) iade edilen mal yerine başka bir ürün.
- B21 İşletme, iade hakkı bulunan ürünlerin devir işlemini (iadeye tabi olmak kaydı ile temin edilen bir kısım hizmetler beraberinde) muhasebeleştirmek için aşağıdakilerin tamamını finansal tablolara alır:
- (a) işletmenin hak etmeyi beklediği bedel tutarında devredilen ürünler karşılığı hasılat (dolayısıyla iade edilmesi beklenen ürünlerle ilgili hasılat finansal tablolara alınmaz),
 - (b) bir iade yükümlülüğü ve
 - (c) işletmenin iade yükümlülüğünün yerine getirilmesi üzerine ürünlerini müşteriden geri alma hakkı karşılığı bir varlık (ve satışların maliyetinde buna göre yapılacak düzeltme).
- B22 İşletmenin iade dönemi süresince iade edilen bir ürünü kabul etmeye hazır bekleme taahhüdü, para iadesi yapma yükümlülüğüne ilave bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmez.
- B23 İşletme, hak etmeyi beklediği (başka bir ifadeyle, iade edilmesi beklenen ürünler hariç) bedeli belirlerken (56–58 paragraflarındaki değişken bedeli sabitleyen tahminlere ilişkin düzenlemeler de dahil) 47–72 paragrafları hükümlerini uygular. Hak etmeyi beklemediği ancak tahsil ettiği (ya da edebileceği) tutarlara ilişkin olarak işletme, müşterilerine ürün devrederken hasılatı finansal tablolara almaz, bunun yerine, aldığı (ya da alacaklı olduğu) bu tutarları iade yükümlülüğü olarak finansal tablolara alır. Bunu izleyen, her raporlama dönemi sonunda işletme devrettiği ürünler karşılığı hak etmeyi beklediği tutarlara ilişkin

değerlendirmesini günceller ve işlem bedelinde ve dolayısıyla finansal tablolara alınan hasılat tutarında gerekli değişikliği yapar.

- B24 İşletme iade yükümlülüğü ölçümünü, iade tutarları beklentilerindeki değişiklikleri yansıtabacak şekilde her raporlama dönemi sonunda günceller. İşletme gerekli düzeltmeleri hasılat olarak (veya hasılatından indirimler) finansal tablolara alır.
- B25 İade yükümlülüğünün yerine getirilmesi için müşteriden ürünleri geri alma hakkı kapsamında finansal tablolara alınan bir varlık, ilk olarak ürünün önceki defter değerinden varsa bu ürünlerin geri alınması kapsamında yapılması beklenen masraflar (iade edilen ürünlerin işletme açısından değerinde meydana gelmesi olası düşüşler dahil) düşüldükten sonra bulunacak miktara bakılarak ölçülür. Her raporlama dönemi sonunda işletme iade edilecek ürünlerle ilgili beklentilerindeki değişiklikten kaynaklanan varlık ölçümünü günceller. İşletme varlığı iade yükümlülüğünden ayrı olarak sunar.
- B26 Müşteri tarafından aynı cins, nitelik, durum ve fiyata sahip bir ürünün başka bir ürünle değiştirilmesi işlemleri (örneğin bir renk veya başka bir ölçü için) bu Standardın uygulanma amaçları açısından iade olarak değerlendirilmez.
- B27 Müşteriye ayıplı ürünü yeni bir ürün ile değiştirmek üzere iade hakkı tanıyan sözleşmeler B28–B33 paragraflarının garantiye ilişkin hükümleri uyarınca değerlendirilir.

Garantiler

- B28 Bir ürünün (mal veya hizmet) satışıyla bağlantılı olarak (sözleşme, kanun ya da işletmenin ticari teamülleri uyarınca) garanti verilmesi işletme açısından olağan bir durumdur. Garantinin niteliği, sektörlere ve sözleşmelere bağlı olarak önemli ölçüde değişebilir. Bazı garantiler müşteriye ürünün tamamen taraflar arasında üzerinde anlaşılan şart ve özelliklere uygun olmasından dolayı tarafların öngördüğü şekilde işleyeceğine ilişkin teminat verir. Diğer garantiler müşteriye ürünün üzerinde anlaşılan şart ve özelliklere uygun olduğuna dair teminata ilaveten bir hizmet sağlar.
- B29 Müşterinin bir garantiyi ayrıca satın alma seçeneğine sahip olduğu durumda (örneğin garanti ayrıca fiyatlandırılıp pazarlık konusu edildiğinden dolayı) garanti farklı bir hizmettir, çünkü işletme bu hizmeti müşteriye, sözleşmede açıklanan işlevlere sahip ürününe ilave olarak temin etmeyi taahhüt etmektedir. Bu şartlar altında işletme taahhüt ettiği garantiyi 22–30 paragrafları uyarınca edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir ve işlem fiyatının bir kısmını 73–86 paragrafları uyarınca bu edim yükümlülüğüne dağıtır.
- B30 Müşterinin bir garantiyi ayrıca satın alma seçeneğine sahip olmadığı durumda, işletme garantiyi, taahhüt edilen garantinin veya bir bölümünün müşteriye ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygunluğunu temin etmeye ilave bir hizmet sunmadığı sürece, TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* Standardı uyarınca muhasebeleştirir.
- B31 Bir garantinin, müşteriye ürünün üzerinde anlaşılan şart ve özelliklere uygun olarak sağlanmasına ilave bir hizmet sunup sunmadığını değerlendirirken işletme aşağıdaki gibi faktörleri göz önünde bulundurur:
- (a) Garantinin kanunen zorunlu olup olmadığı —işletme garantiyi kanunen zorunlu olduğu için veriyorsa, bu kanunun varlığı taahhüt edilen garantinin bir edim yükümlülüğü olmadığını göstergesidir çünkü bu gibi düzenlemeler genellikle tüketiciyi ayıplı ürün satın alma risklerinden koruma amaçlıdır.
 - (b) Garanti kapsamı süresinin uzunluğu—kapsam süresi ne kadar uzun olursa taahhüt edilen garanti o süre kadar bir edim yükümlülüğüdür çünkü bu durum ürünün üzerinde anlaşılan şart ve özelliklere uygun olduğu güvencesine ilave bir hizmet sağlama ihtimalini artırır.
 - (c) İşletmenin yerine getirmeyi taahhüt ettiği hizmetlerin niteliği—bir ürünün üzerinde anlaşılan şart ve özelliklere uygunluğunu temin etmek için işletmenin belirli hizmetleri yapması gerekirse (örneğin ayıplı bir ürüne ilişkin iade nakliye hizmeti), bu hizmetlerin bir edim yükümlülüğüne yol açma ihtimali düşüktür.
- B32 Bir garantinin veya garantinin herhangi bir bölümünün müşteriye ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olmasının teminine ilave bir hizmet sunması durumunda, taahhüt edilen hizmet bir edim yükümlülüğüdür. Bu nedenle, işletme işlem fiyatını ürüne ve hizmete dağıtır. İşletmenin hem teminat türü bir garanti hem de hizmet türü bir garanti taahhüt ettiği ancak bunları ayrı ayrı muhasebeleştirmesi mümkün olmadığı durumda, işletme her iki garantiyi tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir.
- B33 Ürünlerinin hasara ya da zarara yol açması durumunda işletmenin tazminat ödemesini öngören bir kanun edim yükümlülüğüne yol açmaz. Örneğin bir üretici ürünlerini tüketicinin bir ürünü amaçlanan kullanımına uygun olarak kullanması sonucu (örneğin şahıslara ve mallarına) gelebilecek herhangi bir zarardan doğrudan üreticiyi sorumlu tutan bir hukuk sistemini benimsemiş bir bölgede satabilir. Benzer şekilde, işletmenin müşteriye ürünleriyle bağlantılı marka, patent, telif hakkı ve diğer hak ihlallerinden doğacak

