

**UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT
STANDARDININ GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

BURAK CANDAR

İŞIK ÜNİVERSİTESİ

İstanbul, 2019

**UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT
STANDARDININ GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

BURAK CANDAR
IŞIK ÜNİVERSİTESİ, SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ, MUHASEBE VE
DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI, 2019

Tez Danışmanı: Prof. Dr. S. Saygın Eyüpgiller

IŞIK ÜNİVERSİTESİ
İstanbul, 2019

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ GETİRDİĞİ
DEĞİŞİKLİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

BURAK CANDAR

ONAYLAYANLAR:

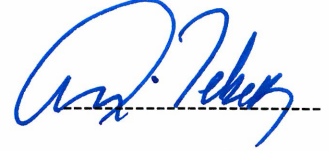
Prof.Dr. Saygın EYÜPGİLLER
(Tez Danışmanı)

İşık Üniversitesi



Prof.Dr. Dilek TEKER
(Jüri Üyesi)

İşık Üniversitesi



Doç.Dr. İlker Kıymetli ŞEN
(Jüri Üyesi)

İstanbul Ticaret Üniversitesi



ONAY TARİHİ: 16/09/2019

IFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS AND THE CHANGES IN REPORTING

Abstract

There are a lot of parties using the financials statements for their analysis. Income statement is one of the most important one to evaluate the performance of a company for a specific period. At the bottom line of an income statement there is profit or loss and the main item effecting the bottom line is revenue.

The aim of this thesis is evaluating the impacts of this new financial reporting standart mainly in the construction industry companies. We have compared with IAS 11 and Turkish taxation reporting and gathered several examples to understand and exhibit the current changes on the reporting of revenue of construction companies.

Keywords: Revenue, IFRS 15, IAS 18, IAS 11.

UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI ve GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER

Özet

Firmaların yapmış oldukları finansal gayretler verilen kâr ya da zarar tabloları içinde açık biçimde verilmektedir. Söz konusu tablonun en önemli unsurlarından birisi hasılatın sunulduğu kısımdır. Hasılat; firmaların yaptığı faaliyetlerinden dolayı meydana gelen gelirlerini ifade etme Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (UFRS) açısından hasılatın ölçümü ve raporlanması üzerinde titizlikle durulan konular arasındadır. Hasılatın ölçümü ve raporlanması konusunda birçok standart yayınlanmış, zamanla söz konusu standartlar yürürlükten kaldırılmış, yerine yenileri yayınlanmış veya güncellenmiştir. UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayınlanmıştır. UFRS 15 Standardı ile birlikte, eski düzenlemelerden farklı olarak “Edim Yükümlülüğü” kavramı ile işin safhaları ayrılması, ileride gerçekleşmesi muhtemel risklerle ilgili karşılıkların ayrılması yöntemindeki değişiklik gibi yenilik ve değişiklikler bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı; İnşaat sektörü özelinde UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı çerçevesinde ortaya çıkan yeni kavramları tartışarak, sözleşme varlığı ve yükümlülüğünün raporlanmasının nasıl yapılacağını açıklarken önceki standartla karşılaştırmak suretiyle işletmelerin finansal raporlamasına ve finansal tablo kullanıcılarına sağladığı yararları değerlendirmektir. İnşaat firmalarına yönelik yapılan uygulamalar ile gerek Gelir Vergisi Kanunu, gerek TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri Standardı) ve gerekse de bu standardın yerini alan UFRS 15 uygulamaları ile konu hakkındaki farklılık ve değişiklikler vurgulanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, UFRS 15, TMS 18, TMS 11.

Teşekkür

Çalışmam süresince bana yapmış olduğu önemli yardım ve katkılarından dolayı kıymetli hocam Prof. Dr. S. Saygın Eyüpgiller'e en içten teşekkürlerimi sunarım.

Burak CANDAR

İçindekiler Tablosu

Abstract	3
Özet	4
Teşekkür	5
İçindekiler Tablosu	I
Tablo Listesi	VI
Giriş.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM: HASILAT	3
HASILAT KAVRAMI ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	3
1.1.Finansal Raporlama ve Hasılatın Önemi	3
1.2. Hasılatın Raporlanmasına Yönelik Değişiklikler	6
1.2.1. Türkiye’deki Muhasebeye Yönelik Değişiklikler	7
1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Yapılan Düzenlemeler ..	9
1.2.2.1.Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı:	11
1.2.2.2.Değerlendirmenin Doğruluğu:	11
1.2.2.3. Aktifin Gerçekleşmesi:	12
1.2.2.4. Yükümlülüklerin Gerçekleşmesi:	12
1.2.2.5. Gelirin Oluşması:	12
1.2.2.6. Giderlerin Oluşması:	12
1.2.3. TMS 18 Hasılat Standardı	12
1.2.4. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı	14

1.2.5. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı.....	15
İKİNCİ BÖLÜM: TMS 18 HASILAT VE TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARTLARI.....	18
2.1. TMS 18 Hasılat Standardı.....	18
2.1.1. TMS 18 Hasılat Standardının Amacı.....	18
2.1.2. TMS 18 Hasılat Standardının Kapsamı.....	19
2.1.3. TMS 18 Standardı kapsamında Hasılatın Kayda Alınması.....	19
2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı.....	20
2.2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Hedefi.....	20
2.2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Kapsamı.....	20
2.2.2.1. Özel İnşaat İşleri.....	21
2.2.2.2. Yıllara Sair İnşaat İşleri:	22
2.2.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardındaki Sözleşme Çeşitleri	23
2.2.3.1. Sabit Fiyatlı Sözleşme:	23
2.2.3.2. Maliyet Artı Kar Sözleşmesi:.....	24
2.2.4. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Muhasebe Kaydı	24
2.2.4.1. İşlem Sonucunun Gerçekçi Öngörülmesi	24
2.2.4.2. İşlem Sonucunun Gerçekçi Öngörülememesi	25
2.2.5. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Gelir/Gider Belirlenmesi Yöntemleri	25
2.2.5.1. Tamamlanma (İşin Bitirilmesi) Yöntemi	26
2.2.5.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.....	26

2.2.6. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler	37
--	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: UYGULAMALARLA UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ İNCELENMESİ	39
---	----

3.1. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı	39
---	----

3.1.1. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Hedefi	39
---	----

3.1.2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı	43
--	----

3.2. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA HASILATI TANIMA SÜRECİ: BEŞ AŞAMALI YAKLAŞIM	45
---	----

3.2.1. Birinci Adım: Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi	47
--	----

3.2.1.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Muhasebeleştirilme Koşulları	48
--	----

3.2.1.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi	53
---	----

3.2.1.3. Sözleşme Değişiklikleri	54
---	----

3.2.2. İkinci Adım: Sözleşmedeki Ayrı Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması	59
--	----

3.2.2.1. Vaad Edilmiş Bir Mal veya Hizmetin Farklılığı	63
---	----

3.2.2.2. Taahhüt Edilmiş Bir Mal veya Hizmetin Farklı Olmaması	64
---	----

3.2.3. Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi	65
---	----

3.2.4. Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	70
3.2.5. Beşinci Adım: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi.....	71
3.2.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi	72
3.2.5.2. Kontrolün Transferinde Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar	75
3.2.5.3. Edim Yükümlülüğünün Tümünün Tamamlanmasında İlerleme Değerlemeleri ve Kullanılan Yöntemler	78
3.3. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDINDA SÖZLEŞME MALİYETLERİ.....	80
3.3.1. Ek Maliyetler	80
3.3.2. İfa Maliyetleri.....	81
3.4. UFRS 15 STANDARDI KAPSAMINDA VERİLMESİ GEREKEN BİLGİLER.....	81
3.4.1. Müşterileriyle Yapılan Sözleşmeler.....	82
3.4.2. Önemli Yorumlar ve Bunlardaki Değişimler	83
3.4.3. Kontrat Kapsamında Katlanılan Maliyetlerin Varlık Olarak Muhasebeleştirilmesi	84
3.5. UFRS 15 STANDARDININ ÖNCEKİ HASILAT STANDARTLARIYLA MUKAYESESİ	85
3.5.1. UFRS 15 Standardının TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı İle Karşılaştırılması.....	85
3.5.2. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırma.....	86

3.5.3. Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları Açısından Karşılaştırma	86
3.5.4. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırma	87
3.5.5. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırma	87
SONUÇ	99
Kaynakça	103
Özgeçmiş	107

Tablo Listesi

Tablo 1: UFRS 15 Standardı Kapsamında Geliri Tanımlama Adımları ..	16
Tablo 2: İnşaat İşler Ayrımı	23
Tablo 3: GVK ve TMS 11 Standartlarında Temel Farklar	27
Tablo 4: TMS 11 Kapsamında Kullanılan Hesaplar.....	31
Tablo 5: TMS 11 Kapsamında TDHP 17. Grup İçin Önerilen Hesaplar ..	32
Tablo 6: UFRS 15 Standardındaki Temel Adımlar	41
Tablo 7: UFRS 15 Standardının Sektörler Üzerinde Yarattığı Beklentiler	43
Tablo 8: UFRS 15 Standardının Kapsamı	44
Tablo 9: UFRS 15 Standardının Uygulanacağı Durumlar	44
Tablo 10: UFRS 15 Standardı Kapsamında Geliri Tanımlama Adımları	46
Tablo 11: UFRS 15 Standardında Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Süreç.....	47
Tablo 12: UFRS 15 Standardı Kapsamında Yapılan Kontratın Kayda Alınma Şartları.....	51
Tablo 13 : UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmelerin Birleştirilmesi Koşulları.....	54
Tablo 14: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmede Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi	57
Tablo 15: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmedeki Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi	60
Tablo 16: UFRS 15 Standardı Kapsamında Edim Yükümlülüklerinin Sınıflandırılması	61

Tablo 17 : UFRS 15 Standardında Değişik Malların ve Hizmetlerin Kapsamı	63
Tablo 18: UFRS 15 Standardında Kapsamında Sözleşmede Taahhüt Edilen Mal ve Hizmetlerin Tanımlanması	64
Tablo 19: UFRS 15 Standardında Kapsamında İşlem Fiyatının Belirlenmesinde Dikkate Alınan Faktörler	67
Tablo 20: UFRS 15 ile TMS 11 / TMS 18 Karşılaştırması.....	97

Kısaltmalar Listesi

AB	: Avrupa Birliği
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
EC	: Avrupa Komisyonu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları
IMF	: Uluslararası Para Fonu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
THP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TFRS/UFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
TMS/UMS	: Türkiye Muhasebe Standartları / Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

Giriş

Genel olarak kar amacı güden firmalar süresiz bir şekilde kurulmaktadır. Sürerliliklerini idame ettirebilmek için de kar ve büyüme hedefleri bulunmaktadır. Bu konudaki en önemli tehditlerden birisi, günümüz global dünyasında daha da kendisini hissettiren ulusal ve uluslararası arenadaki keskin rekabet ortamıdır. Bir işletmenin kar hedefine ulaşabilmesi için iki önemli kalemi iyi yönetmesi gerekmektedir. Bunlardan birisi firma maliyetleri bir diğeri ise hasılattır. Maliyet kalemi sabit kalır ya da düşerken firma hasılatının arttırılması ana hedeflerden birisidir. Hayatlarına devam etmek ve sonsuza kadar yaşamak amacıyla işletmeler rakiplerine göre üstünlük kazanmayı veya mevcut ya da muhtemel rakiplerini satın alarak, yönetim ve mali kararlarında oy kullanma hakkına sahip olmaları ya da faaliyetlerinden uzun ya da kısa ya da uzun vadeli kar alma haklarını kullanmalarını ister. Hasılatın büyüme hedefleri doğrultusunda önceki dönemlere oranla arttırılması da bir işletmenin sürdürülebilirliğinin önemli bir unsuru olarak görülmektedir.

Hasılat kavramı finansal raporlama bağlamında bir şirketin sürdürülebilirliğini belirleyen ön önemli kalemlerden biridir. Bu çalışmada 01.01.2018 yılında uygulamaya başlanan UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının özellikle hasılatları yıllara yaygın olması nedeniyle diğer sektörlerden farklılaşan inşaat firmalarının finansal raporlamalarına etkileri incelenmektedir.

Finansal tablo kullanıcılarının en önemli beklentilerinden biri finansalların firmanın durumunu gerçeğe uygun olarak sunmasıdır. Uzun süre üzerinde çalışılmış olan yeni standart ile de önceki bazı standartlar yürürlükten kaldırılarak daha geniş bir açıdan ve birçok sektörü kapsayacak şekilde gerçeğe uygunluğu sağlayan “karşılaştırılabilir” finansal tablolar oluşturulması hedeflenmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde hasılat kavramı ve muhasebeleştirme esasları ele alınarak Türkiye ve uluslararası muhasebe standartlarına göre yapılan düzenlemeler

belirtilmiştir. İkinci bölümde ise UFRS 15 öncesi uygulanan ve yürürlükten kaldırılan TMS 18 ve TMS 11 standartlarının teorik ve uygulamadaki özellikleri açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise UFRS 15 standardının yürürlüğe girmesiyle özellikle inşaat (taahhüt) sektörü finansal raporlamasında uygulanmaya başlanan hasılat raporlaması önceki standartlarla karşılaştırılmış ve yeni standartlarla gelişen raporlama çerçevesi vurgulanmıştır.

Önceki TMS 11 standardından farklı olarak inşaat sektörünün dışında diğer sektörleri de kapsayan UFRS 15 çerçevesinde inşaat/taahhüt firmaları üzerinden yapılan değerlendirme ve örnekleme ile yeni standardın finansal raporlamaya hangi özellikleri getirdiğini vurgulayarak bu konuda bulgularımız ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM: HASILAT

HASILAT KAVRAMI ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1.1.Finansal Raporlama ve Hasılatın Önemi

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) TMS 1 Madde 9’da ifade edildiği üzere: “*Mali tablolar iş yerlerinin ekonomik halleri, ekonomik aktivitelerinin şekillenmiş durumudur. Bu tabloların hedeflerine baktığımızda; şirketlerin mali güçleri ve aktiviteleri meydana getirmeleri açısından yatırım yapan şahıslar tarafınca değerlendirilen ve göz gezdirilen tablolar durumunda bulunarak faydada bulunmaktadır. Bu tablolar aynı an da da yöneticilere sunulan işletmenin ne şekilde yönetileceğini de göstermektedir.*” Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere geniş bir kullanıcı kitlesinin firmaların parasal durumu, sonuçlarına ve nakit gelirlerine ilişkin olan bilgileri alabilmeleri ancak bu finansal raporlar sayesinde mümkün olmaktadır. Kavramsal Çerçevenin A2 Maddesinde de finansal raporlamanın amacından şöyle bahsedilmektedir: “*...var durumda bulunan yatırımlara ve yatırım yapmaya meyilli olanlara kredi sağlayan şahıslara ve borç verenlere bu tablolar karar kılarken fayda sağlamaktadırlar.*”

İşletmelerin en önemli hedeflerinden birisi, döneme ait tüm giderlerinin üzerinde hasılat yaratarak kar elde etmektir. Bu sayede de işletmenin değeri maksimize edilir ve sürerliliği ile ilgili riskler ortadan kalkmış olur. Dolayısıyla hasılat bir işletme için hayati öneme sahiptir. Hasılatın ne kadar ve ne zaman muhasebeleştirileceği önemli bir konudur.

Devletlerin ekonomi seviyelerini tetikleyen faktörler finansal, tarihsel ve siyasi açıdan farklılık oluşmasından ötürü bütün devletlerin ekonomik açıdan mali seviyeleri farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılıklar hasılat kavramının tanımında da tartışmalara neden olmuştur. ¹

¹ Choi, F., Frost C.A., Meek G.K., “International Accounting”, Prentice Hall Inc, New Jersey, 2008, s. 106.

Gelir, Hasılat ve Kazanç Kavramları

Hasılat kavramı en çok gelir ve kazanç kavramları ile karıştırılmaktadır. Ancak bu terimler bir birinden farklıdır.

Türk Dil Kurumu (TDK) geliri, “bir kişiye belirli bir zaman aralığında gelecek olan aidat kiralarıdır bunlar varidat, irat olarak ” tanımlaması yapılmaktadır.

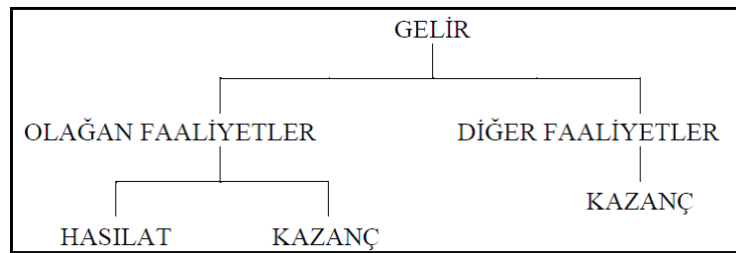
Yapılan muhasebe uygulamaları kapsamında gelir, hasılat kavramları genelleyici biçimde kullanılmıştır. TFRS Kavramsal Çerçeve paragraf 4.29’da şöyle denilmektedir: “Gelir kavramında yapılan tanımlamalar hasılatların ve kazançların ikisinde de yer almaktadırlar.”

Kavramsal Çerçevenin 4.25.a paragrafında ifade edildiği üzere “Kazanç kelimesi ekonomi süreçleri dahilinde finansal bakımdan işletmeye ürünlerin girişi veya yatırım fonlarının haricinde işletmeye giriş yapan kazançlar veya işletmenin borçlarında düşümlere sebep yaratan faktörler şeklinde gösterilmektedir.”

Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 1.madde’sinde gelir “gerçek olan bir kişinin bir sene içinde tutmuş olduğu kazançları ve iratların safi olan tutarlarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun 2. Maddesinde gelirin unsurlarında ilk dördü şöyle tanımlanmaktadır;

1. Ticari olan gelireler,
2. Ziraâ olan gelireler
3. Ücretler,
4. Serbest olan mesleklerden elde edilen kazançlar

Tüm tanımlamalar sonucunda genel olarak gelirin, hasılat ve kazancın ikisini birden içeren, daha genel bir kavram olduğu sonucuna varılmaktadır.



Türk Dil Kurumu (TDK) hasılatı, “gelir, kazanç” şeklinde tanımlamıştır.

UFRS Kavramsal Çerçeve paragraf 4.29’da hasılat için “*firmaların gerçekleştirmiş oldukları bazı faaliyetler çerçevesinde meydana gelirler; bunlar faizler, satışlar, kiralar gibi farklı isimler taşımaktadırlar.* “ denilmektedir.

Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 194, prf.2’ hasılatı, “*Alınan hizmetler veya verilen hizmetler karşılığında alınan mallar veya alınan paralar ile işletme faaliyetlerinden elde edilen diğer tüm gelirler için tahakkuk eden alacaklardır,* şeklindedir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 39, prf.2’ye göre ise hasılat işletmenin yapmış olduğu faaliyetler kapsamında alınmış olan paralar, garanti eden alacaklardır ve bunlar brüt olan tutarlar üzerinden raporları alınmaktadır.

Kazanç kelimesine baktığımızda belli iş görümlerinin meydana getirilmesinin neticesinde ortaya çıkan ve belli bir süreç sonunda işletmeye giren ürünler ya da oluşan borçlarda düşmeye sebep açan haldir ². Başka bir açıklamaya değinildiğinde ise şirketlerin yürürlükte bulunduğu süreçte sundukları hizmetlerden kaynaklanarak finansal hallerinde ortaya çıkan çoğalma durumlarıdır. Bunun yanında da şirkete yatırımda bulunan şahısların faydaları kazanç kavramı dâhilinde bulunmamaktadır. ³ Farklı bir anlatımla gelir kavramı firmaların kendi isimlerine aldıkları ya da alacak oldukları kazançlar anlamına gelmektedir. Ekonomik yararlardan ileride firma adına ekonomisinde meydana gelecek olan bir yükseliş ya da ileri de firma adına ileride oluşacak olan bir azalış anlamına gelmektedir. Buna göre, acente ilişkilerinde gelir sadece komisyondur. Temsilci olan şirket adına yapılan tahsilatlar, kurumun sermayesinde bir artış yaratmadığından, dolayısıyla gelire dahil edilmez. ⁴ Hasılat ölçütleri şu şekilde ifade edilir. ⁵

- Firmaların kendisi adına almış olduğu ve alacak olduğu miktarlardır,
- Brüt olan ekonomikselse faydaları içine almaktadır,
- Ekonomik olan yararlar, nakitler, alacaklar ve faydalar anlamına gelmektedir.

² Cemalciler, Ö. Öncü, S., Muhasebenin Kurumsal Yapısı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Merkezi, 1999, s. 634.

³ Örtün, R. Kaval, H. Karapınar, A., Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2014 TMS-TFRS., Ankara: Gazi Kitabevi., 2013, s. 256.

⁴ Gençoğlu, Ü. G. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2007, s. 155.

⁵ Özerhan, Y. TMS/TFRS Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2012, s. 70. Ser-Berker Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik. DFK International. <http://www.serberkerymm.com/file?key=50b8c15e91ca1&act=download>, (09.12.2015)

Hasılat kavramı firmaların yapacakları işler çerçevesinde meydana gelmektedir.
6. Hasılatlar dönemsel olan kârları etkileyen en önemli unsurlar olmasının yanı sıra bu karların meydana gelmesindeki en önemli unsurdur. 7

Hasılatın İngilizce karşılığı “revenue” olarak adlandırılmaktadır. İngilizcedeki diğer karşılıkları “gross sales ve top-line”dır.

Türk Dil Kurumu (TDK) kazancı “*Satışı yapılmış olan bir hizmet, ya da mallar karşılığında kazanılan paralar, temettüer*” şeklinde tanımlamaktadır.

UFRS Kavramsal Çerçeve madde 4.30-31’de kazanç şöyle ifade edilmiştir. “*Hâsılat kelimesi kazanç açıklaması dâhilinde yer alan farklı bir kalemi tanımlamaktadır. Bu hâsılatlar şirketlerin elinde bulunan uygulamaları neticesinde meydana gelmesinin yanında elinde bulunmayan uygulamaların neticesinde de meydana gelebilmektedir. Hasılat kelimesi finansal hallerde iyi durumlara gelmelere yol açmasının yanında bu niteliği sebebi ile hasılatlardan bir değişikliği söz konusu değildir. Bu bağlamda Hâsılat kelimesi Kavramsal Çerçeve dâhilinde farklı bir hal şeklinde ele alınmıştır. “Kazanç kelimesinde örnek göstermek lazım olursa, uzun vadeli ürünlerin satışından elde edilen hâsılatları da kapsamaktadır. Uzun vadeli ürünlerin değerlendirme yapılmasının yanında kısa süreli hasılatlarında hasılat kelimesinin içeriğinde dahil olabilmektedir. Hasılatlarla ilgili durumda bulunan bilgiler genellikle karar kılma kademesinde yarar gösterdiğinden ötürü özellikle kazanç tablolarında farklı şekilde yazılabilmektedir. Hasılatlar genellikle firma dahilinde buluna giderlerin çıkarılması donrasında elde olan net miktarlar rapor şekline getirilir.”*

Kazanç İngilizcede “gain” olarak ifade edilmektedir.

1.2. Hasılatın Raporlanmasına Yönelik Değişiklikler

Ülkelerin ulusal muhasebe standartları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların sebebine baktığımızda ;ülkelerde yer alan hukuksal ve ekonomik durumlar , şirketlerin ortak yapıları bunun neticesinde meydana gelen ekonomik teknikler, muhasebe işinde ilerleme aşaması muhasebeyi kullanan kişilerin eğitim ve ilerlemişlik⁸ aşamaları asıl sermaye de hesap değişiklikleri,finansal

6 Epstein, B. J. Jermakowicz, E. K. IFRS Policies and Procedures,Canada: John Wiley Sons INC. 2008, s.86.

7 Havva Arabacı, Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, 2017, s. 60.

8 Lawrance, S., International Accounting, International Thomson Business Press, London, 1996, s. 5.

faktörler,geleneksel değışiklikler ile kültürel değışiklikler bunun içerisinde bulunabilmektedir.⁹

Küreselleşmenin bir sonucu olarak sermaye geçmiş zamanda olmadığı kadar akışkan bir hale gelmiş, sermaye piyasaları arasındaki sınırların ortadan kalkmasının doğal bir sonucu olarak ülkelerin uyguladıkları ulusal muhasebe standartlarının yeknesak hale getirilmesi için çalışmalar yapılması zorunluluğu doğmuştur.

Muhasebe kalite seviyeleri, genel bir durumda olarak kabul görmüş durumda olan maddelere oranla özenli bir şekilde üstünde çalışılır ve bu bağlamda ekonomik olan tabloların asıl seviyeleri göstermesi ve açık bir biçimde olması çok fazla önem arz etmektedir. Muhasebe sistemlerindeki farklılıkları gidermek amacıyla uluslararası standart bir sistem yaratma çalışmalarına girişilmiştir.¹⁰

Mevcut dünya düzeninde bir zorunluluk haline gelen genel kabul görmüş muhasebe dili ortak arayışı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Konseyi'nin (IASB) rehberliğinde dünya çapında yapılmaktadır. (www.iasb.org.uk 30.04.2008).

1.2.1. Türkiye'deki Muhasebeye Yönelik Değişiklikler

Türkiye'deki muhasebe sistemine yönelik belli başlı düzenlemeler;

Vergi Usul Kanunu (VUK),

Türk Ticaret Kanunu (TTK),

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Kanunu ve Tebliğleri,

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tebliğleri,

Sigortacılık Kanunu v.b

Ülkemizde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin (TMUD), Türkiye Bankalar Birliğinin (TBB), Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK), Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Denetim Komitesinin, Maliye Bakanlığının, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun (TMUDESK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları

⁹ Journal, S. ve Vulin, S., Development Of Harmonisation in the 21st Century-Is Accounting Harmonisation Possible and Can it Be Measured?. Department Of Business Administration, Master Thesis, Spring Term, 2004, s. 18.

¹⁰ Kocamaz, H. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya'da ve Türkiye'de oluşum ve Gelişim Süreci. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Dergisi. 2(2). 2012. 105-120. s. 110.

Kurumunun (KGK) muhasebe sisteminin gelişimi konusunda birçok çalışmaları olmuş ve halen olmaktadır. Bu çalışmalar şu şekilde sıralanabilir¹¹

- 1850-1925 yıllarında Türk muhasebe sisteminde Fransız etkisi görülmüştür. 1850 yılında Fransa Ticaret Kanunu'ndan alınan "Kanunname-i Ticaret" yasası yürürlüğe girmiştir.
- 1926-1960 yıllarında Türk muhasebe sisteminde Alman etkisi görülmüştür.
- 1950 yılında 5432 sayılı VUK uygulamaya konulmuştur.
- 1956 yılında TTK revize edilmiştir.
- 1961 yılında 5432 sayılı VUK'da değişiklik yapılmış ve 213 sayılı VUK oluşturulmuştur.
- 1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) geliştirilerek özel sektöre uygulanmıştır.
- 1981 yılında SPK kurulmuş ve modern anlamda uluslararası standartlar uygulanmaya başlamıştır.
- 1987 yılında Avrupa Birliğine (AB) tam üyelik başvurusu sonrası AB düzenlemeleri etkisinde kalınmıştır.
- 1989 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Türkiye Serbest Muhasebeci Mali
- 1999 yılında, SPK Kanununa eklenen madde ile TMSK kurulmuş ve 2002 yılında faaliyete geçmiştir. TMSK 2005 yılından sonra uluslararası standartlarla tam uyumlu muhasebe standartlarını yayınlama görevini yürütmüştür. Bu kapsamda bir kavramsal çerçeve ile birlikte IASB tarafından yayımlanan UFRS maddelerini çevirip yayınlamıştır.
- 2000 yılında Avrupa Birliği, borsada işlem gören firmaların 2005 yılından sonra UFRS'ye tabi işlem yapacağını deklare etmiştir.
- 1 Kasım 2006 tarihinde BDDK Hazine Müsteşarlığı Sigorta ve Reasürans şirketleri için 1 Ocak 2008 tarihi itibarıyla önceki tebliğleri kaldırıp TMS'yi yürürlüğü koyacağını ilan etmiştir.
- 9 Nisan 2009 tarihinde SPK borsada işlem gören ortaklıklar, portföy yönetim şirketleri ve aracı kurumlar için önceki yayınlanan tebliğleri kaldırarak, TMS'yi uygulamaya koymuştur.

¹¹ Kocamaz, H., age, s. 112.

- 02.11.2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK kurulmuş ve TMSK lağvedilmiştir. Kasım 2011'den itibaren TMS/TFRS'ler KGK tarafından yayınlamaktadır.
- 1 Temmuz 2012 tarihinde yeni TTK yürürlüğe girmiştir.
- 2013 yılı başından itibaren KGK tarafından belirlenen kriterleri sağlayan tüm anonim ve limited şirketler mali tablolarını UFRS'ye uygun hazırlamak zorundadır.

1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Yapılan Düzenlemeler

Nitelikli bir raporlamadan bahsedilebilmesi için finansal tabloların bazı özelliklere sahip olması gerekir. Bu özellikler Kavramsal Çerçeve (madde NÖ4) *“Ekonomik olan bilgilerin yarar göstermesi için,beklentileri yanıtlayabilmesi lazımdır.bunun yanında açık durumda olması ve asıl olanı doğru şekilde göstermesi lazımdır.bu bilgilerin karşılaştırılmasının sağlanabilir durumda olması, zamanında teslim edilmiş olması ve yarar seviyesinin fazla olması lazımdır. şeklinde ifade edilmiştir.*

21. yüzyılda hız kazanan küreselleşme ve bunun doğal sonucu olarak sermayenin dolaşım sınırlarının ortadan kalması, yatırımcıların uluslararası arenada değişik ülkelerdeki firmaların finansal tablolarını analiz etmeleri ihtiyacını doğurmuştur. Böylece dünya genelinde geçerli olan küresel bir muhasebe sisteminin oluşturulması zorunlu hale gelmiştir.

Dünya genelinde geçerli olacak ortak bir finansal raporlama standardının oluşturulmasıyla, finansal tablolar arası karşılaştırma yapılabilirliğin sağlanması, farklı muhasebe uygulamalarından kaynaklanan zamansal ve parasal ek maliyetlerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Aynı zamanda bu sayede uluslararası şirketlerin finansal tabloları düzenlemeye ilişkin olan zorunlulukları ortadan kalkacak borç vermekte olan kişiler bakımından riskler azalma gösterecek, sermaye piyasaları gelişecek, çok uluslu şirketlerin performansı güvenilir olarak değerlendirilebilecek, ekonomik işbirlikleri artacak ve uluslararası sermaye akışı hızlanacaktır.¹²

¹² İbiş, C. Özkan, S. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına UFRS Genel Bakış. Mali Çözüm Dergisi. 2006, 27.

Muhasebe seviyeleri, muhasebeyle alakalı idarelerin seçilmesi yanında ekonomik tabloların kullanıcıları açısından ekonomik bilgilerin emin, asıllığını göstermesi ve gerçeğiyle aynı durumda bulunması karşılaştırma şansı tanınması açısından çok fazla önem arz etmektedir. Ülkelerin kendi yapılarına uygun “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” kullanarak finansal tablo hazırlamaları sonucunda aynı mali durumun farklı şekillerde sunulmasına durumu ile karşılaşılabilmektedir. Bununla ilgili olarak aşağıda iki örnek paylaşılmaktadır.

