



T.C.

MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI

**TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT
STANDARDINA İLİŞKİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Fikriye AYDIN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

DOÇ. DR. Osman AKIN

BURDUR 2019

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT
STANDARDINA İLİŞKİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI
VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Fikriye AYDIN

DANIŞMAN: DOÇ. DR. OSMAN AKIN

JÜRİ ÜYESİ: DOÇ. DR. OSMAN KÜRŞAT ONAT

JÜRİ ÜYESİ: DR. ÖĞR. ÜYESİ MAHMUT SAMİ ÖZTÜRK

BURDUR 2019



**MAKÜ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ**

YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 29.03.2019 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Fikriye AYDIN 'ı "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebeleştirilmesi" konulu tez çalışması Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : Doç. Dr. Osman AKIN

ÜYE

: Doç. Dr. Osman Kürşat ONAT

ÜYE

: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Sami ÖZTÜRK

ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ETİK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Ve Muhasebeleştirilmesi” adlı çalışmanın, proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etik kurallarına uygun bir şekilde hazırlandığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Adı Soyadı: Fikriye AYDIN

Tarih

İmza

TEŞEKKÜR METNİ

Bu araştırmanın her aşamasında desteğini hiç esirgemeyen bilgi birikimlerini ve tecrübelerini benimle paylaşan, başta değerli hocam ve tez danışmanım Doç. Dr. Osman AKIN'a çok teşekkür ederim.

Tezimin her aşamasında bana yardımcı olan ve yardıma ihtiyacım olduğunda içtenlik ile tüm sorularıma cevap veren kıymetli hocam Doç. Dr. Osman Kürşat ONAT'a çok teşekkür ederim.

Tezimin başlangıcından bu yana her anımda yanımda olan, her aşamada manevi desteğini esirgemeyen kıymetli arkadaşım Mesut GÜLLE'ye çok teşekkür ederim.

Son olarak, hayatımın her anının ve tez sürecimin stresli ve gergin anlarında içimi ferahlatan, benim için hazine niteliğinde olan canım annem Hanife AYDIN, canım babam Murat AYDIN ve kardeşim Fuat AYDIN'a çok teşekkür ederim.

Fikriye AYDIN

(AYDIN, Fikriye, *TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Ve Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, 2019)

ÖZET

Küreselleşmenin etkisi ile günümüzde hasılatın tanımı, finansal tablo ve bilgi kullanıcıları bakımından büyük önem taşımaktadır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin uluslararası düzeyde anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf olmalarına karşı duyulan ihtiyaç muhasebe sistemlerini yeni bir standart uygulanması için zorunlu hale getirmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tüm sektörlerin hasılatlarının tek bir standartta toplanabilmesi için çalışmalara başlamıştır. 2015 yılı mayıs ayında IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının ilk taslağı yayınlamıştır. 1 Ocak 2017 yılından itibaren uygulamaya geçilmesi planlanan UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı 1 Ocak 2018'e kadar uzatılmıştır. Ancak erken uygulamak isteyen işletmeler için izin verilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, TMS 18 Hasılat Standardını ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardını ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının amacını, önemini, kapsamını belirtmek ve TFRS 15 Standardının uygulama yöntemi olan 5 adım modelini ve uygulama aşamalarını belirtmektir.

Çalışmada; literatür taraması neticesinde, Yeni Hasılat Standardı TMS 18, TMS 11 ve TFRS 15 Standartları karşılaştırılmış ve son bölümde ise yeni hasılat standardının mevcut standartlara nazaran gösterdiği yenilikler incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: *TMS 18, TMS 11, TFRS 15, Hasılat Standardı, İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Müşteri Sözleşmelerinde Doğan Hasılat Standardı*

(AYDIN, Fikriye, TFRS 15 Revenue from Customer Contracts of Turkey Financial Reporting Standard And Accounting, Master's Thesis, 2019)

ABSTRACT

With the impact of globalization, today definition of income has great importance for financial statements and financial statements users. The need for internationally understandable, comparable and transparent information in the financial statements makes accounting systems compulsory to implement a new standard.

The International Accounting Standards Board (IASB) has performed a study to unify revenue under a single standard. In May 2015, IFRS 15 issued a first draft of the Revenue from Contracts. IFRS 15 Revenue from Customer Contracts, which is planned to be in effect as of 1 January 2017, has been extended until 1 January 2018. But it is allowed for businesses that want to apply early.

The purpose of this study is to specify the purpose, significance and scope of IAS 18 Revenue Standard and IAS 11 Construction Contracts Standard and Revenue from IFRS 15 Customer Contracts and specify 5 steps model and implementation stages of IFRS15 Standard.

In our study, the literature was reviewed and the New Revenue Standard, IAS 18, IAS 11 and IFRS15 Standards were compared and in the last section, the changes of the new revenue standard compared to current standards were examined.

KeyWords: *IAS 18, IAS 11, IFRS 15, Revenue Standard, Construction Contracts Standard, Revenue Standard in Customer Contracts*

**TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT
STANDARDINA İLİŞKİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	iii
ETİK BEYANI	iv
TEŞEKKÜR METNİ	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xiv
TABLolar DİZİNİ.....	xv
ŞEKİLLER DİZİNİ	xvi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

**TMS 18 HASILAT STANDARDI VE TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
STANDARDI**

1.1. Hasılat Standardı.....	3
1.1.1. Hasılatın Tanımı.....	3
1.1.2. Hasılatın Önemi	3
1.1.3. Hasılatın Raporlanmasına Yönelik Düzenlemeler	3
1.1.3.1. Türk Vergi Mevzuatında Hasılat	4
1.1.3.2. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Hasılat.....	5
1.1.4. TMS 18 Hasılat Standardı.....	7
1.1.5. TMS 18 Hasılat Standardının Amacı ve Hedefi	7
1.1.6. TMS 18 Hasılat Standardının Kapsamı.....	8

1.1.7. TMS 18 Hasılat Standardının Ölçümü.....	9
1.1.7.1. Ölçme İşleminin Aşamaları.....	9
1.1.7.2. Gerçeğe Uygun Değerle Değerleme.....	10
1.1.8. Mal Satışlarında Hasılat	10
1.1.8.1. Peşin Mal Satışı	11
1.1.8.2. Vadeli Mal Satışı	11
1.1.8.3. Peşin Fiyatına Vadeli Satış	12
1.1.8.4. İskontolu Mal Satışı.....	12
1.1.8.5. Takas (Swap)	13
1.1.8.6. İşlemlerin Ayrıştırılması.....	13
1.1.9. Hizmet Sunumlarında Hasılat	13
1.1.10. Faiz, İsim Hakkı ve Temettüleri.....	13
1.1.11. Dipnotlar	15
1.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı.....	15
1.2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı	16
1.2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Kapsamı.....	16
1.2.3. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi	17
1.2.4. Sözleşme Geliri ve Sözleşme Maliyetleri	18
1.2.4.1. Sözleşme Geliri	18
1.2.4.2. Sözleşme Maliyetleri	20
1.2.5. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	22
1.2.5.1. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	22
1.2.5.2. Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	24
1.2.5.3. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Olarak Öngörülmesi.....	24
1.2.5.4. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Olarak Öngörülmemesi.....	26

1.2.6. Yapılmakta Olan İşler	26
1.2.7. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	27
1.2.8. Tahminlerdeki Değişiklikler	27
1.2.9. Açıklama	27

İKİNCİ BÖLÜM

TFRS 15 MÜŞTERİLER İLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI

2.1. TFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı.....	29
2.1.1. TFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Oluşturulma Süreci.....	29
2.1.2. TFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Amacı	30
2.1.3. TFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı.....	31
2.2. TFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardında Beş Adım Modeli.....	33
2.2.1. Birinci Adım: Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi	34
2.2.1.1. Sözleşmenin Birleştirilmesi.....	35
2.2.1.2. Sözleşme Değişiklikleri.....	36
2.2.2. İkinci Adım: Sözleşmedeki Edim (Performans) Yükümlülüklerinin Belirlenmesi	37
2.2.3. Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi	40
2.2.3.1. Değişken Bedel.....	41
2.2.3.2. Değişken Bedel Kısıtlamaları.....	43
2.2.3.3. Paranın Zaman Değeri.....	44
2.2.3.4. Nakit Olmayan (Ayni) Değer	44

2.2.3.5. Müşteriye Ödenecek Bedel.....	44
2.2.4. Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	45
2.2.4.1. Müstakil Satış Fiyatına Dayalı Dağıtım	45
2.2.4.2. İndirimlerin Dağıtılması	45
2.2.4.3. Değişken Bedelin Dağıtılması	45
2.2.4.4. İşlem Fiyatındaki Değişimlerin Dağıtılması	46
2.2.5. Beşinci Adım: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	46
2.2.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi	47
2.2.5.2. Kontrolün Transferlerinde Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar	49
2.2.5.3. Edim Yükümlülüğünün Tümüyle Yerine Getirilmesinde İlerleme Ölçümleri ve İlerleme Ölçümlerinin Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemler	51
2.3. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardında Sözleşme Maliyetleri	54
2.3.1. Sözleşme Ek Maliyetleri	55
2.3.2. Sözleşmedeki Edinimi Yerine Getirme (İfa) Maliyetleri.....	56
2.3.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü	57
2.4. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler	57
2.4.1. İşletmenin Müşteri İle Yaptığı Sözleşmeler.....	58
2.4.2. Önemli Muhakemeler ve Bu Muhakemelerdeki Değişimler	60
2.4.3. Sözleşmenin Yapılması veya İflası İçin Katılan Maliyetlerin Varlık Olarak Finansal Tablolara Alınması	60
2.5. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının TMS 18 Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması	61
2.5.1. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırılması	61

2.5.2. Hasılatın Muhasebe Koşulları Açısından Karşılaştırılması	61
2.5.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırılması	62
2.5.4. Açıklanacak Bilgiler Açısında Karşılaştırılması	62
2.6. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı İle Karşılaştırılması	63
2.6.1. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırılması	64
2.6.2. Hasılatın Muhasebe Koşulları Açısından Karşılaştırılması	64
2.6.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırılması	64
2.6.4. Açıklanacak Bilgiler Açısında Karşılaştırılması	65

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENİZCİLİK İŞLETMELERİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, TFRS 15 STANDARDI KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	67
3.2. Araştırmanın Kapsamı	67
3.3. Araştırmanın Yöntemi	67
3.4. Örnek Uygulama.....	67
3.4.1. Sözleşmenin Belirlenmesi.....	68
3.4.1.1. Sözleşme Bedelinin Tahsil Edilebilmesi.....	68
3.4.1.2. Belirlenen Fiyatın Sözleşme Bedelini Yansıtmaması Durumu	69
3.4.1.3. Sözleşmenin Tanımlanması Yeniden Değerlendirme	71
3.4.2. Sözleşme Değişiklikleri	73
3.4.2.1. Satış Üzerinden Sözleşme Değişiklikleri	73
3.4.2.2. Hizmet Sözleşmeleri Üzerindeki Değişiklikler	75
3.4.2.3. Yapılan Değişikliklerden Sonra Hasılatın Değişimi	76
3.4.3. Zamana Yaygın Gerçekleşen Edim Yükümlülükleri	79

3.4.3.1. Müşterinin Faydaları Eş Zamanlı Olarak Alıp Tüketmesi	79
3.4.3.2. İşletmelerin Belirli Bir Tarihe Kadar Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri İçin Geri Alınamaz Ödeme Hakkına Sahip Olduğu Durum	80
3.4.4. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması.....	83
3.4.5. İndirimin Dağıtılması	84
3.4.6. Değişken Bedellerin Tahmini	85
3.4.7. İade hakkı	86
SONUÇ	88
KAYNAKÇA.....	91
ÖZGEÇMİŞ	101

KISALTMALAR DİZİNİ

FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (International Financial Reporting Standards Interpretation Committee)
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
mad.	: madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemleri Uygulama Tebliği
SIC	: Standart Yorum Komitesi (Standard Interpretations Committee)
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
USGAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
vd.	: ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1: Hasılatın Ölçümü	10
Tablo 2: TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı Kapsamı.....	33
Tablo 3: TFRS 15 Standardı Kapsamındaki İki ve Daha Fazla Sözleşmenin Birleştirilme Koşulları	36
Tablo 4: Performans Ölçümüne Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırılması	53
Tablo 5: TMS 18-TMS 11- TFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması.....	66



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Standardın Uygulanacağı Durumlar	32
Şekil 2: Hasılat Tanıma Modeli (Beş Adım Modeli).....	34
Şekil 3: Edim Yükümlülüğü Çeşitleri.....	38
Şekil 4: TFRS 15 Standardındaki Farklı mal ve hizmetlerin Kapsamı.....	39
Şekil 5: Değişken Bedel	41
Şekil 6: Performans Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi	47
Şekil 7: TFRS 15 Standardında Edim Yükümlülüğündeki İlerlemenin Ölçümünde Kullanılan Ölçümleme Yöntemleri	52
Şekil 8: Sözleşme Maliyetleri	54

GİRİŞ

Hasılat, bilgi kullanıcıları için işletmenin performansını değerlendirmede en önemli göstergedir. Teknolojik ilerlemelerin sonucu hızlanan küreselleşmenin etkisiyle, ülkeler arasındaki sınırlar kalkmakta ve bağımlılık artmaktadır. Hasılatın finansal tablolara aktarımında kullanılan farklı uygulamalar, mali tabloları kullananlara yeterli bilgi sağlayamamakta ve şeffaflık ilkesi yerine getirilememektedir.

Bunun sonucunda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu hasılat ile ilgili standartlar çıkarmıştır. Bunlar; Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat Standardıdır. Ayrıca bu standartları güncellemeye yönelik yorumlar çıkarılmıştır. Bu yorumlar ise, Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC) tarafından 13 Müşteri Sadakat Programları, Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi tarafından 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve Standart Yorum Komitesi tarafından (SIC) 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas işlemleridir. Ancak bu çıkarılan standartların ve yorumların yeterli olmadığı ve özellikle çok unsurlu sözleşmelerde ne yapılması gerektiği konusu belirsiz kaldığı için yeni bir standart ihtiyacı doğmuştur.

28 Mayıs 2014’de yayımlanan ve 1 Ocak 2018’de yürürlüğe girecek olan Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı müşterilerle yapılan sözleşmeye dayalı olarak hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirileceğine beş aşamalı bir modelle, gelir tanımını daha detaylı olarak ele almaktadır

Bu çalışma, Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Standardında hasılatın tanımlanma sürecinin anlaşılmasına katkıda bulunmaya çalışmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde Türkiye Muhasebe Standardı 18 hasılat standardı ve Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise, yeni Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının tüm detayları ile ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri ile Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının gemi imalatı, satışı ve

ulaştırma yapan bir denizcilik işletmesinde uygulanmasının örnek verilere dayanarak nasıl yapıldığını göstermek amaçlanmıştır. Çalışmanın nc bölümünde sonuç ve değerlendirme başlığı altında, örneklerin incelenmesi neticesinde ulaşılan sonuçlar ve değerlendirmeler açıklanmıştır.

