TFRS 15

MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*" 01/01/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15
Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Amaç

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

Amacın Gerçekleştirilmesi

2 1'inci paragrafta belirlenen amacın gerçekleştirilmesi açısından bu Standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır.

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

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

Kapsam

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

(a) TFRS 16 *Kiralamalar* kapsamındaki kiralama sözleşmeleri,

(b) TFRS 4 *Sigorta Sözleşmeleri* kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,

(c) TFRS 9 *Finansal Araçlar*, TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*, TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*, TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar* ve TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,

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

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

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

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

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

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

Finansal Tablolara Alma

Sözleşmenin Tanımlanması

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sözleşmelerin Birleştirilmesi

17 İşletme, aşağıdaki şartlardan en az birinin karşılanması durumunda, aynı müşteri (ya da bu müşterinin ilişkili tarafları) ile aynı veya yakın zamanlarda yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirir:

(a) Sözleşmenin tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmesi,

(b) Bir sözleşme karşılığında ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine 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 oluşturması.

Sözleşme Değişiklikleri

18 Sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında veya fiyatında (veya her ikisinde) taraflarca onaylanan değişikliktir. Bazı sektörlerde ve bölgelerde sözleşme değişikliği; değişiklik talimatı, varyasyon veya düzeltme olarak da tanımlanabilmektedir. Sözleşme değişikliği, hukuken icra edilebilir mevcut hak ve yükümlülükleri değiştiren ya da hukuken icra edilebilir yeni hak ve yükümlülükler doğuran değişiklik taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir. Sözleşme değişikliği yazılı, sözlü veya ticari teamüllere uygun başka bir şekilde onaylanabilir. Taraflar sözleşme değişikliğini onaylamamış ise işletme, değişiklik onaylanana kadar bu Standardı mevcut sözleşmeye uygulamaya devam eder.

19 Sözleşme tarafları arasında değişikliğin kapsamı veya fiyatıyla (veya her ikisiyle) ilgili bir anlaşmazlık olması veya tarafların sözleşmenin kapsamında yapılan bir değişikliği onaylamaları ancak buna göre fiyatta yapılması gereken değişikliği belirlememiş olmaları durumunda dâhi sözleşme değişikliğinden söz edilebilir. Sözleşme değişikliği sonucu ortaya çıkan veya değiştirilen hak ve yükümlülüklerin hukuken icra edilebilir olup olmadığının belirlenmesinde işletme, sözleşme hükümleri ve diğer kanıtlar dâhil tüm ilgili durum ve şartları dikkate alır. Tarafların, sözleşmenin kapsamında yapılan bir değişikliği onaylamaları ancak buna göre fiyatta yapılması gereken değişikliği belirlememiş olmaları durumunda işletme, sözleşme değişikliğinden dolayı işlem bedelinde oluşacak değişikliği, değişken bedelin tahmin edilmesi açısından 50–54 paragrafları, değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması açısından ise 56–58 paragrafları uyarınca tahmin eder.

20 İşletme, aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte mevcut olması durumunda, sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirir:

(a) Taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlere (26–30 paragrafları uyarınca) ekleme yapılması nedeniyle sözleşme kapsamının genişlemesi ve

(b) Sözleşme bedelinin, işletme tarafından ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin *tek başına satış fiyatlarını* yansıtacak bedel kadar arttırılması ve sözleşmede öngörülmüşse buna uygun olarak bedelde bir düzeltmenin yapılmış olması. Örneğin; işletmenin benzer mal veya hizmetlerin yeni bir müşteriye satışında ortaya çıkacak satışla ilgili maliyetlere katlanması gerekmediğinden, işletme ilave mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını müşteriye sağlanan indirime göre düzeltebilir.

21 Sözleşme değişikliğinin 20'nci paragraf uyarınca ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmemesi durumunda, işletme sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla taahhüt edilen mal veya hizmetlerin henüz devredilmemiş kısmını (başka bir ifadeyle, geriye kalan taahhüt edilmiş mal veya hizmetleri) aşağıdaki yöntemlerden uygun olanını seçerek muhasebeleştirir:

(a) Geriye kalan mal veya hizmetlerin, sözleşme değişikliği tarihinde veya bu tarihten önce devredilen mal veya hizmetlerden ayrı nitelikte olması durumunda, işletme sözleşme değişikliğini mevcut sözleşme feshedilmiş ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirir. Kalan edim yükümlülüklerine (ya da 22 (b) paragrafında tanımlanan tek bir edim yükümlülüğü kapsamındaki geriye kalan farklı nitelikteki mal veya hizmetlere) dağıtılacak bedel aşağıdakilerin toplamıdır:

(i) Tahmini işlem bedeline dâhil edilen ve hasılat olarak finansal tablolara alınmayan, müşteri tarafından ödeneceği taahhüt edilen bedel (hâlihazırda müşteriden tahsil edilmiş tutarlar da dâhil) ile

(ii) Sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak taahhüt edilmiş bedel.

(b) Geriye kalan mal veya hizmetlerin farklı nitelikte olmaması ve dolayısıyla sözleşme değişikliği tarihinde kısmen yerine getirilmiş tek bir edim yükümlülüğünün parçasını oluşturması durumunda, işletme sözleşme değişikliğini mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi muhasebeleştirir. Sözleşme değişikliğinin, işlem bedeli ve işletmenin edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin ölçümü üzerindeki etkisi, sözleşmenin değişiklik tarihinde hasılatta yapılan bir düzeltme olarak (hasılatta artış ya da azalış şeklinde) finansal tablolara alınır (başka bir ifadeyle, hasılat düzeltmesi yeni kümülatif seviyeye göre ayarlama esasınca yapılır).

(c) Geriye kalan mal veya hizmetlerin (a) ve (b)'de sayılan kalemlerin bir bileşimi olması durumunda işletme, değişikliğe uğramış bir sözleşmedeki ifa edilmemiş edim yükümlülükleri (kısmen ifa edilmemiş edimler de dâhil) üzerindeki değişikliğin etkilerini bu paragrafta belirlenen amaçlarla tutarlı olacak şekilde muhasebeleştirir.

Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

22 Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler:

(a) Farklı bir mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler paketini) ya da

(b) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini (bkz. 23'üncü paragraf)

23 Farklı bir mal veya hizmetler serisi, aşağıdaki şartların birlikte karşılanması durumunda aynı devir şekline tabidir:

(a) İşletmenin müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği seri içerisindeki her bir farklı mal veya hizmetin, 35'inci paragraftaki zamana yayılan bir edim yükümlülüğü olma kriterlerini sağlaması ve

(b) 39–40 paragrafları uyarınca, serideki her bir farklı mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine yönelik edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin aynı yöntemle ölçülmesi.

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 sözleşmede açık bir şekilde belirtilen mal veya hizmetlerle sınırlı olmayabilir. Bu nedenle müşteriyle yapılan bir sözleşme, işletmenin ticari teamüllerinde, yayımlanmış politikalarında veya özel beyanlarında yer alan ve sözleşmeye girildiği anda müşteride işletme tarafından mal veya hizmetin kendisine devredileceğine dair geçerli bir beklenti yaratan taahhütleri de kapsayabilir.

25 Edim yükümlülükleri bir işletmenin sözleşmenin ifası kapsamında yapmak zorunda olduğu ancak müşteriye mal veya hizmet devredilmesine ilişkin olmayan faaliyetleri kapsamaz. Örneğin bir hizmet tedarikçisi, bir sözleşmenin yapılması için çeşitli idari işlemler gerçekleştirmek zorunda kalabilir. Bu işlemlerin yerine getirilmesi müşteriye bir hizmet devri sonucunu doğurmaz. Bu nedenle, bu idari işlemler bir edim yükümlülüğü değildir.

Farklı Mal veya Hizmetler

26 Sözleşmeye bağlı olarak, taahhüt edilen mal veya hizmetlere, bunlarla sınırlı olmamak üzere aşağıdakiler dâhil olabilir:

(a) İşletme tarafından üretilen malların satışı (örneğin, bir imalatçıya ait stoklar),

(b) İşletme tarafından satın alınmış malların yeniden satışı (örneğin, bir perakendecinin malları),

(c) İşletme tarafından satın alınmış mal veya hizmetlere ait hakların yeniden satışı (örneğin, B34–B38 paragraflarında açıklandığı üzere asıl olarak hareket eden bir işletme tarafından yeniden satışı yapılan biletler),

(d) Sözleşmede kararlaştırılmış bir (veya birden fazla) görevin müşteri adına yerine getirilmesi,

(e) Mal veya hizmetlerin temine hazır hale getirilmesine (örneğin, mevcudiyet esasına göre temin edilen belirlenmemiş yazılım güncellemeleri) veya dilediği zaman ve şekilde kullanması için müşteriye mal veya hizmetin hazır edilmesine ilişkin bir hizmet verilmesi,

(f) Bir müşteriye mal veya hizmet devrine yönelik başka bir taraf adına aracılık hizmeti sunulması (örneğin, B34–B38 paragraflarında açıklanan şekilde diğer bir taraf adına vekil 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) Bir müşteri adına bir varlığın inşası, imali veya geliştirilmesi

(i) Lisans verilmesi (bkz. B52–B63B paragrafları) ve

(j) İlave mal veya hizmet alım opsiyonu verilmesi (B39–B43 paragraflarında açıklanan şekilde, bu opsiyonların müşteriye önemli bir hak vermesi durumunda)

27 Bir müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet, aşağıdaki her iki şartın birlikte karşılanması durumunda farklı mal veya hizmettir:

(a) Müşteri, mal veya hizmetten tek başına veya kullanımına hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir (başka bir ifadeyle, mal veya hizmet farklı olabilme niteliğine sahiptir) ve

(b) İşletmenin müşteriye mal ve hizmet devir taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerinden ayrı olarak tanımlanabilir niteliktedir (başka bir ifadeyle, mal veya hizmetin devir taahhüdü sözleşme içeriğinde farklıdır).

28 Bir müşterinin 27 (a) paragrafı uyarınca bir mal veya hizmetten faydalanabilmesi için, mal veya hizmet kullanılabilir, tüketilebilir, hurda değerinden daha yüksek bir değerden satılabilir veya diğer durumlarda iktisadi fayda üretecek bir şekilde elde tutulabilir olmalıdır. Müşteri bazı mal veya hizmetlerden bizatihi tek başına faydalanılabilir. Müşteri diğer mal veya hizmetlerden ise sadece kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanılabilir. Kullanıma hazır bir kaynak; ayrı olarak satılan (işletme veya başka işletme tarafından) bir mal veya hizmettir veya müşterinin işletmeden (işletme tarafından sözleşme uyarınca müşteriye devri gerçekleştirilecek mal veya hizmetler de dâhildir) veya başka işlem veya olaylardan elde etmiş olduğu bir kaynaktır. Çeşitli faktörler, müşterinin bir mal veya hizmetten tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte fayda sağlayabileceğine yönelik kanıt teşkil edebilir. Örneğin işletmenin bir mal veya hizmeti düzenli bir şekilde ayrı olarak satması, müşterinin bu mal veya hizmetten tek başına veya diğer kullanıma hazır kaynaklarla birlikte faydalanabildiğini gösterir.

29 27 (b) paragrafı uyarınca, bir işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin ayrı olarak tanımlanabilir olup olmadığının değerlendirilmesinin amacı, taahhüdün niteliğinin, sözleşme kapsamında, her bir mal veya hizmetin ayrı olarak veya bunun yerine taahhüt edilen mal veya hizmetlerin girdileri olduğu birleşik kalem veya kalemler olarak devredilip devredilmediğini değerlendirmektir. Müşteriye mal veya hizmetlerin devri için iki veya daha fazla taahhüdün ayrı olarak tanımlanamadığını gösteren faktörler, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdaki gibidir:

(a) İşletme, mal veya hizmetleri sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerle bütünleştirerek, müşterinin kendisi için sözleşme yaptığı birleşik çıktıyı veya çıktıları temsil eden bir mal veya hizmetler paketine dâhil etme şeklinde önemli bir hizmet verir. Diğer bir ifadeyle, işletme mal veya hizmetleri müşteri tarafından belirlenen birleşik çıktı veya çıktıları üretmek veya teslim etmek için girdi olarak kullanır. Birleşik çıktı veya çıktılar birden fazla aşama, unsur veya birim içerebilir.

(b) Bir veya daha fazla mal veya hizmet, sözleşmede taahhüt edilen başka mal veya hizmetleri önemli ölçüde değiştirir veya müşterinin isteğine göre özelleştirir; veya başka mal veya hizmetler tarafından önemli ölçüde değiştirilir veya müşteri isteğine göre özelleştirilir.

(c) Mal veya hizmetler yüksek derecede birbiriyle bağımlı veya ilişkilidir. Başka bir ifadeyle, mal veya hizmetlerden her biri sözleşmede yer alan diğer mal veya hizmetlerin bir veya daha fazlasından önemli ölçüde etkilenir. Örneğin, bazı durumlarda iki veya daha fazla mal veya hizmet önemli ölçüde birbirlerinden etkilenir; çünkü işletme, mal veya hizmetlerin her birini bağımsız olarak devretmek suretiyle kendi taahhüdünü yerine getiremez.

30 Taahhüt edilmiş bir mal veya hizmetin farklı olmaması durumunda, işletme bu mal veya hizmeti, farklı bir mal veya hizmetler paketi 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 muhasebeleştirmesiyle sonuçlanır.

Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

31 **İşletme taahhüt edilen 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 olur.**

32 İşletme, 22–30 paragraflarında tanımlanan her bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak mı (35–37 paragrafları uyarınca) yoksa belirli bir anda mı yerine getireceğini (38'inci paragraf uyarınca) sözleşme başlangıcında belirler. Bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getirilir.

33 Mal ve hizmetler alındığında ve kullanıldığında, bir an için bile olsa, varlık niteliği taşırlar (çoğu hizmette olduğu gibi). Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır. Bir varlığın faydası aşağıda örnekleri verilen birçok yolla doğrudan veya dolaylı olarak elde edilebilen potansiyel nakit akışlarıdır (nakit girişleridir veya nakit çıkışlarından tasarruftur):

(a) Varlığın mal üretimi veya hizmet sunumu için kullanılması (kamu hizmetleri dâhil),

(b) Varlığın başka varlıkların değerini arttırmak için kullanılması,

(c) Varlığın yükümlülükleri yerine getirmek veya giderleri azaltmak için kullanılması,

(d) Varlığın satılması veya takas edilmesi,

(e) Varlığın bir borcun teminatı olarak rehin verilmesi,

(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).

Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

35 Aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, işletme bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devreder ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirir ve hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alır:

(a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi (bkz. B3–B4 paragrafları),

(b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe (örneğin, yapım aşamasındaki işler) kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi (bkz. B5 paragrafı) veya

(c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması (bkz. 36'ncı paragraf) ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması (bkz. 37'nci paragraf).

36 İşletme tarafından oluşturulan bir varlığın işletme için alternatif bir kullanımının olmaması; işletmenin, varlığın oluşturulması ya da geliştirilmesi sırasında varlığı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetmesinin sözleşmeyle sınırlandırılması veya tamamlanan varlığı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetmesinin fiilen kısıtlanması durumunda söz konusudur. Bir varlığın işletme açısından alternatif bir kullanımının olup olmadığına dair değerlendirme, sözleşmenin başlangıcında yapılır. Sözleşmenin başlangıcından sonra işletme, taraflar edim yükümlülüğünü büyük ölçüde değiştiren bir sözleşme değişikliğini onaylamadıkça, varlığın alternatif kullanımına ilişkin değerlendirmesini güncellemez. B6–B8 paragrafları, bir varlığın işletme açısından alternatif bir kullanıma sahip olup olmadığının değerlendirilmesine yönelik rehberlik sağlamaktadır.

37 İşletme, 35 (c) paragrafı uyarınca o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının olup olmadığını değerlendirirken, sözleşmeye uygulanan kanunların yanı sıra sözleşme şartlarını da dikkate alır. O güne kadar tamamlanan edime karşılık tahsil hakkının, sabit bir tutara ilişkin olması gerekmez. Ancak sözleşmenin, işletmenin taahhüt ettiği şekliyle edimini yerine getirememesi dışındaki sebeplerle müşteri veya başka bir tarafça feshedilmesi durumunda, işletme sözleşme süresince her zaman en az o güne kadar tamamladığı edimi karşılayan bir tutara hak kazanmalıdır. B9–B13 paragrafları tahsil hakkının mevcudiyeti ve hukuken icra edilebilirliği ile tahsil hakkının işletmeye o güne kadar tamamlanan edimi karşılığı ödeme alma hakkı verip vermediğinin değerlendirilmesine yönelik rehberlik sağlamaktadır.

Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

38 35–37 paragrafları uyarınca, bir edim yükümlülüğü zamana yayılarak yerine getirilmiyorsa, edim yükümlülüğü belirli bir anda yerine getirilir. Müşterinin taahhüt edilen varlığın kontrolünü ele geçirdiği ve işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirdiği anı tespit etmek için, işletme 31–34 paragraflarındaki kontrole ilişkin gereklilikleri dikkate alır. Buna ilaveten, işletme kontrolün devrine yönelik aşağıdakileri içeren, ancak bunlarla sınırlı olmayan göstergeleri dikkate alır:

(a) İşletme varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir—müşterinin bir varlık karşılığında mevcut bir ödeme yükümlülüğünün olması, müşterinin varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücüne sahip olduğunu gösterebilir.

(b) Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir—yasal mülkiyet, taraflardan hangisinin varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebildiğini veya başka işletmelerin bu faydaya 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 elinde bulunduruyorsa, işletmenin bu hakkı müşterinin varlığın kontrolünü elde etmesine engel teşkil etmez.

(c) İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir—varlığın zilyetliğinin müşteride olması, müşterinin söz konusu varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebildiğini veya başka işletmelerin bu faydaya erişimini kısıtlayabildiğini gösterebilir. Ancak, zilyetlik bir varlığın kontrolü anlamına gelmeyebilir. Örneğin, bazı geri alım anlaşmalarında ve belli konsinye mal anlaşmalarında, müşteri veya konsinye alan taraf, işletmenin kontrol ettiği bir varlığın zilyetliğine sahip olabilir. Bu durumun tersine, bazı faturala-elde tut anlaşmalarında işletme müşterinin kontrol ettiği bir varlığın zilyetliğine sahip olabilir. B64–B76, B77–B78 ve B79–B82 paragrafları sırasıyla geri alım anlaşmaları, konsinye mal anlaşmaları ve faturala-elde tut anlaşmalarının muhasebeleştirilmesine yönelik rehberlik sağlamaktadır.

(d) Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır—varlığın mülkiyetinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin müşteriye devri, müşterinin varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebildiğini gösterebilir. Ancak, taahhüt edilmiş bir varlığın mülkiyetinin getirdiği risk ve getirileri değerlendirirken işletme, varlığın devrine ilişkin edim yükümlülüğünden ayrı ilave bir edim yükümlülüğüne yol açan herhangi bir riski kapsam dışında bırakır. Örneğin, işletme bir varlığın kontrolünü bir müşterisine devretmiş olmakla beraber, devredilen varlıkla ilişkili ilave bir edim yükümlülüğü olan bakım hizmetlerini henüz yerine getirmemiş olabilir.

(e) Müşteri varlığı kabul etmiştir—müşterinin varlığı kabul etmesi, varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde ettiğini gösterebilir. Bir varlığın müşteri tarafından kabulüne ilişkin sözleşme maddesinin varlığın kontrolünün devredilme zamanı üzerindeki etkisini değerlendirirken, işletme B83–B86 paragraflarının rehberliğini dikkate alır.

Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi

39 35–37 paragrafları uyarınca zamana yayılı olarak ifa edilen her bir edim yükümlülüğü için işletme bu edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara alır. İlerlemeyi ölçmekten amaç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün, ölçüm tarihi itibarıyla, müşteriye devrine ilişkin performansını (başka bir ifadeyle, işletmenin yerine getirmiş olduğu edim yükümlülüklerini) göstermektir.

40 İşletme zamana yayılı her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi tutarlı bir şekilde benzer edim yükümlülüklerine ve benzer şartlarda uygular. Her raporlama dönemi sonunda işletme yerine getirilen zamana yayılı edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi yeniden ölçer.

İlerlemenin Ölçüm Yöntemleri

41 Uygun ilerleme ölçüm yöntemleri çıktı ve girdi yöntemlerini kapsar. B14–B19 paragrafları bir işletmenin edim yükümlülüğünün tamamen ifasına ilişkin ilerlemenin ölçümünde çıktı ve girdi yöntemlerinin kullanımına yönelik 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. Tersine, işletme edim yükümlülüğünü yerine getirirken kontrolünü müşteriye devrettiği mal veya hizmetleri ilerleme ölçümüne dâhil eder.

43 Zaman içerisinde şartlar değiştikçe işletme edim yükümlülüğünün ifasındaki değişimi 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 İlerleme Ölçümleri

44 İşletme yalnızca, edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi makul bir biçimde ölçebildiği durumda, zamana yayılı olarak yerine getirilen bir edim yükümlülüğüne karşılık gelen hasılatı finansal tablolara alır. Uygun bir ilerleme ölçüm yönteminin tatbiki için gerek duyulan güvenilir bilgilere sahip olmadığı durumda işletme, bir edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi makul bir şekilde ölçemez.

45 Bazı durumlarda (örneğin bir sözleşmenin ilk aşamalarında) işletme, bir edim yükümlülüğünün sonucunu makul bir şekilde ölçemeyebilir; ancak edim yükümlülüğünü yerine getirirken katlandığı maliyetleri karşılamayı bekler. Bu gibi durumlarda işletme edim yükümlülüğünün sonucunu makul bir şekilde ölçebileceği zamana kadar, hasılatı sadece katlandığı maliyetler ölçüsünde finansal tablolara alır.

Ölçüm

46 Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) işletme bu edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedelini (56–58 paragrafları uyarınca değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması hariç) hasılat olarak finansal tablolara alır.

İşlem Bedelinin Belirlenmesi

47 İşletme işlem bedelini tespit etmek için sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini dikkate alır. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Müşteriyle yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir.

48 Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem bedeli tahminini etkiler. İşlem bedelini belirlerken işletme aşağıdakilerin hepsinin etkilerini göz önünde bulundurur:

(a) Değişken bedel (bkz. 50–55 paragrafları ve 59'uncu paragraf),

(b) Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması (bkz. 56–58 paragrafları),

(c) Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı (bkz. 60–65 paragrafları),

(d) Gayri nakdî bedel (bkz. 66–69 paragrafları),

(e) Müşteriye ödenebilir bedel (bkz. 70–72 paragrafları).

49 İşlem bedelinin belirlenmesi için 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 içermesi durumunda işletme, müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin devri karşılığında hak kazanacağı bedeli tahmin eder.

51 Bedel; indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve benzeri diğer unsurlar nedeniyle değişebilir. Taahhüt edilen bedel, işletmenin bedeli hak etmesinin gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesi şartına bağlandığı durumda da değişebilir. Örneğin, bedel, ürünün satışının belirli bir hedefe ulaşması durumunda belirli bir performans priminin taahhüt edildiği ya da ürünün iade hakkının bulunduğu durumlarda değişken olacaktır.

52 Müşteri tarafından taahhüt edilen bedele ilişkin değişkenlik sözleşmede açıkça ifade edilmiş olabilir. Sözleşme şartlarına 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 veya özel beyanlarından kaynaklanan geçerli bir beklentisi bulunmaktadır. Başka bir deyişle işletmenin bir fiyat avantajı teklif edeceği beklenmektedir. Faaliyet gösterilen hukuki çevreye, sanayi koluna veya müşteriye bağlı olarak bu teklif bir indirim, para iadesi, geri ödeme veya puan şeklinde ifade edilebilmektedir.

(b) Diğer durum ve şartlar sözleşme yaparken işletmenin niyetinin müşteriye bir fiyat avantajı önermek olduğunu göstermektedir.

53 İşletme, aşağıda sayılan yöntemlerden hangisinin hak edeceği bedeli daha iyi tahmin edeceğini bekliyorsa onu kullanarak değişken bedeli tahmin eder:

(a) Beklenen değer—beklenen değer, bir gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların olasılık ağırlıklı toplamıdır. Beklenen değer, işletme benzer özellikte çok sayıda sözleşmeye sahipse, değişken bedelin uygun bir tahmini olabilir.

(b) En muhtemel tutar—en muhtemel tutar, bir gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki en muhtemel olan tutardır (başka bir ifadeyle sözleşmenin en muhtemel sonucudur). En muhtemel tutar, sözleşmede yalnızca iki olası sonuç öngörülmekte ise (başka bir ifadeyle, işletmenin bir performans primi alabilmesi ya da alamaması gibi), değişken bedelin uygun bir tahmini olabilir.

54 İşletme, bir belirsizliğin hak edeceği değişken bedele etkisini tahmin ederken, bir yöntemi sözleşme boyunca tutarlı bir şekilde uygular. İşletme buna ilave olarak, makul ölçüde elde edilebilir tüm bilgileri (geçmişe yönelik, cari ve öngörülen bilgileri) dikkate alır ve gerçekleşmesi mümkün makul sayıda bedel belirler. İşletmenin değişken bedel tahmininde kullandığı bilgiler genelde işletme yönetiminin teklif hazırlama süreci boyunca ve taahhüt edilen mal veya hizmetler karşılığında fiyat belirlerken kullandığı bilgilere benzer niteliktedir.

İade Yükümlülükleri

55 İşletme, bir müşteriden tahsil ettiği bedelin bir kısmını veya tamamını bu müşteriye geri ödemeyi bekliyorsa, finansal tablolara bir iade yükümlülüğü yansıtır. İade yükümlülüğü, işletmenin tahsil ettiği (veya edeceği) bedelin hak etmeyi beklemediği kısmı üzerinden (başka bir ifadeyle, işlem bedeline dâhil olmayan tutarlar üzerinden) hesaplanır. İade yükümlülüğü (ve işlem bedelinde ve dolayısıyla *sözleşme yükümlülüğü*nde yol açtığı mukabil değişim), şartlardaki değişiklikler göz önünde bulundurularak her raporlama dönemi sonunda güncellenir. İade hakkı tanınan bir satışla ilgili iade yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi için, B20–B27 paragraflarındaki rehberlik sağlayan hükümler uygulanır.

Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması

56 İşletmenin, bu Standardın 53'üncü paragrafı uyarınca tahmin ettiği değişken bedel tutarının bir kısmını veya tamamını işlem bedeline dâhil edebilmesi için, değişken bedelle ilgili belirsizlik sonradan ortadan kalktığında finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağının kuvvetle muhtemel olması gerekir.

57 Değişken bedele ilişkin belirsizlik sonradan ortadan kalktığında finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal işlemi olmayacağının kuvvetle muhtemel olup olmadığını takdir ederken, işletme söz konusu hasılat iptalinin hem gerçekleşme olasılığını hem de büyüklüğünü göz önünde bulundurur. Bir hasılat iptalinin olma olasılığını ve büyüklüğünü artırabilecek faktörlere, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakiler dâhildir:

(a) Bedel, işletmenin etkisi dışındaki faktörlere son derece duyarlıdır. Piyasadaki oynaklık, üçüncü tarafların yargıları veya eylemleri, hava koşulları ve taahhüt edilen mal veya hizmetlerde yüksek değer yitirme riski bu faktörler arasında yer alabilir.

(b) Bedele ilişkin belirsizliğin uzun süre ortadan kalkması beklenmemektedir.

(c) İşletmenin benzer türde sözleşmelerle ilgili deneyimi (ve diğer kanıtlar) sınırlıdır veya bu deneyimin (ya da diğer kanıtların) tahminlerde kullanılabilme özelliği sınırlıdır.

(d) İşletmenin geniş bir yelpazede fiyat avantajı sunma ya da benzer şartlar altında benzer sözleşmelerin ödeme durum ve koşullarında değişiklik yapma uygulamaları vardır.

(e) Sözleşme için çok sayıda ve geniş bir yelpazede gerçekleşmesi mümkün bedel söz konusudur.

58 Bir fikri mülkiyet lisansı karşılığında taahhüt edilen, satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücreti şeklindeki bedelin muhasebeleştirilmesinde B63 paragrafı uygulanır.

Değişken Bedelin Yeniden Değerlendirilmesi

59 Her raporlama dönemi sonunda işletme, dönem sonunda mevcut olan şartları ve dönem boyunca şartlarda meydana gelen değişiklikleri doğru olarak yansıtmak üzere (bir değişken bedel tahminin sınırlanıp sınırlanmadığına dair değerlendirmesinin güncellenmesi dâhil) tahmini işlem bedelini günceller. İşletme, işlem bedelindeki değişiklikleri 87–90 paragrafları uyarınca muhasebeleştirir.

Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı

60 Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması (açıkça ya da zımnen), müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar. Bu koşullarda sözleşme önemli bir finansman bileşeni içermektedir. Önemli bir finansman bileşeninin mevcudiyeti için, finansman taahhüdünün sözleşmede açıkça belirtilmiş olması veya sözleşmenin taraflarınca mutabık kalınan ödeme şartlarından zımnen anlaşılıyor olması fark etmez.

61 Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde (veya devredildikçe) müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (diğer bir ifadeyle nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır. İşletme sözleşmenin bir finansman bileşeni içerip içermediğini ve finansman bileşeninin sözleşme açısından belirgin olup olmadığını değerlendirirken, aşağıdakilerin her ikisi de dâhil olmak üzere, ilgili tüm durum ve şartları göz önünde bulundurur:

(a) Varsa, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasındaki fark ve

(b) Aşağıdakilerin birleşik etkisi:

(i) İşletmenin 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) İlgili piyasada yaygın olan faiz oranları.

62 61'inci paragraftaki değerlendirmeye bağlı kalınmaksızın, aşağıdaki faktörlerden herhangi birinin mevcut olması durumunda, müşteriyle yapılan bir sözleşme önemli bir finansman bileşenine sahip değildir:

(a) Mal veya hizmet bedelinin devirden önce ödenmiş olması ve mal veya hizmetlerin devir zamanlamasının tamamen müşterinin takdirinde olması.

(b) Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin önemli bir bölümünün değişken olması ve bu bedelin tutar veya zamanlamasının büyük ölçüde müşteri veya işletmenin kontrolünde olmayan gelecekteki bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesine bağlı olarak değişiklik arz etmesi (örneğin; bedel, satış bazlı bir telif ücreti ise).

(c) Mal veya hizmetin taahhüt edilen bedeliyle nakit satış fiyatı arasındaki (61'inci paragrafta açıklanan şekilde) farkın, müşteri ya da işletmeye finansman temini dışındaki sebeplerden doğması ve aradaki farkın bu sebeplerle orantılı olması. Örneğin ödeme şartları işletmeye veya müşteriye, karşı tarafın sözleşmeden doğan yükümlüklerinin bir kısmını veya tamamını yeterince karşılayamamasına yönelik koruma sağlayabilir.

63 Kolaylaştırıcı bir uygulama 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 veya daha az olacağını öngörmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir.

64 İşletme, taahhüt edilen bedeli önemli bir finansman bileşeni kadar düzeltirken, 61'inci paragrafta açıklanan amacı karşılamak üzere, sözleşme başlangıcında işletme ile müşterisi arasında ayrı bir finansman işlemi yapılmış olsaydı, bu işleme yansıtılacak iskonto oranını kullanır. Bu oran, sözleşmeye göre finansmanı alan tarafın kredi özelliklerinin yanı sıra, sözleşme kapsamında devredilen varlıklar dâhil müşteri veya işletme tarafından sağlanan teminat veya güvenceleri yansıtabilir. İşletme bu oranı, taahhüt edilen bedelin nominal tutarını, mal ve hizmetler müşteriye devredildiği anda (veya devredildikçe) müşteri nakden ödeme yapmış olsaydı bu durumda ödeyeceği fiyata indirgeyen oranı belirlemek suretiyle saptayabilir. Sözleşme başladıktan sonra, faiz oranları veya diğer şartlarda meydana gelen değişiklikler için (müşterinin kredi riskine ilişkin değerlendirmede bir değişiklik gibi) iskonto oranında güncelleme yapılmaz.

65 İşletme, finansmanın etkilerini (faiz gelirleri veya giderlerini) müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan hasılattan ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda sunar. Faiz gelirleri ve faiz giderleri, müşteri ile yapılan sözleşmenin bir *sözleşme varlığı* (veya alacağı) veya bir sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi ölçüsünde finansal tablolara alınır.

Gayri Nakdî Bedel

66 Müşterinin gayri nakdi bedel ödeme taahhüdünün bulunduğu sözleşmelerle ilgili işlem bedelini belirlemek için, işletme, gayri nakdî bedeli (veya gayri nakdî bedel taahhüdünü) gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.

67 İşletme gayri nakdî bedelin gerçeğe uygun değerini makul bir şekilde tahmin edemiyorsa, söz konusu bedel karşılığında müşteriye (veya müşteri sınıfına) taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını referans alarak gayri nakdî bedeli dolaylı olarak ölçer.

68 Gayri nakdî bedelin gerçeğe uygun değeri, bedelin biçimine bağlı olarak değişebilir (işletmenin bir müşterisinden tahsil etmeye hak kazandığı bir payın bedelindeki değişim buna örnektir). Müşteri tarafından taahhüt edilen gayri nakdî bedelin gerçeğe uygun değerinde bedelin biçimi dışındaki sebeplerle değişiklikler olması durumunda (örneğin, gerçeğe uygun değerin işletmenin performansından dolayı değişime uğraması), işletme 56–58 paragraflarını uygular.