yükümlülük ve zararlara karşı savunup tazmin etme taahhüdü de bir edim yükümlülüğüne yol açmaz. İşletme bu tip yükümlülükleri TMS 37 uyarınca muhasebeleştirir.

Asil & vekil bedelleri

- B34 Müşteriye mal veya hizmet tedariki sürecine başka bir tarafın dahil olması durumunda işletme bu tarafın taahhüdünün nitelik itibarıyla belirlenen mal veya hizmetlerin teminine ilişkin bir edim yükümlülüğü olup olmadığını (başka bir ifadeyle, işletmenin asil olup olmadığını) veya bu mal veya hizmetleri başkası adına temin edip etmediğini (başka bir ifadeyle, işletmenin aracı olup olmadığını) tespit eder.
- B35 İşletme müşteriye mal veya hizmetleri devretmeden önce taahhüt edilen mal veya hizmetleri kontrol ediyorsa asildir. Ancak işletme kanuni mülkiyeti müşteriye geçmeden önce yalnızca kısa bir süreliğine ürünün mülkiyetini elinde bulunduruyorsa, işletmenin asil sıfatıyla hareket etmesi gerekmez. Bir sözleşmede açıkça asil olduğu belirlenmiş işletme bir edim yükümlülüğünü bizzat kendi yerine getirebileceği gibi, bu yükümlülüğü kısmen veya tamamen adına tamamlaması için başka bir tarafı da (örneğin bir taşeronu) görevlendirebilir. Asil sıfatını taşıyan işletme edim yükümlülüğünü bizzat yerine getirdiğinde, devri gerçekleştirilen mal veya hizmetler karşılığı hak etmeyi beklediği bedelin brüt tutarı kadar hasılatı finansal tablolara alır.
- B36 İşletmenin edim yükümlülüğü başka bir tarafça mal veya hizmetlerin temin edilmesini sağlamaktan ibaret ise, işletme vekildir. Vekil olan bir işletme edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde, diğer taraf adına mal veya hizmetleri temin etmesi karşılığı hak etmeyi beklediği bedel veya komisyon tutarında hasılatı finansal tablolara alır. İşletmenin bedel veya komisyonu, karşı tarafa bu tarafça temin edilen mal veya hizmetler karşılığı tahsil ettiği bedeli ödedikten sonra kalan net bedel olabilir.
- B37 Bir işletmenin vekil olduğunun (ve dolayısıyla müşteriye temin edilmelerinden önce mal veya hizmeti kontrol etmediğinin) göstergeleri arasında aşağıdakiler yer alır:
- (a) sözleşmenin ifası sorumluluğu öncelikle başka bir tarafa aittir,
 - (b) mallar müşteri tarafından sipariş edilmeden önce ve edildikten sonra, sevkiyatları veya iadeleri sırasında işletmenin stok riski yoktur,
 - (c) işletmenin diğer tarafın mal veya hizmetlerine fiyat belirleme yönünde takdir hakkı yoktur ve dolayısıyla işletmenin bu mal veya hizmetlerden sağlayabileceği fayda sınırlıdır,
 - (d) işletmenin bedeli komisyon şeklindedir ve
 - (e) işletmenin diğer tarafın mal veya hizmetlerine karşılık müşteriden alınacak tutarla ilgili kredi riskine maruz kalması beklenmemektedir.
- B38 İşletmenin sözleşmeden doğan edim yükümlülüklerinin ve sözleşmeden doğan haklarının taahhüt edilen mal veya hizmeti müşteriye devretme konusundaki edim yükümlülüğünü yerine getirme zorunluluğu kalmayacak şekilde başka bir işletme tarafından üstlenilmesi veya devralınması (başka bir ifadeyle, işletmenin asil sıfatıyla hareket kabiliyetinin ortadan kalkması) durumunda işletme bu edim yükümlülüğüne ilişkin hasılatı finansal tablolara almaz. Bunun yerine işletme, diğer taraf adına bir sözleşme elde etme konusundaki edim yükümlülüğünü yerine getirmesine ilişkin hasılatı finansal tablolara alıp almamayı (başka bir ifadeyle, işletmenin vekil sıfatıyla hareket edip etmediğini) değerlendirir.