Ayrıca çalışmanın konusu gereği yeni bir standart olması sebebiyle çalışma zgn bir çalışma olup yapılacak olan çalışmalar için örnek teşkil etmektedir. Aynı zamanda konu hakkında yeni çalışmaların ortaya çıkarılması konunun anlaşılabilirliği açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle yeni akademik çalışmaların yapılması gerekmediği düşünülmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

TMS 18 HASILAT STANDARDI VE TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

1.1. Hasılat Standardı

1.1.1. Hasılatın Tanımı

Bir varlık veya hizmetin satışından kaynaklanan nakit veya nakit benzeri diğer varlıkların brüt tutarı hasılat olarak tanımlanır (Cemalcılar vd., 2006: 34). Hasılat, sadece firmanın kendi adına aldığı ve alacağı iktisadi yararların brüt tutarını kapsar. Üçüncü kişiler adına yapılan vergi ödemeleri gibi tutarlar firma adına elde edilen iktisadi fayda değildir ve öz sermayede artıma neden olmadığı gibi hasılat olarak da kabul edilmemektedir (Duman, 2007: 28).

Hasılat, yalnızca firmanın kendi yerine aldığı veya alacağı brüt akışlardır. Yani acente ilişkilerindeki temsilcisi olunan işletme yerine yapılan tahsilat tutarları hasılat kabul edilmez. Burada sadece komisyon hasılat olarak kabul görür (Yıkılmaz, 2014: 3).

1.1.2. Hasılatın Önemi

Ekonominin küreselleşmesiyle birlikte muhasebe bilgisini kullananlar için birçok sorun ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla işletmeler yetersiz olan sermayeyi verimli kullanmak amacıyla en doğru muhasebe bilgisine ihtiyaç duymuş ve hasılat işletmelerde en önemli kalem haline gelmiştir (Varol, 2016: 5). Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgi, yatırımcıların, kredi verenlerin, yöneticilerin ve diğer finansal tablo kullanıcılarının karar alabilmelerinde en etkin şekilde kullanılabilmesi amacıyla gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde sunulmalıdır. Ayrıca sunulan bilgi; tam, zamanında, tutarlı ve karşılaştırılabilir olmalıdır. Bu bağlamda verilerin ülke ekonomisinde aynı değeri belirtebilmesi ve kendi içerisinde karşılaştırılabilir olması için finansal raporlama standartlarına geçişi zorunlu hale gelmiştir (Yücenurşen vd., 2014: 2).

1.1.3. Hasılatın Raporlanmasına Yönelik Düzenlemeler

Hasılat standardı ilk olarak IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) tarafından 1981 yılında taslak olarak yayınlanmış ve standardın taslağı 1982 yılında UMS 18 Gelirin Tanımlanması olarak tartışmaya açılarak 1 Nisan 1984 tarihinde kabul

görmüştür. Bu standart yeniden gözden geçirilerek Mayıs 1992 tarihinde metin olarak yayınlanmıştır. Finansal Raporların Karşılaştırılabilirliği projesinin bir parçası olarak Aralık 1993’de tekrar kontrol edilerek 01.01.1995 tarihinde kabul görmüştür. Son hali ise; UMS 39 Finansal Enstrümanlar: Tanımlama ve Ölçme Standardı ile beraber Aralık 1998’de tekrar gözden geçirilmiş ve 01.01.2001 tarihinde kabul edilmiştir (Sarıkaya, 2011: 84).

Hasılat Standardı Türkiye’de ise ilk olarak 31 Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerince uygulanmak amacıyla 9 Aralık 2005’de 26018 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır (TMS 18, 2012). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunda daha sonra Hasılatla ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standardı 18 Hasılat Standardında değişiklik yapılmasına ilişkin sıra no:85 ve Hasılat ile ilgili standart hakkında değişiklik yapılmasına ilişkin tebliğ sıra no:134 olarak yayınlanmıştır (Sözmeztürk, 2010: 48).

1.1.3.1. Türk Vergi Mevzuatında Hasılat

Vergi Usul Kanunu (VUK), 1950 senesinde yürürlüğe girmiştir. 1961 senesinde değişiklikler yapılmış ve 213 sayılı kanun olarak oluşturulmuştur. Oluşturulan Vergi Usul Kanunu günümüzde kullanılmaya devam etmektedir. Vergi Usul Kanununda vergi muhasebesi anlayışı mevcuttur ve Vergi Usul Kanunu kapsamında, firmaların düzenlemesi gereken belge ve finansal tablolara ait hükümler ve yaptırımlar yer almaktadır. VUK’nda bulunan düzenlemeler, ilk muhasebeleştirme ve sonrasında ortaya çıkan değişimlerin vergi matrahına nasıl etki edeceği belirlemiştir (Varol, 2016: 9).

Vergi Usul Kanununa göre, mükellefler tutulması gereken defterleri vergi uygulaması açısından aşağıdaki amaçları sağlayacak şekilde tutar (VUK, mad: 171):

- Mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu belirlemek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını belirlemek,
- Vergi ile ilgili işlemleri belirlemek,
- Mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden denetlemek ve tetkik etmek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını denetlemek ve tetkik etmektir.

Vergi Usul Kanun’un 274. maddesinde “satın alınan malın” ve 275. maddesinde “üretilen malın” maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Ancak üretilen hizmetlerin hangi değerlendirme kriteri ile değerlendirileceği, kanunda net olarak belirlenmemiştir. Bununla birlikte satılan hizmet maliyetine eklenmesi gereken sorunlu unsurlar ile ilgili zorunlu olarak dönem giderlerine eklenebilecek unsurlar da belirsizlik taşır. Bununla birlikte tamamlanmamış hizmetler için yapılmış olan giderlerin hangi döneme ait kazancın tespitinde dikkate alınacağı, bu giderlerin dönem sonunda nasıl değerlendirileceği, gelecek yıllara taşınma konusu da sorun teşkil etmektedir. Öte yandan hizmetin tahakkuk etme zamanı da farklı bir tartışma konusu olmuştur (Çalış, 2013: 31).

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurundan oluşur. Başka bir açıklama ile, kurumlar tarafından elde edilen safi karın tamamı kurum kazancıdır. Dolayısı ile bir kurumun elde ettiği tüm hasılatlar kurum kazancı olarak kabul edilir. Bir kurumun elde ettiği hasılatın tespit edilmesi için önemli olan bir husus da, kurumun tam mükellef veya dar mükellef olması ile ilgilidir. Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar, tam mükellef statüsünü haizdirler ve bu kurumların gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazancın tamamı, Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulur (Malkoç, 2013:40).

Gelir Vergisi Kanununa (GVK) göre hasılat işletmenin ticari kazançları ile giderler arasındaki müspet fark olarak tanımlanır. Hasılat tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder (Gelir Vergisi, 1961, mad:39). Gelirin elde edilmesi, gelir vergisinde vergiyi doğuran olaydır. Hasılatın tespit edilmesi ve gelir unsurunun ne zaman elde edilmiş olduğunun tespiti vergilendirmede büyük önem taşır. GVK’da elde etme, vergiye tabi gelirin niteliğine göre farklı esaslara bağlanmıştır (Malkoç, 2013:29).

1.1.3.2. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Hasılat

Tek düzen muhasebe sistemi (TDMS) ve muhasebe standartları genel ilkelere dayansa dahi uygulama açısından farklılaşmamaktadır. Bu farklılığın en önemli nedeni TDMS vergi mevzuatından etkilenmesi ve ana hedefinin güvenilir, şeffaf ve açık bir finansal tablo sunmaktan ziyade vergi düzenlemeleri yapmak olmasıdır (Tekeli, 2014: 33).

26.12.1992 tarihinde yayınlanan muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ile bilanço usulüne göre defter tutmakta olan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelere, yapılan faaliyet ve sonuçlarının güvenilir ve doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi, denetimlerinin kolaylaştırılması için TDMS ile aynı tür mali tabloları düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Finans sektörü dışındaki bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler 1994 yılı başından itibaren MSUGT'yi uygulamak zorunda olmuştur. MSUGT kapsamına göre muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, finansal tablo ilkeleri, Tek Düzen Hesap Planının içerisinde yer almaktadır (Varol, 2016: 11).

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri (MSUGT), vergi mevzuatı ve uygulamalarından bağımsız hazırlanmaktadır. MSUGT kapsamında mali bilanço karı değil ticari kar amaçlanmaktadır. Bu bağlamda tebliğ ile vergi mevzuatı arasında benzer olmayan düzenlemeler görülmektedir. MSUGT tebliğleri ile belirlenen ilkelere göre düzenlenmiş mali tablolarda ticari karın tespit edilmesi öncelik taşımaktadır. Vergiye tabi olan mali kar ise daha sonra finansal tabloların ayrı bir şekilde hesaplanmalıdır (Kocamaz, 2012: 115).

Literatürde finansal performansı etkilemekte olan işlemler organizasyonun asıl faaliyetleri ile ilişkisine göre ikili bir şekilde ayrıma tabi tutulduğunu görülmektedir. Bu duruma göre, organizasyonun finansal yapısı ve performansına olumlu bir şekilde etki eden olaylar hasılat ve kazanç olarak ikiye ayrılmıştır. Bu bağlamda asıl faaliyet alanıyla ilgili işletmenin elde ettiği ekonomik yararlar hasılat olarak diğeri ise kazanç olarak değerlendirilir. Bu durum olumsuz işlemler için de geçerlidir. İşletmenin organizasyonun asıl faaliyet alanıyla ilgili elde edilen ekonomik kayıplar gider, diğerleri ise zarar olarak değerlendirilir. Bu değerlendirmeden de yola çıkarak konunun aynı şekilde ele alındığı Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliğinden anlaşılmaktadır. MSUGT'nin uygulamaya sunduğu gelir tablosu formatında da gelir unsurları; olağan faaliyet alanıyla ilişkisine göre ele alınmaktadır. Asıl faaliyet alanlarıyla ilgili ekonomik yarar ve kayıpların karşılaştırılması yolu ile faaliyet kar veya zararı elde edilmiştir (Küçük ve Doğan, 2009: 282).

1.1.4. TMS 18 Hasılat Standardı

Küreselleşen dünyada işletmeler arası rekabetin de artması nedeniyle yatırımcıların ve işletmelerin doğru yatırımlar yapabilmesi için işletme içindeki ve işleme dışındaki finansal tablo kullanıcıları daha güvenilir bilgiler elde etmek durumundadır. Bu gibi nedenlerle yayınlanan muhasebe standartları bu sorunların ortadan kaldırılmasını sağlayacak niteliktedir (Sarıkaya, 2011: 82).

Muhasebe standartlarının bir parçası olan TMS 18 Hasılat Standardı da işletmenin olağan faaliyetlerden elde etmiş olduğu gelirlerin ve bu gelirlerin ne zaman ve ne şekilde finansal tablolara yansıtılması gerektiğini açıklamaktadır (Özyürek, 2012: 132).

Hasılat üretilen malların satılması sonucunda elde edilen mal veya hizmetlerin parasal karşılığıdır. Başka bir ifade ile ortakların sermayeye dahil ettikleri haricinde kalan, öz sermayede artışa sebep olan ve işletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilen ekonomik faydaların brüt tutarıdır (Gürel, 2015: 47).

Türkiye Muhasebe Standartları 18 Hasılat Standardında ise hasılat şu şekilde tanımlanmıştır: İşletmelerin uygulamış olduğu ticari iskонтolar ve miktar indirimleri göz önünde alınarak belirlenen bedeldir. Hasılatın ölçümü gerçeğe uygun değer yöntemi ile yapılır (Aygün, 2014:217). Standarda bakıldığında hasılat kavramı, bilanço yaklaşımının aynı doğrultuda olduğu görülmektedir. Fakat yalnızca olağan faaliyetler sonucu elde edilen geliri içerdiği görülmektedir (Sarıkaya, 2011: 83).

1.1.5. TMS 18 Hasılat Standardının Amacı ve Hedefi

TMS 18 Hasılat Standardı hasılat kapsamındaki unsurların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini göstermeyi amaçlamaktadır. Diğer bir ifade ile standart farklı durumlarda hasılatın ne zaman ve ne ölçüde oluştuğunu belirlemeyi amaçlamaktadır. Belirli konulardaki işlemlerden ve olaylardan işletmenin elde ettiği hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamayı amaçlayan TMS 18 Standardı söz konusu ölçütlerin karşılandığı ve sonucunda hasılatın muhasebeleştirildiği durumları da açıklar. Ayrıca TMS 18 bu ölçütlerin uygulanmasına ilişkin kılavuzluk eder (Şenel, 2009: 391).

TMS 18 Hasılat standardı en önemli konu olan hasılatın ne zaman kazanılmış sayılacağı ve ne şekilde finansal tablolara kaydedileceğidir. Hasılat işletme için bir gelirdir ve işletme hasılatı tahakkuk esasına dayanarak gelirin işletmeye gelecek olması ilkesine yakın bir şekilde belirlendiğinde hasılat işletmenin finansal tablolarına yansıtılmalıdır (Örten vd, 2007:253). Hasılat standardının temelinde standardın kapsamı içerisinde yer alan işlem ve olaylar sonucunda elde edilen gelirlerin tanınması ve tutarlarının belirlenmesine ilişkin yöntemler belirtilmektedir (Gülbay, 2016: 68).

TMS 18 Hasılat standardının hedefi ise; işletmenin olağan faaliyetlerinden elde etmiş olduğu hasılatın doğru bir şekilde ölçülerek finansal raporlarda gösterilmesini sağlamaktır. Bu işlemdeki önemli unsur hasılat kapsamına giren ve girmeyen unsurların birbirinden ayrıştırılabilmesidir (Gürel, 2015: 50). TMS 18’de konu edinen ayrıştırma işlemi hasılatın oluşum zamanından sonraki en önemli konulardan biridir. İşletme bazı satışlarını vadeli olarak gerçekleştirmiş olabilir. Bu işlemin sonucunda elde edilen hasılatın içerisinde vadeden kaynaklanan gelir de bulunmaktadır. Bu durumda işletme hasılatı vadeden ayırarak muhasebeleştirmek durumundadır (Gökgöz ve Özdemir, 2015: 114).

1.1.6. TMS 18 Hasılat Standardının Kapsamı

TMS 18 Hasılat Standardının kapsamına giren unsurlar;

- Mal Satışları,
- Hizmet Sunumları,
- Faiz, Temettü ve İsim Haklarıdır.

Mal Satışları: İşletmenin satmak amacıyla üretmiş olduğu malları, tekrar satmak amacıyla aldığı ticari malları veya satış amacıyla işletmenin elinde bulundurduğu gayrimenkulleri kapsamaktadır (Malkoç, 2013: 58).

Hizmet Sunumları: Sözleşmeye bağlı kalınarak taraflarca üzerinde anlaşmaya varılmış olan bir işin belirli bir süre içerisinde işletme tarafından tamamlanmasını kapsamaktadır. Hizmet sunumları bir faaliyet dönemi içerisinde olabileceği gibi daha uzun veya kısa süreli olabilmektedir.

Faiz: Nakit veya nakit benzerleri üzerinden talep edilen veya işletmenin borçlandırma işleminden elde ettiği gelirlerdir (Yalnız, 2011:49).

Temettü: İşletme ortaklarına payları ile orantılı dağıtılan karlardır. Hissedarların ödemeleri tahsil etme hakları ortaya çıktığında temettü muhasebeleştirilir.

İsim Hakları: İşletme varlıklarının kullandırılmasından elde edilen gelirlerdir (Bayrak, 2011: 33).

Hasılat Standardı kapsamı dışında kalan unsurlar ise şu şekildedir (Arıkan, 2006: 45);

- Finansal kiralama sözleşmeleri,
- İştiraklerden elde edilen temettüler,
- TFRS 4 kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- Finansal varlık ve yükümlülüklerdeki gerçeğe uygun değer değişimleri veya elden çıkarılması,
- Diğer dönen varlık hesabındaki varlıkları değerindeki değişimler,
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değerindeki değişimleri ve bu varlıkların ilk kez finansal tablolarda gösterilmesi,
- Tarım ürünlerinin ilk kez finansal tablolarda gösterilmesi,
- Madencilik faaliyetlerinden kazanılan hasılatlardır.