Dünyada tek bir muhasebe dili olması adına muhasebe standartlarının gelişimi için birçok kurum ve kuruluş çalışma yapmış ve yapmaktadır. Bu çalışmaların gelişim süreci şu şekildedir.¹³

- İlk çalışmalar 1973’de Londra’da dokuz üye ülke (Almanya, Fransa, İngiltere, ABD, Avustralya, Kanada, Japonya, Meksika ve Hollanda) tarafından kurulan IASC tarafından yapılmıştır.
- 1975 yılında IASC, üç adet standart taslak hazırlayarak meslek mensuplarına sunmuştur.
- 1980 yılında Birleşmiş Milletler (BM) ile İstişare Grubu oluşturulmuştur.
- 1982 yılında IFAC ve IASC birleşmiş, daha doğrusu IFAC, IASC’nin üyesi olmuştur.
- 2001 yılında gelişen ekonomik sistemde yetersiz kalması sonucu IASC yapılandırılmış ve IASC Vakfı kurulmuştur. Bu Vakfı, IASC ve Mütevelli Heyeti olacak biçimde iki kısımdan meydana gelmektedir. Ayrıca, Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Tavsiye Kurulu (SAC) da diğer organlarıdır.
- 2002 yılında IASB ve FASB “Norwalk Mutabakatı” ile her iki standardın yakınlaştırılması konusunda anlaşmıştır.
- 2002 yılında Avrupa Birliği üyesi ülkelerin borsaya kote firmalarının 2005 yılı itibarıyla UFRS’ye uyma zorunluluğu getirilmiştir.
- 2003 yılında ilk nihai taslak yayınlanmıştır.
- 2005 yılında UFRS’ler uygulanmaya başlanmıştır.
- 2009 yılında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için UFRS’ler yayınlanmıştır.

¹³ Fidancı, N. İşletmelerde Faaliyet Bölümlerine İlişkin Raporlamanın Yönetimsel ve Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi Bir Uygulama. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010, s. 87.

Standartlarda hasılatın ne zaman tahakkuk edeceğine ilişkin açıklamalara aşağıda değinilecektir. Ancak standartlara özgü tahakkuk kriterlerinin incelenmesinden önce, kavramsal çerçevede yer alan tahakkukun tanımı ve genel olarak tahakkuk kriterleri belirtilecektir.

Kavramsal Çerçeve’de tahakkuk; “*Bir makalenin tanımındaki bir makale, tahakkuk kriterlerini karşılarsa (gelecekteki kuruluş için ekonomik fayda sağlayacak veya şirketten ekonomik faydaların çıkmasına yol açacak veya maliyet veya değere yol açarsa, gelecekteki tahakkuk kriterlerini karşılarsa, bilanço veya gelir tablosuna dahil etme işlemidir). Bu makale güvenilir bir şekilde değerlendirilebilir). Bu süreç, konunun sözlü ve parasal olarak belirlenmesini ve bu tutarın bilançoya dahil edilmesini ve gelir tablosunun sonuçlarını içermektedir.*” olarak tanımlanmaktadır. Bu ölçüme uygun olan bölümler bilançolar içinde ya da gelir bölümlerinde gösterilmektedirler. Bu tip bölümler muhasebe altında kayıtlanmaz ise; uygulanmakta olan muhasebe politikaları ile alınan notlar ile bu durumun düzeltilmesi imkânsızdır.¹⁴

1.2.2.1.Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı:

Bir kaleme ilişkin olarak ileride firmaya ekonomik giriş sağlayacağı ya da ekonomik bir çıkış sağlayacağına ilişkin meydana gelen belirsizlik durumudur. Örnek vermek gerekirse işletmenin birinden alıcak olanının olası bir durum olması alacakların bir varlık olarak belirtilmesidir. Firmanın çok alacağı bulunuyor ise ekonomik fayda sağlayacak olan azalma miktarı kadar gider olarak kayıtlara geçirilmektedir¹⁵

1.2.2.2.Değerlendirmenin Doğruluğu:

Maliyet veya değer tahmin edilmesi finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz ve ilgili kalem bilançoda veya gelir tablosunda tahakkuk ettirilir. Yalnız iyi bir tahminde bulunulmuyor ise ilgili olan bölüm tahakkuk edilmemektedir. Örnek vermek gerekire görülen bir dabadan elde edilecek olan tazminat bir varlık olarak görülmesinin yanı sıra gelir olarak gerekli tanımlamasının yapılması için de gerekli olan ölçütleri ve olasılık ölçütlerini de taşıyabilmektedir. Bunun yanı sıra varlıklar ve

¹⁴ Kavramsal Çerçeve: madde 4.37-4.38

¹⁵ Kavramsal Çerçeve: madde 4.37-4.38

gelirler gerçek biçimde ölçülemiyor ise bunları varlık ya da gelir olarak görmek doğru değildir. Bu bağlamda bu gibi davaların varlıkları notlarda, açıklamalarda ya da tamamlayıcı olan çizelgelerde verilmesi gerekmektedir.¹⁶

1.2.2.3. Aktifin Gerçekleşmesi:

Bir varlığa ilişkin ileride işletmeye ekonomik bir girdi sağlayacağı görülüyor ve biliniyor ise bu varlığı bilanço da göstermek gerekmektedir.¹⁷

1.2.2.4. Yükümlülüklerin Gerçekleşmesi:

Var olan bir yükümlülüğün yerine getirilmesi bakımından ekonomik kazanım sağlayan bazı kaynakların işletmeden çıkması gerçekleşecek olan bir durum ise bunu ölçebiliyor ya da kesin biçimde biliyorsak bunlar borç tablolarına yazılabilmektedir.¹⁸

1.2.2.5. Gelirin Oluşması:

Varlıklarda ileride bir ekonomik kazanım ya da girdi görülüyorsa ya da borçlarda azalmalar olacağı anlaşılıyor ise bu da güvenli biçimde ölçülüyor ise bunu bir gelir girdisi olarak bilançoda gösterebiliriz.¹⁹

1.2.2.6. Giderlerin Oluşması:

Varlıklarda ileride bir azalma ya da ekonomik durumda bir kötüleşme olacağı anlaşılıyor ise bunları gelir tablolarında gider olarak işleyebiliriz.²⁰

1.2.3. TMS 18 Hasılat Standardı

TMS 18, IASC'nin oluşumu sonrası yayınladığı ilk standartlardandır. Hasılat ile ilgili ilk çalışmalar 1981 yılında başlamıştır. İlk hasılat standardı 1984 yılında

¹⁶ Kavramsal Çerçeve: madde 4.41.

¹⁷ Kavramsal Çerçeve: madde 4.44.

¹⁸ Kavramsal Çerçeve: madde 4.46.

¹⁹ Kavramsal Çerçeve: madde 4.47.

²⁰ Kavramsal Çerçeve: madde 4.49.

yürürlüğe girmiştir. Gelişen ekonomik düzene cevap veremeyince, 1995 yılında revize edilerek tekrardan uygulanmaya başlanmıştır. 2000 senesinde (IASC) revizyona uğramış ve yeni bir yapılanmayla (IASB) şeklinde adı değişmiştir. IAS 18 Standardı IASB tarafından da kabul edilmiştir ve günümüzde de yürürlüktedir. IAS 18 Hasılat Standardının getirdiği en bariz değişiklik “Gerçeğe Uygun Değer” mefhumudur.²¹

TMS 4 Standardı IAS 18 Standardı ile uyumlu hazırlanmış olsa da, bu standarttan ayrılan birçok yönü olması nedeniyle hasılatın belirlenmesinde yetersiz kalmıştır. 1999 yılında kurulan TMSK, 2005 tarihinden buyana IAS ile birebir aynı bir şekilde TMS/IFRS’leri yayınlayan yetkili organ olmuştur. TMSK, TMS 18 Hasılat Standardını 9 Aralık 2005 tarihinde yayınlamış olup, 01 Ocak 2006 itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır.

TMS 18 Hasılat Standardı, malların satışları hizmetlerin sunulması, firmaların varlıklarının farklı kişilerce işletilmesi dolayısıyla faizler, isim hakları ve temettüleri temsil etmektedir. Hasılatlarda gerekli muhasebeleştirme özellikle ekonomik olan yararların firmaya giriş yapması bunun olası bir durum olarak teyit edilmesinin ardından muhasebeleştirme yapılmaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardı hasılatın ölçülmesinde, verilerin ve bilgilerin daha avantaj sağlayan bölümleri gerçekçi olan bölümlerinin yaklaşımları benimsenmesi gerekmektedir.²² TMS 18 Standardı gerçeğe uygun değeri “*karşılıklı olarak yapılan bir pazarlık esnasında, bilgili olan ve istek gösteren kişiler arasında malların değişimi veya var olan bir yükümlülüğün kapatılması sebebi ile oluşması beklenen bir ederdir*” olarak tanımlamaktadır²³. Hizmetlerin ya da malların hasılatların gerçekliğe uygun olan değerlerinin peşin olarak gerçekleşen satışlarda içerisinde faizin bulunmadığı gelecekte olacak olan tahsilatların iskonto değerleri ile belirlenmektedir. Kalan yerine getirme yükümlülükleri ile ilgili olarak, işlem fiyatının toplam fiyatı ve geri kalan yerine getirme yükümlülüklerinin süresi, raporlama dönemi sonunda yerine getirilmeyen (veya kısmen başarısız olan) yerine getirme yükümlülüklerine tahsis edilmiş olup, nicel olarak veya gelire yansıtılacaktır. Fakat, firma basit teknik bularak edim zorunluluğu beklentisi olan asıl süresi bir yıl ya da bundan da az olan bir

²¹ Duman, F. C. 18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu. Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2007, s. 27

²² Tokay, H. S. Deran, A. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Kullanımı: Mōdav. 2009, s. 17.

²³ TMS 18:madde 7.

anlaşmanın bölümü yada fatura vermehakkına sahip konumda olduğu miktardaki kazancın muhasebeleştirilmesi şartlarından birisini gidermesi durumunda bu bilgileri tanımlamak zorunluluğu kalkar.

1.2.4. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

Genel olarak firmalar, satışını gerçekleştirecekleri ticari ve sınaî malları önceden üreterek stoklar ve stoktan satış yaparlar. Hizmet alanında ise stoklu üretim mümkün değildir. Bunun yerine müşteri talebi doğrultusunda üretim gerçekleşir. Bu işlemler çoğunlukla, bir hesap dönemi içinde yapıldığı için raporlama açısından sorun yaratmaz.²⁴ Ancak bir inşaat projesinin bitirilmesi ekseriyetle bir yılından çok daha uzun bir vakit alabilmektedir. Örnek vermek gerekirse; 1 Ocak 2017’de başlayıp 31 Aralık 2017’de tamamlanan bir proje, 12 ay devam etmiş olmasına rağmen aynı hesap dönemi içinde tamamlandığından dolayı ilgili hesap döneminde hasılatının raporlanması mümkündür. Ancak, 1 Aralık 2017’de başlayıp 30 Haziran 2018’de biten bir inşaat 2 takvim yılını kapsadığı için, her ne kadar bir önceki örnekten daha kısa sürmüş olsa da (7 ay), uzun yıllardır inşaat taahhüt işleri. Diğer yükümlülükler şeklinde yürütülen inşaat işleri farklı dönemler için geçerli olduğundan, bu vergi ve raporlama aşamasında bir fark yaratır²⁵. Buradaki önemli nokta, inşaat sözleşmesinin gelirlerinin ne zaman ve nasıl gelir tablosuna dahil edildiğidir.²⁶ İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntemden birisi uygulanmaktadır; (i) Tamamlanma Yöntemi ve (ii) Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi. Yürürlükteki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu tamamlanma yöntemini esas almaktadır. GVK madde 42’ye göre “*birden çok olan takvim yılı içinde işlerin karları ve zararları o yıl işin bitiminde kesin biçimde beyan edilmektedir.*” Bu bağlamda tamamlanma yönteminde özellikle karlar ve zararlar iş bitinceye kadar hesaplanmamaktadır. Bu bağlamda oluşan gelirler borç olarak maliyet tablolarına yazılır, giderler ise bu tabloya varlık olarak işlenir, bu çerçevede iş bitinceye kadar da gelir tablolarına dokunulmamaktadır.²⁷ Bu yöntem

²⁴ Örtten, R. Kaval, H. Karapınar, A., age, s. 123.

²⁵ Badem, C. Tosun, V. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından Karşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi. Muhasebe ve Denetime Bakış. 2014(43): 39-65., 2014, s. 40.

²⁶ Yılmaz, F. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi İMKB’ de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi. İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi. 20(64):8-26. 2009, s. 10.

²⁷ Örtten, R. Kaval, H. Karapınar, A., age, s. 125.

bakıldığında muhasebenin içinde bulundurduğu dönemsellik ilkesine aykırı olduğu görülmektedir.

TMS 11 Standardı, başlangıcı ve bitişi farklı hesap dönemlerine giren inşaat alınında ki sözleşmelerin gelirler ve giderleri hesaplamak adına muhasebe alınan girdiği bilinmektedir. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, gelir ve gider kalemlerinin muhasebeleştirilmesi inşaatlar için oluşturulan sözleşmelerin güvenli biçimde tahminlerinin yapılması değişiklik gösterebilmektedir²⁸.

Yapılan bir inşaat sözleşmesine ilişkin olarak inşaatın bitiminde meydana çıkacak olan gelirler ve giderler net biçimde biliniyor ise inşaatın bitim aşaması dikkate alınarak bu işlemler muhasebeleştirilebilmektedir.²⁹

Bunun yanı sıra yapılan bir inşaat sözleşmesi içinde kazanımlar ve kaybedilenler net biçimde bilinmiyor ise sadece sözleşmeden kaynaklanan maliyetlerin bir bölümü geri kazanım olarak hesaplanır ve gelir biçiminde kaydı yapılabilir, sözleşme zamanının maliyetleri olarak kayıtlara geçirilebilir. Özellikle müşterilerden geri kazanılması zor olan maliyetler vakit kaybetmeden gider biçiminde muhasebeleştirilmesi yapılmaktadır.³⁰

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre hasılat, kontrollerin müşteride olup olmadığından bağımsız olarak işlerin tamamlanma oranına bakarak muhasebeleştirilmektedir.³¹ Bu tamamlanma yüzdesi yöntemi kapsamında işin tamamlanması beklenmez, işin durumuna göre yani yüzdesine göre, gelir, gider, zarar muhasebeleştirilmektedir. Bu yöntemde göre işin yapıldığı yüzdelik dilim muhasebeye gelir olarak yazılır sözleşmeden doğan masraflar ise gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

1.2.5. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı

IASB ve FASB, dünya genelinde hasılatın tanımlanması ve muhasebeleştirilme yöntemlerindeki farkların mali tabloların uluslararası platformda

²⁸ Bragg, S. M. IFRS Made Easy. United States Of America: Wiley. 2011, s. 8.

²⁹ TMS 11: madde 22.

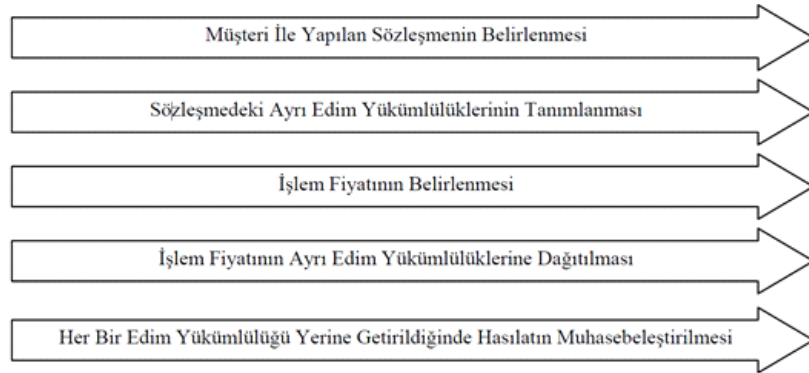
³⁰ TMS 11: madde 34.

³¹ Aktaş, J. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Müşteri Sözleşmelerinden Kaynaklanan Hasılatın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yapılan Taslak Düzenlemeler. Grant Thornton.(2): 1-6. 2010, s. 10.

karşılaştırılabilirliğini engellediği gerçeğinden hareketle, bu farklılıkları global ve standart bir yapıda derlemek ve yatırım için dolaşan sermayenin dolaşım sınırlarını arttırmak amacıyla, 2002 senesinde kapsamlı ve bir paydada buluşan bir hasılat standardı çalışmalarına başlamıştır³². Bu standartlarda adı geçen uygulamalardan vazgeçilerek tek bir yapı kabul edilmiştir. Bu tek yapının yanı sıra, UFRS'ye ve USGAAP'a göre ortaya konulmuş olan parasal tabloların karşılaştırma imkânı vermesi sağlanmıştır.³³

Bu yeni standartlara geçilmesinde amaçlanan durum aslında işletmelerde bulunan gelir tanımlamalarının kapsamlı biçimde ele alınarak değerlendirilmesinin yapılması ve bunun yanı sıra söz vermiş olduğu malların bedellerini doğru biçimde yansıtmak istemesidir.³⁴ UFRS 15 Standardı, müşteriye ilişkin yapılan sözleşme odaklı olmasının yanı sıra bu standart beş adımlı olan bir sistemi ileri sürmektedir. Hasılatların kazanılması aşamasında özellikle gerçeği yansıtan değerler ve kazanımın belirli noktasında meydana gelen fiyatlar ile muhasebeleştirme yapılmaktadır.

Tablo 1: UFRS 15 Standardı Kapsamında Geliri Tanımlama Adımları



Kaynak: Grant Thornton, 2014a:2.

İlave olarak UFRS 15 Standardı, söz konusu mal veya hizmetin bağımsızlık durumuna göre, eğer bulunuyor ise değişik edim sorumluluklarının belirlenmesi

³² Fangshu, Z. Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects, Research Journal of Management Sciences. 4(5): 21-36. 2015, s. 21.

³³ Oracle, The Impact of Revenue from Contracts with Customers Frequently Asked Questions. April 2017. <http://www.oracle.com/us/products/applications/jd-edwards-enterpriseone/faq-revenue-contracts-customers-2541047.pdf>, 01.05.2019. s. 2

³⁴ CPA Deloitte(2015). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered. 1March 2015. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf, 01.05.2019, s.6

bakımından yenilikler oluşturulmuştur. UFRS 15 Standardı bu bakımdan,hasılatların ilk zamandan itibaren takip edilmesi, gelir oranlarında karşılaştırmalarının yapılması, finansal tabloda bulunan dip notlar sayesinde yatırımcı olan kişilerin daha iyi bilgilenmesinin sağlanması, dipnotlar içinde kamunun yeterli seviyede aydınlatılmasının yapılması bunun yanı sıra hasılat değerlerinin yeterli oranda ölçülmesine de olanak sağlamışlardır.

UFRS 15 Standardı, hasılatların ölçülmesi sırasında meydana gelen edim zorunluluğunun olmasında bu edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem fiyatları değerlendirmeye alınmaktadır. Firmalar işlem fiyatlarını, sözleşmede bulunan zorunlulukları değerlendirerek, üçüncü kişiler adına alınan miktarlar hariç olmak kaydı ile firmaların garanti verdiği malların ve hizmetlerin müşterilere devredilmesi karşısında, hak etmeyi bekledikleri miktar üzerinden belirlemektedir. (UFRS 15: md.47). UFRS 15 Standardına göre hasılatı elde etme süreci içinde ya da bunun belirli bir bölümünde muhasebeleştirilme yapılmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM: TMS 18 HASILAT VE TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARTLARI

2.1. TMS 18 Hasılat Standardı

TMS 18 Hasılat Standardı 9 Aralık 2005 tarihinde, 31 Aralık 2005 sonrası başlayan hesap dönemlerinde uygulanmaya başlanması amacıyla yayınlanmıştır. Günümüze kadar sekiz kez değişime uğramıştır.

2.1.1. TMS 18 Hasılat Standardının Amacı

Standartta Kavramsal Çerçeveye atıfta bulunularak gelir – hasılat – kazanç arasındaki ilişki açıklanmıştır. Standartta gelir, “finansal dönemdeki hissedar katkılarıyla ilgili olanlar dışında, nakit girişleri veya varlıklar arttıkça veya borçlar azaldıkça, sermaye artırımına neden olan ekonomik faydalardaki artış ”; Gelir, hissedarlarının sermaye yatırımları dışında, sermayenin artmasına neden olan, dönem boyunca işletmenin alışlagelen normal işlemlerinden sağladığı brüt nakit girişleridir.” şeklinde ifade edilmiştir. Gelirin tanımının hasılat ve kazancın her ikisini de içerdiği belirtilmiştir.

TMS 18 Hasılat Standardı Gelir açısından işletme, üçüncü taraflar adına yapılan alacaklar ve alacaklar ile ücretler bakımından bir ayırım yapmıştır. TMS 18’e göre, gelir sadece firmanın bugün sağladığı ve bundan sonrasında da sağlayacağı brüt ekonomik nakit girişlerini içerir.

Hasılatın muhasebeleştirilme zamanının belirlenmesine ilişkin olarak da aşağıdaki iki kriteri sıralamaktadır:

- 1) Bundan sonraki tarihte nakit akışının firmaya girmesinin tahmin edildiği ve
- 2) Bu tahmin edilen nakit girişlerinin de güvenilir şekilde ölçülebildikleri hallerde.

TMS 18 Hasılat Standardı, yukarıda bahsedilen iki durumun yerine getirildiği farklı durumlarda, hasılatların ne zaman aralığında meydana geleceğine ilişkin olarak ilke ve kuralları belirlemeyi hedeflemektedir.

2.1.2. TMS 18 Hasılat Standardının Kapsamı

TMS 18 Hasılat Standardı, aşağıdaki üç işlemten en az birinin meydana gelmesi halinde hasılatların muhasebeye dökülmesinde uygulanmaktadır;³⁵

1) Malların satışlarının yapılması,

2) Hizmetlerin sunulması

3) Şirket değerlerinin diğer kişilerin kullanımına verilmesi dolayısıyla kazanılan faiz, patent hakkı ve temettüer.

Malların satışı, firmaca üretilen malları, tekrar satılmak amacıyla edinilen malları, satıcının ya da satılık arazileriyle satın alınan malları ve diğer malları içerir.³⁶ Hizmet teklifleri ayrıca, taraflarca belirlenen süre içinde üzerinde anlaşmaya varılan sözleşmeyi içerir. Proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler bu kapsamda değerlendirilir. İnşaat sözleşmeleri bu kapsama girmeyip, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamındadır³⁷

Firmanın varlıklarının başka birimlerce işletilmesinden dolayı kazanılan faizler, patent hakları ile kar payları ise faiz, isim hakları, patentler gibi getirilerdir.³⁸

2.1.3. TMS 18 Standardı kapsamında Hasılatın Kayda Alınması

TMS 18 Hasılat Standardında getirilen yenilikler, tek işlemler içindir. Örneğin bir buketin bedelinin ödenmesiyle müşteriye teslimi tekil bir işlemdir. Ancak, günümüzde işletmeler getirilerini arttırmak amacı ile birden fazla bileşenden oluşan mal ve hizmet paketlerini piyasaya sürmektedir. Buzdolabı ile servis hizmetinin satılması, mobil hizmet ile cep telefonu satılması, müşteri desteği ile birlikte yazılım satılmasını bu işlemlere örnek verebiliriz

Bir malın satışa konu tutarı satıştan sonraki bir bakım servisi hizmetini de içeriyorsa, ilgili tutarın gelir olarak tanınması ertelenir ve hizmet dönemi boyunca gelir tablosuna yazılmaktadır. Bununla birlikte, ticari etkinin anlaşılmadığı durumlarda, birbiriyle ilişkili birçok işlem bir bütün olarak kabul edilmezse, muhasebe ilkeleri birlikte iki veya daha fazla işleme uygulanmaktadır.³⁹ Örneğin, ABC yazılım şirketi,

³⁵ TMS 18:madde 1

³⁶ TMS 18:madde 3

³⁷ TMS 18:madde 4

³⁸ TMS 18:madde 5

³⁹ TMS 18:madde 13.

yeni bir bilgisayarlı muhasebe programı geliştirmiştir. Ancak program ve kullanıcı eğitimleri ayrı ayrı yapılmaktadır. XYZ işletmesi bu programı sözleşme dhiline satın almıştır. İşletmede programı kullanabilecek personeli olmadığı için yeni bir sözleşmeyle muhasebe departmanındaki 10 kişiye eğitim verilmesi için ABC yazılım firmasıyla anlaşmıştır. Bu durumda, bilgisayarlı muhasebe programı, programı bilen olmadığında kullanılamayacağından bu iki sözleşme, bir arada değerlendirilmelidir.

2.2. TMS 11 İnaşat Sözleşmeleri Standardı

“TMS 11 İnaşat Sözleşmeleri” Standardı 31/12/2005 zamanından sonra başlamış olan hesap zamanları için uygulanması kaydı ile 26/10/2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2.2.1. TMS 11 İnaşat Sözleşmeleri Standardının Hedefi

İnaşata konu sözleşmelerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin hususlar adı geçen bu standart ile düzenlenmektedir. Standart, ilgili sözleşmelerin kapsamına giren işlere (başlaması ve bitmesi farklı hesap dönemlerinde gerçekleşen işler) ilişkin gelir ve maliyetlerin muhasebe uygulamalarını açıklamayı amaçlamaktadır.

2.2.2. TMS 11 İnaşat Sözleşmeleri Standardının Kapsamı

Genel olarak inşaat işleri; özel inşaat ve taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden oluşmaktadır.

Bunlar içinde taahhüt şeklinde yapılan ve birden fazla hesap dönemini ilgilendiren inşaat işleri muhasebe standartları açısından özellik arz etmekte ve gelir ve giderlerin raporlanması, kâr veya zararın hesaplanması açısından Vergi Usul Kanunu’na göre farklılık göstermektedir.

TMS 11 standardının Kapsam kısmında ifade edildiği üzere verilen bu standart işi alan firmanın inşaat sözleşmeleri içinde muhasebeleştirmeleri çerçevesinde uygulamaya konulmaktadır.

Dolayısıyla yıllara sair inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesi bu standart kapsamında yapılırken özel inşaat işleri bu standardın kapsamına girmemektedir.

2.2.2.1. Özel İnşaat İşleri

Yapımcının kendisi için yaptığı inşaat işleridir. TMS 11 standardı bu kapsamdaki inşaat işlerine uygulanmamaktadır. Yap-sat ve yap-kullan olmak üzere iki gruba ayrılır:

Yap-Sat Özel İnşaat İşleri: Özellikle apartman, daire ya da dükkan yapan firmalar bu ürünleri kendi adlarına satmak için üretirler.⁴⁰

Yap-Sat inşaat şirketleri, varlıklarını enerji ve iş gücü kullanarak kaydettikleri arazilerde, çeşitli makine ve araçları kullanarak ilk malzeme ve malzemeleri kullanarak bambaşka bir mamul ortaya çıkarmaktadırlar. Bu binalar apartman, iş ve villa olarak tanımlandıklarında, satılık mallar haline gelmekte. Bu şekilde değerlendirildiğinde, inşaat işi yapan şirketlerin imalat akışı diğer endüstriyel işletmelerdeki ile büyük benzerlik göstermektedir. Yap-sat işi ile işgal eden inşaat firmaları bir nevi mal üretimi yaptıklarından dolayı özellikle üretim firmalarının kullandıkları maliyet hesaplarını kullanması gerekmektedir. Maliyetler; 710-Direkt Her dönemde oluşan maliyetler, dönemin sonunda yapımı bitmeyen yapıtlar için 151-Yarımamul Üretim hesabına, yapımı bitmiş olan inşaatlara denk gelen maliyetler ise 152-Mamuller hesabına yazılmaktadır.

İnşaat işleri satılırken, ürün satıldığında kar / zarar tespit edilebilir. Satış yapılmazsa, ürün varlığın değeri olarak kalacaktır. Bir satış durumunda, diğer imalat işletmelerinde olduğu gibi, 600-Yurt içi hesabına yapılan satışların alacakları hesaplanacak ve karşılık gelen borçlar tahsil edilecektir. Satılmış olan malların maliyetleri de yine diğer imalat işletmelerinde olduğu gibi kayıtlara alınmaktadır.⁴¹

Yap-Kullan Özel İnşaat İşleri: Aynı zamanda firmalar satmalarının dışında özellikle gereksinimleri olan depolar, iş yerlerini kendileri de yapabilmektedirler. İşletmeler tarafından kendi kullanımları için, vergilendirme bakış açısıyla üretilen binalar, satış konusu sayılmaz. Örnekleme gerekirse, işgal konusu gıda olan bir

⁴⁰ Şenlik M., İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.8.

⁴¹ Kızılot Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994, s.1132- 1144.

işletme genel faaliyetlerini yürütmek için bir genel müdürlük binası inşaatı yapabilir. Konu bu şekil değerlendirildiğinde yönetim binası olarak yapılan inşaatların vergi karşısındaki durumları da farklı olmaktadır.⁴² Eğer işletmeler kendi ihtiyaçları için inşaat yaparlarsa, yapılan inşaat maliyetleri inşaatın tamamlanmasına kadar bu giderler bilançoda ilgili kaleme izlenirler. İnşaat projesi bitirildiğinde de aktiflerde ilgili duran varlığa aktarılıp amortismanına tabi tutulurlar.

2.2.2.2. Yıllara Sair İnşaat İşleri:

Yapımcı başkası nam ve hesabına inşaatı yapar. “Yap-İşlet-Devret” ve “İnşaat Taahhüdü” olmak üzere iki gruba ayrılır.

Yap-İşlet-Devret İnşaat İşleri: Bu model genellikle alt yapı yatırımları kapsamında kullanılan oldukça önem taşıyan bir proje finansman modeli olarak bilinmektedir. Model, özel sektörün ve uluslararası kuruluşların projelerin uygulanması için büyük ölçekli yatırımların gerekli olmasını sağlamak için az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde kamu fonlarının yetersiz kaldığı kamu ve özel sektörler arasındaki işbirliği için kullanılmaktadır. Bu model ile, kamunun bütçesinden karşılamakta zorlanacağı bazı projeleri, finansmanını bulmayı beklemeden ve projeleri de ertelemeden, finansman sağlayabilecek özel girişimleri kullanarak hayata geçirmesi hedeflenmektedir⁴³. Yapımcı başkası nam ve hesabına inşaatı yapar, işletir ve devreder.

Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri: TMS 11 Standardı kapsamındadır. Yapan kişi açısından belirli sorumluluk bulunmaktadır ancak yapının mülkiyet durumu yapan kişiye ait değildir. Bu durumda hizmet söz konusu olmasından dolayı “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabı içinde takibi yapılmaktadır. Yapılan bir işin fazlaca yıllar içine dahil edilmesi bakımından üç şart gerekmektedir, işin uzun yıllar sürmesi, taahhütün olması, inşaat işleri olması şartı bulunmaktadır⁴⁴.

Özetlemek gerekirse, TMS 11 standardı; özel inşaat işleri ile yıllara sair inşaat işlerinin bir alt kırılımı olan yap-işlet-devret şeklindeki inşaat işlerine

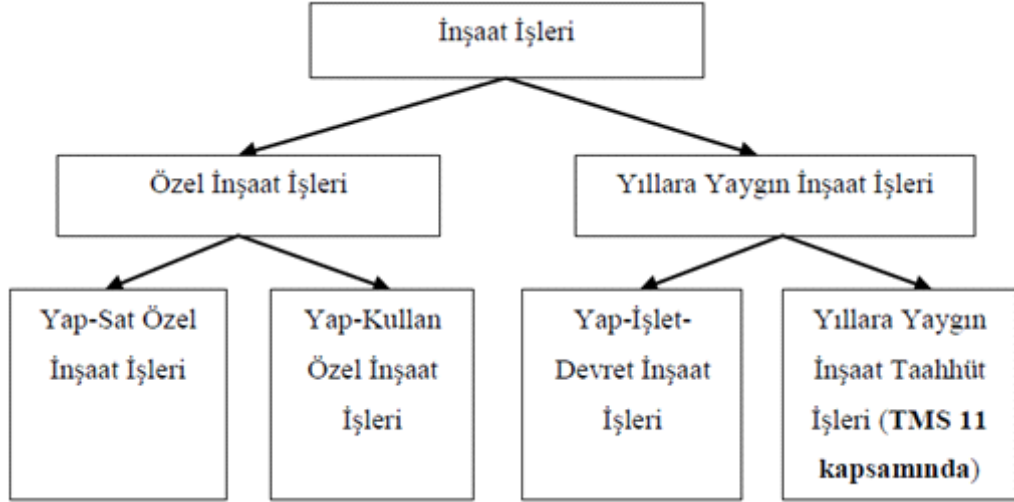
⁴² Şenlik M., a.g.e, s.8.