İlave mal veya hizmetler için müşteriye sunulan seçenekler

- B39 İlave mal veya hizmetleri bedelsiz veya indirimli elde etmek için müşteriye sunulan fırsatlar pek çok şekilde karımıza çıkar; satış teşvikleri, müşteri ödüllendirme kredileri (ya da puanları), sözleşme yenileme seçenekleri veya sonraki mal veya hizmet satışlarında sağlanacak diğer indirimler bunlar arasında yer alır.
- B40 Bir sözleşmede işletme müşterisine ilave mal veya hizmetler edinme seçeneği sunmuşsa, bu seçenek ancak müşteriye sözleşmeyi taraf sıfatıyla imzalamadıkça elde edemeyeceği maddi bir hak (örneğin, içinde bulunan coğrafi alan veya piyasadaki müşteri grubuna yönelik mal veya hizmetlerle ilgili olarak genelde verilen indirimlere ilave mahiyette bir indirim) sağlıyorsa bir edim yükümlülüğüne yol açar. Seçenek müşteriye maddi bir hak veriyorsa, hak sahibi müşteri işletmeye gelecekte alacağı mal veya hizmetler karşılığını peşin olarak öder ve işletme de bu hasılatı gelecekte teslim edeceği mal veya hizmetler devredildiğinde veya bu seçenek sona erdiğinde finansal tablolara alır.
- B41 Bir müşteri ilave bir mal veya hizmeti bu mal veya hizmetin müstakil satış fiyatını yansıtır bir bedel ile edinme seçeneğine sahip olduğu durumda, bu seçenek sadece geçmişteki bir sözleşmeyi taraf sıfatıyla imzalamakla kullanılmış olsa dahi, müşteriye maddi bir hak sağlamaz. Bu hallerde işletme bu Standart uyarınca sadece müşterinin ilave mal veya hizmet alma seçeneğini kullanması halinde muhasebeleştireceği bir pazarlama teklifi yapmıştır.

B42 74 üncü paragraf işletmenin işlem fiyatını görece bir müstakil satış fiyatı üzerinden edim yükümlülüklerine dağıtmasını gerektirir. Müşterinin ilave mal veya hizmetler edinme seçeneğine ilişkin müstakil satış fiyatı doğrudan gözlemlenemiyor ise işletme bunu tahmin yoluyla belirler. Bu tahmin müşterinin söz konusu seçeneği kullanması halinde elde edeceği indirimi aşağıdakilerin her ikisine göre düzeltilmiş şekilde yansıtır:

- (a) müşterinin seçeneği kullanmaması halinde alabileceği bir indirim ve
- (b) seçeneğin kullanılma olasılığı.

B43 Müşterinin sonraki mal veya hizmetleri edinme konusunda maddi bir hak sahibi olduğu durumda ve bu mal veya hizmetler sözleşmede kayıtlı esas mal veya hizmetlere benzer olup esas sözleşme hükümleri uyarınca temin edildiği durumda işletme bu seçeneğin müstakil satış fiyatının tahminine pratik bir alternatif olarak temin edilmesi beklenen mal veya hizmetlere ve bunlara karşılık tahsili beklenen bedele bakarak işlem fiyatını isteğe bağlı mal veya hizmetlere dağıtabilir. Genellikle bu tip seçenekler sözleşme yenilemeleri içindir.

Müşterilerin kullanılmamış hakları

B44 106 ncı paragraf uyarınca müşteriden bir ön ödeme aldıktan sonra işletme, gelecekte mal veya hizmetleri devretme veya devre hazır hale getirmeye ilişkin edim yükümlülüğüne karşılık olarak ön ödeme tutarında bir sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolara alır. İşletme söz konusu mal veya hizmetlerin devrini gerçekleştirip dolayısıyla edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde bu sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolardan çıkarır (ve hasılat finansal tablolara alınır).

B45 Müşterinin işletmeye yaptığı iade edilemeyen ön ödeme, müşteriye bir malı veya hizmeti gelecekte alma hakkı verir (ve işletmeye de bu mal veya hizmeti devre hazır etme yükümlülüğü verir). Bununla birlikte müşteri sözleşmeden doğan haklarının tamamını kullanmayabilir. Kullanılmayan bu haklara genellikle kırılma adı verilir.

B46 İşletme bir sözleşme yükümlülüğünde kırılma tutarı hak etmeyi bekliyorsa beklediği kırılma tutarını müşteri tarafından kullanılan haklara orantılı bir şekilde hasılat olarak finansal tablolara alır. İşletme bir kırılma tutarı hak etmeyi beklememesi durumunda, müşterinin kalan haklarını kullanma ihtimali azaldığı zaman beklenen kırılma tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır. İşletmenin bir kırılma tutarına hak kazanmayı bekleyip beklemediğini tespit etmek üzere işletme değişken bedeli sabitleyen tahminlere ilişkin 56–58 paragrafları hükümlerini dikkate alır.

B47 İşletme başka bir tarafa, örneğin yürürlükteki sahipsiz mülkiyet yasaları uyarınca bir kamu işletmesi, devretmekle yükümlü olduğu müşterinin kullanılmamış haklarına istinaden tahsil edilmiş bir bedeli, yükümlülük olarak (hasılat değil) finansal tablolara alır.

İade edilemeyen peşin ödenen ücretler (ve bir kısım ilgili masraflar)

B48 Bazı sözleşmelerde işletme müşteriye sözleşme başlangıç tarihinde veya yakın tarihlerde iade edilemeyen peşin ödenen bir ücret yükler. Sağlık kulübü üyelik sözleşmelerinde yer alan katılım ücretleri, telekom sözleşmelerindeki hizmet aktivasyon ücretleri, bazı hizmet sözleşmelerindeki kurulum ücretleri ile tedarik sözleşmelerindeki başlangıç ücretleri bunlara örnektir.

B49 Bu tip sözleşmelerde edim yükümlülüklerinin tespiti amacıyla işletme taahhüt edilen bir mal veya hizmetin devri ile ilişkili bir ücret olup olmadığını değerlendirir. Birçok durumda, her ne kadar iade edilemeyen peşin ödenen bir ücret işletmenin sözleşmeyi ifa etmek için sözleşme başlangıç tarihinde veya yakın tarihlerde üstlenmesi gerekli görülmüş bir faaliyet ile ilişkili olsa da, bu faaliyet müşteriye taahhüt edilmiş bir malın veya hizmetin devri sonucunu doğurmaz (bkz. 25 inci paragraf). Bunun aksine peşin ödenen ücret gelecekte temin edilecek mal veya hizmetler karşılığı bir avans ödemesi niteliğindedir ve dolayısıyla gelecekte bu mal veya hizmetler sunulduğunda hasılat olarak finansal tablolara alınır. Hasılatı finansal tablolara alma dönemi, işletmenin müşterisine sözleşmeyi yenileme seçeneği vermesi ve bu seçeneğin müşteriye B40 paragrafında açıklanan şekilde bir maddi hak sağlaması durumunda ilk sözleşme süresini aşar.

B50 İade edilemeyen peşin ödenen ücret bir mal veya hizmet ile ilişkili ise, işletme bu mal veya hizmeti 22–30 paragrafları uyarınca ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirip muhasebeleştirmeyeceğini değerlendirir.