1.1.7. TMS 18 Hasılat Standardının Ölçümü

TMS 18 Hasılat Standardının ölçümü, alınan veya alınacağı taahhüt edilmiş olan gelirin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmektedir. Hasılat tutarı satıcı ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki uzlaşma ile belirlenir (Şeker, 2014: 48).

İşletmelerdeki hasılat tutarları genellikle mal veya hizmetin satıcısı ve alıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenmektedir. Hasılatın bedeli gerçeğe uygun değerle değerlendirilerek finansal raporlarda gösterilmektedir. Mal veya hizmet karşılığında elde edilecek olan hasılat belirlenirken işletmenin uyguladığı ıskontolar (ticari iskonto, miktar ıskontosu) göz önünde bulundurulmalıdır (Arıkan, 2006: 46).

1.1.7.1. Ölçme İşleminin Aşamaları

Muhasebe sisteminde ölçüm finansal raporlarda yer alacak bilginin belirlenmesi anlamına gelmektedir. Bu raporlarda yer alacak bilginin doğru ölçülmesi işletme ve finansal tablo kullanıcıları adına oldukça önem arz etmektedir (Gürel, 2015: 52).

TMS 18 Hasılat Standardında ölçme işlemi 2 aşamadan oluşmaktadır (Şeker, 2014: 49-50);

Tanımlama Aşaması: Raporlanacak olan bilginin niteliği, hangi finansal tablolarda ve hangi hesap altında yer alacağı belirlenir.

Ölçme Aşaması: Ölçme aşamasında ise; tanımlama aşamasında belirlenen bilginin parasal değeri belirlenir.

1.1.7.2. Gerçeğe Uygun Değerle Değerleme

TFRS'de gerçeğe uygun değer, tarafsız, herhangi bir anlaşma sonucunda ortaya çıkmayan, taraflar arasında olmayan ve nesnel olan, satıcı ve müşteri arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar olarak tanımlanmıştır (Pamukçu, 2011: 84).

Gerçeğe uygun değerle değerlendirme kavramı TMS 18 Hasılat Standardı içerisindeki en mühim unsurlardan biridir. Gerçeğe uygun değer kavramının önem kazanmasının temel nedeni; gelişmekte olan bilgi, iletişim ve ulaşım teknolojilerinin küreselleşme olgusunun finansal raporlama sisteminde sebep olduğu değişimdir (Sarıkaya, 2011: 89). Günümüzde kullanmış olduğumuz sistem gelişmekte olan ve rekabet artışına sebep olan işletmelerin geride kalmasına neden olmakta ve işletmeleri yeni sistemler aramaya zorlamaktadır.

Tablo 1: Hasılatın Ölçümü

HASILATIN ÖLÇÜMÜ	GERÇEĞE UYGUN DEĞER	MUHASEBELEŞTİRME
Vadeli Satışlar	Vadeye Kadar Iskonto Edilmiş Tutarı	Vade Farkı Faiz Tahsilatı
Vadesiz Satışlar	Satışın Kendisi	Satışın Tamamı Hasılat

Kaynak: Dağışan, Ö., (2013), “TMS 18 Hasılat Standardı: Özel Hastane İşletmesi Örneği”, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.

1.1.8. Mal Satışlarında Hasılat

Bir işletme mal satışlarındaki hasılatı finansal tablolara yansıtabilmesi için yerine getirmek durumunda olduğu koşullar vardır. Bu koşullar yerine getirildiğinde hasılat finansal tablolarda gösterilebilir (Karahana, 2007: 46).

- Malların sahibinin elinde bulunan risk ve getirilerin alıcı işletmeye devredilmiş olması,
- Satıcı firmanın elinde satılan mallar ile ilgili herhangi bir kontrol ve sahipliğin kalmamış olması,
- Mal satışından elde edilen hasılatın güvenilir bir şekilde belirlenebilir olması,
- Satıcı işletmenin mal satışından sonra ekonomik bir faydayı elde edilir olması,
- İşletmenin yüklendiği ve yüklenecek olduğu maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilir olması gerekir.

1.1.8.1. Peşin Mal Satışı

Peşin mal satışı yapılması durumunda gerçeğe uygun değer alıcı ve satıcı arasında yapılan anlaşmalar ile belirlenmektedir. Başka bir ifade ile peşin mal satışında elde edilen hasılat, kasaya giren tutardır. Burada önemli olan husus şudur ki; kasaya giren tutar KDV hariç tutardır. Çünkü TMS 18 Hasılat Standardında KDV hasılat olarak kabul edilmez (Sarıkaya, 2011: 92).

1.1.8.2. Vadeli Mal Satışı

Satılan mal karşılığında elde edilen hasılat peşin olarak ödenmediği durumlarda yani ödemenin ertelenmesi durumunda hasılat bedeli vadeden kaynaklanan bedel belirlenerek hesaplanır. Ancak vadeden kaynaklanan bedel hasılat olarak finansal tablolara yansıtılamamaktadır. Vadeli satışlarda gelirin içerisinde yer alan faiz geliri ayrıştırılarak vade farkı faizi olarak kaydedilir (Mert ve Bas, 2016: 601).

Ortaya çıkan düzenlemelerin temel sorunu işlemin muhasebeleştirilmesinden çok gerçeğe uygun değerleme kapsamında hesaplanan faiz oranının ve faizin tespit edilmesidir. Standarda göre faiz oranı tespit edilirken öncelikle alıcının kredi değerliliğine uygun faiz belirlenmelidir. Ancak bu durum için de her borçlunun kredi değerliliğini belirlemek zor olduğundan işletme her müşteri için kullanabileceği bir faiz oranı belirlemesi daha kolay olacaktır (Gürel, 2015: 56).

TMS 18 Hasılat Standardında vade farkları ve vadeden kaynaklanan faiz hesaplanırken bileşik faiz yöntemi kullanılmaktadır.

$$\text{Faiz} = \text{Tutar} / (1 + \text{Iskonto Oranı})^{\text{vadeye kalan gün}/360} - \text{Tutar}$$

İşletmelerin vadeli satış yaptığı durumlarda gerçeğe uygun değer, satışı yapılan malın peşin fiyatıdır (Sarıkaya, 2011: 93). Vadeli satışlarda işletme malın vadeden kaynaklanan kısmını malın gerçek fiyatından yani peşin satıldığında uygulanan fiyattan ayırıştırarak kaydetmek durumundadır. Vadeli satış işlemlerinde anlaşmalı olarak satış tutarına dahil edilen yada dahil edildiği varsayılan vade farkı veya faiz satış geliri olarak değil “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” hesap grubundan faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (Kalmış ve Dereköy, 2010: 127).

1.1.8.3. Peşin Fiyatına Vadeli Satış

Peşin fiyatına vadeli satış işletmeler adına bir pazarlama stratejisi olduğundan işletmeler peşin fiyatına vadeli mal veya hizmet satışı yapmaktadırlar. Bu durumda işletmeler etkin faiz oranı ile vadeli satış tutarını hesaplayarak aradaki farkı faiz geliri olarak kaydetmelidir (Elmas, 2014: 65).

Bugünkü Değer = Gelecekteki Değer / $(1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{süre}}$

1.1.8.4. İskontolu Mal Satışı

Hasılat belirlenmesinde uygulanan ıskontolar literatürde üç gruba ayrılmaktadır (Örten vd., 2007: 268).

Katalog İskontosu: Satış anında yapılan indirimdir.

Kasa İskontosu: Alacağın erken tahsilinden doğan indirimdir.

Miktar İskontosu: Belli bir satış miktarını aşan satışlarda yapılan indirimdir.

Kasa iskontosu, alıcı işletmeye daha önceden uygulanmış olan fiyatın düzeltilmesi niteliğinde olması nedeniyle satış indirimi olarak muhasebeleştirilmelidir. Miktar iskontolarında satış fiyatının düzeltilmesi gibi bir durum söz konusu değildir ve yapılan indirim alıcıyı teşvik amaçlıdır. Bu nedenle bu tür iskontolar diğer promosyon harcamaları gibi kayıt edilmelidir. Ticari iskontolarının, satış esnasında yapılmasından dolayı muhasebe kayıtları açısından düzeltme gerektiren bir durum ortaya çıkmamaktadır. Ticari iskontolarda, işletme miktar iskontosunu 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri veya 621 Satışların Maliyeti olarak muhasebeleştirilmelidir (Kökeş, 2014: 65).

1.1.8.5. Takas (Swap)

Takas edilen mal veya hizmetlerin benzer özelliklerde ve aynı değere sahip olmaması takas işlemlerinin hasılat olarak değerlendirilmesinde gereklidir. (Gülbay, 2016: 77). *Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir* (TMS 18, 2012, mad: 12).

1.1.8.6. İşlemlerin Ayrıştırılması

Muhasebe ilkeleri genel olarak TMS 18 Hasılat standardında her bir işleme farklı bir şekilde uygulanır. Fakat bazı durumlar vardır ki; böyle durumlarda işletme işlemin özünü yansıtmak maksadıyla muhasebeleştirme ilkelerini tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına uygulamak durumunda kalır (Sönmeztürk, 2010: 74). Örneğin; bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da kapsıyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenir ve servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak muhasebeleştirilir (Gürel, 2015: 68).

1.1.9. Hizmet Sunumlarında Hasılat

Anlaşması sağlanmış olan sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenen sürede firmalar tarafından yapılması hizmet sunumu olarak tanımlanır. Hizmet sunumunda işlem bir veya birden çok dönem içerisinde gerçekleşebilir (Sarıkaya, 2011: 97).

TMS 18 Hasılat Standardı tebliğinde hizmet sunumunun kayıtlara alınabilmesi için işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi gerektiği ve bilanço tarihi itibari ile tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılması gerektiği belirtilmiştir (Dursun ve Yalnız, 2013: 146). İşletmeler, hasılatın güvenilir bir biçimde ölçülmesi, satıcı firmanın hizmet sunumundan sonra ekonomik bir fayda elde edebilmesinin olası olması, bilanço tarihi itibari ile işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilebilir biçimde belirlenebilmesi ve işlem için katlanılan maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması durumunda işlem ile ilgili sonuçların güvenilir bir şekilde tahmin edildiğini kabul eder (Karahan, 2007: 48).

1.1.10. Faiz, İsim Hakkı ve Temettüler

Faiz, isim hakları ve temettüler, işletmenin varlıklarını işletme dışındaki kişi veya kuruluşlar tarafından kullanılması ile elde edilen gelirlerdir. Faiz, isim hakkı ve temettüler, işletmenin işlem ile ilgili ekonomik yararı elde edebilmesinin muhtemel

olması ve hasılat tutarının güvenilir bir biçimde belirlenebilir olması durumunda finansal tablolarda gösterilebilir (TMS 18, 2012, mad: 29).

Yukarıdaki koşullar yerine getirildiğinde işlemler aşağıdaki esaslar itibari ile finansal tablolarda gösterilir (Yolcu, 2010: 100):

- Faiz TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardında belirlenen etkin faiz yöntemine göre,
- İsim Hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre,
- Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

Hasılat Standardında üzerinde işlenmiş faiz ile birlikte elde edilen menkul kıymetlerle ilgili olan ve sonraki dönemlerde tahsilatı gerçekleştirilen faiz tutarlarının, yalnızca adı geçen menkul kıymetin elde edilme tarihinden sonraya denk gelen bölümü hasılat olarak kayıtlara alınmaktadır. Bir hisse senedinden elde edilen temettülerin, söz konusu hisse senedi elde etme tarihinden önceki dönemlere ait karın dağıtılmasından kaynaklanan kısmı ise hisse senetlerinin maliyetinden indirilir (Sönmeztürk, 2010: 84).

Hasılat Standardının belirttiği diğer bir önemli değişiklik de menkul kıymetlerin satın alınması sırasında işlemiş faiz veya kar payı kuponlarının muhasebeleştirilmesi konusudur. Hasılatı göre eğer bir menkul kıymet işlemiş faizi ile birlikte elde ediliyorsa daha sonra elde edilen faizin satın alma öncesinde işlemiş faizi de içeriyorsa kazanımdan önceki veya sonraki dönemlere şeklinde faiz ayrıştırılması yapılması ve sadece kazanımdan sonraki dönemde kazanılan faiz dönem gelirleri içine alınmalı, önceki dönemlere düşen menkul kıymetin elde etme maliyetinden düşülmelidir (Örten vd., 2007: 284).

Standartı göre, tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş faizi içeren menkul kıymetin alınması durumunda izleyen faiz tahsilatının edinme öncesi ve sonrası dönemlere ayrılacağı, yalnızca edinme sonrası kısmın gelir olarak kaydedileceği hükmüne bağlanmıştır. İşletme varlıklarının (patent, yazılım, telif hakları, filmler vs.) başkaları tarafından kullanılmasından elde edilen gelir ve isim hakları, sözleşmenin özü dikkate alınarak muhasebeleştirilir. Standart hükümleri uyarınca, isim haklarının muhasebeleştirilmesinde daha gerçekçi, bir yöntemin bulunmaması koşulu ile isim hakları, sözleşme hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilir (Özyürek, 2012: 135).

1.1.11. TMS 18 Hasılat Standardında Açıklanan Konular

TMS 18 Hasılat standardı kapsamında hizmetlerin sunumuna ait işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan sistemler dahil olmak üzere hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları, standart kapsamındaki unsurlardan doğan ve dönem içerisinde muhasebeleştirilen her bir önemli hasılat sınıfı tutarı ve mal ve hizmet takası ile ortaya çıkan hasılat tutarı konuları açıklanır (Elmas, 2014: 124).

İşletmeler koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı gereğince açıklamaktadır. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar; garanti maliyetleri, ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar nedeniyle ortaya çıkabilir (Yalnız, 2011: 56).

1.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

İnşaat sözleşmeleri; bir yapı eserinin tamamı veya bir kısmının yüklenici işletme tarafından meydana getirilip teslim etmek üzere iş sahibinden karşılık olarak ücret ödemeyi taahhüt ettiği sözleşme türüdür. Başka bir ifade ile gerçek veya tüzel kişilere ait inşaat işlerinin sözleşme şartlarına uygun olarak belirli bir ücret karşılığında yüklenici işletme tarafından yapılması ve teslim edilmesidir. (Kayalı, 2010: 61).

İnşaat sektörü gerek sanayi kapsamı ile gerekse pazarlama ve ticaret kapsamıyla Türkiye'deki en yaygın sektörlerden biridir. İnşaat işletmeleri, başka şirketler veya devlet ile sözleşme imzalayarak inşaat yapma taahhüdünde bulunabilirler. Ancak sektör ile ilgili olarak inşaatların yapım aşaması bir yıldan uzun bir süre içermektedir. Dolayısıyla ortaya gelirin ve giderin hangi dönemde raporlanması gerektiği sorunu ortaya çıkmaktadır. (Şengür, 2012: 124). Bu nedenle 31 Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanması için 26 Ekim 2005 tarihinde ve 25978 sayılı Resmi Gazetede TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlüğe girmiştir (TMS 11, 2012).

Muhasebe teorisinde satış işlemlerinden kaynaklanan gelirlerin, kayda alınmasında dört ayrı unsur söz konusudur:

- Gelirin satış anında kaydedilmesi,
- Gelirin teslimattan önce kaydedilmesi,

- Gelirin teslimattan sonra kaydedilmesi,
- Özel satış işlemlerinde gelirin kaydedilmesidir.