⁴³ SEYİDOĞLU, Halil, Uluslararası Finans, Birinci Basım, İstanbul: Güzem Yayınları No:8, 1994, s.246

⁴⁴ Çatıktaş, Ö. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinin vergi Kanunları ve TMS11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Açısından Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Denetim Bakış. 2012(37): 69-85. 2012, s. 70.

uygulanmamaktadır. Standart yalnızca, yapılması uzun süreler alan yıllar özellikle yaygın taahhüt biçiminde inşaat işlerini kapsamıştır.

Tablo 2: İnşaat İşler Ayrımı



2.2.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardındaki Sözleşme Çeşitleri

TMS 11 Standardında ifade edildiği üzere, bu durum standart yüklenici konumunda bulunan firmaların parasal bilançolarda olan inşaat sözleşmelerinin muhasebeye dökülmesinde uygulamaya konulmaktadır. Belirli standartlar içinde yapılan inşaat sözleşmelerinin sabit olan fiyatları ve maliyetleri kar sözleşmesi şeklinde iki biçimde meydana getirilmektedir;⁴⁵

2.2.3.1. Sabit Fiyatlı Sözleşme:

İşi yapacak olan şirketin sabit olan bir sözleşme kapsamında, bu sözleşmede var olan fiyatları ya da üretimde uygulanacağı belirtilen ve birim başına şeklinde ifade edilen sabit fiyatı kabullendiği, sadece belirli koşullar gerçekleşirse maliyetlerin güncellenmesinin söz konusu olabileceği inşaat sözleşmeleridir. Örnekleme gerekirse; bir anahtar teslimi projenin ihale tutarı 5.000.000 USD olarak belirlenmiş ve taraflar anlaşmıştır. Artık bu tutarın değiştirilmesi, belli koşullar gerçekleşmediği sürece

⁴⁵ TMS 11:madde 3

mümkün değildir. Yanlışlıkla gerçeğinden düşük bir maliyet hesaplaması ile teklif verildiyse müteahhit zarar edecektir.

2.2.3.2. Maliyet Artı Kar Sözleşmesi:

İnşaat süreci kapsamında farklılık yapılmasının istendiği ya da sürenin azaltılması için tasarımın tamamlanmasının beklenilmediği yapımda kalitenin önem taşımış olduğu durumlar için kullanılmaktadır. İşi alacak olana piyasa koşullarına göre makul ya da farklı yöntemler, örneğin kapalı zarf usulü ihale yapılarak işin maliyeti belirlenmektedir. Tespit edilen bu maliyet tutarının üzerine anlaşılan bir yüzde ile ya da sabit bir tutar eklenerek inşaat sözleşmesinin tutarı bulunmaktadır. Örneğin, bir maliyet artı %15 ya da maliyet artı 3.000.000 TL şeklinde belirlenen sözleşmeler.

Bazı sözleşmeler her iki sözleşmenin özelliklerine sahip olabilir. Azami fiyatı kararlaştırılmış, maliyet+kar sözleşmeleri buna örnektir⁴⁶.

2.2.4. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Muhasebe Kaydı

Standartta, gelir ve gider kalemlerinin nasıl muhasebeleştirileceği, yapılan inşaat anlaşmaları çerçevesinde güvenilir olup olmayacağına göre hesaplaması yapılmaktadır.

47

2.2.4.1. İşlem Sonucunun Gerçekçi Öngörülmesi

Standart iyi bir şekilde incelendiğinde yapılan bir inşaat projesi kontratı kapsamında gelirler ve giderler açık ve net biçimde biliniyor ise gelirler ve maliyetler raporlama döneminin sonuna doğru muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.⁴⁸ Sonuçların güvenli biçimde bilime durumları, sabit fiyata sahip olan sözleşme ve maliyet artı kâr sözleşmeleri ayrı şekilde tanımlanmasının yapılması gerekmektedir:⁴⁹

⁴⁶ Fangshu, Z. Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects, Research Journal of Management Sciences. 4(5): 21-36. 2015, s. 21.

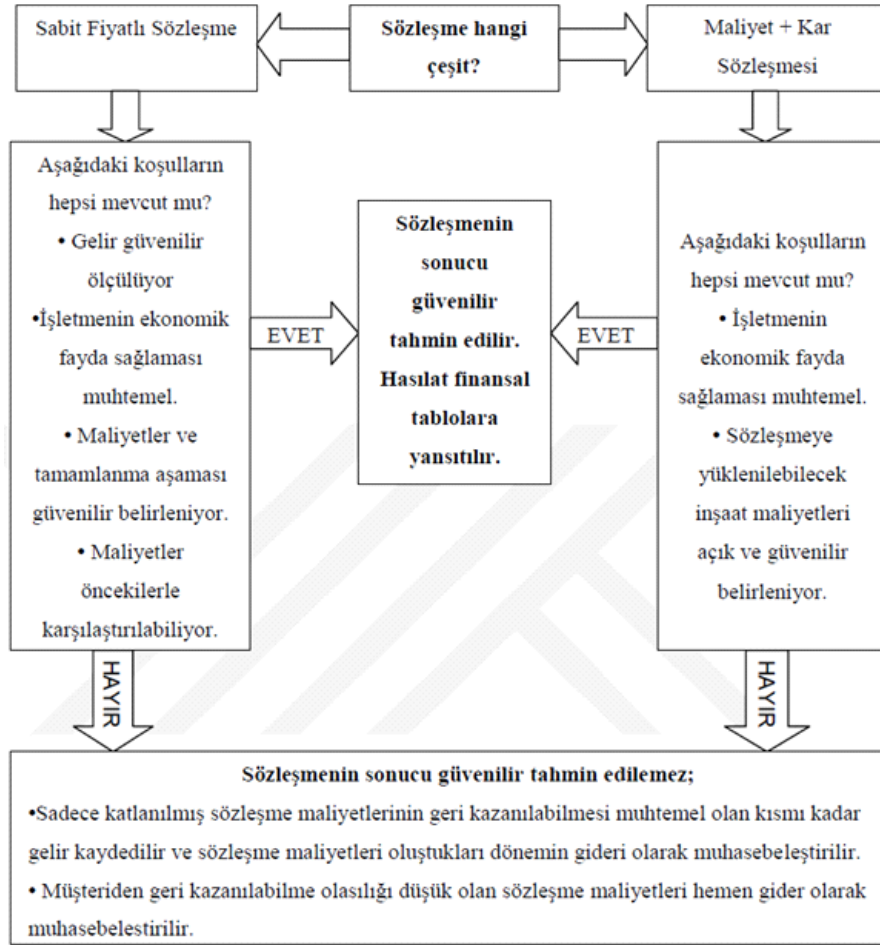
⁴⁷ Bragg, S. M., age.,s.8.

⁴⁸ TMS 11: madde 22

⁴⁹ TMS 11: madde 23-24

2.2.4.2. İşlem Sonucunun Gerçekçi Öngörülememesi

Sözleşmenin sonuçlarının doğru bir şekilde ölçülememesi durumunda, gelir yalnızca sözleşme kapsamında yapılan masrafların geri ödenmesi olası olan olduğu seviyede ve sözleşme masrafları, oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirildiği ölçüde kaydedilmektedir. Özellikle müşterilerden geri kazanımı zor olan sözleşme masrafları vakit geçirmeden gider biçiminde muhasebesinin yapılması gerekmektedir.⁵⁰



2.2.5. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Gelir/Gider Belirlenmesi Yöntemleri

Uzun süreli inşaat projelerinde tartışılan ve üzerinde değişik görüşler olan ana maddelerden birisi, projenin hasılat ve maliyetlerinin hangi tutarda ve hangi

⁵⁰ TMS 11:madde 34

aşamalarda muhasebe kayıtlarına alınacağıdır. Bu konuda iki yöntem bulunmaktadır: (i) Tamamlanma Yöntemi ve (ii) Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.

2.2.5.1. Tamamlanma (İşin Bitirilmesi) Yöntemi

Türkiye’de, yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunu gereği, “Tamamlanma” yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde, iş tamamlanıncaya kadar (geçici kabule kadar) ilgili inşaat işi ile ilgili olarak gelir tablosunda herhangi bir muhasebeleştirme yapılmamakta, doğabilecek zararlar için herhangi bir karşılık ayrılmamaktadır. Bu yöntem muhasebenin dönemsellik ilkesine, nitelikli finansal tablo hazırlanması için gereken gerçeğe uygun bilgi verme ilkesine uygun değildir. Tüm bu eksiklerine rağmen bu yöntemin uygulamada yer bulmasının ana sebebi, “tamamlanma yüzdesi” yöntemine göre daha objektif olmasıdır. Tamamlanma yönteminin eksikleri çok olduğu için TMS 11 Standardı “tamamlanma yüzdesi” yöntemini önermektedir.⁵¹

Tamamlama yöntemlerinin kullanımı kısa sürede yapımı olan ve kar oranının hesaplanmasının zor olduğu sözleşmelerde muhasebe tablosunun oluşturulması için kullanılmaktadır⁵².

2.2.5.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlama yönteminden farklı olarak, yüzde tamamlama yöntemi, tüm işlerin tamamlanmasını beklemeden, tamamlanan aşamaya (derece) uygun olarak sözleşme kapsamındaki gelir, gider, kar ve zararı mali tablolara yansıtmalıdır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı sözleşme faaliyetlerinin tamamlama oranına göre eleştirilmesini ileri sürmektedir.⁵³

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşmeden elde edilen gelir işin yapılmış olduğu hesap dönemleri içinde kapsamlı olan kar/zarar tablolarına gelir biçiminde; sözleşmeden kaynaklanan maliyetler ise gider olarak yazılmaktadır. Yalnız beklenmekte olan sözleşmeden kaynaklı maliyetler, sözleşmeden elde edilecek olan

⁵¹ Prof. Dr. Remzi Örtten, Prof. Dr. Hasan Kaval, Prof. Dr. Aydın Karapınar, age, 2014

⁵² CPA Deloitte(2015). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered. 1March 2015. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf, 01.05.2019, s.6

⁵³ Mirza, A. A. Holt, G. J. IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Third Edition. Canada: Wiley. 2011, s.85.

gelirleri aşacağı düşünülen bölümün hepsi vakit geçirmeden gider olarak muhasebeye kaydı yapılmaktadır.⁵⁴

Yapılan bir inşaat sözleşmelerinin sonuçları sadece sözleşme kapsamında olan ekonomik anlamda ki faydaların işletmeye ait olması durumunda güvenli olarak tahmini yapılabilmektedir. Bununla birlikte, daha önce kar veya zarara dahil edilen tutarın sözleşme gelirinde kaybedilme olasılığı konusunda bir belirsizlik varsa, sözleşme geliri, alınmayan ya da bu tutar için geri ödenmeyen tutar için düzeltilmez ve dikkate alınmıştır.⁵⁵

Müşteriden alınan avanslar bir kural olarak, yapılan işi yansıtmaz. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, yerine getirme derecesini değerlendirmek için aşağıdaki yöntemler kullanılır:⁵⁶

a) Tamamlanan kısım ile ilgili katlanılan inşaat maliyeti / Bütçelenen proje sonu inşaat maliyeti, şeklinde bir oran.

b) İşle ilgili tetkiler.

c) Sözleşmedeki işin sahadaki bitirilme oranı.

Tablo 3, GVK ile TMS 11 arasındaki farklılıkları sıralamaktadır.

Tablo 3: GVK ve TMS 11 Standartlarında Temel Farklar

Konu	GVK	TMS 11
Hesap planı mevcut mu?	Evet	Hayır
Giderler ne zaman dikkate alınır?	İlgili dönemde göz önünde bulundurulur ve dönem sonunda 17 aktif hesap grubuna transfer edilir.	İlgili dönemde muhasebeleştirilir ve dönem sonunda kar zarar hesabına aktarılır.
Dönem gelirinin tespitinde izlenen yöntem.	Tamamlanma (İşin bitirilmesi) yöntemi.	Yöntem tamamlama yüzdesi.
Gelir ve giderler Hasar hesabına transferleri hangi zaman aralığında yapılır ?	İşlerin sonlandığı rapor dönemleridir.	Her raporlama dönemi için ilgili oldukları dönemde gelir ve giderler.

Kaynak: Karaca ve Misket 2014:191.

Sözleşme kapsamında işle ilgili (örneğin varlığın özelliğindeki, tasarımındaki veya sözleşme süresindeki değişiklik) talimatlar değişiklik olarak ifade edilir. Bu

⁵⁴ TMS 11:madde 26

⁵⁵ TMS 11:madde 28

⁵⁶ TMS 11:madde 30

durum kontratın mevcut kazancında farklılaşmaya sebep olabilir. Bu durumda, değişikliğin ve de değişiklikten kaynaklı gelir artışının müşteri tarafından onaylanmasının yüksek bir ihtimal taşıması ve kazanç tutarının da gerçekçi bir şekilde değerlendirilmesi mümkün ise değişiklik sözleşme tutarına eklenir.⁵⁷

Uygulama – 1: İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

ABC inşaat şirketi Şile’de yazlık ev inşaatı için 650.000 TL bedelle anlaşmıştır. İnşaat 2017 yılı başında başlanacaktır. Projenin öngörülen bitiş süresi 3 yıl olup 2019 yılı sonunda tamamlanacaktır. Tahmini inşaat maliyeti 450.000 TL’dir. Projenin maliyet ve hakediş planlaması aşağıdaki tabloda verilmiştir.

	2017	2018	2019
Yıllık Fiili Maliyetler	112.500	135.000	202.500
Tahmini Tamamlanma Maliyeti	337.500	202.500	----
Hakediş Tutarları	157.000	185.000	308.000
Tahsil Edilen Tutarlar	110.000	270.000	270.000

Gelir Vergi Usul Kanunu (GVK) Madde 42’ye göre muhasebeleştirme:

2017 Yılı:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	112.500-	
	320 SATICILAR	112.500-
Gerçekleşen Maliyet Kaydı		

120 ALICILAR	157.000-	
	350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	157.000-
Onaylanan Hakedişin Kayda Alınması		

102 BANKALAR	110.000-	
	120 ALICILAR	110.000-
Tahsilat Kaydı		

170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	112.500-	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H	112.500-
Yıla Ait İnşaat Maliyetinin Belirlenmesi		

⁵⁷ TMS 11:madde 13

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	112.500-	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	112.500-
Maliyet ve Yansıtması Hesaplarının Kapatılması		

GVK madde 42'ye göre, iş yıllara sair ve henüz de **tamamlanmadığından** dolayı gelir tablosu hesaplarına aktarım yapılmayacaktır.

2018 Yılı:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	135.000-	
	320 SATICILAR	135.000-
Gerçekleşen Maliyet Kaydı		

120 ALICILAR	185.000-	
	350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	185.000-
Onaylanan Hakediş Kaydı		

102 BANKALAR	270.000-	
	120 ALICILAR	270.000-
Tahsilat Kaydı		

170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	135.000-	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H	135.000-
Yıla Ait İnşaat Maliyetinin Belirlenmesi		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	135.000-	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	135.000-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		

Proje 2018 yılında da **tamamlanmadığından** dolayı gelir tablosu hesaplarına aktarım yapılmamaktadır.

2019 Yılı:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	202.500-	
	320 SATICILAR	202.500-
Gerçekleşen Maliyet Kaydı		

120 ALICILAR	308.000-	
	350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	308.000-
Onaylanan Hakediş Kaydı		

102 BANKALAR	270.000-	
	120 ALICILAR	270.000-
Tahsilat Kaydı		

170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	202.500-	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H	202.500-
Yıla Ait İnşaat Maliyetinin Belirlenmesi		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	202.500-	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	202.500-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		

Proje 2019 yılında tamamlanmıştır. Bundan dolayı sonuç hesaplarının gelir tablosuna aktarımı yapılacaktır.

2019 Yılı:

350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	650.000-	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	650.000-
Biten Projenin Gelir Kaydı		

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	450.000-	
	170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	450.000-
Biten Projenin Maliyet Kaydı		

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	650.000-	
	690 DÖNEM KAR/ZARARI	650.000-
Gelir Hesapları Kapatılması Kaydı		

690 DÖNEM KAR/ZARARI	450.000-	
	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	450.000-
Maliyet Hesapları Kapatılma Kaydı		

GVK'nın 42'inci maddesi kapsamında, Tamamlanma Yönteminde, iş 2017-2018 yıllarında **tamamlanmadığından**, inşaata ilişkin maliyetler ve hakedişler bilançonun aktif ve pasifinde izlenmiştir. 2019 sonunda işin **tamamlanması** sonrası

hesaplar gelir tablosuna intikal ettirilmiş ve 200.000 TL. Tutarındaki brüt satış karı hesaplanmıştır.

Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu

	2017	2018	2019
Satışlar	---	---	650.000
Satılan Malın Maliyeti	---	---	(450.000)
Brüt Satış Karı	---	---	200.000

b) Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi (TMS 11): (Sonuç güvenilir şekilde tahmin edilebilmektedir)

Tamamlanma yüzdesi yönteminde aşağıdaki formüllerden yola çıkılarak tamamlanma yüzdesi ve gelir olarak muhasebeleştirilecek tutar hesaplanır.

Standart, mevcut durumda kullanılmakta olan Tamamlanma (İşin Bitirilmesi) Yöntemi (GVK madde 42) yönteminden ayrılarak yüklenilen maliyetleri ve kazanılan hakediş tutarlarını projenin bitirilmesinden önce ilk olarak gerçekleşen ilgili dönemlerde, sözleşmede bulunan faaliyetlerin tamamlanma yüzdelere göre eşleştirilmesinin yapılmasını tavsiye etmektedir. Bundan dolayı da TDMS’de birtakım hesap isimleri değiştirilmekte, hatta bazı yeni hesaplar da yaratılmaktadır.

TMS 11 Standardı kapsamında TDMS’de, TDHP için belirtilmiş hesaplar Tablo 4’deki gibidir.

Tablo 4: TMS 11 Kapsamında Kullanılan Hesaplar

Hesap No	Hesap Adı
170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178	Senelere Yayılan Proje ve Restorasyon Giderleri
179	Taşeronlara Verilen Avanslar
350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358	Senelere Yayılan İnşaat ve restorasyon hakediş tutarları

Tablo 4’de öngörülen kavramların, TDMS’de kayıt yapılabilmesi amacıyla TDHP 17. grup için önerilen hesaplar Tablo 5’de yer almaktadır.

Tablo 5: TMS 11 Kapsamında TDHP 17. Grup İçin Önerilen Hesaplar

Hesap No	Hesap Adı
174	İlk Başlarda yapılmış olan İnşaat maliyetleri
175	İşin sahibine yüklenecek olan maliyetler
176	Gelirlerin hak edişlere bağlanan kısımları
178	Yıllara yayılan enflasyonu düzenleme hesapları
179	Aracı olan firmalara verilen avanslar

Kaynak: Akdoğan ve Sevilengül, 2007:47.

Standart çerçevesinde; Uzun yıllardır devam eden proje işlerinde, gelecekte yapılması planlanmasına rağmen, cari dönemde harcanan miktarları izlemek için “174 Önceki inşaat maliyeti” hesabı kullanılmaktadır. TMS 11 Standardına göre, cari dönem içinde garanti edilen inşaat sözleşmeleri ile alakalı olarak maliyetler aktif hale getirilmez ve direkt olarak sonuç hesaplarına aktarı yapılmaktadır. Ancak, katlanılan maliyet gelecekte yerine getirilecek bir işle ilgiliyse, dönemin sonuç hesaplarına aktarılmaz, varlık olarak muhasebeleştirilir ve müşteriden gelecekte istenebilir nitelikte alacağı temsil eder.⁵⁸

İşin sahipleri giderleri bireysel olarak kendileri üstlenmek istiyorlarsa, bazı özel işlerin kendi adına yapılmasını talep ediyorsa, bunun için ayrı bir hesabın kullanılması gerekmektedir. Gelir biçiminde kaydı yapılan yalnız hakkeşi biçimine bağlı olmayan gelirlerin takip edilmesinde ise “176 Hak Edişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları” hesabı kullanılır⁵⁹.

2017 Yılı:

* Tamamlanma Yüzdesi = $112.500/450.000 = \%25$

* Dönem Geliri = $\%25 \times 650.000 = 162.500$ TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	112.500-	
	320 SATICILAR	112.500-
Gerçekleşen Maliyet Kaydı		

120 ALICILAR	157.000-	
	350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	157.000-
Onaylanan Hakediş Kaydı		

⁵⁸ Akdoğan, N. Sevilengül, O.“Türkiye Muhasebe Standartlarına uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”. Mali Çözüm Dergisi. (84): 29-70., 2007, s.47.

⁵⁹ TMS 18:madde 5

102 BANKALAR	110.000-	
	120 ALICILAR	110.000-
Tahsilat Kaydı		

170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	112.500-	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H	112.500-
Yıla Ait İnşaat Maliyetinin Belirlenmesi		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	112.500-	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	112.500-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		

350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	157.000-	
174 ÖNCEDEN YAPILAN İNŞ. MAL.	5.500-	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	162.500-
İnşaat Gelirinin Dönemselleştirilme Kaydı		

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	112.500-	
	170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	112.500-
İnşaat Gider Kaydı		

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	162.500-	
	690 DÖNEM KAR/ZARARI	162.500-
Gelir Hesaplarının Kapatılması Kaydı		

690 DÖNEM KAR/ZARARI	112.500-	
	622 SATILAN HİZMET	112.500-
Maliyet Hesapları Kapatılma Kaydı		

Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu

	2017
Satışlar	162.500
Satılan Malın Maliyeti	112.500
Brüt Satış Karı	50.000

2018 Yılı:

* Tamamlanma Yüzdesi = $(112.500 + 135.000)/450.000 = \%55$

* Dönem Geliri = $(\%55 \times 650.000) - 60.000 = 195.000$ TL

2018 Yılı:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	135.000-	
	320 SATICILAR	135.000-
Gerçekleşen Maliyet Kaydı		

120 ALICILAR	185.000-	
	350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	185.000-
Onaylanan Hakediş Kaydı		

102 BANKALAR	270.000-	
	120 ALICILAR	270.000-
Tahsilat Kaydı		

170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	135.000-	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H	135.000-
Yıla Ait İnşaat Maliyetinin Belirlenmesi		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	135.000-	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	135.000-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		

350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	185.000-	
174 ÖNCEDEN YAPILAN İNŞ. MAL.	10.000-	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	195.000-
İnşaat Gelirinin Dönemselleştirilme Kaydı		

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	135.000-	
	170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	135.000-
İnşaat Gider Kaydı		

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	195.000-	
	690 DÖNEM KAR/ZARARI	195.000-
Gelir Hesaplarının Kapatılması Kaydı		

690 DÖNEM KAR/ZARARI	135.000-	
	622 SATILAN HİZMET	135.000-
Maliyet Hesapları Kapatılma Kaydı		

Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu

	2018
Satışlar	195.000
Satılan Malın Maliyeti	135.000
Brüt Satış Karı	60.000

2019 Yılı:

* Tamamlanma Yüzdesi = $(112.500 + 135.000 + 202.500)/450.000 = \% 100$

* Dönem Geliri = $\% 100 \times 650.000 - (162.500 + 195.000) = 292.500$ TL

2019 Yılı:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	202.500-	
	320 SATICILAR	202.500-
Gerçekleşen Maliyet Kaydı		

120 ALICILAR	308.000-	
	350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	308.000-
Onaylanan Hakediş Kaydı		

102 BANKALAR	270.000-	
	120 ALICILAR	270.000-
Tahsilat Kaydı		

170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	202.500-	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H	202.500-
Yıla Ait İnşaat Maliyetinin Belirlenmesi		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	202.500-	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	202.500-
Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		

350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	308.000-	
	341 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	15.500-
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	292.500-
İnşaat Gelirinin Dönemselleştirilme Kaydı		

341 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	15.500-	
	174 ÖNCEDEN YAPILAN İNŞ. MAL.	15.500-
İnşaat Gelirinin Belirlenmesi Kaydı		

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	202.500-	
	170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	202.500-
İnşaat Gider Kaydı		

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	292.500-	
	690 DÖNEM KAR/ZARARI	292.500-
Gelir Hesaplarının Kapatılması Kaydı		

690 DÖNEM KAR/ZARARI	202.500-	
	622 SATILAN HİZMET	202.500-
Maliyet Hesapları Kapatılma Kaydı		

Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu

	2019
Satışlar	292.500
Satılan Malın Maliyeti	202.500
Brüt Satış Karı	90.000

Yıllar İtibariyle Kapsamlı Kar/Zarar Tablosu (TMS/TFRS'lere Göre)

	2016	2018	2019
Satışlar	162.500	195.000	292.500
Satılan Malın Maliyeti	112.500	135.000	202.500
Brüt Satış Karı	50.000	60.000	90.000

* Toplam Brüt Satış Karı = 50.000 + 60.000 + 90.000 = 200.000 TL

Toplam brüt satış kar tutarı her iki yöntemde de eşit olarak çıkar. Sadece raporlama dönemlerinde farklılık oluşmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yöntemi kapsamında gelirler ve giderler işin bitimine kadar olan dönemde bilanço tablolarında kontrol edilir bunun ardından iş bitiminde ise gelir tablolarına yazılmaktadırlar.

Yapılan bu durum muhasebe içinde bulunan dönemsellik ilkelerine ters düşmektedir ve vergiyi odaklamaktadır.

Tamamlama yönteminin yüzdesinde, gelir ve giderler, iş tamamlanıncaya kadar gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Dolayısıyla, yüzdesi terimi Uyul'un tamamlanma yüzdesi, süreklilik kavramına tekabül etmekte, verimlilik, kar ve zarar tespiti bakımından gerçekçi bilgileri göstermekte ve uzun süreli kontratlarda kullanılmaktadır.

Uygulama – 2: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi - (Sonuç güvenilir şekilde tahmin edilememektedir.)

XYZ inşaat firması 2012 yılında, tahmini maliyetini 900.000 TL ve 4 yıl içinde tamamlamayı planladığı otopark yapım ihalesini almıştır. Ülkede çıkan siyasi olaylar sonrası ortaya çıkan ekonomik belirsizlik sebebiyle, gelir ve giderler tahmin edilememektedir. 2012 dönem sonu hesaplarında, yapılacak otopark için üretim maliyeti 110.000 TL olarak gözükmektedir. Firmanın dönem içi hak ediş bedeli 35.000 TL olup tahsilinde sıkıntı yoktur. (Çalışmamızın kolay anlaşılabilmesi için KDV ve stopaj ihmal edilmiştir).

350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELİ	35.000-	
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK GELİR TAH.	75.000-	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	110.000-
İnşaat Sonucunun Tahmin Edilememesi Durumunda Gelir Kaydı		

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	110.000-	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. H.	110.000-
İnşaat Sonucunun Tahmin Edilememesi Durumunda Maliyet Kaydı.		

İnşaatla oluşacak olan sonucun güvenilir olarak tahmininin yapılamaması sebebi ile, TMS 11 madde 36'ya göre, yapılmış olan sözleşmeden kaynaklı maliyetlerin kazanılması muhtemel olan kısımları gelir olarak yazılır ve maliyetlerin meydana geldiği yılın sonuna finansal olan tablolara yazılmaktadırlar.

2.2.6. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler

Standarda göre bir yüklenici işletme, döneme ait sözleşme gelirini, kaydı yapılan bu sözleşmeden elde edilen kazançların anlaşılmasında devam etmekte olan sözleşmelerin anlaşılmasında kullanılacak olan yöntemleri açıklamaktadır⁶⁰. İşletme sürmekte olan sözleşmeler kapsamında, rapor edilme dönemlerinin sonlarına kadar

⁶⁰ TMS 11:madde 39.

dayanılan maliyetleri ve karları, alınan avans tutarlarını ve hak edişler üzerinden alınan teminat tutarlarını da açıklamalıdır.⁶¹

Firmalar sözleşmelerde geçen brüt alacak tutarlarını varlık olarak brüt olan yapmakla zorunlu olduğu kısımları da borç şeklinde belirtmesi gerekmektedir.⁶² TMS 37 “Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar” hükümleri uyarınca, garanti çalışması sırasında ortaya çıkan harcamalar, ilave tazminat ödemeleri, para cezaları gibi unsurlardan kaynaklanan koşula bağımlı yükümlülük ve varlıklar açıklanmaktadır.

⁶¹ TMS 11:madde 40.

⁶² TMS 11:madde 42.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: UYGULAMALARLA UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDININ İNCELENMESİ

3.1. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı

Dünya genelinden hasılatın tanımındaki çeşitliliklerin, mali tabloların küresel düzeydeki mukayese edilebilirliğini negatif yönde etkilediği göz önünde bulundurularak, 2002 yılında bu çeşitli kavramları tek bir yapıya dönüştürmek ve sermayedarların yatırım yapmalarını mümkün kılmak amacıyla ortak bir gelir standardı üzerinde çalışmaya başlanmıştır. Buan ilaveten, TMS18 “Hasılat Standardı”nın geliri belirleyememesi, kamuya açıklanması için önemli olan dipnotlarda açıklanmayan bilgilerin yetersizliği ve karmaşık çok bileşenli işlemler, değişken fiyatlar, vb. Alanlarda yeterli açıklamanın sağlanamaması geri ödeme, garanti ve lisans alma, çeşitli gelir gerçekleştirmelerine neden olmuştur. Yeni bir gelir standardına olan ihtiyaç artmıştır.⁶³



3.1.1. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Hedefi

Bu standart ile beraber hasılat alındığı andan başlayarak, gelir tanımındaki çelişkileri ortadan kaldıran, geliri açıkça tanımlayan, kamu için açıklayıcı açıklamalar sağlayan ve yeterli bir perspektif sağlayan ve karşılaştırılabilirliği artıran tüm süreci kapsayan tek bir yapı öngörülmektedir.⁶⁴ Tek tip olan bu yapı sayesinde, IFRS ve USGAAP’a göre, hasılatın meydana getirilmesine yönelik bütünlük oluşturularak

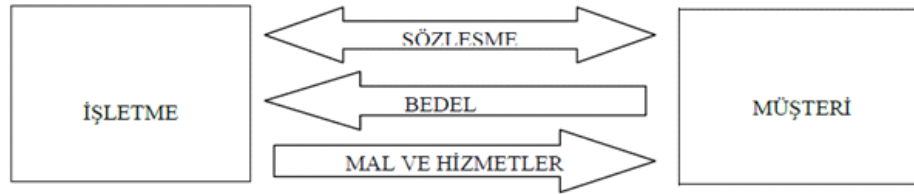
⁶³ Grant Thornton(2014a). IFRS News Special Edition on Revenue. June 2014. http://www.gttrus.com/doc/public/gti/gti_ifrs_news_15.pdf,02.05.2019, s.18.

⁶⁴ FASB(2015). Revenue from Contracts with Customers. FASB Accounting Standards Update. http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176165966833&acceptedDisclaimer=true, 02.05.2019, s.1.

UFRS'ye ve USGAAP'a uygun olarak meydana getirilmiş olan tabloların özellikle karşılaştırılmasının yapılabilir olması gerekmektedir.