B51 İşletme bir sözleşmenin kurulması kapsamında katlandığı maliyetleri tazmin etmek amacıyla (veya 25 inci paragrafta açıklanan diğer idari işlemler karşılığı) iade edilemeyen bir ücreti kısmen fatura edebilir. Eğer bu sözleşme kurma faaliyetleri bir edim yükümlülüğünü karşılamıyor ise, işletme bu faaliyetleri (bağımlı maliyetleriyle birlikte) B19 paragrafı uyarınca ilerlemenin ölçümü sırasında dikkate almaz. Bunun nedeni

sözleşme kurma faaliyetleri maliyetlerinin hizmetlerin müşteriye ulaştırılmasını yansıtmamasıdır. İşletme sözleşme kurma kapsamında katlandığı maliyetlerin 95 inci paragraf uyarınca finansal tablolara alınan bir varlık meydana getirip getirmediğini değerlendirir.

Lisanslama

- B52 Lisans bir müşterinin işletmenin fikri mülkiyet haklarına iştirak haklarını belirler. Fikri mülkiyet lisansları, herhangi bir sınırlama olmaksızın, aşağıdakilerden herhangi birini içerebilir:
- (a) yazılım ve teknoloji,
 - (b) sinema filmleri, müzik ve diğer medya ve eğlence ürünleri,
 - (c) satış hakları ve
 - (d) patent, marka ve telif hakları.
- B53 Müşterisine lisans verme taahhüdüne ilave olarak işletme başka mal veya hizmetler vermeyi de taahhüt edebilir. Bu taahhütler sözleşmede açıkça belirtilebileceği gibi, işletmenin ticari teamüllerinden, yayınlanmış politika ve özel beyanlarından çıkarım yoluyla da anlaşılabilir (bkz. 24 üncü paragraf). Diğer sözleşme türlerinde olduğu gibi, müşteriyle yapılan bir sözleşmede diğer taahhüt konusu mal veya hizmetlere ilave bir lisans verilmesi taahhüdü yer alması halinde, işletme sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin her birini tespit amacıyla 22–30 paragrafları hükümlerini uygular.
- B54 Lisans verme taahhüdü 26–30 paragrafları uyarınca sözleşmede taahhüt edilmiş diğer mal veya hizmetlerden farklı değilse, işletme lisans verme taahhüdü ile diğer taahhüt edilen mal veya hizmetleri birlikte tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. Sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı olmayan lisanslama örnekleri arasında aşağıdakiler yer alır:
- (a) maddi bir malın bileşenini oluşturan ve bu malın işlevlerini tamamlayan bir lisans ve
 - (b) müşteriye sadece ilgili hizmetle birlikte fayda elde etme olanağı tanıyan bir lisans (örneğin işletme tarafından müşteriye lisans verilmesi suretiyle içeriğe erişim imkânı sağlayan çevrim içi hizmet)
- B55 Lisans farklı değilse işletme, edim yükümlülüğünün (ki buna taahhüt edilen lisans da dahil edilir) zamanla veya zamanın belirli bir anında yerine getirilen bir yükümlülük olup olmadığına karar vermek için 31–38 paragrafları hükümlerini uygular.
- B56 Lisans verme taahhüdü sözleşme kapsamında taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı ise ve dolayısıyla lisans verme taahhüdü ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturuyorsa, işletme lisansın müşteriye zamanla veya zamanın belirli bir anında devredilip devredilmediğine karar verir. Bu kararı verirken işletme müşterisine lisans verme taahhüdünün niteliğinin müşteriye aşağıdakilerden birini verme taahhüdü olup olmadığını dikkate alır:
- (a) lisans dönemi boyunca var olduğu gibi işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı veya
 - (b) lisansın verildiği belirli bir zamanda olduğu gibi işletmenin fikri mülkiyetini kullanma hakkı.

İşletme taahhüdünün niteliğinin belirlenmesi

- B57 İşletmenin lisans verme taahhüdünün müşteriye işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı mı yoksa işletmenin fikri mülkiyetini kullanma hakkı mı verdiğini belirlemek için işletme, müşterinin lisansın verildiği tarihte bu lisanstan doğrudan yararlanıp yararlanmadığını ve sağladığı kalan faydaların tamamını büyük ölçüde elde edip edemediğini dikkate alır. Müşterinin haklarının bulunduğu fikri mülkiyette lisans dönemi boyunca değişiklikler olması durumunda müşteri lisansın verildiği tarihte lisanstan doğrudan faydalanmaz ve sağladığı kalan faydaların tamamını önemli ölçüde elde edemez. Fikri mülkiyet, işletmenin kendi fikri mülkiyetine müdahil olmaya devam etmesi ve müşterinin haklarının bulunduğu fikri mülkiyeti önemli ölçüde etkileyen faaliyetler yürütmesi durumunda değişecektir (ve dolayısıyla da müşterinin lisansın kontrolünü ele geçirme zamanına ilişkin değerlendirmesini etkiler). Bu durumlarda lisans müşteriye işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı verir (bkz. B58 paragrafı). Bunun aksine, müşterinin haklarının bulunduğu fikri mülkiyette hiçbir değişim olmaması durumunda müşteri lisansın verildiği tarihte bu lisanstan doğrudan faydalanabilir ve sağladığı kalan faydaların tamamını elde edebilir (bkz. B61 paragrafı). Bu durumlarda işletme tarafından yürütülen faaliyetler sadece işletmenin kendisine ait varlıkta (başka bir ifadeyle, temelindeki fikri mülkiyette) değişiklik yapar ki bu durum işletmenin gelecekte lisans verebilmesini etkileyebilir; öte yandan, bu faaliyetler lisansın neyi sağladığının veya müşterinin neyi kontrol ettiğinin belirlenmesini etkilemez.
- B58 İşletmenin lisans verme taahhüdünün niteliği aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı verme taahhüdüdür:

- (a) sözleşmenin işletmenin müşterinin sahip olduğu fikri mülkiyet haklarını önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerde bulunmasını öngörmesi veya müşterinin makul bir şekilde bunu beklemesi (bkz. B59 paragrafı),
- (b) lisans ile sağlanan hakların müşteriyi doğrudan işletmenin B58(a) paragrafında tanımlanan faaliyetlerinin olumlu veya olumsuz etkilerine maruz bırakması ve
- (c) bu faaliyetler meydana geldikçe müşteriye bir mal veya hizmet devri sonucunu doğurmaması (bkz. 25 inci paragraf).
- B59 Müşterinin haklı gerekçelere dayalı olarak işletmenin fikri mülkiyetini önemli ölçüde etkileyen faaliyetler yürüteceği beklentisini gösteren faktörler arasında işletmenin ticari teamülleri, yayımlanmış politikaları veya özel beyanları yer alır. Belirleyici olmamakla birlikte, müşterinin haklarının bulunduğu fikri mülkiyete ilişkin olarak işletme ve müşteri arasında paylaşılan bir iktisadi menfaatin varlığı da müşterinin işletmenin bu gibi faaliyeti yürüteceğine dair haklı beklenti içerisinde olabileceğini gösterebilir.
- B60 B58 paragrafında düzenlenen şartların karşılanması durumunda işletme, lisans verme taahhüdünü zamanla yerine getirilen bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir çünkü müşteri işletmenin fikri mülkiyetine erişim sağlama ediminden doğan faydayı edim ifa edildiği sırada almakta ve tüketmektedir (bkz. 35(a) paragrafı). İşletme erişim sağlamak için bu edim yükümlülüğünü tamamen yerine getirmesine yönelik ilerlemesini ölçmek amacıyla uygun yöntem belirlerken 39–45 paragrafları hükümlerini uygular.
- B61 B58 paragrafındaki şartlar karşılanmıyorsa, işletmenin fikri mülkiyetini kullanma hakkına ilişkin taahhüdün niteliği, fikri mülkiyet (gerek şekil olarak gerekse işlev olarak) var olmaya devam ettiği sürece, lisansın verildiği tarihte kullanma hakkına yönelik bir taahhüttür. Başka bir ifadeyle müşteri, lisans devrinin gerçekleştiği tarihte lisansın doğrudan faydalanabilir ve ondan doğan kalan faydaların tamamını büyük ölçüde elde edebilir. İşletme, fikri mülkiyetinin kullanım hakkını verme taahhüdünü bu tarihte yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. İşletme, müşteriye lisans devrinin yapıldığı tarihi belirlemede 38 inci paragraf hükümlerini uygular. Ancak, işletmenin fikri mülkiyetini kullanma hakkı veren bir lisansı müşterinin kullanabileceği ve bu lisansın faydalanabileceği dönemin başlamasından önce bu lisansla ilgili hasılat finansal tablolara alınamaz. Örneğin, bir yazılım lisans süresi işletmenin müşteriye yazılımı derhâl kullanmasını sağlayacak kodu vermesinden (ya da başka türlü temin etmesinden) önce başlıyorsa, işletme bu kod verilmeden (ya da başka türlü temin edilmeden) önce hasılatı finansal tablolara almaz.
- B62 İşletme, bir lisansın fikri mülkiyetine erişim hakkı mı yoksa onu kullanma hakkı mı verdiğini tespit ederken aşağıdaki faktörleri göz ardı eder:
- (a) Zaman, coğrafi bölge ya da kullanım kısıtlamaları—bu kısıtlamalar işletmenin edim yükümlülüğünü zamanla mı yoksa belirli bir tarihte ya da tarih aralığında mı yerine getirdiğini tespititten ziyade, taahhüt edilen lisansın özelliklerini tanımlar.
- (b) İşletme tarafından fikri mülkiyet için geçerli bir patente sahip olunduğuna ve bu patentin yetkisiz kullanıma karşı korunacağına ilişkin verilen güvenceler—patent hakkının korunmasına ilişkin bir taahhüt edim yükümlülüğü değildir, çünkü bir patentin korunması fiili, işletmenin fikri mülkiyet varlıklarının değerini korur ve müşteriye devredilen lisansın sözleşmede taahhüt edilen lisansı karşıladığına dair teminat verir.

Satış bazlı ya da kullanım bazlı isim hakları

- B63 56–69 paragrafları hükümlerine bağlı kalınsızın işletme, fikri mülkiyetine ilişkin bir lisans karşılığı taahhüt edilen satış bazlı ya da kullanım bazlı isim hakkına ilişkin hasılatı ancak aşağıdakilerden hangisi daha sonra meydana geliyorsa veya (geldikçe) onun meydana geldiği tarihte finansal tablolara alır:
- (a) sonradan satış ya da kullanımın meydana gelmesi ve
- (b) satış bazlı veya kullanım bazlı isim hakkının bir kısmının veya tamamının dağıtıldığı edim yükümlülüğünün yerine getirilmiş (ya da kısmen yerine getirilmiş) olması.

Geri alım anlaşmaları

- B64 Geri alım anlaşması, bir işletmenin bir varlığı sattığı ve aynı zamanda (aynı sözleşmede veya başka bir sözleşme) bu varlığı geri alma taahhüdü verdiği ya da buna ilişkin seçeneğe sahip olduğu bir sözleşmedir. Geri alınan varlık başlangıçta müşteriye satılan varlık, gerçekte bu varlığa özdeş bir varlık veya başlangıçta satışı yapılan varlığın bileşeni veya parçası olan başka bir varlık olabilir.
- B65 Geri alım anlaşmaları genellikle üç şekilde karşımıza çıkar:
- (a) işletmenin varlığı geri alma yükümlülüğünü düzenleyen anlaşma (vadeli işlem),

- (b) işletmenin varlığı geri alma hakkını düzenleyen anlaşma (bir alım opsiyonu) ve
- (c) işletmenin müşteri tarafından talep edilmesi üzerine varlığı satın alma yükümlülüğünü düzenleyen anlaşma (bir satım opsiyonu).

Vadeli işlem ya da alım opsiyonu

- B66 İşletme, varlığı geri alma yükümlülüğüne ya da hakkına sahipse (bir vadeli işlem ya da alım opsiyonu aracılığıyla), müşteri varlığın kontrolünü elde edemez çünkü her ne kadar varlığın fiziki zilyetliğini elinde bulundursa da, müşterinin bu varlığı doğrudan kullanması ve sağladığı kalan faydaların tamamını elde edebilmesi sınırlıdır. Bunun doğrudan sonucu olarak işletme sözleşmeyi aşağıdaki şekillerden biri uyarınca muhasebeleştirir:
- (a) işletme, varlığı ilk satış bedelinden daha düşük bir tutardan geri alabilir ya da almalı ise, TMS 17 *Kiralama İşlemleri* Standardı uyarınca bir kiralama işlemi veya
 - (b) işletme, varlığı ilk satış bedeline eşit ya da bu bedelden yüksek bir tutardan geri alabilir ya da almalı ise, B68 paragrafı uyarınca imzalanan bir finansman anlaşması.
- B67 Geri alım bedeli satış bedeli ile karşılaştırılırken işletme paranın zaman değerini dikkate alır.
- B68 Geri alım anlaşmasının bir finansman anlaşması olması durumunda, işletme varlığı finansal tablolara almaya devam eder ve ayrıca müşteriden aldığı bedel için de bir finansal yükümlülüğü finansal tablolara alır. İşletme müşteriden tahsil edilen bedel ile müşteriye ödenecek bedel arasındaki farkı faiz olarak ve mümkünse, işlem maliyeti ya da elde tutma (örneğin, sigorta) maliyeti olarak finansal tablolara alır.
- B69 Opsiyon süresinde kullanılmazsa işletme, yükümlülüğü finansal tablo dışı bırakır ve hasılatı finansal tablolara alır.