Bazı durumlarda işletmeler geliri teslimattan önce kaydetmek durumunda kalabilir. Bu duruma en iyi örnek ise uzun dönemli olan sözleşmelerdir. Sözleşmeye konu olan yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde inşaatın başladığı ve bitirildiği tarih farklı hesap dönemlerine denk gelir. Bu standartta ki sorun, inşaat taahhüt firmalarının yıllara yaygın inşaat sözleşmesinden sağlanan gelir ve maliyetlerin sözleşme esasına dayanarak yürütülen inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilip ilişkilendirilemeyeceği, ilişkilendirilecekse bunun nasıl gerçekleştirileceği problemidir. Standartta göre, sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi koşuluyla söz konusu gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilmesi gerektiği yönünde duruş sergilemektedir (Ağca, 2008: 244).

1.2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı

Türkiye Muhasebe Standardı 11'in amacı, inşaat sözleşmeleri ile ilgili gelir ve masrafların muhasebeleştirilmesini sağlamaktır. İnşaat sözleşmelerinde üstlenilen faaliyetin niteliğinden dolayı, sözleşme etkinliğinin girildiği ve faaliyetin tamamlandığı tarih genellikle farklı hesap dönemlerine girer. Bu sebeple inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde en önemli husus, sözleşme gelir ve maliyetlerinin inşaat işinin yapıldığı dönemde tahsis edilmesidir. TMS 11 Standardının sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda gelir ve gider olarak ne zaman muhasebeleştirileceği de Kavramsal Çerçeve'de mali tabloların hazırlanması ve sunulması çerçevesinde tanımlanan ölçütler uygulanır (IAS 11, 2009, mad:1).

Bu standardın en önemli özelliği, işin başlamasından tamamlanmasına kadar geçen sürede her dönem katılan maliyetler içindeki payı esas alınarak bulunan oranın ihale bedeline uygulanması sonucunda dönemin gelirleri ve giderlerinin eşleştirilmesini sağlayan yöntemdir (Misket, 2014: 41).

1.2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Kapsamı

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının kapsamında bir varlığın inşa edilmesiyle doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik hizmet sözleşmeleri ve

varlıkların yıkımı veya yenileme ile varlıkların yıkımı sonrasındaki çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler yer almaktadır (Büyüktürk, 2013: 96).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri yüklenici firmaların finansal raporlarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Sözü geçen yüklenici firma, inşaat işini yapmayı taahhüt eden işletmedir (Özlü, 2012: 78).

1.2.3. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanır. Ancak işletme bazı durumlarda sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak maksadıyla bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen veya tanımlanabilen bölümlerine veya sözleşmeler grubuna birlikte uygulanabilir (TMS 11, 2012, mad: 7).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri tebliği 8. maddesine göre, birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede;

- Her bir varlığa ayrı ayrı teklif verilmesi,
- Her bir varlığın ayrı tartışma konusu oluşturması ve müteahhit ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ait kısmını kabul veya geri çevirme hakkı olması,
- Her bir varlığın maliyetleri gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi durumunda her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri tebliği 9. maddesine göre,

- Sözleşmeler grubunun paket olarak tartışmaya konu olması,
- Sözleşmelerin birbirleriyle genel bir kar marjına sahip tek bir tasarısının parçası olarak, bağlantılı olması ve
- Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması durumunda bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelendirilir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri tebliği 10. maddesine göre; bir sözleşme alıcının isteğine dayanarak ek bir varlığın inşaatının içerebilir. Bu ek varlık inşaatı dahil olmak üzere değişiklik yapılabilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli

dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir.

Birleşme ve bölünme kuralları esas olarak işin bitirme tarihinin ve buna bağlı olarak yıllara yaygın olup olmadığının ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yine işin bittiği dönemin saptanması açısından önem kazanmaktadır (Gümüş, 2015: 91).

1.2.4. Sözleşme Geliri ve Sözleşme Maliyetleri

1.2.4.1. Sözleşme Geliri

İnşaat sözleşmelerinde anlaşmaya varılmış olan bedel sözleşme geliri olarak tanımlanır. Ayrıca inşaat süresi boyunca müşteriden kaynaklanan değişiklikler nedeniyle işi yapan işletme ek ödeme talebinde bulunabilir veya inşaat işinin belirlenen süreden önce bitirilmesi durumunda teşvik ödemelerinden yararlanabilmektedir. Bu gibi ek ödemeler de sözleşme geliri kapsamına girmektedir (Şanlı, 2015: 41). Bahsedilen sözleşme gelirlerinin gelir olarak kaydedilebilmesi için (Özlü, 2012: 82);

- Gelir olarak sonuçlanmasının muhtemel olması,
- Güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

TMS 11 Standardının 12. maddesine göre: sözleşme geliri belirlenen fiyatın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı olarak çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler ortadan kaldırıldıkça tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme tutarı dönemden döneme değişiklik gösterebilir. Örneğin;

- Müteahhit ve alıcı sözleşme tarihinden sonra sözleşme tutarını veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşma sağlayabilir,
- Sözleşmede anlaşılan sabit fiyat tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme kararıyla artım sağlayabilir,
- Müteahhidin sözleşmede anlaşılan işin tamamlanmaması sebebiyle ortaya çıkan yaptırımlar nedeniyle sözleşme geliri üzerinde azalma olabilir,
- Sabit fiyat üzerinde anlaşılan tutarda üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyor ise birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.

TMS 11 Standardına göre: Değişiklik sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder. Değişiklik sözleşme gelirinde bir

artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Aşağıdaki durumlar mevcut olduğunda değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir (TMS 11, 2012, mad: 13):

- Müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışının kabulünün olası hale gelmesi,
- Kabul edilen tutarın güvenilir olarak ölçülebilmesidir.

TMS 11 Standardının 14. maddesine göre: Ek ödeme talepleri, müteahhidin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme tutarına eklenmemiş maliyetlerdir. Bu talepler örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu olan işte yapılan anlaşmazlıklar sonucunda ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez görüşmelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirine aşağıdaki durumlar var ise dahil edilir:

- Yapılan görüşmelerde müşterinin ek ödemeyi kabul etmesinin olası olması,
- Kabul edilen tutarın güvenilir olarak ölçülebilmesidir.

TMS 11 Standardının 15. maddesine göre: Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda müteahhide ödenen ek tutarlardır. Örneğin; sözleşmedeki işin süresinden önce tamamlanması halinde, sözleşme müteahhide teşvik ödenmesini olası hale getirebilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir:

- Sözleşmedeki konunun belirlenen başarı standartlarını elde etmesi ya da aşılmasının olası hale gelmesi,
- Belirlenen tutarın güvenilir olarak ölçülebilmesidir.

Buradan yola çıkarak sözleşme gelirini şu şekilde formüle edebiliriz (Erşen, 2010: 68).

$$\text{Sözleşme Geliri} = \text{Başlangıçta Anlaşmaya Varılmış Sözleşme Bedeli} + \text{Değişiklikler} + \\ \text{Ek Ödeme Talepleri} + \text{Teşvik Ödemeleri}$$

1.2.4.2. Sözleşme Maliyetleri

Bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede sözleşmeye yüklenebilecek olan tüm maliyetler sözleşme maliyetini oluşturur. Ayrıca sözleşme ile doğrudan ilişki kurulabilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetler de sözleşme maliyetleri dahilindedir. Fakat sözleşmenin yapılabilmesi amacıyla katlanılan maliyetler yapıldıkları döneme gider olarak kaydedilmiş ise, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması durumunda sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler (Akgün, 2013: 80).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 16. maddesine göre: Sözleşme maliyetleri aşağıdaki gibi oluşur:

- Belirli bir sözleşmeyle dolaysız olarak ilişkili maliyetler,
- Sözleşmede belirlenen iş ile ilişkisi olan ve sözleşmeye dahil edilebilecek maliyetler,
- Sözleşme şartlarına göre müşteri sorumluluğundaki maliyetlerdir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 17. maddesine göre: Belirli bir sözleşmeyle dolaysız olarak ilişkili maliyetler şu şekildedir;

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

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 18. maddesine göre: Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler sigorta, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve inşaat genel giderlerini içerir. 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. Eğer yüklenici işletme TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında uygulanabilirliği kabul edilmiş alternatif yöntemi benimsemişse, genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belirli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 19. maddesine göre: Sözleşme şartlarına dayanarak özellikle müşteriye yüklenebilecek maliyetler, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak adlandırılmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 20. maddesine göre: Sözleşmeye ait iş ile ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye dahil edilemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdakileri içerir;

- Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri,
- Satış maliyetleri,
- Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri,
- Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanıdır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 21. maddesine göre: Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin son bulmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri kapsar. Fakat bir sözleşmeyle dolaysız olarak ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin uygulanması için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının olası olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir olarak belirlenebilmesi halinde sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak değerlendirilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.

1.2.5. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında ilgili dönemlerde oluşan inşaat maliyetleri ve alınan hakediş bedelleri iş bitimine kadar bilançonun aktif ve pasifinde bekletilmez. Sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeyleri dikkate alınarak maliyet ve giderlerin inşaat işinin bekletildiği hesap dönemlerine dağıtılır (Erşen, 2010: 71). Sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi için en önemli nokta inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde belirlenebilmesidir (Keleş, 2010: 29).

Bir inşaat sözleşmesinde sonuç güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor ise inşaatla ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibari ile sözleşmeye konu olan işin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak gelir ve gider olarak finansal tablolarda gösterilir (Yılmaz, 2009: 14).

Sabit fiyatlı sözleşmelerde; toplam sözleşme gelirinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi, sözleşmeye ilişkin ekonomik faydaların işletmeye akışının olası olması, sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilebilir biçimde belirlenebilir olması, sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Maliyet artı sözleşmelerde ise; sözleşmeye ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edebilmesinin olası olması ve sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir (Kalaycı, 2011: 40).

1.2.5.1. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, finansal raporlarda yansıtılacak olan gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasını baz alan yöntemdir. Bu yöntemde sözleşmenin geliri, işin tamamlanma aşamasına kadar katlanılan maliyet ile eşleştirilir ve bitirilen işle orantılı geliri gider ve karın tablolara yansıtılması sağlanır. Bu yöntemle birlikte ilgi dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda bilgi sağlanmış olur (Şanlı, 2015: 46).

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde inşaat işi ilerledikçe gelir ve kazancın oluştuğu esasına dayanır. İnşaat işinin tamamı bitmeden önce yıllara yaygın

taahhüt işlerinde kar veya zararın hesaplanmasına olanak sağlar. Tamamlanma yüzdesi yönteminde gerçekleşen hasılatın tespit edilmesinde inşaatın tamamına göre tamamlanan kısmın yüzdesi esas alınır (Erdalkıran, 2014: 50).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme tutarı işin yapıldığı dönemdeki gelir tablosunda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri de işin yapıldığı hesap dönemlerinde gelir tablosunda gider olarak gösterilir (TMS 11, 2012, mad: 26).

İnşaat sözleşmesinin tamamlanma aşamasının belirlenmesi için çeşitli yöntemler kullanılabilmektedir. İşletme yapılan işi en güvenilir şekilde ölçen yöntem belirlemelidir. Tamamlanma aşamasının belirlenmesinde kullanılan üç yöntem şu şekildedir (Kayalı, 2010: 85);

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam işletme maliyetlerine oranı,
- Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- Sözleşmeye konu olan işin fiziki tamamlanma oranıdır.

Bu üç yöntemden ilki girdi yöntemine diğer ikisi ise çıktı ölçümüne dayalı yöntemlerdir. Girdi ölçümlerinde bir sözleşmenin geldiği aşama ona sarf edilen çabalar anlamında tespit edilirken çıktı ölçümlerinde sözleşmenin geldiği aşama fiziksel ölçümlerle belirlenir. Yapım işinin niteliği, hacmi, kapsamı, sektöre göre değişiklik gösterdiğinden ölçme konusundaki tercih hakkı yüklenici işletmeye bırakılmıştır (Ürgüp, 2016: 55). Tamamlanma yüzdesi yönteminde (Gümüş, 2015: 99);

- Sözleşme tutarı işin yapıldığı dönemde gelir tablosuna kaydedilir,
- Sözleşme maliyetleri işin yapıldığı hesap dönemlerinde gelir tablosuna kayıt edilir,
- Toplam sözleşme maliyetlerinin, toplam sözleşme gelirini aşacağı tahmin edilen kısmı gider olarak finansal tablolarda gösterilir,
- Daha önce sözleşme geliri dahilinde gelir tablosunda muhasebeleştirilen tutarın tahsili konusunda belirsizlik ortaya çıkar ise tahsil edilemeyen ve geri alınabilme olasılığı olmayan tutarlar için sözleşme tutarında düzeltme yapılmaz ve bu tutarlar gider olarak kayıt edilir,

- Müteahhit, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlandığında bu tür sözleşme maliyetleri geri alınabileceklerinin olası olması halinde varlık olarak finansal tablolarda gösterilir. Bu maliyetler müşteriden alacağı temsil eder ve yapılmakta olan işler olarak sınıflandırılır,
- İnşaatın tamamlanma aşamasının tespitinde müşteriden alınan avans ve hakedişler yapılan işi yansıtmaz.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde yapılan tahminlerin yanlış olma riski vardır. Bu sebeple sözleşmenin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyor ise finansal tablolarda gösterilmez. Sonucun güvenilir bir biçimde tahmin edilemediği durumlarda tamamlanma yüzdesi kullanılmaz (Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 1981: 130).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 34. maddesine göre: Alıcıdan geri kazanabilme ihtimali az olan sözleşme maliyetleri gider olarak kayıt altına alınır. Bu duruma örnekler aşağıda verilmiştir;

- Geçerli olması konusunda şüphe bırakılan ve bu sebeple y r rl ge konulamayanlar,
- Askıdaki dava ya da yasal bir düzenleme sonucu tamamlanabilecek olanlar,
- Kamulaştırılan ya da kamulaştırılma ihtimali olan mülklerle ilişkisi olanlar,
- Alıcının sorumluluklarını yerine getirme ihtimali olmayanlar,
- Müteahhidin sözleşmedeki işi bitirme ihtimali olmayan ya da bu sebeple sözleşmedeki sorumlulukları yerine getirme gereğı ortadan kalkanlardır.

1.2.5.2. Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak olan işlere ilişkin maliyetlere katlanmak durumunda kalabilir. Standarda göre, bu tür maliyetlerin geri alınması muhtemel olması koşuluyla müşteriden olan alacakları temsil edeceğini ve “yapılmakta olan sözleşme işi” adı altında varlık olarak finansal tablolara alınacağı belirtilir (Kayalı, 2010: 91).

