



T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

**TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ VE TMS 18 HASILAT
STANDARTLARININ, TFRS 15 MÜŞTERİ
SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI İLE
KARŞILAŞTIRILARAK DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

EMİNE ACER

145240128

Tez Danışmanı: **Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU**

İSTANBUL-2019



T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

**TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ VE TMS 18
HASILAT STANDARTLARININ TFRS 15 MÜŞTERİ
SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI İLE
KARŞILAŞTIRILARAK DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: **EMİNE ACER**

İSTANBUL-2019

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum "TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ VE TMS 18 HASILAT STANDARTLARININ, TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILARAK DEĞERLENDİRİLMESİ" başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlâk ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Emine ACER

ONAY

Tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Tezimin/Raporumun 2 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

Emine ACER

ÖZET

TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ VE TMS 18 HASILAT STANDARTLARININ, TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Emine ACER

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU

Mart, 2019 - 180 sayfa

Finansal tablolar incelenirken üzerinde durulan en önemli kalemlerden birisi net dönem karıdır. Net dönem karı bir sonuç hesabıdır ve en önemli bileşeni de hiç şüphesiz ki hasılattır. Dolayısıyla, hasılatla ilişkin muhasebe politikaları şirketin performansının sunumu ve değerlendirilmesi anlamında önem taşımaktadır. Hasılat, farklı standartlara göre farklı şekillerde hesaplanmıştır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanması ile ilgilidir. TMS 18 Hasılat; Mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri ile ilgili işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.

28 Mayıs 2014 tarihinde yayımlanan “TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı” hasılat kavramına mevcut TMS 11 ve TMS 18’den farklı bir bakış açısı getirmektedir. Hasılatın kazanılmasını edim yükümlülüğünün gerçekleştirilmesine bağlayan standart, bu koşulun zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilebileceğini belirtmektedir. Ayrıca standart, hasılatın ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirileceğini belirlemek için, müşteriyle yapılan sözleşmeye dayalı ve kontrolün transferine odaklanan beş aşamalı bir

model içermektedir. Standardın bir diğere önemli noktası ise hasılat kayıtlarında gerçeğe uygun değere kavramı yerine “işlem fiyatını” dikkate almasıdır.

Bu çalışmanın amacı; TMS 11 ve TMS 18 Hasılat standartlarının ilgili örneklerle açıklanarak, yeni hasılat standardı TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardının örneklerle açıklanarak aradaki temel benzerlik ve farkların açıklanmasını sağlamaktır.

Çalışmanın hazırlanmasında literatür taraması yapılmış, TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı” hasılat kavramına mevcut TMS 11 ve TMS 18’den farklı muhasebeleştirme ilkeleri getirmiş olduğu ilgili örneklerle açıklanmıştır. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı uygulayacak işletmelerin bu konuda bilgi sahibi olmaları, standardın uygulanması açısından faydalı olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, TMS 11, TMS 18, TFRS 15

ABSTRACT

IAS 11 CONSTRUCTION CONTRACTS AND IAS 18 REVENUE STANDARDS BY COMPARISON WITH TFRS 15 CUSTOMER CONTRACTS

Emine ACER

Master Thesis, Business Department

Supervisor: Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU

March, 2019 - 180 pages

When examining the financial statements, one of the most important items is net income of a period. Net period profit is a conclusion account and undoubtedly the most important component is net Profit. Therefore, accounting policies related to revenue are important in terms of present and evaluate the performance of the company. The yield was calculated in different ways according to different standards.

TMS 11 Construction Contracts relate to the disclosure of accounting practice related to income and costs related to construction contracts. TMS 18 Revenue; The sales of goods, service offerings and interest generated by the use of the business assets by others are applied in the recognition of revenue from transactions and events related to the right to name and dividends.

TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers published on May 28, 2014 brings a different perspective to revenue concept from existing TAS 11 and TAS 18. The standard related with the acquisition of revenue to the realization of the performance obligation states that this condition may be realized in two different ways, at a certain point in time or for the duration of time. In addition, the standard includes a five-stage model that focuses on contractual and control transfer with the client to determine when and in what amount revenue is recognized. Another important point of the standard is that it considers the “transaction price” instead of the fair value concept in revenue records.

The purpose of this study is; TMS 11 and TMS 18 Revenue is explained with the relevant examples and the new revenue standard is explained with the examples of TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers by means of examples.

The literature review was done in the preparation of the study and TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers was explained with the related examples which are different from TMS 11 and TMS 18. TFRS 15 will be useful knowledge for companies to implement the Revenue from Contracts with Customers standard in the application of this standard.

Keywords: Revenue, TAS 11, TAS 18, TFRS 15



İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	III
ÖNSÖZ	X
KISALTMALAR LİSTESİ	XI
TABLolar LİSTESİ	XII
ŞEKİLLER LİSTESİ	XIII

1.BÖLÜM

GİRİŞ

1.1.Çalışmanın Amacı	1
1.2.Araştırma Metodolojisi	1
1.3.Ünitelerin Planı	2

2.BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİ VE TMS-11 İNŞAAT (YAPIM) SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

2.1. İnşaat İşleriyle İlgili Temel Kavramlar	4
2.1.1. İnşaat Çeşitleri	6
2.1.1.1. Menkul İnşaatlar	6
2.1.1.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaatlar	6
2.1.1.3. Özel İnşaatlar	6
2.1.1.4. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar	7
2.1.2. İnşaat Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler	7
2.1.2.1. Taahhüt İşletmeleri	7
2.1.2.2. Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmeleri	8
2.1.2.3. Taşeron İşletmeler	8
2.2. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amaç ve Kapsamı	9
2.2.1. Kârın veya Zararın Gerçekleşme Yöntemleri	10

2.2.1.1. Tamamlanma Yöntemi	10
2.2.1.2. Tamamlanma Yüzdeleri Yöntemi.....	11
2.2.1.2.1. Sözleşme Türleri	15
2.2.1.2.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi.....	16
2.3. Sözleşme Gelir ve Giderleri	17
2.3.1. Sözleşme Gelirleri	17
2.3.2. Sözleşme Giderleri (Maliyetleri).....	21
2.4. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	24
2.4.1. Sonucun Güvenilir Tahmin Edilmesi Durumunda.....	25
2.4.2. Sonucun Güvenilir Tahmin Edilmemesi Durumunda.....	27
2.4.3. Tahminlerdeki Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi	29
2.4.4. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi.....	29
2.5. Muhasebeleştirmede ve Raporlamada Kullanılacak Hesaplar.....	31
2.6. Açıklamalar ve Uygulama Örnekleri	31

3.BÖLÜM

TMS-18 HASILAT STANDARDI

3.1. Standardın Amacı.....	50
3.2. Standardın Kapsamı	50
3.3. Tanımlar	52
3.4. Hasılatın Ölçülmesi.....	52
3.5. İşlemin Ayrıştırılması	56
3.6. Hasılatın Doğuşu.....	57
3.6.1. İşletmenin Malların Sahipliği ile İlgili Önemli Risk ve Getirileri Alıcıya Devretmiş Olması	58
3.6.2. İşletmenin Satılan Mallar Üzerinde Etkin Bir Kontrolü veya Sahipliğin Genel Olarak Gerektirdiği Şekilde Bir Yönetim Etkinliğini Sürdürmemesi.....	59
3.6.3. Hasılat Tutarının Güvenilir Biçimde Ölçülebilmesi	60
3.6.4. İşletmeye İlişkin Ekonomik Yararların İşletmece Elde Edilmesinin Muhtemel Olması.....	60
3.6.5. İşletmeye İlişkin Yüklenilen veya Yüklenilecek Olan Maliyetlerin Güvenilir Bir Biçimde Ölçülebilmesi	61
3.7. Hizmet Sunumu Durumunda Hasılat	61
3.8. Faiz, İsim Hakları ve Temettüleri Doğru Zamanı ve Muhasebeleştirilmesi	65

3.9. Hasılat Standardı Kapsamında Açıklanacak Bilgiler.....	68
---	----

4.BÖLÜM

IFRS-15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

4.1. Amaç ve Kapsam	71
4.2. Standartta Kullanılan Tanımlar.....	75
4.2.1. Sözleşmenin Tanımlanması	77
4.2.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi	81
4.2.3. Sözleşme Değişiklikleri	83
4.2.4. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması.....	86
4.2.4.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerdeki Taahhütler	87
4.2.4.2. Farklı (Ayrı) Mal ve Hizmetlerin Ayrıştırılması	89
4.2.5. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi.....	89
4.2.5.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri	93
4.2.5.2. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri	94
4.3. Hasılatın Ölçümü	95
4.3.1. İşlem Bedelinin Belirlenmesi	95
4.3.1.1. Değişken Bedel	96
4.3.1.2. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı	101
4.3.1.3. Gayri Nakdi Bedel	105
4.3.1.4. Müşteriye Ödenebilir Bedel	105
4.3.2. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtım	108
4.3.2.1. Satış Fiyatları Esas Alınarak Yapılan Dağıtım	108
4.3.2.2. İndirim Dağıtım	113
4.3.2.3. Değişken Bedelin Dağıtım	115
4.3.2.4. İşlem Bedelinde Değişimler	116
4.4. Sözleşme Maliyetleri	116
4.4.1. Ek maliyetler	117
4.4.2. Yerine Getirme Maliyetleri	117
4.4.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü	119
4.5. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması.....	121
4.6. Özellikli Satışlara İlişkin Açıklamalar.....	121
4.6.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri.....	121

4.6.1.1. Faydanın Aynı Anda Alınması ve Tüketilmesi	122
4.6.1.2. Varlığın Oluşturuldukça veya Geliştirildikçe Müşteri Tarafından Kontrol Edilmesi	122
4.6.1.3. İşletme Ediminin Alternatif Kullanıma Sahip Bir Varlık Oluşturmaması.....	123
4.6.1.4. Tamamlanan Edime İlişkin Tahsil Hakkı	124
4.6.2. Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi Yöntemleri	124
4.6.2.1. Çıktı Yöntemleri	124
4.6.2.2. Girdi Yöntemleri.....	126
4.6.3. İade Hakkı Tanınan Satışlar	128
4.6.4. Garantiler.....	130
4.6.5. Asıl-Vekil Değerlendirmesi	134
4.6.6. Müşteriye Sağlanan Opsiyonlar	136
4.6.7. Müşterilerin Kullanılmamış Hakları	136
4.6.8. İade Edilmeyen Peşin Ödenen Ücretler	136
4.6.9. Lisanslama.....	137
4.6.9.1. Erişim Hakkı.....	139
4.6.9.2. Kullanım Hakkı	139
4.6.10. Geri Alım Anlaşmaları.....	140
4.6.10.1. Alım Opsiyonu	140
4.6.10.2. Satım Opsiyonu	141
4.6.11. Konsinye Mal Anlaşmaları	142
4.6.12. Faturala Elde Tut Anlaşmaları	142
4.6.13. Müşterinin Kabulü	143

**TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ VE TMS-18 HASILAT
STANDARTLARININ, TFRS-15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN
HASILAT STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

5.1. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması.....	145
5.1.1.Kapsam Yönünden Karşılaştırma:	145
5.1.2. Muhasebeleştirme Yönünden Karşılaştırma:	146
5.1.3. Hasılatın Ölçülmesi Yönünden Karşılaştırma:.....	147
5.1.4. Örnek.....	147
5.2. TMS-18 Hasılat Standardının TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması:	150
5.2.1. Kapsam Yönünden Karşılaştırma:	150
5.2.2. Muhasebeleştirme Yönünden Karşılaştırma:	150
5.2.3. Hasılatın Ölçülmesi Yönünden Karşılaştırma:.....	151
5.2.4. Örnek.....	152
5.3. BOBİ FRS Hasılat Standardı ve Diğer Hasılat Standartları İle Karşılaştırılması:	157
5.3.1. BOBİ FRS Amaç ve Kapsam.....	159
5.3.2. TMS 18 Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması:	163
5.3.3. TMS 11 Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması:	165
5.3.4. TFRS 15 Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması:.....	169
SONUÇ	172
KAYNAKÇA.....	174

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında sabrı ve hoşgörüsü için sayın hocam Prof. Dr. Fatma Pamukçu'ya, her zaman maddi ve manevi olarak yanımda olan annem, babam, kardeşlerime ve arkadaşlarıma, en büyük destekçim sevgili oğlum KEREM DİŞÇEKEN' e içtenlikle teşekkür ederim.

Emine ACER

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
FASB	: Financial Accounting Standards Board
IASB	: International Accounting Standards Board
IFRS	: International Financial Reporting Standards
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RG	: Resmi Gazete
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
TDK	: Türk Dil Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TOKİ	: Toplu Konut İdaresi Başkanlığı
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
USA	: Amerika Birleşik Devletleri
YFRS	: Yerel Finansal Raporlama Standardı

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 2.1. Sözleşme Gelirlerinin Hesaplanması.....	19
Tablo 2.2. Ek Ödeme Taleplerinin Durumu.....	20
Tablo 2.3. Sözleşme Maliyetleri.....	24
Tablo 4.1. Standarttan En Çok Etkilenecek Sektörler.....	74
Tablo 4.2. TFRS 15 Hasılat Tanıma Modeli.....	76
Tablo 4.3. Sözleşmeleri Birleştirilmesi için Gerekli Kriterler.....	82
Tablo 4.4. Müşteriye Ödenecek Bedeller.....	106
Tablo 4.5. Çıktı Yöntemi.....	125
Tablo 4.6. Girdi ve Çıktı Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	127
Tablo 5.1. TFRS 15 ve TMS 11/TMS 18 Standartlarının Karşılaştırılması.....	155

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 4.1. Birden Fazla Standardı Kapsayan Müşteri Sözleşmeleri	
Yaklaşımı.....	72
Şekil 4.2. Sözleşme DeğişikliklerineYaklaşım.....	85
Şekil 4.3. HasılatDoğuranİşlemler.....	88
Şekil 4.4. Edim Yükümlülüğü Çeşitleri.....	88
Şekil 4.5. Sözleşmede Edim Yükümlülüğünün Tanımlanması	90
Şekil 4.6. İşlem Bedelini Belirleyen Hususlar.....	95
Şekil 4.7. Değişken İşlem Fiyatının Belirlenmesi.....	98
Şekil 4.8. Değişken Bedel Yaklaşımı.....	98
Şekil 4.9. Bağımsız Satış Fiyatının Belirlenmesi Yaklaşımı.....	110
Şekil 4.10. Sözleşme Maliyetlerine Yaklaşım.....	119
Şekil 4.11. Lisans Hasılat Kaydı.....	138
Şekil 5.1. BOBİ FRS ve TMS/TFRS Kapsamı.....	159

1.BÖLÜM

GİRİŞ

FASB ile IASB standartları arasında hasılatın kayıtlara alınmasındaki gerekliliklerin birbirinden farklı olması her iki kurulun standartlarında da düzenleme yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır. 28 Mayıs 2014 tarihinde yayımlanan “TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı” mevcut hasılat standartları olan TMS 11 ve TMS 18’i yürürlükten kaldırmıştır. 01.01.2018 tarihinden sonraki dönemler için kullanılma zorunluluğu getirilmiştir. KGK standardı TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı ismiyle 09.09.2016 tarihinde yayımlanmıştır. Bu çalışma genel itibari ile hasılat kavramının karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığının sağlanması için yayımlanan “TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı” hasılat ölçümü ile daha önce yayımlanan TMS 11 ve TMS 18 ile karşılaştırılarak incelenmiştir.

1.1 Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, finansal raporlamada önemli bir yere sahip olan hasılat kaleminin daha önce yayımlanan TMS 11 ve TMS 18 ile karşılaştırılarak, farklılıkları ortaya koymaktır.

1.2 Araştırma Metodolojisi

Bu çalışma için literatür araştırmaları yapılarak, konu ile ilgili kitap, makale, elektronik dergiler, internet kaynakları köşe yazıları, ilgili kanunlar, hakemli dergiler, kurumsal yayınlar, tebliğler ve daha önce bu konularla ilgili yazılmış tezlerden faydalanılarak bu çalışma oluşturulmuştur.

1.3 Ünitelerin Planı

Bu çalışma 5 bölümden oluşmakta olup, ilgili örneklerle gerekli açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır. Birinci bölümde; giriş kısmından oluşmakta olup, çalışma hakkında genel bilgiler açıklanmıştır.

İkinci bölümde; kârın belirlenmesi için işin kesin sonuçlanmasını değil, yapımın ilerlemesi ölçüsünde belirlenmesini öngören, uzun vadeli müşteri isteğine uygun özellikte, yapım sözleşmelerinde kârın belirlenme zamanı ve raporlanmasını kurala bağlamak amacıyla gerçekleştirilen TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı incelenmiş olup, inşaat işleriyle ilgili temel kavramlar, bu sözleşme kapsamı ile ilgili olan işletmeler, standardın neyi amaçladığı ve kapsamından, kar ve zararın gerçekleşme yöntemleri ile sözleşme gelir ve giderleri, maliyetleri, bunların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ile ilgili örnekler verilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde; 09.12.2005 tarihli ve 26018 sayılı Resmi gazetede yayımlanmış olan farklı durumlarda hasılatın ne zaman ve ne ölçüde doğduğunu belirlemeyi amaçlayan TMS 18 Hasılat standardı incelenmiştir. Bu standart, mal satışları; hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Bu bölümde hasılat standardı ile ilgili genel tanımlar, standardın neyi amaçladığı ve kapsamından, hasılatın ölçülmesinden ve ayrıştırılmasından, hasılatın tam olarak ne zaman oluştuğundan, bunların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ile ilgili örnekler verilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde; diğer hasılat standartlarını yürürlükten kaldıran yeni hasılat standardı olan TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı incelenmiştir. TFRS 15 önceki standartlara göre farklı olarak ele alınmış, diğer standartlarda eksik olan konular dahil edilmiş ve hasılatla ilişkin geniş dipnot açıklamalarında bulunulmuştur. TFRS 15 daha önceki standartlar da yer almayan ya da tam açıklanmayan konulara özellikle detaylı olarak yer vermiş ve muhasebeleştirmeye yönelik tek bir yapı oluşturulması öngörülmüştür. Böylece tüm sektörler ve işlemler için tek

standardın yürürlükte olması amaçlanmıştır. Yeni standart sözleşmesiz satış yapan, peşin tahsil edip aynı anda mal veya hizmeti ifa eden firmaları etkilemeyecektir. Uzun dönemli sözleşmeler yapan, vadeli tahsilatların olduğu, birden fazla sorumluluğun olduğu ve bunların yerine getirilmesinin zamana yaygın olduğu müşteri sözleşmelerini çok etkileyecektir. Standart, hasılatın ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirilmesini belirlemek için müşteriyle yapılan sözleşmeye dayalı ve kontrolün transferine odaklanan beş aşamalı bir yapıdan oluşmaktadır. Bu aşamalar; müşteriyle yapılan sözleşmenin tanımlanması, sözleşmedeki ayrı edim (performans) yükümlülüklerinin tanımlanması, işlem fiyatının belirlenmesi, işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması ve her bir edim yükümlülüğünün yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) muhasebeleştirilmesi gerektiği ile ilgili örnekler verilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Beşinci bölümde; ilgili hasılat standartlarının karşılaştırılarak örneklerle açıklanmıştır. Ayrıca KAYİK'ler dışındaki bağımsız denetime tabi tüm işletmelerin kullanacağı, belirli büyüklüğün altındaki işletmelere göre ağır olan tam set TFRS uygulama yükünü hafifletmek amacı ile Büyük İşletmeler için çıkarılan yeni hasılat standardı BOBİ FRS hakkında gerekli açıklama ve örneklere yer verilmiştir.

2.BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİ VE TMS-11 İNŞAAT (YAPIM) SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

2.1. İnşaat İşleriyle İlgili Temel Kavramlar

“İnşaat” kökü Arapça olan bir isimdir ve yapım, yapım işi anlamına gelmektedir (www.tdk.gov.tr).

İnşaat yapı ya da yapı çevresinin, altyapısının, projenin oluşturulma, montaj işlemidir. İnşaat, belli bir bölgedeki bina, altyapı, havaalanı, baraj gibi geniş anlamda yapı veya yapı çevresinin oluşturulma aşamasıdır. İnşaat aslında pek çok işin aynı anda yürütüldüğü bir süreçtir (Çolak, 2010:351).

İnşaat, her durumda bilinen anlamda bina yapımı anlamına gelmemektedir. Bina, yapı inşaatının yalnızca bir alt sınıfını teşkil etmektedir. Toplumların bireysel gündelik ihtiyaçlarının yanında yine toplumsal refahı arttıracak birçok tesis ve tesislendirme inşaatın kapsamında yer alır. Barajlar, su depoları, kanallar, açık ve kapalı su hatları, kaldırım taşları, altyapı, çevre düzenlemeleri (peyzaj), karayolları, demiryolları, havaalanları, meydanlar, parklar, sosyal donatılar gibi insanlığa hizmette kullanılan tesisler belli hizmet dönemleri için inşa edilirler. Birkaç katlı ev, yüksek katlı konut veya iş merkezi inşaatları, endüstriyel inşaatlar, fabrikalar, rafineri, köprü, otoyol inşaatı türleri açısından örneklerdir (Öngören, 2016: 11).

Genel anlamı ile inşaat; arazi veya arsa üzerine işgücü ve malzeme kullanmak suretiyle bir gayrimenkulün yapım sürecine ilişkin faaliyetlerin tümünü içermektedir (Kızılot, 2014: 78).

Diğer bir deyişle İnşaat; mühendislik uygulamaları gerektiren, belirli bir tüketici veya kullanıcının taleplerini karşılamak amacı ile üstlenilen, bina, yol, baraj gibi yapıları konu alan sözleşme veya iş programlarıdır. Malzeme ve emek kullanılarak inşa edilmiş varlıklardır (Usul 2015:1).

Binalar ve binaların eklentileri, duvarlar, köprüler, köprünün mesnetleri, demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri, mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. doktrine göre inşaat ve imalat kavramı içine girmektedir (Kızılot; 2009: 41).

İnşaat kavramı hukuk sistemi içerisinde değişik şekillerde tanımlanmıştır:

3194 Sayılı İmar Kanununda inşaat kavramı yerine yapı kavramının tanımı verilmiştir. Buna göre yapı “karada ve suda daimi ve geçici, resmi veya özel, yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve hareketli tesisler” olarak tanımlanmıştır. 3194 Sayılı İmar Kanununda yapı tanımına ek olarak bina tanımına da yer verilmiştir. Bu kanunda bina “kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme ve dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yönelik yapı” olarak tanımlanmıştır (3194 Sayılı İmar Kanunu).

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu’nda ise yapım kavramı tanımlanmış olup, buna göre yapım; “bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri” şeklinde ifade etmektedir (4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu).

İnşaat sözleşmesine hukuk alanında “eser sözleşmesi” adı verilmektedir. Bunun da sebebi Borçlar Hukuku içinde inşaat sözleşmelerinin bir eser oluşturma, imal etme kapsamında tasnif edilmesidir (Öngören, 2016: 17).

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununun 470. Maddesinde yapılan tanıma göre “Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir (6098 Sayılı Türk Borçlar Kanununun).”

İnşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır (İşkolları Yönetmeliği).

2.1.1. İnşaat Çeşitleri

2.1.1.1. Menkul İnşaatlar

Bu tür inşaatlar sürekli kalmak amacına uygun olmayarak yapılan inşaatlardır. Yapılış amacı kısa sürelidir ve işlevleri bitince ortadan kaldırılır. Ekonomik değeri yoktur ve başkasının arsasına da yapılabilir. Örnek olarak; kulübeler, barakalar, yazlık sinemalar (Usul, 2015:1).

2.1.1.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaatlar

Taşınmaz yapılar ise; insan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa/arazi üzerinde) sürekli kalmak amacıyla meydana getirilen ve ekonomik değer taşıyan yapılardır (Kızılot, 2008:3).

Bu gruba giren inşaatlar, özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenler dolayısıyla üç bölümde toplanabilir.

a) Konutlar: Ev, apartman vb.

b) Ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar: İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri vb.

c) Özel uzmanlık isteyen inşaatlar: Yol, köprü, baraj, liman, havaalanı vb. (Benligiray, 1981: 10).

2.1.1.3. Özel İnşaatlar

Üretmiş olduğu kat, daire veya işyeri gibi ürünleri satmak veya kendi gereksinimini karşılamak amacıyla yapılan inşaatlardır (Usul, 2015:1).

2.1.1.4. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeye bağlı veya sözleşmesiz olarak işin yapılmasını veya malın tesliminin üstlenilmesi olarak tanımlanmaktadır (Kızılot, 2014: 59).

Taahhüt şeklindeki inşaatlarda aşağıdaki unsurların bulunması gerekir:

İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması: İş sahibi ya da ihale makamı olarak nitelendirilen bu kişiler; gerçek kişi olabileceği gibi, tüzel kişi de olabilir.

İşin yapılmasını üstlenen ikinci tarafın bulunması: Bir gerçek ya da tüzel kişiye ait inşaat işini, belirlenen koşullara uygun olarak yapmayı üstlenmiş gerçek veya tüzel kişilerin bulunması gerekir. Müteahhit olarak tanımlanan bu kişiler bu işleri kendi başına yapabilecekleri gibi, konsorsiyum da oluşturabilirler. Teknik bilgi ve beceri isteyen inşaat işlerinde, bu konularda uzmanlaşmış müteahhitler yapım işini üstlenmektedirler. Örnek olarak; alt yapı inşaatları, yol ve köprü inşaatları (Usul, 2015:2).

2.1.2. İnşaat Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler

2.1.2.1. Taahhüt İşletmeleri

Taahhüt şeklindeki özel veya kamu sektörüne yapılan ve genellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işi niteliğinde olan inşaat işlerini gerçekleştiren işletmelerdir. Başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Ancak bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilebilmesi için aşağıda verilen unsurları taşıması gerekmektedir (Şenlik, 2011: 24).

- (a) İşin yapılmasını isteyen bir taraf bulunmalı (inşaat sahibi),
- (b) İşin yapılmasını üstlenen tarafın olmalı (müteahhit),
- (c) Sözleşmeye konu olan inşaat ve onarım işi bulunmalı (inşaat işi) ve
- (d) İnşaat ve onarım işi belli bir parasal bedel karşılığında yapılmalıdır.

Bunlar iş sahibi tarafından daha önceden belirlenmiş alanlara istenilen koşullara uygun olarak iş yapmakla mükellefler (Usul, 2015:2).

2.1.2.2. Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmeleri

İşin mülkiyetinin işi yapana ait olduğu inşaat faaliyetidir. Müteahhit firmanın binadan pay aldığı faaliyet türüdür. Arsanın mülkiyetine göre iki farklı durum ortaya çıkmaktadır.

Birincisi; iktisadi işletme veya gerçek kişinin kendi arsası üzerinde inşaat faaliyetini bizzat kendisinin gerçekleştirmesi,

İkincisi; arsanın mülkiyetinin bir iktisadi işletmeye veya gerçek kişiye ait olması fakat işin yapımını üstlenmeyip müteahhit ile sözleşme yapılması. Uygulama da kat karşılığı veya arsa karşılığı inşaat faaliyeti dediğimiz inşaat faaliyetidir (Çatıkkaş ve Şuekinçi, 2013: 4).

2.1.2.3. Taşeron İşletmeler

Alt işveren, alt işletici gibi isimler ile de anılan genellikle bir işin veya işin bir kısmını gerçekleştirmek ya da işverenin sözleşmesindeki tüm yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla anlaşma imzalayarak üstlenen diğer yüklenicidir. Taşeron genellikle, genel bir projenin parçasında belirli bir görevi yerine getirmek amacıyla müteahhit tarafından kiralanan kişidir ve ücretleri genel yüklenici tarafından projeye sağlanan hizmet karşılığında ödenir (Demir, 2017:34).

Bir inşaatın tamamının yapı müteahhidi tarafından kendi ekipman ve işgücü ile gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, işin işçilik, tesisat, havalandırma gibi belli bir kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen ve bu alanda uzmanlaşmış gerçek veya tüzel kişilere taşeron denilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2010:11).

İşin sorumluluğu ana taahhüt işletmesi olan müteahhitte kalmak koşuluyla inşaat işinin taşeronlara devredilmesinin nedenleri şöyle sıralanabilir (Benligiray, 1981:111).

(a) Alanlarında uzmanlaşmış elemanlara sahip olan taşeronlar inşaat işinin uzmanlık isteyen bölümlerini daha kaliteli ve ekonomik olarak yapabilmektedirler.

(b) İnşaat işinin özel makine ve teçhizat gerektiren bölümleri için makine ve teçhizat satın almak yerine işi taşeron firmaya yaptırmak daha ekonomik olabilmektedir.

(c) İnşaat taahhüt işleri riskli bir faaliyet alanı olduğu ve büyük sermaye gerektirdiği için işin bir kısmının taşeron firmalara devredilmesi hem sermaye yetersizliğini giderir hem de finansal riskin dağıtılmasına olanak sağlar.

2.2. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amaç ve Kapsamı

TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 26.10.2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır (www.kgk.gov.tr).

TMS 11 standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla,

- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sy. RG'de yayımlanan 66 sıra no'lu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sy. RG'de yayımlanan 71 sıra no'lu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sy. RG'de yayımlanan 82 sıra no'lu tebliğ,
- 30.12.2012 tarih ve 28513 Sy. RG'de yayımlanan 5 sıra no'lu tebliğ no'lu Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir (www.kgk.gov.tr).

İnşaat sözleşmeleri; **Bir varlığın veya bir grup varlığın** (tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı) **yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir** (Güler, 2018:112).

Standart, inşaat sözleşmeleri kapsamında oluşan gelir ve maliyetlerin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve 'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak yüklenici işletmelerin muhasebe uygulamasına açıklık getirmeyi amaçlamaktadır (Alagöz, 2009: 5).

Standart, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esasına göre gelir ile maliyetleri gerçekleşen dönemlere dağıtarak finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır (Gökçen ve diğerleri, 2011: 185).

Standardın amacı, inşaat sözleşmelerinde yer alan taahhüt kapsamında gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine nasıl dağıtılacağına açıklanmasıdır (Sağlam ve diğerleri, 2018:723).

Standart uzun vadeli, müşteri isteğine uygun özellikte yapım sözleşmelerinde karın belirlenme zamanı ve raporlanmasını kurala bağlamak amacıyla geliştirilmiş bir standart olarak görülmektedir (Örten ve diğerleri, 2017:124).

TMS 11 Standardı, Türkiye muhasebe standartları kurulu tarafından “İnşaat Sözleşmeleri” şeklinde Türkçe’ye çevrilmiştir. Ancak standart inşaat dışında sözleşmeleri de kapsamaktadır. Bu nedenle, standardın yapım sözleşmeleri şeklinde isimlendirilmesi, standardın kapsamına daha uygun düşer (Örten ve diğerleri, 2017:124).

Standardın kapsamına; müşteri adına ve hesabına yapılan ve bir hesap döneminden daha uzun süren yapım sözleşmeleri girmektedir (TMS 11.3, 11.4).

Standardın amaçları çerçevesinde inşaat sözleşmeleri aşağıdakileri kapsar:

Birincisi; bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik, örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri,

İkincisi; varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler (Sağlam ve diğerleri, 2018:723).

2.2.1. Kârın veya Zararın Gerçekleşme Yöntemleri

2.2.1.1. Tamamlanma Yöntemi

Türkiye’deki cari uygulamada “tamamlanma” yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem gereği, bilgi alıcılarına sunulacak olan finansal tablo (gelir tablosu) dönemi işin **başlangıcı ile bitirilmesini** kapsamaktadır. İş bitine kadar (geçici kabule kadar) gelir tablosunun düzenlenmesi söz konusu olmamaktadır. Bu uygulamanın dönemsellik ilkesine, gerçeğe uygun bilgi vermeye ve muhasebe ilke ve standartlarına uygun olmadığı açıktır. Bu

yönteminin uygulanmasının temel nedeni, tamamlanma aşamaları yöntemine göre **objektif** olmasıdır (Örten ve diğerleri, 2017:126).

Tamamlanma yöntemi, kısa vadeli projeler veya güvenilir tahminler yapmada yetersiz sonuçlar veren ve kendine özgü riskleri kapsayan projeler için uygulanan bir yöntemdir. Bu yöntemin temel özelliği, kâr rakamının, işin tamamı bitirilinceye kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoya alınması, dolayısıyla gelir tablosuna herhangi bir rakamın girmemesidir (Altay ve Sultankhanova, 2016: 91).

Tamamlanmış sözleşme yöntemi; yıllara yaygın inşaat sözleşmesine ait maliyetler, giderler ve gelirler ilgili hesapta toplanır. Kâr veya zarar söz konusu inşaat taahhüt işinin tamamen veya büyük ölçüde bitirilmesi durumunda tespit edilir ve gelir ile maliyetler karşılaştırılarak işin bittiği yılın kârı veya zararı olarak o dönemin vergi beyannamesine dahil edilir (Sağlam ve diğerleri, 2018:727).

2.2.1.2. Tamamlanma Yüzdeleri Yöntemi

Bu yöntemin esası, inşaat taahhüt sözleşmesinde belirlenen işin tamamlanma aşamasına göre, her dönemin sonunda gelir, gider, kâr ve zararın hesaplanması, kaydedilmesi ve gelir tablosunda finansal tablo ilkelerine ve kavramsal çerçeveye uygun olarak bilgi alıcılarına bildirilmesidir (Örten ve diğerleri, 2017:126).

Tamamlanma Yüzdeleri Yönteminde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır (Güler, 2018:114).

Tamamlanma yüzdesinin hesaplanması girdilere dayalı değerlendirme ve çıktılara dayalı değerlendirme olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır.

Girdilere dayalı değerlendirme; sözleşme ile ilişkilendirilebilen katlanılmış maliyetlerin tahmini toplam sözleşme maliyetine oranlanması ile bulunur.

Çıktılara dayalı değerlendirme; sözleşmeye konu olan faaliyetin inceleme

yapılarak, fiziki tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasına dayalı olarak yapılır. İki yönteminde üstün ve zayıf yönleri olmasına karşılık sıklıkla kullanılan yöntem maliyetlere göre hesaplanan tamamlanma yüzdesi yöntemidir (Yılmaz, 2016: 46).

Girdilere dayalı değerlendirme; işle ilgili katılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı. Örneğin; sözleşmede 3 yılda tamamlanması ve 3.000.000 TL ye mal olacağı belirlenen taahhüt işinin 1. Yıl maliyeti 1.000.000 TL ise tamamlanma yüzdesi ilk yıl için $1.000.000/3.000.000=33,3$ olur.

Çıktılara dayalı değerlendirme; yapılan işe ilişkin incelemeler. Örneğin; müşterinin hakediş mühendisinin yapılan işin %20'sinin tamamlandığının tespit ve raporlaması.

Çıktılara dayalı değerlendirme; sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı. Örneğin; 100 birimin inşası için yapılan sözleşmede 25 birimin tamamlanmış 75 birime hiç başlanmamış olmasında tamamlama yüzdesi %25 olur (Sağlam ve diğerleri, 2018:728).

Tamamlanma aşamasının hesaplanmasında gerçekleştirilmiş inşaat maliyetinin esas alınması durumunda, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmamış malzeme maliyetleri ve henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler dahil edilmez (Güler, 2018:114).

TMS-11 inşaat sözleşmesi standardında kâr veya zarar işin bittiği yıl değil her yıl işin tamamlanma düzeyi gerçekleşen maliyetin kalan maliyete oranlanması suretiyle tespit edilir. Tespit edilen tamamlanma yüzdesi sözleşme bedeline oranlanarak cari yılın hasılatı tespit edilir (Çatıkkaş ve Şuekinçi, 2013:144).

Kümülatif Tamamlanma Yüzdesi = Gerçekleşen Kümülatif Maliyet / Gerçekleşen Kümülatif Maliyet + Kalan Tahmini Maliyet

Cari Dönem Geliri =

(Kümülatif Tamamlanma Yüzdesi x Sözleşme Bedeli) - Önceki Dönem(ler) Geliri

Tamamlanmış sözleşme yönteminde muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlılık ilkesine uyulmakta, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde amaç vergiye tabi kazancın belirlenmesi iken tamamlanma yüzdesi yönteminde amaç ticari kârın doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarınca tercih edilen uygulama, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise TFRS ve TMS'lerce tercih edilen uygulamadır (Altın, 2015: 53).

Birçok ülke tamamlanma yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemini belli koşullarda aynı derecede kabul etmemelerine rağmen, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri her iki metodun birlikte uygulanmasını kabul etmiştir. Bu konuda IFRS ile uyumlu olmamasına karşın her iki yöntemin öncüsü olarak ABD, Kanada ve Japonya'da yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanabilmektedir. Ancak İngiltere, Avustralya, Çin ve Yeni Zelanda ülkelerinde muhasebe standartlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmiştir. Ayrıca Almanya'da ise izin verilen tek yöntem tamamlanmış sözleşme yöntemi olarak kullanılmaktadır (Altın, 2015: 53).

Tamamlanmış Sözleşme ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemlerinin Karşılaştırılması:

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak kullanılan tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- (a) Tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyet ve gelirler hukuki bakış açısı ile ele alınarak maliyet ve gelirlerin işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmesi, tamamlanma sonrasında biriken tutarların sonuç hesaplarına aktarılması görüşü benimsenmiştir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise iktisadi bakış açısı ile

değerlendirilerek birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeksizin döneme ait tutarların sonuç hesaplarına aktarılması görüşü benimsenmiştir.

- (b) Tamamlanmış sözleşme yönteminde katı bir ihtiyatlılık ilkesi, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.
- (c) Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergiye tabi kazancın, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise ticari kârın doğru bir şekilde tespitini amaçlamaktadır. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise TFRS, TMS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamalardır.
- (d) Tamamlanmış sözleşme yönteminde hazırlanan mali tablolar bilgi kullanıcıları tarafından yapılabilecek analiz ve değerlendirmeleri engelleyici bir yapıya sahipken, tamamlanmış sözleşme yöntemi bu eksiklikleri ortadan kaldıran bir uygulamadır.
- (e) Belirsizlik ve risklerin düşük olması halinde tamamlanma yüzdesi yöntemi, belirsizlik ve risklerin artması halinde ise “ihtiyatlılık” ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir.
- (f) Tamamlanma sözleşme yöntemi, inşaat maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmasını ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına aktarılmasını sağlamaktadır.
- (g) Tamamlanmış sözleşme yöntemi, inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde genellikle faaliyet sonuçlarının zarar ile neticelenmesi veya düşük düzeyde kârların oluşması nedeniyle ortaklara kâr payı dağıtımını konusunda engeller ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenmesi, kâr dağıtım kararlarının sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlar.
- (h) Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının yarattığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde söz konusu olmamakta, böylece mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

- (i) Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının ortaya çıkardığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde ortadan kalkmakta ve mali tablolar ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır (Uheyad Dergisi, 2015:106-107).

2.2.1.2.1. Sözleşme Türleri

Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir (TMS-11, Md:3).

Bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı arttıkça sözleşme geliri de artar.

Örnek 1: KLM inşaat işletmesinin bir baraj ihale işini 10.000 TL alması ve enflasyonda olabilecek artışların da ihale bedeline ilave edilmesi durumunda sabit fiyatla sözleşme imzalamış demektir (Usul, 2015: 11).

Maliyet artı kâr sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir. Örneğin, maliyet+%20 kâr veya maliyet+100.000 TL kâr şeklinde işin bedeli, satış fiyatı veya ihale bedelinin belirlenmesi söz konusu olabilir (Gökçen ve diğerleri 2011: 186).

Sözleşmeler her iki sözleşme tipinin özelliklerini taşıyan bir karakter de olabilirler. Maliyet artı kâr sözleşmesi şeklinde düzenlenen bir sözleşmede, ayrıca sözleşme bedelinin belirli bir tavanı geçmeyeceği şeklinde hükümler bulunan sözleşmeler bunların örneğidir (Örten ve diğerleri 2017:127).

Maliyet artı kâr yöntemi özellikle işin tamamlanma maliyetinin işe başlamadan saptanmasının mümkün olmadığı hallerde; detaylı maliyet işlemlerinin yapılmasının, projelerin çıkarılmasının beklenemediği acil durumlarda veya maliyetin önemsiz olduğu yüksek kaliteli netice beklenen işlerde yoğun uygulama alanı bulmaktadır (Turut, 2010: 79).

Bu yöntemin müteahhitler tarafından tercih edilmesinin nedenleri; müteahhidin tüm maliyetleri kârlı şekilde karşılandığından, öngörülemeyen veya beklenmeyen risklere karşı müteahhide ciddi anlamda sigorta sağlanmış olmaktadır. Sistemin basit ve maliyet yönteminin kolay olması; minimal bilgi gereksinimine ihtiyaç göstermesi gibi (Turut, 2010: 79).

2.2.1.2.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

“Bu Standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir” (TMS 11, Md.7).

“Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (TMS 11, Md.8).

(a) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması;

(b) Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve

(c) Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi”.

Örnek 1: KLM inşaat işletmesi İç Anadolu ile Karadeniz bölgelerinde otoyol ihalesine girmiş ve ihaleyi almıştır. Yapılan anlaşmaya göre her iki bölgenin arazi koşulları farklı olduğundan işletme her iki bölge içinde farklı fiyat teklif etmiş ve ihale kurumu tarafından kabul edilmiştir (Usul, 2015:9).

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir (TMS 11, Md.9):

(a) Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,

(b) Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması ve

(c) Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

Örnek 2: KLM inşaat işletmesi bir enerji santrali ihalesini almıştır. Yapılan anlaşmaya göre inşaat işletmesi enerji santralinin projelendirmesini ve inşaat işini beraber yapacaktır. Yapılan anlaşma maliyet + kâr usulü olup, işletme projelendirme işinden %40 kâr, inşa işinden ise %20 kâr edecektir. Burada işin bir paket halinde ihalesi söz konusu olduğundan işin birbiriyle ilişkili olup tamamlanmasından ve birbirini izleyen sıra ile yapılma zorunluluğundan dolayı sözleşmeler ayrı ayrı imzalanırsa da tek tip sözleşme kabul edilir (Usul, 2015:9-10).

Bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi, ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (TMS 11, Md.10):

(a) Varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya

(b) Varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi.”

Örnek 3: Yüklenici işletme hastane inşa edecektir. Müşteri, yüklenici işletmeden, sözleşmede müzakere edilen fiyat üzerinden binanın zeminine yüzme havuzu inşa etmesini talep etmektedir. Bu durumda, yüzme havuzunun inşaatı ek bir sözleşme olarak değerlendirilmelidir (Şanlı, 2015: 40).

2.3. Sözleşme Gelir ve Giderleri

2.3.1. Sözleşme Gelirleri

Sözleşme geliri aşağıdakileri kapsamına alır (TMS Md:11.11);

(a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve

(b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden,

(i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve

(ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

Sözleşme geliri temelde hak edişleri kapsar ve hak edişlerin **gerçeğe uygun değeri** ile belirlenir. Sözleşme gelirinin belirlenmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Mali olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sıklıkla gözden geçirilmesi gerekir (Örten ve diğerleri 2017:128).

TFRS'lerin büyük bölümü varlıkların ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleriyle ölçülmesini ve raporlanmasını öngörmektedir.

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında bilgili bir alıcı ile bilgili bir satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (Usul, 2015:9).

Başka bir tanıma göre **gerçeğe uygun değer;**” tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar” şeklinde tanımlanmıştır (www.denetimnet.net).

Gerçeğe uygun değer, piyasa değerine getirme ölçüsünün ötesinde piyasa dışı unsurları da içerdiği gibi diğer taraftan işletmeye özgü değerlere uzanan geniş bir yelpazesi vardır. Varlığın giriş değerini kullanma, çıkış değerini kullanma ve karma yöntem kullanma ile gerçeğe uygun değeri belirlenebilmektedir (Yıldıztekin, 2013:305).

Değişiklik; Sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimattır ve sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir (Gökçen ve diğerleri 2011:187).

Örnek: Toplu Konut İdaresi ile 2.000 konutluk 200 apartman bloğu ve bloklar arasında 100 araçlık 40 açık otoparkın yapılması üzerine sözleşme imzalanması, ancak Toplu Konut İdaresi'nin 40 açık otopark yerine 10 adet, 400 araçlık iki katlı kapalı otopark yapılmasını istemesi (Ağca, 2013:190).

Ek Ödeme Talepleri: Yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dâhil edilmemiş maliyetlerdir (Gökçen ve diğerleri 2011:187).

Örnek: İşletmenin bir belediye ile mevcut bir iş hanının yıkılarak elde edilecek alana kültür merkezi yapılması yönünde sözleşme imzalaması ve bu doğrultuda çalışanları ve ekipmanlarını bir başka şehirden inşaatın yapılacağı şehre getirmesi, ancak belediyenin iş hanının kiracılarını tahliye etme işleminin sözleşmede belirtilen tarihten iki ay sonrasına sarkması (Ağca, 2013:190).

Teşvik Ödemeleri: Belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır (Gökçen ve diğerleri, 2011:187).

Örnek: Bir inşaat taahhüt işletmesinin 24 ayda bitecek bir alışveriş merkezi inşasının erken bitmesi halinde her bir ay için 5.000 TL teşvik alması yönünde bir sözleşme imzalaması ve işin planlanandan 4 ay önce bitirilmesi (Ağca, 2013:190).

Tablo 2.1. Sözleşme Gelirlerinin Hesaplanması

+	Sözleşmede başlangıçta belirlenen esas ücret
+,-	Sözleşmede başlangıçta öngörülmemekle birlikte, sonradan öngörülebilir ve halen durumlara uygun şekilde ilaveler veya indirimler(eskalasyon ve teşvik primleri dahil)
+	Başlangıçta belirlenmemiş olmakla birlikte, işi yaptıranın daha sonraki isteklerine uygun şekilde yapılan ilave işler nedeniyle kazanılan gelirler
+	Sözleşmeye uygun şekilde yapılan tahsilatları geçici olarak değerlendirilmesinden doğan gelirler(artık ve hurda satışları, alınan avans veya hak edişin bankalarda geçici olarak değerlendirilmesi)
=	Sözleşme Geliri

Kaynak: (Badem ve Tosun, 2014: 45-46)

Tablo 2.2. Ek Ödeme Taleplerinin Durumu

Ek Ödeme Talebi	Sözleşme Geliri Olarak Kabul Edilir mi?
Müşterinin sözleşmede yapılan tasarım özelliği ile ilgili 5.000 TL maliyetli değişikliklerini kabul etmesi.	Evet. TMS 11'in 13 üncü paragrafındaki gerekler yerine gelmektedir. Sözleşme geliri olarak dahil edilecektir.
Hava şartlarındaki olumsuzluktan dolayı işin süresinden 3 ay gecikme söz konusudur. Bu durum 3.000 TL maliyete yol açmıştır. Bu maliyet artışının işverence büyük olasılıkla kabul edilmeyeceği öngörüsü vardır.	Hayır. Müşterinin kabul etmeme olasılığından dolayı bu maliyet artışı sözleşme gelirine dahil edilmez. Söz konusu maliyet sözleşme hala kârlı ise "yapılmakta olan işler" hesabında takip edilmeli ve beklenen kâr oranı bu nispette düşürülmelidir. Eğer bu maliyet dolayısıyla tüm sözleşme zararlı sonuçlanıyorsa maliyet derhal ilgili yılın zararına yazılır. (Standardın 36 ncı paragrafına uygun olarak)
Öngörülemeyen durumlar dolayısıyla müşteri istekleri ek maliyete yol açmıştır. Bu maliyetlerin müşteriden talep edilmesiyle ilgili müzakereler henüz başlangıç aşamasındadır.	Hayır. Müzakereler müşterinin onayının muhtemel olacağı bir aşamaya gelmediği için yüklenici söz konusu maliyet sözleşme hala kârlı ise "yapılmakta olan işler" hesabında takip etmeli ve beklenen kâr oranı bu nispette düşürülmelidir.
Müşteri kendisinden kaynaklı gecikmeler dolayısıyla 2.000 TL tutarlı ek ödeme talebini büyük olasılıkla kabul edecek görülmektedir.	Evet. Standardın 14 üncü paragrafındaki tüm şartlar sağlanmaktadır. Söz konusu ek ödeme talebi sözleşme geliri tutarına dahil edilebilir.

Kaynak: (Karaca ve Misket, 2014:176-177)

Kısaca sözleşme geliri belirtmek gerekirse;

(SG) = Başlangıç Sözleşme Bedeli+/- (Varsa) Değişiklikler+(Varsa) Ek Ödeme Talepleri+(Varsa) Teşvik Ödemeleri (Ağca,2013:190).

2.3.2. Sözleşme Giderleri (Maliyetleri)

Sözleşme maliyetleri; bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetlerdir (Gökçen ve diğerleri 2011:187).

Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur:

- (a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- (b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve
- (c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler (TMS 11, Md.16).

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar:

- (a) Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri,
- (b) İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri,
- (c) İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı,
- (d) Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri,
- (e) Tesis ve makine kiralama maliyetleri,
- (f) Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,
- (g) Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve,
- (h) Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Bu maliyetler; sözleşme gelirine dahil edilmemiş, örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arazi gelirlerle azaltılabilir (TMS 11, Md.17).

Örnek: inşaat işini alan işletme inşaat yapacağı arsa üzerindeki çelik binayı yıkmış ve yıkım sonucu çıkan hurdaları satmış olabilir. Bu durumda, hurda satışından elde edilen gelir bu maliyetlerden düşülerek, maliyetlerin rakamsal olarak etkisi azaltılabilir (Usul, 2015: 39).

Örnek: Taşeronlara yaptırılacak işler de bu grupta ele alınmalıdır. Sözleşme maliyetleri, sözleşme gelirlerine dâhil edilmemiş olmak şartı ile arta kalan malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arazi gelirler ile azaltılabilir. Ancak burada arazi gelire ne şekilde muamele yapılacağına iyi karar vermek gerekir. Örneğin müşteriden alınan bir avans işletme tarafından bir bankada faiz geliri elde etmek için kullanılabilir. Bu durumda elde edilen faiz gelirin arazi bir gelir olarak maliyetlerden çıkarılması ya da sözleşme gelirine eklenmesi söz konusu olacaktır. Ancak özün önceliği ilkesinden hareket edildiğinde, bir inşaat taahhüt işletmesi elde ettiği hak edişleri sürekli olarak bu şekilde değerlendiriyor ise elde edilen faiz geliri arazi bir gelir olarak değerlendirilmemeli, dolayısıyla maliyeti azaltan bir unsur olarak görülmemelidir. Öte yandan böylesi bir faiz gelirin sözleşme kapsamında ele alınması da tartışmaya açıktır (Altın, 2015: 64-65).

Sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içerir:

(a) Sigorta,

(b) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve,

(c) İnşaat genel giderleri.

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatçı çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir (TMS 11, Md.18).

Dolaylı giderlerin dağıtımında (diğer işlerde de kullanılan makinelerin ve tesislerin amortisman giderleri, finansman giderleri, müşteri tarafından

kabul edilmesi şartıyla, araştırma-geliştirme giderleri, genel yönetim giderleri payları gibi) makul ve sistematik yöntemler bulunarak kullanılır. Dağıtımlarda aynı zamanda yapılan diğer inşaat veya yapım işlerine de yapılan harcamalar bir dağıtım ölçüsü olabilir (Örten ve diğerleri, 2017:130).

Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdakileri içerir:

- (a) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri,
- (b) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri,
- (c) Satış maliyetleri,
- (d) Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı (TMS 11, Md.20).

Sözleşme Hükümlerine Göre Özellikle Müşteriye Yüklenilecek Olan Diğer Maliyetler

Bu tür maliyetler, sözleşmenin şartlarına göre müşteriden talep edilebilecek maliyetlerdir.

Örnek, bir kooperatif inşaatında 300 konut yapılacaktır. Sözleşmeye göre konutlarda yüzme havuzu, jakuzi, sauna bulunmayacaktır. Kooperatiften bazı üyeler, belirtilenlerin de yapılmasını istemekte ve bunlar için yükleniciye ek ödemede bulunmaya katlanmaya razı olmaktadır. Bu durumda, yüklenicinin bu ek talepleri gerçekleştirmesi halinde, katlanacağı harcamaları inşaat maliyetleri ile ilişkilendirmeksizin müşteriye yansıtması gerekecektir (Şanlı, 2015: 44).

Tablo 2.3. Sözleşme Maliyetleri

+	Yapım işine direkt giderler (makine, işçilik, sadece yapım işinde kullanılan makinelerin amortisman giderleri, vergi, tesis ve makine kirası, nakliye, proje, mimari, kontrol, banka, sigorta giderleri, diğer şantiye giderleri gibi)
+	Dolaylı giderler (sigorta, birden fazla sözleşmeyle ilişkili tasarım, teknik hizmet maliyetleri, genel makine ve tesis kullanım bedelleri, amortismanları)
+	Müşteri tarafından kabul edilmiş veya sözleşmeyle belirlenmiş olması durumunda genel yönetim giderlerinden ve araştırma geliştirme giderlerinden uygun paylar (maliyet + kâr yönteminde)
+	Muhasebe politikası olarak benimsenmiş olması kaydıyla TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına uygun şekilde finansman giderleri
+	Tamamlanma tarihinden belirli bir süre geçerli olmak üzere verilen tahmini garanti maliyetleri, garanti kapsamında taahhüt edilen tahmini büyük onarım maliyetleri
=	Sözleşme Maliyeti

Kaynak: (Badem ve Tosun, 2014: 46)

2.4. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

International Accounting Standards Board (IASB) tarafından “Construction Contracts” olarak adlandırılan ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından da “İnşaat Sözleşmeleri” olarak yayımlanmış bulunan 11 numaralı standardın yapımının genellikle uzun süreye yayılması ve yapının başkasına ait olması nedenlerine bağlı olarak “**müşteri adına ve**

hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri” girmekte ve sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’ de belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri esas alınmaktadır (Demiroğlu ve diğerleri, 2011: 118).

TMS -11, md.22’de bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, kazancın tespitinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılacaktır. Bu yöntem tamamlanmış sözleşme yönteminin aksine, işin bitimini beklemeden, yıllara yaygın inşaat işinden beklenen gelir ile tamamlanma seviyesine göre katlanılan maliyetler eşleştirilerek, kazanç her hesap döneminin sonunda tespit edilmektedir. Bu yöntem hasılat ve maliyetlerin işin bitirildiği tek döneme kayıt edilmesinin yerine ait oldukları dönemlere yayılmasını öngörmektedir. “Güvenilir biçimde öngörülebilmeden kasıt, sözleşme gelirlerin güvenilir biçimde tespit edilebilir olması ve işin bitiminde elde edilebilecek olması ve işin tamamlanması aşamasının bilanço gününde tespit edilebilir olmasıdır (Yıldıztekin, 2013:305)”.

2.4.1. Sonucun Güvenilir Tahmin Edilmesi Durumunda

İşletme aşağıdakileri içeren bir inşaat sözleşmesi yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir:

- (a) Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırımı bağlanmış hakları,
- (b) Alışveriş konusu bedeller,
- (c) Ödeme şekil ve koşulları (Sağlam ve diğerleri, 2018:730).

Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçiminde tahmin edilemediği anlamına gelmez (Sağlam ve diğerleri, 2018:730).

Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesinin kriterleri, sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kâr sözleşmeleri için ayrı belirlenmiştir.

Sabit Fiyatlı Sözleşmeler:

- (a) Toplam sözleşme geliri güvenilir biçimde ölçülebilmeli yani gelir tutarı hesaplanabilmelidir. Yani tutarı hesaplanabilmelidir.
- (b) Hesaplanan bu tutarın işletme tarafından nakden veya hesaba tahsil edilebilir olduğunda şüphe olmamalıdır.
- (c) İşin tamamen bitirilmesine kadar doğacak ek maliyetlerin, başka bir bakış açısıyla da sözleşmenin toplam maliyeti ve inşaatın tamamlanma yüzdesi güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmelidir.
- (d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminler ile karşılaştırılabilir olması (Örten ve diğerleri, 2017:130).

Maliyet Artı Kâr Sözleşmeleri:

(a) Hesaplanan gelir tutarının işletme tarafından nakden veya hesaba tahsil edilebilir olduğundan şüphe olmamalıdır.

(b) Sözleşmenin toplam maliyetlerinin, müşterinin bu maliyetlerinin tamamını kabul edip, etmediğinden bağımsız olarak hesaplanabilmesi gereklidir.

Sabit fiyatlı sözleşmelerde, sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesinde en önemli kriter tamamlanma derecesinin hesaplanabilmesidir. Maliyet artı kâr sözleşmelerinde ise, böyle bir kriter yoktur. Çünkü, sözleşmeye göre gerçekleşen maliyet üzerinden belirlenmektedir (Örten ve diğerleri, 2017:131).

Örnek:

Götürü inşaat geliri	2.500 TL
Gerçekleşen fiili gider	200 TL
Toplam maliyet	2.000 TL
Tamamlanma oranı	% 10

$$(200/2000)=10$$

a) İnşaat Geliri (2.500 TL *%10)	250 TL
b) İnşaat Gideri	<u>(200)TL</u>
c) İnşaat Kârı	50 TL

Maliyet artı kâr sözleşmelerinde de yukarıdaki durumun olmamasının nedeni, bu sözleşmelerde temelde sözleşmeye göre belirlenen ve gerçekleşen maliyetin belirli bir oranı veya sabit bir ücret alınacak olmasıdır. Örneğin, sözleşme koşullarına göre belirlenen maliyet 500 TL kâr da %10 olarak belirlenmişse, sözleşme kârı (500 TL*%10) 50 TL olur (Örten ve diğerleri, 2017:131-132).

Görüldüğü gibi kâr, işin bitiminde değil, tamamlanma derecesine göre, her dönem hesaplanmaktadır (Örten ve diğerleri, 2017:132).

2.4.2. Sonucun Güvenilir Tahmin Edilmemesi Durumunda

Bir inşaat sözleşmesinin başlangıç aşamasında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir (Sağlam ve diğerleri, 2018:730).

Sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilmemesi durumunda sözleşme gelir ve giderlerinin kayda alınmasında Tamamlanma Yüzdesi yöntemi kullanılmaz. Bu durumda “*sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir*” ve “*sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır*” (Ağca, 2007:267).

Örnek: Müşteri sözleşmede belirtilen tarihte ödemesi gereken tutarı ödemediği. İşletme müşterinin ciddi bir finansal kriz içerisinde olduğunu ve ödemenin yapılmasının mümkün görünmediğine karar vermiştir (Ağca, 2007:267-268).

İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilmezse;

- (a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı (yapılan giderlerin müşteriden tahsil edilmesi muhtemel olan kısmı) kadar gelir kaydedilir,
- (b) Sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır,
- (c) Sözleşme ile ilgili olarak meydana gelmesi muhtemel olan zararlar ortaya çıktığı dönemde gider kaydedilir (Örten ve diğerleri, 2017:132).

Katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir yazılır. Yani, defterde mevcut olan inşaat maliyetinden, müşteriden tahsil edilebilecek olan kısmı kadar gelir yazılır, yapılacak bu kayıta henüz tahsil edilmemiş olan kısım ise aktifte alacak olarak gösterilir. Yapılmış giderlerin tahsilatında sorun yoksa gelir ve giderler eşitlenmiş olur bakiyesi alacak yazılır (Güler, 2018:130).

Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden kâr tahakkuk ettirilmez (TMS-11 Md:33).

Müşteriden geri kazanılabileme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler:

- (a) Geçerliliği konusunda ciddi kuşklar bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar,
- (b) Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,
- (c) İstimlâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar,
- (d) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar; veya,
- (e) Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan, veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar (TMS-11 Md:33).

Dönemin inşaat maliyeti ile birlikte, pazarlama, genel yönetim giderleri ve hakediş bedelleri gibi dönemin tim gelir ve giderleri kâr zarar hesabına gönderilir. Genel kural budur (Güler, 2018:131).

Sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin olarak gelir ve giderler, bir inşaat sözleşmesi sonucunun güvenilir biçimde ölçülebildiği durumlarda uygulanan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilir. Yani, inşaatın tamamlanma aşaması esas alınarak gelir ve giderler finansal tablolara yansıtılır (Güler, 2018:131-132).

Örnek: KLM inşaat işletmesi bir otoyol ihalesi almıştır. Otoyol denizin doldurulmasıyla yapılacaktır. İnşaat süresi kesin olarak belirlenemediği için gelir tam olarak ölçülememektedir. Ancak uzun vadede de olsa gelirin tahsil

edilmesinde şimdilik bir sorun görülmemektedir. İnşaat işletmesinin dönem sonuna kadar yapmış olduğu maliyet 5.000 TL'dir. İhale makamına göre işletmenin alacağı hak ediş 3.000 TL'dir. Bu durumda işletmenin maliyeti gelir olarak kaydedilecek, kâr tahakkuku yapılmayacaktır.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	5.000-	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.		5.000-
Yapılan giderin maliyete aktarılması		
381 YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ. BEDELLERİ	3.000-	
186 HAKEDİŞE BAĞ. İŞLERDEN GEL. TAH.	2.000-	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		5.000-
Hesapların kapatılması		

(Usul, 2015: 21).

2.4.3. Tahminlerdeki Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar). Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır (TMS 11, Md:38).

2.4.4. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

İnşaat sözleşmesinden dolayı bir zarar beklentisi varsa sözleşme maliyetinin, sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı, zarar beklentisinin olduğu an, doğrudan (karşılık ayrılması suretiyle) gider yazılır. Böyle bir durumda zarar aşağıdakilerden bağımsız olarak tespit edilir:

- (a) İnşaata başlanıp, başlanılmamasının,
- (b) İnşaatin tamamlanma aşamasının veya

(c) Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın tek sözleşme olarak nitelendirilmesinin ve bunun sonucu olarak diğer inşaatlardan kâr beklentisinin hiçbir önemi yoktur (Güler, 2018:130).

Örneğin, yüklenici işletme, denize sıfır konumda olan bir kayalığın üzerine otel inşa edecektir. Söz konusu inşaatla ilgili teçhizat ve malzemeleri kiralamış, inşaatla çalışacak personeli de işe almıştır. Fakat yüklenici inşaatın yapılacağı alana gittiğinde, kayalığın denize düşmüş olduğunu görmüştür. Müşteri, sözleşme fiyatını değiştirmeksizin otel inşası için yeni bir yer önermektedir. Müşterinin önerisi zararı azaltsa da tamamen ortadan kaldırmamaktadır. O nedenle ortaya çıkan bu zarar 36. madde uyarınca doğrudan gelir tablosuna alınmalıdır. Bir başka örnek ise grev nedeniyle yüklenici firmanın işi geç tamamlamasını ve bu yüzden de ceza ödemek durumunda kalmasını gösterebilir (Şanlı, 2015: 52).

Muhasebeleştirilecek zarar şu şekilde hesaplanır:

Beklenen Zarar = (Sözleşme bedeli- (O tarihe kadar katlanılan maliyetler + işin bitirilmesi için gereken maliyetler))

Kayda Alınacak Zarar = Toplam beklenen zarar + Daha önce kayda alınmış tüm kârlar (Ağca, 2007:269).

Örnek: KLM inşaat işletmesi bir kooperatifin inşaat işini almış ve inşaatla başlamıştır. Ancak, bir süre sonra inşaat işinin yapıldığı bölgede oluşan doğal afet nedeniyle binaların çoğu kullanılmaz hale gelmiştir. Kooperatif yönetimi harap haldeki binaların yenilenmesini istemekte ve bunun için ek bir ödeme yapmayacaklarını inşaatı yapan işletme yönetimine bildirmişlerdir. İşletme yönetiminin doğal afetten doğan zararın tahminen 10.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİD. VE ZARARLAR	10.000-
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.	10.000-
Yapılan giderin direkt olarak zarara aktarılması	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.	10.000-
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.000-
Hesapların kapatılması	

(Usul, 2015: 47)

2.5. Muhasebeleştirmede ve Raporlamada Kullanılacak Hesaplar

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, muhasebeleştirme ve raporlama işleminde aşağıdaki hesaplar kullanılarak işlemler yapılabilir:

600 Yurtiçi Satışlar (İnşaat Tamamlama Gelirleri)

621-622 İnşaat Maliyetleri

120 Müşterilerden Alacaklar

170-180 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar

350-360 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Hak ediş Borçları

600 Yurtiçi Satışlar (İnşaat Tamamlama Gelirleri) hesabında yıllara yaygın bir inşaat taahhüt işinde tamamlanan veya ilerleyen işin sözleşmeye göre karşılığının kaydedildiği hesaptır.

120 Müşterilerden Alacaklar hesabında ise faturaya bağlanıp henüz tahsil edilmeyen gelirler gösterilir.

170-180 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar hesabında inşaat işinden gerçekleştirildiği halde karşı taraftan istenmemiş işlerin karşılığı olmaktadır.

350-360 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Hak ediş Borçları hesabı tamamlanan işten daha fazla tutarda tahsil edilen hak ediş bedelleri gösterilmiş olmaktadır (Örten ve diğerleri, 2017:134-135).

2.6. Açıklamalar ve Uygulama Örnekleri

Finansal tabloların dipnotlarında “Uygulanan Değerleme İlkeleri/Muhasebe Politikaları” açıklamalarının varsa bu standarda göre yapılan uygulamalar kısaca özetlenir (Örten ve diğerleri, 2017:138).

Bir yüklenici işletme aşağıdaki hususları açıklar:

(a) Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı,

(b) Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirin saptanmasında kullanılan yöntemler ve,

(c) Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler (TMS 11 Md:39).

Bilanço dipnotlarında ise özellikle birden fazla inşaat taahhüt işi söz konusu ise, devam eden işlere ilişkin birikimli maliyetler ve bilançoya alınan rakamların açıklaması bir liste halinde verilir. Gelir tablosu hesaplarında yine değişik devam eden işler veya tamamlanan taahhütler varsa her birinin gelir ve gider rakamları açıklanır (Örten ve diğerleri, 2017:138).

Bir işletme raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdakilerden her birini açıklamak durumundadır:

(a) Raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı

(b) Alınan avansların tutarı ve

(c) Hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları (TMS 11 Md:40).

Hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hak ediş tutarlarıdır.

Hak edişler müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır.

Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır (TMS 11 Md:41).

Yapımı devam eden tüm işler için bilançoya tek bir bakiye geçer. Bilançonun aktifinde veya pasifinde net bir tutara yer verilir. Tutar aktifte ise; Devam eden işlerin toplam maliyetine kârların eklenmesinden sonra bulunan tutardan, bu kısım için alınan hak edişlerin toplamı düşüldükten sonra kalan kısımır.

Tutar pasifte ise; Devam eden işlerin toplam maliyetinden varsa kârların ilavesi, zararların indiriminden sonra kalan kısma göre fazla tahsil edilen tutardır. Peşin tahsil edilmiş, ileride yapımı tamamlanacak işlerdir (Örten ve diğerleri, 2017:138).

UYGULAMA ÖRNEKLERİ

1. Direkt İlişkili Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

İnşaatın bitimine kadar oluşan ve oluşukça sözleşmeye yüklenebilen maliyetlerdir.

(a) Direkt İlk madde ve Malzemelerin Muhasebeleştirilmesi:

Örnek: XWM inşaat taahhüt işletmesi Y şantiyesindeki inşaat işi için 10.000 TL çimento, 3.000 TL çakıl, 15.000 TL tutarında demir almıştır. Alınan bu mala karşılık 3 aylık çek ciro edilmiştir. Dönem sonunda 2.000 TL çimento, 10.000 TL demirin tüketilmediği görülmüştür. (KDV oranı %18).

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	12.000.-
150.00.001 Çimento	10.000.-
150.00.002 Demir	2.000.-
740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.	12.000.-
740.00.001 Çimento	2.000.-
740.00.003 Demir	10.000.-
Kullanılmayan Malzemelerin Stoklara Devri	

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	16.000.-
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	16.000.-
741.00.001 Çimento	8.000.-
741.00.002 Çakıl	3.000.-
741.00.003 Demir	5.000.-
Giderlerin Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılması	

741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	16.000.-
741.00.001 Çimento	8.000.-
741.00.002 Çakıl	3.000.-
741.00.003 Demir	5.000.-
740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.	16.000.-
740.00.001 Çimento	8.000.-
740.00.002 Çakıl	3.000.-
740.00.003 Demir	5.000.-
Yansıtma Hesaplarının İlgili Maliyet Hesaplarıyla Kapatılması	

(Usul, 2015: 41-42)

(b) İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi:

Örnek: KLM inşaat taahhüt işletmesi F inşaat şantiyesinde yapılmakta olan sıva inşaatı için 10 adet işçi çalıştırmaktadır. İşçiler 30 gün çalışmışlar 8.370 TL hak etmişlerdir. Yapılan kesintiler aşağıdaki gibidir;

Sosyal Güvenlik Kesintisi	Gelir Vergisi Kesintisi	Damga Vergisi Kesintisi	İşsizlik Fonu Kesintisi	Kesintiler Toplamı	Ele Geçen Net Ücret	Sosyal Güvenlik Payı	İşsizlik Fonu Payı
1.172.-	470.-	52.-	84.-	1.778.-	6.592.-	1.632.-	167.-

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	10.169.-
740.00.10.Direkt İşçilik	8.370.-
740.00.20.Sos. Güv. İşv. Payı	1.632.-
740.00.30.İşs. Fonu İşv. Payı	167.-
335. PERSONELE BORÇLAR HS.	6.592.-
361.ÖDENECEK GELİR VERGİSİ	522.-
361.10. Gelir Vergisi	470.-
361.20. Damga Vergisi	52.-
365.ÖDENECEK SOS.GV.KES.	3.055.-
365.10. S.G.Kes.İşçi Payı	1.172.-
365.20. S.G.Kes. İşveren	1.632.-
365.30. İşs.Fonu İşçi Payı	84.-
365.40. İşs.Fonu İşçi Payı	167.-
İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	10.169.-
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	10.169.-
İşçilik Giderlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	

741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	10.169.-
740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.	10.169.-
740.00.10.Direkt İşçilik	8.370.-
740.00.20. Sos. Güv.İşv.Payı	1.632.-
740.00.30.İşs. Fonu İşv.Payı	167.-
Hesapların Karşılaştırılarak Kapatılması	

(Usul, 2015: 42-43)

(c) Amortisman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi:

İnşaat alanında uygulanan bir varlık amortismanına tabi tutulurken hurda değerinin düşülmesi gerekmektedir.

Örnek: KLM inşaat taahhüt işletmesi şantiyede kullanmak üzere 30.000 TL bedelle bir iş aracı satın almıştır. Aracın ekonomik ömrü 10 yıl olup, hurda değeri 5.000 TL olarak saptanmıştır. (Doğrudan amortisman yöntemi kullanılmaktadır).

Yıllık amortisman tutarı = $(30.000-5.000)/10 = 2.500$ TL

740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.	2.500.-
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	2.500.-
Amortisman Kaydı	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	2.500.-
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	2.500.-
Maliyetin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	

741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	2.500.-
740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.	2.500.-
Hesapların Kapatılması	

(Usul, 2015: 44)

2. Sözleşmeyle İlişki Kurulabilen ve Yüklenebilen Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre işle ilişkisi kurulabilen ve maliyete yüklenebilen giderler maliyetlere tutarlı bir şekilde makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Bu giderlere örnek olarak;

- (a) Sigorta giderleri,
- (b) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,
- (c) İnşaat genel giderleri,

Bu maliyetler ilişki kurulabiliyorsa, inşaatla ilişkisi oranında maliyete atılır. İlişki kurulamıyorsa direkt sonuç hesaplarına atılır.

Örnek 1: KLM inşaat taahhüt işletmesinde mali müşavir olarak çalışan bay A, günlük mesaisinin 1/3'ünü şantiyede puantaj yaparak geçirmekte, 2/3'nüde yönetim bürosunda çalışmaktadır. Bay A aylık olarak 3.000 TL ücret almaktadır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.000.-
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.000.-
100 KASA HESABI	3.000.-
Bay A'nın Ücret Kaydı	

(Usul, 2015: 45)

3. İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi:

Örnek : KLM inşaat taahhüt işletmesi bir kooperatif işletmesinin yapım işini üstlenmiştir. Kooperatif yönetimi inşaat işletmesinden sözleşme dışı olarak havuz yapmasını istemiş, havuz bedelinin kooperatif tarafından karşılanacağını taahhüt etmiştir. İnşaat işletmesi bu isteği kabul etmiştir. İnşaat tamamlanmış ve inşaat maliyetinin 20.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu maliyetlerden 5.000 TL kısmı havuz yapımına aittir.

126 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	5.000.-	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	15.000.-	
		741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS. 20.000.-
İlgili Giderlerin Kaydı		

741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	20.000.-	
		740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS. 20.000.-
Hesapların Kapatılması		

(Usul, 2015: 45-46)

4. Cari Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi:

Standarda göre inşaat işletmesi herhangi bir nedenle bir maliyete katlanmış ancak katlanılan maliyetle ilgili inşaatın yapımı bir sonraki döneme bırakılmışsa, inşaat işletmesi bu işle ilgili yapmış olduğu maliyeti cari dönemin giderine kaydedemez, aktifleştirir.

Örnek: KLM inşaat taahhüt işletmesi bu dönemde yapmayı planladığı bir inşaat işi için 10.000 TL tutarında gider yapmış ve yapılan bu giderleri 740 nolu hesaba kaydetmiştir. Ancak, çeşitli nedenlerden dolayı bu inşaat işinin yapımı bir sonraki döneme sarkmıştır.

182 ÖNCE DEN YAPILAN İNŞAAT TAAH. İŞLERİ 10.000.-

740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.

10.000.-

İlgili Giderlerin Maliyetten Çıkarılıp, Aktifleştirilmesinin Kaydı

(Usul, 2015: 46-47)

5. Hak edişlerin Muhasebeleştirilmesi:

Örnek 1: KLM inşaat taahhüt işletmesi M inşaat işini 20.000 TL bedelle almıştır. Tahmini maliyet 15.000 TL'dir. Hak ediş düzenlenene kadar yapılan maliyetler 4.500 TL'dir. İnşaat işine ait 5.000 TL hak ediş düzenlemiş, iş sahibi tarafından da yasal kesintiler yapıldıktan sonra ödeme gerçekleşmiştir.

Tamamlanma Düzeyi $4.500/15.000=0,30$

Gelir $20.000*0,30=6.000$ TL

Hak ediş 5.000 TL

Fark $6.000-5.000=1.000$ TL

Kesintilerin Hesaplanması

Hakediş		5.000.-
KDV	$5.000*0,18$	900.-
Toplam		5.900.-
Gelir Vergisi Kesintisi	$5.000*0,03$	150.-
Damga Vergisi Kesintisi	$5.000*0,007,5$	38.-
Ele Geçen Tutar		5.712.-

100 KASA HESABI	5.712.-	
186 HAKEDİŞE BAĞ. İŞ. GEL. TAH.	1.000.-	
293 PEŞİN ÖDEN. VERGİ FON HS.	150.-	
740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.	38.-	
381 YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAK. BEDEL.	6.000.-	
391 HESAPLANAN KDV HES.	900.-	
Alınan Hakedişlerin Kaydı		

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.500.-	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	4.500.-	
Maliyetin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması		

(Usul, 2015: 61-62)

741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	4.500.-	
740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.	4.500.-	
Hesapların Kapatılması		

690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KÂRI/ZARARI	4.500.-	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.500.-	
Maliyetin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması		

381 YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAK. BEDEL.	6.000.-	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HES.	6.000.-	
Hak edişlerin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması		

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HES.	6.000.-
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KÂRI/ZARARI 6.000.-	
Gelir Hesaplarının Kapatılması	

691 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KÂRI	
YASAL VERGİ GİDERİ	300.-
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	300.-
Ertelenmiş Vergi Varlığının Muhasebe Kaydı	

Ertelenmiş Vergi Borcu = Kâr*Kurumlar Vergisi Oranı

1.500*0,20=300 TL

(Usul, 2015: 62)

Örnek 2: KLM inşaat taahhüt işletmesi yukarıdaki inşaat işini tamamlamış, ihaleyi yapan kurum geçici olarak yapılan işin kabulünü onaylamıştır. KLM işletmesi ihalenin alacağı olan 15.000 TL için hak ediş düzenlemiştir.