69 Müşteri, işletmenin sözleşmeyi yerine getirmesini kolaylaştırmak amacıyla mal veya hizmet katkısında bulunuyorsa (malzeme, teçhizat veya işçilik temini gibi), işletme katkı olarak verilen bu mal veya hizmetlerin kontrolünün kendisine geçip geçmediğini değerlendirir. Kontrol kendisinde ise, mal veya hizmet katkılarını müşteriden alınan gayri nakdî bedel olarak muhasebeleştirir.

Müşteriye Ödenebilir Bedel

70 Bir müşteriye ödenebilir bedel, işletmenin müşterisine (ya da işletmenin mal veya hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflara) ödeyeceği veya ödemeyi beklediği nakdî tutarları kapsar. Müşteriye (veya işletmenin mal veya hizmetlerini müşteriden satın alan diğer taraflara) ödenebilir bedel işletmeye borçlu olunan tutarlara karşı işletilebilecek puan veya diğer unsurları da (örneğin kupon veya hediye çeki gibi) kapsar. Müşteriye yapılan ödeme müşterinin işletmeye devrettiği farklı mal veya hizmetler (26–30 paragraflarında açıklanmıştır) karşılığında yapılmıyorsa, işletme müşteriye ödenebilir bedeli işlem bedelinde ve dolayısıyla hasılatta azaltma olarak muhasebeleştirir. Müşteriye ödenebilir bedelin değişken bir tutar içermesi durumunda, işletme işlem bedelini 50–58 paragrafları uyarınca tahmin eder (değişken bedel tahmininin sınırlandırılıp sınırlandırılmadığının değerlendirilmesi de dâhil).

71 Müşteriye ödenebilir bedel müşteriden alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı bir ödeme ise, işletme mal veya hizmet alımını tedarikçilerinden yaptığı diğer alımlarla aynı şekilde muhasebeleştirir. İşletme, müşteriye ödenebilir bedelin müşteriden aldığı farklı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini aşan kısmını işlem bedelinden bir azaltma olarak muhasebeleştirir. İşletme, müşteriden aldığı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini makul şekilde tahmin edemiyorsa, müşteriye ödenebilir bedelin tamamını işlem bedelinden bir azaltma olarak muhasebeleştirir.

72 Buna bağlı olarak, bir müşteriye ödenebilir bedelin işlem bedelinden azalış olarak muhasebeleştirilmesi durumunda, işletme hasılattaki azalışı aşağıdaki olaylardan hangisi daha sonra gerçekleşirse o tarihte finansal tablolara alır:

(a) İşletmenin ilgili mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığı hasılatı finansal tablolara alması ve

(b) İşletmenin bedeli ödemesi veya ödeme taahhüdünde bulunması (ödeme gelecekteki bir olaya bağlanmış olsa dâhi). Bu taahhüt, işletmenin ticari teamüllerinden zımnen çıkarılabilir.

İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

73 İşletme açısından, işlem bedelinin dağıtımından amaç, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal veya hizmete) tahsis edilmesidir.

74 Dağıtımın amacına ulaşmak için, işlem bedeli, 76–80 paragrafları uyarınca nispi tek başına satış fiyatı esasına göre sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılır [81–83 paragrafları (indirimlerin dağıtılması) ile 84–86 paragraflarında (değişken tutarları içeren bedelin dağıtımı) belirlenen durumlar hariç].

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

Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması

76 İşletme, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne dağıtımını nispi tek başına satış fiyatı esasına göre yapmak için, sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin sözleşme

başlangıcındaki tek başına satış fiyatını tespit eder ve işlem bedelini bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtır.

77 Tek başına satış fiyatı, işletmenin taahhüt ettiği bir mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satmış olması durumunda talep edeceği fiyattır. Tek başına satış fiyatını belirlemede kullanılabilecek en iyi gösterge, bir mal veya hizmetin işletme tarafından benzer durumlarda ve benzer müşterilere ayrı olarak satılması halinde gözlemlenebilir olan fiyattır. Bir mal veya hizmetin sözleşmede belirlenmiş fiyatı veya liste fiyatı o mal veya hizmetin tek başına satış fiyatı olabilir (ama bu bir ön kabul haline getirilmemelidir).

78 Tek başına satış fiyatının doğrudan gözlemlenebilir olmaması durumunda, işletme, işlem bedelinin 73'üncü paragraftaki amacı karşılayacak şekilde dağıtımı için tek başına satış fiyatını tahmin eder. İşletme tek başına satış fiyatını tahmin ederken, normal şartlarda temin edilebilir tüm bilgileri göz önünde bulundurur (piyasa koşulları, işletmeye özgü faktörler ile müşteri veya müşteri sınıfı hakkında bilgiler vb.). Bunu yaparken işletme gözlemlenebilir girdilerden azami seviyede faydalanır ve tahmin yöntemlerini benzer durumlara tutarlı bir şekilde uygular.

79 Bunlarla sınırlı olmamakla beraber, bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatının tahmininde aşağıdaki uygun yöntemler kullanılır:

(a) Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı—işletme mal veya hizmetlerin satışını gerçekleştirdiği piyasayı değerlendirip bu piyasadaki bir müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığında ödemeye istekli olacağı fiyatı tahmin yoluyla belirleyebilir. Bu yaklaşım ayrıca işletmenin benzer mal veya hizmet satışı gerçekleştiren rakiplerinin uyguladığı fiyatları referans almasını ve gerektikçe söz konusu fiyatları işletmenin maliyet ve kar marjlarını yansıtacak şekilde düzeltmesini de 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 bedelinden sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir tek başına satış fiyatları toplamını çıkartmak suretiyle bulacağı tutarı referans alarak tek başına satış fiyatını tahmin edebilir. Ancak işletmenin bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatının 78'inci paragraf uyarınca tahmininde bakiye yaklaşımından yararlanabilmesi için aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması gerekir:

(i) İşletme aynı mal veya hizmeti farklı müşterilere (aynı veya yakın zamanda) geniş bir fiyat yelpazesinden satmaktadır (başka bir ifadeyle, geçmiş işlemlerden veya gözlemlenebilir diğer göstergelerden, tek başına satış fiyatını temsil edecek bir fiyat çıkarımı yapılamadığı için satış fiyatı yüksek derecede değişkendir), veya

(ii) İşletme henüz söz konusu mal veya hizmete ilişkin bir fiyat belirlememiş ve mal veya hizmet geçmişte tek başına satılmamıştır (başka bir ifadeyle, satış fiyatı belirsizdir).

80 Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerden iki veya daha fazlasının tek başına satış fiyatlarının yüksek derecede değişken veya belirsiz olması halinde, bu mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarının tahmininde tahmin yöntemlerinin birlikte kullanılmasına ihtiyaç olabilir. Örneğin işletme, bakiye yaklaşımını kullanarak, taahhüt edilen mal veya hizmetlerden tek başına satış fiyatı belirsiz veya yüksek derecede değişken olanların tek başına satış fiyatları toplamını tahmin edebilir; daha sonra başka bir yöntem kullanarak, bu toplama dâhil her bir mal veya hizmetin ayrı ayrı tek başına satış fiyatlarını, yine bu toplama göre tahmin edebilir. İşletme, sözleşmede taahhüt ettiği her bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatının tahmininde birden fazla yöntemi bir arada kullandığında, işlem bedelini bu tahmini tek başına satış fiyatlarını esas alarak dağıtmanın 73'üncü paragrafta düzenlenen dağıtım amacıyla ve 78'inci paragrafta yer alan tek başına satış fiyatlarının tahminine ilişkin düzenlemelerle tutarlı olup olmadığını değerlendirir.

İndirimin Dağıtımı

81 Sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları toplamının sözleşmede bunlar için taahhüt edilen bedeli aşması durumunda, müşteri bir mal veya hizmet paketi satın alması karşılığında indirim almış demektir. İndirimin sözleşmede düzenlenen edim yükümlülüklerinin tamamına değil yalnızca bir veya birkaçına ilişkin olduğuna dair 82'nci paragraf uyarınca gözlemlenebilir göstergelerin bulunduğu durumlar haricinde, işletme, indirimi sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtır. Bu durumlarda indirimin orantılı dağıtımı, işlem bedeli her bir edim yükümlülüğüne dağıtılırken, bunları oluşturan farklı mal veya hizmetlerin nispi tek başına satış fiyatlarının esas alınmasının bir sonucudur.

82 İşletme, aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda, indirimi edim yükümlülüklerinin tamamına değil bir veya daha fazlasına dağıtır:

(a) İşletme sözleşmedeki farklı her bir mal veya hizmeti (ya da farklı mal veya hizmetlerden oluşan her bir paketi) düzenli olarak tek başına satmaktadır,

(b) İşletme ayrıca, düzenli olarak farklı mal veya hizmetlerin bir kısmını paket (ya da paketler) halinde, her bir pakete dâhil olan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarına göre 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 bir paket içeriğindeki mal veya hizmetlerin analizi, sözleşmedeki indirimin tamamının ait olduğu edim yükümlülüğüne (ya da edim yükümlülüklerine) dair gözlemlenebilir kanıt sağlamaktadır.

83 Bir indirimin, 82'nci paragraf uyarınca, sözleşmede yer alan bir veya daha fazla edim yükümlülüğüne tamamen dağıtılması durumunda; işletme bu indirimi, mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatını tahmin etmek için 79 (c) paragrafı uyarınca bakiye yaklaşımını kullanmadan önce dağıtır.

Değişken Bedelin Dağıtımı

84 Bir sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel, sözleşmenin tamamıyla veya sözleşmenin aşağıdaki gibi belirli bir kısmıyla ilişkilendirilebilir:

(a) Tamamıyla olmayacak şekilde, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bir veya daha fazlasıyla (örneğin, bir primin/ek ödemenin, işletmenin taahhüt edilen mal veya hizmetleri belirlenen bir süre zarfında devretmesi koşuluna bağlanması) veya

(b) Tamamıyla olmayacak şekilde, 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 bir veya daha fazlasıyla (örneğin; iki yıl süreli bir temizlik hizmet sözleşmenin ikinci yılı için taahhüt edilen bedelin belirlenmiş bir enflasyon endeksindeki hareketler baz alınarak arttırılması).

85 İşletme, aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte karşılanması durumunda, bir değişken tutarı (ve bu tutarda sonradan meydana gelen değişiklikleri) tamamıyla bir edim yükümlülüğüne veya 22 (b) paragrafı uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını oluşturan farklı bir mal veya hizmete dağıtır:

(a) Değişken ödemenin şartları, özel olarak işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirme veya farklı mal veya hizmeti devretme çabalarına (edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinin veya farklı mal veya hizmet devrinin belli bir sonucuna) bağlanmışsa ve

(b) Bedelin değişken tutarının tamamının söz konusu edim yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmete dağıtılması, sözleşmedeki edim yükümlülükleri ve ödeme şartlarının hepsi göz önünde bulundurulduğunda 73'üncü paragraftaki dağıtım amacı ile tutarlıysa.

86 İşlem bedelinin 85'inci paragraftaki şartları karşılamayan kısmının dağıtımında, 73–83 paragraflarındaki dağıtıma ilişkin hükümler uygulanır.

İşlem Bedelinde Değişimler

87 Sözleşmenin başlamasından sonra, belirsizliklerin çözümlenmesi veya şartlarda meydana gelen diğer değişiklikler gibi işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği bedeli değiştiren çeşitli sebeplerle işlem bedeli değişebilir.

88 İşletme, işlem bedelinde sonradan ortaya çıkan herhangi bir değişikliği, sözleşme başlangıcındakiyle aynı esasları kullanarak edim yükümlülüklerine dağıtır. Buna bağlı olarak, işletme, tek başına satış fiyatlarında sözleşme başladıktan sonra meydana gelen değişiklikleri yansıtmak için işlem bedelini yeniden dağıtmaz. Yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğüne tekabül eden tutarlar işlem bedelinde değişikliğin olduğu dönemde hasılat ya da hasılattan indirim olarak finansal tablolara alınır.

89 İşletme, yalnızca 85'inci paragraftaki değişken bedelin dağıtımına ilişkin şartların karşılanması halinde, işlem bedelindeki bir değişimin tamamını, 22 (b) paragrafı uyarınca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını oluşturan bir seri içerisinde taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlerin veya edim yükümlülüklerinin bir veya daha fazlasına (tamamına değil) dağıtır.

90 İşletme bir sözleşme değişikliğinin işlem bedelinde yol açtığı değişimi 18–21 paragrafları uyarınca muhasebeleştirir. Ancak sözleşme değişikliğinden sonra işlem bedelinde meydana gelen bir değişimle ilgili olarak işletme, işlem bedelindeki bu değişimi, 87–89 paragrafları uyarınca dağıtmak için aşağıdaki yollardan uygulanabilir olanını kullanır:

(a) İşlem bedelindeki değişikliğin sözleşmedeki değişiklikten önce taahhüt edilen bir değişken bedele atfedilmesi ve sözleşme değişikliğinin 21 (a) paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmesi durumunda,

işletme, işlem bedelindeki değişikliği sözleşmedeki değişiklikten önce sözleşmede tanımlanan edim yükümlülüklerine dağıtır.

(b) Değişikliğin 20'nci paragraf uyarınca ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmediği tüm diğer durumlarda, işletme işlem bedelindeki değişimi değiştirilen sözleşmedeki edim yükümlülüklerine (başka bir ifadeyle, değişikliğin hemen sonrasında kısmen veya tamamen yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine) dağıtır.

Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme Yapılması için Katlanılan Ek Maliyetler

91 İşletme bir müşteriyle sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa, bu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alır.

92 Sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler, işletmenin bir müşteriyle sözleşme yapması halinde katlanacağı, sözleşme yapmamış olsaydı katlanmayacağı maliyetlerdir (örneğin satış komisyonları).

93 Sözleşmenin yapılıp yapılmadığından bağımsız olarak, sözleşme yapılması için katlanılan maliyetler (sözleşmenin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın müşteriye açıkça fatura edilebilen maliyetler hariç) gider olarak finansal tablolara alınır.

94 Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, varlığın itfa süresinin bir yıl veya daha az olması durumunda sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler gider olarak finansal tablolara alınabilir.

Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri

95 Müşteriyle yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan maliyetlerin başka bir Standardın kapsamında olmaması durumunda (örneğin TMS 2 *Stoklar,* TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* veya TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* gibi), işletme, ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması halinde, söz konusu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alır:

(a) Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşmeyle ilişkili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması (örneğin, mevcut bir sözleşmenin yenilenmesi kapsamında verilmesi söz konusu olan hizmetlerle ilgili maliyetler veya henüz onaylanmamış belirli bir sözleşme kapsamında devredilecek bir varlığın tasarlanma maliyetleri),

(b) Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede (veya yerine getirmeye devam etmede) kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,

(c) Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.

96 Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yerine getirilmesi kapsamında katlanılan ve başka bir Standardın kapsamında yer alan maliyetler o Standart uyarınca muhasebeleştirilir.

97 Bir sözleşmeyle (ya da belirli muhtemel bir sözleşmeyle) doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri içerir:

(a) Direkt işçilik (örneğin, taahhüt edilen hizmetleri müşteriye doğrudan sağlayan personelin maaş ve ücretleri),

(b) Direkt malzeme (örneğin, taahhüt edilen hizmetlerin müşteriye sağlanmasında kullanılan malzemeler),

(c) Sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine doğrudan tekabül eden maliyetler (örneğin sözleşme yönetim ve gözetim maliyetleri, sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan araç-gereçlerin, teçhizatın ve kullanım hakkı varlıklarının sigortalanma ve itfa maliyetleri),

(d) Sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler,

(e) İşletmenin yalnızca sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetler (örneğin taşeronlara yapılan ödemeler).

98 İşletme aşağıdaki maliyetleri, katlandıkça gider olarak finansal tablolarına alır:

(a) Genel maliyetler ve yönetim maliyetleri (bu maliyetler sözleşme uyarınca müşteriye açıkça fatura edilebilen maliyetler değilse bu paragraf uyarınca, müşteriye açıkça fatura edilebilen maliyetler ise 97'nci paragraf uyarınca değerlendirilir),

(b) Sözleşme bedeline yansıtılmamış olup sözleşmenin yerine getirilmesinde ortaya çıkan telef edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyetleri,

(c) Sözleşmede yerine getirilmiş (ya da kısmen yerine getirilmiş) edim yükümlülükleriyle ilişkili maliyetler (başka bir ifadeyle, geçmiş edimlerle ilişkili maliyetler) ve

(d) İşletmenin yerine getirilmemiş edim yükümlülükleriyle mi, yoksa yerine getirilmiş (veya kısmen yerine getirilmiş) edim yükümlülükleriyle mi ilişkili olduğunu ayırt 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, belirli muhtemel bir sözleşme (95 (a) paragrafında tanımlandığı gibi) kapsamında devredilecek mal veya hizmetlerle ilişkili olabilir.