Bu yeni standardı firmalarla ilgili olarak mali tablolardan bilgi sağlayan taraflara, müşterilerle anlaşmaya varılan kontrata dayalı hasılat ve nakit giri-çıkışlarının miktarı, dönemi ve risk durumu ile ilgili bilginin raporlanmasında takip edilecek yöntemleri de belirlemektedir.⁶⁵ TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında çözülemeyen, yani TMS 18'in yetersiz kaldığı birden fazla unsuru olan konular, öncelikle, değişken olan fiyatlanma, iadeler, garanti altına alma ve lisanslama gibi alanların muhasebesinin tutturulmasında gelişim açısından geniş kapsamlıdır.

Yeni gelir standardının temel amacı, gelir tanımını kapsamlı bir şekilde kabul etmek ve transfer için taahhüt edilen mal veya hizmetlerin transferinde ve bu mal ve hizmetlerin transfer karşılığında alması beklenen tutarı dikkate almaktır.



Kaynak: KPMG, 2014b:8.

Gelirin ne zaman ve ne kadar gelirin gelirdeki temel zorluk olarak değerlendirildiğini belirlemek için, alıcıyla yapılan sözleşmenin şartlarına ve mal ve hizmetlerin devrine odaklanan beş aşamalı bir yapı sağlar.⁶⁶ Bu adımlar incelemeye alındığında aşağıda ki sorular aklımıza gelmektedir.

⁶⁵ Aurora, C. Bontaş, B. (2014). New Approaches on Revenue Recognition and Measurement: 375-382., s.375.

⁶⁶ Keskin, A. İ. Dinçer, B. (2015). UFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. Maliye Finans Yazıları. 2015(103): 219-246., s.222.

Tablo 6: UFRS 15 Standardındaki Temel Adımlar

Müşteri ile yapılan sözleşmenin belirlenmesi.	<ul style="list-style-type: none">• Sözleşmenin kapsamı fiyat, ürün miktarı veya verilecek hizmetteki değişiklik nedeniyle değişirse bu değişiklikler hasılat tutarını veya muhasebeleştirilmesini değiştirecek mi?
Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülüklerinin	<ul style="list-style-type: none">• İşletmenin taahhütleri, yerine getirilmesi gereken zorunlu performans mıdır?• Her performans ayrıştırılmalı mı yoksa bir arada düşünülebilir mi?
İşlem fiyatının belirlenmesi.	<ul style="list-style-type: none">• İşlem fiyatı baştan sabit bir tutar olmayabilir. Ciro primi, indirim, cezai yaptırımlar fiyatı nasıl etkiler?• Fiyat finansman içeriyorsa, ne yapılacak?
İşlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması.	<ul style="list-style-type: none">• İşlem fiyatının, ayrıştırılmış performanslara dağıtmanın bir yöntemi var mı?
Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılatın muhasebeleştirilmesi.	<ul style="list-style-type: none">• Hasılat ne zaman muhasebeleştirilir? Belirli bir anda mı yoksa belirli süre içinde mi?

Kaynak: PWC, 2014a:3.

Standartta göre öncelikli olarak müşterilerle gerçekleştirilen kontratlar belirlenmektedir. Sonrasında ise sözleşme kapsamında ayrı edim zorunlulukları tanımlanmaktadır. Üçüncü olan adım içinde ise sözleşme içinde bulunan miktar belirlenmektedir. Dördüncü olan adımda ise işlemde bulunan fiyatlar farklı edim türlerine dağıtılır. Son olan adımda ise firma edim gerekliliklerini tamamlamasından dolayı hasılatın tanımlanması yapılır ve muhasebe altına alınır.

Standarttaki iki yaklaşım, kazancın kazanım süresi boyunca veya gelir süresi boyunca belirli bir zamanda tanınmasıdır. Dikkat çeken özellikli bir fark, standart mal ve hizmetlerin transferinde elde edilen değeri tahmin etmek için gerçeğe uygun değere değil, işlem fiyatına dayanır.⁶⁷

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, tek bir kontratın muhasebe altına alınmasına ışık tutmaktadır. Ancak, iki ve üstü

⁶⁷ MNP(2015). Fasb Accounting Standards Update Topic 606 Revenue From Contracts With Customers. May 2014. <http://www.mnp.ca/en/posts/alert-fasb-accounting-standards-update%E2%80%93606-revenue-from-contracts-with-customers>, (02.05.2019).

sözleşmenin bulunduğu bir portföy için uygulanması, her birine tek tek uygulaması yapılması halinde gerçekle alakası olmayacak olan tabloların bu durumda haklı olan gerçekleri bulunması halinde bu standartların uygulaması yapılmaktadır⁶⁸. UFRS 15 Standardı, iki ve üstü sayıdaki işlemleri, parametresi bulunan karışık olan konularda hasılatların derhal kaydının yapılmasını ya da ertelenmesini açıklamaktadır. Yaşanan bu vaziyet özellikle firmaların performanslarında ve değerlerinde etkiye neden olacaktır.

Yeni Hasılat Standardı, özellikle sözleşmeye dayanan çoklu ürünleri ve hizmetleri olan seçenekleri aynı şekilde tercihe sunan, fiyatlara ve performanslara bağlı olan sözleşmelerini sık aralıkla değiştiren, bu bağlamda satış bedellerinin değişkenlik gösterdiği alanları etkisi altına alacaktır .⁶⁹

Bu sektörlerde ilk olarak inşaatlar, bilişim alanı ve yazılımlar bulunmaktadır.

⁶⁸ UFRS 15: madde 4.

⁶⁹ Ernst Young. International GAAP 2012. Generally Accepted Accounting Practise Under International Financial Reporting Standards. United Kingdom: Wiley. 2012, s.2.

Tablo 7: UFRS 15 Standardının Sektörler Üzerinde Yarattığı Beklentiler

İnşaat	<ul style="list-style-type: none">• Sözleşme değişiklikleri mevcut veya gelecekteki sözleşmeler üzerinde nasıl bir etki yaratacak?• Aynı müşteri ile ikinci bir sözleşmeye girildiğinde orijinal sözleşme üzerindeki gelir etkisi ne olacaktır?• Gerçekleşen Maliyet Modeli kullanarak performans tahmin edileceği zaman hangi maliyetler dâhil edilmelidir?• Teşvik ödemeleri nasıl hesaplanmalıdır?• Sözleşmelerle ilgili elde etme maliyetleri aktifleştirilmelidir, gider olarak mı kaydedilmelidir?
Perakende	<ul style="list-style-type: none">• Müşteri devamlılık programlarının mevcut satışlar ve hasılat üzerindeki etkisi ne olacaktır?• Hediye kart satışlarından elde edilen gelirin erken ödeme etkisi nasıl olacaktır?• Üstlenilen kurulum hizmetleri yükümlülükleri ayrı bir edim yükümlülüğü getirir mi ya da bu hizmetler ürün satışı ile birlikte mi değerlendirilmelidir?• Standart ve uzatılmış garantiler nasıl uygulanmalıdır?• Müşteri kazanç ve iade hakları geliri nasıl etkileyecektir?• İade edilemez ön ödeme ücretleri alındığında hasılat olarak kaydedilebilir mi?
Yazılım ve Bilişim	<ul style="list-style-type: none">• Var olan yazılımın yüklenmesi ve satış sonrası destek hizmetleri, yazılımın satışından ayrı düşünülebilir mi?• Zamana dayanan lisans geliri belirli bir zaman içinde mi yoksa zamana dayanarak mı gelir kaydedilmelidir?• Aynı müşteri ile ikinci bir sözleşme yapıldığı zaman orijinal sözleşme üzerindeki geliri ne zaman etkileyecektir?• Yazılım ve hizmetlerden oluşan bir pakette toplam fiyat bireysel edim yükümlülüklerine nasıl dağıtılacaktır?• Lisans başlamadan önce gelir tanımlanabilir mi?• Servis sağlayıcıların kaynak sunucu üzerinde kurulan yazılım sevkiyat modellerinde lisans ve altyapı kullanım hizmeti ayrılabilir mi?• Kullanım hakkına dayalı fiyatlandırma içeren yazılım satışları nasıl gelir kaydedilmelidir?

Kaynak: Grant Thornton, 2015b:20.

3.1.2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı

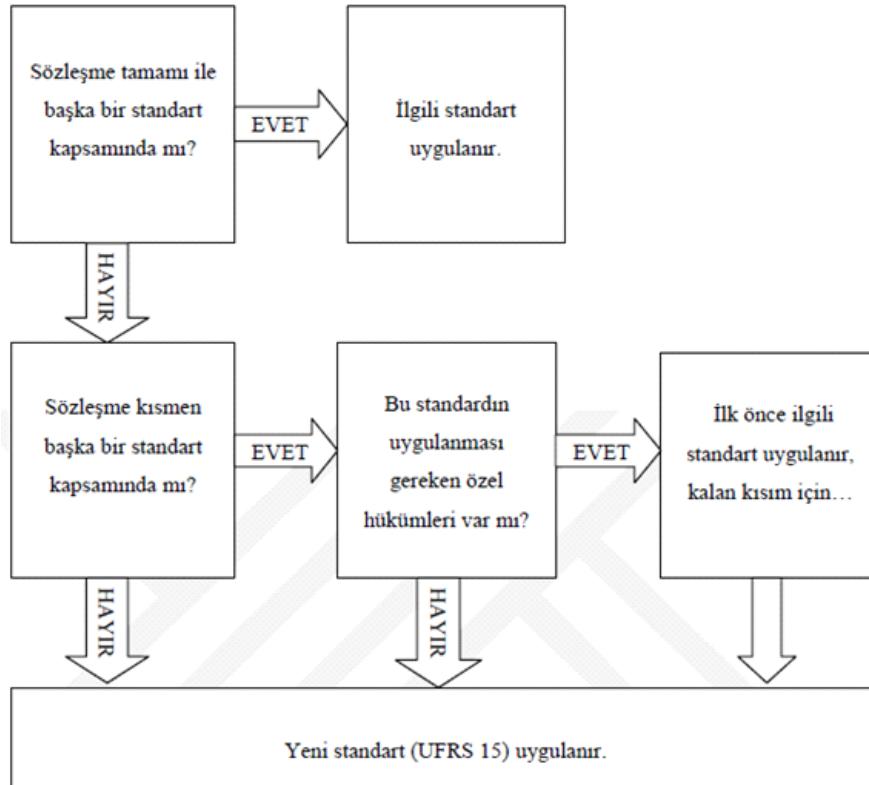
Standardın uygulanması sırasında bir karışıklık olmadığından emin olmak için, bu, Yeni Gelir standartlarının uygulanma tarihinden ve daha önce anlaşmaya varılan anlaşmaların uygulanmasından sonra hali hazırda yapılan sözleşmelerin uygulanması ile başlamaktadır. Yeni gelir standardı kabul edildikten sonra, aşağıdaki standartları ve yorumları değiştirecektir. Uygulamadan sonra, aşağıdaki standartları ve yorumları değiştirecektir.

Tablo 8: UFRS 15 Standardının Kapsamı

Standardın Kapsamındaki	Standardın Kapsamı Dışındaki
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	TMS 17 Kiralama işleri kapsamında gelen kiralarda ki sözleşmelerin durumlarıdır.
TMS 18 Hasılat	UFRS 4 Sigorta Anlaşmaları çerçevesine girmiş olan sigorta anlaşmaları
UFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları	UFRS 9 Finansal Araçlar, UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, UFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
UFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları	TMS 27 Kişisel Parasal tablolar
UFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri	TMS 28 İştirakler kapsamında işin ortaklarının yapılan yatırımlar çerçevesinde bulunan parasal araçlar diğer sözleşmelere olan bilinçli sorumluluklardır
TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri	Aynı meslek içinde bulunan ve potansiyel olmayan müşterilere yapılan para karşılığı olmayan takaslardır.

Yeni standart, TMS 18 Hasılat Standardına göre daha geniş olmakla beraber, Ayrıca, müşteriyle gelir sözleşmelerinde yer alan malların satışı, inşaat kontratları da içerilecek şekilde hizmetlerin sağlanması, patentlerin tescili, çok bileşenli sözleşmeler, değişken fiyatlar gibi alanlarda bilgi verir , geri ödeme hakları, garantiler ve lisanslama gibi durumlar hakkında açıklamalar yapmaktadırlar.

Tablo 9: UFRS 15 Standardının Uygulanacağı Durumlar



Kaynak: KPMG, 2014a:4.

Tablo 9’da verilmiş olduğu gibi, hangi standartların uygulamaya konulacağı müşteriler ile gerçekleştirilen sözleşme kapsamında değişkenlik göstermektedir. Sözleşmeler genel olarak başka standart kapsamında yer alıyor ise eğer ilgili olan standart şartları uygulamaya konulmaktadır. Yalnız sözleşme birden fazla standart bulunduruyor ise farklı standartlar için bulunan hüküm standartları uygulanır, geriye kalan bölümler için ise UFRS 15 Standardı kurallar uygulanmaktadır.

Müşteriyle yapılan sözleşme birçok standardı içeriyorsa, diğer standart kısımlara nasıl ayrılacağı ve ilk ölçümün nasıl yapılacağını açıklamışsa, ilk önce bu standart hükümleri uygulanır. Yapılan ilk ölçüm ile diğer standartlar uyarınca ölçülen kısımlar, işlem fiyatından çıkarılır, kalan kısım UFRS 15 Standardı hükümlerince, standart kapsamındaki edim yükümlülüğüne ve sözleşmedeki diğer kısımlara dağıtımı yapılır.⁷⁰ Eğer diğer standartta kısımlara nasıl ayrılacağı ve ilk ölçümün nasıl yapılacağı açıklanmadıysa, UFRS 15 Standardı hükümleri uyarınca, ayırım ve ölçme işlemi yapılır.⁷¹ İşletme UFRS 15 Standardı hükümleri uyarınca, tek müşteri ile yapılmış ve başka standart kapsamına girmeyen sözleşmelerin ifası için katlanılan ek maliyetleri muhasebeleştirir.⁷²

İşletmenin UFRS 15 Standardını uygulamaya konulması için, sözleşmede yer alan karşıda ki kişinin müşteri olması gerekmektedir. Bir müşteriyi tanımlamak genellikle basittir. Diğer durumlarda, taraflar, faaliyet veya süreçle ilgili riskleri ve yararları paylaşırlarsa veya bunlarla ilgilenirlerse müşteri olarak kabul edilmezler. UFRS 15 Standardı müşterilerin tanımlamasını şu şekilde yapmaktadırlar;⁷³

“İşletmelerin yapmış olduğu faaliyetlerinin çıktıları malların ya da verilen hizmetlerin karşılığını elde etmek maksadı ile işletmeler ile sözleşme yapan kişidir.

3.2. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA HASILATI TANIMA SÜRECİ: BEŞ AŞAMALI YAKLAŞIM

Mevcut mevzuatımız ve uluslararası standartlarda da dâhil birçok kez gelir tanımı yapılmasına rağmen, vadeli işlemlerde ne zaman ve ne tutarda tahakkuk edeceği

⁷⁰ UFRS 15: madde 7/a

⁷¹ UFRS 15: madde 7/b

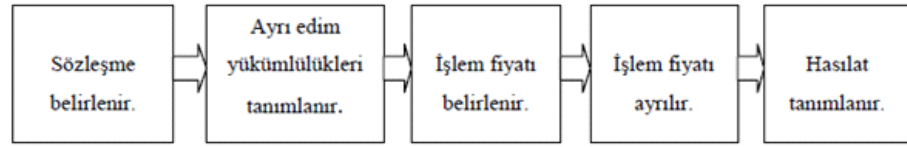
⁷² UFRS 15: madde 8

⁷³ UFRS 15: madde 6

sorularına net bir cevap verilememiştir. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı ise, diğer uygulamalardan farklı olarak gelir tanımını daha detaylı yapmakta; gelirin ne zaman ve ne tutarda tahakkuk edeceği sorularını beş adımlı bir süreçle açıklamaktadır. Bu aşamalar aşağıda verilmiştir;

- 1) Öncelikle müşteri ile gerçekleştirilen kontrat (veya kontratlar) tespit edilir,
- 2) Kontratın ayrı ayrı edim yükümlülükleri belirlenir,
- 3) Kontrata ait toplam fiyat belirlenir,
- 4) Belirlenmiş olan bu fiyat ayrı ayrı edim yükümlülüklerine ilişkilendirilir,
- 5) Proje sürecinde edim yükümlülüğü gerçekleştirildikçe hasılat kayda alınır.

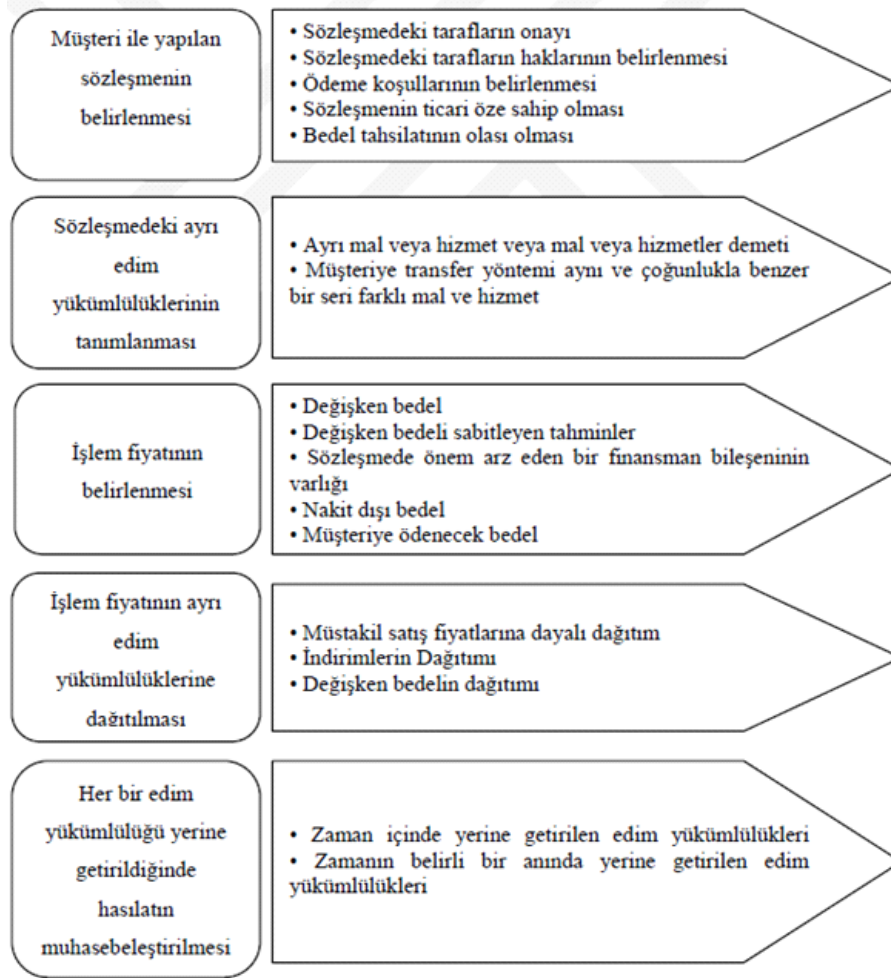
Tablo 10: UFRS 15 Standardı Kapsamında Geliri Tanımlama Adımları



Standart bu adımlarda, mal ve hizmetlerin kontrolünün transferi yerine mal ve hizmetler üzerindeki risk ve faydaların transferine odaklanmıştır.⁷⁴

⁷⁴ Ernst Young (2012), age., s.1799.

Tablo 11: UFRS 15 Standardında Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Süreç



Kaynak: KPMG, 2014b:8

İşletme hasılatı ölçebilme konusunda, belirtilen 5 aşamalı model kapsamında ilk olarak Tablo 10'daki gibi sözleşmeyi belirleyerek birinci aşamayı gerçekleştirir.⁷⁵

3.2.1. Birinci Adım: Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı Sözleşme yönelimli olduğu için satış sürecinin tamamlanıp tamamlanmadığının belirlenmesinde müşteri ile yapılan anlaşma en önemli delildir. Sözleşme ve müşteri tanımları standart olarak yapılır. Bir sözleşme, *“birden fazla taraflar arasında geçerli hak ve*

⁷⁵ ATAMAN, Başak; CAVLAK, Hakan. UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT: TEMEL İLKELERİN İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA. Marmara University Journal of Economic & Administrative Sciences, 2017, 39.2.

yükümlülüklerle sonuçlanan bir akit şeklinde tanımlanabilmektedir ”⁷⁶. Daha önce de belirtildiği gibi, alıcı, kuruluşla yapılan olağan faaliyetlerden kaynaklanan mal veya hizmetleri satın almak için kuruluşla anlaşma yapan bir taraf olarak tanımlanır ve sözleşmedeki risk ve faaliyet alanları alıcı tanımının dışında tutulur.

3.2.1.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Muhasebeleştirilme Koşulları

Aşağıdaki şartlardan tümünün sağlandığı durumlarda, müşteri ile yapılan sözleşme UFRS 15 Standardı kapsamında muhasebeleştirilir⁷⁷.

a) Sözleşmedeki Tarafların Onayı; Yapılan kontrata taraf olmuş kişiler, yazılı, sözlü ya da diğer ticari olağan faaliyetlere uygun onaylayarak, sözleşme kapsamındaki üzerlerine düşen yükümlülükleri ifa etmeyi üstlenirler.⁷⁸ Sözleşmelere yönelik uygulamalar, bölgesel, sektörel ya da işletme bünyesine göre farklılık arz edebilir. Tarafların onayına ilişkin yeterli kanıt gerekmektedir.

b) Sözleşmedeki Tarafların Haklarının Belirlenmesi; Sözleşme kapsamındaki herkesin transfer edeceği mal ve/veya hizmetlerle alakalı hakları işletmenin tanımlayabilmesidir. Sözleşmedeki hak ve yükümlülükler hukuk ile ilgilidir. Müşteri ile imzalanan sözleşmenin uygulanabilir hak ve yükümlülükleri değerlendirilirken hukuksal ve ticari farklılıklar göz önünde bulundurulur.⁷⁹

c) Ödeme Koşullarının Belirlenmesi; İşletmenin transfer edeceği mal veya hizmet karşılığında ödenecek tutarın ödeme koşullarını tanımlayabilmesidir. Firmaların sözleşme yapmış oldukları müşterilerine belirli bir fiyat indiriminde bulunması bu oranın sözleşme tutarının altında olması olağan bir durumdur. Bu durumda, sözleşmeye bağlı beklentiler esastaki imtiyazlar (para iadesi, geri ödeme ya da kredi) olabilir. Bu durumda müşterinin taahhüt ettiği bedel değişir ve belirsizlik durumunda işletmenin hak edeceği bedel tahmin edilir.⁸⁰

d) Sözleşmenin Ticari Öze Sahip Olması; Yapılan sözleşmelerin bir ticari öze sahip olması durumudur.⁸¹

⁷⁶ UFRS 15: madde 10

⁷⁷ UFRS 15: madde 9

⁷⁸ Aurora ve Bontaş, age, s.376.

⁷⁹ Ernst Young, 2014c, age, s.20.

⁸⁰ Ernst Young, 2014d, age, s.23.

⁸¹ Deloitte, 2014a, age, s.3.

e) *Bedel Tahsilâtının Olası Olması*; İşletmenin müşteriye transfer edeceği mal veya hizmetler karşılığında bedelin tahsil edilebilmesi muhtemel olmalıdır. Bir ürünün karşılığının alınması muhtemel olup olmaması değerlendirmeye alan firmalar, yalnız bedelini zamanında ödemesi ve bununla ilişkili olan niyetleri dikkate almaktadır.⁸²

Alıcı ile yapılan sözleşme başlangıçta yukarıdaki şartları yerine getirirse, şartlar ve koşullarda önemli bir değişiklik belirtisi olmadıkça, kuruluş bunları abartmayacaktır. Örneğin, bir müşteri önemli bir ödeme gücü kaybettiyse, organizasyon müşteriye transfer etmesi gereken mal veya hizmetleri dengelemek için hak ettiği tutarı alıp alamayacağını yeniden değerlendirebilir. Alıcı ile yapılan sözleşme bu gereklilikleri karşılamıyorsa, şirket bu gerekliliklerin sonradan karşılanıp karşılanmayacağını belirlemek için sözleşmeyi değerlendirmeye devam eder. Bu durumda, işletme, alıcıdan alınan tutarı aşan geliri ölçerek finansal tablolardaki geliri yansıtır. Bunlardan ilki, şartların sonradan karşılanması, ikincisi de şartların karşılanmaması ancak işletmenin müşteriden bedel tahsil etmesi durumudur ancak, ikinci durumda finansal tablolara yansıtma yapmak için aşağıdaki hallerden birinin gerçekleşmesi gerekir;⁸³

a) *Mal ya da hizmetin devrolması, bedelin tahsil edilmiş ve iadesiz olması*; Firmanın ilgili kişiye mal veya hizmet transferine dair tüm yükümlülükleri tamamlaması ve müşterinin ödeme vaaında bulunduğu tutarın işletmece tahsil edilmesi ve bu tutarın iade imkânının kalmaması veya

b) *Kontratın iptal edilmesi ve alınan ödemenin iadesiz olması*; Yapılan sözleşmenin fesih olması ve müşteriden tahsil edilen tutarın iade imkânının kalmaması.

İşletmenin müşteriden tahsilini gerçekleştirdiği tutar, yukarıdaki iki durumdan birinin gerçekleşmesine kadar ya da sözleşmenin muhasebeleştirme koşullarının tümünün sağlanmasına kadar, yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Büyükümlülük, firmanın ilerleyen dönemde mal veya hizmetleri transfer etme veya aldığı tutarı geri verme yükümlülüğüdür ve tahsil edilen tutar üzerinden ölçülür.

Sözleşmeye bağlı olarak da işletmenin sözleşmeden kaynaklanan alacakları veya sözleşmeden kaynaklanın borçları ortaya çıkabilmektedir. Standart bunların alacak

⁸² BDO. IFRS in Practise IFRS15 Revenue from Contracts with Customers. 2014, s.8.

⁸³ UFRS 15:madde 15

veya borç olarak raporlanmasını istememektedir. Bunun nedeni ise alacaklarda ki tahsillerin yapılmasında tek şart zaman kavramının geçmesi durumudur. Bunun yanı sıra sözleşme içinde bulunan hizmetlerin verilmesi ya da alacakların zamanında ödenmemesi halinde bazı sözleşmeden kaynaklı olan şeylerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Örneğin; sözleşmeden doğan alacağın tahsili için, sözleşmede belirtilen malın teslimi veya sözleşmede taahhüt edilen hizmetin ifası şartı gerekebilmektedir.⁸⁴

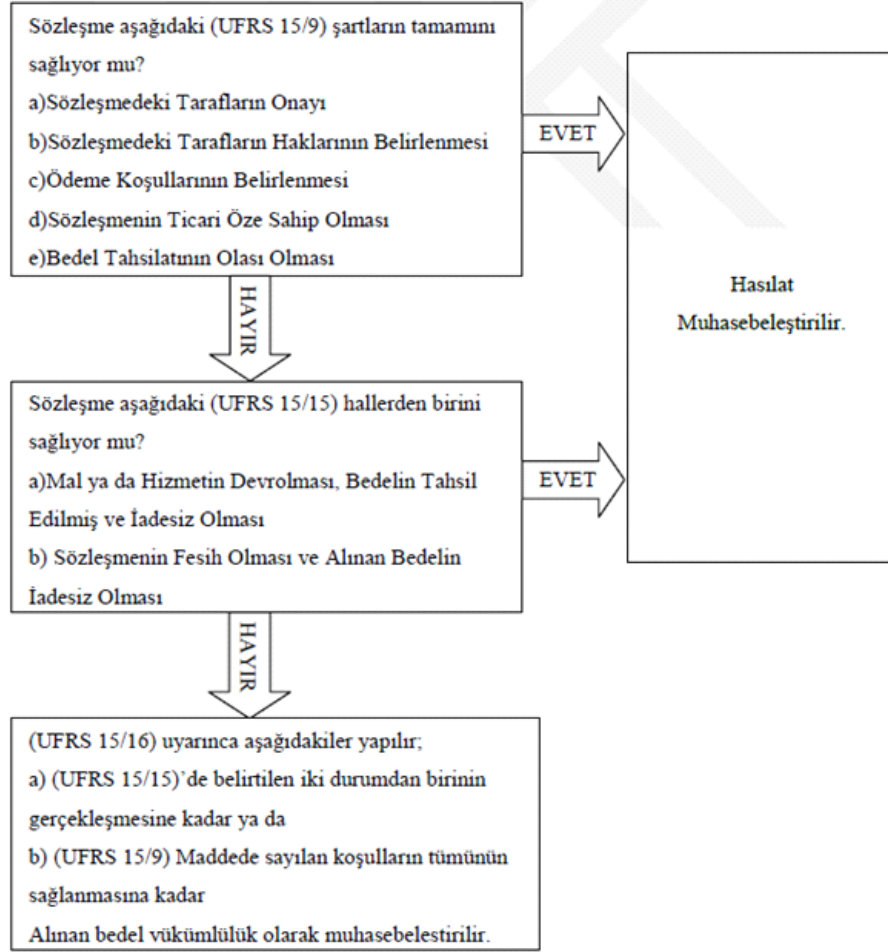
Yapılan sözleşmeler genelde süreli olup, bazen de süre belirtilmez. Kişilerden biri bunu iptal edebilir veya değişiklik talep edebilir. Bunlar dışında kalanlarsa kendiliğinden yenilenir. İşletme bu standardı sözleşme süresi boyunca uygular.⁸⁵ İşletmenin müşterilere garanti etmiş olduğu malların ya da hizmetlerin teslimini daha gerçekleştirmemiş bunun yanı sıra müşterilere verme garanti etmiş olduğu malların ya da hizmetlerin karşılığında bir ücret tahsil etmemiş ya da etme hakkı bulunmuyor ise bu sözleşme bütün olarak ifa edilmediği anlamına gelmektedir.⁸⁶

⁸⁴ UFRS 15:madde 16

⁸⁵ UFRS 15:madde 11

⁸⁶ UFRS 15:madde 12

Tablo 12: UFRS 15 Standardı Kapsamında Yapılan Kontratın Kayda Alınma Şartları



Kaynak: Grant Thornton, 2014a

Uygulama – 3: Müşteri ile Yapılan Kontratın Kayda Alınma Şartları

Tekstil makinesi üretim ve satışı yapan T işletmesi, sektöre yeni giren Y müşterisiyle 400.000 TL karşılığında 4 adet makine satışı konusunda yazılı olarak anlaşma yapmıştır. T işletmesi, satış tutarının % 10'luk kısmı 40.000 TL'yi geri iadesi olmayacak şekilde peşin, geriye kalan %90'lık kısmı 360.000 için de 5 yıl vade yapmıştır. Sonrasında sözleşme onaylanmış ve işletme 40.000 TL'yi peşin alıp, karşılığında 4 adet tekstil makinesini müşterisi Y'ye teslim etmiştir. Müşteri Y, tekstil üretimine yeni başlamış olmakla birlikte yeterli kalifiye elemana sahip değildir. UFRS 15 Standardı uyarınca muhasebeleştirilmesini yorumlayınız.

Öncelikle muhasebeleştirme yapılabilmesi için UFRS 15 madde 9'daki beş şartın tamamının sağlanması gerekmektedir;

1) Tarafların Onayı: Sözleşme yazılı şekilde yapıldığı ve dolayısıyla taraflarca onaylandığı belirtilmiştir ve ilk şart sağlanmıştır.

2) Tarafların Haklarının Belirlenmesi; Tarafların devredeceği mal ve hizmet toplam 400.000 TL karşılığında 4 adet tekstil makinesi şeklinde belirtilmiş ve böylece ikinci koşul da sağlanmıştır.