1.2.5.3. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Olarak  ng r lmesi

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 23. maddesine göre; tutarı sabit olan sözleşmelerde, sonucun güvenilir olarak  l lmesi için aşağıda belirtilen koşulların tamamının sağlanması gerekmektedir;

- Sözleşmedeki tüm tutarın güvenilir olarak belirlenebilmesi,
- Sözleşme hasılatının işletmeye girişinin olası olması,
- İnşaat maliyetlerinin güvenilir olarak belirlenebilmesi,
- Katlanılan inşaat maliyetlerinin önceki tahminler ile karşılaştırılabilir olmasıdır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 24. maddesine göre: Sözleşmede maliyet artı kar durumu var ise, inşaat sözleşmesinin güvenilir olarak belirlenebilmesi için aşağıdaki tüm koşulların sağlanıyor olması gerekir;

- Sözleşmeye ait hasılat tutarının işletmeye girişinin olası olması,
- İnşaat maliyetlerinin tahsilinin güvenilebilir olarak belirlenebiliyor olmasıdır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 28. maddesine göre: İnşaat sözleşmelerinde hasılatın işletmeye girişinin muhtemel olduğu durumda bu tutar güvenilir olarak tahmin edilebilir. Eğer tahmini yapılmış ve gelir tablosunda yer almış bir gelir için belirsizlik ortaya çıkıyor ise sözleşme gelirinde düzeltme yapılmaz. Sözü geçen bu tutar gider olarak kayıt altına alınır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 29. maddesine göre: Müteahhit ile yapılan sözleşmede tarafların sözleşmede konu olan varlığa ilişkin hakları, sözleşme bedeli ve ödeme şekli ve koşulu açık olarak belirtildiği takdirde tahminlerin güvenilir olarak yapıldığı kabul edilir.

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 değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez (TMS 11, 2012, mad: 29).

TMS 11 Standardına göre, inşaat sözleşmelerinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda inşaata dair gelir, maliyet ve giderler bilanço günü itibari ile sözleşmeye konu olan inşaat işinin tamamlanma aşaması dikkate alınarak, gelir maliyet ve giderler olarak finansal tablolarda gösterilebilir. Sözleşmeye ilişkin beklenen zararlar ise, doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir (Altın, 2015: 68-69).

1.2.5.4. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Olarak Öngörülmemesi

İnşaat sözleşmelerinin sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülemediğinde, yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi olası olan kısmı kadar gelir kaydedilir. Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolarda gösterilir (Keleş, 2015: 36).

Sözleşme maliyetlerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumu sözleşmelerin başlangıçlarında sık karşılaşılan bir durumdur. Yüklenicinin katlandığı maliyetlerin kendine ödenmesi olası ise sözleşme geliri katlanılmış olan maliyetlerden geri kazanılabilmesi olası olan kısım esas alınır ve finansal tablolara kaydedilir. Bu durumlarda sözleşme sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği için kar tahakkuk etmez. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aştığı durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak kabul edilir (Aydın, 2015: 92).

Sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler bilanço günü itibarıyla sözleşmeye konu olan işin tamamlanma aşaması esas alınarak finansal tablolara yansıtılır (Yıldıztekin, 2013: 306).

1.2.6. Yapılmakta Olan İşler

İnşaat sözleşmesi standardı tamamlanma yüzdesi yöntemini açıkladıktan sonra sözleşmeye uygun olarak yapılmış ve geri alınabilecek maliyetlerden müşteriye faturalanmamış kısmının işletmenin aktifinde alacak olarak kaydedilmesi gerektiğini belirtmiştir (Misket, 2014: 61).

Yapılmakta olan işler konusu tamamlanma yüzdesi hesabında önem taşımaktadır. Dönem içinde yapılan sözleşme maliyetlerinden sonraki dönemde yapılacak olan aynı sözleşme kapsamındaki işlere ait maliyetler çıkartılır ve kalan tutar döneme ait maliyetleri oluşturur. Tamamlanma yüzdesi hesabında katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı esasına göre hesaplandığında yapılmakta olan işlere ait maliyet hesabı dışında tutularak tamamlanma yüzdesi hesaplanabilir (Karaca ve Misket, 2014: 182).

1.2.7. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 36. maddesine göre: Sözleşme maliyetlerinin sözleşme gelirini aşma ihtimali var ise bu zarar gider olarak kayıt edilir. Yukarıda bahsi geçen zarar aşağıda belirtilenlerden ayrı olarak belirlenir (TMS 11, 2012, mad: 37);

- Sözleşmeye konu olan işin başlayıp başlamaması,
- Sözleşmeye konu olan işin tamamlanma durumu,
- Ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilemeyen diğer sözleşmelerden beklenen kar tutarıdır.

1.2.8. Tahminlerdeki Değişiklikler

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri Standartlarında kullanılan yöntem olan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre her döneme ait gelir ve maliyetlerin o döneme ait tahminleri birikimli olarak uygulanmaktadır. Bu sebepten ötürü sözleşmeye ait gelir ve maliyetlere ilişkin tahminlerde meydana gelen önceki dönemlerden değiştirilmeden değişikliğin gerçekleştiği dönem ve ileriye yönelik düzeltme olarak düzeltilir (Yılmaz, 2016: 41). *Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır* (TMS 11, 2012, mad: 38).

1.2.9. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Açıklanan Konular

TMS 11 39. maddesi gereğince: Müteahhidin açıklaması gereken konular aşağıdaki gibidir;

- Finansal tablolarda dönem geliri olarak kayıt edilen sözleşme geliri,
- Bu gelirin belirlenmesi için kullanılan yöntemler,
- Sözleşmeye konu olan işin tamamlanma aşamasının belirlenmesinde kullanılan yöntemlerdir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 40. maddesine göre: İşletmenin sözleşmeye dair açıklaması gereken bilgiler aşağıda verilmiştir;

- Bilanço tarihine kadar işletmenin katlanmış olduğu maliyetler ve finansal tablolarda gösterilen karların toplam tutarı,

- Alınan avansların toplam tutarı,
- Teminat olarak hakedişler üzerinden alıkonan tutarlardır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 41. maddesine göre: Teminat olarak hakedişler üzerinden alıkonan tutarlar, sözleşmedeki koşulların yerine getirilmesi veya eksiklerin tamamlanmasına kadar ödenmeyen tutardır. Bu hakedişler faturalanan tutarlardır. Alınan avanslar ise müteahhit tarafından sözleşmeye konu olan işin yapılmadan önce alınan tutarlardır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 42. maddesine göre: Bir işletme, sözleşmeye konu işle ilgili;

- Müşterilerden olan brüt alacak tutarını varlık,
- Müşterilerden olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermelidir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 43. maddesine göre: Brüt alacak tutar, katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış karlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarın, hak edişler toplamını aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;

- Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış karlar tutarından,
- Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 44. maddesine göre: Brüt yükümlülük tutarı; hak edişlerin, katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış karlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarı aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;

- Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış karlar tutarından ve
- Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hak edişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 45. maddesine göre: Bir işletme varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar standardına göre açıklar. Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

TFRS 15 MÜŞTERİLER İLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI

2.1. TFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı

2.1.1. TFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Oluşturulma Süreci

İşletmelerde gelir, işletme ortakları için önemli bir finansal tablo unsuru olup şirketin performans endeksi ve yatırım fırsatları için en temel faktördür. İşletme içi ve işletme dışı finansal tablo kullanıcıları finansal tablolarda raporlanan bilgilerden en çok gelirle ilgililerdir. Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) ve Amerikan Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) gelir beyanında eksikler olduğuna karar vermişlerdir (Fangshu, 2015: 21).

IASB ve FASB, gelir tanımı ve hasılatın kayda alınmasındaki global düzeydeki farklılıkların karşılaştırılabilirliği olumsuz etkilediği düşüncesiyle, bu farklılıkları ortak bir sisteme çevirmek amacıyla 2002’de ortak bir hasılat standardı için çalışmalara başlamışlardır. Ayrıca TMS 18 Hasılat Standardının gelir tanımlanması, dipnotlarda açıklanacak bilgilerin yetersiz kalması ve karmaşık unsurlu işlemler, değişken fiyatlama, iade hakları, garantileme ve lisanslama gibi alanların muhasebeleştirilmesi konularındaki yetersiz açıklama hasılatın farklı şekilde uygulanmalarına neden olduğundan yeni bir hasılat standardına gerek duyulmuştur (Varol, 2016: 66). 2002 yılında çalışmaları başlanan ve hazırlanan taslak ile birlikte hasılatın işletmelerin gerçekleştirdiği edim yükümlülüklerinin sözleşmedeki işlem fiyatları üzerinden hesaplanması gündeme gelmiştir. İlk taslaktaki düzenlemeler yapıldıktan sonra 14 Kasım 2011 tarihinde eleştirilere açık bırakılarak nihai taslak yayınlanmıştır. 13 Mart 2012 tarihinde yapılan eleştiriler komisyonlar tarafından incelemeye alınmış ve 28 Mayıs 2014’de yapılan önemli eleştiriler ile birlikte yeniden incelenen kısımlarını da dahil edildiği son taslak Ocak 2015’ten erken uygulamaya geçilmemek üzere yayınlanmıştır (Köse ve Çelikay, 2015: 21). TRFS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının ilk uygulama tarihi olan 2017 yılbaşı tarihi, bir yıl daha ertelenerek 2018

yılbaşından itibaren zorunlu olacağı bildirilmiştir. Standartta geriye dönük uygulama olacağından da işletmeler standardı her yıl uyguluyorlarmış gibi yansıtabilecekler (Calayoglu ve Yilmaz, 2016: 19).

Belirli sektördeki müşteri sözleşmelerini etkileyecek olan TFRS 15 Standardı, müşteri ile yapılan sözleşmeyi esas alan ve mal ve hizmetler müşteriye devredildikçe hasılatın yansıtılmasına dayalı bir modeldir. TFRS 15'de müşteri sözleşmelerinden kaynaklanan hak ve yükümlülükler düzenlemelerin odak noktasıdır (Akkaş, 2010: 1).

2.1.2. TFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Amacı

TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardının amacı, TMS 18 Hasılat Standardı ile karşılaştırılması ve işletmeler üzerinde getirilen yeniliklerin standardın en çok etkilenmesi düşünülen bazı alanlarda uygulamalı olarak incelenmesidir. Bu şekilde de standardın anlaşılmasına katkı sağlanması beklenmektedir (Aktaş ve Varol, 2017: 29).

Yeni hasılat Standardının amacı, bir işletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmeden doğan gelir ve nakit akışlarının yapısı, miktarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında finansal tabloların kullanıcılarına yararlı bilgiler vermek için uygulayacağı ilkeler oluşturmaktır (Aurora ve Bontaş, 2014: 375).

Standardın temel ilkesi, işletmelerin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin alıcıya geçmesi ve karşılığında tahsil edilmesi olası olan bedelin finansal tablolarda gösterilmesidir. TFRS 15 Standardı uygulanırken sözleşme koşulları ve şartları dikkate alınmalıdır (Gökgöz, 2018: 49). İşletmeler, benzer özellikteki sözleşmelere kullanışlı sistemleri kapsayacak şekilde tutarlı olarak uygular. TFRS 15 standardı müşteri ile yapılan sözleşmenin muhasebeleştirilmesini açıklar. Bununla beraber kullanışlı bir sistem olarak işletmeler, sözleşmeler portföyüne, bu standardın söz konusu portföye uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin standardın portföye dahil olan her bir sözleşmeye uygulanması sonucu elde edilecek tablolardan büyük ölçüde farklı olacağına dair yerinde sebeplere dayalı bir beklentisi olması durumunda, bu standardı uygulayabilir. Bir portföyü muhasebeleştirirken, işletme portföyün büyüklüğünü ve yapısını yansıtan tahminlerden ve varsayımlardan yararlanır

(TFRS, 2017, mad: 4). TFRS 15 standardının aşağıdaki gibi beş ana hedefi vardır (Güven, 2016: 6).

- Öneki gelir standartlarındaki zayıflıkları ve tutarsızlıkları ortadan kaldırmak,
- Gelir konularını ele almak için daha sağlam bir çerçeve sağlamak,
- Kurumlar, sektörler, yargı alanları ve sermaye piyasaları genelinde gelir tanıma uygulamalarının karşılaştırılabilirliğini geliştirmek,
- Finansal tablo kullanıcılarına, gelişmiş ifşa gereklilikleri ile daha yararlı bilgiler sağlamak,
- Bir işletmenin başvurması gereken gerekliliklerin azaltılması yoluyla finansal tabloların hazırlanmasını kolaylaştırmaktır.

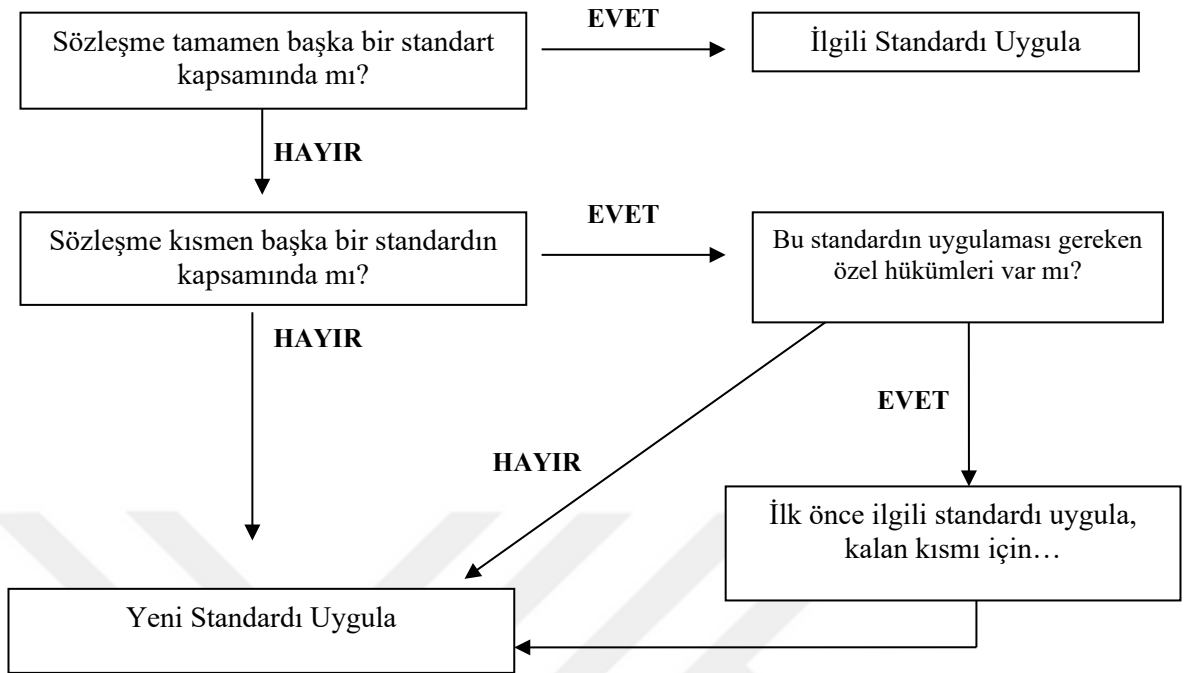
IASB ve FASB tarafından hazırlanan ve 12 yıl süren ortak çalışma sonucunda ortaya çıkan, UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının mevcut standartlara göre farklılık gösterdiği konular şunlardır (Köse ve Çelikay, 2015: 21);

- Hasılatı konu edinen konuları meydana geldikten hemen sonra kapsar,
- Sektörler ve sermaye piyasaları arasında karşılaştırma yapılma imkanı artmıştır,
- Açıklanması gereken bilgilerin daha detaylı yapılması ve müşterilerle yapılan sözleşmenin muhasebeleştirilmesine olanak sağlar.

2.1.3. TFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı

Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardını genel anlamda işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına hasılatın içeriği, tutarı, zamanlanması, belirsizliği ve müşteriler ile yapılan sözleşmelerden doğan nakit akışları konusunda doğru ve uygun bilgi sağlama sorumluluğunu taşıdığını ifade etmektedir. Bu bağlamda yeni standartta kontrole dayalı hasılat muhasebeleştirilmesi modelinin yenilendiği görülmektedir. Ayrıca finansal tablolarda yer alan hasılat ile ilgili yapılması gereken açıklamaların kapsamı genişletilmiş ve fazla gelir unsuruna sahip sözleşmelerle, değişken fiyatlı sözleşmeler, iade hakkı, garanti hakları unsurlarını içeren sözleşmelerin muhasebeleştirilme esaslarına dair açıklamalar getirilmiştir (Keskin ve Dinçer, 2015: 222).