Satım opsiyonu

- B70 İşletme müşterinin talebi üzerine varlığı ilk satış bedelinden daha düşük bir bedelden geri almakla yükümlüyse (satım opsiyonu) sözleşme başlangıcında müşterinin bu hakkı kullanmak için önemli miktarda iktisadi teşviki olup olmadığını göz önünde bulundurur. Bu hakkın müşteri tarafından kullanılması müşterinin, belirli bir varlığın bir süreliğine kullanım hakkı karşılığı işletmeye fiili bir bedel ödemesi sonucunu doğurur. Dolayısıyla, müşteri bu hakkı kullanmak yolunda önemli bir iktisadi teşvike sahip ise, işletme anlaşmayı TMS 17 uyarınca bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirir.
- B71 Müşterinin bir hakkı kullanma hususunda önemli iktisadi teşvike sahip olup olmadığını tespit etmek için işletme, varlığın geri alım tarihindeki geri alım bedeli ile beklenen piyasa değeri arasındaki ilişkinin ve söz konusu hak sona erinceye kadar geçen süre gibi çeşitli faktörleri göz önünde bulundurur. Örneğin, eğer geri alım bedelinin varlığın piyasa değerini önemli ölçüde aşması bekleniyorsa, bu durum müşterinin satım opsiyonunu kullanma yolunda önemli bir iktisadi teşvike sahip olduğunun göstergesidir.
- B72 Müşteri, varlığın ilk satış bedelinin altında bir bedelden satış hakkını kullanmak yolunda önemli bir iktisadi teşvike sahip değilse, işletme anlaşmayı B20–B27 paragraflarında belirtildiği gibi iade hakkıyla ürün satışıymış gibi ele almak suretiyle muhasebeleştirir.
- B73 Varlığın geri alım bedeli, ilk satış bedeline eşit ya da daha yüksek ve varlığın beklenen piyasa değerinin üzerinde ise, sözleşme aslında bir finansman anlaşmasıdır, dolayısıyla da, B68 paragrafında belirtildiği şekilde muhasebeleştirilir.
- B74 Varlığın geri alım bedeli, ilk satış bedeline eşit veya daha yüksek ancak, varlığın beklenen piyasa değerine eşit veya bu değerden düşük ise ve müşteri bu hakkın kullanımı hususunda önemli iktisadi bir teşvike sahip değilse, işletme anlaşmayı B20–B27 paragraflarında belirtildiği şekilde iade hakkıyla bir ürün satışıymış gibi muhasebeleştirir.
- B75 Geri alım bedeli satış bedeli ile karşılaştırılırken işletme paranın zaman değerini dikkate alır.
- B76 Opsiyon süresinde kullanılmazsa işletme, yükümlülüğü finansal tablo dışı bırakır ve hasılatı finansal tablolara alır.

Konsinye mal anlaşmaları

- B77 İşletme son kullanıcılara satış amacıyla (bir bayi ya da dağıtıcı gibi) diğer bir tarafa ürün teslim ettiğinde, diğer tarafın teslimatın gerçekleştiği tarih itibarıyla ürünün kontrolünü ele geçirip geçirmediğini değerlendirir. Diğer bir tarafa teslim edilmiş olan bir ürün, diğer taraf ürünün kontrolünü ele geçirmemişse, bir konsinye mal anlaşması kapsamında elde tutulabilir. Buna bağlı olarak, teslim edilen ürün konsinye mal olarak elde tutuluyorsa işletme, ürünün diğer tarafa teslimine ilişkin hasılatı finansal tablolara almaz.

- B78 Anlaşmanın bir konsinye mal anlaşması olup olmadığının göstergeleri arasında, sınırlama olmaksızın, aşağıdakiler yer alır:
- (a) ürünün bayinin bir müşterisine satışı gibi belirli bir olay gerçekleşinceye veya belirlenmiş bir süre sona erinceye kadar işletme kontrolünde olması,
 - (b) işletme ürünün iadesini isteyebilir veya üçüncü bir tarafa (başka bir bayi gibi) devrini isteyebilir ve
 - (c) bayinin ürün bedelini ödeme hususunda koşulsuz bir yükümlülüğünün bulunmaması (her ne kadar bir depozito ödemesi gerekli olabilse de).