100 İşletme itfa payını, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetleri müşteriye devretmeyi öngördüğü sürede meydana gelen önemli bir değişikliği yansıtmak için günceller. 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 tutarı aştığı takdirde işletme, kâr/zarara bir değer düşüklüğü zararı yansıtır:

(a) İşletmenin varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı, eksi

(b) Doğrudan bu mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanmasıyla ilişkili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetler (bkz. 97'nci paragraf).

102 101'inci paragrafı uygulamak amacıyla; işletmenin tahsil etmeyi beklediği bedeli belirlemek için, işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin esaslar (değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılmasına ilişkin 56–58 paragrafları hariç) kullanılır ve bu bedel müşterinin kredi riskinin etkilerini yansıtacak şekilde düzeltilir.

103 İşletme, 91 veya 95'inci paragraf uyarınca finansal tablolara alınan bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararını finansal tablolara almadan önce, başka bir Standart (örneğin TMS 2, TMS 16 ve TMS 38) uyarınca finansal tablolara alınan sözleşmeyle ilişkili varlıklar için tüm değer düşüklüğü zararlarını 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 dâhil eder.

104 İşletme değer düşüklüğü ortadan kalktığında veya azaldığında 101'inci paragraf uyarınca önceden finansal tablolara aldığı değer düşüklüğü zararının bir kısmına veya tamamına ilişkin iptal işlemini kâr veya zarara yansıtır. Varlığın defter değerindeki artış, önceden hiçbir değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınmamış olsaydı belirlenecek olan (itfa payı düşülmüş) tutarı aşamaz.

Sunum

105 Taraflardan biri sözleşmeyi yerine getirdiğinde, işletmenin edimi ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişkiye bağlı olarak, işletme, sözleşmeyi bir sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda gösterir. İşletme bedele ilişkin koşulsuz haklarını bir alacak olarak ayrı şekilde gösterir.

106 İşletme, bir mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce, söz konusu müşterinin bedeli ödemesi veya işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkının (başka bir ifadeyle, bir alacağının) bulunması durumunda, sözleşmeyi ödemenin yapıldığı veya ödemenin vadesinin geldiği tarihte (hangisi erken ise o esas alınmak kaydıyla) bir sözleşme yükümlülüğü olarak gösterir. Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsil etmeye hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.

107 İşletme, müşteri bedeli ödemeden veya ödemenin vadesi gelmeden önce mal veya hizmetleri müşteriye devrederek edimini yerine getirdiği durumlarda, sözleşmeyi -alacak olarak sunulan tutarlar hariç olmak üzere- bir sözleşme varlığı olarak gösterir. Sözleşme varlığı, müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında işletmenin bedeli alma hakkıdır. İşletme sözleşme varlığını TFRS 9 uyarınca değer düşüklüğü açısından değerlendirir. Bir sözleşme varlığının değer düşüklüğü TFRS 9 kapsamındaki bir finansal varlıkla aynı esaslara göre ölçülür, sunulur ve açıklanır (ayrıca bkz. 113 (b) paragrafı).

108 Bir alacak, işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkıdır. Bedeli alma hakkı, bedelin tahsilinin sadece bir vadeye bağlı olması halinde koşulsuz olur. Örneğin, işletme gelecekte iadeye konu olabilecek olsa da, mevcut bir tahsil hakkını alacak olarak finansal tablolara yansıtacaktır. İşletme alacağını TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirir. Müşteriyle yapılan sözleşmeden doğan bir alacağın ilk kez finansal tablolara alınması

sırasında, alacağın TFRS 9 uyarınca tespit edilen değeri ile hasılat olarak finansal tablolara yansıtılan tutar arasındaki fark gider olarak (örneğin bir değer düşüklüğü zararı olarak) gösterilir.

109 Bu Standart 'sözleşme varlığı' ve 'sözleşme yükümlülüğü' terimlerini kullanır ancak işletmenin finansal durum tablosunda bu terimler için alternatif ifadeler kullanmasını yasaklamaz. İşletme, bir sözleşme varlığına karşılık alternatif bir ifade kullanması durumunda, finansal tablo kullanıcılarına alacaklar ile sözleşme varlıkları arasındaki ayrımı yapmalarını sağlayacak yeterlilikte bilgi verir.

Açıklama

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

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

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

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

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

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

Müşterilerle Yapılan Sözleşmeler

113 İşletme, diğer Standartlar uyarınca kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak göstermemişse, raporlama dönemine ait aşağıdaki tutarların hepsini açıklar:

(a) Diğer hasılat kaynaklarından ayrı olarak gösterilecek şekilde, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatı ve

(b) Diğer sözleşmelerden doğan değer düşüklüğü zararlarından ayrı olarak gösterilecek şekilde, müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan alacak veya sözleşme varlıklarına ilişkin değer düşüklüğü zararlarını (TFRS 9 uyarınca hesaplanan).

Hasılatın Ayrıştırılması

114 İşletme müşterilerle yapılan sözleşmelerden finansal tablolara aldığı hasılatı, hasılatın ve nakit akışlarının niteliğinin, tutarının, zamanlamasının ve belirsizliğinin iktisadi faktörlerce nasıl etkilendiğini gösteren kategorilere ayırır. İşletme, hasılatın ayrıştırılmasında kullanılacak kategorilerin seçiminde B87–B89 paragraflarını rehber olarak kullanır.

115 Buna ilave olarak, işletme, TFRS 8 *Faaliyet Bölümleri'*ni uygulamakta ise, finansal tablo kullanıcılarının (114'üncü paragraf uyarınca) ayrıştırılmış hasılat açıklaması ile her bir raporlanabilir bölüm için açıklanan hasılat bilgileri arasındaki ilişkiyi anlamalarını mümkün kılacak yeterlilikte bilgiyi açıklar.

Sözleşme Bakiyeleri

116 İşletme aşağıdakilerin tamamını açıklar:

(a) Ayrı olarak sunulmadıkları veya açıklanmadıkları durumda, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan alacakların, sözleşme varlıklarının ve sözleşme yükümlülüklerinin açılış ve kapanış bakiyeleri,

(b) Dönem başında sözleşme yükümlülüğü bakiyesine dâhil edilmiş olup raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılat,

(c) Geçmiş dönemlerde kısmen veya tamamen yerine getirilen edim yükümlülüklerinden raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılat (örneğin, işlem bedelindeki değişimler).

117 İşletme edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanı (bkz. 119 (a) paragrafı) ile normal ödeme zamanı (bkz. 119 (b) paragrafı) arasında nasıl bir ilişki olduğunu ve bu faktörlerin sözleşme varlık ve yükümlülük bakiyeleri üzerindeki etkisini açıklar. Yapılan açıklamada nitel bilgiler kullanılabilir.

118 İşletme sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüğü bakiyesinde raporlama dönemi boyunca 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) İşletme birleşmeleri nedeniyle meydana gelen değişiklikler,

(b) İlerleme ölçümündeki bir değişiklikten, işlem bedeli tahminindeki bir değişiklikten (bir değişken bedel tahmininin sınırlandırılıp sınırlandırılmadığına ilişkin değerlendirmedeki değişiklikler dahil) veya bir sözleşme değişikliğinden kaynaklanan düzeltmeler dâhil, ilgili sözleşme varlığını veya yükümlülüğünü etkileyen hasılatta kümülatif seviyeye göre yapılan düzeltme,

(c) Bir sözleşme varlığındaki değer düşüklüğü,

(d) Bedeli alma hakkının koşulsuz hale gelmesi (başka bir ifadeyle, bir sözleşme varlığının bir alacak olarak yeniden sınıflandırılması) için geçmesi gereken sürede değişiklik,

(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, aşağıdakilerin tamamı da dâhil olmak üzere, müşterilerle yaptığı sözleşmelerdeki edim yükümlülükleriyle ilgili bilgileri açıklar:

(a) Bir faturala-elde tut anlaşması kapsamındaki edim yükümlülüklerini ne zaman yerine getirdiği dâhil, işletmenin edim yükümlülüklerini genellikle ne zaman yerine getirdiği (örneğin sevkiyat üzerine, teslimat üzerine, hizmetler görüldükçe veya hizmetin tamamlanması üzerine),

(b) Önemli ödeme şartları (örneğin ödemenin genellikle ne zaman muaccel hale geldiği, sözleşmenin önemli bir finansman bileşenine sahip olup olmadığı, bedelin değişken olup olmadığı ve değişken bedel tahmininin 56–58 paragrafları uyarınca genellikle sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı),

(c) İşletmenin, devrini taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin niteliği (işletme bir vekil olarak hareket ediyorsa, mal veya hizmetin devrine yönelik başka bir taraf adına aracılık yapılmasına ilişkin edim yükümlülüklerini de gösterecek şekilde)

(d) İade ve geri ödeme yükümlülükleri ile diğer benzeri yükümlülükler,

(e) Garanti türleri ve ilgili yükümlülükler.

Kalan Edim Yükümlülüklerine Dağıtılan İşlem Bedeli

120 İşletme kalan edim yükümlülükleriyle ilgili aşağıdaki bilgileri açıklar:

(a) Raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamen veya kısmen yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı,

(b) İşletmenin, 120 (a) paragrafında belirtilen tutarı ne zaman hasılat olarak finansal tablolara almayı beklediğine ilişkin aşağıdaki yöntemlerden biriyle yapılan bir açıklama:

(i) Kalan edim yükümlülüklerinin süresine en uygun zaman aralıklarından faydalanılarak nicel bazda veya

(ii) Nitel bilgiler kullanılarak.

121 Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, işletme aşağıdaki koşullardan birinin karşılanması halinde, edim yükümlülüğü için 120'nci paragraftaki bilgileri açıklamak zorunda değildir:

(a) Edim yükümlülüğü, başlangıçta beklenen süresi bir yıl veya daha kısa olan bir sözleşmenin parçasıdır veya

(b) İşletme edim yükümlülüğünün yerine getirilmesini B16 paragrafı uyarınca hasılat olarak finansal tablolara almaktadır.

122 İşletme, 121'inci paragraftaki kolaylaştırıcı uygulamayı uygulayıp uygulamadığını ve müşteri sözleşmelerinden doğup da işlem bedeline dâhil edilmemiş, dolayısıyla 120'nci paragraf uyarınca açıklanan bilgilere dâhil edilmemiş herhangi bir bedel olup olmadığını nitel olarak açıklar. Örneğin tahmini bir işlem bedeli, sınırlandırılmış değişken bedelin tahmini tutarlarını içermeyecektir (bkz. 56–58 paragrafları).

Bu Standardın Uygulanmasında Kullanılan Önemli Yargılar

123 İşletme bu Standardın uygulanmasında kullandığı ve müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın tutar ve zamanlamasının belirlenmesini önemli ölçüde etkileyen yargıları ve bu yargılardaki değişiklikleri açıklar. Özellikle işletme aşağıdakilerin belirlenmesinde kullanılan yargıları ve bu yargılardaki değişiklikleri açıklar:

(a) Edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanı (bkz. 124–125 paragrafları),

(b) İşlem bedeli ve edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarları (bkz. 126'ncı paragraf).

Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilme Zamanının Belirlenmesi

124 İşletme, zamana yayılan edim yükümlülükleriyle ilgili olarak aşağıdakileri açıklar:

(a) Hasılatın finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemler (örneğin, kullanılan çıktı veya girdi yöntemleri ile bu yöntemlerin nasıl uygulandığına dair açıklama),

(b) Kullanılan yöntemlerin mal veya hizmetlerin devrini neden doğru gösterdiğine dair açıklama.

125 İşletme, belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülükleriyle ilgili olarak, müşterinin taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrolünü ne zaman elde ettiğinin değerlendirilmesinde kullanılan önemli yargıları açıklar.

İşlem Bedelinin ve Edim Yükümlülüklerine Dağıtılan Tutarlarının Belirlenmesi

126 İşletme, aşağıdakilerin tamamı için kullanılan yöntem, girdi ve varsayımlar hakkındaki bilgileri açıklar:

(a) İşlem bedelinin belirlenmesi (bu belirlemeye, bunlarla sınırlı olmamak üzere, değişken bedelin tahmin edilmesi, söz konusu bedelin paranın zaman değerinin etkilerine göre düzeltilmesi ve gayri nakdî bedelin ölçümü dâhildir),

(b) Değişken bedel tahmininin sınırlandırılıp sınırlandırılmadığının değerlendirilmesi,

(c) İşlem bedelinin dağıtımı (taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarının tahmin edilmesi ile iskonto ve değişken bedelin sözleşmenin belirli bir bölümüne dağıtımı dâhil),

(d) İade, geri ödeme ve benzeri diğer yükümlülüklerin ölçümü.

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

127 İşletme aşağıdaki hususları tanımlar:

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

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

128 İşletme aşağıdaki bilgileri açıklar:

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

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

Kolaylaştırıcı Uygulamalar

129 İşletme, 63'üncü paragrafta (önemli bir finansman bileşeninin varlığına ilişkin) veya 94'üncü paragrafta (müşteriyle sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetlere ilişkin) yer alan kolaylaştırıcı uygulamayı kullanmayı tercih etmesi durumunda, bu hususu açıklar.

Ek A
Tanımlanan Terimler

Bu ek, Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.

Sözleşme	İki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır.
Sözleşme varlığı	İşletmenin **müşteriye** devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır.
Sözleşme yükümlülüğü	İşletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsile hak kazandığı) bedel karşılığında 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	Ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca özkaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır.
Edim yükümlülüğü	Aşağıdakilerden herhangi birinin müşteriye devredilmesine dair **müşteriyle** yapılan **sözleşmedeki** bir taahhüttür: (a) Farklı bir mal veya hizmet (mal veya hizmetler paketi) ya da (b) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmet.
Hasılat	İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan **gelirdir.**
Tek başına satış fiyatı (bir mal veya hizmetin)	İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini **müşteriye** ayrı olarak satmış olması halinde talep edeceği fiyattır.
İşlem bedeli (müşteriyle yapılan bir sözleşmenin)	İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri **müşteriye** devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir (üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç).

Ek B
Uygulama Rehberi

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

B1 Uygulama rehberi, aşağıda yer alan kategorilere göre düzenlenmiştir:

(a) Zamana yayılı edim yükümlülükleri (B2–B13 paragrafları);

(b) Bir edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin ölçülmesi yöntemleri (B14–B19 paragrafları),

(c) İade hakkı tanınan satışlar (B20–B27 paragrafları),

(d) Garantiler (B28–B33 paragrafları),

(e) Asıl-vekil değerlendirmesi (B34–B38 paragrafları),

(f) İlave mal veya hizmetler için müşteriye sağlanan opsiyonlar (B39–B43 paragrafları),

(g) Müşterilerin kullanılmamış hakları (B44–B47 paragrafları),

(h) İadesiz peşin ödenen ücretler (ve ilişkili bazı maliyetler) (B48–B51 paragrafları),

(i) Lisanslama (B52–B63B paragrafları),

(j) Geri alım anlaşmaları (B64–B76 paragrafları),

(k) Konsinye mal anlaşmaları (B77–B78 paragrafları),

(l) Faturala-elde tut anlaşmaları (B79–B82 paragrafları),

(m) Müşterinin kabulü (B83–B86 paragrafları) ve

(n) Ayrıştırılmış hasılatın açıklanması (B87–B89 paragrafları).

Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

B2 35'inci paragraf uyarınca bir edim yükümlülüğü, aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, zamana yayılarak ifa edilir:

(a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi (bkz. B3–B4 paragrafları),

(b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe (örneğin, yapım aşamasındaki işler) kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi (bkz. B5 paragrafı) veya

(c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması (bkz. B6-B8 paragrafları) ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması (bkz. B9-B13 paragrafları).

Edimin Faydalarının Aynı Anda Alınması ve Tüketilmesi (35 (a) paragrafı)

B3 Bazı edim yükümlülüğü türleri için, işletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı alıp almadığının ve bu faydayı aldığı anda tüketip tüketmediğinin değerlendirilmesi kolaydır. Bu edim türlerine, edimin sağladığı faydanın müşteri tarafından alındığı ve aynı anda tüketildiği rutin veya tekrarlayan hizmetler (örneğin bir temizlik hizmeti) örnek olarak verilebilir.