Kesintilerin Hesaplanması

Hakediş		15.000.-
KDV	15.000*0,18	2.700.-
Toplam		17.700.-
Gelir Vergisi Kesintisi	15.000*0,03	450.-
Damga Vergisi Kesintisi	15.000*0,007,5	113.-
Ele Geçen Net Tutar		17.137.-

102 BANKA HESABI	17.137.-
293 PEŞİN ÖDEN. VERGİ FON HS.	450.-
740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.	113.-
381 YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAK. BEDEL.	15.000.-
391 HESAPLANAN KDV HES.	2.700.-
Alınan Hak edişlerin Kaydı	

381 YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAK. BEDEL.	15.000.-
186 HAKEDİŞE BAĞ. İŞL. GELEN TAH.	1.000.-
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HES.	14.000.-
Hesapların Kapatılması	

(Usul, 2015: 62-63)

Hakediş Bedelinin Döviz Cinsinden Tahakkuku ve Banka Hesabına Geçmesi:

Örnek: İşletme 2015 yılında inşaat sözleşmesi ile döviz cinsinden bedelle iki takvim yılında bitirmek üzere fabrika binaları yapacaktır. Sözleşme dolar karşılığı yapılmıştır. İhale bedeli 100.000 dolar, 1.hakediş 20.000 dolar hesaplanmıştır.1 dolar=1,60 TL

$$20.000 * 1,60 = 32.000 \text{ TL}$$

120 ALICILAR HS.	36.800.-
293 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.	960.-
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	32.000.-
391 HESAPLANAN KDV HS.	5.760.-
Hakediş Tahakkuk Kaydı	

30.11.2015 tarihinde 20.000 dolar banka hesabına ödenmiştir. 1 dolar 1,70 TL
20.000*1,70=34.000 TL

102 BANKA HS.	34.000,00
120 ALICILAR HS.	32.000,00
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	1.694,91
391 HESAPLANAN KDV HS.	305,09
Hakediş Tahsilat Kaydı	

(Sağlam ve diğerleri, 2018:751-752)

UYGULAMA

Filiz İnşaat A.Ş. imzalamış olduğu inşaat sözleşmesinin bilgileri aşağıdaki gibidir:

Başlangıç Tarihi : Ocak 2015

Bitiş Tarihi : Haziran 2017

Tahmini Sözleşme Geliri :150.000.000 TL

Tahmini Sözleşme Maliyeti :120.000.000 TL

Filiz İnşaat A.Ş 'nin öngörülen İnşaat harcamaları yıllar itibariyle KDV hariç;

1.Yıl :60.000.000 TL

2.Yıl :40.000.000 TL

3.Yıl :20.000.000 TL

İnşaat işinin tamamlanma oranları ve tahmini gelirleri;

Yıllar	Harcama Tutarı	Tamamlanma Oranı	Tahmini Gelir
1.Yıl	60.000.000	%50	75.000.000(a)
2.Yıl	36.000.000	%30	45.000.000(b)
3.Yıl	24.000.000	%20	30.000.000(c)
Toplam	120.000.000	%100	150.000.000

1.Yıl gelir gider hesaplaması ve muhasebe kayıtları;

Tamamlanma Oranı: 60.000.000/120.000.000=%50

Gelir :150.000.000*%50=75.000.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	60.000.000	
320 SATICILAR HS.		60.000.000
İnşaat Harcamaları Kaydı		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	60.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.		60.000.000
İnşaat Maliyetleri Gelir Tablosuna Yansıtma Kaydı		
186 HAKEDİŞE BAĞ. İŞ. GEL. TAH. HS.	75.000.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		75.000.000
Hasılat Kaydı		
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	60.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		60.000.000
İnşaat Harcamaları Yansıtma Kaydı		

2.Yıl gelir gider hesaplaması ve muhasebe kayıtları;

Tamamlanma Oranı: 36.000.000/120.000.000=%30

Gelir :150.000.000*%30=45.000.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	36.000.000	
320 SATICILAR HS.		36.000.000
İnşaat Harcamaları Kaydı		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	36.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.		36.000.000
İnşaat Maliyetleri Gelir Tablosuna Yansıtma Kaydı		

186 HAKEDİŞE BAĞ. İŞ. GEL. TAH. HS.	45.000.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		45.000.000
Hasılat Kaydı		
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	36.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		36.000.000
İnşaat Harcamaları Yansıtma Kaydı		

3.Yıl gelir gider hesaplaması ve muhasebe kayıtları;

Tamamlanma Oranı: $24.000.000/120.000.000=\%20$

Gelir : $150.000.000*\%20=30.000.000$ TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	24.000.000	
320 SATICILAR HS.		24.000.000
İnşaat Harcamaları Kaydı		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	24.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.		24.000.000
İnşaat Maliyetleri Gelir Tablosuna Yansıtma Kaydı		
186 HAKEDİŞE BAĞ. İŞ. GEL. TAH. HS.	30.000.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		30.000.000
Hasılat Kaydı		
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	24.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		24.000.000
İnşaat Harcamaları Yansıtma Kaydı		

Yıllar itibariye bilanço ve gelir tablosu hesapları

Hesap	1.Yıl	2.Yıl	3.Yıl	Toplam
186 HAK. BAĞ.İŞL.GELİR TAHAK.HES.	75.000.000	120.000.000	150.000.000	150.000.000
600 YURTIÇI SAT. HS.	75.000.000	45.000.000	30.000.000	150.000.000
622 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.	60.000.000	36.000.000	24.000.000	120.000.000
KÂR (ZARAR)	15.000.000	9.000.000	6.000.000	30.000.000

Yukarıda verilen örnekte 2. Yıl maliyetlerde değişiklik olması halinde;
Maliyetler 2.yılın sonunda tekrar gözden geçirilmiş 10.000.000 TL 'lik artış
olmuş, tahmini gelirden değişiklik olmamıştır.

2.Yılın ve 3.Yılın maliyetleri

	Değişiklik Öncesi	Değişiklik Sonrası	Değişim
2.Yıl	36.000.000	19.500.000	-16.500.000
3.Yıl	24.000.000	50.500.000	26.500.000
Toplam	60.000.000	70.000.000	10.000.000

2.Yıl gelir gider hesaplaması ve muhasebe kayıtları;

Tamamlanma Oranı: $19.500.000/130.000.000=15\%$

Gelir : $150.000.000*15\%=22.500.000$ TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	19.500.000	
320 SATICILAR HS.		19.500.000
İnşaat Harcamaları Kaydı		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	19.500.000	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.		19.500.000
İnşaat Maliyetleri Gelir Tablosuna Yansıtma Kaydı		
186 HAKEDİŞE BAĞ. İŞ. GEL. TAH. HS.	22.500.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		22.500.000
Hasılat Kaydı		
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.	19.500.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		19.500.000
İnşaat Harcamaları Yansıtma Kaydı		

“Sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar)”.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ileriye dönük olarak finansal tablolara yansıtılır. Cari dönemin hasılatı, cari dönemdeki tamamlanma oranı ölçüsünde (%15) olacaktır. Önceki dönemde fazla yazılan hasılat cari dönemin hasılatını eksilterek yazılmadan bugüne kadar gelir tahakkuku yapılmış olan inşaat alacaklarında değer düzeltmesi olarak finansal tablolara alınmalıdır.

Kümülatif Tamamlanma Oranı:(60.000.000+19.500.000)/130.000.000
=%61,15

Kümülatif Gelir Tahakkuku:150.000.000*%61,15=91.725.000 TL

Kümülatif Tamamlanma Oranı %61,15

Kümülatif Gelir Tahakkuku 91.725.000

Bugüne Kadar Kaydedilen 97.500.000

Önceki Dönem (75.000.000)

Cari Dönem (22.500.000)

Fazla Yazılan Tahakkuk 5.775.000

Muhasebe Kaydı:

657 GERÇEĞE UYGUN DEĞ. AZALIŞ ZARAR. HS. 5.775.000
186 HAKEDİŞE BAĞ. İŞ. GEL. TAH. HS. 5.775.000

Fazla Yazılan Gelir Tah. Düzeltme Kaydı

3.Yıl gelir gider hesaplaması ve muhasebe kayıtları;

Tamamlanma Oranı: 50.500.000/130.000.000=%38,85

Gelir :150.000.000*%38,85=58.275.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 50.500.000
320 SATICILAR HS. 50.500.000

İnşaat Harcamaları Kaydı

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 50.500.000
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS. 50.500.000

İnşaat Maliyetleri Gelir Tablosuna Yansıtma Kaydı

186 HAKEDİŞE BAĞ.İŞ.GEL.TAH.HS. 58.275.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS. 58.275.000

Hasılat Kaydı

741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS.HS.	50.500.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	50.500.000
İnşaat Harcamaları Yansıtma Kaydı	

Yıllar itibariye bilanço ve gelir tablosu hesapları

Hesap	1.Yıl	2.Yıl	3.Yıl	Toplam
186 HAK.BAĞ.İŞL.GELİR TAHAK.HES.	75.000.000	91.725.000	150.000.000	150.000.000
600 YURTIÇI SAT. HS.	75.000.000	22.500.000	58.275.000	155.775.000
622 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.	60.000.000	19.500.000	50.500.000	130.000.000
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZAR.HS.			-5.775.000	-5.775.000
KÂR(ZARAR)	15.000.000	3.000.000	2.000.000	20.000.000

(Sağlam ve diğerleri, 2018:744-748)

3. BÖLÜM

TMS-18 HASILAT STANDARDI

Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmakla görevli ve yetkili olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, ulusal muhasebe standartlarını belirlerken Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS/UMS), yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS/UFRS) esas aldığından, TMS 18 Hasılat Standardı ile UMS 18 Hasılat Standardı birbiriyle uyumlu bulunmaktadır.

3.1. Standardın Amacı

Bu standardın amacı, olağan işlemler ve olaylar sonucu elde edilen ve hasılat kapsamına giren gelirler ve kârların ne zaman ve ne ölçüde doğduğunu belirlemek ve muhasebeleştirilme yöntemlerini açıklamaktır. Hasılatın en önemli konusu hasılatın ne zaman kazanılmış sayılacağı ve hasılat olarak ne zaman kayda alınacağıdır. Hasılat işletmeye ekonomik faydaların akacağına kesine yakın şekilde belirlendiği ve bunun miktarının yeterli bir şekilde ölçülebilir duruma geldiği zaman kayda alınır (Örten ve diğerleri, 2017:255).

Hasılatın muhasebeleştirilmesi sırasında karşılaşılan en önemli sorun hasılatın ne zaman tanınacağıdır. Hasılat, gelecekte şirkete ekonomik fayda akışının belli olduğu ve bu faydanın tutarının güvenilir bir şekilde belirlenebildiği durumlarda tanınır. Bu standart, bu kriterlere hangi şartlar altında uyulmuş olacağını ve dolayısıyla hasılatın tanınmış olacağını belirler.

3.2. Standardın Kapsamı

Bu standardın uygulama kapsamı mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesi olmak üzere üç başlıkta ele alınmıştır (Kalmış ve Dereköy, 2010:123).

Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın

- (a) Mal satışları
- (b) Hizmet sunumları ve
- (c) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağılanan faiz, isim hakkı ve temettülerin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması aşağıda belirtilen gelir türlerini ortaya çıkarır:

- (a) Faiz – nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler
- (b) İsim Hakları – patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilenler ve
- (c) Temettüler – ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar.

Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu Standart kapsamına dahil değıldir:

- (a) Finansal kiralama sözleşmelerinden
- (b) Öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağılanan temettüler
- (c) “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” kapsamındaki sigorta poliçeleri
- (d) Finansal varlık veya finansal yükümlölüklerin gerçeğe uygun değerindeki değışmeler veya bunların elden çıkarılması
- (e) Diğer dönen varlıkların değerindeki değışmelerden kaynaklanan hasılat
- (f) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değışmelerden kaynaklanan hasılat
- (g) Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınmasından kaynaklanan hasılat
- (h) Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat

3.3. Tanımlar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir.

Hasılat: Ortakların sermaye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır. Hasılat, yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve öz kaynakta artış yaratmazlar. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme öz kaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarlarını da içerir. Hasılat yalnızca komisyon tutarındır (TMS, 2006: 50).

Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan satış, ücret, faiz temettü, lisans ücreti ve kira gibi gelirleridir. Hasılat işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilmelidir (Sağlam ve diğerleri, 2007:555).

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 2006:503,1046).

Gelir; hasılatı da kapsayan ancak ondan daha geniş anlamda kazançları da kapsar.

Kazanç; işletmenin ana faaliyetlerinin ve ortakların katkısı dışında yine öz kaynaklar da artış yaratan faydalardır (Örten ve diğerleri, 2017:256).

3.4. Hasılatın Ölçülmesi

Hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) düşüldükten sonra alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür (Güler, 2018: 86)

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18 Md. 9).

Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (Sağlam ve diğerleri, 2018:167).

Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

- (a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya
- (b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı (TMS 18 Md. 11).

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun

değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır (TMS 18 Md. 12).

Örnek: (A) şirketi buzdolabı üretmektedir. Her 100 buzdolabı alan müşteriye 1 adet hediye etmektedir. (B) şirketi 100 adet buzdolabı aldığından 1 adet hediye yi hak etmiştir. Buzdolaplarının maliyet bedeli 600 TL, satış fiyatı ise KDV hariç 800 TL'dir.

102 BANKALAR	94.400
600 YURTİÇİ SATIŞLAR(800*100)	80.000
391 HES. KDV (80.000*0,18)	14.400
(A) Şirketinin (B) şirketine yaptığı satışlar	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ(-)	60.600
152MAMULLER	60.600
(A) Şirketi SMM (600*101=60.600)	

Hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (Güler, 2018: 86).

Örnek: Finansal tablolarını aylık düzenleyen bir işletme 01.03.2018 tarihinde peşin satış fiyatı 1.200 TL olan malı 6 ay vadeli 1.560 TL'den KDV hariç satılıyor. KDV bedeli müşteriden peşin tahsil ediliyor.

100 KASA HS.	280,80	
120 ALICILAR HS.	1.560,00	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.	1.200,00
	391 HESAPLANAN KDV HS.	280,80
	380 GELECEK AYLARA AİT	360,00
	GELİRLER HS.	

veya

100 KASA HS.	280,80	
120 ALICILAR HS.	1.560,00	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.	1.200,00
	391 HESAPLANAN KDV HS.	280,80
	124 ERTELENMİŞ GELİR HS.	360,00

Söz konusu kayıta hasılat satışın peşin değeridir. Peşin satış değeri ile vadeli satış tutarı arasındaki fark ise faiz geliridir.

Yukarıdaki işlemde 360 TL tutarında vade farkı henüz kazanılmamış bir gelir olduğu için dönemsellik kavramı gereği ilgili dönemlerde gelire aktarılmak üzere “380 Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabına veya Tek Düzen Hesap Planında açılması durumunda “Ertelenmiş Gelir veya Kazanılmamış Gelir” hesabına kaydedilir.

Vade farkının “Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabında izlenmesi durumunda bu hesabın tanımının değişmesi gerekmektedir. Çünkü “Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde “izleyen aylara ait olmak üzere peşin tahsil edilen gelirlerin kaydedildiği hesaptır” şeklinde tanımlanmaktadır.

Dönemsellik kavramı gereği, faiz geliri ilgili döneme yansıtılır.

Vade farkının Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabında izlenmesi durumunda,

380 GEL. AYLARA AİT GELİR HS.	60		
		642 FAİZ GELİRLERİ HS.	60

Vade farkının Ertelenmiş Gelir Hesabında izlenmesi durumunda,

124 ERTELENMİŞ GELİRLER HS.	60		
		642 FAİZ GELİRLERİ HS.	60

(Sağlam ve diğerleri, 2007:565-566).

3.5. İşlemin Ayrıştırılması

Bu Standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır.

Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir (TMS 18 Md. 13).

3.6. Hasılatın Doğuşu

Aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde TMS 18 standardı uygulanmaktadır. Söz konusu bu işlem ve olaylar aşağıdaki gibidir (TMS 18, Md. 1):

- Mal satışları,
- Hizmet sunumları,
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Mal Satışları

Mal satışı satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan malların satışını ifade eder (Güler, 2018:75).

Mal Satışları satılmak üzere elde edilmiş ticari mallar, ürettiği mamuller ve bunlara ek olarak satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içermektedir (Sağlam ve diğerleri, 2007:557).

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır (TMS 18 Md. 14).

- (a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
- (b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- (c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- (d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;
- (e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi

3.6.1. İşletmenin Malların Sahipliği ile İlgili Önemli Risk ve Getirileri Alıcıya Devretmiş Olması

Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir (TMS 18 Md. 15).

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır (TMS 18 Md. 16):

- (a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması;
- (b) Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması;
- (c) Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;
- (d) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili

önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır (Sağlam ve diğerleri, 2018:168-169).

Örnek: Philips elektrikli traş makinalarında 60 gün koşulsuz iade garantisi vermektedir. Bu durumda Philips'in satışı ne zaman gerçekleşecektir.

Philips yetersiz performansa karşı bir garanti vermektedir. Bu bakımdan risk ve getiri değeri yapılmamıştır. Ancak, burada riskin düzeyi önemlidir. Sahiplikle ilgili risk düzeyi düşükse, yani geçmiş deneyimler bu tür satışlarda sadece % 2'lik bir dönüş olduğunu göstermekte ise satış 60 günlük süre sonunda değil satış anında gerçekleşmiş olur. Ancak burada Philips'in %2'lik iadeye ilişkin maliyet için karşılık ayırması gereklidir (Örten ve diğerleri, 2017:276).

3.6.2. İşletmenin Satılan Mallar Üzerinde Etkin Bir Kontrolü veya Sahipliğin Genel Olarak Gerektirdiği Şekilde Bir Yönetim Etkinliğini Sürdürmemesi

İşletmenin satmış olduğu mallar üzerinde kontrol gücünün kalmaması, hak iddia edebilecek durumda olmaması gerekir (Elmas, 2014: 82). Satılan mallara ilişkin yönetsel kararların alınamaması risk ve getirilerin devrinin bir göstergesidir (Örten ve diğerleri,2017:276).

Örnek: İşletmenin normal garanti kapsamı dışında ancak kullanıldığında ya da monte edildiğinde ortaya çıkan performans noksanlığından kaynaklanan bir yükümlülük söz konusu ise; malı satın alan açısından, kullanılabilir veya satılabilir aşamaya gelmişse, gelir olarak kaydı yapılabilir. Aksi halde bu işlemler tamamlanıncaya kadar gelir kaydı yapılamaz.

Örnek: Alıcının malları satıcı adına yüklendiği konsinye satışlarda gelir, alıcının malları üçüncü kişilere sattığı an kaydedilir (Sağlam ve diğerleri,

2007:560-561).

3.6.3. Hasılat Tutarının Güvenilir Biçimde Ölçülebilmesi

Hasılatın kayda alınabilmesi için, tutarın güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekir. Normal koşullarda bir satış işlemi gerçekleştiğinde satış bedeli olduğu için hasılat doğmuş sayılır. Gelecekte hasılat yaratacağı tahmin edilen işlemler ise, gerçekleşinceye kadar hasılat olarak kayda alınmaz. Örneğin işletmenin mal siparişi alması anında hasılat doğmuş sayılmaz (Elmas, 2014: 82-83).

Yine, işletmenin üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere bir makine satın alması, işletmeye gelecekte hasılat yaratacak bir işlemdir. Ancak bu işlemde elde edilecek hasılat tutarı belirsiz olduğunda, makinenin satın alındığı tarihte hasılat kaydı yapılmayacaktır. Hasılat ancak makine üretime geçip mamul satışı gerçekleştiğinde ortaya çıkacaktır (Elmas, 2014: 82-83).

Hasılat tutarının belirsiz olması durumunda hasılat kayda alınmaz. Belli bir şartın gerçekleşmesine bağlanan satışlar güvenilir olarak ölçülemez.

Örnek: A inşaat A.Ş. toplu konut imalatı faaliyetinde bulunmaktadır. A inşaat A.Ş. Toplu Konut İdaresinin açtığı ihaleyi kazanması durumunda, PVC pencerelerin temini için Pen A.Ş. ile anlaşmıştır.

Pen A.Ş. hasılatı A.Ş. nin ihaleye kazanmasına bağlandığı, için herhangi bir hasılat kaydı yapamaz (Örten ve diğerleri, 2017:276).

3.6.4. İşletmeye İlişkin Ekonomik Yararların İşletmece Elde Edilmesinin Muhtemel Olması

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılmaya veya bir belirsizlik ortadan kaldırılmaya kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili

otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18 Md. 18).

3.6.5. İşletmeye İlişkin Yüklenilen veya Yüklenilecek Olan Maliyetlerin Güvenilir Bir Biçimde Ölçülebilmesi

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dahil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (TMS 18 Md: 19).

Hasılatın kayıtlara alınabilmesi için, işleme ilişkin yüklenilen ve yüklenilecek olan maliyetler güvenilir bir biçimde ölçülebilmelidir. Satış sırasında maliyetin ölçülmesi mümkün değilse maliyet belirlenene kadar gelir ertelenmelidir. Bazı durumlarda satış ile birlikte satışın maliyeti belirlenemeyebilir. Özellikle montajı ve kurulumu uzun süren ve ortaya çıkacak maliyetlerin önceden belirlenemediği durumlar gibi. Bu durumda maliyet ortaya çıkana kadar hasılatın muhasebeleştirilmesi ertelenmelidir (Sağlam ve diğerleri, 2007:562).

3.7. Hizmet Sunumu Durumunda Hasılat

Hizmet sunumu üzerinde anlaşmaya varılmış ve sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir (Güler, 2018: 75).

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat tutarı işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18 Md. 20).

Hasılatın bu yönteme göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performans hakkında yararlı bilgiler sağlar. İnşa sözleşmelerinde de hasılat bu esasa göre muhasebeleştirilir (Güler, 2018: 75).

Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:

- (a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- (b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- (c) Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve
- (d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yönteme göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yönteme göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar. “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı da hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu Standardın hükümlerinin genellikle hizmet sunumu kapsamında hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanması mümkündür (TMS 18 Md. 21).

Hasılat, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi

muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18 Md. 22).

İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya vardıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir:

(a) Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,

(b) Hizmet bedeli,

(c) Ödeme şekli ve koşulları. İşletmede etkin bir dahili finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması da gereklidir.

İşletme, hizmet sunumu devam ederken, verilen hizmete ilişkin hasılat tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir. Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

(a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,

(b) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,

(c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz.

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer

bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.

Örneğin, Kapı, pencere imalatında önemli olan montajın yapılmasıdır. Ancak doğramaların yapılabilmesi için de ölçülerin alınması ve kör kasaların takılması gerekir. Burada önemli olan iş, kapı ve pencerelerin yerlerine montajı olduğundan hasılatın muhasebeleştirilmesi montajın yerine getirilmesine kadar ertelenmektedir.

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır. İşlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz. İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 18 Md. 25-28).

Örnek: A işletmesi temizlik işleri yapmaktadır. B işletmesinin verdiği bir temizlik işini yapmak üzere 1 yıllık sözleşme imzalamıştır. İşin başlama tarihi 01.06.2018 bitiş tarihi: 31.05.2019 dur. İşin bedeli 100.000 TL dir. İşin tahmini maliyeti 70.000 TL dir. Ödemeler 2 ayda bir yapılacaktır. 05.06.2018 tarihinde 50.000 TL avans alınmıştır. Alınan iş için 01.06-31.12.2018 döneminde 40.000 TL masraf yapılmıştır.

102 BANKALAR	50.000
	340 ALINAN SİPARİŞ AVANS. 50.000
Alınan Avans Kaydı	

Yapılan Harcamalar : 40.000 TL
Yapılacak Tahmini Toplam Harcama: 70.000 TL
Tamamlanma Düzeyi : $40.000/70.000=57\%$
Kayda Alınması Gereken Hasılat. : $100.000*57\%=57.000$ TL

120 ALICILAR	7.000
340 ALINAN SİPARİŞ AVANS.	50.000
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR 57.000
Dönem sonu kaydı	

(Güler, 2018: 81-82)

3.8. Faiz, İsim Hakları ve Temettüleri Doğru Zamanı ve Muhasebeleştirilmesi

Faiz gelirleri, nakit veya nakit benzerlerinin kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.

İsim hakkı gelirleri, patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.

Kâr payı (Temettü) gelirleri, ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârları ifade eder.

Diğer taraftan, üçüncü kişiler adına tahsil edilen tutarlar hasılat olarak değerlendirilmez. Bu kapsamda, örneğin, katma değer vergisi hasılat olarak kayda alınmaz. Benzer şekilde acente ilişkilerinde acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat sadece komisyon tutarıdır (Güler, 2018: 75).

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda 30 uncu Paragrafı esas alınarak muhasebeleştirilir (TMS 18 Md. 29):

(a) İşleme ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve

(b) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır (TMS 18 Md. 30):

(a) Faiz, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının 9 uncu ve UR5–UR8 Paragraflarında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;

(b) İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve

(c) Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18 Md. 32).

Faiz gelirlerinin muhasebeleştirilmesi:

Örnek: İşletme, 07.04.2018 tarihinde, 31.12.2018 vadeli, nominal bedeli 2.000 TL olan Kamu Kesimi Tahvilini işlemiş faizi ile birlikte 2.100 TL ye almıştır. 31.12.2018 tarihinde alınacak faiz ise 400 TL dir.

112 KAMU KESİMİ TAHVİL SEN. VE BONO. HS.	2.100	
	102 BANKALAR	2.100
Tahvil satın alma kaydı		
102 BANKALAR	400	
	112 KAMU KESİMİ TAHVİL SEN. VE BONO. HS	100
	642 FAİZ GELİRLERİ	300
Dönem sonu faiz kaydı		

(Güler, 2018: 84)

İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir. Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18 Md. 33-34).

Özetle, Tahakkuk esasına göre ve dönemsellik ilkesine uygun olarak sözleşme hükümleri doğrultusunda kayıt yapılır (Güler, 2018: 84).

İsim haklarının muhasebeleştirilmesi:

Örnek: A işletmesi Türkiye 'de faaliyet gösteren zincir mağazalara sahip dünya çapında isim yapmış bir markadır. Türkiye' de B işletmesine markasını kullanmasına izin vermiş ve 20 yıllık bir sözleşme yapmıştır. Sözleşme gereği 20 yıllık bedel 200.000 TL olup peşin olarak tahsil edilecektir.

102 BANKALAR	200.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	10.000
	481 GELECEK YILLARA AİT GELİR.	190.000

(Güler, 2018: 84)

Kâr payları, hissedarların tahsil etme hakları oluştuğunda gelir kayda alınır. Tahsil etme hakkının ortaya çıkması için, şirketlerin yetkili organlarınınca temettü dağıtımını ile ilgili karar alınması ve bu kararda temettü dağıtımına başlanacağı tarihin belirlenmiş olması gerekir. Temettü dağıtımına başlanacağı tarihte tahsil etme hakkı ortaya çıkar (Güler, 2018: 85).

Gelire dahil edilmiş bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik ortaya çıktığında, bu tutar tahakkuk ettirilmiş gelirin düzeltilmesi yerine ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık yolu ile gider yazılır (Sağlam ve diğerleri, 2007:563).

Kâr paylarının (temettü) muhasebeleştirilmesi:

Örnek: İşletme, A anonim şirketinin iştirakidir. A A.Ş. 25.03.2018 tarihinde genel kurul yapmış, temettü dağıtım kararı almış ve ödemelerin ise 01.06.2018-31.07.2018 tarihleri arasında yapılması kararlaştırılmıştır. İşletmenin alması gereken temettü payı 50.000 TL'dir.

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR 50.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	50.000
Tahsil etme hakkının ortaya çıkması	
102 BANKALAR	50.000
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	50.000

(Güler, 2018: 85)

3.9. Hasılat Standardı Kapsamında Açıklanacak Bilgiler

İşletme tarafından aşağıdaki hususlar açıklanır (TMS 18 Md. 35):

(a) Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları;

(b) Aşağıdakilerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hasılat sınıfı tutarı:

(i) Mal satışları

(ii) Hizmet sunumları;

(iii) Faiz;

(iv) İsim hakları;

(v) Temettüleri ve

(c) Her bir önemli hasılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı.

İşletmeler koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı hükümlerine göre açıklar. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar; garanti maliyetleri, ödeme

talepleri, cezalar veya olası zararlar nedeniyle ortaya çıkabilir (TMS 18 Md. 36).

4. BÖLÜM

TFRS-15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT

Hasılat, bilgi kullanıcıları için işletmenin performans ve potansiyelini değerlendirmede en önemli göstergelerden biridir ve günümüze kadar değişik şekillerde tanımlanmış ve ölçülmüştür (www.aksisdenetim.com).

Dünyada uygulanan farklı finansal raporlama standartlarında, hasılatın ne zaman hangi şartların gerçekleşmesine bağlı olarak kayda alınacağına ilişkin farklı düzenlemeler olması ve zaman içinde yeni satış koşullarının oluşması ancak bu hususların önceden yayınlanmış olan raporlama standartlarında öngörülmemiş olması, uygulamada şirket finansal tablolarının doğruluğunu ve karşılaştırılabilirliğini etkiler hale geldi (Şavlı, 2016: 19).

Finansal Raporlama alanında dünyada iki önemli finansal raporlama standardı ön plana çıkmaktadır: Merkezi Londra'da olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından yayınlanmakta olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS; International Financial Reporting Standards-IFRS) ve Merkezi New York'ta olan Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) tarafından yayınlanmakta olan ABD'de Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (Generally Accepted Accounting Principles in USA-US GAAP). Dünya ticaretindeki gelişmeler iki büyük standart kurulunu ortak çalışmaya zorlamış ve IASB ile FASB'nin 18 Eylül 2002 tarihinde imzaladığı Norwalk anlaşması ile bir uyumlaştırma çalışması başlatılmıştır. Bu anlaşma ile birlikte her iki standart kurulu da birbiriyle uyumlu, ulusal ve uluslararası düzeyde kullanılacak yüksek kalitede standartlar oluşturmak üzere anlaşmışlardır (Şavlı, Mali Çözüm 2016: 20). Her iki kurulun bu standardı yayınlamak için ortak bir projede buluşmasının nedenleri aşağıda sıralanmıştır (Calayoglu ve Yılmaz 2016: 19).

- (a) Mevcut gelir tanıma standardındaki tutarsızlık ve zayıflıkları ortadan kaldırmak,
- (b) Hasılat tanıma sorunlarına karşı daha güçlü ve sağlam bir çerçeve oluşturmak,
- (c) Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, işletmeler, sektörler, karar vericiler ve sermaye piyasaları açısından daha iyi bir karşılaştırılabilirlik sağlamak,
- (d) Finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgiler sağlamak için dipnotlarda sunulan bilgileri nicelik ve nitelik açısından iyileştirmek,
- (e) İşletmenin açıklamak zorunda olduğu çok sayıdaki bilgilerin sayısını azaltmak yoluyla finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek.

(IASB), TFRS 15-Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat (Revenue from Contracts with Customers) standardını ilk bakış için 2008 yılının Aralık ayında çıkarmıştır. En son sürümü ise 2014 yılının Mayıs ayında çıkmıştır. İlk uygulama tarihi olan 2017 yılbaşı tarihi, bir yıl daha ertelenerek 2018 yılbaşından itibaren zorunlu olacağı bildirilmiştir. Standart, daha önceden uygulamaya başlamaya müsaade etmektedir. Ayrıca geriye dönük uygulama olabileceği gibi mevcut sözleşmelere uyarlama şeklinde de olabilir (Calayoğlu ve Yılmaz 2016: 19). Böylece ilk yılın sonunda işletmeler, standardı hep uyguluyormuş gibi yansıtacaktır (Köse ve Çelikay, 2015: 21).

“TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” standardı mevcut standarda göre aşağıdaki konular üzerinde farklılıklar göstermektedir;

- Hasılat ile ilgili konuları meydana geldikleri andan itibaren kapsayan güçlü bir çerçeve oluşturması,
- Sektörler ve sermaye piyasaları arasında karşılaştırılabilirliği arttırması ve
- İşletmenin açıklaması gereken bilgileri çok daha detaylı talep ederek, müşterilerle yapılan sözleşmelerin muhasebeleştirilmesini geliştirmesi amaçlanmaktadır (Köse ve Çelikay, 2015: 21).

4.1. Amaç ve Kapsam

Bu Standardın amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15 Md:1).

Standardın temel amacı, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, transferi konusunda söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtabilecek şekilde, bu mal ve hizmetlerin transferi karşılığında kazanmayı beklediği bedel tutarında muhasebeleştirilmesidir (Aktaş ve Varol, 2017: 31).

Bu Standardın amacı, hak kazanılan hasılatın finansal tablolara yansıtılmasıdır. Bu durum, hasılatın tablolara alınmasında, sözleşme hükümlerinin özen öneme sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Aynı müşteri ile birden çok mal ve hizmet teslimini içeren sözleşmeler yapılabilir. Müşteri ile yapılan her bir sözleşmenin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi esastır. Böylece, her bir sözleşmenin ortaya çıkardığı hak ve yükümlülüklerini ve buna bağlı olarak gelir ve giderleri ortaya koymak amaçlanmaktadır (Örten ve diğerleri 2017:811-812).

TFRS 15 Standardı, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirleyerek, varsa ayrı edim yükümlülüklerini belirlenmesi açısından yenilikler getirmiştir. Standart böylece, hasılatın ilk andan itibaren takibe alınması, gelirlerin karşılaştırabilirliğinin artması, finansal tablo dipnotlarında yatırımcıların gelir hakkında daha iyi bir düzeyde bilgilendirilmesi, dipnotlarda yeterli ölçüde kamunun aydınlatılması, hasılat değerinin güvenilir şekilde ölçülmesine de yenilikler getirmiş olmaktadır (Aktaş ve Varol, 2017: 31).

TFRS 15 genel anlamda işletmelerin, finansal tablo kullanıcılarına hasılatın içeriği, tutarı, zamanlaması, belirsizliği ve müşteri ile olan sözleşmeden direkt olarak doğan nakit akışları konusunda kullanışlı bilgi sağlama yükümlülüğünü taşıdığını belirtmektedir. Bu anlamda hasılat kavramına yeni boyut getirmektedir. Standartta kontrole dayalı yeni bir hasılat muhasebeleştirilmesi modeli oluşturulduğu gözlenmektedir. Bu bağlamda hasılatın kaydedilme esasında değişikliğe gidildiği açıklamalar ışığında belirtilmektedir. Ayrıca finansal tablolarda hasılat ile ilgili yapılması gereken açıklamaların kapsamı genişletilmiştir. Birden fazla gelir unsuruna sahip sözleşmelerle, değişken fiyatlı sözleşmeler, iade hakkı, garanti hakları gibi

unsurları içeren sözleşmelerin muhasebeleştirme esaslarına ilişkin de açıklamalar getirilmiştir (Keskin ve Dinçer, 2015: 222).

Standartta ayrıca müşteri kavramına da bir açıklama getirilmiştir. Buna göre müşteri, bir işletmenin faaliyet alanına ilişkin mal veya hizmetlerini elde etmek amacıyla sözleşme yapmış olan taraftır (Keskin ve Dinçer, 2015: 223).

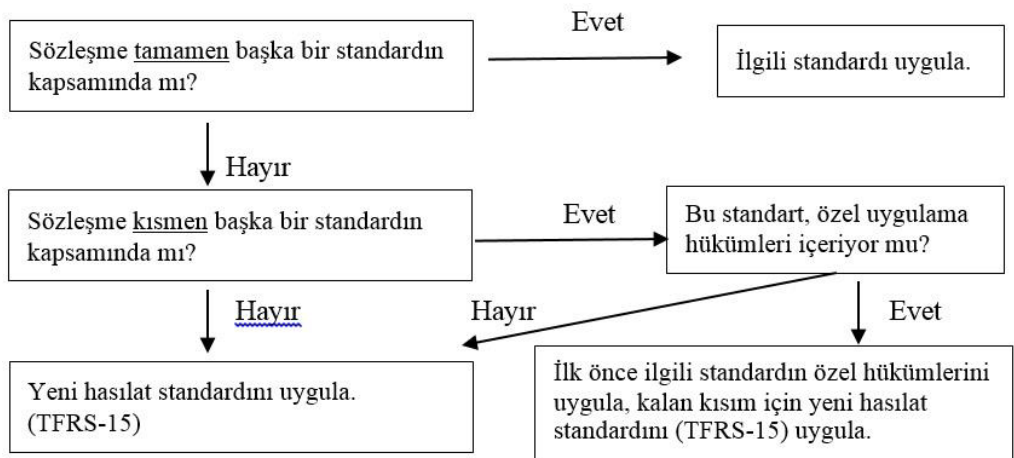
İşletme bu Standartı, aşağıdakiler hariç, müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmelere uygular:

- (a) TMS 17 *Kiralama İşlemleri* kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- (b) TFRS 4 *Sigorta Sözleşmeleri* kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- (c) TFRS 9 *Finansal Araçlar*, TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*, TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*,

TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar* ve TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,

- (e) Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler. Örneğin, bu Standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz (TFRS 15 md:5).

Müşteri ile yapılan bir sözleşmeye tamamen TFRS 15'in uygulanıp uygulanmayacağına karar verebilmek için Şekil 1'deki gibi bir yol izlenebilir.



Şekil 4. 1: Birden Fazla Standardı Kapsayan Müşteri Sözleşmelerine Yaklaşım

Şekil 4. 1'den anlaşılacağı üzere ve TFRS-15'in 7. maddesine göre bir sözleşme başka standartlar tarafından tanımlama, ayırıştırma ve ölçülme hükümleri içerebilir. Bu gibi durumlarda öncelikli olarak ilgili standardın hükümleri uygulanır. Diğer standartların açıklama yapmadığı durumlar için TFRS-15 standardı uygulanmalıdır (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 20).

Yeni standart, sadece ticari mal satışı yapan küçük işletmelerde hasılatın tanınması sürecinde şimdiki standarda göre fazla değişikliğe sebep olmayacaktır. Ancak bu standarttan özellikle etkilenecek sektörler, telekomünikasyon ve bilgi teknolojileri sektörü, gayrimenkul sektörü, perakende sektörü, şarta bağlı, değişken ücretleri ve bedelleri içeren varlık yönetimi, hukuk

ve diğer benzer hizmetleri sağlayan işletmeler olarak sıralanabilir. Örneğin bu standarda göre sözleşmeye bağlı olarak bedelsiz verilen cep telefonlarının pazarlama gideri olarak kaydedilmesi yerine, cep telefonunun bağımsız satış fiyatı üzerinden gelir dağıtımının yapılması gerekmektedir. Diğer bir örnek gayrimenkul sektörüne ilişkin olarak verilebilir. TFRS' ye göre kat satışlarının hangi aşamada gelir olarak kaydedilmesi gerektiği tartışılan bir konudur. Yeni standartla daire satışları ge lirin tanınmasında, tamamlanma yüzdesi modeli bırakılmakta, onun yerine sözleşme tamamlama modeli uygulanmaktadır. Perakende sektöründe ise iade hakkı, müşteri bağlılık anlaşmaları ve garantilerin muhasebeleştirilmesi değişikliğe uğramaktadır. Ayrıca ertelenmiş ödemeler ve avans ödemeleri, lisans anlaşmaları, iadesi mümkün olmayan ön ödemeler gibi durumlar da bu standarttan etkilenmektedir (Keskin ve Dinçer, 2015: 221).

Yeni standart, alım satım yapan küçük işletmeleri az veya hiç etkilemeyecektir. Eski hasılat kayıtlarına çoğu devam edebilecektir. Bunun yanında, aşağıdaki sektörler oldukça etkilenecektir. Çünkü şimdiki uygulamaları ile TFRS-15'in çizdiği yol arasında oldukça fark vardır. Uzmanların görüşüne göre bu standarttan en çok etkilenecek olan endüstrilerin ortak özelliği uzun vadeli sözleşme yapmalarıdır. Bunun yanında sorumluluklarını zamana dayalı ifa etmeleri ve sözleşmede birden çok

sorumluluğun olması da diğer etkilenme nedenleridir (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 20-21).

Tablo 4. 1. Standarttan En Çok Etkilenecek Sektörler

Sektörler	Basamaklar				
	1	2	3	4	5
Hava-Uzay Ve Savunma	x		x		x
Varlık Yöneticileri			x		
Yapı Ve İnşaat			x		X
Fason Üretim					X
Sağlık Hizmetleri (ABD)	x		x		
Lisans Verenler (Medya, Yaşam Bilimleri, Franchise Veren)	x	x			X
Gayrimenkul	x	x			X
Yazılım		x		x	X
Telekomünikasyon (Mobil Ağlar, Kablo)		x		x	

Kaynak: (Sağlam ve diğerleri, 2018:1221)

TFRS 15'in yürürlüğe girmesiyle birlikte yürürlükten kalkacak olan standart ve yorumlar aşağıdaki gibidir:

- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- TMS 18 Hasılat,
- TFRS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas İşlemleri,
- TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları,
- TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri.