Faturala-elde tut anlaşmaları

- B79 Faturala-elde tut anlaşması, işletmenin müşteri adına ürünün faturasını düzenlemesi ancak bu ürünün fiziki zilyetliğini gelecekte belirli bir zamanda müşteriye devredinceye kadar muhafaza etmesini öngören bir sözleşmedir. Örneğin bir müşteri ürünü alabilecek yeri olmadığı için ya da üretim planındaki aksaklıklar nedeniyle işletmeye böyle bir sözleşme yapma talebinde bulunabilir.
- B80 İşletme müşterinin ürünün kontrolünü ne zaman ele geçirdiğini değerlendirerek ürünü devretme hususundaki edim yükümlülüğünü ne zaman yerine getirdiğini tespit eder (bkz. 38 inci paragraf). Bazı sözleşmelerde kontrol, sözleşme şartlarına bağlı olarak (ki bunlara teslimat ve sevkiyat hükümleri dahil kabul edilir) ya ürün müşterinin olduğu yere teslim edildiğinde ya da sevk edildiğinde karşı tarafa geçmiş kabul edilir. Ancak, bazı sözleşmelerde müşteri ürün hala işletmenin fiziki zilyetliğinde olsa dahi ürünün kontrolünü ele geçirebilir. Böyle bir durumda, müşteri, her ne kadar ürünün fiziki zilyetliğini alma hakkını kullanmama kararı almış olsa da, ürünü doğrudan kullanabilmektedir ve üründen sağlanan kalan faydaların tamamını elde edebilmektedir. Dolayısıyla ürün işletme kontrol etmez. Bunun aksine işletme müşteriye, varlık üzerinde saklama hizmetleri verir.
- B81 38 inci paragraf hükümlerinin uygulanmasına ilave olarak, bir müşterinin bir faturala-elde tut anlaşması kapsamında bir ürünün kontrolünü ele alabilmesi için aşağıdaki şartların tamamı karşılanmış olmalıdır:
- (a) faturala-elde tut anlaşmasının gerekçesi somut olmalıdır (örneğin anlaşma müşteri talebi üzerine yapılmış olmalıdır),
 - (b) ürün müşteriye ait olarak ayrıca tanımlanmalıdır,
 - (c) ürün müşteriye fiziki olarak devredilmeye hazır olmalıdır ve
 - (d) işletme ürünü kullanamamakta veya başka bir müşterisine yönlendirememektedir.
- B82 İşletme, bir ürünün faturala-elde tut temelinde satışına ilişkin hasılatı finansal tablolara alırsa, 73–86 paragrafları uyarınca işlem fiyatının bir kısmını dağıtacağı 22–30 paragrafları uyarınca kalan edim yükümlülüklerinin (örneğin, saklama hizmetlerine ilişkin) olup olmadığını değerlendirir.

Müşterinin varlığı kabulü

- B83 38(e) paragrafı uyarınca bir varlığın müşteri tarafından kabul edilmesi o müşterinin varlığın kontrolünü ele geçirdiğinin göstergesi olabilir. Müşterinin kabulüne ilişkin maddeler, bir mal veya hizmetin istediği ve üzerinde anlaşılan şart ve özellikleri sağlamaması durumunda müşteriye sözleşmeyi iptal etme ya da işletmeden durumu telafi edici işlem yapılmasını talep etme imkânı verir. İşletme bu gibi maddeleri, bir mal veya hizmetin kontrolü müşteriye geçtiği zamanı değerlendirirken dikkate alır.
- B84 İşletme bir mal veya hizmetin kontrolünün sözleşmede üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olarak müşteriye devredildiğini objektif bir şekilde tespit edebiliyorsa, müşterinin varlığı kabulü işletmenin bu mal veya hizmetin müşterinin kontrolüne geçtiği zamana ilişkin tespitini etkilemeyecek bir işlemdir. Örneğin, müşterinin varlığı kabul şartları belirli ölçü ve ağırlık özelliklerini temel alıyorsa, işletme müşteri kabulüne ilişkin teyidin eline geçmesinden önce bu şartların karşılanıp karşılanmadığını tespit edebilir. İşletmenin benzer mal veya hizmetlere ilişkin sözleşmelerle ilgili deneyimi de bir mal veya hizmetin sözleşmede üzerinde anlaşılan şart ve özelliklere sahip olacak şekilde müşteriye temin ve teslim edildiğine delil teşkil edebilir. Müşterinin varlığı kabulünden önce hasılat finansal tablolara alınırsa, işletme kalan bir edim yükümlülüğünün (örneğin teçhizat montajı gibi) olup olmadığını göz önünde bulundurmak ve varsa bunları ayrıca muhasebeleştirilmesi gerekip gerekmediğini değerlendirmek zorundadır.
- B85 Ancak işletmenin bir mal veya hizmetin kontrolünü sözleşmede üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olarak müşteriye devredildiğini objektif bir şekilde tespit edemediği durumda, işletme müşteri kabul tutanağı eline geçinceye kadar kontrolün müşteriye geçtiğini saptayamayabilir. Bunun nedeni, bu durumda işletme müşterinin mal veya hizmeti doğrudan kullanabildiğini ve sağladığı kalan faydaların tamamını elde edebildiğini tespit edememektedir.

- B86 İşletme bir müşterisine deneme ya da değerlendirme amacıyla ürün teslimatı yaptığı ve müşteri bu deneme süresi dolana kadar herhangi bir ücret ödemeyi taahhüt etmediği durumda, ürünün kontrolü ürün müşteri tarafından kabul edilinceye veya deneme süresi sona erinceye kadar müşteriye geçmez.

Ayrıştırılmış hasılatın açıklanması

- B87 114 üncü paragraf işletmenin müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan hasılatı, hasılatın ve nakit akışlarının nitelik, tutar, zamanlama ve belirsizliğinin iktisadi faktörlerce nasıl etkilendiğini gösteren kategorilere ayrıştırmasını gerektirmektedir. Bunun sonucu olarak, işletmenin hasılatının ne kadarının burada yer alan açıklamaların amaçları doğrultusunda ayrıştırılacağı, işletmenin müşterileriyle yaptığı sözleşmelerle ilgili durum ve şartlara bağlıdır. Bazı işletmeler hasılatın ayrıştırılması hususunda 114 üncü paragrafta belirlenen amacı karşılamak için birden fazla kategoriye birlikte kullanma gereği duyabilir. Diğer işletmeler hasılatı ayrıştırmak için sadece bir kategori kullanarak bu amaca ulaşabilir.
- B88 Hasılatın ayrıştırılması amacıyla kullanılacak kategoriye (ya da kategorileri) belirlerken işletme, diğer amaçlarla sunulan hasılatla ilişkin bilgileri nasıl sunacağını, aşağıdaki bilgilerin tamamını kapsayacak şekilde değerlendirir:
- (a) finansal tablolar dışında (örneğin, gelirlere ilişkin açıklamalarda, yıllık raporlarda ya da yatırımcı sunumlarında) sunulan açıklamalar,
 - (b) faaliyet kollarının finansal verimini değerlendirmek üzere karar almaya yetkili baş işletme sorumlusu tarafından düzenli olarak gözden geçirilen bilgiler ve
 - (c) B88(a) ve (b) paragrafında tanımlanan bilgi türlerine benzer olup işletme veya işletmenin finansal tablolarının kullanıcıları tarafından işletmenin mali performansını değerlendirmek ya da kaynak dağıtımına ilişkin kararlar almak için kullanılan diğer bilgiler.
- B89 Buna uygun olabilecek kategorilerin örnekleri arasında, sınırlama olmaksızın aşağıdakilerin tamamı sayılabilir:
- (a) mal veya hizmetin türü (örneğin ana ürün grubu),
 - (b) coğrafi bölge (örneğin, ülke ya da bölge),
 - (c) müşteri piyasası veya türü (örneğin, kamu ve özel müşteriler),
 - (d) sözleşme türü (örneğin, sabit fiyatlı ve süre-ve-malzeme bazlı sözleşmeler),
 - (e) sözleşme süresi (örneğin, kısa vadeli ve uzun vadeli sözleşmeler),
 - (f) mal veya hizmetlerin devir zamanı (örneğin, zamanın belirli bir anında müşterilere devredilen mal veya hizmetlerden hasılat ve zamanla devredilen mal veya hizmetlerden hasılat) ve
 - (g) satış kanalları (örneğin, tüketicilere doğrudan satılan mallar ile aracılar vasıtasıyla satılan mallar).