B4 Diğer edim yükümlülüğü türleri için, işletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alınıp tüketmesi kolaylıkla tespit edilemeyebilir. Bu gibi durumlarda işletmenin; kalan edim yükümlülüğü başka bir işletme tarafından yerine getirilecek olsaydı, işletmenin o güne kadar tamamladığı işleri bu diğer işletmenin büyük ölçüde yeniden ifa etmesinin gerekeceğine karar vermesi halinde, edim yükümlülüğü zamana yayılarak ifa edilir. İşletmenin o güne kadar tamamladığı işleri diğer bir işletmenin büyük ölçüde yeniden ifa etmesinin gerekip gerekmeyeceğinin değerlendirilmesinde işletme aşağıdaki varsayımların her ikisini de yapar:

(a) Aksi takdirde işletmenin kalan edim yükümlülüğünü başka bir işletmeye devretmesini engelleyen, sözleşmeden kaynaklanan potansiyel kısıtlamaları veya fiili sınırlamaları göz ardı eder ve

(b) Edim yükümlülüğünün geriye kalanını yerine getirecek diğer bir işletmenin, hâlihazırda işletmenin kontrolünde bulunan ve edim yükümlülüğü bu diğer işletmeye geçecek olsaydı işletmenin kontrol etmeye devam edeceği herhangi bir varlığın sağladığı faydayı elde etmeyeceğini varsayar.

Varlığın Oluşturuldukça veya Geliştirildikçe Müşteri Tarafından Kontrol Edilmesi (35 (b) paragrafı)

B5 35 (b) paragrafı uyarınca müşterinin bir varlığı oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrol edip etmediğinin değerlendirilmesinde, işletme 31–34 ve 38'inci paragraflardaki kontrole ilişkin hükümleri uygular. Oluşturulmakta veya geliştirilmekte olan varlık (örneğin, yapılmakta olan bir varlık) maddi ya da maddi olmayan varlık olabilir.

İşletmenin Ediminin Alternatif Kullanıma Sahip Bir Varlık Oluşturmaması (35 (c) paragrafı)

B6 36'ncı paragraf uyarınca bir varlığın alternatif bir kullanıma sahip olup olmadığının değerlendirilmesinde, işletmenin bu varlığı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetebilme olanağına (varlığın farklı bir müşteriye satılması gibi) yönelik sözleşmeden kaynaklanan potansiyel kısıtlamaların ve fiili sınırlamaların etkileri dikkate alınır. Müşteriyle yapılan sözleşmenin feshedilme olasılığının, işletmenin varlığı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetip yönetemeyeceğinin değerlendirilmesinde dikkate alınması uygun değildir.

B7 Bir varlığın işletme açısından herhangi bir alternatif kullanıma sahip olmaması için, işletmenin varlığı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetebilme olanağına yönelik sözleşmeden kaynaklanan kısıtlamanın önemli olması gerekir. İşletmenin varlığı başka bir kullanım amacıyla yönetme yolu araması halinde müşterinin taahhüt edilen varlıkla ilgili haklarını hukuki yollarla alabilmesi durumunda, sözleşmeden kaynaklanan kısıtlama önemlidir. Diğer taraftan, örneğin sözleşmeyi ihlal etmeksizin ve aksi durumda sözleşmeyle ilgili ortaya çıkmayacak önemli maliyetlere katlanmaksızın, bir varlığın diğer varlıklarla büyük ölçüde değiştirilebilir olduğu diğer durumlarda, sözleşmeden kaynaklanan kısıtlama önemli olmayacaktır.

B8 İşletme varlığı başka bir kullanım amacıyla yönetebilmek için önemli ekonomik kayıplara katlanıyorsa, işletmenin bir varlığı başka bir kullanım amacıyla yönetebilmesine yönelik fiili bir sınırlama mevcuttur. Önemli ekonomik kayıp, işletmenin varlığın üzerinde yeniden çalışmak için önemli maliyetlere katlanacak olması ya da varlığı ancak önemli bir kayıpla satabilecek olması durumunda ortaya çıkabilir. Örneğin işletme, tasarım özellikleri bir müşteriye has olan veya uzak bölgelerde bulunan varlıkların yeniden yönlendirilmesi açısından fiili bir sınırlama yaşayabilir.

O Güne Kadar Tamamlanan Edime İlişkin Tahsil Hakkı (35 (c) paragrafı)

B9 37'nci paragraf uyarınca sözleşmenin, işletmenin taahhüt ettiği şekliyle edimini yerine getirememesi dışındaki sebeplerle müşteri veya başka bir tarafça feshedilmesi halinde işletmenin en azından o güne kadar tamamladığı edimini karşılayan bir tutara hak kazanması durumunda, işletmenin o güne kadar tamamladığı edimini karşılayan bir tahsil hakkı bulunur. İşletmenin o güne kadar tamamladığı edimini karşılayan tutar, sözleşmenin feshi halinde sadece işletmenin kârındaki olası kayıpları telafi etmekten ziyade, o güne kadar devrettiği mal veya hizmetlerin satış fiyatına yaklaşan bir tutar olabilir (örneğin, işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirirken katlandığı maliyetlerin geri kazanımı ve makul bir kâr marjının toplamı). Makul kâr marjını karşılayan tutar, sözleşmenin taahhüt edildiği şekilde yerine getirilmesi durumunda beklenen kâr marjına eşit olmak zorunda değildir, ancak işletme aşağıdaki tutarlardan herhangi birinin karşılanmasına hak kazanıyor olmalıdır:

(a) Sözleşmenin müşteri (veya diğer bir taraf) tarafından feshinden önce sözleşme kapsamındaki işletmenin edimini makul ölçüde yansıtan, sözleşmede yer alan beklenen kâr marjının bir oranı veya

(b) Sözleşmeye özgü marjın, işletmenin benzer sözleşmelerden elde ettiği getiriden yüksek olması durumunda, işletmenin benzer sözleşmelere ilişkin sermaye maliyeti üzerinden makul bir getiri (veya işletmenin benzer sözleşmeleri için genel olarak geçerli olan faaliyet marjı).

B10 İşletmenin o güne kadar tamamladığı edim karşılığında elde ettiği tahsil hakkı mevcut koşulsuz bir tahsil hakkı olmak zorunda değildir. Çoğu durumda işletme sadece üzerinde anlaşılan bir hedefe ulaşmasıyla veya edim yükümlülüğünün tamamen ifasıyla koşulsuz bir tahsil hakkına sahip olur. O güne kadar tamamladığı edimine karşılık bir tahsil hakkına sahip olup olmadığını değerlendirirken işletme, taahhüt edildiği şekilde yerine getirilememesinden başka bir nedenle sözleşme feshedilecek olsaydı, o güne kadar tamamladığı edime karşılık ödeme talep etme veya alıkoyma hususunda hukuken icra edilebilir bir hakkının olup olmayacağını dikkate alır.

B11 Bazı sözleşmelerde müşterinin fesih hakkı hiç olmayabilir veya sözleşme süresinde sadece belirli bir anda sözleşmeyi feshetme hakkı olabilir. Müşterinin o anda fesih hakkı olmaksızın sözleşmeyi feshetme yolunda tasarrufta bulunması durumunda (müşterinin yükümlülüklerini taahhüt ettiği şekilde yerine getirememesi durumu buna dâhildir), sözleşme (veya kanunlar) sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye devrini sürdürme ve müşteriden taahhüt ettiği bedeli ödemesini isteme hakkı verebilmektedir. Bu durumlarda,

işletme o güne kadar tamamladığı edimine karşılık bir tahsil hakkına sahiptir; zira işletme sözleşme uyarınca yükümlülüklerini yerine getirmeye devam etme ve müşteriden kendisine düşen yükümlülükleri yerine getirmesini (buna taahhüt edilen bedelin ödenmesi dâhildir) isteme hakkına sahiptir.

B12 İşletme, o güne kadar tamamlanan edimi karşılığındaki tahsil hakkının varlığı ve hukuken icra edilebilirliğini değerlendirirken, sözleşme hükümlerinin yanı sıra bu hükümleri destekleyebilecek veya geçersiz kılabilecek mevzuatı veya içtihadı dikkate alır. Bu süreç, aşağıdakilere ilişkin bir değerlendirmeyi içerir:

(a) Mevzuatın, idari uygulamanın veya içtihadın -müşteriyle yapılan sözleşmede belirtilmemiş olsa bile- işletmeye o güne kadarki edimi karşılığında tahsil hakkı vermesi,

(b) İlgili içtihatta, benzer sözleşmelerde o güne kadar tamamlanan edim karşılığı benzer tahsil haklarının hukuki etkisinin bağlayıcı olmadığının belirtilmesi,

(c) İşletmenin ticari teamülleri uyarınca tahsil hakkını uygulamamayı tercih etmesinin, hakkın bu yasal çevrede hukuken icra edilebilirliğini kaybetmesiyle sonuçlanması. Öte yandan, işletmenin benzer sözleşmelerdeki tahsil hakkından feragat etme yönündeki tercihine bakılmaksızın, müşteriyle yaptığı sözleşmede o güne kadar tamamladığı edimi karşılığındaki tahsil hakkı hukuken icra edilebilirliğini sürdürüyorsa, işletme tahsil hakkına sahip olmaya devam edecektir.

B13 Sözleşmede belirlenen ödeme planı, işletmenin o güne kadar tamamladığı edimi karşılığında hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunduğunu mutlak olarak göstermez. Sözleşmedeki ödeme planı müşteri tarafından ödenebilir bedelin zaman ve tutarını belirtse de, ödeme planı işletmenin o güne kadar tamamladığı edimi karşılığında tahsil hakkının kanıtını mutlak olarak sağlamayabilir. Bunun nedeni, örneğin, sözleşmenin, müşteriden tahsil edilen bedelin işletmenin sözleşme kapsamında edimi yerine getirmedeki kusuru dışındaki başka sebeplerle iade edilebilir olduğunu belirleyebilmesidir.

Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi Yöntemleri

B14 İşletmenin zamana yayılan bir edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik kaydettiği ilerlemenin ölçümünde, 35–37 paragrafları uyarınca kullanılabilecek yöntemler aşağıdakilerdir:

(a) Çıktı yöntemleri (bkz. B15–B17 paragrafları) ve

(b) Girdi yöntemleri (bkz. B18–B19 paragrafları).

Çıktı Yöntemleri

B15 Çıktı yöntemleri, o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hasılatı finansal tablolara alır. Çıktı yöntemleri örnek olarak; o güne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, elde edilen sonuçlarla ilgili değerlemeler, ulaşılan hedefler, geçen süre ve üretilen veya teslim edilen birimler gibi yöntemleri içerir. İşletme, ilerlemesini ölçmek için bir çıktı yöntemi uygulamayı değerlendirirken, seçilen çıktının edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik işletmenin edimini doğru olarak gösterip göstermediğini dikkate alır. Seçilen çıktı, kontrolü müşteriye devredilmiş mal veya hizmetlerin bir kısmının ölçümünde başarısız olursa, çıktı yöntemi işletmenin edimine ilişkin doğru bir gösterim sağlamaz. Örneğin, raporlama dönemi sonunda, işletmenin ediminin, çıktının ölçümüne dâhil edilmeyen ve müşteri tarafından kontrol edilen tamamlanmış mallar ve yapım aşamasında olan işler üretmesi durumunda, üretilen veya teslim edilen birimlere dayalı çıktı yöntemleri, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin edimini doğru olarak göstermeyecektir.

B16 Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletmenin, bir müşteriden o güne kadar tamamlanan ediminin müşteri açısından değerine doğrudan karşılık gelen bir bedelin tahsiline hak kazanması durumunda (örneğin işletmenin sağladığı hizmeti saat başı sabit bir tutar üzerinden fatura ettiği bir hizmet sözleşmesi), faturalama hakkına sahip olduğu tutar kadar hasılatı finansal tablolara alabilir.

B17 Çıktı yöntemlerinin dezavantajları, ilerlemenin ölçümünde kullanılan çıktıların doğrudan gözlemlenebilir olmaması ve bunları uygulamak için gereken bilgilerin işletme tarafından aşırı maliyetlere katlanmaksızın temin edilememesidir. Bu nedenle bir girdi yöntemi gerekli olabilir.

Girdi Yöntemleri

B18 Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerini (örneğin; tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı) edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolara alır.

İşletmenin emek veya girdilerinin edim dönemi boyunca eşit miktarda kullanılması durumunda, hasılatın eşit tutarlarda finansal tablolara alınması uygun olabilir.

B19 Girdi yöntemlerinin eksik yönü, işletmenin girdileri ile mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devri arasında doğrudan bir ilişki olmaması ihtimalinin bulunmasıdır. Bu nedenle işletme, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde işletmenin edimini göstermeyen girdilerin etkilerini (39'uncu paragrafta yer alan ilerleme ölçümü uyarınca) girdi yöntemine dâhil etmez. Örneğin, maliyet bazlı girdi yöntemi kullanılırken, aşağıdaki durumlarda ilerlemenin ölçümünde bir düzeltme gerekli olabilir:

(a) Katlanılan maliyetin, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin kaydettiği ilerlemeye katkısının olmaması. Örneğin işletme hasılatı finansal tablolara alırken, sözleşme fiyatına yansıtılmamış olan ve edimin ifasında ortaya çıkan önemli verimsizliklerle ilişkilendirilebilen maliyetleri dikkate almaz (örneğin, edim yükümlülüğünün ifası için katlanılan beklenmeyen miktarlardaki telef edilmiş malzeme, işçilik ve diğer kaynakların oluşturduğu maliyetler).

(b) Katlanılan maliyetin, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin kaydettiği ilerlemeyle orantılı olmaması. Bu durumlarda işletmenin ediminin en iyi şekilde gösterimi, yalnızca katlanılan maliyetler ölçüsünde hasılatı finansal tablolara alacak şekilde girdi yönteminin düzeltilmesi olabilir. Örneğin, işletmenin sözleşme başlangıcında aşağıdaki durumların tamamının karşılanmasını beklemesi durumunda, işletmenin edimine ilişkin doğru gösterim, bir edim yükümlülüğünün ifası için kullanılan bir malın maliyetine eşit bir tutarda hasılatın finansal tablolara alınması olabilir:

(i) Mal farklı değildir,

(ii) Müşterinin mala ilişkin hizmetleri almadan önce malın kontrolünü önemli ölçüde elde etmesi beklenmektedir,

(iii) Devredilen malın maliyeti, edim yükümlülüğünün tamamen ifa edilmesi için beklenen toplam maliyete göre nispeten yüksektir ve

(iv) İşletme malı üçüncü bir şahıstan tedarik etmiş ve malın tasarım ve üretim süreçlerine önemli ölçüde dâhil olmamıştır (fakat işletme B34–B38 paragrafları uyarınca asıl sıfatıyla hareket etmektedir).

İade Hakkı Tanınan Satışlar

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 birinin bileşimini alma hakkını verir:

(a) Ödenen bedelin kısmen veya tamamen iadesi,

(b) İşletmeye borçlanılan veya borçlanılacak tutarlara karşı uygulanabilecek kredi ve

(c) İade edilen ürün yerine başka bir ürün.

B21 İşletme, iade hakkı tanınan ürünlerin (ve iadeye tabi olmak kaydıyla sağlanan bir kısım hizmetlerin) devir işlemini muhasebeleştirmek için aşağıdakilerin tamamını finansal tablolara alır:

(a) Devredilen ürünler için işletmenin hak etmeyi beklediği bedel kadar hasılat (dolayısıyla iade edilmesi beklenen ürünler için hasılat finansal tablolara alınmayacaktır),

(b) Bir iade yükümlülüğü ve

(c) İade yükümlülüğünün yerine getirilmesi üzerine işletmenin müşteriden ürünleri geri alma hakkı karşılığında bir varlık (ve buna karşılık satışların maliyetinde yapılan düzeltme).

B22 İşletmenin iade dönemi boyunca iade edilen bir ürünü kabul edeceğine ilişkin taahhüdü, iade yükümlülüğüne ilave bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmez.

B23 İşletme, hak etmeyi beklediği (başka bir ifadeyle, iade edilmesi beklenen ürünler hariç) bedeli belirlemek için 47–72 paragraflarını (56–58 paragraflarındaki değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılmasına ilişkin hükümler dâhil) uygular. İşletmenin hak etmeyi beklemediği ancak aldığı veya alacağı tutarlar, ürünler müşterilere devredildiğinde hasılat olarak finansal tablolara alınmaz ancak alınan veya alınacak olan bu tutarlar iade yükümlülüğü olarak finansal tablolara alınır. Sonrasında işletme, her raporlama dönemi sonunda, devrettiği ürünler karşılığı hak etmeyi beklediği tutarlara ait değerlendirmesini günceller ve dolayısıyla işlem bedelinde ve finansal tablolara alınan hasılatta buna uygun değişikliği yapar.

B24 İşletme, iade tutarlarına ilişkin beklentilerindeki değişiklikler nedeniyle iade yükümlülüğünün ölçümünü her raporlama dönemi sonunda günceller. İşletme gerekli düzeltmeleri hasılat (veya hasılatta azalış) olarak finansal tablolara alır.