3) Ödeme Koşullarının Belirlenmesi; Toplam 400.000 TL'lik tutarın malın teslimi sırasında %10'luk kısmı 40.000 TL'nin peşin, geri kalan 360.000 TL'nin 5 yıl vadeli olacağı ifade edilmiş ve üçüncü koşul da sağlanmıştır.

4) Sözleşmenin Ticari Öze Sahip Olması; Sözleşmenin gereği olarak el değişimi olacak olan beklenmekte olan nakitlerin akışlarının riskleri, kontratın bir ihtimali olarak transfer olması tahmin edilen nakit akışlarının riskleri

5) Bedel Tahsilâtının Olası Olması; Müşteri incelendiğinde, müşterinin rekabetin yüksek olduğu bir sektöre yeni giriş yapması ve yeterli kalifiye elemana sahip olmaması, geri kalan tutarı ödeyebilmesinin olası olmadığını göstermektedir, yeterli teminatı da yoktur ve bu şart sağlanmamıştır.

Bu durumda UFRS 15 madde 9'daki, bedel tahsilâtının olası olması şartı sağlanamadığı için UFRS 15 madde 15'e bakılmalıdır. Madde 15'in iki koşulundan birinin sağlanması gereklidir. İşletme 4 adet tekstil makinesini teslim edip kontrolü müşteriye bırakmıştır ve karşılığında %10'luk 40.000 TL geri iadesi mümkün olmayacak şekilde tahsil edilmiştir ancak, geri kalan %90'luk kısım 360.000 TL'lik önemli kısım tahsil edilememiştir ve sözleşme iptal edilemez niteliktedir. Bu durumda hasılat gerçekleşmemiştir. Firmanın hak ettiği ücretin gelecek zamandaki bir durumun yaşanıp yaşanmamasına bağlı durumda olması da anlaşma ücretini değiştirebilmektedir. Bu durumda işletme, müşteriye devir karşılığında kazanacağı bedeli tahminle belirler. İşletmenin yeni bir pazara giriyor ya da yeni ürünler piyasaya sürüyor olması tahminlerin önemini artırmaktadır.

Son olarak muhasebeleştirme işlemi için UFRS 15 madde 16'ya bakılmalıdır. Bu madde gereğince, alınan 40.000 TL'lik tutar, 9. maddede sayılan koşulların tümünün sağlanmasına kadar ya da madde 15'deki iki durumdan birinin gerçekleşmesine kadar, yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

3.2.1.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi

UFRS 15 Standardı, genellikle müşterilerle yaptıkları sözleşme bakımından uygulanmaktadır.⁸⁷ Bununla birlikte, bazı vaziyetlerde, gelirin miktarı ve gelirin tanınması zamanlaması bir sendikanın örgütlenmesini ve sözleşmelerin gerekli koşullar altında ayrılmasını gerektirebilmektedir. Önceki standartlarda eş zamanlı ya da ardışık performanslar göz önünde bulundurulurken bu standart farklı kontratları tek bir performans yükümlülüğü şeklinde ele alabilmektedir⁸⁸.

Şirket, aşağıdaki şartlardan en az bir tanesinin karşılanması halinde, bu müşteriyle veya bu müşterinin ilintili taraflarıyla imzalanmış en az iki sözleşmeyi veya aynı sözleşmede aynı anda düşünmelidir.⁸⁹

a) *Tek hedef için bütünlük içinde müzakere*; Ticari amaç için yapılmış olan sadece bir sözleşmenin bir bütün içinde ele alınması ve değerlendirmesinin yapılması,

b) *Taahhüt edilen bedelin başka kontratla ilişkilendirilmesi*; Firmaların alıcılar ile yaptığı sözleşmeden kaynaklı olan alacağı tutarın diğer sözleşme iafalarına bağlanması durumudur,

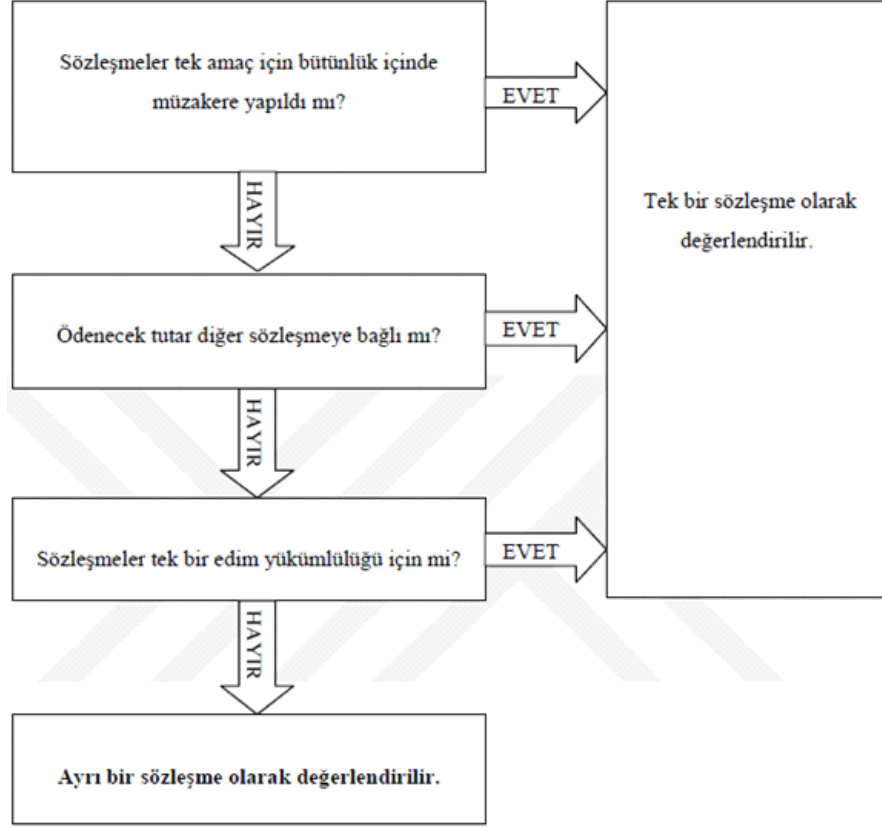
c) *Tek edim yükümlülüğü oluşturması*; Sözleşme kapsamında her ayrı sözleşmede tanımlanan edimlerin özellikle malların ve hizmetlerin bir edim sorumluluğunun meydana getirilmesi.

⁸⁷ PWC .(2014c). Revenue from contracts with customers. Global Edition 2015.

⁸⁸ Ernst Young, 2014c, age, s.26.

⁸⁹ UFRS 15: madde 17.

Tablo 13 : UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmelerin Birleştirilmesi Koşulları



Kaynak: Grant Thornton, 2014a:4.

3.2.1.3. Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşmelerin değişikliğinden bahsetmek için öncelikle sözleşmeyi yapan tarafların karşılıklı olarak sözleşmelere yeni maddeler koymak istemesi gerekmele beraber uygulanmakta olan bazı maddeleri de değiştirmeleri gerekmektedir.⁹⁰ Eğer taraflar sözleşmeye uygun olarak değişikliği onayladıysa, ancak sırasıyla sözleşmenin fiyatında yapılması gereken değişiklik miktarına ilişkin herhangi bir karar vermemişse, tarafların standardın ilgili maddelerine uygun olarak değerlendirme yapmaları gerekir.⁹¹

⁹⁰ Ernst Young, 2014e, age, s.4.

⁹¹ UFRS 15:madde 19.

a) Değişikliğin farklı bir kontrat şeklinde kayda alınması; Firmalar aşağıda bulunan iki koşulun beraber olarak yerine getirilmesi durumunda yaşana sözleşmede ki değişiklikleri ayrı olarak muhasebe altına almaktadırlar;⁹²

1) Sözleşme çerçevesinde malların genişletilmesi ve ilave edilmesi

2) Bu ilaveler, sözleşmenin fiyatında kararlaştırılan satış fiyatlarını ve ilgili sözleşmenin şartlarını gösteren ilgili fiyat ayarlamalarını yansıtan bir miktarda artışa neden olur.

Örneğin, *“Kuruluş, benzer mal veya hizmetlerin satışında ortaya çıkan masrafları yeni bir alıcıya sağlamakla yükümlü değildir. Bundan dolayı da ek mal veya hizmetlerin bireysel satışa konu fiyatını alıcı avantajına indirimle göre düzenleyebilir.”*⁹³

Uygulama – 4: Sözleşme Değişiklikleri-Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Muhasebeleştirilmesi

UFRS 15 madde 19 ve 20 kapsamında, sözleşme değişikliği açısından yorumlayınız.

Sözleşme kapsamında bulunan kişiler sözleşmeye yeni ek ilaveler ve maddeler koyarak bunu onaylamışlardır. UFRS 15 madde 19'a göre sözleşme değişikliğe uğramıştır. Uygulamamızda, ilk sözleşmede takımını 1200 TL'den 80 takım kış lastiği istenmiştir. Ancak, müşteri yeni kamyonları aldıktan sonra takımını 1000 TL'den 20 takım ilave lastik istemiştir. UFRS 15 madde 20 uyarınca, ilaveten gelen siparişin değerinin kontratın değiştirildiği anda bağımsız satış değerini yansıttığı ve ilave mallardan sonra sözleşme kapsamının da değişmesi nedeniyle, ilave ürünler ilk sözleşmeye dâhil edilemez ve yeni bir kontrat şeklinde yorumlanır. MC işletmesi hasılatı muhasebeleştirirken;

* İlk sözleşme hasılatı = 1.200 x 80 = 96.000 TL olarak muhasebeleştirir. * İkinci sözleşme hasılatı = 1.000 x 20 = 20.000 TL olarak muhasebeleştirir.

⁹² UFRS 15:madde 20.

⁹³ UFRS 15:madde 20.

b) Değişikliğin ayrı bir kontrat şeklinde kayıtlara alınma şartlarını sağlayamaması; Bu kontrat değişiklikleri md 20 uyarınca değişiklikleri yerine getirmiyor ise garanti edilmiş olan malların ya da hizmetlerin bakiyeleri aşağıda verilmiş olan yöntemler çerçevesinde muhasebeleştirilmesi yapılmaktadır;

Ø Sözleşme değişikliğinden önce transferi yapılmış olan malların ve hizmetlerin yeni yapılmış olan sözleşmede bulunan malların ya da hizmetlerin miktarından farklı olmasıdır; Bu durumda sözleşme, sözleşmenin feshi veya yeniden sonuçlanması olarak muhasebeleştirilir. Kalan performans yükümlülüğüne tahsis edilecek tutar, müşterinin ödemeyi kabul ettiği ve gelir olarak muhasebeleştirilmeyen yükümlülüğün miktarı (müşteri tarafından zaten tahsil edilmiş miktarlar dahil) ve sözleşme tutarının tamamıdır.⁹⁴ Bu çerçevede bir firmanın gerçek hasılatı ile gerçek maliyet rakamları ortaya çıkarılmaktadır. Ayrıca bu sayede firma analizi için önemli olabilecek bir bilgi de finansal tablolarda gösterime konu edilmektedir. İnşaat literatüründe geçici kabul ve kesin kabul kavramları bulunmaktadır. Buna göre geçici kabul ile kullanım hakkı transferi gerçekleşmekte ancak risklerin tamamı gerçekleşmektedir. Geçici kabul ile kesin kabul arasında, tespit edilen eksikler doğrultusunda, maliyet gerçekleşebilmektedir. Bu vaziyet önceden tahmin edilip buna uygun karşılık ayrılabilir.

Ø Sözleşme değişikliğinden önce transferi yapılmış olan malların ve hizmetlerin yeni yapılmış olan sözleşmede bulunan malların ya da hizmetlerin miktarından farklı olmasıdır; Böyle bir halde sözleşmedeki değişiklik var olan kontratın unsuru olarak yorumlanmaktadır. İşlem fiyatındaki meydana gelen bir farklılık ve kuruluşun performans şartlarının bir değerlendirmesinde, gelirden bir artış veya düşüş olduğu kabul edilir.⁹⁵

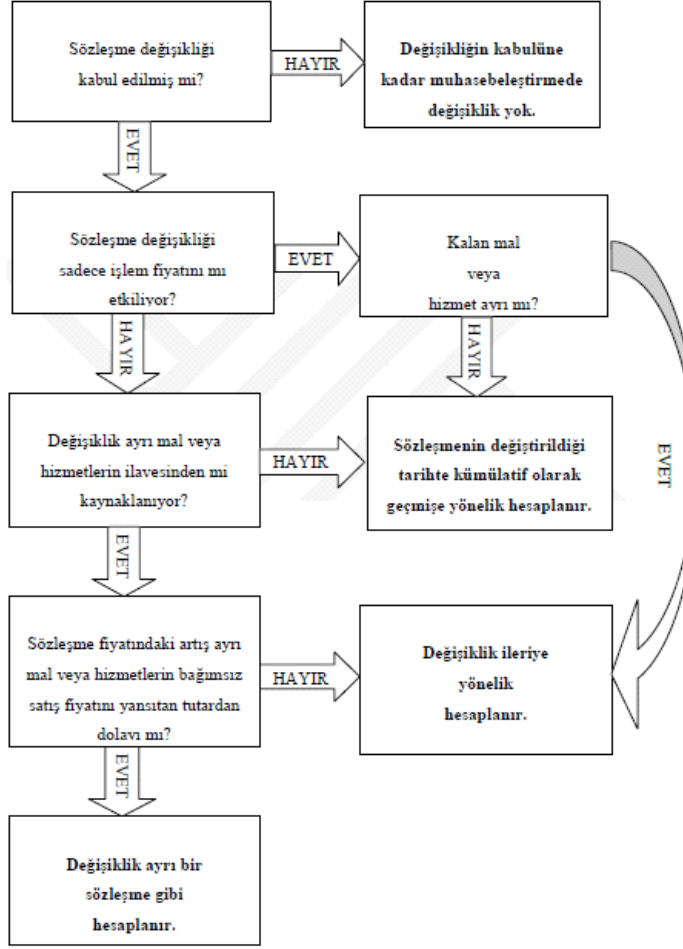
Ø Mal veya hizmetler kalanı (a) ve (b) unsurlarının bir bileşkesi ise; Böyle bir halde, değiştirilmiş sözleşmedeki (kısmen eksik performans dahil) bitmemiş performans yükümlülükleri üzerindeki etki standarda uygun olarak dikkate alınır ve buna göre muhasebesi yapılmaktadır.⁹⁶

⁹⁴ UFRS 15:madde 21/a.

⁹⁵ UFRS 15:madde 21/b.

⁹⁶ UFRS 15:madde 21/c.

Tablo 14: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmede Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: PWC, 2014c:2.13.

Uygulama – 5: Sözleşme Değişiklikleri – Farklı Bir Kontrat Olarak Muhasebe Kayıtlarına Alınma Şartlarını Yerine Getirememesi

AB bankası, KS yazılım ve hizmet danışmanlığı şirketi ile yıllık 300.000 TL'den 5 yıllık toplam 1.500.000 TL'ye internet bankacılığı güvenlik hizmetleri danışmanlığı sözleşmesi imzalıyor. 4. Yılın sonunda taraflar birbirinden memnun olduğunu belirtip anlaşarak, 5. yılın ücretini 250.000 TL'ye indirip, yıllık 200.000 TL'den 4 yıl için ilave danışmanlık hizmeti için sözleşmede değişiklik yapıyorlar. UFRS 15 madde 20 ve 21 kapsamında, sözleşme değişikliği açısından yorumlayınız. Kontratın ilgilileri halen hazırda var olan hak ve yükümlülüklerine eklemelerde bulunmuşlar ve bu değişiklikleri de tasdik etmişlerdir. UFRS 15 madde 19'a göre

sözleşme değişikliğe uğramıştır. UFRS 15 md 21/a maddesine göre kontratın zeyil tarihindeki hizmet tutarı, yeni anlaşmadaki tutardan farklıdır.

İlave hizmet sunulmakta ancak, yeni anlaşmadaki 200.000 TL bağımsız satış fiyatını yansıtmadığı için kontrat tutarı ilave servisin satış tutarını gösteren bir miktarda yükselmemiştir. Yaşanan bunun gibi durumlarda sözleşme iptal edilmiş ya da tekrardan sözleşme yapılacakmış gibi gerekli muhasebeleştirilmeler yapılmaktadır. Sözleşmenin ilk halinden kalan tutar, kalan yıllardaki edim yükümlülüğüne dağıtılır ve kalan yılların tutarı bulunur. Buna göre;

$$* \text{İlk 4 yıl(tamamlanan hizmet karşılığı)} = 300.000 \times 4 = 1.200.000 \text{ TL}$$

$$* \text{Kalan 1 yıldan ilave yıllara dağıtılacak tutar} = 250.000 - 200.000 = 50.000 \text{ TL}$$

$$* \text{Kalan 1 yıldan, 1 yıl + ilave yıllara dağıtılacak yıllık tutar} = 50.000 / (4 + 1) \\ = 10.000 \text{ TL}$$

$$* \text{Kalan 1 yıl + İlave 4 yıl için toplam tutar} = (200.000 + 10.000) \times 5 = 1.050.000 \\ \text{TL}$$

$$* \text{Hasılat Olarak Muhasebeleştirilecek Toplam Tutar} = 1.200.000 + 1.050.000 \\ = 2.250.000 \text{ TL}$$

Uygulama – 6: Sözleşme Değişiklikleri – Değişikliğin Ayrı Bir Sözleşme Olarak Muhasebeleştirme Koşullarını Sağlayamaması

ABC yazılım şirketi, XYZ otomotiv üretim şirketi ile kurulumu 2 yıl içinde tamamlanmak üzere, beklenen maliyeti 500.000 TL, satış tutarı 800.000 TL olan ERP programının satış konusunda anlaşmıştır. ABC yazılım firması ilk yılın sonunda %60 'lık kısmın kurulumunun tamamlandığını hesaplayarak 480.000 TL'yi defterlerine gelir şeklinde kaydetmiştir. İkinci yılın ilk yarısında ABC yazılım firması, XYZ üretim firması ile 200.000 TL ek maliyetle güncelleme yaptığı programını, satış tutarına 400.000TL ek bedelle, güncellenerek kuruluma devam edilmesi konusunda anlaşmıştır.

. UFRS 15 madde 19 ve 21/b kapsamında, sözleşme değişikliği açısından yorumlayınız.

Kontratın ilgilileri halen hazırda var olan hak ve yükümlülüklerine eklemelerde bulunmuşlar ve bu değişiklikleri de tasdik etmişlerdir. UFRS 15 madde 19'a göre sözleşme değişikliğe uğramıştır.

. UFRS 15 madde 21/b'ye uygun işlem bedelinin ölçümünü aşan değişim, hasıllatta artış ya da düşüş olarak kayıtlara alınır.

* Değişim öncesi maliyet = 500.000 TL

* Değişim öncesi satış tutarı = 800.000 TL

* Değişim sonrası toplam maliyet = 500.000 + 200.000 = 700.000 TL

* Değişim sonrası toplam satış tutarı = 800.000 + 400.000 = 1.200.000 TL

* Değişiklik tarihindeki tamamlanma yüzdesi = $(500.000 \times \% 60) / 700.000 = \%42.8$

* Değişiklik tarihinde ek hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar
= $(1.200.000 \times \% 42.8) - 480.000 = 33.600$ TL

3.2.2. İkinci Adım: Sözleşmedeki Ayrı Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

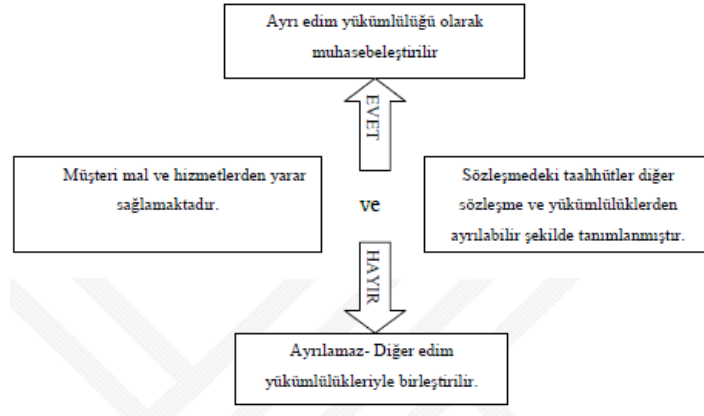
Öncelikli olarak işletmelerin müşterileriyle yapmış oldukları sözleşmelerin tanımlanması yapıldıktan sonra, ikinci adım için ise sözleşmede bulunan şartların edim kapsamında bir tanımının yapılması gerekmektedir. Edim yükümlülüğünü anlatmak gerekirse eğer sözleşmeye bağlı olarak farklı mal ya da hizmetlerin ya da paketlerin transfer etme sözü anlamına gelmektedir.⁹⁷ Firmalar bu adım içinde sözleşme içerisinde yer alan malların ya da hizmetlerin özgür olup olmadığını anlayarak, bunun dışında varsa değişik edim türlerinin tanımlanmasını yapmaktadırlar.⁹⁸

Yaşanan bu farklı durumda sözleşmede bulunan miktarın bölünerek dağılımının yapılması gerekmektedir.

⁹⁷ Aurora ve Bontaş, 2014, age, s.377.

⁹⁸ Tong, T. A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers, 2014, s.18.

Tablo 15: UFRS 15 Standardı Kapsamında Sözleşmedeki Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi



Kaynak: KPMG, 2014a:8.

Yeni Standartta hasılatın tahakkuku, sözleşmede bulunan edim şartlarını yapmasına bağlıdır ve farklı sözleşmelerde çoklu olan gelir unsurlarını içinde bulundurabilmektedirler. Bu sebepten ötürü, TMS 11 ve TMS 18'in kapsamında bulunmayan birden fazla olan gelir maddeleri kontratlara, yeni standart bir açıklık getirmektedir.

Yeni standart müşterilerle gerçekleştirilen kontratlardan meydana gelen hasılat standartlarında müşterilere devretmekle zorunlu olan garaantilerin tanımlanması yapılmaktadır ve bunun iki biçimde meydana gelebileceği söylenmektedir;⁹⁹

1) Ayrılma imkanı olan ürün ya da hizmet ya da

2) Müşteriye aktarma (devretme) tekniği benzer ve genellikle aynı bir seri ürün ya da hizmetler.

Bir seri olarak farklı olan mal veya hizmetin aynı devir şekline sahip olması için aşağıdaki şartları birlikte sağlaması gerekir;¹⁰⁰

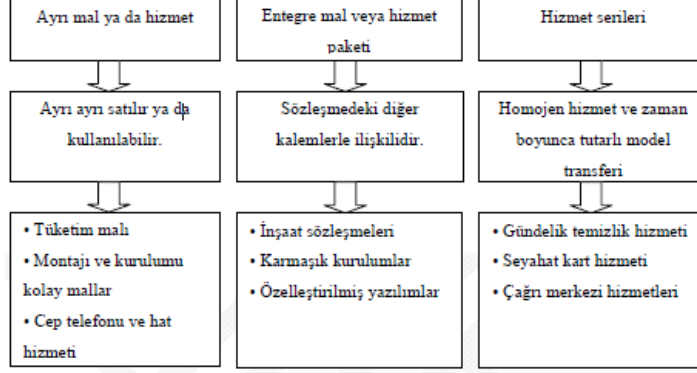
Ø Anlaşma içeriğine dahil olan her bir değişik ürün ya da hizmetin, müşterinin ifa durumundan yararı birlikte kullanması yada tüketme faaliyeti göstermesi yönetimin müşteriye devrolması ve ya uygun bir kullanma olanağı veren bir ürün yaratmaması koşullarından istediğini meydana getirerek bir edim zorunluluğunu bir süre içerisinde meydana getirmesi ve

⁹⁹ UFRS 15:madde 22.

¹⁰⁰ UFRS 15:madde 23-35.

Ø İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmedeki (kontrolün devri) performansın aynı yöntemle ölçülmesi.

Tablo 16: UFRS 15 Standardı Kapsamında Edim Yükümlülüklerinin Sınıflandırılması



Kaynak: PWC, 2014b:49.

Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerdeki Taahhütler

Müşteri ile imzalanan anlaşmada genellikle firmanın, müşteriye aktarma anlaşmaları aktiftir fakat bununla birlikte hudutları çizilmemiştir.¹⁰¹ Firmanın ticari teamüllerinde, ortaya atılmış olduğu görüşlerinde veya özel olan başvurularında bulunan anlaşmalarda aktarma hususunda bekleyiş oluşturuyorsa edim zorunluluğu içerisinde bulunmamaktadır.¹⁰²

Üstlenilen uygulamalar, müşteriye ürün yada iş görümü aktarılmasında alakalı durumda bulunmuyorsa bu içeriğe dahil edilemez. Örneğin hizmet tedarikçisinin sözleşmenin düzenlemesi gereği yapacağı idari işlemlerde mal ve hizmet devri gerçekleşmediği için taahhüt kapsamında değerlendirilmez.¹⁰³

UFRS 15 müşterilere ilişkin yapılmış olan anlaşma kapsamında olan hasılat standartlarında müşteriler ile gerçekleştirilmiş olan sözleşmelere bağlı olarak gerçekleştirilecek olan mallar ya da hizmetlerin sıralanışı aşağıda verilmiştir;¹⁰⁴

¹⁰¹ AICPA. Financial Reporting Brief Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards. 2014, s.6.

¹⁰² BDO, age, s.14.

¹⁰³ UFRS 15:madde 25.

¹⁰⁴ UFRS 15:madde 26.

a) Üretimi ve satışı işletmeye ait mallar: Üretimi işletmeye ait olan ve satışa sunulan mallar. Örneğin imalatı işletme tarafından yapılmış stoklar.

b) Perakende mallar: İşletmenin başka satıcıdan aldığı ve perakende olarak satışa sunduğu mallar. Örneğin perakende satış yapan işletmeye ait mallar-ticari mallar.

c) Kazanılan hakların yeniden satışı: İşletme satın almış olduğu mal ve hizmetlerle birlikte kazandığı hakları yeniden satması. Örneğin devirden önce taahhüt edilen mal ve hizmetlerin kontrolüne sahipken, yeniden satılan biletler. Bu iş uygulamamsında kazanç aktarması yapılan ürün ya da iş görümü karşılığını hak ettiği kesin ve net miktardır.).

d) Görevin müşteri adına ifası: Müşteri ile yapılan sözleşme kapsamında kararlaştırılmış görev ya da görevlerin müşteri adına ifa edilmesi.

e) Mal ve hizmetin hazır edilmesi: Devir edilen mal ve hizmetin müşteri tarafından dilediği zaman dilediği şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla sağlanan hizmetler. Örneğin transferi yapılmış yazılımlar için güncelleme hizmetleri.

f) Devirde başkası adına aracı olma: Bir müşteriye ürün ve iş görümü aktarımı doğrultusunda başka birisinin adına hazırlık durumunda olması durumunun hizmetinin sunulması.Örneğin firmanın edim zorunluluğunun başka firma tarafından ürün ya da iş görümü sağlanmasını meydana getirmekten ibaret olmaktadır. (Hasılat mal ve hizmet temini karşılığı hak etmeyi beklediği bedel ya da komisyon tutarıdır).

g) Gelecekteki yeni satışlarda hakların verilmesi: İşletmece müşteriye mal ve hizmet devri yapıldıktan sonra, müşterinin gelecekte satış yapacağı mal ve hizmetlerde, işletmenin ilave mal ve hizmet taahhüdünde bulunması. Örneğin işletmenin perakendeciye mal ve hizmet satışı yapmasından sonra, bu perakendeciden mal ve hizmet satın alan kişiye, ilk işletme tarafından ilave olarak mal ve hizmet taahhüdünde bulunması.

h) Müşteri nam ve hesabına yapılan işlemler: Müşteri nam ve hesabına bir varlığın inşaat, imalat ve geliştirme işlemlerinin yapılması.

i) Lisans verilmesi: Bir müşteriye işletmenin fikri mülkiyet haklarına ilişkin iştirak haklarının verilmesi.

j) **İlave alımlarda tercih hakkı verilmesi:** Müşteriye yapılan ilave mal ve hizmetlerde, tercih kapsamında fırsatlar sunulması. Örneğin müşteriye yapılan ilave mal ve hizmetlerde indirim, teşvik, ödüllendirme, sözleşme yenileme ve teşvik gibi seçeneklerle tercih fırsatı verilmesi.

Tablo 17 : UFRS 15 Standardında Değişik Malların ve Hizmetlerin Kapsamı



Kaynak: PWC, 2014b:50

3.2.2.1. Vaad Edilmiş Bir Mal veya Hizmetin Farklılığı

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı kapsamında, aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi durumunda, alıcıya vaad edilen mal ve hizmet farklıdır; ¹⁰⁵.

Ürün ya da iş görünümü değişik şeylerdir; Mal ve hizmetin kullanılması, tüketilmesi, eski maliyetinden daha yükseğe satma işlemi, veya mali yarar getirecek durumda elde bulundurulması halinde müşteri ürünle hizmetten direkt olarak yararlanırken başka ürün ve hizmetlerden ise hazır bulunan eldeki başka kaynaklarla beraber yararlanılabilmektedir. Örneğin, işletme bir malı devamlı olarak ayrı satıyorsa müşteri bu mal veya hizmetten direkt veya öteki mevcutlarla beraber faydalanma imkanına sahiptir.

Mal veya hizmet sözleşme kapsamında da farklıdır; İşletmenin mal ve hizmetleri müşterinin sözleşmeden beklediği birleşik ürünlerin üretimi için girdi olarak kullanılamazsa, şirket sözleşmedeki diğer mal veya hizmetleri önemli ölçüde

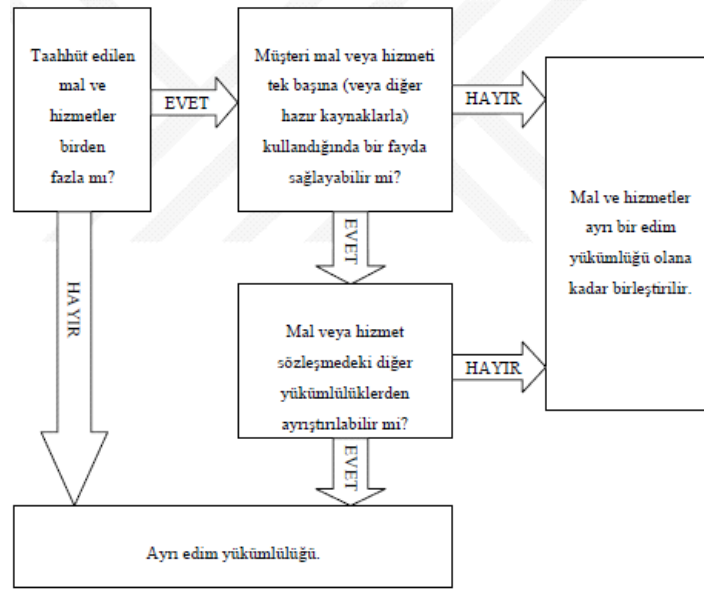
¹⁰⁵ UFRS 15:madde 27-29

değiştiremez veya sözleşmedeki diğer mal veya hizmetler ile önemli ilişkiler kuramaz, bunun ayrı ayrı belirlenebileceğini belirtir.

3.2.2.2. Taahhüt Edilmiş Bir Mal veya Hizmetin Farklı Olmaması

Firma ürünler ve hizmetleri, başka ürünler ve hizmetle bir grup şeklinde başka bir uygulama zorunluluğu biçiminde açıklanması sürecine kadar, diğer anlaşamayapılmış ürün ya da hizmetle bir araya getirilmektedir.¹⁰⁶

Tablo 18: UFRS 15 Standardında Kapsamında Sözleşmede Taahhüt Edilen Mal ve Hizmetlerin Tanımlanması



Kaynak: Deloitte, 2014a:3.