Bu standart 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır.

4.2. Standartta Kullanılan Tanımlar

Sözleşme

Uygulanabilir haklar ve yükümlülükler doğuran iki veya daha fazla taraf arasında imzalanan bir anlaşmadır.

Sözleşme Varlığı

İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığı, sürenin geçmesinden ziyade başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki performansına) bağlanmış bedele ilişkin tahsil hakkıdır.

Sözleşme Yükümlülüğü

İşletmenin müşteriden aldığı bedel karşılığı (veya etmeye hak kazandığı) mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.

Müşteri

İşletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır.

Gelir

Hesap dönemi boyunca işletme ortaklarının yaptığı katkılarla ilgili olanlar haricinde öz kaynakta bir artışa yol açan nakit girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde ekonomik faydalarda meydana gelen artışlardır.

Performans Yükümlülüğü (Yükümlülük)

Müşteri ile yapılan bir sözleşmede yer alan aşağıdakilerden herhangi birinin müşteriye devredilmesine ilişkin taahhüttür:

(a) farklı bir mal veya hizmet (mal veya hizmetler paketi) veya

(b) büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmet.

Tek Başına (Müstakil) Satış Fiyatı (Bir Mal Veya Hizmetin)

İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında talep ettiği fiyattır.

İşlem Fiyatı (Müşteriyle Yapılan Bir Sözleşmeye İlişkin)

İşletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir(Şavlı, 2016: 26).

Tablo 4.2. TFRS 15 Hasılat Tanıma Modeli

1.ADİM	Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması <ul style="list-style-type: none">• Sözleşmenin Tanımlanması• Tahsil Kabiliyeti• Sözleşmelerin Birleştirilmesi• Sözleşme Değişiklikleri
2.ADİM	Sözleşmede Yer Alan Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması <ul style="list-style-type: none">• Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi• Sözleşme Harici Taahhütler• Asıl-Vekil Değerlendirmesi
3.ADİM	İşlem Bedelinin Belirlenmesi <ul style="list-style-type: none">• İşlem Bedelinin Belirlenmesi• Değişken Bedellerin Değerlendirilmesi• Finansman Bileşeninin Değerlendirilmesi
4.ADİM	İşlem Bedelinin Alan Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı <ul style="list-style-type: none">• İşlem Bedelinin Dağıtım Metodu• Çıktı Metodu• Girdi Metodu
5.ADİM	Hasılatın Kaydı <ul style="list-style-type: none">• Edim Yükümlülüğünün Zamana Yayılı Olarak Yerine Getirilmesi• Edim Yükümlülüğünün Belirli Bir Anda Yerine Getirilmesi

Kaynak: (Sağlam ve diğerleri, 2018:1225-1226)

4.2.1. Sözleşmenin Tanımlanması

Sözleşme, taraflarının hak ve yükümlülüklerinin belirlendiği bir anlaşmadır. Sözleşmenin yazılı olması gerekli değildir, sözlü veya ticari uygulamalara uygun başka bir şekilde de olabilir. Gerek işletme içinde ve gerekse sektördeki uygulamalar sözleşme kurallarının temel belirleyicisi olabilir.

Aşağıdaki koşulları tamamen karşılaya bir sözleşme bu standart kapsamında muhasebeleştirilir:

- ✓ Taraflar sözleşmeyi onaylamışlardır.
- ✓ Tarafların devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili hakları tanımlanabilmektedir.
- ✓ Taraflar devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili ödeme koşulları tanımlayabilmektedir.
- ✓ Sözleşme ticari bir unsur taşımaktadır.
- ✓ Hak kazanılacak bedelin tahsil edilmesi muhtemeldir (Örten ve diğerleri, 2017:814).

Yukarıdaki koşulların sağlanamadığı hasılatın tanınması için şu şartlar gerekir;

- ✓ İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşteriye teslim etmiş ve herhangi bir yükümlülüğü kalmamış olup bedelin tamamını veya önemli bir kısmı müşteriden alınmış ve geri iade edilemez niteliktedir,
- ✓ Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması,
İşletme bu şartlar sağlanmadığı sürece tahsil ettiği tutarı hasılat olarak finansal tablolara alamaz.

Örnek: Gayrimenkul satışı yapan bir işletme, 2.000.000 TL değerinde bir binanın satışı için müşteriyle sözleşme yapıyor. Müşteri binayı cafe olarak kullanmak amacındadır. Bu bina, yüksek rekabet koşullarının olduğu bir bölgede yer almakta ve müşterinin de bu alanda çok fazla tecrübesi bulunmamaktadır. Sözleşmenin başlangıcında müşteriden 100.000 TL geri iade edilemez şekilde depozito alınıyor ve geri kalan bedelin %95'ini kapsayan

uzun vadeli bir finansman anlaşması yapılıyor. Sözleşmenin başlangıcında müşteri binanın kontrolünü devralıyor. Böyle bir sözleşmede her ne kadar binanın kontrolü müşteriye devredilmiş olsa da hasılatın belirlenmesi için gerekli olan koşullardan beşinci koşul, yani binanın devri sonucunda elde edilmesi beklenen tutarın tahsil edilebilirliği olası değildir. Çünkü müşterinin gelecekteki ödemeleri restorandan elde edilecek gelire bağlıdır ve bu gelirlerin müşterinin sektördeki deneyiminin az olması ve rekabetin yüksek olmasından dolayı elde edilmesine ilişkin önemli bir risk söz konusudur. Buna göre, sözleşme bedelinin önemli bir kısmının henüz tahsil edilmediği ve sözleşmenin de iptal edilemez nitelikte olmasından dolayı hasılat gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla, müşteriden alınan iade edilemez nitelikteki depozit tutarı bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. Gelecekte tahsil edilecek anapara ve faiz ödemeleri de bedelin tahsil edileceğinin olası olduğu sonucuna ulaşıncaya kadar bir yükümlülük olarak finansal tablolarda durmaya devam eder (www.akisdenetim.com).

Sözleşmenin onaylanmış olması, mutlaka yazılı bir anlaşma olmasını gerektirmez. Taraflar arasındaki sözlü mutabakat veya süregelmekte olan iş ilişkilerindeki teamüller de tarafların bir anlaşmaya vardıklarının teyidi olarak kabul edilmektedir.

İşletmenin her iki tarafın da sözleşmeye konu mal ve hizmetlere ilişkin hak ve yükümlülüklerini belirlemiş olması şartı, daha sonraki aşamalarda bu yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır.

Devredilecek mal ve hizmetlere ilişkin ödeme koşullarının tanımlanması, işlem fiyatının belirlenmesi aşamasında gereklilik arz etmektedir. Bazı durumlarda yıllara sari projelere ilişkin henüz netleşmemiş ilave ödemeler söz konusu olabilir. Bu tarz belirsizlikler, hasılat kaydını engellemekle birlikte, etkisinin nasıl yansıtılacağı standartta sözleşme değişiklikleri olarak ele alınmaktadır.

Sözleşmenin ticari bir değere sahip olması, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutar ve zamanlamasında veya tabi olduğu risklerde bir değişikliğe yol açacak olması anlamına gelmektedir. Bu şart ile aslında ticari bir işlem

niteliği taşımayan takas işlemlerinin veya karşılıklı kesilen faturaların hasılat olarak yansıtılmasının önüne geçilmiş olmaktadır.

Karşılıklı Satış

A işletmesi 100 adet kırmızı kapaklı cep telefonu karşılığında Y işletmesinden 100 adet aynı özelliklere sahip metalik gri kapaklı cep telefonu almıştır. Ürünlerin fiyatları aynı olduğu için transfer için irsaliye ve fatura düzenlenmiş olmasına rağmen herhangi bir ödeme veya tahsilat söz konusu olmamıştır.

Bu işlem dolayısıyla A ve Y işletmelerinin gelecekteki nakit akışlarında hiçbir değişiklik olmayacağı gibi ticari anlamda üstlendikleri riskte de herhangi bir değişiklik olmamıştır. Aynı özelliklere sahip ürünlerin karşılıklı el değiştirmesi söz konusudur. UFRS 15'in sözleşmenin ticari bir değere sahip olması" şartı yerine gelmediği için bu işlem UFRS 15 kapsamında tanımlanan bir hasılat işlemi değildir ve dolayısıyla A ve Y şirketlerinin finansal tablolarına hasılat olarak yansıtılamaz; sadece stok kalemleri arasında bir işlem olarak kalacaktır.

Bu işlemin ticari bir değere sahip olmamasının yanı sıra, aynı özelliklere sahip malların takası zaten standardın kapsamı dışında bırakılmıştır.

Vadeli Satış – Peşin Satın Alma

B işletmesi her bir kolide 50 adet bulunan 100 koli defteri adedi 10,50 TL'den Müşterisi Z'ye 2 ay vadeli olarak satmıştır. Aynı özelliklere sahip defterler söz konusu müşteriden birim fiyatı 10 TL olmak üzere peşin olarak satın alınmıştır.

B işletmesinin kestiği satış faturası karşılığında tahsil edeceği tutar

$$50 \times 100 \times 10,50 = 52.500 \text{ TL}$$

B işletmesinin gelen satın alma faturası karşılığında ödeyeceği tutar

$$50 \times 100 \times 10,00 = 50.000 \text{ TL}$$

$$\text{Aradaki fark} \quad 2.500 \text{ TL}$$

Mal alış satışı gibi görünen bu işlem aslında, b işletmesinin z işletmesine 2 ay vadeli 50.000 TL borç vermesinden ibaret bir finansman

işlemdir. Dolayısıyla, 2.500 TL tutarındaki fark şeklen ticari bir kar gibi görünmekle birlikte, aslında bu işlem bir finansman işlemi olduğu için finansman geliridir. TFRS 15'in "sözleşmenin ticari bir değere sahip olması" şartı yerine gelmediği için bu işlem TFRS 15 kapsamında tanımlanan bir hasılat işlemi değildir ve dönemin finansal tablolarına hasılat olarak yansıtılamaz. 2.500 TL'nin 2 aylık süreye tekabül edecek şekilde faiz geliri olarak yansıtılması gerekmektedir.

Sözleşme Bedelinin Tahsil Edilemeyeceği Öngörülüyorsa

C İşletmesi 600.000 TL'ye inşa ettiği bir binayı X müşterisine 1.000.000 TL'ye uzun vadeli bir ödeme planı ile satmıştır. Müşteri bu binada bir lokanta açmayı planlamaktadır ancak, çevrede bu alanda ciddi bir rekabet yaşanmaktadır ve söz konusu müşteri işletmenin hali hazırda başka bir operasyonu bulunmamaktadır. Müşterinin ödeme planında belirtilen tutarları ödeyememesi durumunda C işletmesi binayı geri alacak, ancak binanın alacağını karşılamaması durumunda ek bir talepte bulunmayacaktır. Sözleşmenin imzalanmasıyla birlikte binanın kullanım hakkı müşteri X'e geçmiştir. Ancak C işletmesinin söz konusu 1.000.000 TL'nin tahsil edilebilirliğine ilişkin değerlendirmesinde ortaya çıkan sonuç, müşteri X'in bu ödemeyi yapma ihtimalinin düşük olduğu yönündedir.

Bu varsayımlar altında TFRS 15'in hasılat kaydedebilme şartlarından "mal ve hizmet karşılığında bir bedel tahsil edilecek olması" şartı sağlanamamış olur. Zira C işletmesi yaptığı değerlendirmede bir bedel tahsil edilmesinin olası olması bir yana, çok düşük olduğu yönündedir.

Dolayısıyla, alınan bir ön ödeme varsa veya ilk aylarda yapılan bir takım tahsilatlar olursa, bu tutarlar alınan avans olarak bilançoda bir yükümlülük olarak yansıtılacaktır. Bu uygulama, işletmenin bu işleme ilişkin bedeli tahsil edebileceğini öngöreceği tarihe veya sözleşmenin fesih edileceği tarihe kadar devam edecektir.

Tahsil Edilecek Tutar Sözleşmede Belirtilen Tutar Değilse

Ç işletmesi, Müşterisine toplam bedeli 1.000.000 TL olan malları satmıştır. Ancak, müşterinin faaliyet gösterdiği bölgede önemli sıkıntılar yaşanmaktadır ve dolayısıyla, müşterinin mal bedelini ödeyememe ihtimali yüksektir. İşletme, bu bölgede işlerin birkaç yıl içinde düzeleceğini, ancak işler düzeldikten sonra bu piyasaya girmenin daha zor olacağını düşündüğü için, müşterisi ile ticari ilişkisini söz konusu tahsilat riskine rağmen şimdiden başlatmasının uygun olacağına karar vermiştir.

İşletme, yaptığı ilave değerlendirmede, 1.000.000 TL tutarında tahsilat yapamayabileceğini, ancak sözleşme bedelinden önemli bir indirimle birlikte 400,000TL tahsil edebileceğini öngörmüştür. Bu durumda, sözleşme bedeli değişken bir nitelik kazanmıştır ve 400.000TL olarak tahmin edilmektedir. Bütün bu veriler ışığı altında, söz konusu sözleşme TFRS 15 kapsamındadır; ancak, hasılat kaydı yapılacak tutar 400.000TL'dir. Süreç içerisinde bu tutarın üzerinde bir tahsilat yapılırsa, ilave tahsilatın yapılacağı kesinleştiği dönemde hasılat olarak kayıtlara yansıtılacaktır (Şavlı 2016:28,29,30).

4.2.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi

TFRS 15 Standardı, çoğu durumda işletmenin müşteriyle yaptığı tek sözleşme için uygulanır. Ancak, bazı durumlarda hasılat tutarı ve hasılatın muhasebeleştirme zamanlaması, işletmenin gerekli şartlarda sözleşmeleri birleştirmesi ve ayrıştırılmasını gerektirebilir.

İşletme, aynı ya da yakın zamanlarda, aynı müşteri ya da aynı müşterinin ilişkili taraflarıyla imzaladığı en az iki sözleşmeyi, aşağıdaki sayılan koşullardan en az birinin karşılanması durumunda, birleştirerek tek sözleşme şeklinde muhasebeleştirir:

- ✓ Tek amaç için bütünlük içinde müzakere: Tek bir ticari amaçla yapılmış sözleşmelerin bir bütün halinde müzakere yapılması,
- ✓ Ödenecek tutarın diğer sözleşmeye bağlanması: İşletmenin müşteriyle yaptığı bir sözleşme karşılığında ödenecek tutarın diğer sözleşmenin tutarına ya da ifasına bağlanması,

- ✓ Tek edim yükümlülüğü oluşturması: Sözleşmenin her birinde ya da tamamının kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim (performans) yükümlülüğü oluşturması (Aktaş ve Varol, 2017: 32).

Tablo 4.3. Sözleşmenin Birleştirilmesi İçin Gerekli Kriterler

Sözleşmeler bir paket halinde tek bir ticari amaçla mı yapıldı?	Evet	Tek bir sözleşme olarak değerlendirilmesi gerekir.
Hayır		
Bir sözleşmenin şartları başka bir fiyat veya performansa mı bağlı?	Evet	
Hayır		
Sözleşmeler tek bir performans yükümlülüğü için mi?	Evet	
Hayır		Ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmesi gerekir.

Kaynak: (Keskin ve Dinçer 2015:225)

Örnek: Z Kitabevi, dünyaca ünlü bir kitabevinin İngilizceye çevrilerek basılması konusunda Wall Press firması ile anlaşmıştır. Kitabın satış fiyatı 100 TL olacak ve 1.000 adet basılacaktır. Kitabın telifi, diğer işlerde ayrı bir sözleşmeye bağlanmıştır. Kitabın ve sunumlarının çevirisi, dizgisi, baskısı ve dağıtımı tamamen Wall Press sorumluluğundadır. Z Kitabevi tim süreci denetleyecek nihai onayı olmadan kitap yayınlanamayacaktır.

Örnekte iki sözleşme bulunmaktadır. Ancak, sözleşmeler birlikte müzakere edilmiştir. Sözleşmelerin doğurduğu yükümlülük tektir. Sözleşme bedelinin elde edilebilmesi için tüm yükümlülüklerin, bir başka ifade ile çevirinin, dizginin, baskının ve tümünün alımın yapılması gereklidir. Örneğin, çeviriden sonra, sözleşmeden cayma ve bedelin istenmesi gibi bir durum söz konusu değildir (Örten ve diğerleri, 2017:815).

4.2.3. Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında veya fiyatında (veya her ikisinde) taraflarca onaylanan değişikliktir. Bazı sektörlerde ve bölgelerde sözleşme değişikliği; değişiklik talimatı, varyasyon veya düzeltme olarak da tanımlanabilmektedir. Sözleşme değişikliği, hukuken icra edilebilir mevcut hak ve yükümlülükleri değiştiren ya da hukuken icra edilebilir yeni hak ve yükümlülükler doğuran değişiklik taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir. Sözleşme değişikliği yazılı, sözlü veya ticari teamüllere uygun başka bir şekilde onaylanabilir. Taraflar sözleşme değişikliğini onaylamamış ise işletme, değişiklik onaylanana kadar bu Standardı mevcut sözleşmeye uygulamaya devam eder (TFRS 15 Md.18).

Burada önemli husus, değişikliklerin ayrı bir sözleşme oluşturup oluşturmadığının belirlenmesidir (Örten ve diğerleri, 2017:815).

a) Ayrı bir sözleşme olması:

Aşağıdaki iki koşulun birlikte sağlanması durumunda sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilir.

- ✓ Birbirinden ayrı olarak tanımlanabilir mal veya hizmetler taahhüdüne ek yapılması nedeniyle sözleşme kapsamı genişlemiştir.
- ✓ Ek mal veya hizmetler taahhüdü nedeniyle sözleşme bedeli uygun tutarda artmıştır.

Ayrı olma, müşteri açısından tek başına kullanımı ve işletme açısından ise ayrı bir taahhüdü ifade eder. Örneğin, bir işletmeye 1 yıl içinde teslim edilecek olan her bir bilgisayar farklı bir malı temsil eder. Ancak, bilgisayarlardan bir bilgisayar laboratuvarı kurulması taahhüdünde, bilgisayarlar ayrı bir mal veya hizmet olarak kabul edilemez.

Fiyat konusu değerlendirmede önemlidir. Fiyat artışının, ek mal veya hizmet taahhüdüne uygun olması gereklidir. Bu uygunluk, yeni bir müşteriye satılması durumunda uygulanacak fiyatı ifade eder. Bu fiyat tekil satış fiyatı bir başka ifade ile diğer mal ve hizmetler dikkate alınmadan uygulanan fiyattır. Ek

sözleşmede, yeni bir müşterin bulmanın maliyetine katlanılmayacağı için, uygun bir iskonto yapılması bu duruma aykırı değildir (Örten ve diğerleri, 2017:815-816).

Örneğin, “işletme benzer mal veya hizmetlerin yeni bir müşteriye satışıyla ilgili katlanacağı maliyetleri karşılamak zorunda olmadığından dolayı, ilave mal veya hizmetin müstakil satış fiyatını müşterisi lehine indirimli olarak ayarlayabilir” (Aktaş ve Varol 2016: 81).

Örnek: D İşletmesi Müşterisi ile 120 adet ürünü tanesi 100 TL’den satmak üzere bir anlaşma imzalamıştır. Ürünlerin 60 tanesi Müşteri’ye gönderildikten sonra, Müşteri ilave 30 adet ürün daha sipariş etmiştir. İlave gelen bu 30 ürün için birim fiyat 95 TL olarak belirlenmiştir. Söz konusu birim fiyat ilave siparişin verildiği gün itibariyle ürünlerin piyasa şartlarında tek başına satış fiyatıdır.

İlk sözleşmeden kalan 60 ürün ile yeni sipariş verilen 30 ürünün birbirinden ayrılabilir nitelikte ürünler olduğu ve ilave 30 ürün için belirlenen fiyatın da bu ürünlerin ayrı bir şekilde satılmasında oluşacak piyasa fiyatı olduğu dikkate alındığında, söz konusu sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilecektir.

Dolayısıyla ilk sözleşmeden kalan 60 ürün 100TL birim fiyat ile Sözleşme değişikliğiyle gelen ilave 30 ürün 95TL birim fiyat ile kayıtlara yansıtılacaktır (Şavlı, 2016:32).

b) Önceki sözleşmenin devamı niteliğinde olması:

Sözleşme değişikliği ayrı bir sözleşme olma koşullarını sağlamıyorsa, önceki sözleşmeden henüz teslim edilmeyen (geri kalan) mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesi önem taşır. Bu mal veya hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, teslim edilenler ile sözleşme değişiklik tarihi itibariyle henüz teslim edilmeyen (önceki sözleşmeden geriye kalan ve yeni sözleşme ile artan) mal veya hizmet arasındaki ilişki değerlendirilir.

- ✓ Eğer bu iki grup mal veya hizmetler ayrı (farklı) ise, kalan edim yükümlülüğüne dağıtılacak bedel, müşterinin önceki ve yeni sözleşme kapsamında taahhüt ettiği tutarların toplamıdır (ister tahsil edilsin, isterse edilmesin). Bir başka ifade ile önceki hasılatla ilişkin bir düzeltme yapılmaz.
- ✓ Eğer bu iki grup mal veya hizmetler ayrı değilse (aynı ise), sözleşme değişikliği önceki sözleşmenin parçasıymış gibi muhasebeleştirilir. Yapılan değişiklik bir hasılat düzeltmesi gibi ele alınır. Bir başka ifade ile eski ve yeni sözleşme tutarları kümülatif olarak değerlendirilir.
- ✓ Eğer bu iki grup mal veya hizmetlerin bir grubu ayrı bir grubu aynı ise; yukarıdaki iki uygulama ürün gruplarına göre uygulanır.

Örnek: Bir havayolu şirketi, 10 adet uçağın alımı için Boeing firması ile adedi 10 milyon TL'den anlaşmıştır. 6 adet uçak teslim alınmıştır. Bu aşamada 5 uçak daha alınması konusunda anlaşılmıştır. Ancak, ilk sözleşmedeki teslim süresinde uçakların alınabilmesi için teslim edilmeyen 11 adet uçağın (6 uçak birinci sözleşme, 5 adet uçak ikinci sözleşme) koltuklarının ile iç ve dış giydirmelerinin yapılmamasına karar verilmiştir. Her bir uçağın bedeli 9 milyon TL olarak belirlenmiştir.

Burada önceki sözleşmenin devamı bir sözleşme vardır. Birinci sözleşme hükümleri yerine getirilmeden ikinci sözleşme ile birinci sözleşmedeki bazı hükümlerde değiştirilmiştir. Teslim edilmeyen ve yeni sipariş verilen uçaklar birbirinden farklıdır. Her bir uçak diğerinden farklı olarak kullanılabilir. Bu bakımdan, Boeing firması 6 adet uçak için elde ettiği hasılatla herhangi bir değişiklik yapmaz. Teslim edilecek 11 adet uçağın hasılatı 99 milyon TL olarak muhasebeleştirilir (Örten ve diğerleri, 2017:816-817).



Şekil 4. 2: Sözleşme Değişikliklerine Yaklaşım

Kaynak: (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 27)

4.2.4. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

TFRS 15 çerçevesinde hasılat kaydı, sözleşme kapsamındaki yükümlülükler tamamlandıkça yapılacaktır. Bir başka deyişle, sözleşme kapsamında müşteriye sunulması beklenen hizmetler yerine getirildikçe ve sözleşme kapsamında tanımlanan mallar müşteriye devredildikçe hasılat kaydı yapılacaktır. Bu nedenle de, sözleşmenin başında tarafların yükümlülüklerinin, özellikle de satış yapan tarafın müşterisine olan performans yükümlülüklerinin belirlenmiş olması önem taşımaktadır (Şavlı, 2016: 35).

Standartta, edim yükümlülüğü, müşteriyle yapılan sözleşmede transferi bir yükümlülük doğuran; ayrı bir mal veya hizmet, bir mal veya hizmet paketi ya da esas olarak birbirinin aynısı olan ve müşteriye aynı şekilde transfer edilen ayrı mal veya hizmetler serisi şeklinde tanımlanmıştır (Köse ve Çelikay 2015: 24). İşletme bu adımda sözleşme kapsamında, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirleyerek, varsa ayrı edim yükümlülüklerini belirler. Bu durumda, sözleşme tutarının bölünerek farklı edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekir (Aktaş ve Varol 2017: 01).

Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini

devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler:

- (a) Farklı bir mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler paketini) ya da
- (b) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini (TFRS 15 Md.22).

Sözleşme kapsamında devir yükümlülüğünün ayrı ayrı belirlenmesi gerekir. Devrin her biri farklı olan mal ve hizmeti içermesi durumunda, her bir mal ve hizmet bir yükümlülüğü oluşturur. Ancak, devir büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan bir seri farklı malın teslimi söz konusu ise, edim yükümlülüğü aşağıdaki iki şartın birlikte sağlanması durumunda aynı devir şekline tabidir.

- ✓ Devir zamana yayılan bir edim yükümlülüğü doğurmaktadır.
- ✓ Edim yükümlülüğünün ifası tek bir ilerleme yöntemi ile ölçülmektedir.

Birinci şart uyarınca, müşteri mallardan teslimle birlikte yararlanmalı, İkinci şarta göre ise, ilerleme aynı yöntemle hesaplanmalıdır. Örneğin, inşaat taahhüt işlerinde verilen hizmet aynıdır. İş yapıldıkça mülkiyeti iş yapana geçmektedir. İnşaat işindeki ilerlemede gerçekleşen maliyetten hareket edilerek teslim edilebilmektedir (Örten ve diğerleri, 818).

4.2.4.1. Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerdeki Taahhütler

Müşteriyle yapılan bir sözleşmede genellikle işletmenin müşteriye devretme taahhüdünde bulunduğu mal veya hizmetler açıkça belirtilir. Bununla birlikte, müşteriyle yapılan bir sözleşmede tanımlanan edim yükümlülükleri sözleşmede açık bir şekilde belirtilen mal veya hizmetlerle sınırlı olmayabilir. Bu nedenle müşteriyle yapılan bir sözleşme, işletmenin ticari teamüllerinde, yayımlanmış politikalarında veya özel beyanlarında yer alan ve sözleşmeye girildiği anda müşteride işletme tarafından mal veya hizmetin kendisine devredileceğine dair geçerli bir beklenti yaratan taahhütleri de kapsayabilir (TFRS 15 Md.24).

Sözleşme kapsamında müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmetler, bunlarla sınırlı olamamakla birlikte, aşağıdaki şekillerde olabilir:

- ✓ İşletme tarafından üretilen malların (mamul) satışı,
- ✓ işletme tarafından satın alınmış malların (ticari mal) perakende satışı,
- ✓ işletme tarafından satın alınmış mal veya hizmetlere ait hakların yeniden satışı (örneğin; bir acentenin uçak biletlerini kendi adına satışı),
- ✓ sözleşme ile belirlenmiş bir görevin yerine getirilmesi,
- ✓ müşterinin istediği şekilde ve istediği zaman sunmak üzere mal veya hizmet sunumun hazır hale getirilmesi (örneğin; bilgisayar yazılımlarında önceden belirlenmemiş bir takım güncellemelere hazır olmak),
- ✓ başka bir taraf adına müşteriye mal veya hizmet sunumuna ilişkin hizmet verilmesi (örneğin; acente faaliyetleri),
- ✓ gelecekte bir müşterinin kendi müşterilerine satabileceği veya sunabileceği mal ve hizmetlere ilişkin hakların verilmesi,
- ✓ müşteri nam ve hesabına bir varlığın inşaatı, imalatı veya geliştirilmesi,
- ✓ lisans verilmesi ve
- ✓ ilave mal veya hizmetlerin temini konusunda alım hakkı verilmesi (Şavlı 2016:35)



Şekil 4.3: Hasılat Doğuran İşlemler

Kaynak: (Şavlı, 2016: 36)



Şekil 4.4: Edim Yükümlülüğü Çeşitleri

Kaynak: (Sağlam ve diğerleri, 2018:1229)

Edim yükümlülükleri bir işletmenin sözleşmenin ifası kapsamında yapmak zorunda olduğu ancak müşteriye mal veya hizmet devredilmesine ilişkin olmayan faaliyetleri kapsamaz. Örneğin bir hizmet tedarikçisi, bir sözleşmenin yapılması için çeşitli idari işlemler gerçekleştirmek zorunda kalabilir. Bu işlemlerin yerine getirilmesi müşteriye bir hizmet devri sonucunu doğurmaz. Bu nedenle, bu idari işlemler bir edim yükümlülüğü değildir (TFRS 15 Md.25).

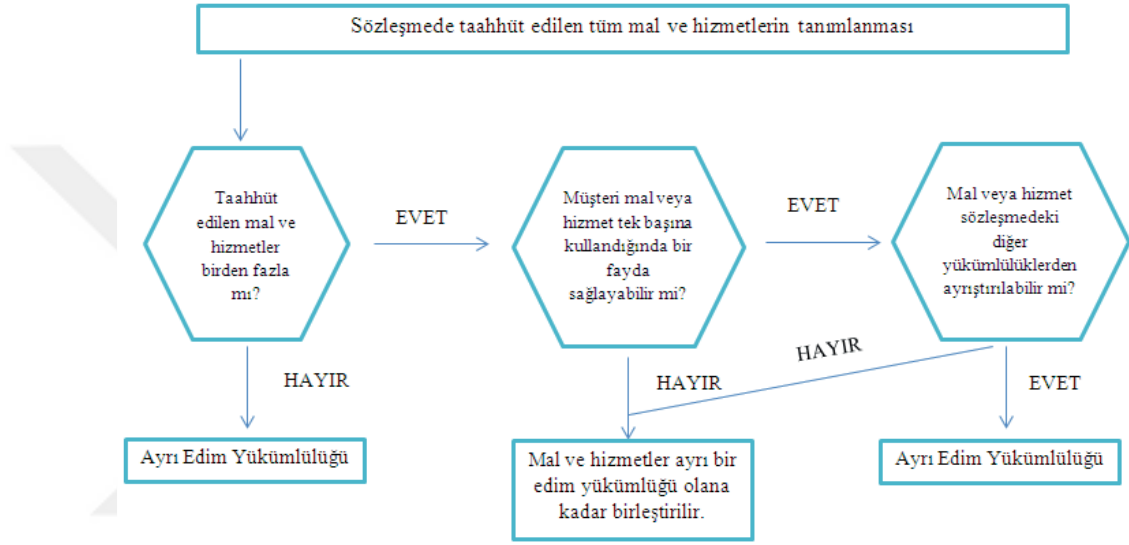
4.2.4.2. Farklı (Ayrı) Mal ve Hizmetlerin Ayrıştırılması

Yükümlülüğün tanımlanmasında öne çıkan kavram “ayrı” kavramıdır (Örten, 2017:818). Bir müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet, aşağıdaki her iki şartın birlikte karşılanması durumunda farklı mal veya hizmettir:

- Müşteri, mal veya hizmetten tek başına veya kullanımına hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir (başka bir ifadeyle, mal veya hizmet farklı olabilme niteliğine sahiptir) ve
- İşletmenin müşteriye mal ve hizmet devir taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerinden ayrı olarak tanımlanabilir niteliktedir (başka bir

ifadeyle, mal veya hizmetin devir taahhüdü sözleşme içeriğinde farklıdır) (TFRS 15 Md.27).

Eğer iki şart birlikte taşınmıyorsa, standarda göre birleştirme zorunludur. Birleşmeden kasıt, ayrı nitelik taşımayan mal veya hizmetler tek bir yükümlülük olarak dikkate alınmasıdır (Örten ve diğerleri, 2017:818).



Şekil 4.5: Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Şekle göre, taahhüt edilen mal ve hizmetler birden fazla değilse, ayrı edim yükümlülüğü olarak tanımlanır. Taahhüt edilen mal ve hizmetler birden fazla ise, müşteri mal veya hizmeti tek başına kullandığında bir fayda sağlayıp sağlamadığına bakılır. Eğer fayda sağlamıyorsa; mal veya hizmetler ayrı bir edim yükümlülüğü olana kadar birleştirilir (Köse ve Çelikay, 2015: 25).

Performans yükümlülüğü kriteri esasen UFRS 15'in temel taşıdır. Gelirin tahakkuk etmesi, sözleşmenin performans yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlıdır (Keskin ve Dinçer, 2015:227).

Örnek 1:

Bir yazılım geliştiricisi; müşterisiyle yazılım lisansını vermek, kurulum gerçekleştirmek, ayrıntıları belirlenmemiş yazılım güncellemelerini sağlamak ve teknik destek (telefon ve çevrimiçi) vermek üzere 2 yıllık taahhütte bulunduğu bir sözleşme yapmıştır. İşletme, bu hizmetleri ayrı ayrı satmaktadır.

Kurulum hizmeti başka işletmeler tarafından sağlanabilmekte ve yazılımda herhangi bir değişikliği gerektirmemektedir.

İşletme, taahhüt ettiği sorumluluklarını standardın 27. maddesine göre değerlendirip ürünlerinin birbirinden farklı olup olmadığına karar verir. İşletme, şunu gözlemlemiştir; teknik destek ve güncellemeler olmadan da yazılım fonksiyoneldir. Böylece işletme şuna karar verir ki müşteri, her bir üründen faydalanabilir durumdadır. Yani yazılım lisansı, güncellemeler olmadan ve teknik destek olmadan da çalışır vaziyettedir. Bu da ürünlerin ayrı olarak değerlendirilmesini gerektirir.

İşletme, kurulum hizmeti için standardın 29. maddesine göre gözleme yapar ve şu karara varır: Kurulum hizmeti yazılımın kendisini değiştirmez veya özelleştirmez. Bu sebeple yazılım ve kurulum hizmeti ayrı çıktılardır. Böylece bu sözleşmede 4 tane edim yükümlülüğü olduğunu tanımlar.

- (a) Yazılımın kullanım lisansı
- (b) Kurulum hizmeti
- (c) Yazılım güncellemesi
- (d) Teknik destek

Örnek 2:

Yukarıdaki örnekte taahhüt edilen hizmetler ile aynıdır. Sadece yazılımın durumu farklıdır. Yazılım, önemli yeni işlevler eklemek için müşteri tarafından kullanılan diğer özel yazılım uygulamaları ile ara yüz olabilmesi amacıyla özelleştirilmiştir. Özelleştirilmiş yazılımın kurulum hizmetinden bahsedilmektedir. Özel kurulum hizmeti, diğer kuruluşlar tarafından sağlanabilmektedir.

İşletme, taahhüt ettiği sorumluluklarını standardın 27. maddesine göre değerlendirip ürünlerinin birbirinden farklı olup olmadığına karar verir. İşletme, şunu gözlemlemiştir; müşterideki özelleştirilmiş yazılımlar ile entegre olunabilmesi için mevcut yazılımın ifası kurulum işleminin verilmesiyle mümkündür. Diğer bir deyişle işletme, sözleşmede belirtilen birleşik çıktıyı elde edebilmek için özelleştirilmiş kurulum hizmetine ihtiyaç duyar. 29. maddenin a ve b hükümlerini de göz önünde bulunduran işletme, sözleşme genelinden yaptığı çıkarımla yazılım lisansı ve kurulum hizmetlerinin

birbirinden ayrı olmadığına karar verir. “Kurulum hizmetini başka bir firmanın veremeyecek olması durumunda da yazılım ile birleşik değerlendirilir” . Böylece işletme, sözleşmede 3 tane edim yükümlülüğü olduğunu tanımlar.

- (a) Yazılımın kullanım lisansı (Özelleştirilmiş kurulum hizmeti de içerir.)
- (b) Yazılım güncellemesi
- (c) Teknik destek

Kaynak: (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016:29).

4.2.5. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur (TFRS 15 Md.31).

İşletme, edim yükümlülüklerinin tanımlanması paragraflarında tanımlanan her bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak mı yoksa belirli bir anda mı yerine getireceğini sözleşme başlangıcında belirler. Bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getirilir (Sağlam ve diğerleri, 2018:1231).

Bir varlığın faydası aşağıda örnekleri verilen birçok yolla doğrudan veya dolaylı olarak elde edilebilen potansiyel nakit akışlarıdır (nakit girişleridir veya nakit çıkışlarından tasarruftur):

- (a) Varlığın mal üretimi veya hizmet sunumu için kullanılması (kamu hizmetleri dâhil),
- (b) Varlığın başka varlıkların değerini arttırmak için kullanılması,
- (c) Varlığın yükümlülükleri yerine getirmek veya giderleri azaltmak için kullanılması,
- (d) Varlığın satılması veya takas edilmesi,
- (e) Varlığın bir borcun teminatı olarak rehin verilmesi,
- (f) Varlığın elde tutulması.

İşletme, müşterinin bir varlığın kontrolünü ele geçirip geçirmediğini değerlendirirken, varlığın geri alımına ilişkin anlaşmaları dikkate alır (TFRS 15 Md.34).

4.2.5.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

İşletme aşağıdaki şartlardan birinin olması halinde mal ve hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devreder ve aynı şekilde yerine getirir, hasılatı da zamana yayılı olarak finansal tablolara alır:

- (a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi,
- (b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe (örneğin, yapım aşamasındaki işler) kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi,
- (c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması (TFRS 15 Md.35).

İnşaat taahhüt işleri zamana yayılı teslim örnektir. Örneğin bir taahhüt firması TOKİ'ye bina inşaa ettiğini düşünelim. Burada bina inşaa oldukça, TOKİ'nin mülkiyetine sahip olduğu varlık oluşmaktadır. İnşaatın tamamlanması durumunda, TOKİ cezai şart mahfuz kalmak koşuluyla, gerçekleşen işin bedelini ödemekte ve kalan işi yeni bir işletmeye ihale etmektedir. Bu varlığın inşaat firması için alternatif bir kullanımı söz konusu değildir (Örten ve diğerleri, 825).

İmalatı uzun sürmesine rağmen, bir uçak üretim işletmesi için zamana yayılı bir teslimden bahsetmek mümkün değildir. Uçak imalat firması, bir havayolu şirketi için uçak imal etmektedir. Ancak, bu uçak imal edilirken, havayolu şirketinin fayda elde etmesi mümkün değildir. Ayrıca, alımdan vazgeçilmesi durumunda, imal edilen uçağın başka bir havayolu şirketine satılması da söz konusudur (Örten ve diğerleri, 825-826).

4.2.5.2. Belirli Bir Anda Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri

Edim yükümlülüğü zamana yayılarak yerine getirilmiyorsa, edim yükümlülüğü belirli bir anda yerine getirilir. İşletme kontrolün devrine yönelik aşağıdakileri içeren, ancak bunlarla sınırlı olmayan göstergeleri dikkate alır:

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

(b) **Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir:** yasal mülkiyet, taraflardan hangisinin varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebildiğini veya başka işletmelerin bu faydaya erişimini kısıtlayabildiğini gösterir. Dolayısıyla, bir varlığın yasal mülkiyetinin devri, müşterinin varlığın kontrolünü ele geçirdiğine işaret edebilir.