B25 İade yükümlülüğünün yerine getirilmesi üzerine işletmenin ürünleri müşteriden geri alma hakkı karşılığında finansal tablolara alınan varlık başlangıçta, ürünlerin (örneğin stokların) önceki defter değerinden bu ürünlerin geri alınması için katlanılması beklenen maliyetler (iade edilen ürünlerin işletme açısından değerinde meydana gelmesi olası düşüşler dâhil) düşüldükten sonra bulunacak tutar referans alınarak ölçülür. Her raporlama dönemi sonunda işletme, iade edilecek ürünlerle ilgili beklentilerindeki değişiklik nedeniyle varlığın ölçümünü günceller. İşletme varlığı iade yükümlülüğünden ayrı olarak sunar.

B26 Bir ürünün müşteri tarafından aynı cins, nitelik, durum ve fiyata sahip diğer bir ürünle (örneğin diğer ürünün başka bir renk veya ölçüsü ile) değiştirilmesi bu Standardın uygulanma amaçları açısından iade olarak değerlendirilmez.

B27 Müşterinin ayıplı bir ürünü yeni bir ürün ile değiştirebildiği sözleşmeler garantiye ilişkin B28–B33 paragrafları uyarınca değerlendirilir.

Garantiler

B28 Bir ürünün (bir mal veya hizmetin) satışıyla bağlantılı olarak (sözleşme, kanun veya işletmenin ticari teamülleri uyarınca) garanti verilmesi işletme için olağan bir durumdur. Garantinin niteliği, sektörlere ve sözleşmelere bağlı olarak önemli ölçüde değişebilir. Bazı garantiler, üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olarak ilgili ürünün, tarafların amaçladığı işlevi yerine getireceğine dair müşteriye teminat verir. Diğer garantiler ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave olarak müşteriye bir hizmet sağlar.

B29 Müşterinin garantiyi ayrı olarak satın alma opsiyonuna sahip olması durumunda (örneğin garanti ayrı olarak fiyatlandırılıp pazarlık konusu edildiği için), garanti farklı bir hizmet olarak değerlendirilir çünkü işletme sözleşmede belirtilen işlevlere sahip olan ürüne ilave olarak bu hizmeti müşteriye sunmayı taahhüt etmektedir. Bu durumda işletme taahhüt ettiği garantiyi 22–30 paragrafları uyarınca edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir ve işlem bedelinin bir kısmını 73–86 paragrafları uyarınca bu edim yükümlülüğüne dağıtır.

B30 Müşteri garantiyi ayrı olarak satın alma opsiyonuna sahip değilse, taahhüt edilen garantinin -veya bir bölümünün-, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave bir hizmet sağlamaması durumunda garanti, TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* Standardı uyarınca muhasebeleştirilir.

B31 Bir garantinin, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave bir hizmet sağlayıp sağlamadığı değerlendirilirken, işletme aşağıdaki gibi faktörleri göz önünde bulundurur:

(a) Garantinin kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı —işletme kanun gereği bir garanti sağlıyorsa, bu kanunun varlığı taahhüt edilen garantinin bir edim yükümlülüğü olmadığının göstergesidir; çünkü bu tür hükümler genellikle müşterileri ayıplı ürünleri satın alma riskinden korumayı amaçlamaktadır.

(b) Garanti süresinin uzunluğu—garanti süresi ne kadar uzun olursa, taahhüt edilen garantinin bir edim yükümlülüğü olma olasılığı o kadar yüksektir; çünkü bu durumda ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair verilen teminata ilave bir hizmet sağlama olasılığı yüksektir.

(c) İşletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliği—bir ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair verilen teminatı yerine getirmek için işletmenin belirli işleri yapmasının gerekli olduğu durumlarda (örneğin ayıplı bir ürününün iadesi için nakliye hizmeti), bu işler muhtemelen bir edim yükümlüğüne yol açmaz.

B32 Bir garantinin -veya bir bölümünün-, ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair müşteriye verilen teminata ilave olarak bir hizmet sağlaması durumunda, taahhüt edilen hizmet bir edim yükümlülüğüdür. Bu nedenle işletme işlem bedelini ürüne ve hizmete dağıtır. İşletme, teminat türü ve hizmet türü garantiyi birlikte taahhüt ediyor ancak bunları makul şekilde ayrı olarak muhasebeleştiremiyorsa, her iki garanti tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir.

B33 Ürünlerinin hasara veya zarara yol açması durumunda işletmenin bunları telafi etmesini zorunlu kılan bir kanun edim yükümlülüğüne yol açmaz. Örneğin bir üretici ürünlerini, tüketici bir ürünü öngörüldüğü şekilde kullanırken meydana gelebilecek bir zarardan (örneğin kişisel mülküne verilen zarardan) kanunun üreticiyi sorumlu tuttuğu bir bölgede satıyor olabilir. Benzer şekilde, işletme ürünlerinin yol açtığı marka, patent, telif hakkı ve diğer hak ihlalleri iddialarından kaynaklanan yükümlülük ve zararlar için işletmenin müşteriyi koruma taahhüdü bir edim yükümlülüğüne yol açmaz. İşletme bu tür yükümlülükleri TMS 37 uyarınca muhasebeleştirir.

Asıl-Vekil Değerlendirmesi

B34 Başka bir taraf, mal veya hizmetin müşteriye sağlanmasına müdahil olduğunda, işletme, taahhüdünün niteliğinin belirlenen mal veya hizmetleri bizzat sağlamaya (başka bir ifadeyle işletmenin asıl olması) veya diğer tarafça sağlanan bu mal veya hizmetlere aracılık etmeye (başka bir ifadeyle işletmenin vekil olması) yönelik bir edim yükümlülüğü olduğunu belirler. İşletme müşteriye taahhüt edilen belirlenmiş her bir mal veya hizmet için asıl mı veya vekil mi olduğunu belirler. Belirlenmiş her bir mal veya hizmet müşteriye taahhüt edilen farklı bir mal veya hizmettir -veya farklı bir mal veya hizmetler paketidir- (bkz. 27-30 paragrafları). Müşteriyle yapılan sözleşme bir veya daha fazla belirlenmiş mal veya hizmet içeriyorsa, işletme belirlenmiş mal veya hizmetlerin bir kısmı için asıl, diğerleri içinse vekil olabilir.

B34A İşletme, taahhüdünün niteliğini tespit etmek için (B34 paragrafında açıklandığı şekilde);

(a) Müşteriye sağlanacak belirlenmiş mal veya hizmetleri (örneğin, bunlar başka bir tarafça sağlanacak mal veya hizmetlere ilişkin bir hak olabilir -bkz. 26'ncı paragraf-) tanımlar ve

(b) Müşteriye devri gerçekleştirilmeden önce belirlenmiş her bir mal veya hizmeti kontrol edip etmediğini (33'üncü paragrafta açıklandığı şekilde) değerlendirir.

B35 İşletme, belirlenmiş mal veya hizmetleri, o mal veya hizmetleri müşteriye devretmeden önce kontrol ediyorsa asıldır. Ancak işletme, kanuni mülkiyet müşteriye devredilmeden önce sadece geçici olarak kanuni mülkiyeti ediniyorsa, işletmenin belirlenmiş malı kontrol etmesi gerekmez. Asıl olan işletme, belirlenmiş mal veya hizmeti temin ederek edim yükümlülüğünü bizzat kendisi yerine getirebileceği gibi, bu yükümlülüğü kısmen veya tamamen yerine getirmesi için kendi adına başka bir tarafı (örneğin bir taşeronu) görevlendirebilir.

B35A Asıl olan işletme, başka bir taraf mal veya hizmetin müşteriye sağlanmasına müdahil olduğu durumlarda aşağıdaki herhangi birinin kontrolünü elde eder:

(a) Başka bir taraftan elde edildikten sonra müşteriye devredilen mal veya başka bir varlık

(b) Başka bir tarafça yerine getirilecek hizmete ilişkin bir hak, (bu hak işletme adına müşteriye bir hizmet sunulması için işletmeye diğer bir tarafı yönlendirme imkânı verir)

(c) Belirlenmiş mal veya hizmetin müşteriye sağlanması aşamasında, başka bir taraftan elde edildikten sonra diğer mal veya hizmetlerle birleştirilen mal veya hizmetler. Örneğin, işletmenin başka bir tarafça sağlanan mal ve hizmetleri, müşterinin kendisi için sözleşme yaptığı belirlenmiş mal veya hizmetlerle bütünleştirmesine (bkz. 29 (a) paragrafı) ilişkin önemli bir hizmet sağlaması durumunda, işletme müşteriye devri gerçekleştirilmeden önce söz konusu mal veya hizmeti kontrol eder. Bunun nedeni, işletmenin önce belirlenmiş mal veya hizmetler için girdileri (başka taraflardan elde edilen mal veya hizmetleri içerir) elde etmesi ve girdilerin kullanımını belirlenmiş mal veya hizmet olan birleşik çıktının üretimine yönlendirmesidir.

B35B Asıl olan işletme, edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe), devredilen belirlenmiş mal veya hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği bedelin brüt tutarı kadar hasılatı finansal tablolara alır.

B36 İşletmenin edim yükümlülüğü belirlenmiş mal veya hizmetlerin başka bir tarafça temin edilmesine aracılık etmekse, işletme vekildir. Vekil olan bir işletme, diğer bir tarafça sağlanan belirlenmiş mal veya hizmeti, söz konusu mal veya hizmet müşteriye devredilmeden önce kontrol etmez. Vekil olan bir işletme, edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe), başka bir tarafça sağlanacak belirlenmiş mal ve hizmetlere aracılık etmesi karşılığında hak etmeyi beklediği ücret veya komisyon tutarı kadar hasılatı finansal tablolara alır. İşletmenin ücret veya komisyonu, diğer tarafça sağlanan mal veya hizmetler karşılığında aldığı bedelden, diğer tarafa ödeme yapıldıktan sonra kalan net bedel olabilir.

B37 Bir işletmenin belirlenmiş mal veya hizmeti müşteriye devredilmeden önce kontrol ettiğine (ve dolayısıyla, asıl olduğuna -bkz. B35 paragrafı-) ilişkin göstergeler, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakileri içerir:

(a) Belirlenmiş mal veya hizmetlerin sağlanması taahhüdünün yerine getirilmesinden esas olarak işletme sorumludur. Bu durum, genellikle belirlenmiş mal veya hizmetlerin kabul edilebilirliğine ilişkin sorumluluğu (örneğin, müşterinin belirlediği özellikleri karşılayan mal veya hizmete ilişkin esas sorumluluk) içerir. İşletme belirlenmiş mal veya hizmetin sağlanması taahhüdünün yerine getirilmesinden esas olarak sorumluysa; bu durum, belirlenmiş mal veya hizmetin sağlanması aşamasına dâhil olan başka bir tarafın işletme adına hareket ettiğinin göstergesi olabilir.

(b) İşletmenin, belirlenmiş mal veya hizmetin müşteriye devredilmesinden önce veya müşteriye kontrolün devredilmesinden sonra (örneğin, müşterinin iade hakkının olması) stok riski vardır. Örneğin, işletme belirlenmiş mal veya hizmeti, müşteriyle sözleşme yapmadan önce elde etmişse veya elde etmeyi taahhüt etmişse, bu durum müşteriye devretmeden önce işletmenin, mal ve hizmetin kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilme gücünün olduğunu gösterebilir.

(c) İşletmenin belirlenmiş mal veya hizmetin fiyatını belirlemede takdir hakkı vardır. Müşterinin belirlenmiş mal veya hizmet için ödeyeceği fiyatın belirlenmesi, işletmenin mal ve hizmet kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilme gücünün göstergesi olabilir. Bununla birlikte, vekil bazı durumlarda fiyatın belirlenmesinde takdir hakkına sahip olabilir. Örneğin, vekil, başka taraflarca müşterilere sağlanacak mal veya hizmetlere aracılık etme hizmetinden ek hasılat oluşturmak amacıyla, fiyatın belirlenmesinde kısmi bir esnekliğe sahip olabilir.

B37A B37'nci paragrafta yer alan göstergeler, belirlenmiş mal veya hizmet ile sözleşmenin durum ve koşullarının niteliğine bağlı olarak, kontrolün değerlendirilmesiyle az veya çok ilgili olabilir. Buna ek olarak, farklı göstergeler farklı sözleşmelerde daha ikna edici kanıtlar sağlayabilir.

B38 Başka bir tarafın, işletmenin sözleşmedeki edim yükümlülüklerini ve sözleşmeye dayalı haklarını üstlenmesi ve böylece işletmenin; belirlenmiş mal veya hizmeti müşteriye devretmeye ilişkin edim yükümlülüğünü yerine getirmek zorunda kalmaması durumunda (başka bir ifadeyle, işletmenin artık asıl olarak hareket etmemesi durumunda), işletme bu edim yükümlülüğü için hasılatı finansal tablolara yansıtmaz. Buna karşılık, işletme, diğer bir taraf adına sözleşme yapmasına yönelik edim yükümlülüğünü yerine getirmesi karşılığında hasılatı finansal tablolara alıp almamayı değerlendirir (başka bir ifadeyle, işletmenin vekil olarak hareket edip etmediğini).

İlave Mal veya Hizmetler İçin Müşteri Opsiyonları

B39 Satış teşvikleri, müşteri ödüllendirme kredileri (veya puanları), sözleşme yenileme opsiyonları veya gelecekteki mal veya hizmetlere ilişkin diğer indirimler dâhil olmak üzere ilave mal veya hizmetleri bedelsiz veya indirimli elde etmek için müşteriye sunulan fırsatlar pek çok şekilde karşımıza çıkar.

B40 İşletme, bir sözleşmede, müşterisine ilave mal veya hizmetler edinmek için bir opsiyon veriyor ve bu opsiyon müşteriye sözleşme yapmadan elde edemeyeceği önemli bir hak sağlıyorsa (örneğin, bu mal veya hizmetler için aynı coğrafi bölge veya piyasadaki aynı müşteri sınıfına genellikle verilen indirim yelpazesine ilave bir indirim) sözleşmede edim yükümlülüğüne yol açar. Opsiyon müşteriye önemli bir hak sağlıyorsa, hak sahibi müşteri gelecekteki mal veya hizmetlerin karşılığını işletmeye peşin olarak öder ve işletme, gelecekteki mal veya hizmetler devredildiğinde veya bu opsiyon sona erdiğinde hasılatı finansal tablolara alır.

B41 Bir müşteri ilave mal veya hizmeti, söz konusu mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını yansıtacak bir fiyatla edinme opsiyonuna sahipse, bu opsiyon; sadece önceki sözleşme aracılığıyla kullanılabilir olsa dâhi müşteriye önemli bir hak sağlamaz. Bu hallerde, sadece müşteri ilave mal veya hizmet satın alma opsiyonunu kullandığında, işletme bu Standart uyarınca muhasebeleştireceği bir pazarlama teklifi yapmış olur.

B42 74'üncü paragraf işletmenin, işlem bedelini edim yükümlülüklerine nispi tek başına satış fiyatı esasına göre dağıtmasını gerektirir. Müşterinin ilave mal veya hizmetler edinme opsiyonu için tek başına satış fiyatı doğrudan gözlemlenemiyorsa, işletme bunu tahmin eder. Aşağıdakilere göre düzeltilmiş bu tahmin, müşterinin söz konusu opsiyonu kullanması halinde elde edeceği indirimi yansıtır:

(a) Müşterinin opsiyonu kullanmadan alabileceği indirim ve

(b) Opsiyonun kullanılma olasılığı.

B43 Müşteri, gelecekteki mal veya hizmetleri edinmek için önemli bir hakka sahipse ve bu mal veya hizmetler sözleşme başlangıcındaki mal veya hizmetlere benzer ve ilk sözleşme hükümlerine uygun olarak sağlanıyorsa, işletme - opsiyonun tek başına satış fiyatının tahmini için kolaylaştırıcı bir alternatif olarak- sağlanması beklenen mal veya hizmetleri ve buna karşılık beklenen bedeli referans alarak işlem bedelini opsiyonlu mal ve hizmetlere dağıtabilir. Genellikle bu tür opsiyonlar sözleşme yenilemeleri içindir.

Müşterilerin Kullanılmamış Hakları

B44 106'ncı paragraf uyarınca müşteriden bir ön ödeme alınması üzerine, işletme, gelecekte mal veya hizmetleri devretmesine veya devretmeye hazır olmasına ilişkin edim yükümlülüğü karşılığında alınan ön ödeme tutarı üzerinden bir sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolara alır. İşletme bu mal veya hizmetlerin devrini gerçekleştirdiğinde ve dolayısıyla edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde bu sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolardan çıkarır (ve hasılat olarak finansal tablolara alır).

B45 Müşterinin işletmeye yaptığı iadesiz ön ödeme, müşteriye bir malı veya hizmeti gelecekte alma hakkı verir (ve işletmeyi mal veya hizmeti devretmeye hazır olmaya mecbur eder). Bununla birlikte müşteriler sözleşmeye dayalı haklarının tamamını kullanmayabilir. Kullanılmayan bu haklar genellikle eksik talep olarak adlandırılır.