Uygulama – 7: Sözleşmede Taahhüt Edilen Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması (IFRS, 2015:IE45-IE48)

İnşaat firmalarından birisi hastane yapımı için müşterilerden birisi ile anlaşmaya vararak iki taraf için geçerli olan bir sözleşme imzalamaktadırlar. Bu bağlamda işletme projenin genelinden sorumlu tutulmak ile beraber montaj, tedarik ve mal gibi durumlar işletmenin kendisi belirlemektedir.

a) UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı 27/a maddesi kapsamında; Firma aracılığı ile meydana getirilecek olan mallar ve

¹⁰⁶ Ernst Young, 2015a, age, s.10.

hizmetlerin her biri bir edim olarak değerlendirmeye alınacaktır. Bu madde içeriğinde söylendiği gibi müşteriler malları ve hizmetleri direkt olarak kullanabildiklerinin yanı sıra aynı zamanda diğer kaynaklardan da faydalanabileceklerdir.

b) UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı 27/b maddeleri çerçevesinde; Bağımsız bir performans yükümlülüğü ile baş edebilmek için, kuruluşun mal veya hizmet devretme yükümlülüğü diğer sözleşmeden doğan yükümlülüklerden farklı olmalıdır.

Uygulama – 8: Sözleşmede Taahhüt Edilen Edim Yükümlülüklerinin Tanımlaması (IFRS, 2015:IE49-IE53)

Yazılım retme işlemi ve geliştirmeişleminde bulunan bir şirket, , bir müşterisiyle yazılım lisansı, kurulum güncelleme ve teknik destekleme hususunda iki seneliğine anlaşmaya vararak bir taahhüt yapmıştır. firma bu hizmetlerin hepsini farklı farklı bir şekilde de satmmaimkanı bulunmaktadır. Kurulum iş görümü, yazılım, güncelleme ve teknik destekleme bulunmadan da faaliyete geçebilmektedir. Ayrıca, müşteri isteğine göre farklı bir kapsama sahip olup, diğer işletmeler tarafından da kurulum yapılabilmektedir.

UFRS 15 md 29 uyarınca; kontratta var olan bir mamul veya servisi değiştirmemesi ya da bir farklılık yaratmaması halinde ayrı sayılır. Dolayısıyla uygulamada işletme yazılım lisansı, kurulum, güncelleme ve teknik destek olmak üzere ayrı ayrı taahhüt ederse dört ayrı yükümlülük belirler. UFRS 15 30. maddesi uyarınca; Tek tek satılabilen mamul ve hizmetler, birleştirilerek paket şeklinde bir yükümlülük olarak taahhüt ederse, tek bir edim yükümlülüğü ortaya çıkar.

3.2.3. nc Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, hasılatın değerlendirmesine TMS 18 Hasılat Standardından daha değişik bir perspektif katmıştır. TMS 18 Hasılat Standardında, hasılatın ederi iki tarafın anlaşması sonucunda ortaya çıkmakta, ticari olan iskonta ve indirim oranları dikkate alınarak meydana getirilen fiyatların gerçekle yakın olması değerleri ile ölçümü yapılmaktadır. UFRS 15 Standardındaysa, bir edim şartları sağlaması durumunda edim yükümlülüklerine dağıtılan fiyatlar dikkate alınmaktadır.

Organizasyon işlem fiyatını sözleşme şartlarına ve ticari uygulamaya göre belirler. İşlem fiyatı, üçüncü taraflar namına toplanan bedeller hariç kuruluşun, kuruluş tarafından aktarılan mal veya hizmetleri alıcıya devretmek için almayı beklemiş olduğu miktardır. Tarafların arasında belirlenmiş olan miktarlar sabit olan tutarlar ile değişken olan tutarları ayrı ayrı etkilemesinin yanı sıra ikisini aynı anda da etkileyebilmektedirler.¹⁰⁷ Firmalar İşlem fiyatlarının ortaya çıkartılmasında, kuruluş mal veya hizmetlerin mevcut sözleşmenin yükümlülüklerine uygun olarak alıcıya devredileceğini ve sözleşmenin iptal, değişiklik veya yeniliğe tabi olmadığını varsaymaktadır.¹⁰⁸

Bu durumlar çerçevesinde firmalar işletme fiyatlarını belirleme aşamasında aşağıda bulunan durumları göz önünde bulundurur;¹⁰⁹

- 1) Değişebilen ücret,
- 2) Değişebilen ücreti sabit tutan olasılıklar,
- 3) Anlaşmada önemli olan bir ekonomist faktörü olmasının sözkonusu,
- 4) Peşin para harici ücret,
- 5) Müşteriye geri verilecek ücret.

¹⁰⁷ Gençoğlu, age, s.155.

¹⁰⁸ AICPA, age, s.7.

¹⁰⁹ UFRS 15:madde 48.

Tablo 19: UFRS 15 Standardında Kapsamında İşlem Fiyatının Belirlenmesinde Dikkate Alınan Faktörler

Değişken bedel	<ul style="list-style-type: none">• Değişken bedel, sözleşmedeki indirim, iade ve diğer benzeri indirim kalemleri gibi nedenlerle ortaya çıkar.• İşletme kazanacağı bedeli, beklenen değer ve en muhtemel değer yöntemlerinden hangisi daha doğru tahmin imkânı veriyorsa onu kullanarak tahmin eder.
Değişken bedeli sabitleyen tahminler	<ul style="list-style-type: none">• İşletme, riskler karşısında büyük olasılıkla iptalin olmayacağını öngörüyorsa, tahmin yoluyla belirlediği değişken bedelin bir kısmını ya da tamamını, muhasebeleştirilen kümülatif hasılat tutarının değişken kısmı üzerindeki belirsizlik ortadan kalktığı ölçüde transfer fiyatına dahil eder.
Sözleşmede önem arz eden bir finansman bileşeninin varlığı	<ul style="list-style-type: none">• Taraflarca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması, müşteri ya da işletmeye önemli bir fayda sağlıyorsa, paranın zaman değerinin etkilerine karşılık finansman bileşeni vardır ve nakit satış fiyatının belirlenmesine yönelik düzeltme yapılır.
Nakit dışı bedel	<ul style="list-style-type: none">• İşletme, işlem fiyatını nakit dışı bedelin bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer, ancak gerçeğe uygun değeri makul şekilde tahmin edemiyorsa, taahhüt edilen mal ve hizmetlerin müstakil satış fiyatları referansında dolaylı olarak ölçer.
Müşteriye ödenecek bedel	<ul style="list-style-type: none">• Müşteriye ödeme, müşteri tarafından devredilen farklı mal ve hizmetler karşılığı olmadıkça işletme, hasılatla indirim olarak muhasebeleştirir.• İşletme gerçeğe uygun değer tahmin edilemiyorsa bedelin tamamını, ödenen bedel, farklı mal ve hizmetin gerçeğe uygun değerinden fazlaysa da aradaki fark, indirim olarak muhasebeleştirir.

Kaynak: Deloitte, 2014a:3.

3.2.3.1. Değişken Bedel

İşlem fiyatı çoğu durumda kolaylıkla belirlenebilir. Çünkü işletmenin mal ve hizmet transferi karşılığında alacağı bedel sabittir.¹¹⁰ Taraflar arasında yapılan sözleşme içeriğinde, satışı yapılan malın iade alınmayacağı ya da bedelin iade edilemeyeceği şeklinde maddeler mevcutsa tutar değişmezdir ve işletme mamul ve servisi kontrolünü devrederek işlem fiyatını hasılat olarak finansal tablolara yansıtır. Diğer durumlarda bedel, sabit ve değişken tutarların birleşiminden oluşabilir.¹¹¹

Değişebilen ücret, anlaşmadaki indirim, borçlar, tavizler, teşvikler, performans primleri, cezalar, iade, teminat, geri ödeme ve diğer buna benzeyen indirim seçenekleri gibi sebeplerle meydana gelir.¹¹² Firmanın hak ettiği ücretin gelecek zamandaki bir durumun yaşanıp yaşanmamasına bağlı durumda olması da anlaşma

¹¹⁰ Ernst Young, age, 2014d, s.53.

¹¹¹ Özerhan, Y. Marşap, B. Yanık, S. S. IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmeden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Haziran 2015. 17 (2): 193-226.,s.197.

¹¹² CPA Deloitte, age, 2015, s.17.

ücretini değiştirebilmektedir.¹¹³ Bu durumda işletme, müşteriye devir karşılığında kazanacağı bedeli tahminle belirler.¹¹⁴ İşletmenin yeni bir pazara giriyor ya da yeni ürünler piyasaya sürüyor olması tahminlerin önemini artırmaktadır.¹¹⁵

Müşterinin taahhüt ettiği bedele ilişkin değişkenlik, sözleşmede açıkça ifade edilebileceği gibi, aşağıdaki durumlardan herhangi birinin sözleşme hükümlerine eklenmesi ile de olur;

Ø Firmanın anlaşmadaki ücretin altında bu ücreti onaylayacağına dair haklı durum beklentisi; Firmanın alım-satım teamüllerinden, duyurulmuş olup görüşlerinin veya özel başvurularından firmanın anlaşmadaki ücretin altında bu ücreti onaylayacağına ilişkin bir haklı durum beklentisinin bulunması. Örneğin sabit fiyatlı bir sözleşmenin getiri hakkı içermesi.¹¹⁶

Ø Firmanın anlaşma imzalarken ücret handikapı yaratmak niyetinde bulunması; Diğer bir hal ve koşullarda, firmanın anlaşma imzalarken müşteriye ücret handikapı yaratmak niyeti içerisinde olması.¹¹⁷

Onaylanan tutar değişkense, kuruluş tahmini maliyete bağlı olarak ve hangisinin daha doğru olduğuna bağlı olarak en olası maliyet yöntemini kullanarak müşterinin havale için maliyetini tahmin eder.

a) Beklenen değer: Bu kavram, şayet firmanın aynı özellikleri taşıyan çok fazla sayıda kontratı varsa kullanılır ve muhtemel tutarlar marjındaki ihtimal ağırlıklandırılmış bedellerin toplamıdır.

b) En muhtemel değer: En olağan değer verme tekniği, anlaşmada yalnızca iki olağan netice tahmin ediliyorsa kullanılır ve anlaşmadaki tek olabilecek neticedir.¹¹⁸

İşletme, sözleşme süresince ve benzer sözleşmeler için tutarlı bir yöntem uygulamalıdır. Tüm bilgiler ışığında makul sayıda olası bedel belirlemelidir.¹¹⁹

¹¹³ UFRS 15:madde 51

¹¹⁴ UFRS 15:madde 50

¹¹⁵ KPMG Gündem Dergisi, 2014, s.70

¹¹⁶ Keskin, A. İ. Dinçer, B., age, s.228.

¹¹⁷ UFRS 15:madde 52.

¹¹⁸ UFRS 15:madde 53.

¹¹⁹ Ernst Young, 2014e, age, s.9.

Uygulama – 9: İşlem Fiyatının Belirlenmesinde Tahmin Yöntemleri – Beklenen Değer Yöntemi

Otomotiv dizayn işleriyle uğraşan X işletmesi geleneksel bir film festivaline gelecek misafirlerin kullanımına sunulmak amacıyla, 30 araç dizaynı için organizasyon sahibi müşterisiyle sözleşme düzenliyor. Dizayn işlemi için belirlenen tutar sabit 165.000 TL'dir. Zamanında teslim edilmesi halinde araç başı 500 TL prim alınacaktır. Her birer günlük gecikme içinse primler yarı yarıya indirilecektir. X işletmesi geçmiş deneyimlerden yola çıkarak, yapılan sözleşmedeki teslimatın %60 olasılıkla zamanında %25 olasılıkla bir günlük gecikmeyle, %10 olasılıkla 2 günlük gecikmeyle ve %5 olasılıkla 3 günlük gecikmeyle tamamlanacağını tahmin etmektedir. UFRS 15 Standardı uyarınca işlem fiyatını belirleyiniz.

***Zamanında tamamlarsa (%60 olasılık);**

$$\text{Tutar} = 165.000 + 30 \times 500 = 180.000 \text{ TL}$$

$$\text{Olasılık ağırlıklı tutar} = 180.000 \times \%60 = 108.000 \text{ TL}$$

***Bir günlük gecikmeyle tamamlarsa (%25 olasılık);**

$$\text{Tutar} = 165.000 + 15.000 / 2 = 172.500 \text{ TL}$$

$$\text{Olasılık ağırlıklı tutar} = 172.500 \times \%25 = 43.125 \text{ TL}$$

***İki günlük gecikmeyle tamamlarsa (%10 olasılık);**

$$\text{Tutar} = 165.000 + 7500 / 2 = 168.750 \text{ TL}$$

$$\text{Olasılık ağırlıklı tutar} = 168.750 \times \%10 = 16.875 \text{ TL}$$

***Üç günlük gecikmeyle tamamlarsa (%5 olasılık);**

$$\text{Tutar} = 165.000 + 3.750 / 2 = 166.875 \text{ TL}$$

$$\text{Olasılık ağırlıklı tutar} = 166.875 \times \%5 = 8.344 \text{ TL}$$

Tutar	Gerçekleşme olasılığı %	Olasılık ağırlıklı tutar
180.000	%60	108.000
172.500	%25	43.125
168.750	%10	16.875
166.875	%5	8.344
İşlem fiyatı	%100	176.344

Taraflar arasında yapılan sözleşmede sabit ücret+prim olması, X işletmesinin araçları dizayn edip devri karşılığında kazanacağı bedelin, UFRS 15 madde 51 uyarınca değişken olduğunun göstergesidir. Bu durumda UFRS 15 madde 50 uyarınca X işletmesi, kasasına koymayı umduğu bedeli değil de kontratta ifade edilen bedeli gösterecek biçimde bir öngöründe bulunarak netleştirecektir.

İşletme sözleşmedeki bedelden daha düşük bir tutar alacağını tahmin ediyorsa, düşük tutarı finansal tablolara yansıtır, gelecekte bu tutarı tahsil edemeyeceğine dair göstergeler var ise değer düşüklüğü zararı olarak finansal tablolara yansıtacaktır.

3.2.4. Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

UFRS 15 Standardı, mevcut sistemin ayrıştırılabilir sözleşmelere ilişkin detaylı açıklamalar içermemesinden dolayı, özellikle yazılım ve teknoloji sektöründe önemli değişiklikler getirmiştir. Bir işletme, her performans yükümlülüğü, iskontoların dağıtılması ve değişken miktarların dağıtılması haricinde, alıcıya bireysel satış fiyatına dayanarak mal ve hizmetleri alıcıya devretme yükümlülüğünü dağıtır.¹²⁰

Sözleşmenin yerine getirme zorunluluğu varsa, bu hükümlerin uygulanmasına gerek yoktur, ancak mal ve hizmetler için yerine getirilmesi zorunluluğu için bazı yükümlülükler kabul edilirse ve bu fiyat değişken ise değişken fiyatların dağıtımında hükümler uygulanır.¹²¹

Müstakil Satış Fiyatlarına Dayalı Dağıtım

Müstakil olan satış fiyatları tahsis edilirken, işletme ilk olarak yerine getirme yükümlülüklerini ve sözleşme başlangıcındaki bireysel satış fiyatını belirler ve bir kural olarak işlem fiyatını, bireysel satış fiyatlarına göre yerine getirme yükümlülüklerine tahsis eder. Edim sorumluluklarının geneline dağıtım yapmanın olanaksız olduğu durumlarda, bir edim sorumluluklarına ya da birkaç edim yükümlülüklerine dağıtım gerçekleştirilmektedir.¹²²

UFRS 15 standardının 77. maddesi **müstakil satış fiyatını**, gözlemlenebilir olarak “*Firmaların garanti verdiği bir ürün ya da hizmeti müşterilerine satması durumunda bu ürün karşılığında istemiş olduğu fiyatlardır*” şeklinde tanımlamaktadır.¹²³ Buna en uygun örnek, firmanın eşit şartlar altında yakınsayan müşterilere uyguladığı gözlemlenen satış rakamıdır. Herhangi bir satış fiyatı

¹²⁰ UFRS 15:madde 73-74

¹²¹ UFRS 15:madde 75

¹²² Ernst Young, 2014e:14

¹²³ UFRS 15:madde 77

gözetilmezse, organizasyon alıcı ve kuruluş hakkındaki makul bilgileri kullanarak bir tahminde bulunur.¹²⁴

Müşteri ve işletmeye ait makul bilgilerin bulunmadığı durumlarda tahmin yapılırken aşağıdaki yöntemler izlenir.¹²⁵

a) Piyasa değerlendirmesi ve düzeltme yaklaşımı; Firma, ürün veya hizmetlerin sunumunu yaptığı piyasada göz gezdirerek, piyasadaki müşterinin ücret vermeye arzulanacağı ücreti, maliyet ve kazanç marjı çalışmalarının da yaparak olasılıklarla seçer.

b) Beklenen maliyete kar marjı eklenmesi yaklaşımı; İşletme edim yükümlülüğünün beklenen maliyetini tahmin edip, üzerine uygun kar marjı ekler.

c) Kalan bakiye yaklaşımı; Firma total sunum ücretinden, anlaşılan total satış ücretini çıkararak meydana gelen ücreti referans alıp müstakil sunum ücretini değerlendirebilir¹²⁶. İşletme kalan bakiye yaklaşımını, eşit mamul ve servisi değişik müşterilere yaygın bir tutar aralığını kullanarak satıyorsa ya da satış fiyatı belirsiz ise kullanabilir.

Garanti edilen malların satışlarında fiyatları sürekli biçimde değişiklik gösteriyor ise bunların birleştirilmesi yapılır ve bu şekilde tahmin edilir.¹²⁷

3.2.5. Beşinci Adım: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Teorik olarak bakıldığında hasılat kavramı bir işin kazanımı sırasında meydana gelen bir durumdur. Hasılatın yapılan tanımlarında oluşan temel sorunsal aslında hasılatların ne tutarda ve ne zaman diliminde katda geçirileceği durumunda olan belirsizliktir. İşletmelerde ki varlıklarda meydana gelen artışlardan dolayı oluşan hasılat durumu satınalma ya da satma durumlarında kayıt altına alınabilmektedir. Bunun yanı sıra hasılatlar edimler tamamlanıncaya kadar ya da tahsilat gerçekleşene kadar net biçimde belirlemesi yapılamamaktadır.¹²⁸ Hasılatlar firmalara olan

¹²⁴ Aurora ve Bontaş, 2014:379

¹²⁵ UFRS 15:madde 79

¹²⁶ UFRS 15:madde 25.

¹²⁷ UFRS 15:madde 80

¹²⁸ Cemalciler ve Öncü, 1999:635

ekonomik yarar akışlarının kesin biçimde fayda sağladığının ölçülmesi durumunda kayıt altına alınabilmektedirler.¹²⁹

Yeni Hasılat Standardına göre, firmalar müşterileri ile belirli şartlar ve koşullar altında gerçekleştirmiş oldukları sözleşme yükümlülüklerinde bazılarını yerine getirmeleri durumunda gerekli edimleri devratmesi sonucunda hasılatların muhasebesi yapılabilmektedir. Sözleşme içinde bulunan malların ve hizmetlerin müşterilerin eline teslim edilmesi durumunda mallar ya da hizmetler devredilmiş olmaktadır.¹³⁰

UFRS 15 Standardı gereğince, diğer adımlarda olduğu gibi ilk olarak hasılat tutarı belirlenmektedir. Gelirlerin tanınması, kuruluş tarafından alıcıya transfer edilen mal veya hizmetlerin standarda uygun olarak aktarılmasıyla belirlenir. Transferler müşterilerin malları ve hizmetleri alması onlara sahip olması sonucunda oluşmaktadır.¹³¹

Kontrol kavramı ise malların ve hizmetlerin hepsinin kullanılması ve kontrole altında tutulması sonucunda gerçekleşen bir durumdur. Bir varlıktan elde edilen gelir, bir varlıktan elde edilen gelirdir; Kamu hizmetleri de dahil olmak üzere mal ve hizmetlerin üretimi, doğrudan veya dolaylı olarak alınabilen, satılan, satılan veya başka bir kişiye devredilmesi muhtemel nakit akışlarını içeren bir teminat olan diğer varlıkların, borçların ve maliyetlerin değerinde bir artış anlamına gelir.¹³²

3.2.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

UFRS 15 Standardı, TMS 18 Standardından değişik olarak, sorumluluğunu zaman içinde ya da belirli zaman aralığında yerine getirip getirmediğine ilişkin olarak belirlemesini yapar ve muhasebeleştirir. Firmalar bu zorunlulukları zaman içinde yapmıyor ise eğer zamanın belirli bir anında yerine getirebilmektedirler.

¹²⁹ Örten vd., 2013:255

¹³⁰ UFRS 15:madde 31

¹³¹ Ernst Young, 2015b:3

¹³² UFRS 15:madde 33

3.2.5.1.1. Zaman İçinde Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Edim sorumluluklarını firmaların belli bir sürede gerçekleştirmesi bu bağlamda hasılatların zaman içinde muhasebeye dökülmesi için firmaların aşağıda bulunan koşullardan birisini karşılamsı şarttır.¹³³

Ø Müşterinin, eş zamanlı olarak varlığın sağladığı faydaları alması ve tüketmesi; Müşterilerin faydaları aynı an ininde alıp bitirmesi soruna neden olmaktadır. Tespiti kolay olan ve rutin olan işler için tespit yapmak kolay bir durumdur. Bununla birlikte, diğer çalışmaların belirlenmesinde, kuruluşun bugüne kadar esasen başka bir kuruluş tarafından yapılan işin tekrar yapılması gerekmediğine karar vermesi halinde, yerine getirme yükümlülüğü zaman içinde yerine getirilmektedir.¹³⁴

Ø Müşterinin, varlığın imalatını ve geliştirilmesini kontrol etmesi; Varlığın müşteri tarafından edinildiği veya edinildiği zaman kontrolün devredildiği kabul edilir ve varlığın satın alınmasına ilişkin anlaşmalar dikkate alınır.¹³⁵ Oluşturulan veya geliştirilen bir varlık, devam eden bir varlık veya fiziki veya fiziki olmayan bir varlık olabilir. Örneğin, bir müşterinin varlığına yönelik bir bilgi sistemi geliştirme sözleşmesinde, kontrol müşterinin tarafındadır ve zaman içinde tanınır ve muhasebeleştirilmesi yapılır.

Ø Şirket, varlığın alternatif kullanım olasılığına sahip değildir ve şirket, şu ana kadar yerine getirilen yerine getirme yükümlülüğü karşılığında tahsil etme hakkına sahiptir; Bir varlığın alternatif kullanımları olup olmadığını değerlendirirken işletme, sözleşmeye bağlı ve fiili kısıtlamaların bir varlığın bir başka alıcıya satış gibi derhal yönlendirilmesi üzerindeki etkisini değerlendirir.¹³⁶

Alternatif kullanımların değerlendirmeleri yapılmakta olan sözleşme başında ele alınır edimlerde büyük değişimlere neden olan sözleşme değişiklikleri gerçekleşmedikçe tekrardan bir değerlendirme yapılmamaktadır. Başka bir kullanıma yönlendirme sınırlı veya fiili olarak sözleşme ile sınırlı ise, şirketin alternatif bir kullanımı yoktur. Sınırlamalar ve sınırlamalar ekonomik öneme sahip olmaktadır.¹³⁷

¹³³ UFRS 15:madde 35

¹³⁴ UFRS 15:madde B3-B4

¹³⁵ UFRS 15:madde B5

¹³⁶ UFRS 15:madde B6

¹³⁷ UFRS 15:madde B6-B8

Tahsil hakkı hukuka ve sözleşmenin şartlarına uygun olarak değerlendirilir. Fesih durumunda, kuruluş bugüne kadar gerçekleştirilen yerine getirme hakkına sahip olacaktır. Bu hak, sözleşmedeki beklenen getiri oranına eşittir, iş miktarını veya işletmenin benzer sözleşmeleriyle ilgili belirli işler için makul bir karı yansıtır. Müşterinin tasarruf sağlaması durumunda, feshetme hakkı bulunmamasına rağmen, şirketin hukuk, içtihat hukuku, ticari uygulama ve sözleşme kapsamında değerlendirmede bulunacak şekilde tahsil hakkı vardır.¹³⁸

3.2.5.1.2. Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Edim yükümlülükleri zamanla sağlanamıyorsa, zamanın spesifik bir noktasında yerine getirilir. İşlem yükümlülüğünün yerine getiriliği anın tespitinde, kontrole ilişkin düzenlemeler kullanılır. İşletme, bir varlığın kontrolünü elde edip edemediğini değerlendirirken, *varlığın geri alınma ilişkin anlaşmalar ve ilave düzenlemeleri* göz önünde tutar.

Müşterinin varlığın kontrolünü eline geçirdiği ve işletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirdiği zamanı belirlemek amacıyla, standardın kontrole ilişkin hükümlerini (madde 31-34) dikkate alınır. Ayrıca, firma denetimin aktarımıyla alakalı dereceleri, herhangi bir h-kota belirlemeden aşağıdaki maddeleri içinde alacak şekilde göz önünde bulundurur;¹³⁹

- a) Firma varlığıyla alakalı mevcut bir tahsil etme hakkına sahip konumdadır.
- b) Müşteri varlığın hukuksal mülkiyeti hakkına sahip durumdadır.
- c) firma varlığın fiziksel zilyetliğini aktarmıştır.
- d) Müşteri varlığın mülkiyetinin meydana çıkardığı öneö arz eden risk ve tehlikelere sahip durumdadır.
- e) Müşteri varlığına onay vermiştir.

¹³⁸ UFRS 15:madde B9-B13

¹³⁹ UFRS 15:madde 38

3.2.5.2. Kontrolün Transferinde Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar

3.2.5.2.1. Geri Alım Anlaşmaları

Geri alım anlaşmaları; Vadeli işlem, alım opsiyonu ve satım opsiyonundan oluşur.

Vadeli işlem ya da alım opsiyonu: İşletme bir vadeli işlem ya da alım opsiyonunda, fiziki zilyetliği elinde bulundursa da kalan faydaların tamamının elde edilmesi sınırlıdır. Bu durumda aşağıdaki şekillerden biri ile muhasebeleştirir¹⁴⁰.

Ø *Firma, varlığı ilk satış fiyatından daha az bir bedelden geri iadesini alabilirse*
TMS 17 Kiralama işleri standardı uyarınca kiralama sistemi ya da

Ø *İşletme, varlığı birinci satma işlemi ücretine eşit veya bu ücretten fazla bir miktardan geri iade alabilirse;* Yapılan ekonomi sözleşmesiyle ,varlığı muhasebeleştirmeye devam sürecinde olur ayriyeten müşteriden aldığı ücret için de bir ekonomik zorunluluğu ekonmik tablolarda gösterir. Firma, müşteriden alınan ücretle müşteriye verilecek ücret arasındaki farkı faiz durumunda olarak, imkanı varsa işlem masrafı veya elde bulundurma ücreti şeklinde muhasebeleştirir¹⁴¹.

Ø *Opsiyon zamanı süresince kullanılmazsa;* İşletme, zorunluluğu kapsama dışında tutarak kazancı muhasebeleştirir.

Satım Opsiyonu: İşletmenin müşteri talebiyle varlığı ilk satış tutarından daha düşük bir bedelden geri almakla zorunda olmasıdır.

Ø *Müşteri bu hakkı kullanmak amacıyla önem arz eden bir ekonomik teşvik içerisindeyse;* firma sözleşmeyi TMS 17 uyarınca bir kiralama işi şeklinde muhasebeleştirir.

Ø *Müşteri iktisadi teşvike sahip değil ise;* Bir işletme, ürün transferi karşılığında bir varlığın kabul edilmesinin yanı sıra, ürünün kuruluşun + iade etme yükümlülüğü + iade etme yükümlülüğü + iade edildiğinde ürünleri alıcıdan alma hakkı kazanmasını beklediği miktarda satması anlamına gelir¹⁴²

¹⁴⁰ UFRS 15:madde B66-B69

¹⁴¹ KPMG Gündem Dergisi, 2014, s.70

¹⁴² UFRS 15:madde B21

Ø Varlığın geri alım bedeli, ilk satış bedeline eşit ya da daha yüksek ve varlığın beklenen piyasa değerinin üzerinde ise; Bir işletme, varlığın tanınmasına devam eder ve ayrıca alıcıdan alınan tutar için finansal tablolara bir finansal borç yansıtır. İşletme, alıcıya ödenecek tutar ile alıcıya ödenecek tutar arasındaki farkı, mümkünse, işlem tutarı veya sahip olma maliyeti (örneğin, sigorta bedeli) olarak kabul eder.

Ø Bir varlığın geri alım fiyatı, ilk satış fiyatına eşit veya daha yüksek, ancak varlığın ve müşterinin beklenen piyasa değerinden düşük veya ona eşittir. Müşteri bu hakkı kullanmak için önemli ekonomik teşviklere sahip değildir; Şirket, malın devri karşılığında mal varlığının yanı sıra, gelir + geri dönüş yükümlülüğü + geri döndükten sonra alıcıdan mal iadesi hakkı tanır.

Ø Opsiyon süresi içinde kullanılmazsa; İşletme, yükümlülüğü dışarıda bırakarak hasılatı muhasebeleştirir.

3.2.5.2.2. İlave Düzenlemeler

Kontrolün geçişinde, geri alım anlaşmalarına ilaveten, aşağıdaki düzenlemeler sınırlama olmaksızın dikkate alınır.¹⁴³

a) Tahsil hakkı; Müşteriye, varlık karşılığında ödeme yapma yükümlülüğü doğuyorsa, müşterinin varlığı kullandığının ve fayda sağladığının göstergesidir.

b) Yasal mülkiyet; Varlığın doğrudan kullanılması, faydanın elde edilmesi ya da fayda erişimini kısıtlayabilmesi yasal mülkiyetle olur. Müşteri yasal mülkiyeti elde ediyorsa, kontrolü ele geçirdiğinin göstergesidir. İşletme kendine ödeme yapılmamasına karşılık güvence olarak alıkoyması, kontrolün müşteriye geçişine engel olamaz.

c) Fiziki zilyetliğin devri; Zilyetliğin müşteride olması, kullanma, faydalanma ve kısıtlama yetkilerinin müşteride olduğunun göstergesidir ancak fiziki zilyetlik varlığın kontrolü demek değildir. Buna göre iki durum ortaya çıkar;

Konsinye anlaşmalar; Bazı geri alım anlaşmalarında ve belli konsinye mal anlaşmalarında ise kontrole sahip işletme ya da müşteri fiziki zilyetliğe de sahip olabilir. Konsinye mal anlaşmalarında, işletme son kullanıcıya satış için diğer tarafa teslim ürün teslim ettiğinde, teslim alan taraf kontrolü ele geçirmemişse, konsinye mal olarak elde tutulabilir bu durumda işletme hasılatı muhasebeleştirmez. Kontrolün

¹⁴³ UFRS 15:madde 38

işletmede olması, işletmenin iade ve devir isteyebilmesi, işletmenin ürün bedelini ödeme hususunda koşulsuz bir yükümlülüğünün bulunmaması anlaşmanın konsinye anlaşma olup olmadığının göstergesidir¹⁴⁴.