Ek C**Yürürlük tarihi ve geçiş**

Bu ek Standardın ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleri ile aynı düzeydedir.

Yürürlük tarihi

- C1 İşletme bu Standardı 1 Ocak 2017 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

Geçiş

- C2 C3–C8 paragraflarında yer alan geçiş hükümlerinin amaçları çerçevesinde:
- (a) ilk uygulama tarihi işletmenin bu Standardı ilk defa uyguladığı raporlama döneminin başlangıcıdır ve
 - (b) tamamlanmış bir sözleşme, işletmenin TMS 11 *İnşaat Sözleşmeleri* ve TMS 18 *Hasılat* Standartları ve ilgili Yorumlar uyarınca tanımlanan mal veya hizmetlerin tamamını devrettiği bir sözleşmedir.
- C3 İşletme bu Standardı aşağıdaki iki yöntemden birini kullanarak uygular:
- (a) C5 paragrafındaki uygun yöntemlere bağlı kalınarak TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar* Standardı uyarınca sunulan her geçmiş raporlama dönemi için geriye dönük olarak ya da
 - (b) C7–C8 paragrafları uyarınca ilk uygulama tarihinde muhasebeleştirilen bu Standardı ilk defa uygulamanın kümülatif etkisiyle geriye dönük olarak.
- C4 TMS 8'in 28 inci paragrafı hükümlerine bağlı kalınmaksızın, bu Standart ilk kez uygulandığında, işletmenin yalnızca bu Standardın ilk kez uygulandığı yıllık dönemden bir önceki döneme ilişkin ('bir önceki döneme') TMS 8'in 28(f) paragrafında öngörülen sayısal bilgileri, ancak işletmenin bu Standardı C3(a) paragrafı uyarınca geriye dönük olarak uygulaması durumunda, sunması yeterlidir. İşletme zorunlu olmamakla birlikte, söz konusu bilgiyi cari dönem için veya daha önceki karşılaştırmalı dönemler için de sunabilir.
- C5 İşletme bu Standardı C3(a) paragrafı uyarınca geriye dönük uyguladığında aşağıdaki pratik yöntemlerden birini ya da daha fazlasını kullanabilir:
- (a) tamamlanmış sözleşmeler için, işletmenin aynı yıllık raporlama dönemi içerisinde tamamlanıp sonuçlanan sözleşmeleri yeniden beyan etmesi gerekmez,
 - (b) değişken bedelli tamamlanmış sözleşmeler için, işletme kıyaslanabilir raporlama dönemleri içerisindeki değişken bedel tutarlarına ilişkin tahminlerden ziyade, sözleşme tarihindeki işlem bedelini kullanabilir ve
 - (c) ilk uygulama tarihinden önce sunumu yapılan tüm raporlama dönemleri için işletme kalan edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin tutarını ve işletmenin söz konusu bu tutarı ne zaman hasılat olarak finansal tablolara almayı öngördüğünü açıklamak zorunda değildir (bkz. 120 nci paragraf).
- C6 İşletmenin kullandığı C5 paragrafında yer alan pratik yöntemlerle ilgili olarak, işletme söz konusu yöntemi sunum yapılan tüm raporlama dönemleri içerisinde yaptığı tüm sözleşmelere tutarlı bir şekilde uygular. Buna ilave olarak, işletme aşağıdaki bilgilerin tamamını açıklar:
- (a) kullanılan yöntemler ve
 - (b) makul ölçüde mümkün olan bu yöntemlerden her birinin uygulamasının tahmini etkisine ilişkin nitel bir değerlendirme.
- C7 İşletme bu Standardı C3(b) paragrafı uyarınca geriye dönük olarak uygulamayı tercih ederse, bu Standardı ilk defa uygulamanın kümülatif ilk uygulama tarihini de kapsayan yıllık raporlama döneminin geçmiş yıllar karlarının (ya da uygun görülecek diğer bir öz kaynak bileşeninin) açılış bakiyesinde fark düzeltmesi olarak finansal tablolara alır. Bu geçiş yöntemi uyarınca işletme bu Standardı sadece ilk uygulama tarihi itibarıyla tamamlanmış olmayan (örneğin işletme açısından 1 Ocak 2017 tarihi ile 31 Aralık yılsonu arasında tamamlanmayan) sözleşmelere geriye dönük olarak uygular.

- C8 İlk uygulama tarihini kapsayan raporlama dönemleri için işletme, bu Standardın C3(b) paragrafı uyarınca geriye dönük olarak uygulanması durumunda aşağıdaki ilave açıklamaların her ikisini birden yapar:
- (a) değişiklik öncesi yürürlükteki TMS 11, TMS 18 Standartları ve ilgili Yorumlar ile bu Standardın uygulanması karşılaştırıldığında cari raporlama dönemi içerisinde her finansal tablo kaleminin etkilene miktarı ve
 - (b) C8(a) da tanımlanan önemli değişikliklerin gerekçelerine ilişkin bir açıklama.

TFRS 9’a Göndermeler

- C9 İşletme bu Standardı uygulamakla birlikte henüz TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını uygulamaya geçmediyse, bu Standartta TFRS 9’a yapılan herhangi bir gönderme, TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme* Standardına yapılmış birer gönderme olarak yorumlanır.

Diğer Standartların İptali

- C10 Bu Standart aşağıdaki Standartların yerini alır:
- (a) TMS 11 *İnşaat Sözleşmeleri*,
 - (b) TMS 18 *Hasılat*,
 - (c) TFRS Yorum 13 *Müşteri Sadakat Programları*,
 - (d) TFRS Yorum 15 *Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları*,
 - (e) TFRS Yorum 18 *Müşterilerden Varlık Transferleri* ve
 - (f) TMS Yorum 31 *Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri*.