Şekil 1: Standardın Uygulanacağı Durumlar



Kaynak: Köse, T. Ve Çelikay, Ş., (2015), “Yeni Hasılat Standardı Ve Getirdiği Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi.

TFRS kapsamına uyunabilecek sözleşmelerin geniş olduğu yukarıda da belirtildiği gibidir. Ancak TMS 17 kapsamındaki kira sözleşmeleri, belirli finansal haklar ve yükümlülükler (TFRS 9, TFRS 10 Konsolide Finansal tablolar, TFRS 11 Müşterek Antlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştirakler Ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar maddeleri kapsamındakiler) ile para unsuru kullanılmayan gerçekleştirilen ve aynı sektöre faaliyet göstermekte olan işletmeler arasına ve satış işlemlerinin daha kolay gerçekleşmesine dair yapılan takaslar TFRS 15’in kapsamına girmemektedir (Otuzoğlu, 2017: 56).

TFRS 15 Standardında müşteri, işletmenin bir bedel karşılığında olağan faaliyetlerinin bir çıktısı olan mal ve hizmet elde etmek için yapılan sözleşmede taraf olan işletme olarak tanımlanır (<http://www.ey.com>). Sözleşmeler ancak sözleşmenin yapılacağı taraf bir müşteri ise uygulayabilir. Sözleşmenin uygulanacağı taraf sözleşme taraflarının, işletmenin faaliyet veya süreçlerinden kaynaklanan risk veya yararları paylaştığı bir faaliyet veya sürece katılmak amacıyla sözleşme imzalamışsa müşteri olarak nitelendirilemez. (TFRS 15, 2017, mad: 6)

Standart, bir müşteri ile sözleşme yapılması ve başka bir standart kapsamında olmamaları durumunda müşteri ile yapılan bir sözleşmenin ifası amacıyla katlanılan ek maliyetlerin muhasebeleştirilmesini açıklar. İşletme söz konusu paragrafları, yalnızca bir müşteri ile yapılmış olup bu standart kapsamında olan sözleşme (veya sözleşme kısmı) ile ilgili olarak katlanılan maliyetlere uygular. (TFRS 15, 2017, mad: 8).

TFRS 15 Standardının yürürlüğe girmesi ile birlikte var olan iki hasılat (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standardı) ve hasılat yorumu (TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşteriden Varlık Transferleri ve TFRS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas İşlemleri) ortadan kalkarak TFRS 15 kullanılabilecektir (Özses, 2016: 5).

Tablo 2: TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı Kapsamı

UFRS 15 Standart Kapsamındakiler	UFRS 15 Standart Kapsamı Dışındakiler
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamındaki kira sözleşmeleri
TMS 18 Hasılat	TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sigorta sözleşmeleri
TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları	TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları	TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ya da yükümlülükler
TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas İşlemleri	Aynı meslek kolunda olan ya da potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan takaslar.

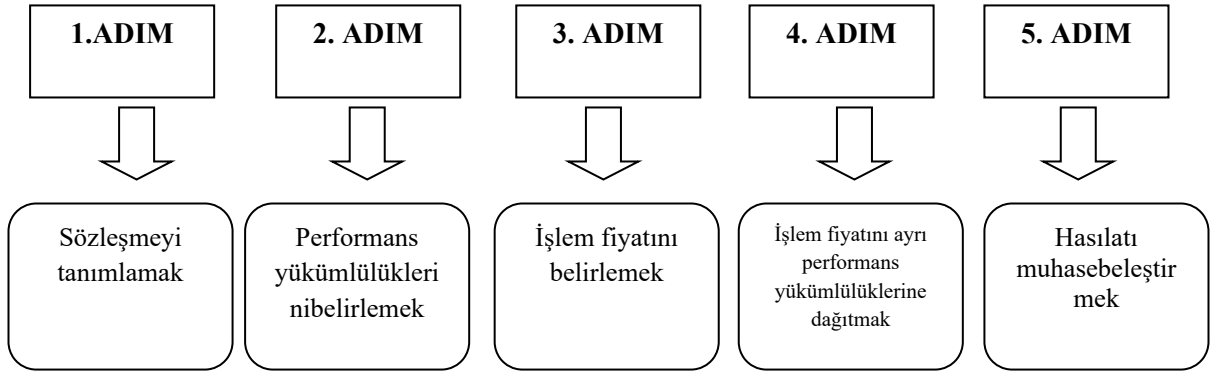
Kaynak: Varol, İ. D., (2016), “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”: Yorum Ve Uygulamaları”, T.C Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi İşletme Anabilim Dalı.

2.2. TFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardında Beş Adım Modeli

TFRS 15 Standardının esas ilkesi, mal ve hizmet sağlaması için bir satıcı ve bir müşteri arasındaki sözleşmeye dayanmaktadır. Taraflar arasındaki hak ve

yükümlülüklerin satıcı tarafından tanınmasına dayanan gelir tanıma modelinde beş adım vardır (<https://www.bdo.com>).

Şekil 2: Hasılat Tanıma Modeli (Beş Adım Modeli)



Kaynak: Fangshu, Z. (2015), “Review Of U.S. Gaap And Ifrs Convergence: Revenue Recognition Aspects”, Research Journal Of Management Sciences, Vol.-4(5), 21-36, May.

2.2.1. Birinci Adım: Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

İki veya daha fazla taraf arasındaki yasal hak ve yükümlülükleri doğuran anlaşmalar sözleşme olarak tanımlanmıştır. Başka bir ifade ile sözleşme, hakların talep edildiği ve yükümlülüklerin üstlenildiği bir işlemdir. Müşteri, işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan mal veya hizmetleri bir bedel karşılığında elde etmek amacıyla sözleşme yapan taraftır. Sözleşmelerde işletme mal veya hizmet vaadinde bulunurken müşteri karşılığında bir bedel ödemeyi taahhüt eder (Özerhan vd., 2015: 197).

Sözleşme mutlaka vazgeçilmez haklar ve yükümlülükler içermelidir. Bu sözleşmelerin kapsamı yazılı, sözlü veya işletmenin süregelen iş faaliyetlerine yönelik sözleşmeler şeklinde yapılabilir (Kılıç, 2017: 19).

Sözleşme, iki veya daha fazla taraf arasında uygulanabilir bir hak ve yükümlülük yaratan bir anlaşmadır. Satış işlemlerinin dayandırıldığı sözleşmenin en doğru şekilde belirlenmesi muhasebe işlemlerinin de en doğru şekilde yapılmasını sağlar. Aynı zamanda yapılan sözleşme satışın yapıldığına dair satıcı ve müşterinin haklarını koruyan en önemli kanıttır. Standart kapsamında sözleşme yazılı veya sözlü bir şekilde yapılabilir (<https://www.pkf.com>).

İşletmeler aşağıdaki kıstasların hepsi yerine getirildiğinde hasılatı muhasebeleştirebilmektedir (Dinç, 2018: 34);

- Taraflar sözleşmeyi onaylamış ve yükümlülüklerini yerine getirecek olması gerekir,
- Satışı yapılan mal veya hizmetler ile ilgili olan hakların belirlenebilir olması gerekir,
- Ödeme koşullarının belirlenebilir olması gerekir,
- Gelecekteki nakit akışlarının riski, zamanlaması ve tutarı değişmesi beklenmektedir,
- İşletmenin hak edeceği bedelin tahsil edilmesi muhtemel olmalıdır.

Bir işletme bu kıstasların her bir raporlama döneminde yerine getirilip getirilmediğini tekrar değerlendirmelidir. Kriterlerin sözleşme başlangıcında yerine getirilmemesi durumunda daha sonra yerine getirilip getirilmeyeceğini belirlemelidir (Auroro ve Bontas, 2014: 376).

Standarttaki başka bir konu ise; müşterinin sözleşmedeki bedelin tamamını veya önemli bir kısmını ödediği durumlarda aşağıda verilen maddelerden en az birini sağlayıp sağlamadığını kontrol etmesi gerekir. Elde edilen hasılat aşağıda verilen maddelerden en az biri gerçekleşene kadar yükümlülük gerçekleştikten sonra hasılat olarak değerlendirilir (Özses, 2016: 8).

- İşletmenin asgariden önemli bir kısmı elde ettiği bedelin iade edilemez nitelikte olması ve işletmenin mal ve hizmet taahhüdünü yerine getirmiş olması,
- İşletmenin asgariden önemli bir kısmını elde ettiği bedelin iade edilemez olması,
- Sözleşmenin iptal edilemez olması gerekmektedir.

2.2.1.1. Sözleşmenin Birleştirilmesi

İşletmenin birden fazla sözleşmeyi tek bir sözleşme gibi kabul edip muhasebeleştirilmesi aşağıdaki üç şarta bağlıdır (<http://aksisdenetim.com>):

- Birden çok sözleşmenin toplu olarak yapılması,
- Sözleşmenin koşullarının farklı bir fiyat ya da edime bağlı olması,
- Sözleşmelerin tek bir edim için tek bir sözleşme olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

İşletmelerin aynı müşteri ile yakın zaman aralığında imzaladığı sözleşmelerin tek bir sözleşme olarak değerlendirilmesi için aşağıdaki koşullardan en az birinin uygulanmış olması gerekir (TFRS 15, 2017, mad: 7):

- (a) Ticari bir amacı olan sözleşmelerin bütün olarak kullanılması,
- (b) Sözleşmenin karşılığında alınacak tutarın diğer sözleşmenin fiyatına veya ödemesine bağlanması,
- (c) Sözleşme içeriğinde devri planlanan mal ve hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturmalarıdır.

Tablo 3: TFRS 15 Standardı Kapsamındaki İki ve Daha Fazla Sözleşmenin Birleştirilme Koşulları



Kaynak: Varol, İ. D., (2016), “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”: Yorum Ve Uygulamaları”, T.C Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi İşletme Anabilim Dalı.

2.2.1.2. Sözleşme Değişiklikleri

Müşteriler ile yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardı sözleşmedeki değişiklikleri de düzenlemektedir. Sözleşme tarafları sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerine yenilerini ekleyen veya mevcut hak ve yükümlülüklerinde değişiklik meydana getiren değişiklikleri kabul ettiklerinde sözleşme değişikliklerinden

bahsedilmektedir. Ancak sözleşme kapsamını genişleten mal veya hizmetlerin ilavesi ve bu ilavelerin sözleşme fiyatına ilave edilen mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarını yansıtan tutarda değişiklik meydana gelmesi durumunda sözleşme değişikliği değil ayrı bir sözleşme yapılması olarak muhasebeleştirme işlemi yapılır (Aktaş ve Varol, 2017: 33).

Ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmeyen sözleşme değişikliklerinde işletme, devir edilmemiş olan mal veya hizmetleri aşağıda belirtildiği üzere muhasebeleştirir (TFRS 15, 2017, mad: 21):

- (a) Müşteriye devredilecek olan mal veya hizmetlerin değişiklik tarihinde veya bu tarihten önce devredilen mal veya hizmetlerden farklı olması durumunda mevcut sözleşme iptal edilmiş ve yeni sözleşme üzerinde anlaşma yapılmış gibi muhasebeleştirilme yapılır.
- (b) Müşteriye devredilecek olan mal veya hizmetlerin değişiklik tarihinde veya bu tarihten önce devredilen mal veya hizmetlerden farklı olmaması durumunda sözleşme değişikliği var olan sözleşmenin bir parçası gibi muhasebeleştirme yapılır.

2.2.2. İkinci Adım: Sözleşmedeki Edim (Performans) Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

Müşteri ile yapılan sözleşme tanımlandıktan sonra diğer aşama edim yükümlülüklerinin belirlenmesidir. TFRS 15 taslağının en önemli unsurlarından olan edim yükümlülüğünün gerçekleşmesi ile gelirin tahakkuk etmesi birbirine bağlıdır. Edim yükümlülüğü sözleşmede belirlenen malların veya hizmetlerin müşteriye transfer edilmesi demektir. Mal veya hizmetlerin müşteriye transfer edilmesi ile edim yükümlülüğü gerçekleşmiş olur ve gelir tahakkuk ettirilir (Özses, 2016: 9). Edim yükümlülüğü sözleşmeye dayalı olarak ayrı malları veya hizmetleri ya da ayrı mal ve ya hizmet paketini transfer etme vaadidir. İşletme ikinci adımda sözleşme kapsamında, mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını ve varsa ayrı edim yükümlülüklerini belirler. Bu noktada sözleşme tutarı bölünerek dağıtılmalıdır (Aktaş ve Varol, 2017: 85).

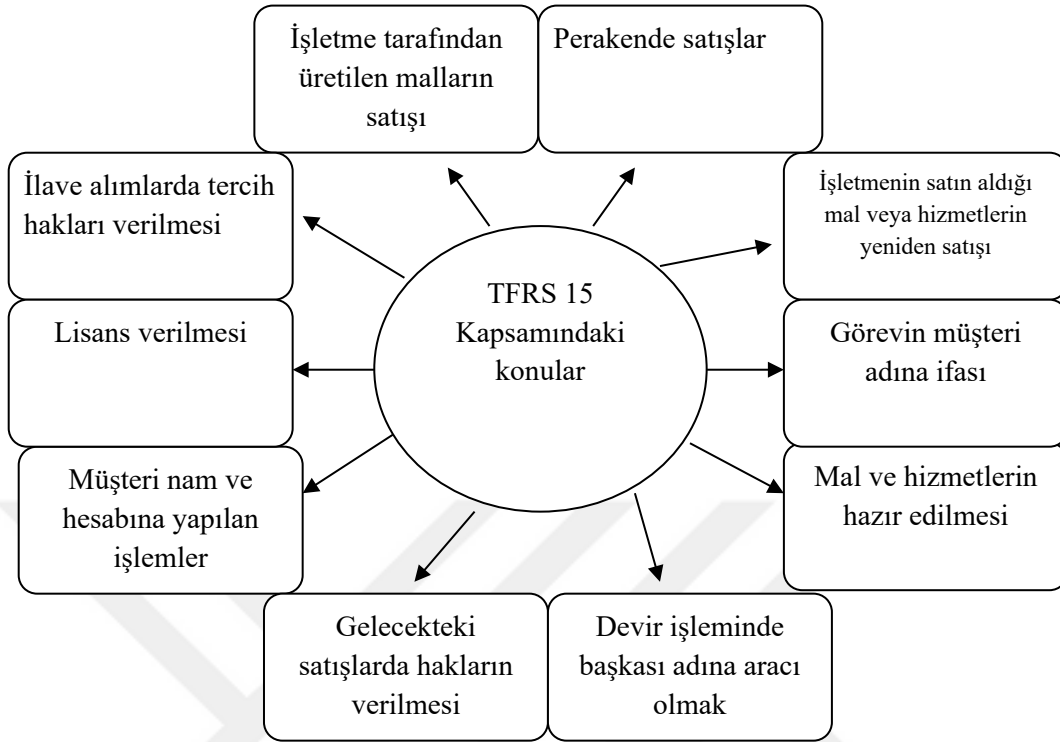
Şekil 3: Edim Yükümlülüğü Çeşitleri

Ayrı mal veya hizmet	Ayrı satılabilir veya ayrı kullanılabilir	Tüketim Malı Kolay bir kurulum gerektiren mallar Cep telefonu ve telefon hattı
Entegre mal veya hizmetler grubu (mal ve hizmet paketi)	Sözleşmede yer alan diğer kalemlere bağımlı ya da ilişkilidir	İnşaat sözleşmeleri Karmaşık kurulumlar Özelleştirilmiş yazılım hizmetleri
Hizmetler Serisi	Homojen hizmet ve zaman süresince tutarlı bir modelin transferi	Gündelik temizlik hizm. Seyahat Kartları Aboneliği Çağrı Merkezi Hizm.Sözleşmesi

Kaynak: Köse, T. Ve Çelikay, Ş., (2015), “Yeni Hasılat Standardı Ve Getirdiği Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi.