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

(d) **Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır:** varlığın mülkiyetinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin müşteriye devri, müşterinin varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebildiğini gösterebilir. Ancak, taahhüt edilmiş bir varlığın mülkiyetinin getirdiği risk ve getirileri değerlendirirken işletme, varlığın devrine ilişkin edim yükümlülüğünden ayrı ilave bir edim yükümlülüğüne yol açan herhangi bir riski kapsam dışında

bırakır. Örneğin, işletme bir varlığın kontrolünü bir müşterisine devretmiş olmakla beraber, devredilen varlıkla ilişkili ilave bir edim yükümlülüğü olan bakım hizmetlerini henüz yerine getirmemiş olabilir.

(e) Müşteri varlığı kabul etmiştir: müşterinin varlığı kabul etmesi, varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde ettiğini gösterebilir (Sağlam ve diğerleri, 2018:1233).

4.3. Hasılatın Ölçümü

Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) işletme bu edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara alır (TFRS 15 Md.56).

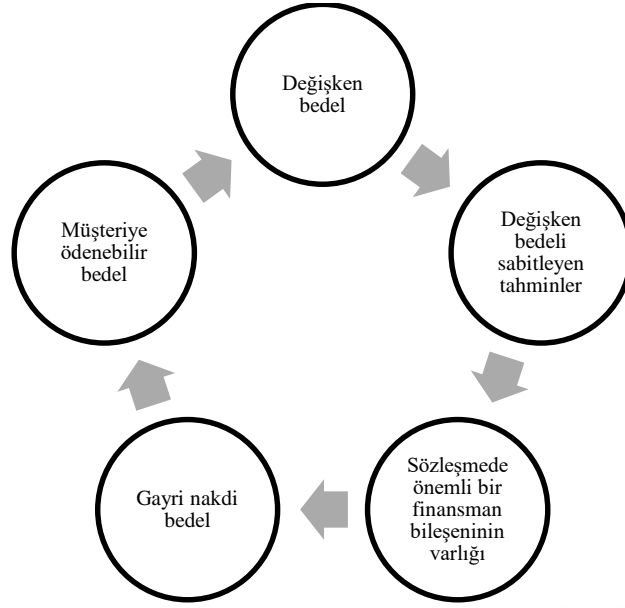
4.3.1. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşlem fiyatı “taahhüt edilen mal ve hizmetlerin müşteriye ulaştırılması karşılığında işletmenin hak etmeyi beklediği sözleşmede yer alan bedel” olarak tanımlanmıştır. Sözleşmelerde, genellikle işlem fiyatı önceden belirlenmiştir (Köse ve Çelikay 2015: 28). “İşlem fiyatı” üçüncü kişiler adına alınan tutarlar (örneğin satış vergileri) hariç olmak üzere, işletme dâhilinde söz verilen mal ve hizmetin teslim edilmesine karşılık işletmelerin tahsil etmeyi beklediği tutardır (Keskin ve Dinçer 2015:227). Sözleşmede taahhüt edilen bedel;

- ✓ Sabit tutarlar,
- ✓ Değişken tutarlar veya
- ✓ Her ikisini de içerebilir (TFRS 15 Md.47).

İşlem bedelinin belirlenmesinde işletme aşağıdaki unsurların tümünün etkisini göz önünde bulundurur:

- ✓ Değişken Bedel
- ✓ Değişken bedeli sabitleyen tahminler
- ✓ Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı
- ✓ Gayri nakdi bedel
- ✓ Müşteriye ödenebilir bedel (www.borsagundem.com)



Şekil 4.6: İşlem Bedelini Belirleyen Hususlar

Kaynak: (Şavlı, 2016:42)

4.3.1.1. Değişken Bedel

İşlem fiyatının sabit bir tutar olması, ölçülmesinde ve muhasebeleştirilmesinde kolaylık sağlar. Ancak ticari işlemler, basit bir takım sözleşmelere dayanılarak gerçekleşebileceği gibi, daha karmaşık yapılarla da ortaya çıkabilir. Müşteriye yapılacak iskontolar, geri ödemeler, fiyat indirimleri, teşvikler veya hacim iskontoları, ilk sözleşmede sabit gibi gözükken fiyatın değişken hale gelmesine neden olabilir (Şavlı 2016: 42).

Taraflar arasında yapılan sözleşme içeriğinde, satışı yapılan malın iade alınmayacağı ya da bedelin geri ödenemeyeceği gibi maddeler varsa bedel sabittir ve işletme mal ve hizmetin kontrolünü devrederek işlem fiyatını hasılat olarak finansal tablolara yansıtır. Diğer durumlarda bedel, sabit ve değişken tutarların birleşiminden oluşabilir (Aktaş ve Varol 2016: 93).

Bir işletme mal veya hizmet satışına ilişkin sözleşme düzenlediğinde, sözleşme koşulları arasında, satılan malın geri alınamayacağı ve bedelinin geri ödenemeyeceği gibi hususlar varsa, bu durumda bedel sabittir, dolayısıyla mal veya hizmetin kontrolü müşteriye devredildiğinde işlem fiyatı hasılat olarak muhasebeleştirilir (Özerhan ve diğerleri, 2015:208).

Standartta, işlem fiyatının tüm ayrı edim yükümlülüklerine, sözleşmedeki edim yükümlülüklerini temsil eden her bir mal ve ya hizmetin bağımsız satış fiyatı oranında dağıtılacağı belirtilmiştir. Bunun için işletmenin, sözleşmenin başlangıcında her bir edim yükümlülüğünün altında yatan mal ve hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarını belirlemesi ve işlem fiyatını bu bağımsız satış fiyatları ile orantılı olarak dağıtması gerekmektedir. Eğer bağımsız satış fiyatları belirlenemiyorsa, işletme gözlemlenebilen girdilerin kullanımının maksimize edildiği bir tahmin yöntemi kullanılmalıdır (Köse ve Çelikay 2015: 28).

İşletme, işlem fiyatını tahmin etmek için, sözleşmenin ömrü süresince aynı yöntemi kullanılmalıdır. Müşteriye değişken bedelin bir bölümünü geri ödeme beklentisi içinde olan işletme, geri ödemeyi beklediği bedel için pasifte ilgili hesapta karşılık ayrılmalıdır. İşletme, her raporlama döneminin sonunda, durumdaki değişikliğe göre geri ödeme yükümlülüğünü güncelleştirmelidir (Keskin ve Dinçer, 2015:229).

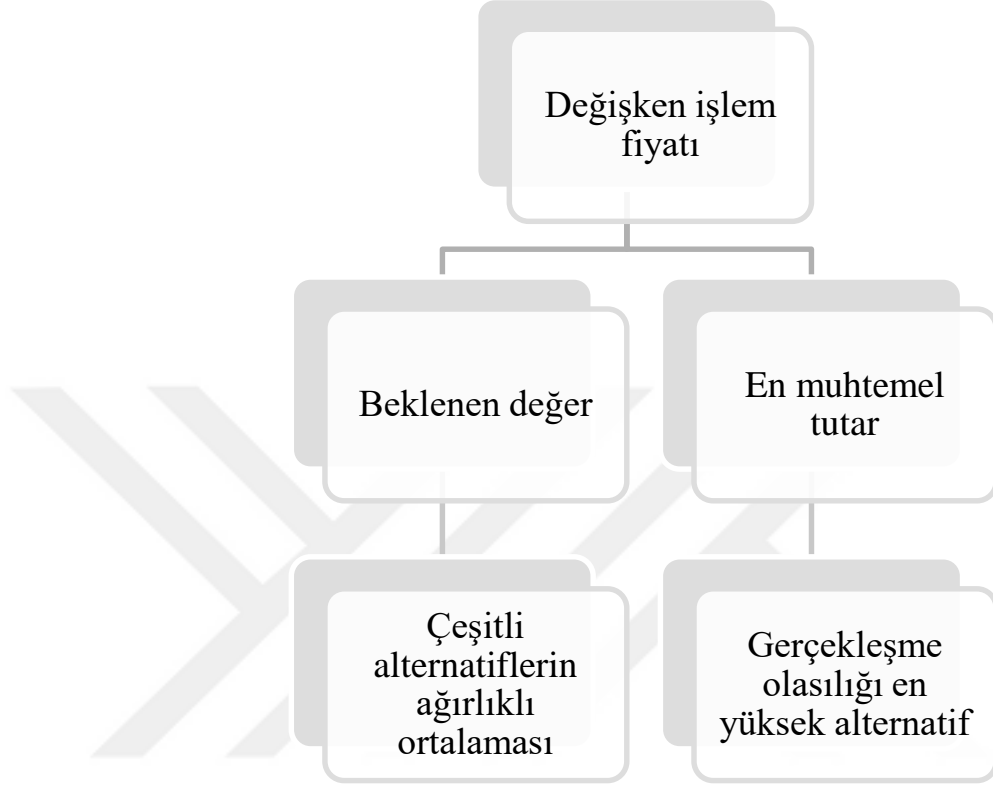
İşletme, gelecekte olacak ve olabilecek olan durumları ve fiyata olan etkilerini tahmin eder; buna göre muhasebeleştirir. Bu tahmini yaparken aşağıdaki yöntemlerden hangisinin daha doğru sonuç vereceğini düşünürse onu kullanır.

a) Beklenen değer: Olası bedeller aralığındaki olasılık ağırlıklı tutarların toplamıdır. İşletme benzer özellikte çok sayıda sözleşmeye sahipse değişken bedelin doğru bir tahmini olabilir.

b) En muhtemel tutar: Olası bedeller aralığındaki en muhtemel tek tutardır. Muhtemel tutar sözleşmede yalnızca iki olası sonuç öngörülmekte ise değişken bedele ilişkin doğru bir tahmin verebilir (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 30).

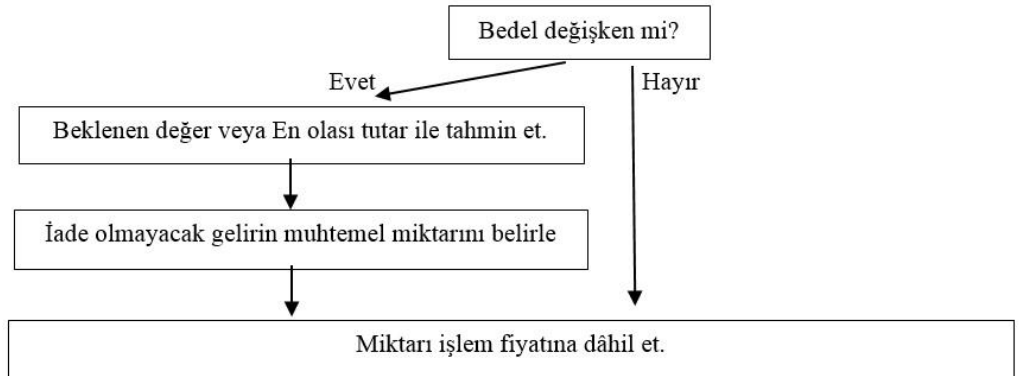
Örneğin; müşterinin belirlenen hedeflere ulaşip performans primine veya bedelsiz mal teminine hak kazanması veya hedeflere ulaşamayıp hak kazanamaması gibi iki alternatif sonucun olduğu bir durumda, işletme yönetiminin geçmiş performans ve piyasa koşullarını dikkate alarak hangi

ihtimalin daha yüksek olduğunu belirlemesi ve buna göre işlem fiyatını tespit etmesi uygun olacaktır (Şavlı 2016: 43).



Şekil 4.7: Değişken İşlem Fiyatının Belirlenmesi

Kaynak: (Şavlı, 2016: 43)



Şekil 4.8: Değişken Bedel Yaklaşımı

Kaynak: (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 31).

Örnek 1: Teşvik Ödemeleri

1 Ocak 2017 tarihinde bir inşaat hizmet şirketi müşterisiyle bir rafineri tesisi inşa etmek için sözleşme yapar. Sözleşmede taahhüt edilen bedel 300 milyon Euro'dur. Ancak işletme rafineriyi mutabık kalınan tamamlanma tarihi olan 31 Aralık 2019 tarihinden önce teslim edebilirse işletme ilave 50.000 Euro'ya hak kazanmaktadır. Bu sözleşmede bahsedilen teşvik ödemesi değişken bir fiyattır. Şirket sözleşmede yazılı olan teşvik maddesini gözden geçirir ve değişken fiyatı gelecekteki değer metoduna göre tahmin eder. Daha sonra işletme bu fiyatta bir kısıtlama gerekip gerekmeyeceğini değerlendirir. Maliyet artı sözleşmelerde satıcı katlanılan maliyetler artı üzerinde mutabık kalınan bir kar marjına hak kazanır. Sözleşme konusu iş tamamlanmadan önce toplam maliyetler genelde kesinleşmediğinden sözleşme fiyatı değişken olarak kabul edilir (www.borsagundem.com).

Örnek 2: Beklenen Değer Yöntemi

Bir iç mimarlık şirketi müşterisi ile bir binayı dekore etmek için bir sözleşme düzenliyor. Belirlenen tutar 100.000 TL sabit ve zamanında tamamlanmasına bağlı olarak ödenecek 20.000 TL primden oluşmaktadır. İşin tamamlanma tarihinin geciktiği her bir hafta için prim %10 azaltılacaktır. Mimarlık şirketi geçmiş deneyimlerinden hareketle beklenen değer yöntemini kullanarak işi % 60 olasılıkla zamanında tamamlanacağını, %30 olasılıkla bir hafta, %10 olasılıkla iki hafta gecikeceğini tahmin ederek işlem fiyatını aşağıdaki şekilde belirler:

TUTAR	GERÇEKLEŞME OLASILIĞI %	OLASILIK AĞIRLIKLIL TUTAR
120.000 (Sabit tutar +prim)	60	72.000
118.000 (Sabit tutar +primin %90)	30	35.400
116.000 (Sabit tutar +primin %80)	10	11.600
İşlem Fiyatı	100	119.000

Kaynak: (www.aksisdenetim.com)

Örnek 3: En Muhtemel Tutar Yöntemi

İşletme bir müşterisi ile satış bedeli 100.000 TL olan 1.000 adet kozmetik ürünün satışını içeren bir sözleşme düzenliyor. Bu satış önemli ekonomik zorluklar yaşayan yeni bir bölgeye ilk satıştır. İşletme satış bedelinin tamamını tahsil edemeyebileceğini ve müşteriye zımni bir fiyat ayrıcalığı tanıyacağını tahmin ediyor. Bu olasılığa rağmen, işletme bölgenin iki veya üç yılda ekonomik zorlukları yeneceğini ve bu müşteri olan ilişkisinden dolayı bölgedeki diğer potansiyel müşterilere ulaşabileceğini tahmin etmektedir. Yapılan sözleşme hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili kriterleri karşılamaktadır. İşletmenin müşteriye bir fiyat ayrıcalığı tanıyacağı ve sözleşmede yer alan tutardan daha düşük bir bedeli alacağını kabul etmesinden dolayı işlem fiyatının değişken olduğu ve müşteriden 100.000 TL yerine 40.000 TL tahsil edileceğini tahmin eder. Hasılat olarak 40.000 TL muhasebeleştirilir (www.aksisdenetim.com).

Değişken Bedeli Sabitleyen Tahminler (Sınırlandırılması):

İşletmenin, bu Standardın 53'üncü paragrafı uyarınca tahmin ettiği değişken bedel tutarının bir kısmını veya tamamını işlem bedeline dâhil edebilmesi için, değişken bedelle ilgili belirsizlik sonradan ortadan kalktığında finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağını kuvvetle muhtemel olması gerekir (TFRS 15 Md:56).

Eğer müşteri sözleşmesine konu olan tutar değişkense, işletmenin, tanınmış hasılatın toplam tutarı kısıtlamasını değerlendirmesi gerekmektedir. Kısıtların amacı, sözleşmedeki değişken giderlere ilişkin belirsizlik çözüldüğünde önemli bir ters kayda neden olmuyorsa, işletmenin hasılatı tanınmasını sağlamaktır.

Hasılat iptalini gerektiren başlıca faktörler aşağıdaki gibidir;

- Sözleşmeye konu olan tutar işletmenin etkisinin dışındaki faktörlere önemli ölçüde duyarlıdır.

- Belirsizliğin uzun bir süre içerisinde çözülebileceği beklenmemektedir.
- İşletmenin benzer sözleşmelerle ilgili tecrübesi sınırlıdır.
- İşletme, geniş aralıkta fiyat indirimleri sunma deneyimine sahiptir.
- Sözleşmede çok sayıda ve geniş aralıkta olası değişken bedel tutarları vardır (Keskin ve Dinçer, 2015:229).

4.3.1.2. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı

Yapılan bazı satış sözleşmelerinde mal ve hizmet transferi ile satış bedelinin ödenmesi arasında geçen zamanın uzun olması, müşteriye veya satıcıya bir finansman sağlanması anlamına gelir. Mal ve hizmet tesliminden uzun bir süre sonra müşterinin satış bedelini ödemesi durumunda, müşteriye bir finansman sağlanmış olur (Şavlı, 2016: 45).

Sözleşme, önemli bir finansman bileşeni içeriyorsa (açıkça veya zımni olarak), işlem fiyatının belirlenmesi aşamasında, taahhüt edilen bedel, paranın zaman değerini yansıtmak amacıyla düzeltilir (Köse ve Çelikay, 2015: 38).

Paranın zaman değeri için işlem fiyatını düzeltmenin amacı, mal ve hizmetler teslim edildiğinde müşterinin nakit ödeme yapması durumunda, işletmenin, taahhüt edilen mal ve hizmetler için müşterinin ödediği fiyatı yansıtan tutarda hasılatı tanınmasıdır (Keskin ve Dinçer, 2015:230).

İşlem bedelinin bir finans bileşimi içerip içermediğinin ve finans bileşeninin önemli olup olmadığının belirlenmesinde aşağıdaki iki şartın göz önünde bulundurulması gerekir:

- ✓ Ödenmesi taahhüt edilen tutar (vadeli tutar) ile ürünlerin nakit satış bedeli arasındaki fark,
- ✓ Vade ve faiz oranının bileşik etkisi (Örten ve diğerleri, 2017:821).

Aşağıdaki faktörlerden herhangi birinin mevcut olması durumunda, müşteriyle yapılan bir sözleşme önemli bir finansman bileşenine sahip değildir:

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

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

(c) Mal veya hizmetin taahhüt edilen bedeliyle nakit satış fiyatı arasındaki (61'inci paragrafta açıklanan şekilde) farkın, müşteri ya da işletmeye finansman temini dışındaki sebeplerden doğması ve aradaki farkın bu sebeplerle orantılı olması. Örneğin ödeme şartları işletmeye veya müşteriye, karşı tarafın sözleşmeden doğan yükümlüklerinin bir kısmını veya tamamını yeterince karşılayamamasına yönelik koruma sağlayabilir (TFRS 15 Md.62).

İşletme, eğer sözleşmenin başlangıcında mal ve hizmetlerin teslimi ile müşteri ödemesi arasındaki zaman periyodunun 1 yıl veya daha kısa olacağını tahmin edebiliyorsa, sözleşmede paranın zaman değeri etkisini dikkate almayabilir (Keskin ve Dinçer 2015:231)

TFRS 15 satış işleminin aynı zamanda satıcı veya alıcıya bir finansman desteği sağladığı durumlarda finansman unsurunun ayrı bir yükümlülük olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla, sadece vadeli satışlar değil aynı zamanda avans ödemesi yapılan satış işlemleri de bu kapsamda değerlendirilmektedir. İskonto işleminin de piyasa şartlarında tarafların kredi riskini yansıtan bir iskonto oranı ile yapılmasını öngörmektedir. Ancak, uygulamada önemli bir kolaylık sağlayacak bir diğer husus ise yükümlülüklerin yerine getirilmesi ile ödeme arasındaki sürenin bir yılın altında olması durumunda, finansman unsurunu ayırtırmaya gerek olmadığı yönündedir. Uygulama açısından, finansman unsurunun ayırtırılmasına bir yıllık bir süre getirilmesi önemli kolaylık sağlayacaktır (Şavlı, 2016: 98).

Bir işletme, faiz geliri veya faiz gideri gibi finansmanın etkilerini, hasılatın bağımsız bir şekilde kapsamlı gelir tablosunda sunmalıdır (Keskin ve Dinçer, 2015:231).

Örnek 1: Bir yazılım firması, müşterisinden kapsamlı bir özel yazılım geliştirme projesinin siparişini almıştır. İşletme, sözleşmenin tamamlanma süresinin 2 yıl olduğunu hesaplamıştır. Özelleştirilmiş yazılım, tamamlanınca bir kerede teslim edilecektir. Bu sözleşmede hasılatın tanınması, hizmetin ifa edildiği an ile hesaplanır. Bu sözleşmenin 2 tane ödeme seçeneği vardır. Birincisi müşteri hizmeti aldığı zaman 5.000 TL ödemesi yönünde, ikincisi ise sözleşme tarihinde 4.000 TL ödemesi yönündedir.

Müşteri, ikinci ödeme seçeneğini seçerek 4.000 TL'yi sözleşme tarihinde ödemiştir. Bu seçim ile tahsilat ile hizmetin müşteriye teslim zamanı arasında fark oluşmuştur. Bunun için yazılım firması, sözleşmede önemli bir finansman unsuru olduğuna karar vermiştir. Bu durumda etkin faiz oranı hesaplanmalıdır. Piyasa faiz oranı %11,8'dir. Ancak işletme standardın 64. maddesine dayanarak alternatif bir oran (%6) üzerinden hesaplama yapmaya karar vermiştir. Buna göre hesaplamalar ve yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır:

Vade	Gelecek Değer	Yıllık Faiz	Kazanılmış Faiz
1. Yıl	$4.000 \cdot (1+0,06) = 4.240,00$	240,00	240,00
2. Yıl	$4.000 \cdot (1+0,06)^2 = 4.494,40$	254,40	494,40
	Toplam	494,40	

KASA	4.000,00	
ERTELENMİŞ GİDERLER	494,40	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ 4.494,40		
(Sözleşme günü tahsilat kaydı)		
FAİZ GİDERLERİ	240,00	
	ERTELENMİŞ GİDERLER	240,00
(1.yıl faiz gider kaydı)		

FAİZ GİDERLERİ	254,40
ERTELENMİŞ GİDERLER	254,40
(2.yıl faiz gider kaydı)	
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	4.494,40
HASILAT	4.494,40
(Sözleşme sonu hasılat kaydı)	

Özelleştirilmiş yazılım, hesaplandığı gibi 2 yıl sonra teslim edilebildiği varsayılmıştır.

Örnek 2: Müşteri, diğer ödeme seçeneğini seçmiş ve yazılımı teslim aldığı gün (2 yıl sonra) 5.000 TL ödemiştir. (1 yıl dolup ikinci yıl dolmadan yazılımı teslim alırsa ilk yılın faizinden sonra aylık faiz hesaplanır.) Buna göre hesaplamalar ve yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

Vade	Gelecek Değer	Yıllık Faiz	Kazanılmış Faiz
1. Yıl	$5.000 \cdot (1+0,06) = 4.716,98$	283,02	283,02
2. Yıl	$5.000 \cdot (1+0,06)^2 = 4.449,98$	267,00	550,02
	Toplam	550,02	

ALICILAR	5.000,00
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	4.449,98
ERTELENMİŞ GELİRLER	550,02
(Sözleşme günlük kayıt)	
ERTELENMİŞ GELİRLER	283,02
FAİZ GELİRİ	283,02
(1.yıl faiz gelir kaydı)	
ERTELENMİŞ GELİRLER	267,00
FAİZ GELİRLERİ	267,00
(2.yıl faiz gelir kaydı)	

KASA	5.000,00	
	ALICILAR	5.000,00
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	4.449,48	
	HASILAT	4.449,48
(Sözleşme sonu tahsilat ve hasılat kaydı)		

Amaç, zamandan dolayı sağlanan faiz geliri veya giderini hasılatтан ayırmaktır.

Kaynak: (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 32-33)

4.3.1.3. Gayri Nakdi Bedel

İşlem bedeli, nakit dışında, hisse, senet, çek, hammadde, işçilik gibi nakdi olmayan bedelleri de içerebilir. Bu durumda nakdi olmayan bedel, gerçeğe uygun değeri üzerinden işleme alınır. Eğer gerçeğe uygun değer makul olarak ölçülemiyorsa, taahhüt edilen malların tekil satış fiyatları gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir (Örten ve diğerleri, 2017: 821).

Örnek: Müşteri, satın aldığı bir otobüs karşılığında nakit ödeme yapmak yerine, elindeki devlet tahvillerini satıcı firmaya devrediyor olabilir. Bu durumda, otobüsün müşteri işletmeye devriyle birlikte hasılat kaydının yapılacağı gün itibarıyla, söz konusu devlet tahvillerinin gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesi ve işlem fiyatı olarak belirlenmesi gerekir (Şavlı, 2016: 52).

4.3.1.4. Müşteriye Ödenebilir Bedel

İşletmenin müşteriye (veya onun adına diğer taraflara) ödeyeceği veya ödemeyi beklediği nakit tutarları kapsar. Müşteriye ödenebilir bedel, indirim kuponu, puan, hediye çeki gibi unsurları kapsar (Örten ve diğerleri, 2017:821).

Müşteriye ödeme, müşteri tarafından devredilen farklı mal ve hizmetler karşılığı olmadıkça işletme, işlem fiyatı tutarında, hasılatтан azaltma olarak muhasebeleştirilir. Müşteriye ödenecek bedel müşteriden alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı bir ödeme ise, işletme mal veya hizmet alımını tedarikçilerden yaptığı diğer alımlarda izlediği yöntemle muhasebeleştirir (www.aksisdenetim.com).

Bir işletme, müşteriye olan borçların bedeli için işlem fiyatı düzeltmesiyle ilgili herhangi bir hasılat azaltmasını, aşağıdaki tarihlerden sonra tanır:

- ✓ Müşteriye transfer edilen mal ve hizmetlerin hasılatının, işletme tarafından tanındığı tarih,
- ✓ İşletmenin, müşteriye ödediği veya ödemeyi taahhüt ettiği bedelin tarihi. Bu taahhüt, işletmenin süregelen iş uygulamalarına göre belirlenmiş olabilir.

Tablo 4.4: Müşteriye Ödenecek Bedeller

Müşterilere ödeneceklerin bedeli belli bir mal veya hizmet için mi?	Evet	Belirli, mal ve hizmetin satın alınmasında tedarikçilerden satın almalara benzer şekilde muhasebeleştirme yapılır;
Hayır		
İlgili mal/hizmetin transferinden ve bedelinin ödenmesinden önce müşteriye olan borç miktarı kadar işlem fiyatı düşürülür.		<ul style="list-style-type: none">✓ Eğer müşteriye olan borcun bedel tutarı > bu mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değeri: aradaki fark kadar işlem fiyatını azalt✓ Eğer işletme, müşteriden alınan mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değerini tahmin edemiyorsa: müşteriye olan borcun toplam bedelinden işlem fiyatını düşür.

Kaynak: (Grant Thornton, 2014:9)

Örnek 1: Bir yazılım firması kendi bayisinden destek hizmeti alındığında yazılım fiyatından indirim yapacağı bir kampanya yapmıştır. Bu durumda

yazılım firması, perakendeciye doğrudan ödeme yapıldığındaki yolu aynen uygulamalıdır. Bu standarda göre müşterinin müşterisine olan ödemeler farklı değildir (PWC, 2014: 4-29).

Örnek 2: Yazılım firması, bayisine 100 adet yazılım lisansını 10.000 TL'ye sattığı bir sözleşme yapmıştır. Sözleşme aynı zamanda yazılım firmasının reklamını yapmayı da içermektedir. Bu reklam işinin maliyeti 1.000 TL'dir. Bu işi dışardan başka bir firmaya verse de fiyat 1.000 TL'dir.

Bu durumda reklam hizmeti ayrı bir edimdir. Fiyatı ise gerçeğe uygun fiyattandır. Bu sebeple bayiye geri ödemededen bahsedilemez. Ancak reklamın piyasa fiyatı 3.000 TL olup, sözleşmede 1.000 TL olarak gösterilmiş olsa idi; aradaki farktan dolayı bayinin 2.000 TL alacağı olurdu. Bu da işlem fiyatından düşülür ve bayinin borcu 8.000 TL olurdu (PWC, 2014: 4-30-31).

Örnek 3: Hediye Puan

Q süpermarketi bir müşteri devamlılık programı uygulamaya karar vermiştir ve dileyen müşterilerine puan biriktirebilmeleri için birer mağaza kartı vermektedir. Her yapılan 10 TL tutarındaki alışverişte, söz konusu mağaza kartında 1 TL karşılığı puan birikmektedir. Biriken bu puanlar, müşteriler tarafından market alışverişinde kullanılabilir.

Dönem içinde 100.000 TL tutarında alışveriş yapılmış ve 10.000 puan müşterilerin mağaza kartlarına yüklenmiştir. Bu puanların 9.500 adedinin kullanılacağı öngörülmektedir. Dolayısıyla, kullanma ihtimali dikkate alınarak, puanların tek başına satış fiyatı 0.95TL olarak tahmin edilmiştir.

Hediye puanlar ve satışı yapılan market ürünleri sözleşme kapsamında ayrı birer yükümlülük olarak değerlendirilir. Dolayısıyla, tek başına satış fiyatları esas alınarak yapılacak bir paylaşım ile 100.000TL işlem bedelinin mal ve hediye puanlara dağıtılması gerekmektedir. Mal satışına ilişkin hasılat ürünlerin teslimiyle kar veya zarar tablosuna hasılat yazılırken, hediye puanlara tekabül eden tutar puanlar kullanılıncaya kadar ertelenerek, finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak yansıtılacaktır. Puanlar kullanıldıkça da

kullanılan bölüm hasılat olarak kar veya zarar tablosuna aktarılacaktır. İşlem bedelinin ürün ve hediye puanları arasındaki paylaşımı aşağıdaki gibidir:

	Tek başına satış fiyatı	İşlem bedeli içindeki payı	
Mal satışı	100.000	91,324	$100.000 * (100.000 / 109.500)$
Hediye puan	9.500	8,676	$100.000 * (100.000 / 109.500)$
Toplam	109.500	100.000	

Kaynak: (Şavlı, 2016: 55)

4.3.2. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtım

İşletme açısından, işlem bedelinin dağıtımından amaç, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal veya hizmete) tahsis edilmesidir (TFRS 15 md.73).

Sözleşme işlem fiyatının sözleşme sorumluluklarına dağıtılmasıdır. Buradaki amaç, her sorumluluğun müşteriye devri karşılığında hak edilen hasılatın hesaplanabilmesidir (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 34).

4.3.2.1. Satış Fiyatları Esas Alınarak Yapılan Dağıtım

Tek başına satış fiyatı, işletmenin taahhüt ettiği bir mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satmış olması durumunda talep edeceği fiyattır (TFRS 15 Md.77).

İşletme, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne dağıtımını nispi tek başına satış fiyatı esasına göre yapmak için, sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatını tespit eder ve işlem bedelini bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtır (TFRS 15 Md.73).

Tekil satış fiyatı, taahhüt edilen bir malın bir müşteriye ayrı olarak satılmasında uygulanacak fiyatı ifade eder. Bunun en iyi kanıtı, işletmenin benzer bir müşteriye, benzer koşullarda bir malı satmasında ortaya çıkmaktadır. Sözleşme fiyatı veya liste fiyatı kesin olmamakla birlikte bir malın tekil satış fiyatı olabilir (Örten ve diğerleri, 2017:822).

Gözlemlenebilir bir fiyat listesi var ise bu durumda müstakil satış fiyatından bahsedilebilir. Gözlemlenebilir bir fiyat yok ise işletme, bu fiyatı tahmin eder. Bu tahmini en gerçekçi şekilde yapabilmek için tüm referansları kullanmalıdır (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 35).

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

(a) Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı—işletme mal veya hizmetlerin satışını gerçekleştirdiği piyasayı değerlendirip bu piyasadaki bir müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığında ödemeye istekli olacağı fiyatı tahmin yoluyla belirleyebilir. Bu yaklaşım ayrıca işletmenin benzer mal veya hizmet satışı gerçekleştiren rakiplerinin uyguladığı fiyatları referans almasını ve gerektiğinde söz konusu fiyatları işletmenin maliyet ve kar marjlarını yansıtabilecek şekilde düzeltmesini de kapsayabilir.

(b) Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı—işletme bir edim yükümlülüğünü yerine getirmenin beklenen maliyetini tahmin edebilir ve daha sonra bu tahmine o mal veya hizmet için uygun bir kar marjı ilave edebilir.

(c) Bakiye yaklaşımı—işletme, toplam işlem bedelinden sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir tek başına satış fiyatları toplamını çıkartmak suretiyle bulacağı tutarı referans olarak tek başına satış fiyatını tahmin edebilir.

Ancak işletmenin bir mal veya hizmetin tek başına satış fiyatının 78'inci paragraf uyarınca tahmininde bakiye yaklaşımından yararlanabilmesi için aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması gerekir:

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

(ii) İşletme henüz söz konusu mal veya hizmete ilişkin bir fiyat belirlememiş ve mal veya hizmet geçmişte tek başına satılmamıştır (başka bir ifadeyle, satış fiyatı belirsizdir) (Sağlam ve diğerleri, 2018:1243-1244).



Şekil 4.9: Bağımsız Satış Fiyatının Belirlenmesi Yaklaşımı

Kaynak: (KPMG, 2014: 13)

Örnek 1: Gözlemlenebilir Verilere Dayalı Dağıtım

S işletmesi makine satışı yapmaktadır. Aynı zamanda müşterilerine makinelerin aylık bakımına ilişkin olarak da servis hizmeti sunmaktadır. Yılsonuna doğru hedeflediği satış rakamına ulaşabilmek amacıyla bir kampanya başlatarak, makine ile birlikte 1 yıllık servis hizmetini (üçer aylık dönemler itibariyle sunulacak) birlikte bir paket olarak sunmuş ve fiyatını da 550.000 TL olarak belirlemiştir. Makine ve servis hizmeti tek başına satışı

yapılan mal ve hizmetlerdir ve tek başına satış fiyatları sırasıyla 540.000 TL ve 60.000 TL'dir.

Sözleşme kapsamında iki ayrı yükümlülük bulunmaktadır:

- i. Makine satışına ilişkin ve
- ii. 1 yıllık servis hizmetine ilişkin.

Makine satışına ilişkin yükümlülük, makinenin teslimiyle birlikte yerine getirilmiş olacaktır ve dolayısıyla buna ilişkin hasılat kaydı yapılacaktır. Servis hizmeti ise önümüzdeki 1 yıl boyunca verilecektir ve dolayısıyla satış sözleşmesi yapıldığında veya makine teslimi yapıldığında henüz bu yükümlülük yerine getirilmemiştir ve hasılat kaydı henüz yapılamaz.

Dolayısıyla, paket satış fiyatının kapsam dahilindeki mal ve hizmetlere tek başına satış fiyatları baz alınarak dağıtılması gerekir. Bu örnekte her iki satış unsuru da ayrı olarak satıldığı için tek başına satış fiyatları gözlemlenebilir niteliktedir ve dolayısıyla paket satış fiyatı tek başına satış fiyatları baz alınarak kolaylıkla paket kapsamındaki yükümlülüklerle dağıtılabilir.

İşlem fiyatının dağıtımını aşağıdaki şekilde olacaktır:

	Tek başına satış fiyatı	Toplam içindeki payı	Paket satış içindeki payı
Makine	540.000	%90	495.000
Servis	60.000	%10	55.000
Toplam	600,000	%100	550.000

Tek başına satılsaydı, makine 540.000 TL, bir yıllık servis bedeli ise 60.000 TL olmak üzere toplam 600.000 TL olacaktır. Dolayısıyla, toplam içinde makinenin payı %90, servisin payı ise %10 olmaktadır. Kampanya çerçevesinde satın alındığında ödenen toplam tutar 550.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu toplamın içinde %90'ının makine satışı olduğu, %10'unun da bir yıllık servis bedeli olduğu dikkate alınırsa, makineye 495.000 TL, servis hizmetine de 55.000 TL tekabül etmektedir.

Makine satışına ilişkin yükümlülük, makinenin teslim edilmesiyle yerine gelmiş olur ve hasılat olarak kayda alınır. Servis hizmeti ise önümüzdeki bir yıl boyunca her üç ayda bir yapılacak birbirine benzer nitelikteki hizmetler şeklinde yerine getirilecektir; dolayısıyla, her üç ayda bir hizmet verildikçe 13.750 TL (55.000 / 4) tutarında hasılat kaydı yapılacaktır. Başlangıçta ise, 55.000 TL işletmenin müşterisine olan servis yükümlülüğünü yansıtmak üzere finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak gösterilecektir.

Bu işleme ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

Satışlar yapıldıkça:

BANKA	600.000	
	HASILAT	495.000
	ERTELENMİŞ GELİR	55.000
Makine satışı		

Her üç ayda bir servis hizmeti verildikçe:

ERTELENMİŞ GELİR	13.750	
	HASILAT	13.750
Servis Hizmeti		

Örnek 2: Tek Başına Satış Fiyatının Gözlemlenebilir Olmaması

Ş İşletmesi 3 ayrı üründen (A, B ve C) oluşan bir paket satışı yapmıştır. Her üç ürüne ilişkin yükümlülükler de farklı zamanlarda yerine getirilecektir. İşletme A ürününün tek başına satışını yaptığı için tek başına satış fiyatı gözlemlenebilir niteliktedir ve 50TL olduğu tespit edilmiştir. Ancak B ve C ürünlerinin tek başına satış fiyatı gözlemlenebilir nitelikte değildir; dolayısıyla, işletmenin bu ürünlerin tek başına satış fiyatlarını tahmin etmesi gerekmektedir. İşletme, piyasa koşullarını, işletmeye özgü koşulları ve müşteri ve ürüne ilişkin özellikleri değerlendirerek, B ürünü için piyasa bilgisine dayalı bir değerlendirme yapmaya, C ürünü için ise beklenen maliyet artı kar yaklaşımını kullanmayı uygun bulmuştur. Bu doğrultuda yapılan çalışmalar neticesinde tespit edilen tek başına satış fiyatları aşağıdaki gibidir:

	Tek başına satış fiyatı		Dağıtılan işlem fiyatı
A ürünü	50	50/150*100=	33
B ürünü	25	25/150*100=	17
C ürünü	75	75/150*100=	50
TOPLAM	150		100

Kaynak: (Şavlı, 2016: 57-58-60)

4.3.2.2. İndirim Dağıtımı

Sözleşme kapsamındaki farklı malların tekil satış fiyatlarının toplamı sözleşme bedelini geçebilir. Bu durumda bir indirim anlamına gelmektedir. Günümüzde birçok satış bu kapsamda yapılmaktadır.