B46 İşletme, bir sözleşme yükümlülüğünde eksik talep tutarına hak kazanmayı bekliyorsa, müşterilerin hakları kullanma eğilimi oranında beklenen eksik talep tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır. İşletme, bir eksik

talep tutarını hak etmeyi beklemiyorsa, müşterinin kalan haklarını kullanma olasılığı azaldığında beklenen eksik talep tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır. İşletme, bir eksik talep tutarını hak etmeyi bekleyip beklemediğini tespit etmek için, değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılmasına ilişkin 56–58 paragraflarını göz önünde bulundurur.

B47 İşletme, sahipsiz mülkiyeti konu alan yürürlükteki kanunlar uyarınca başka bir tarafa, örneğin bir kamu kuruluşuna, devretmekle yükümlü olduğu müşterinin kullanılmamış haklarına istinaden tahsil edilen bedelleri, yükümlülük olarak (hasılat olarak değil) finansal tablolara alır.

İadesiz Peşin Ödenen Ücretler (ve İlişkili Bazı Maliyetler)

B48 Bazı sözleşmelerde, işletme, sözleşme başlangıç tarihinde veya yakın tarihlerde müşteriden iadesiz peşin ödenen bir ücret talep eder. Sağlık kulübü üyelik sözleşmelerinde yer alan katılım ücretleri, telekomünikasyon sözleşmelerindeki aktivasyon ücretleri, bazı hizmet sözleşmelerindeki düzenleme ücretleri ile tedarik sözleşmelerindeki başlangıç ücretleri bunlara örnektir.

B49 Bu tür sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerini tespit etmek için, işletme söz konusu ücretin taahhüt edilen bir mal veya hizmetin devriyle ilişkili olup olmadığını değerlendirir. Çoğu durumda, iadesiz peşin ödenen ücret, işletmenin sözleşmeyi yerine getirmek için üstlenmesi gereken bir faaliyetle ilişkili olsa bile, bu faaliyet müşteriye taahhüt edilen bir malın veya hizmetin devri sonucunu doğurmaz (bkz. 25'inci paragraf). Bunun karşılığında, peşin ödenen ücret gelecekteki mal veya hizmetler için bir avanstır ve dolayısıyla, gelecekteki bu mal veya hizmetler sağlandığında hasılat olarak finansal tablolara alınacaktır. İşletmenin müşteriye sözleşmeyi yenileme opsiyonu vermesi ve bu opsiyonun müşteriye B40 paragrafında açıklanan şekilde önemli bir hak sağlaması durumunda, hasılatı finansal tablolara alma dönemi ilk sözleşme süresini aşacaktır.

B50 İadesiz peşin ödenen ücret bir mal veya hizmetle ilişkiliyse, işletme bu mal veya hizmeti ayrı bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirip muhasebeleştirmeyeceğini 22–30 paragrafları uyarınca değerlendirir.

B51 İşletme sözleşme düzenlenmek amacıyla katlandığı maliyetleri (veya 25'inci paragrafta açıklanan diğer idari işlemleri) telafi etmek için iadesiz bir ücreti kısmen talep edebilir. Sözleşme düzenlenmesine ilişkin bu faaliyetlerin bir edim yükümlülüğü oluşturmaması durumunda, işletme bu faaliyetleri (ve ilişkili maliyetleri) B19 paragrafı uyarınca ilerlemeyi ölçerken dikkate almaz. Bunun nedeni, sözleşmenin düzenlenmesine ilişkin faaliyetlerle ilgili maliyetlerin, hizmetlerin müşteriye devrini yansıtmamasıdır. İşletme, sözleşme düzenlenmek amacıyla katlandığı maliyetlerin 95'inci paragraf uyarınca finansal tablolara alınan bir varlık meydana getirip getirmediğini değerlendirir.

Lisanslama

B52 Lisans, işletmenin fikri mülkiyetine ilişkin müşterinin haklarını belirler. Fikri mülkiyet lisanslarına, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakiler dâhildir:

(a) Yazılım ve teknoloji,

(b) Sinema filmleri, müzik ve diğer medya ve eğlence ürünleri,

(c) Franchiselar ve

(d) Patent, marka ve telif hakları.

B53 Bir müşteriye lisans (veya lisanslar) verme taahhüdüne ilave olarak, işletme diğer mal veya hizmetleri devretmeyi de taahhüt edebilir. Bu taahhütler sözleşmede açıkça belirtilebilir veya işletmenin ticari teamüllerinden, yayınlanmış politikalarından veya özel beyanlarından anlaşılabilir (bkz. 24'üncü paragraf). Diğer sözleşme türlerinde olduğu gibi, müşteriyle yapılan bir sözleşme taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlere ilave bir lisans (veya lisanslar) verme taahhüdü içerdiğinde, işletme sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin her birini tespit etmek için 22–30 paragraflarını uygular.

B54 Bir lisans verme taahhüdü, 26–30 paragrafları uyarınca sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı değilse, işletme lisans verme taahhüdü ve taahhüt edilen diğer mal veya hizmetleri birlikte tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. Sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı olmayan lisans örnekleri aşağıdakileri içerir:

(a) Maddi bir malın bileşenini oluşturan ve bu malın işlevselliğini tamamlayan bir lisans ve

(b) Müşterinin sadece ilişkili bir hizmetle birlikte faydalanabileceği bir lisans (örneğin işletme tarafından lisans verilerek müşteriye içeriğe erişim imkânı sağlayan çevrim içi bir hizmet)

B55 Lisansın farklı olmaması durumunda, işletme edim yükümlülüğünün (buna taahhüt edilen lisans dâhildir) zamana yayılan veya belirli bir anda yerine getirilen bir edim yükümlülüğü olduğunu tespit etmek için 31–38 paragraflarını uygular.

B56 Lisans verme taahhüdü sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklıysa ve dolayısıyla lisans verme taahhüdü ayrı bir edim yükümlülüğüyse, işletme lisansı müşteriye zamana yayılarak mı yoksa belirli bir anda mı devredeceğine karar verir. İşletme bu kararı verirken, müşteriye lisans verme taahhüdünün niteliğinin, müşteriye aşağıdakilerden hangisini sağladığını dikkate alır:

(a) Lisans dönemi boyunca var olan, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı veya

(b) Lisansın verildiği tarihte var olan, işletmenin fikri mülkiyetini kullanım hakkı.

İşletmenin Taahhüdünün Niteliğinin Belirlenmesi

B57 (-)

B58 Aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda, işletmenin lisans verme taahhüdünün niteliği, işletmenin fikri mülkiyetine erişim hakkı sağlama taahhüdüdür:

(a) Sözleşmenin, işletmenin müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti büyük ölçüde etkileyen faaliyetler yürüteceğini gerekli kılması veya bu konuda müşterinin makul bir beklentisinin olması (bkz. B59 ve B59A paragrafları),

(b) Lisansla sağlanan hakların, müşteriyi, B58 (a) paragrafında tanımlanan işletme faaliyetlerinin olumlu veya olumsuz etkilerine doğrudan maruz bırakması ve

(c) Bu faaliyetlerin, meydana geldiğinde, müşteriye bir mal veya hizmet devri sonucunu doğurmaması (bkz. 25'inci paragraf).

B59 İşletmenin fikri mülkiyetini büyük ölçüde etkileyen faaliyetler yürüteceğine ilişkin müşterinin makul bir beklentisini gösteren faktörler arasında işletmenin ticari teamülleri, yayımlanmış politikaları veya özel beyanları yer alır. Belirleyici olmamakla birlikte, müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyete ilişkin işletme ile müşteri arasında paylaşılan iktisadi bir menfaatin (örneğin satış bazlı telif ücreti) varlığı da işletmenin bu gibi faaliyetleri yürüteceğine ilişkin müşterinin makul bir beklentisi olduğunu gösterebilir.

B59A Aşağıdakilerden herhangi biri gerçekleştiğinde, işletmenin faaliyetleri müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti büyük ölçüde etkiler:

(a) Bu faaliyetlerin, fikri mülkiyetin yapısını (örneğin, tasarımını veya içeriğini) veya işlevselliğini (örneğin, bir fonksiyonu veya görevi yerine getirilebilmesini) büyük ölçüde değiştirmesi beklendiğinde veya

(b) Müşterinin fikri mülkiyetten fayda elde edebilmesi, büyük ölçüde bu faaliyetlerden kaynaklandığında veya bu faaliyetlere bağlı olduğunda. Örneğin, bir markadan sağlanan fayda, genellikle fikri mülkiyetin değerinin desteklenmesi veya korunması amacıyla işletmenin sürdürdüğü faaliyetlerden kaynaklanır veya bu faaliyetlere bağlıdır.

Dolayısıyla, müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyet tek başına önemli bir işleve sahipse, fikri mülkiyetten elde edilen faydanın önemli bir kısmı bu işlevsellikten kaynaklanır. Sonuç olarak, işletme faaliyetleri fikri mülkiyetin yapısı veya işlevselliğini önemli ölçüde değiştirmiyorsa, müşterinin fikri mülkiyetten fayda elde edebilmesi işletme faaliyetlerinden önemli derecede etkilenmez. Tek başına önemli bir işlevselliğe sahip fikri mülkiyet türleri; yazılımları, biyolojik bileşimleri veya ilaç formüllerini ve tamamlanan medya ürünlerini (örneğin; filmler, televizyon programları ve müzik kayıtları) içerir.

B60 B58 paragrafındaki şartların karşılanması durumunda, işletme lisans verme taahhüdünü zamana yayılan bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir çünkü işletme fikri mülkiyetine erişim sağlanmasına ilişkin edimi yerine getirdikçe, müşteri işletmenin bu ediminden kaynaklanan faydayı aynı anda alıp tüketecektir (bkz. 35 (a) paragrafı). İşletme, erişim sağlanmasıyla ilgili edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçmek için uygun bir yöntem seçerken 39–45 paragraflarını uygular.

B61 B58 paragrafındaki şartlar karşılanmıyorsa, fikri mülkiyet müşteriye lisansın verildiği tarihte mevcut olduğu (biçim ve işlevsellik açısından) sürece, işletmenin taahhüdünün niteliği, fikri mülkiyetin kullanım hakkının sağlanmasıdır. Başka bir ifadeyle, müşteri lisansın devredildiği tarihte bu lisansın kullanımını yönetebilir ve lisansın kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilir. İşletme, fikri mülkiyetinin kullanılması hakkını sağlayan taahhüdünü belirli bir zamanda yerine getirilen bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir. İşletme, lisansın müşteriye devredildiği tarihi belirlemek için 38'inci paragrafı uygular. Ancak, işletmenin fikri mülkiyetini kullanma hakkı sağlayan bir lisansla ilgili hasılat, müşterinin lisansı kullanabildiği ve bu lisanstan faydalanabildiği dönem başlamadan finansal tablolara alınamaz. Örneğin, yazılımın lisans dönemi, işletmenin müşteriye yazılımı hemen kullanmasını mümkün kılan kodu sağlamasından (veya başka türlü kullanıma sunmasından) önce başlıyorsa; işletme, bu kod sağlanmadan (veya başka türlü kullanıma sunulmadan) önce hasılatı finansal tablolara almayacaktır.

B62 İşletme bir lisansın, fikri mülkiyetine erişim hakkı mı yoksa fikri mülkiyetini kullanım hakkı mı sağladığını tespit ederken aşağıdaki faktörleri dikkate almaz:

(a) Zaman, coğrafi bölge veya kullanım kısıtlamaları—bu kısıtlamalar, işletmenin edim yükümlülüğünü zamana yayılarak mı yoksa belirli bir anda mı yerine getirdiğini belirlemekten ziyade, taahhüt edilen lisansın özelliklerini belirler.

(b) Fikri mülkiyet için geçerli bir patente sahip olunduğuna ve bu patentin yetkisiz kullanıma karşı korunacağına ilişkin işletme tarafından sağlanan güvenceler—patent hakkının korunması taahhüdü edim yükümlülüğü değildir, çünkü bir patentin korunması, işletmenin fikri mülkiyet varlıklarının değerini korur ve devredilen lisansın sözleşmede taahhüt edilen lisansın özelliklerini karşıladığına dair müşteriye teminat sağlar.

Satış Bazlı veya Kullanım Bazlı Telif Ücretleri

B63 56–69 paragraflarına bağlı kalınmaksızın işletme, fikri mülkiyet lisansı karşılığında taahhüt edilen satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretine ilişkin hasılatı yalnızca aşağıdakilerden daha sonra gerçekleşen olay gerçekleştiğinde (veya gerçekleştikçe) finansal tablolara alır:

(a) Sonradan satışın veya kullanımın gerçekleşmesi ve

(b) Satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretinin bir kısmının veya tamamının dağıtıldığı edim yükümlülüğünün yerine getirilmiş (veya kısmen yerine getirilmiş) olması.

B63A B63 paragrafındaki satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretine ilişkin hüküm, telif ücreti sadece fikri mülkiyetle ilgili olduğunda veya fikri mülkiyet lisansı, telif ücretinin en ağırlıklı unsuru olduğunda (örneğin; işletmenin, müşterinin lisansa telif ücretiyle ilgili diğer mal veya hizmetlerden önemli derecede yüksek değer atfedeceğine dair makul bir beklentisi olduğunda, fikri mülkiyet lisansı telif ücretinin en ağırlıklı unsuru olabilir) uygulanır.

B63B B63A paragrafında yer alan hüküm karşılandığında, satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretinden elde edilen hasılat B63 paragrafı uyarınca tamamıyla finansal tablolara alınır. B63A paragrafında yer alan hüküm karşılanmadığında, 50-59 paragraflarındaki değişken bedele ilişkin hükümler, satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretine uygulanır.

Geri Alım Anlaşmaları

B64 Geri alım anlaşması, işletmenin bir varlığı sattığı ve aynı zamanda (aynı sözleşmede ya da başka bir sözleşmede) bu varlığı geri alma taahhüdü verdiği veya buna ilişkin opsiyona sahip olduğu bir sözleşmedir. Geri alınan varlık; başlangıçta müşteriye satılan bir varlık, bu varlıkla büyük ölçüde aynı olan bir varlık veya başlangıçta satılan varlığın bileşeni olan başka bir varlık olabilir.

B65 Geri alım anlaşmaları genellikle üç şekilde karşımıza çıkar:

(a) İşletmenin varlığı geri alma yükümlülüğü (forward),

(b) İşletmenin varlığı geri alma hakkı (alım opsiyonu) ve

(c) İşletmenin müşteri talebi üzerine varlığı geri alma yükümlülüğü (satım opsiyonu).

Forward veya Alım Opsiyonu

B66 İşletme, varlığı geri alma yükümlülüğüne veya hakkına (forward veya alım opsiyonu) sahipse, müşteri varlığın kontrolünü ele geçiremez çünkü müşteri varlığın fiziki zilyetliğini elinde bulundursa bile, müşterinin bu varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilme imkânı sınırlıdır. Bunun sonucunda, işletme sözleşmeyi aşağıdakilerden biri olarak muhasebeleştirir:

(a) Sözleşme, bir satış ve geri kiralama işleminin parçası olmadıkça işletmenin, varlığı başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük bir tutardan geri alabilmesi veya almak zorunda olması durumunda, TFRS 16 *Kiralamalar* uyarınca bir kiralama işlemi. Sözleşmenin satış ve geri kiralama işleminin bir parçası olması durumunda işletme, varlığı finansal tablolara yansıtmaya devam eder ve müşteriden tahsil ettiği bedeli finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alır. İşletme, finansal yükümlülüğü TFRS 9'a uygun olarak muhasebeleştirir.

(b) İşletmenin, varlığı başlangıçtaki satış fiyatına eşit veya bu fiyattan yüksek bir tutardan geri alabilmesi veya almak zorunda olması durumunda, B68 paragrafı uyarınca bir finansman anlaşması.

B67 Geri alım fiyatı satış fiyatıyla karşılaştırılırken, işletme paranın zaman değerini dikkate alır.

B68 Geri alım anlaşması bir finansman anlaşmasıysa, işletme varlığı finansal tablolara yansıtmaya devam eder ve aynı zamanda müşteriden tahsil ettiği bedeli finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alır. İşletme

müşteriden tahsil edilen bedel ile müşteriye ödenecek bedel arasındaki farkı faiz olarak ve varsa, işlem veya elde tutma (örneğin, sigorta) maliyeti olarak finansal tablolara alır.

B69 Opsiyon kullanılmadan sona ererse, işletme yükümlülüğü finansal tablo dışı bırakır ve hasılatı finansal tablolara alır.