Müşteri İle Yapılan Sözleşmelerdeki Taahhütler: Alıcı ve satıcı arasındaki yapılan sözleşmelerde devir edilmesi beklenen mal veya hizmetler sözleşme içeriğinde açık bir şekilde belirtilir. Bununla beraber edim yükümlülükleri mal veya hizmet ile sınırlı değildir. Bu nedenle alıcı ile yapılan sözleşmede işletmenin ticari temellerini baz alan politikalarında veya özel beyanlarında yer verilen taahhütlerinde, eğer bu taahhütler müşteride işletme tarafından mal veya hizmetin müşteriye devredileceğine dair geçerli bir beklenti yaratmakta ise kapsayabilir (TFRS 15, 2017, mad: 24). Edim yükümlülükleri işletmenin sözleşmenin hükümlerinin yerine getirilmesi kapsamında üstlendiği faaliyetleri, bu faaliyetler müşteriye mal veya hizmet devredilmesine ilişkin değil ise kapsamaz (TFRS 15, 2017, mad: 25).

Şekil 4: TFRS 15 Standardındaki Farklı Mal Ve Hizmetlerin Kapsamı



Kaynak: Aktaş, R. Ve Varol, İ., (2017), “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Ocak 2017.

Taahhüt Edilmiş Mal ve Hizmetin Farklı Olması: TFRS 15 Standardında müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmet müşterinin kendisine veya müşterisinin kullanımına sunulan diğer kaynaklar ile birlikte faydalanması ve devir taahhütlerinde sözleşmedeki diğer taahhütlerinden ayrı tanımlandığı durumlarında mal ve hizmet farklıdır (Dinç, 2018: 55). Mal veya hizmetin kullanılması, tüketilmesi, hurda değerinden daha fazla bir değerle satılması veya diğer türlü ekonomik fayda yaratacak şekilde elde tutulması halinde müşteri mal veya hizmetten faydalanabilir. Müşteri bazı mal veya hizmetlerden kendisi faydalanabilirken, diğer mal veya hizmetlerden ise sadece hazırdaki mevcut diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir. Hazırdaki mevcut kaynak ayrı olarak satılan bir mal veya hizmet ya da müşterinin halihazırda işletmeden, başka bir işlemlerden, olaylardan daha hazır kaynaklarla birlikte fayda sağlayacağına çeşitli etkenler kanıt oluşturabilir (TFRS 15, 2017, mad: 28). TFRS 15 Tebliğinin 29. maddesine göre: Mal veya hizmetlerin devir edilmesine ilişkin konuların ayrı olarak tanımlanabilmesini gösteren konulara aşağıdaki durumlar eklenmiştir;

- (a) İşletme mal veya hizmetlerin sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerle müşterinin sözleşmeden beklediği birleşik çıktıyı temsil eden bir mal veya hizmetler paketi içerisine dahil etmek gibi önemli bir hizmet vermez. Başka bir deyişle, işletme mal veya hizmeti müşteri tarafından belirlenen birleşik çıktıyı üretmek veya teslim etmek için girdi olarak kullanmaz.
- (b) Mal veya hizmet, sözleşmede taahhüt edilen başka mal ya da hizmeti önemli ölçüde değiştirmez veya müşteri isteğine uygun hale getirmez.
- (c) Mal veya hizmet sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlere büyük ölçüde bağlı ya da karşılıklı ilişkili değildir.

Taahhüt Edilmiş Mal ve Hizmetin Farklı Olmaması: Eğer bir sözleşmede mal veya hizmet farklı değil ise, işletme bu mal veya hizmeti farklı bir mal veya hizmet olarak tanımlayınca dek diğer taahhüt edilmiş mal veya hizmetlerle birleştirir. Bazı durumlara ise bu mal veya hizmetler sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetleri tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, 2017, mad: 30).

2.2.3. Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi

TFRS 15 Müşteri İşlemlerinde Doğan Hasılat Standardında TMS 18 Hasılat Standardına göre hasılatın ölçümünde değişiklik olmuştur. TMS 18 Hasılat Standardında hasılat tutarı taraflar arasındaki anlaşma ile belirlenerek iskontolar ve indirimler dikkate alınarak bedel gerçeğe uygun değer ile ölçülmekteydi. TFRS 15 Standardına göre ise, işletme hasılatı edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatı tutarından finansal tablolara yansıtır (Aktaş ve Varol, 2017: 34).

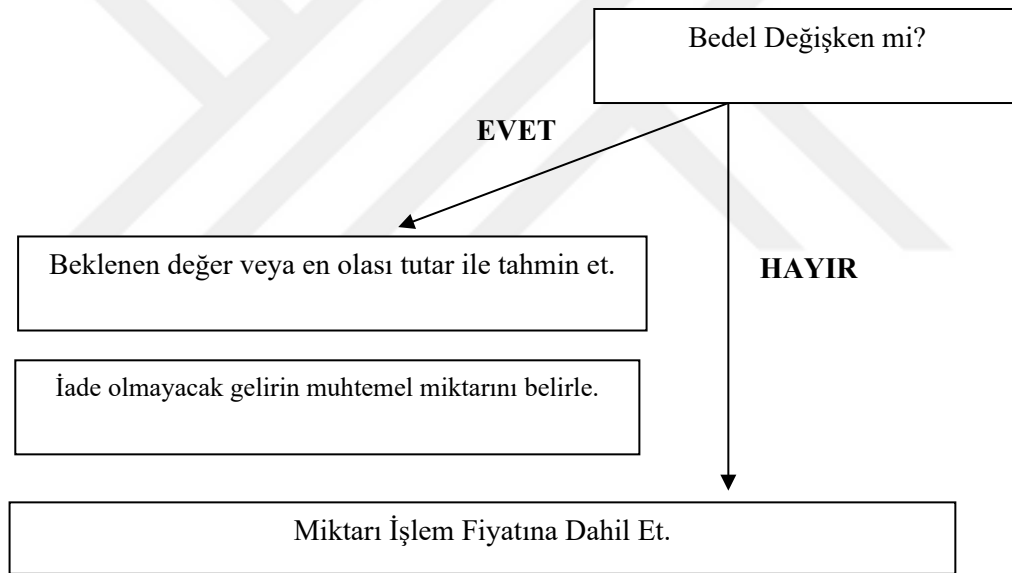
İşlem fiyatı, bir işletmenin müşteriye vaat edilen mal veya hizmetlerin karşılığında elde etmeye hak kazandığı bedeldir. İşlem fiyatı genellikle sabit bir tutardır. Ancak bazen nakit dışındaki bir biçimde değişken veya dikkate değer bir tahmin içerir. Değişken bedel veya dikkate değer olan tahminin bir kısmı veya hepsinin işlem fiyatına dahil edilmesi için belirsizliğin ortadan kalkması gerekmektedir (IFRS, 2014, mad: 5). Ayrıca taraflar arasında yapılan sözleşmedeki bedel, sabit tutarları ve değişken tutarları veya her ikisini birden kapsayabilir. İşletme, işlem fiyatını belirlerken mal veya

hizmetlerin sözleşme gereğince taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceğini, sözleşmenin iptal, değişiklik ve yeniliğe uğramayacağını varsayar (Varol, 2016: 92).

2.2.3.1. Değişken Bedel

Bir sözleşmede vaat edilen bedelin değişken bir tutar olması durumunda işletme, vaat edilen mal veya hizmetleri müşteriye devri karşılığında işlemenin hak kazanacağı bedeli tahmin etmelidir. Mal veya hizmet bedeli; indirimler, geri ödemeler, krediler, fiyat indirimleri, teşvikler, performans primleri, cezalar veya benzeri diğer ödemeler nedeniyle değişiklik gösterebilir. Sözleşmedeki söz konusu varlıklar, işletmenin bedelin gelecekteki bir olayın oluşup oluşmadığına bağlı olması durumunda değişebilir (Şeker, 2018: 35).

Şekil 5: Değişken Bedel



Kaynak: Calayoğlu, İ. Ve Yılmaz, R., (2016), “TFRS-15’e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması”, PESA International Journal of Social Studies, 2016, Vol:2, Issue:2.

İşletmenin değişken bedelin değerini tahmin ederken kullanabileceği iki yöntem vardır. İşletme bu yöntemlerin hangisinin doğru değeri yansıttığını düşünüyor ise o yöntemi kullanmalıdır (Keskin ve Dinçer, 2015: 228).

Beklenen Değer: İşletme önemli oranda benzer özellikteki sözleşmelere sahipse uygun bir tahmin yöntemidir.

En İyi İhtimalli Değer: Sözleşmenin sadece iki muhtemel sonucu olduğu durumlarda uygun bir yöntem olur.

Örneğin; bir işletme tamamlamakla yükümlü olduğu bir inşaatı erken bitirmesi halinde teşvik ya alabilecek ya da alamayacaktır. Bu durumda hangisinin daha olası olduğunu düşünüyor ise o bedeli dikkate almalıdır. Yöntemlerden hangisi kullanılmaya başlandıysa sözleşme sonuna kadar aynı yöntem ile devam edilmelidir (Özses, 2016: 11).

İade Yükümlülükleri: İşletmeler bazı durumlarda satıcısı olduğu mal veya hizmetlerin karşılığında tahsil ettiği bedelin tamamını ya da belirli bir kısmını müşteriden geri almayı beklemektedir. Bu gibi durumlarda işletmeler iade yükümlülüğünü finansal tablolarda gösterebilir. İade yükümlülüğü tutarı, işletmenin hak etmeyi beklemediği tahsil edilen bedelden ölçülür. İade yükümlülüğü koşullardaki değişimler göz önünde bulundurularak her raporlama dönemi sonunda güncellenir (TFRS 15, 2017, mad: 55).

İade Hakkıyla Satış: İşletme bazı sözleşmelerde bir ürünün kontrolünü müşteriye devreder ve ayrıca müşteriye çeşitli gerekçeler ile ürünü iade etme ve aşağıdakilerden bir kısmını alma hakkı verir (TFRS 15, 2017, mad: B20):

- Ödenen tutarın kısmen veya tamamen iadesi,
- İşletmeye borçlanılan veya borçlanılacak bedellere karşı uygulanabilecek bir kredi,
- İade edilen mal yerine başka bir ürünlerdir.

İşletme, iade hakkı bulunan ürünlerin devir işlemini muhasebeleştirmek için aşağıdakilerin tamamını finansal tablolarda gösterir (TFRS 15, 2017, mad: B21):

- İşletmenin hak etmeyi planladığı tutardeğerinde devredilen ürünler karşılığı hasılat,
- Bir iade yükümlülüğü,
- İşletmenin iade yükümlülüğünün yerine getirilmesi üzerine ürünlerini müşteriden geri alma hakkı karşılığı bir varlıklardır.

İşletmenin iade dönemi sürecinde iade edilen ürünü kabul etmeye hazır bekleme taahhüdü, para iadesi yapma yükümlülüğüne ilave bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmez (TFRS 15, 2017, mad: B22).

Garantiler: Bir işletmenin bir ürünün satışı ile bağlantılı olarak garanti vermesi yaygın bir durumdur. Bu garantiler, müşterilere üzerinde anlaşmaya varılan sözleşmelere uygun olduğu için ilgili ürünün taraflarca işlev göreceğine dair güvence sağlar. Diğer garantiler ise, müşteriye ürünün üzerinde anlaşmaya varılan sözleşmelere uygun olduğuna dair güvenceye ek olarak hizmet sunmasını sağlar. Müşterilerin ayrı bir hizmet olarak garanti satın alma opsiyonuna sahip olması durumunda, garanti sözleşmede tanımlanan ürüne ek olarak sunulan bir hizmet olarak kabul edilir ve işletme vaat edilen garantiyi ayrı bir performans yükümlülüğü olarak muhasebeleştirir (Tong, 2014: 5). Bir garantinin, müşteriye ürünün üzerinde anlaşılan şart ve özelliklere uygun olarak sağlanmasına ilave bir hizmet sunup sunmadığını değerlendirirken aşağıdaki durumlar dikkate alınır (Aktaş ve Varol, 2016: 98-99):

- (a) Kanunda garantinin zorunlu görülmesi; kanundaki zorluktan dolayı işletme garanti veriyor ise edim yükümlülüğü olmadığını gösterir. Kanundaki düzenlemeler müşteriye ayıplı ürünleri satın alma riskinden kurtulmayı amaçlar.
- (b) Garanti süresinin uzunluğu; garanti süresi taahhüt edilen garanti süresi boyunca bir edim yükümlülüğüdür. Bu da ürün üzerinde anlaşılan şartlara uygunluk güvencesine ek bir hizmet sağlama ihtimalini ortaya çıkarır.
- (c) İşletmelerin yerine getirme taahhüdünde bulunduğu hizmetlerin niteliği; taahhüt edilen hizmetin anlaşılan şartlar çerçevesinde yerine getirmek için yapması gereken hizmetlerin edim yükümlülüğü olarak değerlendirilme ihtimali düşüktür.

2.2.3.2. Değişken Bedel Kısıtlamaları

İşlem fiyatına eklenmiş olan değişken bedel bazı durumlarda kısıtlanabilmektedir. İşletme belirsizlikten dolayı önemli bir iptal beklemiyorsa değişken bedelin bir kısmını veya tamamını işlem fiyatına dahil eder. Ancak bir belirsizlik varsa değişken bedel, kısıtlanır (Özses, 2016: 11). Kısıtlamaların amacı; sözleşmedeki değişken giderlere ilişkin belirsizlik çözüldüğünde önemli bir ters kayda

sebepe olmuyor ise, işletmenin hasılatı tanınmasını sağlamaktır (Keskin ve Dinçer, 2015: 229).

2.2.3.3. Paranın Zaman Değeri

Sözleşmede önemli bir finansman unsuru bulunduğu durumlarda edinim sonunda beklenen bedelin tahmininde paranın zaman değeri hesaba katılmalıdır. Mal veya hizmet edimi gerçekleştiğinde bedel nakit olarak yapılmayacak ise faiz geliri beklentisi ortaya çıkar. Taahhüt edilen mal veya hizmetin edinim gerçekleştirilme zamanı ile müşterinin ödeyeceği bedelin zamanı arasında fark bir yıl veya daha az ise standarda göre, işlem önemli bir finansman unsuru içermediğini belirtmiştir (Özses, 2016: 12).

2.2.3.4. Nakit Olmayan (Ayni) Değer

İşletmenin mal veya hizmet satışlarının karşılığında müşteri ödemeyi nakit dışı bir bedel ile ödemeyi taahhüt ederse, bu bedel gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Müşteri, sözleşmenin ödemeyi kolaylaştırmak amacıyla işletmeye malzeme, teçhizat veya işçilik temini gibi katkılarda bulunursa bu katkıların değeri hesaplanır ve müşteriden alınan gayri nakdi bedel olarak kayıt altına alınır (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 34).