İndirim tüm yükümlülükler düzenli olarak dağıtılır. Her bir malın toplam içindeki ağırlığına göre indirim dikkate alınır. Ancak, bazı durumlarda, sözleşme kapsamında indirim yapılan mallar belirgin olabilir. Bu durumda, indirimin dağıtımı yapılmaz. Sadece, söz konusu malın bedele uygulanır (Örten ve diğerleri, 2017:822).

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

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

(b) İşletme ayrıca, düzenli olarak farklı mal veya hizmetlerin bir kısmını paket (ya da paketler) halinde, her bir pakete dâhil olan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarına göre indirimle satmaktadır ve

(c) İşletme ayrıca, düzenli olarak farklı mal veya hizmetlerin bir kısmını paket halinde, her bir pakete dahil olan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarına göre indirimle satmaktadır ve belirtilen her bir mal veya hizmet paketine yapılan indirim sözleşmede yer alan indirim ile büyük ölçüde aynıdır

ve her bir paket içeriğindeki mal veya hizmetlerin analizi, sözleşmedeki indirim tamaminin ait olduğu edim yükümlülüğüne (ya da edim yükümlülüklerine) dair gözlemlenebilir kanıt sağlamaktadır (Sağlam ve diğerleri, 2018:1243).

Örnek: Paket Satışlarda İndirim

T işletmesi makine satışı yapmaktadır. Aynı zamanda müşterilerine makinelerin aylık bakımına ilişkin olarak da servis hizmeti sunmaktadır. 2015 yılsonuna doğru 2015 satışlarını artırmak amacıyla bir kampanya başlatarak, makine ile birlikte 1 yıllık servis hizmetini birlikte satın alan müşterilerine servis hizmet bedelinde %20 indirim yapacaklarını duyurmuşlardır. Makine ve servis hizmetinin tek başına satış fiyatları ile kampanya kapsamındaki paket satış fiyatı aşağıdaki gibidir:

Makine fiyatı 1.080.000 TL

Aylık servis hizmet bedeli 10.000 TL

Paket satış fiyatı 1.176.000 TL (*)

(*) $1.176.000 = [(1.080.000 + (10.000 \times 12 \times 0.80)]$

İndirim hizmet bedeli üzerinden yapılmış gibi ifade edilse de, bu indirim sadece makine ve servis hizmeti birlikte alındığında yapıldığına göre aslında hem makine hem de servis hizmet bedelinde bir indirim yapılıyor anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, yapılan indirim tutarının sözleşme kapsamındaki tüm yükümlülükler oransal bir şekilde dağıtılması gerekir.

	Tek başına satış fiyatı	Toplam içindeki payı	Paket satış içindeki payı
Makine	1.080.000	%90	1.058.400
Servis	120.000	%10	117.600
TOPLAM	1.200.000		1.176.000

Tek başına satılsaydı, makine 1.080.000 TL, bir yıllık servis bedeli ise 120.000TL olmak üzere toplam 1.200.000 TL olacaktı. Dolayısıyla, toplam içinde makinenin payı %90, servisin payı ise %10 olmaktadır. Kampanya çerçevesinde satın alındığında ödenen toplam tutar 1.176.000 TL olarak

gerçekleşmiştir. Bu toplamın içinde %90'ının makine satışı olduğu, %10'unun da bir yıllık servis bedeli olduğu dikkate alınır, makineye 1.058.400 TL, servis hizmetine de 117.600 TL tekabül etmektedir.

Makine satışına ilişkin yükümlülük, makinenin teslim edilmesiyle yerine gelmiş olur ve hasılat olarak kayda alınır. Servis hizmeti ise önümüzdeki bir yıl boyunca her ay yapılacak birbirine benzer nitelikteki hizmetler şeklinde yerine getirilecektir; dolayısıyla, her ay hizmet verildikçe 9.800 TL (117.600 / 12) tutarında hasılat kaydı yapılacaktır. Başlangıçta ise, 117.600 TL işletmenin müşterisine olan servis yükümlülüğünü yansıtmak üzere finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak gösterilecektir (Şavlı, 2016: 61).

4.3.2.3. Değişken Bedelin Dağıtımı

Değişken bedel, tüm sözleşmeye veya sadece sözleşmenin özel bir bölümüne dayandırılabilir (Keskin ve Dinçer 2015:234). Değişken bedelin sözleşmenin bir kısmı ile ilişkilendirilmesini gerekli kılan nedenler şunlardır:

- ✓ Değişken bedel, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bir veya daha fazla kısmıyla ilgilidir veya,
- ✓ Değişken bedel, büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan bir seri farklı malın transferini kapsamında taahhüt edilen malların bir veya daha fazlasıyla ilgilidir.

Son dönemde yaygın olarak karşılaşılan iade haklı satışlar ve puan uygulamaları örnek olarak verilebilir.

İade hakkı tanınan ürünlerin devir işleminin kayda alınması için aşağıdakilerin tamamının finansal tablolara alınması gereklidir:

- ✓ Ürün devri nedeniyle elde etmeyi beklenen tutar kadar hasılat (iadesi düşülen tutar kayda alınmaz)
- ✓ Müşteriden ürünü geri alma hakkı gösteren bir varlık (ve buna bağlı satışların maliyeti düzeltilmesi) (Örten ve diğerleri 2017:823).

Örnek: Makron market, sadakat kartlarıyla yapılan satışların %10 tutarında kartlara yükleme yapmaktadır. Yüklenen kartların kullanımı yılsonuna kadar geçerlidir. Şirket, puanların yaklaşık %60'nın kullanılacağını tahmin

etmektedir. Şirket 01.02.2016 tarihinde 50.000 TL satış yapmıştır. Bu satışların 20.000 TL'si sadakat kartla yapılmıştır.

Edim yükümlülüğü	Tekli satış fiyatı	Dağıtılan işlem fiyatı	
Kartlı satılan ürünler	20.000	18.868	(20.000*%10*%60) =1.200
Puan	1.200	1.132	(20.000/21.200*20.000)=18.868
TOPLAM	21.200	20.000	(1.200/21.200)*20.000= 1.132

Makron market, 18.868 TL'yi gün sonu itibariyle hasılat olarak kayda alır. Puanlara dağıtılan 1.132 TL, müşteriler gelecekte aldıkları mal veya hizmetlere karşılık kullanıldığında veya kullanım süresi geçtiğinde gelir olarak kayda alınır.

4.3.2.4. İşlem Bedelinde Değişimler

İşletmenin taahhüt ettiği mal ve hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği tutar, sözleşme sonrası kesin olmayan olayların çözümlenmesi ya da şartların değişmesi gibi nedenlerle değişebilir. İşlem fiyatında sonradan çıkan değişiklikler ya değişim öncesi edimlere ya da değişim sonrası kalan edimlere - hangisi uygun ise - dağıtılır. Dağıtılan tutar, değişikliğin olduğu dönemde, hasılat ya da hasılattan indirim olarak muhasebeleştirilir (Aktaş ve Varol 2017: 36).

4.4. Sözleşme Maliyetleri

Sözleşmenin yapılması sürecinde bazı maliyetler ortaya çıkabilmektedir. Bu maliyetler aşağıdaki gibidir.

4.4.1. Ek maliyetler

Sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler, işletmenin bir müşteriyle sözleşme yapması halinde katlanacağı, sözleşme yapmamış olsaydı katlanmayacağı maliyetlerdir (TFRS 15 Md.92).

Örneğin, çalışanlara, bayilere, acentalara satışa bağlı olarak ödenen komisyonlardır. Sözleşme damga vergisi, kamu ihale payı ve noter giderleri de örnek olarak verilebilir (Örten ve diğerleri, 826-827).

Bir sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetler geri kazanılabilir olması koşulu ile varlık olarak kayda alınır. Bu varlık, sözleşme kapsamındaki malların müşteriye devri ile tutarlı bir şekilde itfa edilir (Örten ve diğerleri, 826).

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

4.4.2. Yerine Getirme Maliyetleri

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

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

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

(c) Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi (Ataman ve Cavlak 2017:419).

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

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

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

(c) Sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine doğrudan tekabül eden maliyetler (örneğin sözleşme yönetim ve gözetim maliyetleri, sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan araç-gereç ve teçhizat kalemlerinin sigortalanma ve itfa maliyetleri),

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

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

İşletme aşağıdaki maliyetleri, katlandıkça gider olarak finansal tablolarına alır:

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

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

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

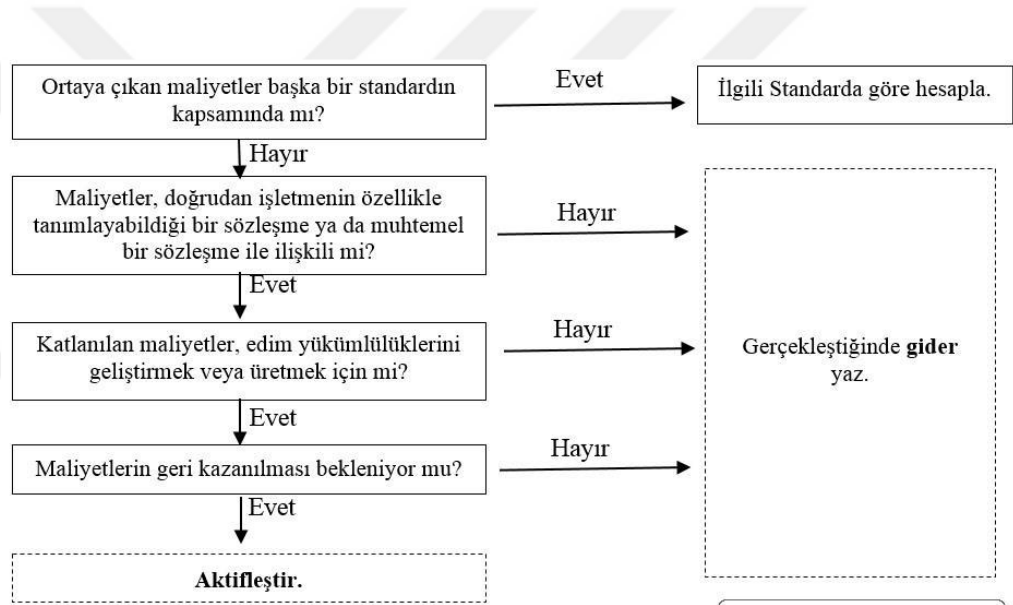
(d) İşletmenin yerine getirilmemiş edim yükümlülükleriyle mi, yoksa yerine getirilmiş (veya kısmen yerine getirilmiş) edim yükümlülükleriyle mi ilişkili olduğunu ayırt edemediği maliyetler (Sağlam ve diğerleri, 2018:1246).

4.4.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

Finansal tablolara alınan bir varlık, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile tutarlı bir şekilde sistematik olarak itfa edilir.

Ayrıca finansal tablolara alınan bir varlığın defter değeri aşağıdaki tutarı aştığı takdirde işletme, kâr/zarara bir değer düşüklüğü zararı yansıtır:

- İşletmenin varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı eksi
- Doğrudan bu mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanmasıyla ilişkili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetler (Ataman ve Cavlak 2017:419).



Şekil 4.10: Sözleşme Maliyetlerine Yaklaşım

Kaynak: (CPA Canada, 2015: 35)

Örnek: U şirketi danışmanlık hizmetleri sunmaktadır ve yeni aldığı bir danışmanlık projesi kapsamında katlandığı maliyetler aşağıdaki gibidir:

Teklif sürecinde dışarıdan sağlanan hizmetler	15.000 TL
Teklif sürecinde oluşan seyahat masrafları	25.000 TL
Satış personeline ödenen prim	10.000 TL
Toplam	50.000 TL

Proje müşteriye 5 yıllık bir süre için verilecek danışmanlık hizmetine ilişkindir ve daha sonraki dönemlerde de müşterinin birer yıllık sürelerle uzatma opsiyonu bulunmaktadır. Benzer projeler ve müşterinin çalışma usulleri değerlendirildiğinde, projenin ömrü 7 yıl olarak öngörülmektedir.

Söz konusu proje kapsamında hizmet verebilmek için işletmenin bir teknoloji platformu oluşturulması gerekmektedir ve bu kapsamda katlanılan başlangıç maliyetleri aşağıdaki gibidir:

Platformun dizaynı	40.000 TL
Bilgisayar donanımı	120.000 TL
Bilgisayar yazılımı	90.000 TL
Bilgi aktarımı ve test maliyetleri	100.000 TL
Toplam	350.000 TL

İşin alımıyla ilgili katlanılan toplam 50.000TL maliyetlerin sadece 10.000 TL tutarındaki satış personeline ödenen prim aktifleştirilir niteliktedir.

Teklif sürecinde dışarıdan alınan hizmetler ile oluşan seyahat masrafları teklifin sonucunda iş alınmasaydı da oluşacak maliyetlerdir; dolayısıyla oluşturdukları dönemde gider yazılmaları gerekir. Satış personeline ödenen prim ise teklif süreci sonunda iş alındığı için katlanılan bir maliyettir. İş alınmasaydı, böyle bir prim ödenmeyecekti. Dolayısıyla, geri kazanılabilir olduğu varsayımıyla, aktifleştirilmesi gerekir.

Bilgisayar donanımı ile ilgili olarak katlanılan maliyetler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında, bilgisayar yazılımlarına ilişkin maliyetler TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı kapsamında varlık olarak finansal tablolara yansıtılacaktır.

Platformun dizaynı ile bilgi aktarımı ve test maliyetlerinden oluşan 140.000TL'nin ise sözleşme varlıkları olarak aktifleştirilmesi gerekir. Söz konusu maliyetler, bu proje kapsamında, sözleşmedeki yükümlülükleri yerine getirebilmek için katlanılan maliyetlerdir, ancak doğrudan müşteriye bir mal veya hizmet devri sonucunu doğurmaz. Dolayısıyla aktifleştirilip, müşteriye sunulacak mal veya hizmetlerin maliyeti olarak, amortisman yoluyla, gelir tablosuna ilgili dönemlerde yansıtılacaktır.

Sözleşme süresi toplam 7 yıl olarak tahmin edildiği için, aktifleştirilen maliyetlerin 7 yıl süresince amorti edilmesi gerekir. Ancak, hizmet süresi içinde toplam sözleşme süresine ilişkin tahmin değişiklikleri olursa bu durumda, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar standardına uygun bir şekilde tahmin değişikliğinin amortisman hesaplamalarına yansıtılması gerekir (Şavlı, 2016:65-66).

4.5. Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

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

4.6. Özellikli Satışlara İlişkin Açıklamalar

TFRS 15 Ek B’de standart ile ilgili önemli olan bazı konulara ilişkin ek açıklamalar yapılmıştır. Özellikli bazı satışlar bu kapsamda açıklanmıştır.

4.6.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

Bir edim yükümlülüğü, aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, zamana yayılarak ifa edilir:

- (a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi,
- (b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe (örneğin, yapım aşamasındaki işler) kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi veya,
- (c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması (Sağlam ve diğerleri, 2018:1257).

4.6.1.1. Faydanın Aynı Anda Alınması ve Tüketilmesi

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

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

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

(b) Edim yükümlülüğünün geriye kalanını yerine getirecek diğer bir işletmenin, hâlihazırda işletmenin kontrolünde bulunan ve edim yükümlülüğü bu diğer işletmeye geçecek olsaydı işletmenin kontrol etmeye devam edeceği herhangi bir varlığın sağladığı faydayı elde etmeyeceğini varsayar (TFRS 15 Md.B3-B4).

4.6.1.2. Varlığın Oluşturuldukça veya Geliştirildikçe Müşteri Tarafından Kontrol Edilmesi

Müşterinin bir varlığı oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrol edip etmediğinin değerlendirilmesinde, işletme standarttaki kontrole ilişkin hükümleri uygular. Oluşturulmakta veya geliştirilmekte olan varlık (örneğin, yapılmakta olan bir varlık) maddi ya da maddi olmayan varlık olabilir (Sağlam

ve diğ erleri, 2018:1259). Örneğ in; müşteriye ait bir varlık için biliş im sisteminin geliştirilmesi sözleşmesinde kontrol müşteri dedir ve zaman içinde muhasebeleştirilir (Varol, 2016:113).

4.6.1.3. İş letme Ediminin Alternatif Kullanı ma Sahip Bir Varlık Oluşturmaması

Bir varlığ ın iş letme açısından herhangi bir alternatif kullanı ma sahip olmaması için, iş letmenin varlığ ı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetebilme olanağ ına yönelik sözleşmeden kaynaklanan kısıtlamanın önemli olması gerekir. İş letmenin varlığ ı başka bir kullanım amacıyla yönetme yolu araması halinde müşterinin taahhüt edilen varlıkla ilgili haklarını hukuki yollarla alabilmesi durumunda, sözleşmeden kaynaklanan kısıtlama önemlidir. Diğ er taraftan, örneğ in sözleşmeyi ihlal etmeksizin ve aksi durumda sözleşmeyle ilgili ortaya çı kmayacak önemli maliyetlere katlanmaksızın, bir varlığ ın diğ er varlıklarla büyük ölçüde değ iştirilebilir olduğu diğ er durumlarda, sözleşmeden kaynaklanan kısıtlama önemli olmayacaktır (TFRS 15 Md.B7).

İş letme varlığ ı başka bir kullanım amacıyla yönetebilmek için önemli ekonomik kayıplara katlanı yorsa, iş letmenin bir varlığ ı başka bir kullanım amacıyla yönetebilmesine yönelik fiili bir sınırlama mevcuttur. Önemli ekonomik kayıp, iş letmenin varlığ ın üzerinde yeniden çalış mak için önemli maliyetlere katlanacak olması ya da varlığ ı ancak önemli bir kayıpla satabilecek olması durumunda ortaya çıkabilir. Örneğ in iş letme, tasarım özellikleri bir müşteriye has olan veya uzak bölgelerde bulunan varlıkların yeniden yönlendirilmesi açısından fiili bir sınırlama yaş ayabilir (TFRS 15 Md.B8).

4.6.1.4. Tamamlanan Edime İlişkin Tahsil Hakkı

Sözleşmenin, işletmenin taahhüt ettiği şekliyle edimini yerine getirememesi dışındaki sebeplerle müşteri veya başka bir tarafça feshedilmesi halinde işletmenin en azından o güne kadar tamamladığı edimini karşılayan bir tutara hak kazanması durumunda, işletmenin o güne kadar tamamladığı edimini karşılayan bir tahsil hakkı bulunur. İşletmenin o güne kadar tamamladığı edimini karşılayan tutar, sözleşmenin feshi halinde sadece işletmenin kârındaki olası kayıpları telafi etmekten ziyade, o güne kadar devrettiği mal veya hizmetlerin satış fiyatına yaklaşan bir tutar olabilir (örneğin, işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirirken katlandığı maliyetlerin geri kazanımı ve makul bir kâr marjının toplamı) (TFRS 15 Md.B9).

4.6.2. Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi Yöntemleri

İşletmenin zamana yayılan bir edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin ölçümünde aşağıdaki iki yöntemi kullanır.

4.6.2.1. Çıktı Yöntemleri

Mal veya hizmetin müşteriye teslim edilmesiyle ölçülebilen yöntemdir. Bu ölçüm için birim sayı, üretim veya geliştirmede geçen zaman olabilir. Malın teslimi ile işletme tahsil hakkı kazanır ve genelde fatura kesildiği durumlardır. Pratik bir yöntem olarak faturadaki değer üzerinden işlem yapılır. İşletme, müşteriye teslim ettiği mal veya hizmetin tamamlanma derecesini gerçeğe uygun şekilde ölçülebilen ölçülmediğine dikkat eder. Eğer ki teslimlerin bir kısmının ölçümünde başarısızlık olursa gerçeğe uygun şekilde ölçümden bahsedilemez (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 37).

Mal ve hizmetlerin müşteri açısından değeri esas alınır. Çıktı olarak; yerine getirilen performanslara ilişkin incelemeler, ulaşılan sonuçlara ilişkin değerlendirmeler, ulaşılan dönüm noktaları, geçen süre, üretilen birimler veya teslim edilen birimler kullanılabilir (Örten ve diğerleri, 2017:826).

Örnek: Pazar Araştırması Projesi

H İşletmesi esas olarak müşterilerine pazar araştırması hizmeti sunmaktadır. Bir müşterisi piyasaya yeni bir çocuk çikolatası sunmayı planlamaktadır. Bir yandan bununla ilgili AR-GE faaliyetlerini sürdürürken, bir yandan da pazar ile ilgili bir takım bilgiler edinmek istemektedir. İşletme, 15 Kasım 2015 tarihinde müşteri ile yaptığı anlaşma kapsamında, çocuk çikolatasına ilişkin bir pazar araştırması yaparak, mutabık kalınmış bir takım araştırma sonuçlarını ihtiva eden raporunu 3 ay içinde müşterisine sunmayı taahhüt etmiştir. Sözleşme bedeli 50.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu proje kapsamında yapılacak çalışmanın akışı ve içeriği aşağıdaki gibidir:

- Söz konusu pazarın karakteristik özelliklerinin araştırılması,
- Mevcut durumda bu sektörde faaliyet gösteren şirketlerin, piyasadaki ürünlerin ve bu ürün ve şirketlerin pazar paylarının tespit edilmesi,
- Mevcut ürünlerin kalite ve fiyat sıralamasının yapılması,
- Yapılacak mülakatlar neticesinde ebeveyn tercihlerinin tespit edilmesi,
- Yapılacak tadım testleri ile çocukların tercihlerinin tespit edilmesi,
- Ebeveyn ve çocuk tercihleri kapsamında pazar ihtiyacının belirlenmesi ve
- Çalışmaların bir rapor ile müşteriye sunulması.

İşletme, 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla finansal tablolarını hazırlarken, söz konusu proje kapsamında ne tutarda bir hasılat kaydı yapacağını önceden belirlemiş olduğu yöntem çerçevesinde hesaplayacağı ilerlemeye göre belirleyecektir.

İşletme, çıktı yönteminin kullanılmasının daha uygun olacağına karar vermiştir. Dolayısıyla, proje kapsamında yapılacak çalışmalara ilişkin belirli dönüm noktalarının tespit edilmesi, bu dönüm noktalarına isabet eden hasılat payının belirlenmesi ve bilanço tarihi itibarıyla ulaşılan dönüm noktalarına göre hasılat tutarının finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

İşletme yukarıda belirtilen proje kapsamında dönüm noktalarını aşağıdaki şekilde belirlemiş ve kendi içinde proje tamamlandığında 100 olacak şekilde puanlamıştır.

Tablo 4.5: Çıktı Yöntemi

Aşama	Dönüm Noktası	Puan	Toplam
1	Pazarın karakteristik özelliklerinin araştırılması	20	20
2	Sektördeki ürünlerin pazar paylarının tespit edilmesi	10	30
3	Sektördeki şirketlerin pazar paylarının tespit edilmesi	10	40
4	Mevcut ürünlerin kalite ve fiyat sıralamasını yapılması	10	50
5	Ebeveynler ile mülakat yapılması	10	60
6	Çocuklar ile tadım testleri yapılması	10	70
7	Pazar ihtiyacının belirlenmesi	10	80
8	Raporun sunulması	20	100

Kaynak: (Şavlı, 2016: 39-40)

Çıktı yöntemiyle yapılan bu değerlendirme neticesinde eğer bilanço tarihi itibarıyla işletme, 6.aşamayı tamamlamış ise, toplam sözleşme bedelinin %70'ine (70/100) tekabül eden 35.000 TL'yi (50.000 x %70) hasılat olarak yansıtacaktır (Şavlı, 2016: 39-40).

4.6.2.2. Girdi Yöntemleri

İşletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmek amaçlı çabası veya girdileri esas alınır. Girdi olarak; tüketilen varlıklar, tüketilen işçilik saatleri, katlanılan maliyetler, geçen süre veya kullanılan makine saatleri (Örten ve diğerleri, 2017:826).

Zamanla girdi miktarındaki artış ile toplam tahmin edilen girdi miktarı oranlanarak sözleşmedeki ilerleme ölçülür. Elde edilen oran ile de işlem fiyatı oranlanarak hasılat kaydedilir (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 38).

Bu yöntem kullanılırken katlanılan maliyetlerin çıktı oluşturmeyen kısımları hesaplamaya alınmamalıdır. Atık malzeme, atıl işgücü ve diğer beklenmeyen maliyet artışları gibi durumlar sözleşmenin performansını yansıtmaz (TFRS 15 Md.B19).

Örnek: İşletme, müşterisiyle özel bir yazılım geliştirmek üzere anlaşmıştır. Teslim edilmesi taahhüt edilen süre 2 yıl olup, işlem fiyatı sabit olarak 4.000.000 TL'dir.

İşletme, bu siparişin geliştirilmesi için toplam maliyeti 3.600.000 TL olarak hesaplamıştır. Bu hesaba üretime katkısı olmayan iş gücü ve makine giderleri (bilgisayarların amortismanları) dâhil değildir.

Birinci yılın sonunda 740.000 TL maliyet oluşmuştur. Bunun 20.000 TL'si üretimle veya bu siparişe ilişkili olmayan işgücü ve makine giderleridir. İşletme, bu yazılım üretiminin zamana yaygın olarak ifa edilebileceğine kanaat getirmiştir. Kendi geliştirme sürecini ölçmek ve ilerlemeyi hesap edebilmek için uygun yöntemin girdi yöntemi olduğuna karar vermiştir. Birinci yılın sonundaki hasılat, gerçekleşen maliyet bilgilerine dayanarak şu şekilde hesaplanır.

Toplam İşlem Fiyatı	4.000.000 TL
İlerlemenin Oranı	$(740.000-20.000)/3.600.000=0,2$
Tanınan Hasılat	$4.000.000*0,20=800.000$ TL
Tanınan Maliyet	740.000 TL
Brüt Kar	$800.000-740.000=60.000$ TL

Tablo 4.6: Girdi ve Çıktı Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Tanım	Örnekler	Avantaj	Dezavantaj
Çıktı Yöntemleri			
Verilen mal ve hizmetlerin değerinin toplam verilmesi öngörülen mal ve hizmetlerin değerine oranı	Bugüne kadarki performansın ölçümü, Alınan sonuçların değerlendirilmesi, Belirli dönüm noktalarına ulaşılması, Üretilen veya sevk edilen adet.	Muhtemelen işletmenin performansını aslına uygun yansıtan en iyi yöntem	Doğrudan gözlemlenemeyebilir. Bilgiye ulaşım maliyeti olabilir.

Tanım	Örnekler	Avantaj	Dezavantaj
Girdi Yöntemleri			
Katlanılan maliyetlerin veya girdilerin toplam kullanılması öngörülen maliyetlere oranı	Kullanılan kaynaklar, Gerçekleşen maliyetler, İşçilik saatleri, Makine saatleri.	Girdiler eşit dağılıyor ise hasılat da doğrusal olarak yansıtılabilir.	Girdiler ile kontrolün transferi doğrudan ilişkili olmayabilir.

(Şavlı 2016: 38)

Her iş için kullanılacak yöntem, o işin kapsamıyla alakalı olarak farklı olabilir. Bazı projelerde girdi yöntemi daha gerçeğe uygun sonuçlar verirken, bir diğer projede çıktı yöntemi daha gerçeğe uygun sonuçlar verebilir. Önemli olan işin akışına uygun yöntemin seçilmesi, tutarlı bir şekilde uygulanması ve benzer projeler için de benzer bir yöntemin kullanılmasıdır.

Ayrıca, bilanço tarihi itibarıyla ilerlemeye ilişkin ölçümlemenin güvenilir bir şekilde yapılabilmesi gerekir. İşin henüz çok başında olunması gibi sebeplerle, güvenilir bir hesaplama yapılamıyor ise hasılat kaydı sadece yapılan harcamaların proje bitiminde karşılanacağı öngörülen kısmı için yapılır. Eğer işletme, işin sonunda yapılan harcamaların karşılanıp karşılanmayacağından henüz emin değilse, herhangi bir hasılat kaydı yapmaz (Şavlı, 2016: 38).

4.6.3. İade Hakkı Tanımlı Satışlar

Bazı sözleşmelerde işletme bir ürünün kontrolünü müşteriye devreder ve ayrıca bu müşteriye çeşitli gerekliliklerle (örneğin üründen memnun kalmadığı için) ürünü iade etme ve aşağıdakilerden herhangi birinin bileşimini alma hakkını verir (TFRS 15 Md.B20):

- (a) Ödenen bedelin kısmen veya tamamen iadesi,
- (b) İşletmeye borçlanılan veya borçlanılacak tutarlara karşı uygulanabilecek kredi ve

(c) İade edilen ürün yerine başka bir ürün.

İşletme, iade hakkı tanınan ürünlerin (ve iadeye tabi olmak kaydıyla sağlanan bir kısım hizmetlerin) devir işlemini muhasebeleştirmek için aşağıdakilerin tamamını finansal tablolara alır (TFRS 15 Md.B21):

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

(b) Bir iade yükümlülüğü ve

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

Örnek: İşletme, müşterilerle 100 adet sözleşme imzalar. Müşteriler ile yapılan sözleşmenin şartları aşağıda belirtilmiştir;

- ✓ Bir malın 100 TL'den satışını içermektedir.
- ✓ Bir malın kontrolü devredildiğinde bedeli nakit olarak tahsis edilecektir.
- ✓ Müşterinin kullanılmamış herhangi bir malı 30 gün içerisinde iade edip para iadesi alma hakkı vardır.

Sözleşme müşterinin malı iade etmesine izin verdiği için müşteriden tahsil edilen bedel değişken olabilir. İşletmenin hak kazanacağı değişken bedeli tahmin etmek için işletme, beklenen değer metodunu kullanmaya karar verir. Çünkü işletme bu metot ile hak kazanacağı bedelin tutarını daha iyi tahmin edeceğini düşünür. Beklenen değer metodunu kullanarak, işletme 97 malın geri iade edilmeyeceğini tahmin ettiği varsayılır.

İşletme, 9.700 TL'lik (100 x 97 geri iadesi beklenmeyen mal) değişken bedelin tahmininin tutarını alışveriş bedeline ekleyip eklememe konusunda karar verirken değişken bedelin tahmininin kısıtlanmasının gerekliliklerini dikkate alır. Bu değerlendirme sonucunda işletme, geri iadeler işletmenin etkisi dışında olmasına rağmen bu ürün ve müşteri sınıfı için geri iade tahmini yapmakta yeterli deneyime sahip olduğunu belirler. Ek olarak, belirsizlik kısa

sürelili bir aralıkta (örnek; 30 günlük iade periyodu) çözülmüş olacaktır. Böylelikle, işletme tanımlanan hasılatın birikmiş tutarındaki iptalin belirsizlik çözüldüğünde, yani, geri iade süresi dolduğunda, meydana gelmeyeceğinin yüksek olasılıklı olduğu sonucuna varmıştır.

Ürünlerin tekrar satışa hazır olması için maliyet yüksek olmayacaktır ve iade edilen malları kar edilerek tekrar satılacağı beklenmektedir.

100 ürünün kontrolünün devri üzerine, işletme geri iadesi beklenen 3 ürünün hasılatını muhasebeleştirmez. Sonuç olarak işletme aşağıdakileri muhasebeleştirir;

a) 9.700 TL hasılat (100 x geri iadesi beklenmeyen 97 ürün)

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	9.700
HASILAT	9.700

b) 300 TL'lik iade yükümlülüğü (100 x iadesi öngörülen 3 ürün)

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	300
İADE YÜKÜMLÜLÜKLERİ	300

Kaynak: (Kılıç, 2017: 94-95-96)

4.6.4. Garantiler

Garanti, satıcı firmanın tüketiciye, satın aldığı malın satış tarihindeki şartlarını ve özelliklerini, makul bir süre içerisinde koruyacağını taahhüt ettiği bir sözleşme türüdür. Garanti sözleşmelerinin içerisinde işçilik hizmetleri, yol ücretleri ve üründeki arızayı gidermek için katlanılan yedek parça giderleri en önemli maliyet unsuru olarak yer almaktadır. Ürünün kalitesini ortaya koymak ve tüketicilere marka tercihleri konusunda ikna edebilmek için satış esnasında, işletmeler bu kaliteyi taahhüt edecekleri bir araç olarak garanti sürelerini kullanmaktadır (Mert ve Eren 2018:7).

Teminat tipi garanti hizmeti; ürün satışının ayrılmaz bir parçası olup, aslında ürünün özelliklerinden biri veya ayrılmaz bir parçası olarak pazarlanmaktadır (Mert ve Eren 2018:9). Ürünün satıldığı koşullarda çalışacağına yönelik verilen taahhüt standart uyarınca bir edim yükümlülüğü

olarak kabul edilmez. Satıcı firma taahhüdünü yerine getirebilmek için servis işçilik ücretine, yedek parça maliyetine, servis yol ücretine veya ürün değişim maliyetine katlanabilir. Bunlar ürünün ilk satışı ile ilgili olup TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir (Mert ve Eren, 2018: 11).

Ek garanti hizmeti; ürünün satışıyla beraber verilen garanti taahhüdü olup, garanti hizmetinin bedeli ürünün içerisine saklanmış durumdadır. Teminat tipi garanti süresinin üzerine verilen bir süre olup çoğu zaman teminat tipi garanti süresi olarak pazarlanır. Bu satış yönteminde, tüketici ek garanti süresinin ayrı satış fiyatını fatura üzerinde göremez (Mert ve Eren, 2018:9). Ek garanti süreleri tüketiciye verilen ek bir hizmeti işaret etmektedir. Standarda göre ayrı bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Mert ve Eren, 2018: 11).

Teminat tipi garantiye ilave bir hizmet sağlayıp sağlamadığını değerlendirirken göz önüne alınması gereken faktörler şunlardır:

- (a) Kanunlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı; teminat tipi garanti türüdür. Bu tür hükümler genellikle müşterileri ayıplı ürünleri satın alma riskinden korumayı amaçlamaktadır (Mert ve Eren, 2018: 12).
- (b) Garanti süresinin uzunluğu; garanti süresi ne kadar uzun olursa, taahhüt edilen garantinin bir edim yükümlülüğü olma olasılığı o kadar yüksektir; çünkü bu durumda ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair verilen teminata ilave bir hizmet sağlama olasılığı yüksektir (Mert ve Eren, 2018: 12).
- (c) İşletmenin edim taahhüdünde bulunduğu işlerin niteliği; bir ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olduğuna dair verilen teminatı yerine getirmek için işletmenin belirli işleri yapmasının gerekli olduğu durumlarda (örneğin ayıplı bir ürünün iadesi için nakliye hizmeti), bu işler muhtemelen bir edim yükümlülüğüne yol açmaz (Mert ve Eren, 2018: 12).

Örnek 1: V İşletmesi satmakta olduğu dayanıklı tüketim malları için müşterilerine 1 yıl garanti vermektedir. 31 Aralık 2015 tarihi itibariyle, satışı yapılmış ve garanti kapsamında olan 250.000 adet ürün bulunmaktadır.

İşletme geçmiş tecrübelerini dikkate alarak satılan ürünlerin %85’inde herhangi bir problem çıkmayacağını, %10’unda her biri ortalama 20 TL tutması beklenen küçük tamiratlar gerekebileceğini, %5’inde ise maliyeti ortalama 100TL olan büyük tamiratlar gerekeceğini tahmin etmektedir. İşletmenin benzer bir çalışma ile 31 Aralık 2014 tarihi itibariyle finansal tablolarına yansıtılmış olduğu garanti karşılığı 1.500.000 TL’dir.

31 Aralık 2015 tarihi itibariyle

Garanti kapsamında tahmin edilen hasar oranları	%5	%10	%85
Garanti kapsamındaki satış - 250,000 adet	12,500	25,000	212,500
Öngörülen birim maliyet – TL	100	20	-
Tahmin edilen toplam maliyet – TL	1,250,000	500,000	-
Ayrılması gereken garanti karşılığı – TL	1,750,000		

31 Aralık 2015 tarihi itibariyle hazırlanacak olan bilançoda “garanti karşılıkları” olarak yansıtılacak tutar 1.750.000 TL’dir.

Yıl içinde meydana gelen garanti masraflarının bu hesaptan karşılanması gerekir. Ancak uygulamada garanti kapsamında oluşan her tamiratın karşılık hesabından düşülerek muhasebeleştirilmesi pratik olmadığı için, oluşan masraflar doğrudan maliyet hesaplarına yansıtılırken, karşılık tutarı da dönem sonunda yeniden hesaplanarak aradaki fark maliyet hesaplarına yansıtılınca finansal tablolar açısından doğru bir sunum sağlanmış olmaktadır.

Bu çerçevede işletmenin 31 Aralık 2014 tarihi itibariyle hesaplanmış olan garanti karşılığı 1.500.000 TL olduğuna göre, 2015 yılsonunda hesaplanan tutar ile arasındaki fark olan 250.000 TL’nin düzeltilmesi yeterli olacaktır.

Garanti karşılıklarının işletmenin yasal kayıtlarına (mizana) kaydedilmediği, sadece TFRS finansal tablolara yansıtıldığı varsayılmıştır.

GEÇMİŞ YIL KARLARI	1.500.000
KARŞILIKLAR (Garanti karş.)	1.500.000
Garanti karşılıklarının açılışı	

SATILAN MAL MALİYETİ	250,000
KARŞILIKLAR (Garanti karş.)	250.000
Garanti karşılıklarının düzeltilmesi	

Örnek 2: W işletmesi, 2.000TL satış fiyatı olan ve 3 yıl garanti süresi olan televizyonlar için müşterilerine, ilave 200TL ücret ödemeleri durumunda artı 2 yıl ilave garanti satın alma opsiyonu sunmaktadır.

İlave garanti alındığı durumda satış sözleşmesi kapsamında 2 ayrı yükümlülük bulunmaktadır. Birincisi televizyon satışı, ikincisi ise ilave 2 yıl için garanti satışıdır. Bunlar ayrılabilir niteliktedir ve televizyon müşteriye teslim edildiğinde kontrol karşı tarafa geçtiği için hasılat kaydı yapılabilir. İlave garanti kapsamındaki yükümlülük ise henüz yerine getirilmemiş, hizmet müşteriye sunulmamıştır; dolayısıyla, ertelenmesi ve ilgili dönemde hasılat olarak kar veya zarara yansıtılması gerekir. Toplam 2.200 TL tutarındaki sözleşme bedelinin ilgili yükümlülükler, tek başına satış fiyatları dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir.

Bu örnek kapsamında, televizyon tek başına satılan bir üründür ve satış fiyatı 2.000 TL'dir; ilave garanti ise tek başına satılmadığı için ayrı bir fiyat bilgisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, ilave garanti kalan tutar üzerinden değerlendirilebilir. Bu durumda, televizyonun satış fiyatı 2.000 TL, ilave garantinin satış fiyatı ise kalan tutar olarak 200 TL'dir.

Her bir televizyon satışı yapıldığında ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

KASA/BANKA	2.200
HASILAT	2.000
ERTELENMİŞ GELİR	200
Televizyon ve ilave garanti satış	

Ertelenen 200 TL ilgili dönemlerde kar veya zarar tablosuna yansıtılacaktır.