Satım Opsiyonu

B70 İşletme müşterinin talebi üzerine varlığı başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük bir fiyattan geri almakla yükümlüyse (satım opsiyonu), müşterinin bu hakkı kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olup olmadığını sözleşme başlangıcında dikkate alır. Müşterinin bu hakkı kullanması, bir süreliğine belirli bir varlığın kullanma hakkı karşılığında müşterinin işletmeye etkin şekilde bir bedel ödemesiyle sonuçlanır. Dolayısıyla sözleşme bir satış ve geri kiralama işleminin parçası olmadıkça, müşterinin bu hakkı kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olması durumunda, işletme anlaşmayı TFRS 16 uyarınca bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirir. Sözleşmenin satış ve geri kiralama işleminin bir parçası olması durumunda işletme, varlığı finansal tablolara yansıtmaya devam eder ve müşteriden tahsil ettiği bedeli finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alır. İşletme, finansal yükümlülüğü TFRS 9'a uygun olarak muhasebeleştirir.

B71 Müşterinin hakkını kullanmada önemli bir iktisadi teşvike sahip olup olmadığını tespit etmek için işletme, varlığın geri alım fiyatı ile geri alım tarihindeki beklenen piyasa değeri arasındaki ilişki ve söz konusu hak sona erinceye kadar geçecek süre dâhil çeşitli faktörleri dikkate alır. Örneğin, geri alım fiyatının varlığın piyasa değerini büyük ölçüde aşması bekleniyorsa, bu durum, müşterinin satım opsiyonunu kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olduğunu gösterebilir.

B72 Müşteri, varlığın başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük bir fiyattan satış hakkını kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip değilse, işletme anlaşmayı B20–B27 paragraflarında açıklanan şekilde iade hakkı tanınan bir ürün satışıymış gibi muhasebeleştirir.

B73 Varlığın geri alım fiyatı, başlangıçtaki satış fiyatına eşit veya başlangıçtaki satış fiyatından daha yüksek ve varlığın beklenen piyasa değerinin üzerindeyse, sözleşme esasen bir finansman anlaşmasıdır ve dolayısıyla B68 paragrafında açıklanan şekilde muhasebeleştirilir.

B74 Varlığın geri alım fiyatı, başlangıçtaki satış fiyatına eşit veya başlangıçtaki satış fiyatından daha yüksekse ve varlığın beklenen piyasa değerinden düşük veya bu değere eşitse -ve müşteri bu hakkı kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip değilse- işletme anlaşmayı B20–B27 paragraflarında açıklanan şekilde iade hakkı tanınan bir ürün satışıymış gibi muhasebeleştirir.

B75 Geri alım fiyatı satış fiyatıyla karşılaştırılırken, işletme paranın zaman değerini dikkate alır.

B76 Opsiyon kullanılmadan sona ererse, işletme yükümlülüğü finansal tablo dışı bırakır ve hasılatı finansal tablolara alır.

Konsinye Mal Anlaşmaları

B77 İşletme nihai müşterilere satışı için bir ürünü başka bir tarafa (bayi veya dağıtıcı gibi) teslim ettiğinde, teslimatın gerçekleştiği tarihte diğer tarafın ürünün kontrolünü elde edip etmediğini değerlendirir. Başka bir tarafa teslim edilmiş olan bir ürün, diğer taraf ürünün kontrolünü elde etmemişse, konsinye mal anlaşması olarak elde tutuluyor olabilir. Buna bağlı olarak, işletme, teslim edilen ürünün konsinye mal olarak elde tutulması durumunda, ürünün başka bir tarafa teslimi üzerine hasılatı finansal tablolara almaz.

B78 Anlaşmanın bir konsinye mal anlaşması olduğuna ilişkin göstergeler, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakileri içerir:

(a) Ürünün, bayinin bir müşterisine ürün satışı gibi belirli bir olay gerçekleşinceye veya belirlenmiş bir süre sona erinceye kadar işletmenin kontrolünde olması,

(b) İşletme ürünün iadesini talep edebilir veya ürünü üçüncü bir tarafa (başka bir bayi gibi) devredebilir ve

(c) Bayinin ürünün karşılığını ödemek için koşulsuz bir yükümlülüğü bulunmamaktadır (bayinin depozito ödemesi gerekli olabilse bile).

Faturala-Elde Tut Anlaşmaları

B79 Faturala-elde tut anlaşması, işletmenin bir ürünü müşteriye fatura ettiği ancak bu ürünün fiziki zilyetliğini gelecekte belirli bir zamanda müşteriye devredene kadar sürdürdüğü bir sözleşmedir. Örneğin bir müşteri

ürünü alabilecek uygun yeri olmadığı için veya müşterinin üretim planındaki gecikmeler nedeniyle işletmeden böyle bir sözleşme yapmayı talep edebilir.

B80 İşletme, müşterinin ürünün kontrolünü ne zaman ele geçirdiğini değerlendirerek bu ürünü devretmek için edim yükümlülüğünü ne zaman yerine getirdiğini tespit eder (bkz. 38'inci paragraf). Bazı sözleşmelerde kontrol, sözleşme şartlarına bağlı olarak (teslimat ve sevkiyat şartları dâhil) ürün müşterinin olduğu yere teslim edildiğinde ya da sevk edildiğinde devredilir. Ancak, bazı sözleşmelerde ürün işletmenin fiziki zilyetliğinde olsa dâhi müşteri ürünün kontrolünü ele geçirebilir. Bu durumda, müşteri, ürünün fiziki zilyetliğini alma hakkını kullanmamış olsa bile ürünün kullanımını yönetebilir ve ürünün kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilir. Dolayısıyla işletme ürünü kontrol etmez. Buna karşılık işletme müşteriye varlığı üzerinde emanet hizmetleri sağlar.

B81 38'inci paragrafta yer alan hükümlerin uygulanmasına ilave olarak, müşterinin faturala-elde tut anlaşması kapsamında ürünün kontrolünü ele geçirebilmesi için aşağıdaki şartların tamamı karşılanmış olmalıdır:

(a) Faturala-elde tut anlaşmasının gerekçesi somut olmalıdır (örneğin müşteri söz konusu anlaşmayı talep etmiştir),

(b) Ürünün müşteriye ait olduğu ayrı olarak tanımlanmalıdır,

(c) Ürün mevcut durumda müşteriye fiziki devir için hazır olmalıdır ve

(d) İşletme ürünü kullanamamakta veya başka bir müşterisine yönlendirememektedir.

B82 İşletme, bir ürünün faturala-elde tut şeklindeki satışına ilişkin hasılatı finansal tablolara alırsa, 73–86 paragrafları uyarınca işlem bedelinin bir kısmını dağıtmak için 22–30 paragrafları uyarınca kalan edim yükümlülüklerinin bulunup bulunmadığını (örneğin, emanet hizmetleri için) değerlendirir.

Müşterinin Kabulü

B83 38 (e) paragrafı uyarınca bir varlığın müşteri tarafından kabul edilmesi, söz konusu müşterinin bu varlığın kontrolünü ele geçirdiğini gösterebilir. Müşterinin kabulüne ilişkin sözleşme maddeleri, bir mal veya hizmet üzerinde anlaşılan özellikleri sağlamıyorsa, müşteriye sözleşmeyi iptal etme veya işletmeden telafi edici işlem yapmayı talep etme imkânı verir. İşletme, müşterinin bir mal veya hizmetin kontrolünü ele geçirdiği zamanı tespit ederken, söz konusu sözleşme maddelerini dikkate alır.

B84 İşletmenin, sözleşmede üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olarak bir mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiğini objektif olarak tespit edebilmesi durumunda müşterinin kabulü, müşterinin bu mal veya hizmetin kontrolünü ne zaman ele geçirildiğine ilişkin işletmenin tespitini etkilemeyecek bir formalitedir. Örneğin, müşterinin kabulüne ilişkin sözleşme maddesi belirli ölçü ve ağırlık özelliklerinin karşılanmasına dayalıysa, işletme müşterinin kabulüne ilişkin teyit almadan önce bu şartların karşılanıp karşılanmadığını tespit edebilir. İşletmenin benzer mal veya hizmetlere ilişkin sözleşmelerle ilgili deneyimi, bir mal veya hizmetin sözleşmedeki üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olarak müşteriye sağlandığına ilişkin kanıt sağlayabilir. Hasılatın müşterinin kabulünden önce finansal tablolara alınması durumunda, işletme yine de kalan edim yükümlülüklerinin (örneğin teçhizatın kurulumu) olup olmadığını göz önünde bulundurmalı ve bunların ayrı olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğini değerlendirmelidir.

B85 Ancak, işletme bir mal veya hizmetin sözleşmede üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olarak müşteriye sağlandığını objektif olarak tespit edemiyorsa, bu durumda işletme, müşterinin kabulünü alana kadar müşterinin kontrolü ele geçirdiğine karar veremeyebilir. Bunun nedeni, bu şartlarda işletmenin, müşterinin mal veya hizmetin kullanımını yönetebildiğini ve bu mal veya hizmetin kalan faydalarının tamamını elde edebildiğini tespit edememesidir.

B86 İşletmenin bir müşterisine, denemesi veya değerlendirmesi amacıyla ürünleri teslim etmesi ve müşterinin bu deneme süresi dolana kadar herhangi bir bedel ödemeyi taahhüt etmemesi durumunda, ürün müşteri tarafından kabul edilinceye ya da deneme süresi sona erinceye kadar ürünün kontrolü müşteriye devredilmez.

Ayrıştırılmış Hasılatın Açıklanması

B87 114'üncü paragraf, işletmenin müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatı, hasılatın ve nakit akışlarının niteliğinin, tutarının, zamanlamasının ve belirsizliğinin iktisadi faktörlerce nasıl etkilendiğini gösteren kategorilere ayırmasını gerektirir. Buna bağlı olarak, hasılatın bu açıklamalar doğrultusunda ne ölçüde ayrıştırılacağı, işletmenin müşterilerle yaptığı sözleşmelerle ilgili durum ve şartlara bağlıdır. Bazı işletmeler hasılatın ayrıştırılmasına ilişkin 114'üncü paragrafta belirlenen amacı karşılamak için birden fazla kategori türünü kullanma ihtiyacı duyabilir. Diğer işletmeler hasılatı ayrıştırmak için sadece bir kategori türünü kullanarak bu amacı karşılayabilir.

B88 Hasılatın ayrıştırılması için kullanılacak kategori türünü (veya kategorileri) seçerken, işletme, hasılata ilişkin bilgilerin diğer amaçlar doğrultusunda nasıl sunulmuş olduğunu, aşağıdakilerin tamamını kapsayacak şekilde, dikkate alır:

(a) Finansal tablolar dışında (örneğin, kazançlara ilişkin açıklamalarda, yıllık raporlarda veya yatırımcı sunumlarında) sunulan açıklamalar,

(b) Faaliyet bölümlerinin finansal performansını değerlendirmek amacıyla faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirilen bilgiler ve

(c) B88 (a) ve (b) paragraflarında tanımlanan bilgi türlerine benzer olan ve işletme veya işletmenin finansal tablo kullanıcıları tarafından işletmenin finansal performansını değerlendirmek veya kaynak dağıtımına ilişkin kararlar almak için kullanılan diğer bilgiler.

B89 Uygun olabilecek kategori örneklerine, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakiler dâhildir:

(a) Mal veya hizmetin türü (örneğin ana ürün grupları),

(b) Coğrafi bölge (örneğin, ülke veya bölge),

(c) Piyasa veya müşteri türü (örneğin, kamu ve özel müşteriler),

(d) Sözleşme türü (örneğin, sabit fiyatlı sözleşmeler ve süre ve malzeme bazlı sözleşmeler),

(e) Sözleşme süresi (örneğin, kısa vadeli ve uzun vadeli sözleşmeler),

(f) Mal veya hizmetlerin devir zamanı (örneğin, belirli bir anda müşterilere devredilen mal veya hizmetlerden hasılat ve zamana yayılarak 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 bağlayıcılığı bu Standardın diğer bölümleriyle aynı düzeydedir.

Yürürlük Tarihi

C1 Bu Standart 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

C1A TFRS 16 *Kiralamalar*, 5, 97, B66 ve B70 paragraflarını değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

C1C "-"

Geçiş

C2 C3–C8 paragraflarında yer alan geçiş hükümlerinin amaçları çerçevesinde:

(a) İlk 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* 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 uygulamalara bağlı kalınarak TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca sunulan her geçmiş raporlama dönemi için geriye dönük olarak veya

(b) C7–C8 paragrafları uyarınca ilk uygulama tarihinde finansal tablolara alınan bu Standardın ilk defa uygulanmasının kümülatif etkisiyle geriye dönük olarak.

C4 TMS 8'in 28'inci paragrafına 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 nicel 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 kolaylaştırıcı uygulamalardan birini veya daha fazlasını kullanabilir:

(a) Tamamlanmış sözleşmeler için, işletmenin aşağıdaki sözleşmeler için düzeltme yapması gerekmez;

(i) Aynı yıllık raporlama dönemi içerisinde başlayıp sona erenler veya

(ii) Sunulan en erken dönemin başlangıcında tamamlanmış olanlar

(b) Değişken bedelli tamamlanmış sözleşmeler için, işletme karşılaştırılabilir raporlama dönemlerindeki değişken bedel tutarlarına ilişkin tahminlerden ziyade, sözleşme tarihindeki işlem bedelini kullanabilir.

(c) Sunulan en erken dönemin başlangıcından önce değiştirilmiş sözleşmeler için, işletmenin bu sözleşme değişiklikleri için sözleşmeyi 20-21 paragrafları uyarınca geriye dönük olarak düzeltmesi gerekmez. Bunun yerine, işletme sunulan en erken dönemin başlangıcından önce gerçekleşen tüm değişikliklerin toplam etkisini;

(i) Yerine getirilen veya getirilmeyen edim yükümlülüğünü tanımladığında,

(ii) İşlem bedelini belirlediğinde,

(iii) İşlem bedelini yerine getirilen veya getirilmeyen edim yükümlülüğüne dağıttığında

yansıtır.

(d) İlk uygulama tarihinden önce sunumu yapılan tüm raporlama dönemleri için işletme, kalan edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin tutarını ve işletmenin söz konusu tutarı ne zaman hasılat olarak finansal tablolara almayı beklediğini açıklamak zorunda değildir (bkz. 120'nci paragraf).

C6 İşletmenin kullandığı C5 paragrafındaki kolaylaştırıcı uygulamalar için, işletme, söz konusu uygulamayı sunulan raporlama dönemlerindeki tüm sözleşmelere tutarlı bir şekilde uygular. Buna ilave olarak, işletme aşağıdaki bilgilerin tamamını açıklar:

(a) Kullanılan uygulamalar ve

(b) Makul olabildiği ölçüde, bu uygulamalardan her birini uygulamanın tahmini etkisinin nitel bir değerlendirmesi.

C7 İşletme bu Standardı C3 (b) paragrafı uyarınca geriye dönük olarak uygulamayı tercih ederse, bu Standardın ilk kez uygulanması sonucu oluşan kümülatif etkiyi ilk uygulama tarihini kapsayan yılık raporlama dönemine ilişkin geçmiş yıllar karları hesabının (veya 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 (örneğin; yılsonu 31 Aralık işletme için 1 Ocak 2018 tarihi) tamamlanmamış sözleşmelere geriye dönük olarak uygulamayı tercih edebilir.

C7A Bu standardı geriye dönük olarak C3 (b) paragrafı uyarınca uygulayan işletme;

(a) Sunulan en erken dönemin başlangıcından önce gerçekleşen tüm sözleşme değişiklikleri için ya da

(b) İlk uygulama tarihi öncesinde gerçekleşen tüm sözleşme değişiklikleri için

C5(c) paragrafında tanımlanan kolaylaştırıcı uygulamayı da kullanabilir.

İşletme bu kolaylaştırıcı uygulamayı kullanırsa, söz konusu uygulamayı tutarlı bir şekilde tüm sözleşmelere uygular ve C6 paragrafındaki bilgileri açıklar.

C8 İlk uygulama tarihini kapsayan raporlama dönemleri için, işletme bu Standardı C3 (b) paragrafı uyarınca geriye dönük olarak uygulaması durumunda aşağıdaki ilave açıklamaları yapar:

(a) Değişiklik öncesi yürürlükteki TMS 11, TMS 18 ve ilgili Yorumlar ile bu Standardın uygulanması karşılaştırıldığında, cari raporlama dönemindeki her bir finansal tablo kaleminin etkilenme tutarı ve

(b) C8 (a)'da tanımlanan önemli değişikliklerin gerekçelerine ilişkin bir açıklama.

TFRS 9´a Atıflar

C9 İşletme bu Standardı uygulamakla birlikte henüz TFRS 9 *Finansal Araçlar* uygulamaya geçmediyse, bu Standartta TFRS 9´a yapılan herhangi bir atıf, TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme'*ye yapılmış birer atıf olarak yorumlanır.

Yürürlükten Kaldırılan Standartlar

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*.