Faturala-Elde tut anlaşmaları; Bazı faturala elde tut anlaşmalarında (firmanın faturayı düzenlemesi ancak bu ürünün fiziki zilyetliğini müşteriye devredinceye kadar muhafaza etmesi) ise, kontrol müşteride olmasına rağmen fiziki zilyetlik işletmededir. Örneğin müşterinin ürünü koyacak yeri olmadığı için ya da üretim aksaklığı dolayısıyla, belli bir süre için işletmeye muhafaza talebinde bulunması. Müşterinin bu süre sonunda kontrolü ele alabilmesi için somut bir gerekçe, ürünün ayrıca müşteriye aitliğinin tanımlanması, ürünün fiziki devire hazır olması ve işletmenin ürünü kullanmaması ve yönlendirmemesi şartlarının tümü karşılanmalıdır. İşletme muhasebeleştirme yaparken işlem fiyatının bir kısmını dağıtır ve saklama hizmetleri v.b gibi kalan edim yükümlülüklerinin olup olmadığını belirler.¹⁴⁵

d) Önemli risk ve getirilerin devri; Risk ve getirinin müşteriye devir olması, varlığın kullanımı ve sağlanan faydanın büyük ölçüde müşteriye geçtiğini gösterir. İlave edim yükümlülüğüne yol açan riskler kapsam dışıdır. Örneğin işletme varlığın kontrolünü müşteriye devretmesine rağmen ilave yükümlülük olan bakım hizmetlerini yapmamış olabilir.

e) Müşterinin varlığı kabulü; Varlığın müşteri tarafından kabulü, varlığın kullanımı ve kalan faydaların büyük ölçüde elde edildiğini gösterebilir. Kabul edilmiş olan malların ya da hizmetlerin isteği ve üzerinde anlaşması yapılmış olan şartların ve özelliklerin belirlenmesi halinde iptal edici ya da talep edici imkânlar vermesi durumudur. Müşteri devrin gerçekleştiği zamanı, belirli ölçü ve ağırlık özelliklerini temel alarak belirleyebilir. Müşterinin varlığı kabul etmesinden önce hasılat muhasebeleştirilirse, işletme teçhizat montajı v.b gibi kalan edim yükümlülüklerini değerlendirir, gerekiyorsa ayrıca muhasebeleştirir. Kontrolün müşteriye devri, objektif bir şekilde tespit edilemiyorsa, müşteri mal kullanımı ve sağlanan faydayı belirlemediği için, firma, ilgili evrak eline ulaşıncaya kadar kontrolün müşteriye transfer olduğunu tespit edemeyebilir. İşletme deneme ya da değerlendirme amacı ile teslimat yapması ve deneme süresi boyunca müşterinin herhangi bir ücret ödemeyi

¹⁴⁴ UFRS 15:madde B77-B78

¹⁴⁵ UFRS 15: madde B79-B82

taahhüt etmemesi durumunda, müşterinin kabulü ya da deneme süresi bitimine kadar, kontrol müşteriye geçmez.¹⁴⁶

3.2.5.3. Edim Yükümlülüğünün Tümünün Tamamlanmasında İlerleme Değerlemeleri ve Kullanılan Yöntemler

Zaman içinde tamamlanan edim yükümlülüklerinde, yükümlülüğün tümüyle yerine getirilmesine yönelik ilerlemeler (kontrol devrindeki performans) ölçülerek zamanla hasılat muhasebeleştirilir. Bir işletme, zaman içindeki her performans yükümlülüğü için tek bir ölçüm yöntemi kullanır. Bu yöntem benzer performans yükümlülükleri için ve benzer koşullar altında uygulanır ve ölçümler her raporlama dönemi sonunda tekrarlanır.¹⁴⁷

Edim yükümlülüğünün bütünüyle yerine getirilmesindeki ilerleme, işletme tarafından güvenilir bilgiler ışığında makul şekilde ölçülebiliyorsa, zamanla yerine getirilen bir edim yükümlülüğüne tekabül gelen hasılat muhasebeleştirilir. İşletme, edim yükümlülüğünün sonuçlarını makul bir şekilde ölçemediği durumlarda, makul ölçüm yapılabildiği kadar katlanılan masrafları ölçüsünde hasılat muhasebeleştirir.¹⁴⁸

İlerleme ölçümünün tespitinde girdi ve çıktı yöntemleri kullanılarak, işletmenin müşteriye devrini taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin niteliği esas alınır.¹⁴⁹ Edim yükümlülüğü yerine getirilirken kontrolünü müşteriye devrettiği mal ve hizmetler ilerleme ölçüsüne dâhil edilirken, kontrolün devir olmadığı mal ve hizmetler dışarıda bırakılır¹⁵⁰.

Zamanın içinde şartların değişmesi dolayısıyla edim yükümlülüğünün sonucundaki değişiklikleri yansıtmak amacıyla yapılan güncellemeler “TMS 8 Muhasebe Görüşleri, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” dahilinde muhasebe tahmin işlerinde bir farklılık şeklinde muhasebeleştirilir.¹⁵¹ Standartta, mal ve hizmetlerin zaman içindeki transferini kapsayan mekanizmalarla ilgili gelir için iki muhasebe yöntemi bulunmaktadır. Standart, iki yöntemden hangisinin tercih edildiğini belirtmez. Bu yöntemlerin avantaj ve dezavantajları göz önüne alındığında, en iyi ve

¹⁴⁶ UFRS 15:madde B83-B86

¹⁴⁷ UFRS 15:madde 39-40

¹⁴⁸ UFRS 15:madde 44-45

¹⁴⁹ UFRS 15:madde 41

¹⁵⁰ UFRS 15:madde 42

¹⁵¹ UFRS 15:madde 43

uygun olanlar seçilmesi gerekmektedir. Ancak, benzer koşullarda aynı yöntemler uygulanır.¹⁵²

3.2.5.3.1. Çıktı Yöntemleri

Bu yönteme bakıldığında günümüze kadar transferleri gerçekleşmiş olan malların ve hizmetlerin müşteri bakımından değerleri ile malların ya da hizmetlerin sözleşmede bulunan değerleri çerçevesinde ölçümü kıyaslanarak yapılmaktadır.¹⁵³ Yapılan çalışma çalışmaları, sonuçların değerlendirilmesi, elde edilen kilometre taşları ve zaman içinde üretilen veya teslim edilen üretim birimleri gibi çıktı yöntemleridir. Neyin kullanılacağı belirlenmesinde, çıktının, yerine getirme sorumluluklarını yerine getirmedeki performansını performansını yansıtıp yansıtmadığı dikkate alınmaktadır. Küçük bir ölçüm hatası, işletmenin etkinliğini doğru şekilde yansıtmaz. Örneğin, bir işletmenin faaliyetinin bir sonucu olarak, mevcut veya bitmiş ürünler, bir müşterinin kontrolü altında üretildi, çıktı hacminin tahminine dahil edilmediyse, raporlama dönemi sonunda üretilen ya da teslim edilen birimlere dayalı çıktı yöntemlerinin kullanılması, kuruluşun performansını doğru şekilde yansıtmamaktadır.¹⁵⁴

Firmalar müşterilerinden bu zamana kadar tamamlanmış olan ediminin değerleri ile doğru orantılı olan tutarlara ilişkin olarak bir tehsil hakkı elde edilmiş ise bu durum zaman kaybetmeden muhasebe altına alınmaktadır.¹⁵⁵ Ölçümde kullanılan çıktıların gözlemlenebilir olmaması ve aşırı maliyetler nedeniyle kullanılabilir olmaması durumunda, giriş yöntemini kullanmak gerekli olabilir.¹⁵⁶

3.2.5.3.2. Girdi Yöntemleri

Bu teknik aktivite zorunluluklarındaki gelişmeyi dolaylı yoldan belirler. (PWC, 2014c:125). Firma, bir edim zorunluluğundan meydana getirilmesi amacıyla total beklenen kazançlarla, edim zorunluluğunu tamamlamak amacıyla sarfettiği işleri

¹⁵² PWC, 2014c:123

¹⁵³ BDO, 2014:34

¹⁵⁴ UFRS 15:madde B15-B16

¹⁵⁵ UFRS 15:madde B17

¹⁵⁶ BDO, 2014:35

veya kazançları karşılaştırarak kazancı nuhasebeleştirir. İfa süresi boyunca, emek ya da girdi eşit kullanılırsa, hasılat eşit tutarda muhasebeleştirilir.¹⁵⁷

Gelişmenin belirlenmesinde,müşteriye ürün ve hizmetlerin denetimini aktarma uygulamasını yapmayan kazançlar hesaba dahil edilmez.Maliyet bazlı girdi yöntemini ele aldığımızda, ilerleme ölçümünde bazı düzeltmeler gerekli olabilir. Örnek olarak Firma, anlaşma bedeline aktarılmamış uygulamasındaki önem arz eden eksilerden ötürü katlandığı bedeller açısından kazancı (katlanılan maliyetin ilerlemeye katkısı bulunmadığından) muhasebeleştirilmez. Diğer bir durumda örneğin katlanılan maliyet, edim yükümlülüğündeki ilerlemeyle orantılı değilse, hasılat, sadece katlanılan maliyetler ölçüsünde düzeltilerek muhasebeleştirilirse, işletme performansı gerçeğe uygun yansıtılmış olur.¹⁵⁸

3.3. UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDINDA SÖZLEŞME MALİYETLERİ

Anlaşmanın üzerinde çalışılması döneminde direkt bağımlı olmayan çok fazla ücretler meydana gelebilir. Asıl ücretlerle alakalı Standarttaki çalışmalar aşağıda verilmiştir.

3.3.1. Ek Maliyetler

Bu maliyetler firmaların müşterileri ile gerçekleştirmiş oldukları sözleşmeler kapsamında katlanacağı yapmaması durumunda ise katlanmayacağı maliyetler anlamına gelmektedir. Bu bağlamda bu sözleşme ortaya çıkartılmamış olsaydı meydana çıkmayacak olan maliyetler anlamına gelmektedir. Firmalar karşılığını alabileceğini düşündükleri bazı maliyet türlerini varlık olarak kayıtlara geçirebilmektedirler. Örnek vermek gerekirse sözleşme kapsamında kendi personellerine ödemiş oldukları komisyonlar buna girmektedir. Varlık biçiminde değerlendirmeye alınan bu değerler özellikle hizmetlerin transfer edilmesi ile paralel olarak ifa edilmesi gerekmektedir.¹⁵⁹ Firmalar müşterilerine düşündükleri devir süresi

¹⁵⁷ FASB, 2015:53

¹⁵⁸ UFRS 15:madde B18-B19

¹⁵⁹ Ernst Young, 2015a:26

içinde meydana gelen önem taşıyan değişiklikleri itfa paylarını yeniler ve “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı” gereğince muhasebede yapılan tahminler bir değişiklik olarak muhasebe kayıtlarına geçirilmektedirler.¹⁶⁰

Standartta uygulama kolaylığı sağlaması açısından aktifleştirilen sözleşme maliyetlerinin itfa süresi bir yıl veya daha kısa olduğunda, söz konusu ek maliyetlerin giderleştirilmesi istenmektedir¹⁶¹. Anlaşmanın tamamlanması amacıyla katlanılan ek olan ücretler sözleşmenin imzalanıp imzalanmayacağına bağlı olmayarak, müşteriye faturalama yapıldığı hal haricinde gider şeklinde finansal olarak tablolandır.¹⁶²

3.3.2. İfa Maliyetleri

Sözleşme ifaları kapsamında katlanılmakta olan maliyetler, tanımlanması yapılabilir veya başka bir kontratla ilintili olması farklı kontratın kapsamına girmemesi durumunda ileride kazanım olarak görülerek varlık olarak muhasebeye kaydı yapılabilmektedir.¹⁶³

Bir işletme, genel idari giderleri, rapor edilmemiş atıklar, işçilik veya diğer kaynaklar, geçmiş işletme giderleri, ödenmemiş performans yükümlülükleri veya ödenmemiş performans yükümlülükleri ile bağlantılı olarak yapılan harcamalar olarak kabul eder.¹⁶⁴

3.4. UFRS 15 STANDARDI KAPSAMINDA VERİLMESİ GEREKEN BİLGİLER

Mali olarak raporlama biçimleri özellikle yatırımcıların göz önüne almaları gereken önemli durumların iletilmesi, anlaşılır olması ve tutarlılığının bulunması bakımından gerekli olan bir durumdur.¹⁶⁵ UFRS 15 Standardı, İşletmeler için, mali tablo kullanıcılarına, gelirin ve nakit hareketlerinin niteliği, miktarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında tatmin edici bilgi sağlamayı amaçlamaktadır. Firmalar

¹⁶⁰ UFRS 15: madde 100

¹⁶¹ UFRS 15: madde 94

¹⁶² UFRS 15: madde 93

¹⁶³ UFRS 15:madde 95

¹⁶⁴ UFRS 15:madde 97

¹⁶⁵ KPMG Gündem, 2013:38

açıklamalarda bulunurken ayrıntı seviyelerine, farklı hükümlerin önemlerine göre dikkat etmektedirler. Firmalar özellikle önem tşımayan detaylara yer vererek önemli olan detaylarıda ön plana çıkartırlar ve bu sayede işe yarar olan bilgileri birleştirirler. Firmalar farklı standartlar kapsamında bilgiler vermişler ise, UFRS 15 Standardı çerçevesinde açıklamada bulunması gerekmemektedir.¹⁶⁶ İşletme bu çerçevede, işletmenin müşterileriyle yaptığı sözleşmeler, yapılan önemli kıyaslamalar sonucunda gerekli olan değişimler ve sözleşmeden kaynaklı olarak çıkan maliyetler finansal olan tablolarda açıklaması yapılmaktadır.¹⁶⁷

3.4.1. Müşterileriyle Yapılan Sözleşmeler

Bir firma, gelirlerini müşterilerle girilen kontratlardan ayırma, mali tablolar, sözleşme bakiyeleri, yerine getirme yükümlülükleri ve geri kalan yerine getirme yükümlülükleri arasında dağıtılan işlem fiyatı ile ilgili bilgileri ifşa eder.

Bir işletmenin diğer standartlara uygun olarak kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulmaması durumunda, diğer anlaşmalardaki değer düşüklüğü zararlarının yanı sıra diğer gelir ve alacak kaynaklarından açıklanması için müşterilerle yapılan anlaşmalardan kaynaklanan gelirler hakkında bilgi verir. Müşterilerle anlaşmalar yapıldı (UFRS 9). raporlama dönemi için tüm değer düşüklüğü kayıplarını açıklar.¹⁶⁸

Şirket, ekonomik faktörlerin doğanın, tutarın, zamanlamanın ve belirsizliklerin gelir ve nakit akışlarının doğasını, miktarını, zamanlamasındaki belirsizliği nasıl etkilediğini gösteren gelirlerini kategorilere ayırır. Bunlar; mamul ve hizmet türleri, bölgeler (örnek; ülker veya bölgeler), pazar veya müşterinin nevi, kontrat nevi, kontratın zamanı, mamul ve hizmetlerin transfer süresi ve satış mecraları zaten düşünülebilir.¹⁶⁹ Ayrıca, eğer bir işletme UFRS 8 Faaliyet Bölümleri 8'i uygularsa, kategorize edilmiş gelir açıklamaları ve raporlanabilir her bölüm için gelir açıklamaları arasındaki ilişki, kullanıcıların finansal tabloları anlamalarına yetecek kadar bilgi verir.¹⁷⁰

Ayrıca, şirketin ifşa etmemesi durumunda, müşterilerin sözleşmelerinden kaynaklanan alacakların, sözleşmeden doğan varlıkların ve sözleşmeden doğan

¹⁶⁶ UFRS 15:madde 111-112

¹⁶⁷ UFRS 15:madde 110

¹⁶⁸ UFRS 15:madde 113

¹⁶⁹ UFRS 15:madde B 89

¹⁷⁰ UFRS 15:madde 115

yükümlülüklerin ilk ve son bakiyeleri, dönem başındaki sözleşmeden doğan yükümlülükler bilançosuna dahil edilir ve gelirin ve geçmiş performansın (veya kısmen yerine getirilmiş) mali olarak alınmış olması raporlama döneminde raporlama. Finansal yükümlülüklerden raporlama dönemi için mali tablolara dahil edilen tam gelir tutarını açıklar. Bunun yanı sıra firma sözleşme kapsamında oluşan değişimleri açıklamaktadır. Açıklanan bu değişiklikler özellikle işletmelerin birleşmesi nedeni ile meydana gelen değişimler, işlemlerin fiyatlarında meydana gelen değişimler, sözleşme yapılmasından sonra belirli değerlerin düşmesi, bedellerle alakalı olarak gerekli koşul haklarının değişmesi, hasılatların muhasebelere yansıtılması için gerekli olan sürenin geçmesi olarak sıralanabilmektedir.¹⁷¹

İşletme, müşterilerle yaptığı sözleşmelerdeki edim yükümlülükleri hakkında da bilgiler verir. Açıklanması gereken bu bilgiler; faturalar elde tut düzenlemesi kapsamındakiler dâhil işletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirme zamanı, önemli ödeme şartları ve sözleşmede finansman bileşeninin olup olmadığı, firmanın acente veya aracı sıfatıyla hareket etmesine vurgu yapmak süreciyle transferini vaad ettiği mamul ve servislerin özelliği, iade ve geri ödeme sorumlulukları, garanti yükümlülükleri ve ilgili yükümlülükler olarak sayılabilir.¹⁷² Kalan yerine getirme yükümlülükleri ile ilgili olarak, işlem fiyatının toplam fiyatı ve geri kalan yerine getirme yükümlülüklerinin süresi, raporlama dönemi sonunda yerine getirilmeyen (veya kısmen başarısız olan) yerine getirme yükümlülüklerine tahsis edilmiş olup, nicel olarak veya gelire yansıtılacaktır.

Fakat, firma basit teknik bularak edim zorunluluğu beklentisi olan asıl dönemi bir yıl ya da daha az olan bir anlaşmanın bölümü yada fatura vermehakkına sahip konumda olduğu miktardaki kazancın muhasebeleştirilmesi şartlarından birisini gidermesi durumunda bu bilgileri tanımlamak zorunluluğu kalker.¹⁷³

3.4.2. Önemli Yorumlar ve Bunlardaki Değişimler

İşletme yeni standardın bu kararlardaki değişiklikler, uygulama sırasında ve müşterileriyle kabul edilen sözleşmeler kapsamında gelirlerin alındığı zaman miktarının ve zamanlamasının belirlenmesini önemli ölçüde etkiler. Özellikle, yerine

¹⁷¹ UFRS 15:madde 116-118

¹⁷² UFRS 15:madde 119

¹⁷³ UFRS 15:madde120-122

getirme yükümlülüklerini yerine getirme sürecini, işlemin fiyatını ve yerine getirme yükümlülüklerine tahsis edilen tutarların belirlenmesinde kullanılan yargıları ve bu kararlardaki değişiklikleri tanımlar.¹⁷⁴

İşletme, zaman içinde gerçekleştirilen performans yükümlülükleriyle ilintili, geliri tanımak için kullanılan yöntemlerin ve kullanılan yöntemlerin neden mamul transferini gerçek bir şekilde temsil ettiğini açıklayan hizmetlerdir. Ek olarak, daha önce yerine getirilmiş olan yerine getirme yükümlülükleri ile ilgili olarak, kuruluş, alıcının alınan mal ve hizmetleri ne zaman doğrulayacağını değerlendirmek için alınan önemli kararları açıklar.¹⁷⁵

Kurum, işlem fiyatını belirlemeli, değişken fiyatı değerlendirmeli, fiyatı paranın zaman değerinin etkisine göre ayarlamalı, parasal olmayan fiyatı ölçmeli, değişken fiyat tahmininin sabit olup olmadığını değerlendirmeli, mükemmel mal veya hizmetlerin bireysel satış fiyatlarını değerlendirmeli ve indirim ve değişken dahil işlem fiyatını tahsis etmelidir. Sözleşmenin belirli bir kısmı için fiyat dağıtmak ve geri ödeme yükümlülüklerini ve benzeri yükümlülükleri değerlendirmek için kullanılan yöntemleri, girdileri ve varsayımları açıklamaktadır.¹⁷⁶

3.4.3. Kontrat Kapsamında Katılan Maliyetlerin Varlık Olarak Muhasebeleştirilmesi

Kuruluş, hem kontrat amacıyla yapılan maliyetlerin belirlenmesinde oluşturulan prosedürler hem de sözleşmenin uygulanması (sözleşmenin ek maliyetlerine göre) ile kuruluşun her raporlama dönemi için amortisman belirlemede kullanılan yöntem hakkında bilgi verecektir. Ek olarak, kurum varlıkların bilançosunu dönem sonundaki (yani, müşterilerle yapılan sözleşmelerde ortaya çıkan maliyetler, sözleşmenin hazırlanmasının maliyetleri ve yasal maliyetler) gerçekleşen fiili maliyetlerle (gerçekleşen sözleşmelerin ek maliyetlerine göre) kaydedilen masrafları dikkate alır. Ana varlık kategorileri için bir alıcıyla yapılan bir sözleşmenin imzalanması veya uygulanması ve raporlama döneminde kaydedilen amortisman. Tüm tutarları ve değer düşüklüğü kayıplarını açıklar.¹⁷⁷

¹⁷⁴ UFRS 15:madde 123

¹⁷⁵ UFRS 15:madde 124-125

¹⁷⁶ UFRS 15:madde 126

¹⁷⁷ UFRS 15:madde 127-128

Örgüt, finansmanın önemli bir bileşeninin varlığı için veya sözleşmenin ek maliyetleri için pratik yöntemler kullanmaya karar verirse, bunun nedeni budur.¹⁷⁸

3.5. UFRS 15 STANDARDININ ÖNCEKİ HASILAT STANDARTLARIYLA MUKAYESESİ

3.5.1. UFRS 15 Standardının TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı İle Karşılaştırılması

Yukarıda tanımladığı şekilde, UFRS 15 Müşterilerle imzalanan Anlaşmalardan Sözleşmelerden Doğan Kazanç Standardı, kazancın içeriği, kazancın muhasebeleştirilme şartları, hasılatın değerlendirilmesi ve tanımlı bilgiler bakımından yenilikler ortaya çıkarmıştır.. UFRS 15 Standardı, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının yerini tutacaktır.¹⁷⁹

Yeni Standardın inşaat sektörü ile ilgili şu sorulara açıklık getirmesi beklenmektedir:

Ø Gelir belli bir tarihte mi yoksa zamana yayılarak mı tahakkuk edecektir?

Ø Birleştirilmesi yapılmış olan hizmetler için hangi hallere gelirler ayrı biçimde temsil edileceklerdir ?

Ø Anlaşma farklılıkları (sipariş değişiklikleri) cari süreç ve gelecek süreç kazançlarını ne şekilde etkisi altına anlacak?

Ø Sözleşmeyle alakalı aktivite ekonomi tekniği kullanılarak tahmin işlemi yapıldığında hangi maliyetler göz önünde bulundurulacaktır?

Ø Teşvik primleri nasıl finansal tablolarla yansıtılacaktır?

Ø Sözleşmedeki performans maliyetleri aktifleştirilmeli mi, giderleştirilmeli mi?

¹⁷⁸ UFRS 15:madde 129

¹⁷⁹ Grant Thornton, 2015a:21

3.5.2. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırma

TMS 11 Standardı, Sadece raporlama döneminden daha uzun süren yıllarca süren yaygın yükümlülükler şeklindeki inşaat işlerini kapsar ve müteahhitlik işletmelerinin mali tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebesine uygulanır.

UFRS 15 Standardı ise, işletmenin birden fazla süren performans yükümlülüğüne taraf olduğu durumlarda performans yükümlülüğünü dikkate alır.

UFRS 15 Standardı Müşterilerle yapılan gelir sözleşmelerinde var olan malların satışı, inşaat kontratları dahil hizmetlerin verilmesi, patent haklarının onaylanması, maddi olmayan varlıkların değişimi, yeri doldurulamaz varlıklar hariçtirler.

3.5.3. Hasılatın Muhasebeleştirilme Koşulları Açısından Karşılaştırma

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Gelir ve giderler kabul edilirse, inşaat kontratının sonucu gerçekçi bir biçimde öngörülebilir. Sonuç güvenilir bir şekilde ölçülebilirse tanınır. Sonuç güvenilir bir şekilde ölçülemezse, gelir ancak sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabileceği ve sözleşme maliyetlerinin ortaya çıkabileceği bir gider olarak muhasebeleştirilebilir.¹⁸⁰

UFRS 15 Şartları ise anlaşmada belirtilen ürün ve hizmet aktarması karşısında hak ettiği ücreti meydana getiren bir ücretle kazancın ekonomik tablolara alınması amacına uygun şekilde¹⁸¹ olan kazancın muhasebeleştirilmesini, beş kademeli teknik ve iki yaklaşımla tanımlamıştır. İlk adımda müşteri ile yapılan sözleşme tanımlanır, ikinci adımda hizmet yükümlülükleri tespit edilir, üçüncü adımda işlem (hizmet fiyatı) tanımlanır, dördüncü adımda işlem fiyatı hizmet yükümlülüklerine dağıtılır ve son adımda hizmet yükümlülüğü yerine getirildikçe gelir tahakkuk edilir. UFRS 15 Standart müşteri kontrolüne dayanır ve gelir belirli bir zamanda veya sözleşmenin yapıldığı dönemde belirlenir ve muhasebeleştirilir.

¹⁸⁰ TMS 11:madde 34

¹⁸¹ SABAN, Metin; GÜRKAN, Serhan; VARGÜN, Hakan. UFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2019, 12.1: 43-64.

3.5.4. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırma

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, mali tablolarda gösterilecek hasılat ve maliyetlerin hesaplanmasında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemde sözleşme geliri, tamamlanma aşamasından önce yapılan inşaat maliyetleriyle karşılaştırılır ve yapılan işle orantılı gelir, gider ve karlar yansıtılır.¹⁸²

UFRS 15 Standardı ise, hasılatın ölçümünde işlem fiyatını esas alır. Bir performans yükümlülüğü yerine getirildiğinde (belirtildiği gibi), işlem fiyatı bu performans yükümlülüğüne tahsis edilir.

3.5.5. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırma

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre, Yüklenici, raporlama dönemi için geliri, sözleşmeden elde edilen geliri belirlemek için kullanılan yöntemleri ve mevcut sözleşmelerde tamamlanma aşamasını belirlemek için kullanılan yöntemleri açıklar. Bir işletme alacaklarını bir varlık olarak, brüt borçları ise borç olarak sunar.¹⁸³

UFRS 15 Standardı ise, Gelir ve nakit akışlarının niteliğini, miktarını, zamanlamasını ve belirsizliğini göstermek için kullanıcılara tatmin edici bilgi sağlayarak işletme kullanıcılarına nitel ve nicel açıklamalar sağlar. Bilginin ifşa edilmesinde, işletme ayrıntı seviyesini ve çeşitli hükümlerin önemini dikkate almaktadır.

¹⁸² TMS 11:madde 25

¹⁸³ TMS 11:madde 39-42

Tablo 6: TMS 11-TMS 18 ve UFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması

Standart	Kapsam	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılatın Ölçülmesi
TMS 11	İşi üstlenen firmaların yapımı bir hesaplama sürecinden daha fazla süren senelere yaygın anlaşma biçimindeki inşaat çalışmaları.	Sonuç güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiğinde fark edilir.	Tamamlama yüzdeleri yöntemleri
TMS18	Mal satışından, hizmet tekliflerinden ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanımından faiz, mülkiyet hakları ve temettüleri.	1)Firmaların riskleri ve kazançlarını alıcılara vermesi, 2)Firmaların gerekli kontrolleri yapmaması 3)Güvenilir biçimde hasılatların ölçülmesi 4) ekonomik olarak sağlanacak olan yararların ihtimaller içinde olması 5)Alınacak ve yüklenilecek olan malzemelerin gelirlerinin net biçimde belirlenmesinin ardından muhasebeleştirilmesinin yapılması	Alınan veya alacak bedelinin gerçeğe uygun değerleri
UFRS 15	Malların satışları, inşaat durumları, parasal olmayan durumların haricinde gerçekleşmesi durumudur	İşletme tarafından alıcıya yapılan mal veya hizmetlerin devri (kontrolün alıcıya devri) zamana veya belirli bir zamanda kaydedilir.	İşlem fiyatı performans yükümlülüğüne tahsis edilir.

Uygulama – 10: TMS11, UFRS 15 ve VUK karşılaştırması

Bir inşaat firması 100 km’lik demir yolu ihalesi için ihale dosyası satın almıştır. Dosya için 5.000 TL ödenmiştir. İhaleye teklif vermek adına yapılan çalışmalarda 25.000 TL tutarında konaklama ve ulaşım giderleri oluşmuştur. Ayrıca verilecek olan teklif güzergahını doğru anlamak için 50.000 TL tutarında zemin etüdü harcaması yapılmıştır. Ayrıca yapılacak olan işin tasarım ve dizaynı için 30.000 TL masraf oluşmuştur.

Maliyet	Tutar	Durum
İhale Dosyası	5.000	Giderleştirilir
Konaklama ve Ulaşım	25.000	Giderleştirilir
Zemin Etüdü	50.000	Aktifleştirilir
Dizayn ve Tasarım	30.000	Aktifleştirilir

Yukarıda yer alan ihale dosyası, konaklama ve ulaşım giderleri ihale kazanılsın ya da kazanılmasın bir gider kalemi olacağı için gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak zemin etüdü, dizayn ve tasarım çalışmalarına ilişkin maliyetler ihale sonuçlanıncaya kadar aktifleştirilir. Bu giderler ihale kazanılmadığı takdirde gider yazılacaktır. Yapılan zemin etüdü, dizayn ve tasarım çalışmaları ihale kazanıldığı takdirde yapılacak olan işin bir parçası olup, müşteriye kesilecek olan hakkeşler ile geri kazanılacaktır.

İnşaat firması ihaleyi kazanmış müşteri ile 100 km'lik demir yolu yapmak için sözleşme imzalamıştır. Kontratın koşulları aşağıdaki gibidir,

- İnşaat firması 4.000.000 TL karşılığında 100 km'lik demiryolu inşaatını yapacaktır.
- Eğer inşaat firması demiryolu inşaatını 48 ay içerisinde bitirirse 800.000 TL, 60 ay içerisinde bitirirse 600.000 TL, 72 ay içerisinde bitirirse 400.000 TL erken bitirme primi alacaktır.

İnşaat firması yapacağı demiryolu inşaatının denetelemenin zaman içinde devredilmesidir. Bu bağlamda anlaşmayı zamana bağlı biçimde yayan edim yükümlülükleri, olarak değerlendirilecek ve muhasebeleştirilecektir. Edim yükümlülüklerini de inşaat işleri, dizayn işleri, elektrifikasyon işleri ve sinyalizasyon işleri olarak belirlemiştir.

Sözleşmenin başlangıcında inşaat firmasının edim yükümlülüklerine göre işlem fiyatları aşağıdaki gibidir;

	İnşaat	Elektrik	Sinyalizasyon	Dizayn	Toplam
Sözleşme Geliri	2.000.000	1.000.000	500.000	500.000	4.000.000
Bütçelenen Maliyet	1.750.000	750.000	400.000	350.000	3.250.000
Kar / Zarar	250.000	250.000	100.000	150.000	750.000

İnşaat şirketi sözleşme başlangıcında 800.000 TL değişken bedel olan erken bitirme primini sözleşme işlem fiyatından ayrı tutacaktır.

Birinci yılın sonunda işletme edim yükümlülüklerine göre tamamlanma yüzdeleri aşağıdaki gibidir.

	İnşaat	Elektrik	Sinyalizasyon	Dizayn	Toplam
Gerçekleşen Maliyet	125.000	12.500	15.000	15.000	167.500
Bütçelenen Maliyet	1.750.000	750.000	400.000	350.000	3.250.000
Tamamlanma Oranı	7%	2%	4%	4%	5%

Şirket birinci yıl sonunda katlandığı maliyetlerin UFRS 15 B19 Maddesinde belirtildiği üzere edim yükümlülüklerinin ifasında işletmenin kaydettiği ilerlemeyle orantılı olmadığını gözlemlemiştir.