Kaynak: (Şavlı, 2016: 71-72-73)

4.6.5. Asıl-Vekil Değerlendirmesi

İşletme müşteriye taahhüt edilen belirlenmiş her bir mal veya hizmet için asıl mı veya vekil mi olduğunu belirler. Müşteriyle yapılan sözleşme bir veya daha fazla belirlenmiş mal veya hizmet içeriyorsa, işletme belirlenmiş mal veya hizmetlerin bir kısmı için asıl, diğerleri içinse vekil olabilir (TFRS 15 Md. B-34).

İşletme, belirlenmiş mal veya hizmetleri, o mal veya hizmetleri müşteriye devretmeden önce kontrol ediyorsa asıldır (TFRS 15 Md. B-35).

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

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

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

(c) Belirlenmiş mal veya hizmetin müşteriye sağlanması aşamasında, başka bir taraftan elde edildikten sonra diğer mal veya hizmetlerle birleştirilen mal veya hizmetler. Örneğin, işletmenin başka bir tarafça sağlanan mal ve hizmetleri, müşterinin kendisi için sözleşme yaptığı belirlenmiş mal veya hizmetlerle bütünleştirmesine ilişkin önemli bir hizmet sağlaması durumunda, işletme müşteriye devri gerçekleştirilmeden önce söz konusu mal veya hizmeti kontrol eder. Bunun nedeni, işletmenin önce belirlenmiş mal veya hizmetler için girdileri (başka taraflardan elde edilen mal veya hizmetleri içerir) elde etmesi ve girdilerin kullanımını belirlenmiş mal veya hizmet olan birleşik çıktının üretimine yönlendirmesidir (Sağlam ve diğerleri, 2018:1265).

İşletmenin edim yükümlülüğü belirlenmiş mal veya hizmetlerin başka bir tarafça temin edilmesine aracılık etmekse, işletme vekildir. Vekil olan bir işletme, diğer bir tarafça sağlanan belirlenmiş mal veya hizmeti, söz konusu

mal veya hizmet müşteriye devredilmeden önce kontrol etmez. Vekil olan bir işletme, edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe), başka bir tarafça sağlanacak belirlenmiş mal ve hizmetlere aracılık etmesi karşılığında hak etmeyi beklediği ücret veya komisyon tutarı kadar hasılatı finansal tablolara alır. İşletmenin ücret veya komisyonu, diğer tarafça sağlanan mal veya hizmetler karşılığında aldığı bedelden, diğer tarafa ödeme yapıldıktan sonra kalan net bedel olabilir (Sağlam ve diğerleri, 2018:1265).

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

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

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

(c) İşletmenin belirlenmiş mal veya hizmetin fiyatını belirlemede takdir hakkı vardır. Müşterinin belirlenmiş mal veya hizmet için ödeyeceği fiyatın belirlenmesi, işletmenin mal ve hizmet kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan faydalarının tamamını büyük ölçüde elde edebilme gücünün göstergesi olabilir. Bununla birlikte, vekil bazı durumlarda fiyatın belirlenmesinde takdir hakkına sahip olabilir. Örneğin, vekil, başka taraflarca müşterilere sağlanacak mal veya hizmetlere aracılık etme hizmetinden ek hasılat oluşturmak amacıyla, fiyatın belirlenmesinde kısmi bir esnekliğe sahip olabilir (TFRS 15 Md. B-37).

4.6.6. Müşteriye Sağlanan Opsiyonlar

Satış teşvikleri, müşteri ödüllendirme kredileri (veya puanları), sözleşme yenileme opsiyonları veya gelecekteki mal veya hizmetlere ilişkin diğer indirimler dâhil olmak üzere ilave mal veya hizmetleri bedelsiz veya indirimli elde etmek için müşteriye sunulan fırsatlar pek çok şekilde karşımıza çıkar (TFRS 15 Md. B-39).

Opsiyon müşteriye önemli bir hak sağlıyorsa, hak sahibi müşteri gelecekteki mal veya hizmetlerin karşılığını işletmeye peşin olarak öder ve işletme, gelecekteki mal veya hizmetler devredildiğinde veya bu opsiyon sona erdiğinde hasılatı finansal tablolara alır (TFRS15 Md. B-40).

4.6.7. Müşterilerin Kullanılmamış Hakları

Müşterinin işletmeye yaptığı iadesiz ön ödeme, müşteriye bir malı veya hizmeti gelecekte alma hakkı verir (ve işletmeyi mal veya hizmeti devretmeye hazır olmaya mecbur eder). Bununla birlikte müşteriler sözleşmeye dayalı haklarının tamamını kullanmayabilir. Kullanılmayan bu haklar genellikle eksik talep olarak adlandırılır (TFRS 15 Md. B-45).

İşletme, bir sözleşme yükümlülüğünde eksik talep tutarına hak kazanmayı bekliyorsa, müşterilerin hakları kullanma eğilimi oranında beklenen eksik talep tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır. İşletme, bir eksik talep tutarını hak etmeyi beklemiyorsa, müşterinin kalan haklarını kullanma olasılığı azaldığında beklenen eksik talep tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır. İşletme, bir eksik talep tutarını hak etmeyi bekleyip beklemediğini tespit etmek için, değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılmasına ilişkin 56–58 paragraflarını göz önünde bulundurur (TFRS 15 Md. B-46).

4.6.8. İade Edilmeyen Peşin Ödenen Ücretler

Bazı sözleşmelerde, işletme, sözleşme başlangıç tarihinde veya yakın tarihlerde müşteriden iadesiz peşin ödenen bir ücret talep eder. Sağlık kulübü

üyelik sözleşmelerinde yer alan katılım ücretleri, telekomünikasyon sözleşmelerindeki aktivasyon ücretleri, bazı hizmet sözleşmelerindeki düzenleme ücretleri ile tedarik sözleşmelerindeki başlangıç ücretleri bunlara örnektir (TFRS 15 Md. B-48).

Peşin alınan tutar karşılığında yerine getirilecek ayrı bir yükümlülük olmadığı durumlarda, alınan bu tutarın hizmet süresi boyunca gelir yazılması gerekir. Hizmet süresi sözleşme kapsamında müşteriye yenileme imkanı tanıyor ve işletmenin tecrübesi, sözleşmenin yenileneceği yönünde ise, hizmet süresi öngörülen yenileme dahil, toplam süre olarak dikkate alınır (Şavlı, 2016:76).

Örnek: Cep telefonlarındaki bağlantı ücreti müşteri ile operatör şirket arasında sözleşme imzalanınca alınan bir bedeldir. Sözleşme müşteriye sunulurken, bu bedelin yeni müşterinin sisteme dahil edilmesi, numara verilmesi vb. gibi bir takım işlevlerin yerine getirilmesi için alındığı ifade ediliyor olabilir. Ancak, bu bedelin karşılığında müşteriye verilen ayrı bir mal veya sunulan ayrı bir hizmet yoktur. Yukarıda bahsedilen işlemlerin maliyeti ile alınan bedel karşılaştırıldığında da anlamlı bir sonuç çıkmamaktadır. Dolayısıyla, ortada ayrılabilir bir yükümlülük bulunmadığından dolayı, alınan bu bedelin alındığı dönem hasılat olarak kayda alınması mümkün değildir. Bu tutar, hizmet süresi boyunca alınacak hizmet bedeline bir düzeltme niteliğindedir. Eğer sözleşme imzalandığında hizmet süresi 2 yıl olarak belirlenmiş ise alındığında, finansal tablolarda ertelenmiş gelir olarak gösterilen bu tutar, 2 yıl süresince hizmet sunuldukça hasılat olarak kar veya zarar tablosuna yansıtılacaktır. Sözleşme sonunda, müşterinin sözleşmeyi uzatma opsiyonu varsa, bu durumda operatörün bir müşterinin ortalama kendileri ile çalışma süresini, geçmiş tecrübelerini kullanarak tahmin etmesi ve ertelenmiş geliri bu süre çerçevesinde hasılat olarak yansıtması gerekir (Şavlı, 2016: 77).

4.6.9. Lisanslama

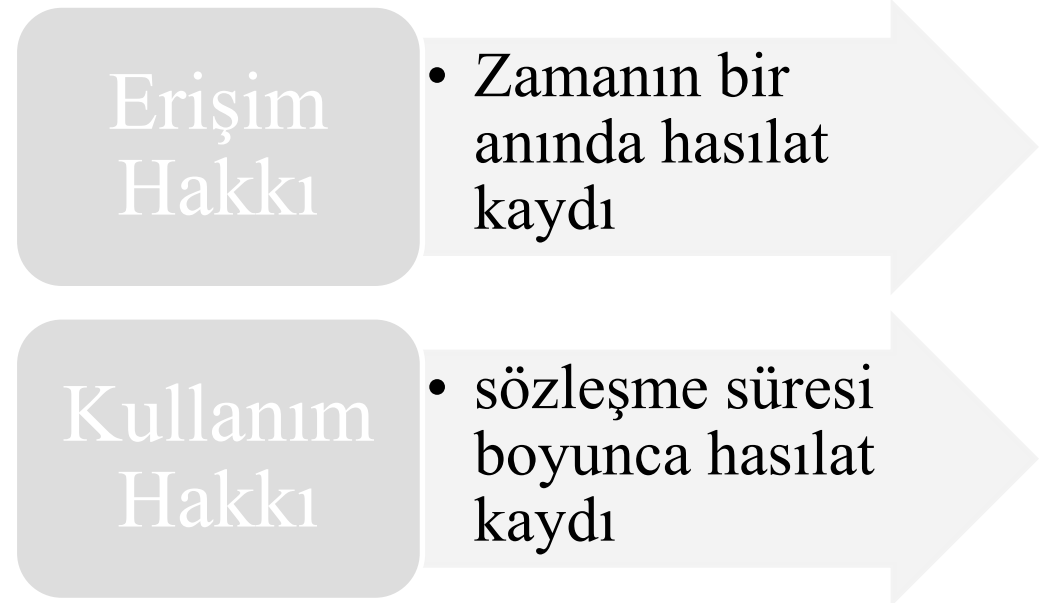
Lisans, işletmenin fikri mülkiyetine ilişkin müşterinin haklarını belirler. Fikri mülkiyet lisanslarına, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakiler dâhildir (TFRS 15 Md. B52):

- (a) Yazılım ve teknoloji,
- (b) Sinema filmleri, müzik ve diğer medya ve eğlence ürünleri,
- (c) Franchiselar ve
- (d) Patent, marka ve telif hakları.

Sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden farklı olmayan lisans örnekleri aşağıdakileri içerir (TFRS 15 Md. B54):

- (a) Maddi bir malın bileşenini oluşturan ve bu malın işlevselliğini tamamlayan bir lisans ve
- (b) Müşterinin sadece ilişkili bir hizmetle birlikte faydalanabileceği bir lisans (örneğin işletme tarafından lisans verilerek müşteriye içeriğe erişim imkânı sağlayan çevrim içi bir hizmet).

Lisansların muhasebeleştirilmesinde farklı yorumlamalara açık olan mevcut hasılat standardından farklı olarak yeni standart, işletmenin fikri mülkiyet hakkının, sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerden ayrı olup olmadığını değerlendirmektedir. Eğer, imtiyazlı hak ayrı ise, ayrı edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmektedir. Aksi halde, mal veya hizmet tedariki için ortaya çıkan edim yükümlülüğünün bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Her iki durumda da, birimin, zaman süresince mi yoksa zamanın belirli bir noktasında mı gerçekleştirilen edim yükümlülüğü olup olmadığının tespiti gerekmektedir (Köse ve Çelikay, 2015: 41).



Şekil 4.11: Lisans Hasılat Kaydı

4.6.9.1. Erişim Hakkı

Lisans sözleşmesi ile müşteri elde etmeyi beklediği hizmeti almış olacaksa ve lisansı veren tarafın sözleşme süresi boyunca başka bir yükümlülüğü bulunmuyorsa ve faaliyetleri müşterinin lisansın faydalanma koşullarını etkilemeyecekse, bu bir erişim hakkı olarak tanımlanır. Bu durumda hasılat, lisans müşteriye verince finansal tablolara yansıtılır.

Örneğin, bir makine satışında, beraberinde bir işletim sisteminin satışı da söz konusu ise ve bu işletim sistemi lisans süresi boyunca önemli ilave bir güncelleme veya destek gerektirmeyecekse, bir başka deyişle, müşteri işletme işletim lisansına erişim sağladığı andan itibaren beklediği hizmeti almış olacaksa, işletme bu satışı yükümlülüklerin bir anda yerine getirildiği bir sözleşme olarak değerlendirir ve ilgili hasılat kaydını da bu bağlamda bir anda kayda alır (Şavlı, 2016: 78).

4.6.9.2. Kullanım Hakkı

Kullanım hakkı karşımıza çoğunlukla paket yazılım şeklinde çıkan türünün hasılat tanıma zamanı müşteriye teslim anıdır. Çünkü satış sonrası müşteri kendi başına üründen yararlanabilir veya satıcının tasarruflarından etkilenmez. Bu teslim şekli üreticinin internette sunduğu indirme adresinden de olabilir. Ancak erişim hakkı tanıyan lisans türleri için hasılatın tanınması zamana yaygın şekilde hesaplanır.

Yazılım sürüm yükseltmeleri de hasılatı tanıma noktasında kritik önem arz etmektedir. Bu konu tanımlanmış ve tanımlanmamış sürüm yükseltmeleri diye kategorize edilir. Bazı firmalar, yazılım satışı ile birlikte gelecekteki rutin sürüm yükseltmelerini de tanımlar ve taahhüt ederler. Örneğin “her ay çıkacak yeni sürümler veya sözleşme süresince çıkacak olan sürümler” şeklinde bir ifade varsa ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanır ve işlem fiyatının dağıtımında dikkate alınmalıdır. İlgili tanımlı sürüm yükseltmeleri gerçekleştirildikçe ve müşteriye transfer edildikçe hasılat yazılır. Sözleşmede böyle bir ifade olmasa bile satıcının uygulaması bu yönde ise ve müşteride beklenti

oluşuyorsa, yine aynı uygulama yapılmalıdır. Bunun aksine ne zaman sürüm yükseltmesi yapılıp sunulacağına tanımlı olmadığı durumlar ayrı bir edim yükümlülüğü oluşturmaz. Yazılımın parçası olarak kabul edilir (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 38-39).

4.6.10. Geri Alım Anlaşmaları

Geri alım anlaşmaları genellikle üç şekilde karşımıza çıkar (TFRS 15 B64):

- (a) İşletmenin varlığı geri alma yükümlülüğü (forward),
- (b) İşletmenin varlığı geri alma hakkı (alım opsiyonu) ve
- (c) İşletmenin müşteri talebi üzerine varlığı geri alma yükümlülüğü (satım opsiyonu).

4.6.10.1. Alım Opsiyonu

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

- (a) İşletmenin, varlığı başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük bir tutardan geri alabilmesi veya almak zorunda olması durumunda, TMS 17 *Kiralama İşlemleri* uyarınca bir kiralama işlemi veya
- (b) İşletmenin, varlığı başlangıçtaki satış fiyatına eşit veya bu fiyattan yüksek bir tutardan geri alabilmesi veya almak zorunda olması durumunda, B68 paragrafı uyarınca bir finansman anlaşması.

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

Geri alım anlaşması bir finansman anlaşmasıysa, işletme varlığı finansal tablolara yansıtılmaya devam eder ve aynı zamanda müşteriden tahsil ettiği bedeli finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alır. İşletme müşteriden tahsil edilen bedel ile müşteriye ödenecek bedel arasındaki farkı faiz olarak ve varsa, işlem veya elde tutma (örneğin, sigorta) maliyeti olarak finansal tablolara alır (Sağlam ve diğerleri, 2018:1270-1271).

4.6.10.2. Satım Opsiyonu

Eğer müşterinin satın aldığı malları geri satma hakkı varsa ve satan işletmenin geri alış fiyatı ilk satış fiyatından daha düşükse, sözleşme yapıldığında, müşterinin bu hakkı kullanıp kullanmayacağına ilişkin bir değerlendirme yapılması gerekir. Bu değerlendirme sonucunda, müşterinin geri satış hakkını kullanmasını teşvik edecek ekonomik şartların var olduğu sonucuna ulaşırsa, bu durumda müşteriye belirli bir süre için söz konusu malları kullanma hakkı verilmiş demektir. Dolayısıyla, ilgili standart çerçevesinde kiralama işlemi olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Geri satış fiyatının piyasa fiyatının çok üstünde olduğu bir durum, müşteri için geri satışı teşvik edecek bir şart olarak değerlendirilebilir.

Eğer müşterinin satın aldığı malları geri satma hakkı varsa ve satan işletmenin geri alış fiyatı ilk satış fiyatından daha düşükse, ancak müşterinin bu hakkını kullanmasını teşvik edecek ekonomik şartlar yoksa bu durumda söz konusu satış işlemi yukarıda 4.1.'de açıklanan iade hakkıyla satış olarak değerlendirilir.

Eğer müşterinin satın aldığı malları geri satma hakkı varsa ancak satan işletmenin geri alış fiyatı ilk satış fiyatına eşit veya daha yüksek ise ve bu fiyat malların piyasa değerinden daha fazla ise, bu durumda da satış işlemi bir finansman işlemi olarak değerlendirilir (Şavlı, 2016: 79-80).

4.6.11. Konsinye Mal Anlaşmaları

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

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

- (a) Ürünün, bayinin bir müşterisine ürün satışı gibi belirli bir olay gerçekleşinceye veya belirlenmiş bir süre sona erinceye kadar işletmenin kontrolünde olması,
- (b) İşletme ürünün iadesini talep edebilir veya ürünü üçüncü bir tarafa (başka bir bayi gibi) devredebilir ve
- (c) Bayinin ürünün karşılığını ödemek için koşulsuz bir yükümlülüğü bulunmamaktadır (bayinin depozito ödemesi gerekli olabilese bile)

(www.aksisdenetim.com).

Yapılan değerlendirme neticesinde, satış işleminin konsinye olduğu sonucuna ulaşırsa, malların kontrolü sevkiyatla birlikte müşteriye geçmedi demektir, bu durumda hasılat kaydı yapılamaz. Ancak, müşteriden malların nihai müşteriye satıldığı yönünde bilgi geldiğinde işletme ilgili hasılat kaydını yapacaktır. Bu süre içinde kendi stokları içinde yansıtılacak olan ürünlerin ayrı bir alt hesaba sınıflandırılması, etkin stok takibi açısından faydalı olacaktır (Şavlı, 2016: 81).

4.6.12. Faturala Elde Tut Anlaşmaları

Faturala-elde tut anlaşması, işletmenin bir ürünü müşteriye fatura ettiği ancak bu ürünün fiziki zilyetliğini gelecekte belirli bir zamanda müşteriye devredene kadar sürdürdüğü bir sözleşmedir (www.aksisdenetim.com).

Örneğin; müşterinin deposundaki yer sıkışıklığı, tadilat veya malları göndereceği kendi müşterisinin yerinin işletmeye daha yakın olması sebebiyle nakliye giderlerinde tasarruf etme ihtiyacıyla müşteri, satıcı işletmeden malları belirli bir süre göndermemesini ve kendi deposunda tutmasını isteyebilir (Şavlı, 2016: 81).

Müşterinin faturala-elde tut anlaşması kapsamında ürünün kontrolünü ele geçirebilmesi için aşağıdaki şartların tamamı karşılanmış olmalıdır:

- (a) Faturala-elde tut anlaşmasının gerekçesi somut olmalıdır (örneğin müşteri söz konusu anlaşmayı talep etmiştir),
- (b) Ürünün müşteriye ait olduğu ayrı olarak tanımlanmalıdır,
- (c) Ürün mevcut durumda müşteriye fiziki devir için hazır olmalıdır ve
- (d) İşletme ürünü kullanamamakta veya başka bir müşterisine yönlendirememektedir (Sağlam ve diğerleri, 2018:1272).

4.6.13. Müşterinin Kabulü

İşletme, müşterinin bir mal veya hizmetin kontrolünü ele geçirdiği zamanı tespit ederken, söz konusu sözleşme maddelerini dikkate alır (TFRS 15 B83).

İşletmenin, sözleşmede üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olarak bir mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiğini objektif olarak tespit edebilmesi durumunda müşterinin kabulü, müşterinin bu mal veya hizmetin kontrolünü ne zaman ele geçirildiğine ilişkin işletmenin tespitini etkilemeyecek bir formalitedir. Örneğin, müşterinin kabulüne ilişkin sözleşme maddesi belirli ölçü ve ağırlık özelliklerinin karşılanmasına dayalıysa, işletme müşterinin kabulüne ilişkin teyit almadan önce bu şartların karşılanıp karşılanmadığını tespit edebilir (TFRS 15 B84).

Ancak, işletme bir mal veya hizmetin sözleşmede üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olarak müşteriye sağlandığını objektif olarak tespit edemiyorsa, bu durumda işletme, müşterinin kabulünü alana kadar müşterinin kontrolü ele geçirdiğine karar veremeyebilir (www.aksisdenetim.com).

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



5. BÖLÜM

TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ VE TMS-18 HASILAT STANDARTLARININ, TFRS-15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

5.1. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması

2018 yılından itibaren geçerli olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının yerine gelmiş olup, yeni hükümler getirmiştir.

Yeni standardın inşaat sektörü ile ilgili açıklık getirmesi gereken temel konular şunlardır:

- (a) Sözleşmeden kaynaklanan hasılat belli bir zaman aralığında mı, yoksa işin tamamlanma noktasında mı gelir kaydedilecektir?
- (b) Satıcı müşterinin alımını finanse ediyorsa gelir kaydı ne şekilde etkilenecektir?
- (c) Sözleşme değişiklikleri cari ve gelecek dönemlere ait gelirleri ne şekilde etkileyecektir?
- (d) Performansa dayalı ücretler ne şekilde muhasebeleştirilecektir?
- (e) Sözleşme edinim maliyetleri aktifleşebilir mi?
- (f) Birleşik ürün ve hizmetler hangi durumda ayrı birer performans (edim) yükümlülüğünü temsil eder? (www.borsagundem.com)

5.1.1.Kapsam Yönünden Karşılaştırma

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı müşteri adına ve hesabına yapılan ve bir hesap döneminden daha uzun süren yapım sözleşmelerini kapsamaktadır (Örten ve diğerleri, 2017:125).

TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ise aşağıdakiler hariç, müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmelere uygular:

- (a) TMS 17 *Kiralama İşlemleri* kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- (b) TFRS 4 *Sigorta Sözleşmeleri* kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- (c) TFRS 9 *Finansal Araçlar*, TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*, TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*, TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar* ve TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
- (d) Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler. Örneğin, bu Standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz (TFRS 15 Md. 5).

5.1.2. Muhasebeleştirme Yönünden Karşılaştırma

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı, gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi, sözleşme sonucunun güvenilir olarak tahmin edilip edilmemesine göre farklılıklar göstermektedir. Eğer sonuç güvenilir olarak tahmin ediliyorsa muhasebeleştirme işlemi yapılır. Eğer sonuç güvenilir olarak tahmin edilemiyorsa, sadece katlanılan sözleşme maliyetinin geri kazanılması muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri ilgili dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir.

TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ise , işletme, hasılatı tanırken beş aşamalı yöntemi kullanır:

- (a) Sözleşme belirlenir,
- (b) Edim yükümlülükleri belirlenir,
- (c) İşlem fiyatı belirlenir,
- (d) İşlem fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılır,
- (e) Yükümlülük yerine getirildikçe gelir tahakkuk eder.

TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ise; bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde, hasılat olarak muhasebeleştirilir. Bir mal veya hizmet, müşteri, söz konusu mal veya hizmetin *kontrolünü* ele geçirdiği zaman transfer edilmiş olmaktadır (Köse ve Çelikay, 2015: 34).

Standarda göre, işletme müşteriye kontrolü zaman süresince devredebileceği gibi zamanın belirli bir noktasında da devredebilir. Bu ayrım, hasılatın muhasebeleştirilme zamanını ve miktarını doğrudan ilgilendirmektedir (Köse ve Çelikay, 2015: 34).

5.1.3.Hasılatın Ölçülmesi Yönünden Karşılaştırma

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı, finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre belirlenir. Bu yöntemde, sözleşme geliri ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır (Güler, 2018:113-114).

TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ise; bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış *işlem fiyatı* tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir(Köse ve Çelikay, 2015:36).

5.1.4. Örnek

KEREM inşaat firması müşterisine ait bir arsa üzerine 10 katlı bina yapmak için 01.01.2016 tarihinde sözleşme imzalıyor. Sözleşmenin toplam bedeli 2.000.000 TL'dir. Bina yapımı iki yılda bitirilecektir. Beklenen maliyet 1.800.000 TL'dir. KEREM inşaat firması birinci yılın sonunda beş katı bitirmiştir. İkinci yılın dördüncü ayında taraflar değişiklik yaparak son katın dubleks olmasına karar vermişlerdir. Bu değişiklik, sözleşme bedelini 200.000

TL ve maliyetleri de 80.000 TL artıracaktır. Her iki standarda göre ilgili firmanın hasılatı muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir:

a) TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre;

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardına göre tamamlanma aşaması yöntemi ile gelir ve giderler dönem sonunda raporlanır.

Tamamlanma Aşaması:

On katlı binanın beş katı ilk yılın sonunda tamamlandığına göre tamamlanma yüzdesi %50 olarak tahmin edilir.

2016 Yılı:

Tamamlanma yüzdesi: %50

Yıl Geliri: $2.000.000 * \%50 = 1.000.000$ TL

120 ALICILAR	1.000.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.000.000
2016 yılı hasılat kaydı		

2017 Yılı:

İkinci yılın dördüncü ayında taraflar değişiklik yaparak son katın dubleks olmasına karar vermişlerdir, buna göre;

Sözleşmenin toplam bedeli: $2.000.000 + 200.000 = 2.200.000$ TL

Yıl Geliri: $2.200.000 - 1.000.000 = 1.200.000$ TL

120 ALICILAR	1.200.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.200.000
2017 yılı hasılat kaydı		

b) TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre;

İlgili örnekte firma edim yükümlülüğünü zamanla yerine getirmiştir, bu nedenle hasılat zamanla muhasebeleştirilir. Standart gereği hasılat ölçümü iki türlü yapılmaktadır. Girdi yöntemi ve Çıktı yöntemi. Firma bu yöntemlerden en uygun olanını düşünerek onu seçmelidir. Uygulamadaki verilere göre girdi yönteminin kullanılması daha gerçekçi sonuç verecektir. Buna göre;

İlk verilere göre durum şöyledir:

Sözleşmenin toplam bedeli: 2.000.000 TL

Beklenen Maliyet: 1.800.000 TL

Tamamlanan yükümlülük yüzdesi:%50

Yıl Geliri: $2.000.000 * \%50 = 1.000.000$ TL

120 ALICILAR	1.000.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.000.000
2016 yılı hasılat kaydı		

İkinci yılın dördüncü ayında taraflar değişiklik yaparak son katın dubleks olmasına karar vermişlerdir sözleşme değişikliğe uğramıştır. Firma bu durumu tek bir sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirecektir.

Değişiklik sonrası yapılan güncellemeye göre durum şöyledir;

Sözleşmenin toplam bedeli: $2.000.000 + 200.000 = 2.200.000$ TL

Beklenen Maliyet: $1.800.000 + 80.000 = 1.880.000$ TL

Tamamlanan yükümlülük yüzdesi: $(1.800.000 / 2) / 1.880.000 = \%478$

Değişiklik tarihindeki ek hasılat: $(2.200.000 * \%478) - 1.000.000 = 51.600$ TL

120 ALICILAR	51.600	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	51.600
Ek hasılat kaydı		

5.2. TMS-18 Hasılat Standardının TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması

Hasılat standartlarının birbirleriyle çelişmesi, bazı zayıflıklar içermesi ve işletmelerden istenilen açıklamaların yetersizliği gibi nedenlerden dolayı hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili ortak ve genel geçer bir standarda ihtiyaç duyulmuştur.

5.2.1. Kapsam Yönünden Karşılaştırma

TMS 18 Hasılat standardı aşağıdaki işlem ve olayları kapsamaktadır:

- (a) Mal satışları,
- (b) Hizmet sunumları ve
- (c) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri (Arabacı, 2017: 63).

TFRS 15 Standardı ise, daha kapsamlı olup, ayırım yerine edim yükümlülüğü kavramı ile ele almıştır. Ayrıca, önceki standartlarda yer almayan hasılatın sözleşme içinde ayrıştırılan taahhütlerinin (edim yükümlülüklerinin) yerine getirildiği ölçüde muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür. TFRS 15 Standardı müşterilerle yapılan gelir sözleşmeleri içinde yer alan mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takası ayrıca, TMS 18'in yeterli olmadığı çoklu unsurlu anlaşmalar, değişken fiyatlama, iade hakları, garantiler ve lisanslama gibi alanlarda da açıklamalar sunmaktadır (Varol, 2016: 138).

5.2.2. Muhasebeleştirme Yönünden Karşılaştırma

TMS 18 hasılat standardına göre aşağıdaki koşulların tümünün gerçekleşmesi ile hasılat doğmuş sayılır:

- a. Malların önemli risk ve getirilerinin alıcıya devredilmesi,
- b. Mallar üzerindeki kontrol ve yönetsel etkinliğin sürdürülmemesi,
- c. Hasılatın güvenilir olarak ölçülmesi,
- d. Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması ve
- e. Yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetin güvenilir olarak ölçülmesi (Örten ve diğerleri, 273-274).

TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ise işletme, hasılatı tanıırken beş aşamalı yöntemi kullanır:

- (a) Sözleşme belirlenir,
- (b) Edim yükümlülükleri belirlenir,
- (c) İşlem fiyatı belirlenir,
- (d) İşlem fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılır,
- (e) Yükümlülük yerine getirildikçe gelir tahakkuk eder.

5.2.3. Hasılatın Ölçülmesi Yönünden Karşılaştırma

TMS 18 hasılat standardına göre hasılat gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Vadeli satışlarda satış bedelinin gerçeğe uygun değeri alacağın bugünkü değerine indirgenmesiyle bulunur. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir (Köse ve Çelikay, 2015: 36).

TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ise; bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış *işlem fiyatı* tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir (Köse ve Çelikay, 2015: 36).

5.2.4. Örnek

Bir telekomünikasyon işletmesi, yurt içerisinde bir müşteri ile 2 yıllık hizmet sözleşmesi yapmıştır. Sözleşme 01 Mart 2016 tarihinde başlamaktadır ve GSM hizmetlerini kapsamaktadır, ayrıca sözleşme başlangıcında müşteriye bedelsiz belirli bir marka ve model cep telefonu verilecektir. Sözleşmeye göre, müşterinin ödemesi gereken tutar 24 ay boyunca aylık 150 TL'dir.

a) TMS 18 Hasılat Standardına Göre Hasılatın Tanınması;

TMS 18'e göre işletme, bu sözleşmeyi tek bir performans yükümlülüğü olarak kabul eder ve hasılatı buna göre tanır. İşletme cep telefonundan elde edilen hasılatı hesaba katmayarak, cep telefonu maliyetini müşteri elde etme maliyeti olarak kabul edecektir ve sadece aylık hizmet sağlanması satışından hasılatı tanıyacaktır.

Sonuç olarak işletme aylık olarak hasılatı tanıyacaktır. Muhasebe kaydında, 120 ALICILAR hesabına aylık ödeme tutarı olan 150 TL kadar borç ve 600 YURTİÇİ SATIŞLAR hesabına hizmet satışı olarak 150 TL alacak kaydı yapacaktır.

120 ALICILAR	150	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	150
Hasılat kaydı		

b) TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre Hasılatın Tanınması;

TFRS 15'e göre işletme, hasılatı tanıırken beş aşamalı yöntemi kullanmalıdır.

(i) Müşteriyle Olan Sözleşmeyi Belirlemek:

Telekomünikasyon işletmesi, bir müşteriyle 24 aylık GSM hizmeti sözleşmesi yapmıştır. Ayrıca sözleşme başlangıcında, müşteriye bedelsiz belirli bir marka ve model cep telefonu verilecektir.

(ii) Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerini Belirlemek:

Bu sözleşmeye göre iki performans yükümlülüğü bulunmaktadır. Bunlar;

- Cep telefonu verme yükümlülüğü
- 2 yıllık GSM hizmeti verme yükümlülüğü

(iii) İşlem Fiyatını Belirlemek:

Sözleşmenin işlem fiyatı, aylık 150 TL olmak üzere, 24 ay ödemeli toplam 3.600 TL tutarındadır.

(iv) İşlem Fiyatını Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerine Dağıtmak:

İşletme sözleşmede bedelsiz verilen cep telefonunu tek başına 2.500 TL bedel ile satmaktadır. Ayrıca sözleşmedeki aynı GSM hizmetini, cep telefonu vermeden 2 yıllık taahhülle 70 TL'ye satmaktadır. Bu durumda cep telefonu verme ve 2 yıllık GSM hizmeti olan iki performans yükümlülüğünün bağımsız satış fiyatları sırasıyla, 2.500 TL ve aylık 70 TL'den 24 ay toplam 1.680 TL olacaktır.

Sözleşmedeki 3.600 TL işlem fiyatı, performans yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyatlarına bağımlı olarak, her bir performans yükümlülüğüne dağıtılmalıdır.

İşlem Fiyatının Performans Yükümlülüklerine Dağıtımını

Performans Yükümlülüğü	Cep Telefonu	GSM Hizmeti	Toplam
Bağımsız Satış Fiyatı (TL)	2.500	1.680	4.180
Bağımsız Satış Fiyatına Göre Ağırlık Oranı	% 59,80	% 40,20	% 100

(%)			
Hasılat (TL)	2.152,80	1.447,20	3.600

Sözleşmedeki işlem fiyatının performans yükümlülüklerine dağıtılması gösterilmiştir. Cep telefonunun ve 24 aylık GSM hizmetinin bağımsız satış fiyatları sırasıyla 2.500 TL ve 1.680 TL (70 TL x 24 ay) tutarındadır. Satış fiyatlarının toplamı 4.180 TL (2.500 TL + 1.680 TL) tutarındadır. Bu durumda bağımsız satış fiyatına göre ağırlıklı oran cep telefonu için % 59,8 (2.500 TL / 4.180 TL), GSM hizmeti için % 40,2 (1.680 TL / 4.180 TL) olacaktır. Performans yükümlülüklerine yüklenecek hasılat, sözleşmenin işlem fiyatının bu oranlarla çarpılmasıyla hesaplanacaktır. Sözleşmenin işlem fiyatı 3.600 TL'dir, bu durumda işlem fiyatı cep telefonu için 2.152,80 TL (3.600 TL x % 59,8), GSM hizmeti için 1.447,20 TL (3.600 TL x % 40,2) olarak dağıtılmalıdır.

(v) İşletme Performans Yükümlülüğünü Gerçekleştirdiğinde (Karşılığında) Hasılatın Tanınması:

İşletme, müşteriye cep telefonunu teslim ettiğinde 2.152,80 TL'lik hasılatı tanınmalıdır. İşletme GSM hizmetini müşteriye aylık olarak verdiği için, toplam 1.447 TL hizmet işlem fiyatını aylık hasılatı 60,29 TL (1.447 TL / 24 ay) olarak tanıyacaktır.

Bu durumda muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

Cep Telefonu Satışı

İşletme, cep telefonunu sözleşme başlangıcı olan 01 Mart 2016 tarihinde müşteriye teslim ettiğinde; 2.152,80 TL cep telefonu bedelinin ilgili döneme ait 10 aylık kısmı 897 TL'yi 181 GELİR TAHAKKUKLARI (Faturalandırılmamış Gelirler) hesabına borç, geri kalan 1.255,80 TL'yi 281 GELİR TAHAKKUKLARI hesabına borç ve 2.152,80 TL'yi 600 YURTIÇİ SATIŞLAR hesabına alacak olarak kaydetmelidir.

181 GELİR TAHAKKUKLARI	897,00
281 GELİR TAHAKKUKLARI	1.255,80
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.152,80

GSM Hizmetinin Satışı

Sözleşmeye göre aylık GSM hizmeti sağlandığında, 150 TL aylık sözleşme bedeli 120 ALICILAR hesabına borç, 60,30 TL (1.447,20 TL / 24 ay) GSM hizmeti satışı payı 600 YURTIÇİ SATIŞLAR hesabına alacak ve aylık 89,70 TL (2.152,80 TL / 24 ay) cep telefonu payı 181 GELİR TAHAKKUKLARI (Faturalandırılmamış Gelirler) hesabına alacak olarak kaydedilir. Her ay aynı muhasebe kaydı 24 ay boyunca yapılır.

120 ALICILAR	150	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	60,30
	181 GELİR TAHAKKUKLARI	89,70

c) Uygulamanın TMS 18 ve TFRS 15'e Göre Karşılaştırılması:

TFRS 15'e göre işletmeler karlarını, TMS 18'den farklı bir şekilde raporlamaktadırlar. Uzun vadeli sözleşmelerde toplam kar tutarı TMS 18 ve TFRS 15'e göre değişmemekle birlikte raporlama zamanlarındaki kar tutarlarının farklı olduğu gözlemlenmektedir. Bu durum bir muhasebe dönemi içerisinde tamamlanmayan sözleşmeler için önemlidir. Aynı uygulama örneğindeki verilere ek olarak sözleşme başlangıç tarihi 01 Mart 2016 olduğunu varsayarsak TMS 18 ve TFRS 15'e göre 31 Aralık 2016'da yapılacak raporlamada 10 aylık sözleşme hasılatının toplam tutarı aşağıda gösterilmektedir.

TMS 18 ve TFRS 15'e Göre Dönem Sonu Hasılatının Tanınması

Performans Yükümlülüğü	Cep Telefonu	GSM Hizmeti	Toplam
TMS 18	0	1.500*	1.500,00
TFRS 15	2.152,80	603**	2.754,80

*10 Ay X 150 TL=1.500 TL GSM Hizmeti

**10 Ay X 60,30 TL=603,00 TL GSM Hizmeti

TMS 18'e göre 01 Mart-31 Aralık 2016 dönemindeki 10 aylık süreçte aylık 150 TL ödemeler yaparak toplam 1.500 TL'lik hasılat tanınacaktır. TFRS 15'e göre cep telefonu sözleşme başlangıcı olan 01 Mart 2016 tarihinde teslim edilecektir, bu durumda 2.152,80 TL cep telefonu payı hasılat olarak tanınacaktır. Ayrıca GSM hizmetinin dönem sonuna kadar hasılat tutarı 603 TL (60,30 TL x 10 ay) olacaktır. Dönem sonunda TFRS 15'e göre her iki tutarı toplayarak 2.754,80 TL toplam hasılat tanınacaktır. Her iki standarda göre hesaplanan hasılat tutarı birbirinden farklı olacağı için kar üzerinde de dönem sonu karı üzerindeki etkileri farklıdır.

Kaynak: (Keskin ve Dinçer, 2015:239-240-241-242-243-244)

Tablo 5. 1: TFRS 15 ve TMS 11-TMS 18 Standartlarının Karşılaştırması

TFRS 15	TMS 11 ve TMS 18
Performans Yükümlülüğü kavramı getirilmiştir. Bu durumda bir sözleşmede ayrı ayrı performans yükümlülüklerinin belirlenmesi gerekmektedir.	Birden fazla işlem birbiriyle ilişkili veya iç içe geçmiş olabilir. Yeni standartla birlikte bu gruplaşmaların ayrıştırılması gerekecektir.
İşlem Fiyatı kavramından söz edilmektedir. İşlem fiyatının sabit ve değişken kısımları bulunmaktadır.	Gelir gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir.
İşlem fiyatının performans yükümlülüklerine göreceli bağımsız satış fiyatı üzerinden dağıtılmasından bahsedilmektedir. İşlem fiyatı ve bağımsız satış fiyatı kavramları açıklanmaktadır.	Temelde yapılan işlem benzeşmektedir. Göreceli makul değer yöntemi veya kalan yöntemi kullanılarak ilgili dağıtım gerçekleştirilmektedir. Ancak değişken tutar ve indirimlerle ilgili dağıtımlara ilişkin özel durumlar ve daha önce kalan değer yöntemini uygulayan işletmelerde bağımsız satış fiyatının esas alınması uygulamada zorluklara neden olabilir.

Kontrolün transferi ile ilgili “zaman içinde” veya “belli bir anda” kavramlarını getirmiş ve ilgili koşulları belirtmiştir.	Belli bir zamanda ve birden fazla etap dâhilinde gerçekleştirilen mal veya hizmet için tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. Yeni standartla birlikte “zaman içinde” veya “belli bir anda” olarak ayırımın yapılması gerekecektir.
---	---

Kaynak: (Arabacı, 2017: 60)

5.3. BOBİ FRS Hasılat Standardı ve Diğer Hasılat Standartları İle Karşılaştırılması

Finansal raporlamada Türkiye’deki duruma bakıldığında, Türk Ticaret Kanununun 2012 yılındaki yenilenmesine kadar *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS -UFRS’lerin birebir Türkçe çevirileri-)* kullanımı, SPK’ya tabi halka açık işletmelerle sınırlı tutulmuştur. Türk Ticaret Kanununun yenilenmesi aşamasında, halka açık olmayan diğer işletmelere de standartlara uygun bağımsız denetim raporu hazırlama ve defter kayıtlarını standartlara göre oluşturma zorunluluğu getirilmesi büyük yankı uyandırmıştır. Sonraki süreçte ise kayıtların standartlara göre yapılması zorunluluğu kanun yürürlüğe girmeden kaldırılmış, ardından da bağımsız denetime tabi olacak işletme kriterlerinin Bakanlar Kurulu kararı ile düzenlenmesi getirilmiştir. Bu düzenlemelerin ardından 2014 yılında *Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)*, TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırıştırarak, diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi *Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)* ile sınırlandırmıştır (Ataman ve Cavlak 2017:154).

KAYİK olarak adlandırılan halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirmekte ve bunların kamuya hesap verme yükümlülükleri bulunmaktadır. Dolayısıyla BOBİ FRS’nin uygulanabilmesi için işletmenin büyüklüğü yanında işletmenin önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirmesi ve

kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunması, yani KAYİK olup olmadığı da dikkate alınmaktadır (www.isader.org).

Bu gelişmelerden sonra, bağımsız denetime tabi ancak TFRS uygulamayan işletmelerin, ilk olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)* hükümlerini uygulamaları ardında da MSUGT'ye ek olarak 2014 tarihinde KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususları* uygulamaları zorunlu tutulmuştur. İlave hususlar, KGK tarafından yeni bir standart seti hazırlanıncaya kadar geçici bir çözüm olarak tasarlanmıştır Bağımsız denetime tabi olup Tam Set TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için uygulanacak finansal raporlama standardı konusunda KGK, 2014 yılında çalışmalara başlamış ve çalışma nihai hale gelinceye kadar *Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ)* olarak isimlendirilmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017:154).

KAYİK'lerin uygulamak zorunda oldukları TMS/TFRS'lere uygun finansal tabloların hazırlanmasının karmaşık ve uzmanlık bilgisi gerektirmesi ve maliyetli olması nedeniyle, TMS/TFRS'lere göre basitleştirilmiş muhasebe ilkeleri içeren ve finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum sağlayan BOBİ FRS hazırlanmıştır. BOBİ FRS finansal tablo kullanıcılarının gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi ihtiyaçlarına cevap verirken, finansal tablo hazırlayanlar açısından da maliyet ve fayda arasında bir denge sağlamaktadır (www.isader.org).

Gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunumunu sağlayacak yerel bir finansal raporlama standardının çıkarılması çalışmaları, 2017 tarihinde sonuçlanmış olup standart, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)* adı ile yayınlanmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017:154).

5.3.1. BOBİ FRS Amaç ve Kapsam

BOBİ FRS'nin amaçları şu şekildedir:

Gerçeğe Uygun; Finansal bilgi açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunulmasıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması, aynı zamanda işlem ve olayların sadece yasal görünümünü değil özünü yansıtması gerekir (KGK Md. 1.10).

Finansal bilgi ihtiyacına uygun; finansal tablolarda sunulan bilginin finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekir. Finansal bilginin; geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak, geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip olması durumunda ihtiyaca uygun olduğu kabul edilir (KGK Md. 1. 8).

Karşılaştırılabilir; kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Dolayısıyla benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin ölçümü ve gösterimi, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve gösterimleriyle tutarlı olmalıdır. Karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla, uygulanan muhasebe politikaları, bu politikalarda meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında kullanıcıların bilgilendirilmesi gerekir (KGK Md.1.12).

Bu amaçlar çerçevesinde KGK tarafından hazırlanan BOBİ FRS, Tam Set TMS/TFRS' ye göre daha sade bir dille hazırlanmıştır.

BOBİ FRS'nin özellikleri;

- ✓ Standartlar 27 bölümden oluşmakta ve işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir

standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir.

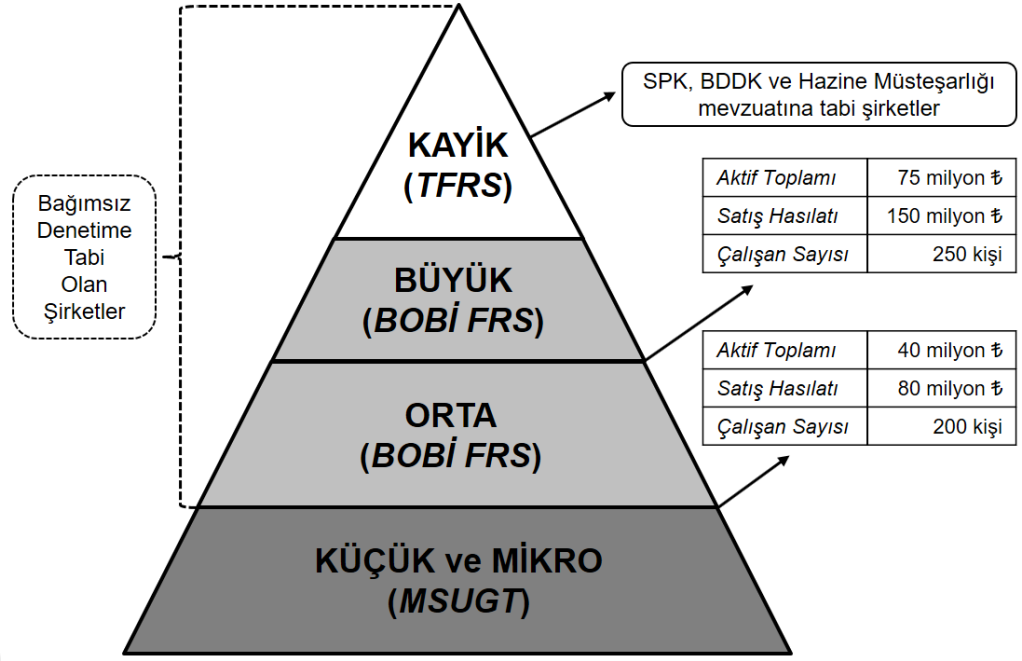
- ✓ Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.
- ✓ Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur.
- ✓ AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.
- ✓ Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örneklerine yer verilmiştir.
- ✓ Ekinde ayrıca Terimler Sözlüğüne yer verilmiştir.
- ✓ Konular sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır (Eskin, 2017: 38).

Bölüm 5 Hasılat

Hasılatın ortaya çıkması, kayda alınma zamanı ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir.

BOBİ FRS ve TFRS arasında geçiş;

BOBİ FRS’ yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS’yi uygulayamazlar. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS’yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS’ yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS’ yi uygulamış olması zorunludur (TÜRMOB,105-1: 4).



Şekil 5.1: BOBİ FRS ve TMS/TFRS Kapsamı

Genel hatları ile BOBİ FRS'ler değerlendirildiğinde setin en önemli noktasının Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeleri birbirinden belirlenen kriterlerle (*Aktif Toplamı, Satış Hasılatı ve Çalışan Sayısı*) ayırması olduğu görülmektedir. Bağımsız denetime tabi olma kriterlerini sağlayan işletmeler, tebliğde belirtilen büyük ölçekli işletme eşliğine gelene kadar Orta Boy İşletmeler olarak; bu eşliği ve üstünü sağlayan (KAYİK dışındaki) işletmeler ise Büyük Boy İşletmeler olarak tanımlanmaktadır.

Şekil de görülen ve bağımsız denetime tabi olma ve büyük işletme eşiklerinde belirtilen üç kriterden en az ikisini art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler, müteakip raporlama döneminde bağımsız denetime tabi olmakta ya da büyük ölçekli işletme sayılmaktadır. Bağımsız denetim kriterlerini sağlayıp büyük işletme kriterlerini sağlayamayan işletmeler ise orta ölçekli işletme sayılmaktadır.

KGK verilerine göre, 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 6.250 şirketten; 1.550'si TFRS, 4.700'si BOBİ FRS (850'si Büyük Ölçekli İşletme, 3.850'si Küçük Ölçekli İşletme) kapsamına girmektedir. Bu veriler, BOBİ FRS'nin uygulama alanınının 1 Ocak 2018'den itibaren ne kadar geniş olacağını göstermesi açısından önem arz etmektedir (Ataman ve Cavlak 2017:157).

BOBİ FRS Açısından Hasılat:

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir (KGK:5. 2).

Bu bölüm, aşağıdaki işlem ve olaylardan elde edilen hasılatın kayda alınmasında uygulanmaktadır:

(a) Mal satışı (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan malların satışı).

(b) Hizmet sunumu.

(c) İşletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri

(ç) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı (KGK:5. 3).

Bu bölüm Standardın diğer bölümlerinde ele alınan bazı işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılat ya da diğer gelirlere uygulanmaz. Bu tür hasılat ya da diğer gelirler aşağıdakileri içerir:

(a) “*Kiralamalar*” bölümü uyarınca kiralamalardan ortaya çıkan hasılat ya da gelirler.

(b) “*İştiraklerdeki Yatırımlar*” ya da “*Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar*” bölümü uyarınca iştirak ya da müşterek girişimlerdeki yatırımlardan elde edilen kâr payları veya diğer gelirler.

(c) “*Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar*” bölümü uyarınca finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ya da bunların elden çıkarılmasından ortaya çıkan gelirler.

(ç) “*Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*” bölümü uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden ortaya çıkan gelirler.

(d) “*Tarımsal Faaliyetler*” bölümü uyarınca canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ortaya çıkan gelirler (KGK:5. 4).

5.3.2. TMS 18 Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması

Hasılatın kayda alınma ölçütleri, BOBİ FRS'de ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesi olarak belirlenmiştir (www.isader.com).

Örnek: Satış sözleşmesinin düzenlendiği tarih 04.10.2018 faturanın düzenlendiği tarih 07.10.2018 mal müşterinin isteği üzerine 06.01.2019 tarihinde teslim edilecektir. Sözleşmeye göre malın risk ve getirileri müşteriye aittir.

Bu durumda satış 04.10.2018 tarihinde gerçekleşmiş sayılır ve hasılat olarak kaydedilir.

Sözleşmede malın risk ve getirileri satıcıya ait olsaydı;

Hasılat, 06.01.2019 tarihinde doğmuş olacak ve o tarihte hasılat olarak kayda alınacaktı. Fatura 07.10.2018 tarihinde düzenlendiğinden ticari defterlere her durumda satış kaydı yapılacaktır. Ancak BOBİ FRS düzeltme kayıtları açısından hasılat 2019 yılında kabul edilecekse, ticari defterdeki satış kaydının, ticari defter dışında yapılacak BOBİ FRS düzeltme kaydı ile iptal edilmesi gerekecektir (Güler, 2018: 78).

Hasılatın ölçümü, BOBİ FRS'de taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak yapılırken, TMS 18'de işlem bedeli (değişken/sabit) esas alınarak yapılmaktadır (www.isader.com).

Örnek: A şirketi buzdolabı üretmektedir. Her 100 buzdolabı alan müşteriye 1 adet hediye etmektedir. B şirketi 100 adet buzdolabı aldığından 1 adet hediye hak etmiştir. Buzdolaplarının maliyet bedeli 600 TL, satış fiyatı ise KDV hariç 800 TL'dir.

102 BANKALAR	94.400	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR (800*100)		80.000
391 HES. KDV (80.000*0,18)		14.400
Satış kaydı		

620 SAT. MAMULLER MALİYETİ(-)	60.600	
152 MAMULLER		60.600
SMM(600*101=60.600)		

(Güler, 2018: 86).

BOBİ FRS'ye göre, hasılat bedelinin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda vade farkı ayrıştırılması gerekirken, TMS 18'e göre tüm vade farklarının ayrıştırılması gerekir (www.isader.com)

TMS 18'de hasılat tutarından tüm vade farkları süreye bakılmaksızın ayrıştırılmakta iken, BOBİ FRS'de hasılat tutarının bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda vade farkları ayrıştırılmamaktadır. Bir yıldan uzun vade farkları söz konusu ise vade farkı, etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılmakta ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017:159).

Örnek: İşletme 07.04.2018 tarihinde, 31.12.2018 vadeli, nominal bedeli 2.000 TL olan Kamu Kesimi Tahvilini işlemiş faizi ile birlikte 2.100 TL'ye almıştır. 31.12.2018 tarihinde alınacak faiz ise 400 TL'dir.

112 KAMU KES.TAHVİL SEN. VE BONO.	2.100	
102 BANKALAR		2.100
102 BANKALAR	400	
112 KAMU KES.TAHVİL SEN. VE BONO.		100
642 FAİZ GELİRLERİ(Ticari Defter 'de)		300
FİNANSAL GELİRLER(BOBİ FRS'de)		300

(Güler, 2018: 84).

Hizmet sunumunda ilgili hasılat tutarı, BOBİ FRS'ye göre işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınır (KGK 5. 18).

Örnek: A işletmesi temizlik işleri yapmaktadır. B işletmesi ile 1 yıllık sözleşme imzalamıştır. İşin başlama tarihi 01.06.2018, bitiş tarihi 31.05.2019'dur. İşin bedeli 100.000 TL'dir. İşin tahmini maliyeti 70.000 TL'dir. Ödemeler 2 ayda bir yapılacaktır. 05.06.2018 tarihinde 50.000 TL avans alınmıştır. İş için 01.06-31.12.2018 döneminde 40.000 TL masraf yapılmıştır.

102 BANKALAR	50.000	
340 ALINAN SİP. AVANSLARI		50.000
Alınan avans		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	40.000	
100 KASA		40.000
Yıl içinde yapılan harcamalar		
740 Hesap; Ticari defterde 170 Hesaba aktarılır.		
Ticari defter dışında yapılacak BOBİ FRS kaydında ise K/Z'a gönderilir.		
Yapılan harcamalar	:40.000 TL	
Tahmini toplam harcama	:70.000 TL	
Tamamlanma Düzeyi	:40.000/70.000=%57	
Hasılat	:100.000*%57=57.000 TL	
120 ALICILAR	7.000	
340 ALINAN SİP. AVANSLARI	50.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		57.000
600 Hesap; Ticari defterde 350 Hesaba kaydedilir.		
Ticari defter dışında yapılacak BOBİ FRS kaydında ise K/Z'a aktarılır.		

(Güler, 2018: 81-82).

5.3.3. TMS 11 Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması

BOBİ FRS ile mevcut mevzuat arasındaki en büyük farklılıklardan biri de yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde olmuştur. İnşaat taahhüt işleri ve özellikle yıllara yaygın inşaat işleri yapısı gereği birden fazla yıl süren işler olduğundan hasılatın ve buna ilişkin giderlerin raporlanma zamanı önem taşımaktadır. Bu da hasılat ve giderlerin ilgili oldukları dönemlerin kar veya zarar tablolarına yansıtılması gerekliliğini doğurmaktadır (Çatıkbaş ve diğerleri, 2018:191).

İnşa sözleşmeleri sadece, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerini kapsar. İnşaatların özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işlerin başlamasıyla

bitirilmesi farklı hesap dönemlerinde olmaktadır. Bu nedenle esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin fiilen gerçekleştirildiği ilgili hesap dönemlerine dağıtılmasıdır (Güler, 2018:107).

BOBİ FRS' de işin tamamen bitmesi beklenmemekte ve ilgili dönemlerin gelir ve giderleri işin tamamlanma oranı dikkate alınarak ilgili dönemin kar veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır. Bu yönteme “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” denilmektedir. Böylece yatırımcıya da dönemsellik ilkesine koşut olarak ihtiyaca uygun ve güvenilir bir raporlama yapılmaktadır. Ayrıca tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması tam set TMS/TFRS'lerle de uyumluluk göstermektedir (Çatıkbaş ve diğerleri, 2018:194).

TMS 11 İnşaat sözleşmelerinde olduğu gibi BOBİ FRS'de de işin bitmesi değil yapılan işin tamamlanma düzeyi dikkate alınmaktadır. Bunun için de her yıl yapılan işin tamamlanma oranının tespit edilmesi gerekmektedir.

İşletme, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi kapsamındaki gelecekteki faaliyetlerle ilgili çeşitli maliyetlere katlanmış olabilir. Bütün maliyetler (örneğin, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler) yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmadığından, geri kazanılmalarının muhtemel olması şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz, Finansal Durum Tablosunda “Peşin Ödenmiş Giderler” kaleminde gösterilir. Tamamlanma düzeyinin, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetlere oranı kullanılarak belirlendiği durumda bu tür maliyetler, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin hesabında dikkate alınmaz. Geri kazanılmaları muhtemel olmayan maliyetler anında gider olarak kayda alınır (KGK 5.33).

İnşa sözleşmeleri için katlanılan maliyetler ile kâr veya zarara yansıtılmış kâr (ya da zarar) toplamından hakediş tutarlarının çıkarılması sonucu bulunan tutar, artı veya eksi olmasına göre “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” veya “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemine kaydedilir ve bu tutarlar her bir inşa sözleşmesi için dipnotlarda ayrıca gösterilir. Bu alacak ve borçlar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmez (KGK 5.35).

“Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” ve “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemlerinin nasıl oluştukları aşağıdaki örnek ile iki farklı senaryoya göre hazırlanmıştır.

Bir inşaat taahhüt firmasının 2017 yılı başlarında bir okul inşası ihalesine katıldığını ve 15.000 TL bedel ile ihaleyi kazandığını ve okul inşaatının iki yılda bitirileceğini varsayılmıştır. İhale şartlarına göre 2017 yılı için düzenlenen hakediş tutarı 3.500 TL’dir ve tümü 2017 yılında tahsil edilmiştir.

Senaryo 1: 2017 yılında katlanılan fiili maliyet 3.200 TL ve 31.12.2017 İtibariyle tahmini tamamlanma maliyeti 6.800 TL’dir. Bu doğrultuda 2017 yılına ilişkin tamamlanma oranı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$2017 \text{ Yılı Tamamlanma Oranı} = \frac{3.200}{3.200 + 6.800}$$

$$\frac{3.200}{10.000} = \% 32$$

$$2017 \text{ Yılı Hasılat Tutarı} = 15.000 * \% 32 = 4.800 \text{ TL}$$

İşletmenin 2017 yılında tanınması gereken hasılat tutarı 4.800 TL ve 2017 yılında bu inşaata ilişkin kar tutarı da (4.800 – 3.200) 1.600 TL’dir. Ancak sözleşme gereği işletme karşı tarafa sadece 3.500 TL tutarında hakediş bedeli faturalayabilecektir. Bu durumda da hasılat ile hakediş arasındaki fark olan (4.800 – 3.500) 1.300 TL kadar faturalanamayan alacak ortaya çıkacaktır. Bir başka ifadeyle işletmenin kabul ettiği hasılat, karşı tarafa faturaladığı tutarı 1.300 TL aşmaktadır. Bu tutar “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” kalemine kaydedilmektedir. Bu işleme ilişkin 31.12.2017 tarihinde yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	3.500
HAKEDİŞLER	3.500

HAKEDİŞLER	3.500
DEVAM EDEN İNŞA SÖZ.ALACAKLAR	1.300
HASILAT	4.800

BOBİ FRS’de Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar veya Borçlar tutarı fiili maliyet ile kâr (ya da varsa zarar) tutarının toplamından hakediş tutarlarının çıkarılması sonucunda da bulunabilmektedir. Eğer sonuç artı (+) çıkarsa Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar, eksi (-) çıkarsa Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar olacaktır. Bahsi geçen hesaplanma şekli örneğimizde şu şekilde olacaktır:

Fiili Maliyet + Kar – Hakediş

$$3.200 + 1.600 - 3.500 = 1.300 \text{ TL}$$

Sonuç artı (+) çıktığı için bu tutar “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” hesabına kaydedilecektir.

Senaryo 2: Bu senaryoda aynı örnek fiili maliyet ile tahmini tamamlanma maliyeti tutarları değiştirilerek çözülecektir. 2017 yılında katlanılan fiili maliyet 2.000 TL ve 31.12.2017 itibariyle tahmini tamamlanma maliyeti 8.000 TL’dir. Senaryo 2’ye göre 2017 yılına ilişkin tamamlanma oranı aşağıdaki gibidir:

$$2017 \text{ Yılı Tamamlanma Oranı} = \frac{2.000}{2.000+8.000}$$

$$\frac{2.000}{10.000} = \% 20$$

$$2017 \text{ Yılı Hasılat Tutarı} = 15.000 * \% 20 = 3.000 \text{ TL}$$

İşletmenin 2017 yılında tanınması gereken hasılat tutarı 3.000 TL ve 2017 yılında bu inşaata ilişkin kar tutarı da (3.000 – 2.000) 1.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Ancak unutulmaması gerekir ki işletme karşı tarafa 3.500 TL tutarında hakediş bedeli faturalayabilmektedir. Bu sefer hasılat ile hakediş arasındaki fark olan (3.000 – 3.500) 500 TL, karşı tarafa faturalanan tutarın

işletmenin tanıdığı hasılatı aşan kısmını göstermekte ve dolayısıyla işletmenin karşı tarafa yükümlülüğü doğmaktadır. Bir başka deyişle, karşı tarafa faturalanan tutar işletmenin tanıdığı hasılattan 500 TL daha fazladır.

Bu tutar “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemine kaydedilmektedir. Bu durumda 31.12.2017 tarihindeki kayıtlar aşağıdaki şekilde olacaktır.

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	3.500
HAKEDİŞLER	3.500
HAKEDİŞLER	3.500
HASILAT	3.000
DEVAM EDEN İNŞA SÖZ. BORÇLAR	500

BOBİ FRS’de bahsedilen diğer yöntemle hesaplama şekli:

$$2.000 + 1.000 - 3.500 = -500 \text{ TL}$$

Görüldüğü gibi sonuç eksi (-) çıktığı için bu tutar “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemine kaydedilmektedir (Çatıkbaş ve diğerleri, 2018:198-199-200).

5.3.4. TFRS 15 Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması

BOBİ FRS TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standardını yürürlükten kaldıran TFRS 15 ile karşılaştırıldığında çok daha sadedir. BOBİ FRS’de hasılat ile ilgili düzenlemeler genel olarak TMS 18 ile aynı paraleldedir. TMS 18’de hasılat kapsamındaki faiz ve temettü gelirleri TFRS 15 kapsamı dışında bırakılmış olmasına karşılık BOBİ FRS bölüm 5 kapsamındadır. TFRS 15’in temel prensibi, şirketlerin geliri, mal veya hizmetleri müşterilerine devretmesi karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtacak şekilde muhasebeleştirmeleri ve hasılatın istisnai türdeki uygulamalarının tanımlanmasına ve muhasebeleştirilmesine ve finansal tablo

dipnotlarında gelir hakkında yatırımcıların daha iyi bilgilendirilmesine ilişkin detaylı hükümler içermesidir.

TFRS 15’de hasılatın tanınması için işletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmede belirtilen birçok konu ile ilgili koşulun gerçekleşmesi gerekli iken, BOBİ FRS’de mal satışında, mal veya hizmetlerle takas işlemlerinde hasılatın kayda alınmasındaki kriterler TMS 18 paralelindedir.

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınır. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Bu düzenleme TMS 18 ve TMS 11 paralelindedir. Çünkü TMS 18 ve TMS 11’deki tamamlanma yüzdesi yöntemi yerine TFRS 15’e göre, bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış olan işlem fiyatı tutarı, hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS’ye göre hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür. Hasılatın tahsilatı geleceğe ötelenmişse, işlemin finansman niteliği taşıması durumunda, TMS 18 ve TFRS 15 ile uyumlu olarak faiz ayrıştırmasının yapılması gerekir. TMS 18’de faiz ayrıştırması için bir yıl esas yer almaz ancak bu konuda TFRS 15’deki kolaylaştırıcı yöntem esas alınmıştır ve BOBİ FRS’ye göre eğer hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesi öngörülüyorsa, hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. “Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar” bölümünde belirtildiği gibi etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Burada peşin

bedelin esas alınması TMS 18 ve TFRS 15 ile uyumludur ancak iskonto oranı ile ilgili bir düzenleme BOBİ FRS’de bulunmamaktadır. Ayrıca bir yıldan kısa vadeli satışlar için faiz ayrıştırmasının yapılmaması, sadece TFRS 15 madde 63 ile uyumludur. TFRS 15 madde 61’e göre önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır. Ancak TFRS 15 madde 63’de kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletme, sözleşmenin başlangıcında, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödediği tarih arasında geçen sürenin bir yıl veya daha az olacağını öngörmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir (Gençoğlu, 2017:9-10-11).

SONUÇ

Hasılat, üretim ve satış faaliyetleri sonucunda yaratılan mal ve hizmetlerin parasal karşılığını ifade etmektedir. Hasılatın finansal tablolara doğru yansıtılması mali tablo kullanıcıları açısından değerlidir. Yapılan işlerin çeşitliliği, yeni iş ve hizmet alanlarının doğması hasılatın belirlenmesini ve ölçülmesini daha da önemli hale getirmiştir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat;

- ✓ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- ✓ TMS 18 Hasılat,
- ✓ TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları,
- ✓ TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- ✓ TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri,
- ✓ TMS Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri, standartlarının yerini almıştır.

Yeni standart, kuşkusuz ki ülke ayrımı yapmaksızın tüm ülkelerde en fazla vergi kayıplarına neden olan, itinalı ve etik bir şekilde belirlenmesi gereken hasılatın doğru ve adil ölçülmesine büyük katkılar sağlayacaktır. Uygulanması özellikle inşaat, perakende, bilişim, yazılım ve telekomünikasyon sektörlerini etkileyecektir.

TMS 18 Hasılat standartta hasılatın kayda alınabilmesi için işletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması gerekirken; TFRS 15'e göre ise, tanımlanan bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde, hasılat olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğidir.

TMS 18 Hasılat standardında hasılat işletmenin olağan faaliyetlerinden elde ettiği gelir olarak tanımlanmış ve güvenilir biçimde ölçülerek, ölçümü gerçeğe uygun değer ile yapılmaktadır. Bir başka deyişle satışın tamamı hasılat yazılmalıdır. Buna karşılık vadeli satışlarda gelirin içerisinde yer alan faiz

gelirinin ayrıştırılıp vade farkı faiz geliri olarak kaydedilmelidir. Bu durumda vadeye kadar iskonto edilmiş tutar gerçeğe uygun değeri oluşturmaktadır. İlgili faiz gelirinin vade farkı faiz hasılatı hesabı ile kalanının satış hasılatı hesabına aktarılarak muhasebeleşmesi gerekmektedir. TFRS 15'te ise bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış işlem fiyatı tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

TFRS 15 beş aşamalı bir modelden oluşmaktadır;

- ✓ Müşteri Sözleşmelerinin Belirlenmesi,
- ✓ Sözleşmedeki ayrı performans kriterleri ve yükümlülüklerin belirlenmesi,
- ✓ İşlem fiyatının belirlenmesi,
- ✓ Satış Bedelinin Yükümlülüklerle Dağıtılması,
- ✓ Sözleşme yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılatın kaydedilmesi şeklindedir.

TMS 18 Hasılat standardı; Mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettülerden kaynaklanan gelirlerin muhasebeleştirilmesinde ilgili standardın uygulandığını tespit edilmiştir. TFRS 15 ile bahsi geçen konular yerine edim yükümlülüğü kavramı getirilmiştir. Bu Standardın amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir.

TMS 11 ise raporlama dönemi sona erdiğinde işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir. Hizmet maliyetle eşleştirilip tamamlandıkça tamamlanma yüzdesine göre gelir kaydedilmelidir. Bazı durumlarda söz konusu tamamlama düzeyi etkin ve doğru bir biçimde ölçülemeyebilir. Bu gibi durumlarda mali tablolara giderlerin geri kazanılabilir tutarı yansıtılmasına rağmen işlem güvenilir bir biçimde sonuçlanmadığından mali tablolara kar yansıtılmaktan kaçınılır. TFRS 15'te

ise edim yükümlülüğü müşteriye taahhüt edilen hizmetin transfer edilerek yerine getirildiğinde muhasebeleştirilir. Böylece, müşteri sadece tamamlanmış varlığın kontrolünü ele geçirdiğinde hasılat olarak kayda alır.

TFRS 15'in tüm sektörler ve işlemler için tek standart olarak ele alınması, standardın anlaşılması ve uygulanabilmesi açısından önemlidir. Yeni standart farklı durumlar için de sözleşme değişikliği, sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı, gayri nakdi bedel, indirimlerin dağıtımı, vb. düzenlemeler getirmiştir.

TMS 18 hasılat standardında bazı konularla ilgili düzenleme olmamasına karşın TFRS 15 bunlara geniş yer vermiştir. Bu konular;

- ✓ Sözleşme değişiklikleri,
- ✓ Sözleşme maliyetleri,
- ✓ Garantiler

TFRS 15 Kapsamında olan bütün işletmelerin kendi satış koşulları çerçevesinde standardı iyi özümsemesi gerekmektedir. Bunun için yeni kavramların benimsenmesi ve uygulanması öngörülen muhasebe politikalarının anlaşılması, durum tespitinin yapılması, muhasebe ve raporlama sistemi ile iç kontrol sisteminde gerekli değişikliklerin yapılması, geçiş döneminde gerekli hazırlıkların yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Ağca, A. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Sağlam, N. , Şengel, S. , Öztürk, B.(Ed.). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri İçinde. Ankara: Turhan Kitabevi, 231-283.

Ağca, A. (2013). 1.Baskı. İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi. Şengel, S. , (Ed.). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri İçinde. Eskişehir: ANADOLU ÜNİVERSİTESİ Web-Ofset, 186-201.

Benligiray, Y., (1981). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi. Yayın No:241/161. Eskişehir: E.İ.T.İ.A. Yayınları

Çatıkbaş, Ö., Şuekinçi, C. (2013). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Yapım Tanıtım Yayıncılık.

Çolak, N.İ. (2010). İmar Hukuku. İstanbul: XII Levha

Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Güler, İ. (2018). BOBİ FRS Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

Gülten, S., Kocaer, İ. (2010). Yurtiçi ve Yurtdışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları. Ankara: Ankara Ofset

Eskin, İ. (2017). Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans ve Denetimde Güncel Konular. Çalıyurt, K.T. ve Günay, S.G.(Ed.). BOBİ Finansal Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi. Trakya Üniversitesi Yayın No:191. 34-42.

Kızılot, Ş.(2009), İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kızılot, Ş. (2014). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kızılot, Ş., (2008). İnşaat Muhasebesi Vergilendirmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. Ankara: Yaklaşım Yayınları

Kurt, G. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Sağlam, N. , Şengel, S., Öztürk, B.(Ed.). TMS 18 Hasılat İçinde. Ankara: Turhan Kitabevi, 555-590.

Öngören, G.(2016). İnşaat Hukuku. İstanbul: Öngören Hukuk Yayınları.

Örten, R., Kaval, H., Karapınar A. (2017). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS). 10.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi

Özerhan, Y., Yanık S.(2015). TMS TFRS açıklamalı ve Örnek Uygulamalı. 3.Baskı. Türmob Yayınları-475.

Sağlam, N., Yolcu M., Eflatun, A.O. (2018). 4.Baskı. Örneklerle UFRS Kayıtları. Ankara: Özbaran Ofset, MuhasebeTR

Şavlı, T. (2016). UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması. İstanbul: İSMMMO Yayınları,164.

Şenlik, M. (2011). İnşaat Muhasebesi. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Usul, H. (2015). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre İnşaat Muhasebesi. 2.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi

Makaleler

Aktaş, R. ve Varol, İ.D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayfa :27-50.

Altay, A. ve Sultankhanova G. (2016). Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde TMS 11 İle Türkiye Mevzuatının Karşılaştırılması Ve Uygulama Örneği. Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi. (49) .Sayfa: 89-102.

Alagöz A. (2009). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi, Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt: 2 Sayı: 1 Ocak 2009. Sayfa:1-36.

Arabacı, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi ve İnşaat Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi. Sayfa 59-66.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOB İFRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. Cilt: 2 Sayı: 3. Sayfa :153-168.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. Cilt: 39.Sayı: 2. Sayfa :403-428.

Badem, C. ve Tosun V. (2014). Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından Karşılaştırılması Ve Ertelenmiş Vergi Etkisi. Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi. Sayfa :39-64.

Calayoğlu, İ. ve Yılmaz, R. (2016). TFRS-15'e G6re Yazılım Sekt6r6ndeki S6zleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması. PESA International Journal of Social Studies, Vol:2, Issue:2. Sayfa :18-42.

Çatıkbaş, Ö., Esen M. ve şuekinci, C.(2018). B6y6k ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Yıllara Yaygın İnaaat Muhasebesi Uygulama 6rneği. Sayıştay Dergisi. Sayı:108. Sayfa :191-209.

Doğan A. (2017). B6y6k ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. İşletme Araştırma Dergisi.9/4. Sayfa :770-786.(www.isader.com).

Gençoğlu, 6.G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayfa: 1-24.

Kalmış, H. ve Derek6y F. (2010). TMS 18'e G6re Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Ve Tekd6zen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması. Afyon Kocatepe 6niversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.X II, S I,). Sayfa :123-145.

Keskin, İ.A. ve Dinçer, B. (2015). UFRS 15 - M6şteri S6zleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekom6nikasyon Sekt6r6ne İlişkin Bir Uygulama. Maliye Finans Yazıları (103). Sayfa: 219-246.

K6se, T. ve elikay, ř. (2015). Yeni Hasılat Standardı Ve Getirdiği Değişiklikler. Mali 6z6m Dergisi. Sayfa :19-44

Mert, H. ve Baş, E. (2017). TMS 18 Hasılat ve UFRS 15 M6şteri S6zleşmelerinden Hasılat" Standartlarının Faktoring İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi. Muhasebe Ve Denetime Bakış. (52). Sayfa : 35-56.

Mert, H. ve Eren, H. (2018). Ek Garanti s6zleşmelerinin Karlılığa Etkisi ve Karşılaşılan Sorunlara Y6nelik 6z6m 6nerileri. Vergi D6nyası Dergisi. Sayı:445 Sayfa:6-22.

Tunçez, A.H. (2015). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi. Uluslararası Hakemli Ekonomi Yönetimi Araştırmaları Dergisi. Sayı:5, Sayfa: 95-118.

Turut, Ş. (2010). Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK' nun 42. Maddesi Kapsamında mıdır? Mali Çözüm Dergisi. Sayfa :79-88.

Yereli A. N., Kayalı N. ve Demirlioğlu L. (2011). İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt: 13, Sayı: 3, Sayfa: 113-135

Yıldıztekin, İ. (2013). TMS 11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelemiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 17 (1) Sayfa: 295-320.

Mert, H. ve Eren, H. (2018). Ek Garanti sözleşmelerinin Karlılığa Etkisi ve Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:445 Sayfa:6-22.

Tezler

Altın, H. (2015). İnşaat Şirketlerinde Maliyet Hesaplarının Analizi Ve Vergi Uygulamaları Açısından TMS 11'in Değerlendirilmesi Ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi SBE

Elmas, Y. (2014). TMS 18 Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi, Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi SBE

Kılıç, G. (2017). UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Başkent Üniversitesi SBE

Misket, G. (2014). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebe Uygulamaları. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi SBE

Şanlı, E.Y. (2015). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Mevcut Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması ve İnşaat Firmalarına Fayda ve Zararları Hakkında Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi SBE

Varol, İ.D. (2016). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat: Yorum Ve Uygulamaları. Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi SBE

Yılmaz, T. (2016). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Bahçeşehir Üniversitesi SBE

İnternet Kaynakları

3194 Sayılı İmar Kanunu

(<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3194.pdf> (18.10.2018)).

4734 Sayılı İhale Kanunu

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/08/20090822-7.htm> (18.10.2018).

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm> (18.10.2018).

İş Kolları Yönetmeliği

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121219-8.htm> (18.10.2018).

BOBİ FRS

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf> (10.08.2018).

BOBİ FRS uygulaması. TÜRMOB Mevzuat Sirküleri 31.07.2017 105-1

CPA Canada. (2015). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Deloitte. Retrieved (18.09.2018) from <https://www.cpacanada.ca/~media/site/business-and-accounting-resources/docs/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-your-questions-answered-july-2015.pdf>

Grant Thornton. (2014). IFRS News Special Edition on Revenue. Retrieved (25.09.2018) from http://www.gtrus.com/doc/public/gti/gti_ifrs_news_15.pdf

İnşaat Ve Gayrimenkul Muhasebesi

http://www.aktifonline.net/1015_%C4%B0n%C5%9Faat%20ve%20Gayrimenkul%20Muhasebesi_2016-2.pdf (05.09.2018).

İnşaat Tanımı

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5bc8c4b63d7858.70202247 (08.09.2018).

KPMG. (2014). First Impressions: Revenue From Contracts with Customers.

www.kpmg.com. Retrieved (18.09.2018) from <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/first-impressions/Documents/First-Impression-Revenue-2014.pdf>

Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat

<http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (12.09.2018).

PWC. (2014). Revenue from Contract with Customer - Global Edition.

Retrieved (20.09.2018) from www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2014.pdf

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%B0rkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf (20.04.2018).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf> (15.06.2017).

TMS 18 Hasılat

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf> (15.06.2017).

UFRS 15 İle Gelen Değişikliklerin Gayrimenkul ve İnşaat Sektörleri Üzerindeki Etkileri... <http://www.borsagundem.com/haber/ufrs-15e-hazirlik/1164903> (13.03.2018).