Girdi yöntemine göre hesaplanan ilerleme %5 iken fiziki ilerlemenin % 1 olduğunu tespit etmiştir. İşletme yalnızca katlandığı maliyetler ölçüsünde hasılatı finansal tablolarına almıştır.

	İnşaat	Elektrik	Sinyalizasyon	Dizayn	Toplam
Gerçekleşen Maliyet	125.000	12.500	15.000	15.000	167.500
Bütçelenen Maliyet	1.750.000	750.000	400.000	350.000	3.250.000
Tamamlanma Oranı	7%	2%	4%	4%	5%
UFRS 15'e göre Hasılat	125.000	12.500	15.000	15.000	167.500
Gerçekleşen Maliyet	125.000	12.500	15.000	15.000	167.500
UFRS 15'e göre kar	-	-	-	-	-

TMS 11'e göre girdi yöntemleri kullanılarak aşağıdaki şekilde hasılat finansal tablolara alınacaktır.

	Toplam
Gerçekleşen Maliyet	167.500
Bütçelenen Maliyet	3.250.000
Tamamlanma Oranı	5%
TMS 11'e göre Hasılat	206.154
Gerçekleşen Maliyet	167.500
TMS 11'e göre kar	38.654

V.U.K.'na göre Tek bir muhasebe sisteminde, uzun yıllar boyunca yaygın olan inşaat ve onarım işleri maliyetleri, "17 yıllık inşaat ve onarım maliyetleri" grubunda

ve uzun yıllar boyunca tipik olan inşaat ve onarım işleri için geçici ödemelerde muhasebeleştirilmektedir.

“17- “Yıl boyunca yapılan inşaat ve onarım maliyetleri” grubundaki masraflar, kategori 622'ye devredilmiştir - geçici kabul gerçekleştiğinde satılan hizmet bedeli.

1. Yıl Sonunda V.U.K.'göre gelir tablosunda hasılat ya maliyet kayıt edilmeyecek, katlanılan maliyetler “17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesaplarında, hakediş gelirleri ise “35-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri” hesaplarında takip edilecektir.

170 Hesap	167.500
350 Hesap	150.000
V.U.K.'na göre Hasılat	-
V.U.K.'na göre Maliyet	-
V.U.K.'na göre kar	-

2. yıl içerisinde inşaat firması ile müşteri 100 km'lik demir yoluna ilave olarak 1 adet istasyon yapılması için sözleşme imzalamıştır. Kontratın koşulları aşağıdaki gibidir,

- İnşaat şirketi 500.000 TL karşılığı istasyon inşaatını yapmayı taahhüt etmiştir.

Firma UFRS 15'in 17. Maddesi'ne göre kontrat tek bir ticari amaç için paket olarak düzenlenmesi sebebiyle hasılat hesaplanırken birleştirilmiştir.

	İnşaat	Elektrik	Sinyalizasyon	Dizayn	İstasyon	Toplam
Sözleşme Geliri	2.000.000	1.000.000	500.000	500.000	500.000	4.500.000
Bütçelenen Maliyet	1.750.000	750.000	400.000	350.000	400.000	3.650.000
Kar / Zarar	250.000	250.000	100.000	150.000	100.000	850.000

İkinci yıl sonunda inşaat şirketi her bir edim yükümlülüğünün tamamlanma yüzdesini gerçekleştiren maliyeti, o edim yükümlülüğünün bütçelenen maliyetine bulunması yöntemiyle tespit etmiştir. İkinci yıl sonunda kümülatif hasılat ve gerçekleştirilen maliyet aşağıdaki gibidir;

	İnşaat	Elektrik	Sinyalizasyon	Dizayn	İstasyon	Toplam
Gerçekleşen Maliyet	750.000	250.000	125.000	100.000	100.000	1.325.000
Bütçelenen Maliyet	1.750.000	750.000	400.000	350.000	400.000	3.650.000
Tamamlanma Oranı	43%	33%	31%	29%	25%	36%
UFRS 15'e göre Hasılat	857.143	333.333	156.250	142.857	125.000	1.614.583
Gerçekleşen Maliyet	750.000	250.000	125.000	100.000	100.000	1.325.000
UFRS 15'e göre kar	107.143	83.333	31.250	42.857	25.000	289.583

Eğer ikinci yıl sonunda inşaat şirketi, hasılatı UFRS 15 yerine yürürlükten kalkan TMS 11'e göre hesaplasaydı aşağıdaki gibi olacaktı;

	Toplam
Sözleşme Geliri	4.500.000
Bütçelenen Maliyet	3.650.000
Kar / Zarar	850.000

İnşaat şirketi demiryolu işinin tamamlanma oranını edim yükümlülüklerini ayırmadan, gerçekleşen toplam maliyeti, bütçelediği maliyete bölerek hesaplayacaktır ve bulunan bu oran üzerinden hasılat hesaplayacaktır.

	Toplam
Gerçekleşen Maliyet	1.325.000
Bütçelenen Maliyet	3.650.000
Tamamlanma Oranı	36%

TMS 11'e göre Hasılat	1.633.562
Gerçekleşen Maliyet	1.325.000
TMS 11'e göre Kar	308.562

170 Hesap	1.325.000
350 Hesap	1.000.000
V.U.K.'na göre Hasılat	-
V.U.K.'na göre Maliyet	-
V.U.K.'na göre kar	-

UFRS 15, TMS 11 ve V.U.K'na göre hesaplanan hasılat tutarlarında farklılık olduğu yukarıda görülmektedir.

V.U.K.'na göre kar	-
UFRS 15'e göre kar	289.583
TMS 11'e göre kar	308.562
Fark	(18.979)

Üçüncü yıl içerisinde demiryolu inşaat işinde değişikliğe gidilmiş, kontratın tarafları değişikliği onaylamıştır. Sonuçta kontrat bedelleri ve maliyet sırasıyla 600.000 TL ve 500.000 TL artmıştır. Ek olarak erken bitirme primi olarak verilen süre 1 yıl daha uzatılmıştır. İnşaat firması değişiklik tarihinde kalan işler ve daha önceki tecrübelerini esas alarak işi belirlenen süreden erken sürede bitireceğini öngördüğü için erken bitirme primi için bir olasılık hesaplayıp sözleşme tutarına ilave etmiştir.

Şirket'in geçmiş tecrübelerine dayanarak yapmış olduğu erken bitirme olasılığına ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir,

Süre	Prim	Gerçekleşme Olasılığı	Tutar
48 Ay	800.000,00	20%	160.000,00
60 Ay	600.000,00	30%	180.000,00
72 Ay	400.000,00	50%	200.000,00
Toplam			540.000,00

Sonuç olarak inşaat şirketi bu durumu sözleşmenin parçasıymış gibi sözleşme değişikliğini muhasebeleştirir. Tüm bu değişiklikler sonunda inşaat firmasının edim yükümlülüklerine göre işlem fiyatları aşağıdaki gibidir;

	İnşaat	Elektrik	Sinyalizasyon	Dizayn	İstasyon	Toplam
Sözleşme Geliri	2.506.667	1.253.333	626.667	626.667	626.667	5.640.000
Bütçelenen Maliyet	1.989.726	852.740	454.795	397.945	454.795	4.150.000
Kar / Zarar	516.941	400.594	171.872	228.721	171.872	1.490.000

Üçüncü yılın sonunda işletme edim yükümlülüklerine göre tamamlanma yüzdeleri aşağıdaki gibidir. İnşaat şirketi her bir edim yükümlülüğünün tamamlanma yüzdesini gerçekleşen maliyeti, o edim yükümlülüğünün bütçelenen maliyetine bulunması yöntemiyle tespit etmiştir. Sonuç olarak üçüncü yıl sonunda kümülatif hasılat ve gerçekleşen maliyet aşağıdaki gibidir;

	İnşaat	Elektrifikasyon	Sinyalizasyon	Dizayn	İstasyon	Toplam
Gerçekleşen Maliyet	1.500.000	500.000	250.000	200.000	200.000	2.650.000
Bütçelenen Maliyet	1.989.726	852.740	454.795	397.945	454.795	4.150.000
Tamamlanma Oranı	75%	59%	55%	50%	44%	64%
UFRS 15'e göre Hasılat	1.889.707	734.886	344.478	314.951	275.582	3.559.605
Gerçekleşen Maliyet	1.500.000	500.000	250.000	200.000	200.000	2.650.000
UFRS 15'e göre kar	389.707	234.886	94.478	114.951	75.582	909.605

Eğer üçüncü yıl sonunda inşaat şirketi, hasılatı UFRS 15 yerine yürürlükten kalkan TMS 11'e göre hesaplasaydı aşağıdaki gibi olacaktı;

Şirket erken bitirme primini geçmiş tecrübelerine dayanarak gerçekleştireceğini düşünüp tamamını sözleşme tutarına ilave edecektir.

	Toplam
Sözleşme Geliri	5.900.000
Bütçelenen Maliyet	4.150.000
Kar / Zarar	1.750.000

İnşaat şirketi demiryolu işinin tamamlanma oranını edim yükümlülüklerini ayırmadan, gerçekleşen toplam maliyeti, bütçelediği maliyete bölerek hesaplayacaktır ve bulunan bu oran üzerinden hasılat hesaplayacaktır.

	Toplam
Gerçekleşen Maliyet	2.650.000
Bütçelenen Maliyet	4.150.000
Tamamlanma Oranı	64%

TMS 11'e göre Hasılat	3.767.470
Gerçekleşen Maliyet	2.650.000
TMS 11'e göre Kar	1.117.470

170 Hesap	2.650.000
350 Hesap	2.500.000
V.U.K.'na göre Hasılat	-
V.U.K.'na göre Maliyet	-
V.U.K.'na göre kar	-

UFRS 15, TMS 11 ve V.U.K'na göre hesaplanan hasılat tutarlarında farklılık olduğu yukarıda görülmektedir.

V.U.K.'na göre kar	-
UFRS 15'e göre kar	909.605
TMS 11'e göre kar	1.117.470
Fark	(207.865)

Dördüncü yıl içerisinde Şirket güzergah üzerinde yasal sorunlar sebebiyle zarara uğradığını belirterek işverenden 250.000 TL tutarında hak talep etmiştir.

Dördüncü yıl sonunda Şirket'in talebi işveren ile görüşme aşamasında olup, bu talep henüz onaylanmamıştır. Dolayısıyla hak talebine ilişkin 250.000 TL'lik tutar sözleşme gelirine ilave edilmemiştir.

Dördüncü yıl sonunda şirket işi tamamlayamamış olup, erken bitirme primine ilişkin olasılıklarını güncellemiş ve sözleşme gelirlerini revize etmiştir.

Süre	Prim	Gerçekleşme Olasılığı	Tutar
48 Ay	800.000,00	0%	0
60 Ay	600.000,00	40%	240.000
72 Ay	400.000,00	60%	240.000
Toplam			480.000

Dördüncü yılın sonunda işletme edim yükümlülüklerine göre tamamlanma yüzdeleri aşağıdaki gibidir.

	İnşaat	Elektrik	Sinyalizasyon	Dizayn	İstasyon	Toplam
Gerçekleşen Maliyet	1.650.000	600.000	350.000	300.000	250.000	3.150.000
Bütçelenen Maliyet	2.109.589	904.110	482.192	421.918	482.192	4.400.000
Tamamlanma Oranı	78%	66%	73%	71%	52%	72%
UFRS 15'e göre Hasılat	1.960.571	831.758	454.867	445.584	324.905	4.017.686
Gerçekleşen Maliyet	1.650.000	600.000	350.000	300.000	250.000	3.150.000
UFRS 15'e göre kar	310.571	231.578	104.867	145.584	74.905	867.686

Eğer dördüncü yıl sonunda inşaat şirketi, hasılatı UFRS 15 yerine yürürlükten kalkan TMS 11'e göre hesaplasaydı aşağıdaki gibi olacaktı;

Şirket erken bitirme primini geçmiş tecrübelerine dayanarak gerçekleştireceğini düşünüp tamamını sözleşme tutarına ilave edecektir. Ayrıca güzergah üzerinde

yaşadığı yasal sorunlar sebebiyle 250.000 TL tutarındaki hak talebini işveren ile görüşme aşamasında olduğu için sözleşme tutarına ilave edecektir.

	Toplam
Sözleşme Geliri	6.150.000
Bütçelenen Maliyet	4.400.000
Kar / Zarar	1.750.000

İnşaat şirketi demiryolu işinin tamamlanma oranını edim yükümlülüklerini ayırmadan, gerçekleşen toplam maliyeti, bütçelediği maliyete bölerek hesaplayacaktır ve bulunan bu oran üzerinden hasılat hesaplayacaktır.

	Toplam
Gerçekleşen Maliyet	3.150.000
Bütçelenen Maliyet	4.400.000
Tamamlanma Oranı	72%

TMS 11'e göre Hasılat	3.973.295
Gerçekleşen Maliyet	3.150.000
TMS 11'e göre Kar	823.295

170 Hesap	3.150.000
350 Hesap	3.000.000
V.U.K.'na göre Hasılat	-
V.U.K.'na göre Maliyet	-
V.U.K.'na göre kar	-

UFRS 15, TMS 11 ve V.U.K'na göre hesaplanan hasılat tutarlarında farklılık olduğu yukarıda görülmektedir.

V.U.K.'na göre kar	-
UFRS 15'e göre kar	867.686
TMS 11'e göre kar	1.252.841
Fark	(385.155)

5.Yıl sonunda iş tamamlanmıştır. Şirket işi 5.Yıl içerisinde işi tamamladığı için 600.000 TL prim haketmiştir. TMS 11'e göre yapılan hesaplamalardaki 250.000 TL'lik tazminat talebi ve erken bitirme primine ilişkin tutarların gerçekleşmediği görülmüştür.

V.U.K.'na göre hakediş gelirleri ve oluşan maliyetlerin tamamı gelir tablosuna aktarılmıştır. UFRS 15, TMS 11 ve VUK'na göre kümüle hakediş gelirleri ve

maliyetler toplamı aynı olmaktadır. Ancak dönemsellik olarak bakıldığında 5.yıl için hazırlanan gelir tablosu kalemleri aşağıdaki gibi olmaktadır.

5.Yıl Gelir Tablosu	UFRS 15	TMS 11	V.U.K
Hasılat	1.627.930	1.242.776	5.645.616
Maliyet	1.250.000	1.250.000	4.400.000
Brüt Kar	377.930	(7.224)	1.245.616

Tablo 20: UFRS 15 ile TMS 11 / TMS 18 Karşılaştırması

UFRS 15	TMS-11 / TMS-18
Performans Yükümlülüğü kavramı tanımlanmıştır. Bu durumda, bireysel performans yükümlülükleri sözleşmede belirtilmelidir.	Birden fazla işlem bağlanabilir veya iç içe geçebilir.
İşlem fiyatlarından bahsedilmiştir. İşlem fiyatının sabit ve değişken bölümleri vardır.	Gelirler gerçeğe uygun değerleriyle muhasebeleştirilir.
Kontrolün devri kavramı üzerinde durulur ve ilgili şartlar hakkında bilgi verilir. Mal veya hizmet kontrolünün alıcıya devredilmesi ile gelir tahakkuk ettirilir.	Mal veya hizmetlerin risk ve faydalarının alıcıya aktarılmasına ve ilgili şartlar hakkında bilgi verilmesine özellikle dikkat edilir.
İşlem fiyatının, performans yükümlülükleriyle ilgili olarak bağımsız bir satış fiyatından tahsis edildiği belirtilmiştir. İşlem fiyatı ve bağımsız satış fiyatı açıklanmıştır.	Temel olarak süreç benzer. Uygun tahsis, göreceli gerçeğe uygun değer yöntemi veya geri kalan yöntem kullanılarak yapılır. Ancak, değişken miktarlar ve indirimlerle ilgili dağılımların yanı sıra, daha önce uygulanan değerlendirme yöntemine dayanan bağımsız satış fiyatlarının istisnaları uygulamada zorluklara neden olabilir.
Zamanın içinde veya belirli bir anda kontrol kavramının aktarılması ile ilgili	Yüzde tamamlama yöntemi, belirli bir zamanda ve birden fazla aşamada satılan mal veya hizmetler için kullanılır.

kavramlarını ortaya koymuş ve ilgili koşulları belirlemiştir.	
---	--

SONUÇ

Finansal tablolar, firmanın yapmış oldukları faaliyetlerin sonuçlarının ölçümünün yapılması, değerlendirmesinin yapılarak işletme ile alakalı olan tüm tarafların anlayabilmesi adına özetlemelerin yapılmasıdır. Firmanın mali durumu değişik paydaşları ilgilendirir. Örnekleme gerekirse; firma ortakları temettü, devlet kamu harcamalarını gerçekleştirebilmek için vergi, finans kuruluşları verdikleri fonların bir nevi kirası olan faiz/kar payı, şirket çalışanları maaş/ücret şeklinde beklenti içindedirler. Firmanın kazancına doğrudan etki eden en önemli kalem ise hasılattır. Hasılat, bir firmanın finansal performansının en öncelikli göstergelerinden biridir. Bu kavramın mali tablolarda güvenilir, doğru, anlaşılabilir ve ihtiyaca uygun sunumu büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmada UFRS 15 standardının özellikle yıllara yaygın hasılatları bulunan inşaat/taahhüt firmalarının finansal raporlarına etkisi incelenmiştir. Özellikle yakın dönemde Türkiye’de inşaat sektörü büyümede önemli bir itici güç olmuş ve bunun sonucunda da müşteri sözleşmelerinden doğan hasılat kavramı ve bunun muhasebeleştirilmesi daha da önem kazanmıştır. Son yıllarda ülkemizde ve dünyada ekonomik olarak gittikçe daha büyük bir yer kaplayan inşaat sektörü muhasebe uygulamaları açısından da önemli hale gelmiştir. Günümüzde daha büyük çaplı projeler ve daha geniş kapsamlı onarım hizmetleri gerçekleştirilmektedir.

Bundan dolayı inşaat muhasebesi; yıllara yaygın olan ya da olmayan inşaat ve onarım işleri şeklinde iki gruba ayrılmıştır. Şayet bir inşaat işinin tamamlanması bir takvim yılından daha da uzun sürüyorsa yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmektedir.

Türkiye’deki Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) ve bu konuda amir hükümleri taşıyan GVK Madde 42 kapsamında bir işin gelir tablosuna intikali, o inşaat/onarım işinin tam bitimi ile mümkündür. Dolayısıyla TDMS’ye göre yıllara yaygın bir inşaat işi bitene kadar hasılatı ve maliyetleri gelir tablosuna intikal ettirilmeyip bilançodaki ilgili hesaplarında izlenmektedirler.¹⁸⁴ Bu da döneme ait hasılatın gösterilememesi sonucunu doğurmaktadır. Ancak iş tamamlandığı yıl, bu inşaat işine ait hasılat ve maliyetler gelir tablosuna intikal ettirilebilmektedir. Bu da yapılan işle ilgili dönemsel karşılaştırma ve analiz yapmayı zorlaştırmakta ve aynı zamanda da finansal tablo

¹⁸⁴ UFRS 15:madde 129

kullanıcılarına doğru bilgi verilmesi konusunda yetersiz kalınmaktadır. Bu binalar apartman, iş ve villa olarak tanımlandıklarında, satılık mallar haline geldiler. Bu nedenle, inşaat türündeki inşaat firmalarındaki bu imalat süreci diğer endüstriyel işletmelerdeki ile büyük benzerlik göstermektedir. Yap-sat inşaat firmaları mamül üretimi yaptıklarından dolayı özellikle üretim firmalarının kullandıkları maliyet hesaplarını kullanması gerekmektedir. Maliyetler; 710-Direkt Her dönemde oluşan maliyetler, dönemin sonunda yapımı bitmeyen yapıtlar için 151-Yarımamul Üretim hesabına, yapımı bitmiş olan inşaatlara denk gelen maliyetler ise 152-Mamuller hesabına yazılmaktadır.

Türkiye Finansal Raporlama Sistemi (UFRS) bu konuda daha doğru bir gösterim önermiş, UFRS 15 “işin kısmen bitim yöntemi”ni benimsemiş ve bu sayede de hasılat ve maliyetin ilgili dönemde doğru ölçüm yöntemleri kullanılarak gelir tablosuna aktarımını sağlamıştır. İlgili standart beş aşamalı bir yöntem uygulamaktadır. 1. Aşama: Sözleşmenin tanımlanması, 2. Aşama: Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi, 3. Aşama: İşlem fiyatının belirlenmesi, 4. Aşama: İşlem fiyatının yükümlülüklere dağıtılması ve 5. Aşama: Hasılatın raporlanması şeklindedir. UFRS 15 ile yürürlüğe giren ve yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlemlerinde bir önceki standart olan Türkiye Muhasebe Standartları 11’de olmayan 3 yeni uygulama görülmektedir. Bunlardan ilki, sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler (sözleşme ön hazırlıkları, mühendislik çalışmaları, fizibilite çalışmaları vb.) sözleşmenin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın gider olarak finansal tablolara aktarılmaktadır. İkinci olarak sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içermesidir. Bir yıl ve daha uzun süreli sözleşmelerde anlaşma önemli bir finansman unsuru içeriyorsa ayrı bir şekilde muhasebe kayıtlarına alınır. Bu durum yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde alınan hakediş avaslarında uygulanmaktadır. Son olarak tamamlanma yüzdesi yöntemi yerine girdi yöntemi (katlanılan maliyetler / katlanılması öngörülen maliyetler) uygulanmaktadır. Ayrıca UFRS 15 kontrat varlığı, kontrat yükümlülüğü, işlem bedeli, edim yükümlülüğü, tek başına satış fiyatı gibi yeni kavramlar kazandırmıştır.

UFRS 15 Standardı eski standartlara göre hasılatın ölçümü ve raporlanmasında önemli farklılıklar ve bakış açıları getirmiştir. En önemli farklılıklardan birisi hasılatın bir sözleşmeye bağlı olması meselesidir. Sözleşmeye bağlı olarak da işletmenin sözleşmeden kaynaklanan alacakları veya sözleşmeden kaynaklanan borçları ortaya çıkabilmektedir. Standart bunların alacak veya borç olarak raporlanmasını

istememektedir. Bunun nedeni ise alacaklarda ki tahsillerin yapılmasında tek şart zaman kavramının geçmesi durumudur. Bunun yanı sıra sözleşme içinde bulunan hizmetlerin verilmesi ya da alacakların zamanında ödenmemesi halinde bazı sözleşmeden kaynaklı olan şeylerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Örneğin; sözleşmeden doğan alacağın tahsili için, sözleşmede belirtilen malın teslimi veya sözleşmede taahhüt edilen hizmetin ifası şartı gerekebilmektedir. UFRS 15, kontrattan gelen bu hak ve yükümlülükleri “kontrat varlığı” ve “kontrat yükümlülüğü” şeklinde, alacak ve borçlarından farklı olarak raporlanmasını istemektedir.

UFRS 15’in getirdiği bir diğer önemli ve hasılatı direkt etkileyen değişiklik ise, muhtemel risklerle ilgili olarak ayrılan karşılıkların kayıt yönteminde. TMS 11’in uygulandığı dönemde öngörülen risklerle ilgili olarak belirlenen karşılıklar direkt firmanın hasılat rakamından düşülmekteydi. Dolayısıyla bir maliyet unsuru bir gelir unsurundan mahsuba konu edilmekteydi. Ancak yeni standartta bu durum değiştirilmiş ve risk karşılığı ile ilgili rakamın hasılattan düşülmesi yerine karşılık gideri olarak giderlere kaydedilmesi kararlaştırılmıştır. Böylece bir firmanın gerçek hasılatı ile gerçek maliyet rakamları ortaya çıkarılmaktadır. Ayrıca bu sayede firma analizi için önemli olabilecek bir bilgi de finansal tablolarda gösterime konu edilmektedir. İnşaat literatüründe geçici kabul ve kesin kabul kavramları bulunmaktadır. Buna göre geçici kabul ile kullanım hakkı transferi gerçekleşmekte ancak risklerin tamamı gerçekleşmektedir. Geçici kabul ile kesin kabul arasında, tespit edilen eksikler doğrultusunda, maliyet gerçekleşebilmektedir. Bu durum önceden tahmin edilip buna uygun karşılık ayrılabilir. Bu durum önceden tahmin edilip buna uygun karşılık ayrılabilir.

UFRS 15’in TMS 11’e göre getirdiği bir diğer önemli değişiklik de ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilebilecek olan sözleşmelerin ayrı bir şekilde muhasebeleştirilebilmesidir. Daha önceki standartta bu tür sözleşmelerin bir bütün olarak dikkate alınması gerekiyordu. Buna göre bitirilmiş olan bir trenyolu projesinde bakım için sözleşme yapıldığında, yeni standarda göre bu ayrı bir edim yükümlülüğüdür ve diğer sözleşmeden ayrı değerlendirilir. Eski standartta ise bu bakım sözleşmesi ile trenyolu inşaatı sözleşmesi bir olarak değerlendirilmekte idi.

Ayrı bir muhasebe standardı çerçevesinde finansal raporlama yapılan inşaat sözleşmelerinin diğer sektörlerle müşterek bir hasılat standardı çerçevesine alınması

ile karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlanması hususu da yeni raporlama standartlarının olumlu yönlerinden birini oluşturmaktadır.

Çalışmadaki örneklem ve değerlendirmeler sonucunda UFRS'nin mali tablo kullanıcılarına TDMS'ye göre daha güvenilir, doğru, anlaşılabilir ve ihtiyaca uygun finansal bilgi sağladığı görülmektedir. UFRS 15'in de bir önceki standart olan TMS 11'e göre, işi edim yükümlülüklerine ayırması, brüt hasılatı edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi esasına göre raporlayarak şarta bağlı zarar ve maliyetleri ayrıca raporması ve bu ayrıma göre bir fiyatlama/maliyetleme yaparak daha hasas bir hasılat ve karlılık ölçümü yapması bakımından önemli yararlar sağladığı ortaya konulmuştur.

Kaynakça

AICPA. Financial Reporting Brief Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards. 2014

Akdoğan, N. Sevilengül, O.“Türkiye Muhasebe Standartlarına uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”. Mali Çözüm Dergisi. (84): 29-70., 2007

Akgün, A. İ. İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Nisan 2013: 77-91

Aktaş, J. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Müşteri Sözleşmelerinden Kaynaklanan Hasılatın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yapılan Taslak Düzenlemeler. Grant Thornton.(2): 1-6. 2010

Fangshu, Z. Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects, Research Journal of Management Sciences. 4(5): 21-36. 2015

ATAMAN, Başak; CAVLAK, Hakan. UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Marmara University Journal of Economic & Administrative Sciences, 2017, 39.2.

Aurora, C. Bontaş, B. (2014). New Approaches on Revenue Recognition and Measurement: 375-382.

Badem, C. Tosun, V. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından Karşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi. Muhasebe ve Denetime Bakış. 2014(43): 39-65., 2014

BDO. IFRS in Practise IFRS15 Revenue from Contracts with Customers. 2014

Bragg, S. M. IFRS Made Easy. United States of America: Wiley. 2011

Cemalciler, Ö. Öncü, S., Muhasebenin Kurumsal Yapısı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Merkezi, 1999.

Choi, F., Frost C.A., Meek G.K., International Accounting, Prentice Hall Inc, New Jersey, 2008

CPA Deloitte(2015). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered. 1March 2015.
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf, 01.05.2019, s.6

Çatıktaş, Ö. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinin vergi Kanunları ve TMS11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Açısından Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış. 2012(37): 69-85. 2012

Duman, F. C. 18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu. Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2007

Epstein, B. J. Jermakowicz, E. K. IFRS Policies and Procedures, Canada: John Wiley Sons INC. 2008

Ernst Young. International GAAP 2012. Generally Accepted Accounting Practise Under International Financial Reporting Standards. United Kingdom: Wiley. 2012

FASB(2015). Revenue from Contracts with Customers. FASB Accounting Standars Update.
http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176165966833&acceptedDisclaimer=true, 02.05.2019

Fidancı, N. İşletmelerde Faaliyet Bölümlerine İlişkin Raporlamanın Yönetimsel ve Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi Bir Uygulama. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010

Gençoğlu, Ü. G. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2007

Grant Thornton(2014a). IFRS News Special Edition on Revenue. June 2014. http://www.gtrus.com/doc/public/gti/gti_ifrs_news_15.pdf,02.05.2019

Havva Arabacı, Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, 2017

İbiş, C. Özkan, S. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına UFRS Genel Bakış. Mali Çözüm Dergisi. 2006

Joumal, S. ve Vulin, S., Development Of Harmonisation in the 21st Century-Is Accounting Harmonisation Possible and Can it Be Measured?. Department Of Business Administration, Master Thesis, Spring Term, 2004

Keskin, A. İ. Dinçer, B. (2015). UFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. Maliye Finans Yazıları. 2015(103): 219-246.

Kızılot Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994

Kocamaz, H. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya’da ve Türkiye’de oluşum ve Gelişim Süreci. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Dergisi. 2(2). 2012. 105-120.

Keskin, A. İ. Dinçer, B. (2015). UFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. Maliye Finans Yazıları. 2015(103): 219-246.

Kızılot Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994

Lawrence, S., International Accounting, International Thomson Business Press, London, 1996

Mirza, A. A. Holt, G. J. IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Third Edition. Canada: Wiley. 2011

MNP(2015). Fasb Accounting Standards Update Topic 606 Revenue From Contracts With Customers. May 2014. <http://www.mnp.ca/en/posts/alert-fasb-accounting-standards-update%E2%80%93topic-606-revenue-from-contracts-with-customers>, (02.05.2019).

Oracle, The Impact of Revenue from Contracts with Customers Frequently Asked Questions. April 2017. <http://www.oracle.com/us/products/applications/jd-edwards-enterpriseone/faq-revenue-contracts-customers-2541047.pdf>, 01.05.2019

Örten, R. Kaval, H. Karapınar, A., Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2014 TMS-TFRS., Ankara: Gazi Kitabevi., 2013

Özerhan, Y. (2012). TMS/TFRS Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2012

Tong, T. A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers, 2014

Özerhan, Y. Marşap, B. Yanık, S. S. IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmeden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Haziran 2015. 17 (2): 193-226.

SABAN, Metin; GÜRKAN, Serhan; VARGÜN, Hakan. UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2019, 12.1: 43-64.

Roberts, C. Weetman, P. Gordon, P. International Financial Accounting: A Comparative Approach. Financial Times. Great Britain., 1998

Ser-Berker Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik. DFK International.
<http://www.serberkerymm.com/file?key=50b8c15e91ca1&act=download>
(09.12.2015)

SEYİDOĞLU, Halil, Uluslararası Finans, Birinci Basım, İstanbul: Güzem
Yayınlan No:8, 1994

Şenlik M., İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007

Tokay, H. S. Deran, A. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama
Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Kullanımı: Mödav. 2009

Tong, T. A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers, 2014

Özerhan, Y. Marşap, B. Yanık, S. S. IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmeden
Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Haziran
2015. 17 (2): 193-226.

SABAN, Metin; GÜRKAN, Serhan; VARGÜN, Hakan. UFRS 15 Müşteri
Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama.
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2019, 12.1: 43-64.

Yılmaz, F. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki
Etkisi İMKB' de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi. İstanbul Üniversitesi
İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi. 20(64):8-26. 2009

Özgeçmiş

Burak CANDAR 24 Mayıs 1973 yılında İstanbul'da doğdu. 1996 yılında
İstanbul Üniversitesi İktisadi Fakültesi İngilizce İktisat Bölümü'nden mezun oldu.

1996 yılından buyana özel sektörde çeşitli firmalarda Finans ve Mali İşler alanında çalışmaktadır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ruhsatı, Kurumsal Yönetim Derecelendirme Lisansı ve Sermaye Piyasası Faaliyetleri Düzey 3 Lisansı bulunmaktadır.