2.2.3.5. Müşteriye Ödenecek Bedel

Bir işletme, müşteriye ödediği veya ödeme yapmayı taahhüt ettiği durumlarda, müşterinin borçlu olduğu miktarlara karşı başvurabileceği nakit, kredi veya diğer kalemler şeklinde değerlendirilir. İşletmenin, ayrı bir mal veya hizmet karşılığında ödemesi olmadığı sürece, işlem fiyatının düşürülmesi olarak müşteriye ödenecek bedeli dikkate alacaktır (Khamis, 2016: 12).

Müşteriye ödenecek tutar değişken bedel içeriyorsa, işletme değişken fiyatı dikkate alarak işlem fiyatını tahmin etmelidir. Müşteriye ödenmesi gereken bedel, müşteriden gelen farklı bir mal veya hizmet için yapılan bir ödeme ise mal ve hizmetin tedarikçilerden yapılan diğer satın alımlar gibi hesaplanmalıdır. Müşteriye ödenen bedel işletmenin müşteriden aldığı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini aşan kısmını işlem fiyatında indirim olarak muhasebeleştirilir (<https://www.aicpa.org>)

2.2.4. Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Ayrı Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşletme sahip olduğu her bir edim yükümlülüğüne hizmet bedeli ayırarak ödenecek bedeli tespit etmek amacıyla dağıtım yapmaktadır. Ayrılan bu bedel genellikle satış fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır. Bununla beraber indirimler ve değişken bedel üzerinden de hesaplamalar yapılmaktadır (Otuzoğlu, 2017: 71).

2.2.4.1. Müstakil Satış Fiyatına Dayalı Dağıtım

TFRS 15 Standardına göre, müstakil satış fiyatı, gözlemlenebilir olarak işletmenin taahhüt ettiği mal ya da hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında hak edilen bedeldir. İşletme, satış fiyatının gözlemlenebilir olması durumunda işletme ve müşteriye ait bilgileri kullanarak tahminde bulunur. Müstakil satış fiyatlarına ilişkin dağıtımda öncelikle edim yükümlülükleri ile sözleşme başlangıcındaki müstakil satış fiyatı tespit edilir. İşlem fiyatı belirlendikten sonra genellikle müstakil satış fiyatlarıyla orantılı olarak edim yükümlülüklerine dağıtım yapılır. Eğer edim yükümlülüklerinin tamamına dağıtım yapılamıyor ise; bir ya da birkaç edim yükümlülüğüne dağıtım yapılabilir (Aktaş ve Varol, 2017: 36).

2.2.4.2. İndirimlerin Dağıtılması

Sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bağımsız fiyatlarının toplamı, sözleşme fiyatından fazla olduğunda müşteri bu sözleşme ile bir indirim hak etmiş kabul edilir. Bu gibi bir durumda sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyat toplamı ile sözleşme fiyatı oranlanarak dağıtılmalıdır. Ayrıca işletme, açıkça bir ilişkinin olduğu durumlarda sözleşmenin tüm edimlerinden ziyade bir veya birkaçına uygulanabilir (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 35).

2.2.4.3. Değişken Bedelin Dağıtılması

Bir sözleşmede vaat edilen değişken bedel, aşağıdakilerden herhangi biri olduğu durumlarda sözleşmenin tamamına ya da belirli bir bölümüne atfedilebilir (<https://www.aicpa.org>):

- (a) Sözleşmedeki bir veya daha fazla edim yükümlülüğü,
- (b) Tek bir edim zorunluluğunu bir parçasını oluşturan bir dizi farklı mal veya hizmette vaat edilen malla ya da hizmetlerdir.

İşletme aşağıdaki koşulların birlikte sağlandığı durumlarda, sözleşmede taahhüt edilen değişken bedeli, sözleşmenin tamamına ya da bir kısmına dağıtır (Varol, 2016: 110-111).

- (a) Değişken ödeme şartlarının sonuca bağlanması: Değişken ödeme şartları, edim yükümlülüğünün tamamlanması veya farklı mal veya hizmet devrinin sonucuna bağlanmış olmasıdır.
- (b) Değişken bedelin tutarlı bir şekilde dağıtılması: Değişken bedel tutarının, işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması için tutarlı bir şekilde tamamen edim yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmete dağıtılmış olmasıdır.

2.2.4.4. İşlem Fiyatındaki Değişimlerin Dağıtılması

Sözleşmede belirlenen işlem fiyatında bir değişiklik olursa, işletme sözleşme başlangıcına bağlı olarak değişimi her bir edim yükümlülüğüne dağıtır. Karşılanmış edim yükümlülüğüne dağıtılmış tutarlar, değişimin ortaya çıktığı dönemde ya hasılat ya da hasılatla azalma olarak tanınır (Keskin ve Dinçer, 2015: 235).

İşlem bedelindeki değişimler, sözleşme şartlarında tanımlanmayarak yani olağandışı durumlarda ortaya çıkmış olabilir. Şartlara bağlı olarak işlem bedeli değişirken işletme bu bedeli başlangıçta yapıldığı biçimde ilgili edim yükümlülüklerine dağıtmaktadır. Satış fiyatlarında değişim meydana geliyor ise işlem bedelinde yeniden dağıtım yapılmaz. Bunun yerine değişiklik kalemleri hasılat tutarından indirim olarak kayıt altına alınır. Eğer sözleşme değişikliğine bağlı olarak işlem bedelinde değişiklikler meydana geliyor ise, işletme edim yükümlülüklerine ilgili şekillerde dağıtım yapabilmektedir (Otuzoğlu, 2017: 73).

2.2.5. Beşinci Adım: Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

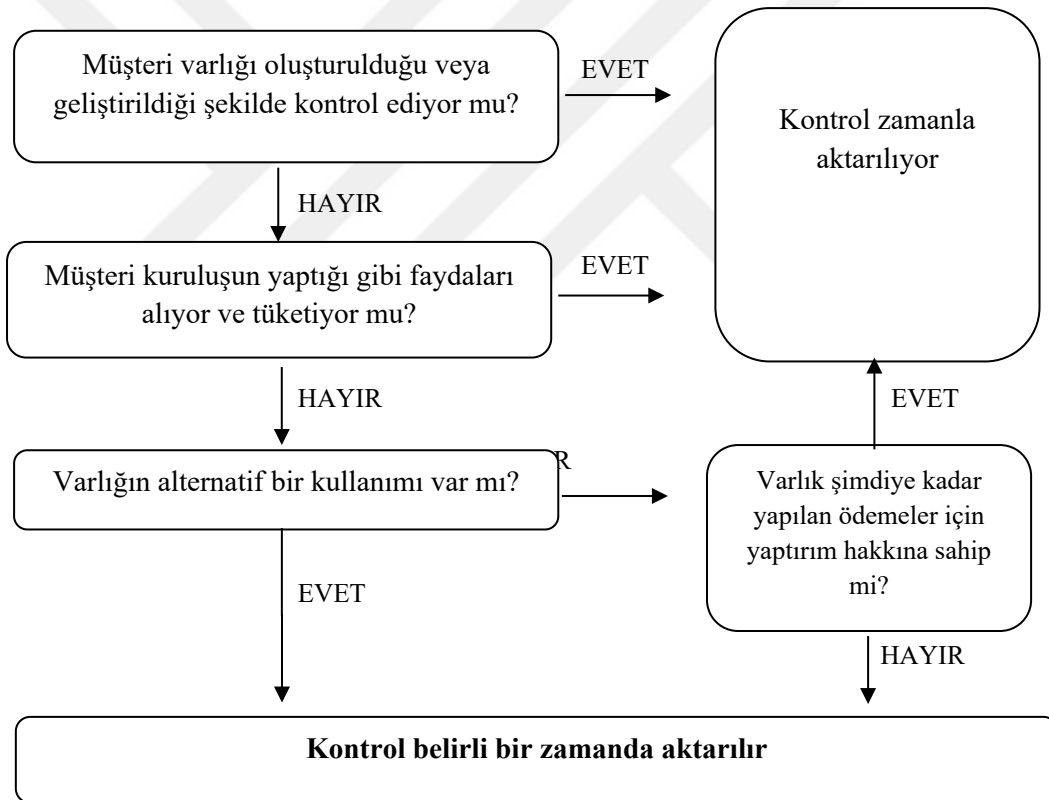
TFRS 15'in getirdiği yeniliklerden birisi de hasılatın muhasebeleştirileceği zamana karar verilirken riskin ve karşılığında alınması beklenen faydanın devri değil, varlığın kontrolünün devri sonucunda hasılat muhasebeleştirilmektedir. Varlığın kontrolünün anlamı, standartta belirtildiği üzere, o varlığın kullanım hakkı ve varlığın kalan bütün faydalarını elde etmektir. Hasılat muhasebeleştirilirken zamana yaygın olarak muhasebeleştirilir veya zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilir. Hasılatın zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi için; müşteri, işletmenin kendisi için sözleşme doğrultusunda yapıyor olduğu ürün veya hizmetlerden, bunu yapıyorken fayda

sağlamaya başlamışsa ve işletme, müşterinin kontrolünde olan oluşturulmuş veya geliştirilmiş varlığı geliştiriyorsa söz konusudur. Kalan diğer durumlar için hasılat zamanının belirli bir anında muhasebeleştirilir (Kılıç, 2017: 28).

2.2.5.1. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

TFRS 15 Müşteri ile Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardında, TMS 18 Hasılat Standardından farklı olarak her edim yükümlülüğünün zamanla veya zamanın belli bir anında yerine getirip getirmediğini belirler ve bunlar kayıt altına alınır. İşletme edimi zamanla yerine getiremiyor ise, zamanın belirli bir anında yerine getirir (Varol, 2016: 112).

Şekil 6: Performans Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi



Kaynak: Grant Thornton, (2016), “IFRS News”, Special Education on Revenue, Ocak, Şubat, Mart, ss:10.

Zaman İçinde Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri: Zaman içinde yerine getirilen edim yükümlülükleri konusunda ilk şart olarak tüketimin müşteri tarafından malın teslim alındığı an itibarıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Diğer bir şart olarak da edimle ilgili gelişimlerin yaşanması ve müşterinin kontrolü altında yer alan bir

varlığa dönüşmesi bu şartlar altında sayılır. Üçüncü şart olarak edimin işletme adına kullanımında alternatif sayılabilecek bir varlık ortaya çıkarmaması ve edimin tamamlanan miktarı karşılığında tahsil hakkının elde edilebilir olarak bulunması sayılır (Otuzoğlu, 2017: 65). İşletme, sözleşme başlangıcında edim yükümlülüğünün zamanla veya zamanın belirli bir anında tablolara yansıtacağını belirler. Aşağıdaki koşullardan herhangi biri mevcut ise hasılat zamanla finansal tablolara aktarılır (Grant Thornton, 2016: 9):

- (a) Müşteri sözleşmedeki varlığın performansından sağladığı faydaları aynı anda alıp tüketiyor ise,
- (b) Müşteri varlığın performansını ve faydalarını kullanıyor ise,
- (c) Müşteri sözleşmeden doğan borçlarını tamamlamak için adım atıyor ise.

Zamanın Belirli Bir Anında Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri: Bir işletme, mal veya hizmet ifasının tamamını bir tarihte gerçekleştiremiyorsa veya sözleşmeden kaynaklı belirli bir sürece hizmet etme yükümlülüğü varsa hasılatın tanınması işlemi zamana yaygın olarak tanınır (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 37). TFRS 15 standardı uyarınca zamana yayılı olarak bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda, yükümlülük belirli bir anda yerine getirilir. İşletme, TFRS 15 kontrolün müşteriye devredildiği anı ve edim yükümlülüğünün yerine getirildiği anı tespit etmekle yükümlüdür. Ayrıca işletme, kontrolün devrini tespit etmek amacı ile aşağıdakileri içeren göstergeleri de dikkate almaktadır (Şeker, 2018: 32):

- İşletmenin taahhüt ettiği mal ve hizmetler karşılığında tahsilat hakkının bulunması,
- Müşterinin varlığının kontrolünü ele geçirmesi, varlığın tüm faydasını büyük ölçüde kullanabildiği yani yasal mülkiyet hakkına sahip olması,
- İşletmenin varlığın zilyetliğini müşteriye devretmiş olması. Zilyetliğin devri ile, müşteri söz konusu varlığın kullanımını yönetebilir ve başkaları tarafından kullanılmasını engelleyebilir,
- Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmasına bağlı olarak meydana gelebilecek tüm getiri ve önemli riskleri üstlenmesi,

- Varlığın, müşteri tarafından kabul edilmesi, varlığın kullanımının yönetilebildiği ve kalan tüm faydasının müşteri tarafından büyük ölçüde elde edildiğinin göstergesidir.

2.2.5.2. Kontrolün Transferlerinde Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar

Geri Alım Anlaşmaları: Geri alım anlaşmaları, işletmenin bir varlığı sattığı ve aynı süreçte bu varlığı geri alma taahhüdü verdiği ya da buna ilişkin seçeneğe sahip olduğu bir sözleşmedir. Bazı sözleşmeler ya da bir satış sözleşmesinin bir parçası sözleşmedeki mallar veya benzeri mallar ile ilgili geri satın alma hükümlerini içermektedir. Geri alınacak varlık başlangıçta satılan varlık, gerçekte bu varlığa özdeş bir varlık veya başlangıçta satışı yapılan varlığın bileşeni veya parçası olan başka bir varlık olabilir. Geri alım anlaşmaları genellikle üç şekilde ortaya çıkar (<http://www.ey.com>):

- Bir varlığın varlığı yeniden satın alma yükümlülüğü,
- Bir işletmenin varlığı geri satın alma hakkı,
- Bir işletmenin müşterinin isteğine göre geri satın alma yükümlülüğüdür.

Vadeli işlem veya alım opsiyonları: İşletme, varlığı bir vadeli işlem veya alım opsiyonları aracılığı geri alma yükümlülüğüne veya hakkına sahip ise, müşteri o varlığın kontrolünü elde edemez. Çünkü müşteri fiziken ürünü elinde bulundursa da müşterinin varlığı doğrudan kullanması ve sağladığı faydaları elde edebilmesi sınırlı kalacaktır. İşletme vadeli işlem veya alım sözleşmelerinde aşağıdaki durumlardan biri gereğince muhasebe kaydı yapılabilir (TFRS 15, 2017, mad: B66-68).

- (a) İşletme, varlığı ilk satış bedelinden daha düşük bir tutardan geri alabilir ya da almalı ise TMS 17 Kiralama İşlemler Standardına göre bir kiralama işlemi,
- (b) İşletme, varlığı, ilk satış bedeline eşit ve ya bedelden daha yüksek bedelden yüksek bir tutarda geri alabilir ya da almalı ise; işletme varlığı finansal tablolara almaya devam eder ayrıca müşteriden aldığı bedel için de bir finansal yükümlülüğü finansal tablolara yansıtır. İşletme müşteriden tahsil edilen bedel ile müşteriye ödenecek bedel arasındaki farkı da faiz olarak ve mümkün ise işlem fiyatı ve ya elde tutma maliyeti olarak finansal tablolara yansıtır.

Satım opsiyonları: İşletme müşterinin isteği üzerine varlığı ilk satış bedelinden daha düşük bir tutardan geri almak ile yükümlü ise sözleşme başlangıcında müşteri bu hakkı kullanmak için büyük ölçüde ekonomik teşviki olup olmadığını dikkate alır. Bu hakkın müşteri tarafından kullanılması müşterinin, belirli bir varlığın bir süreliğine kullanım hakkı karşılığı işletmeye fiili bir tutar ödemesi sonucunu doğurur (TFRS 15, 2017, mad: B70-76).

Müşteri önemli bir iktisadi teşvike sahip ise: İşletme anlaşmayı TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardına göre muhasebeleştirir.

Müşterinin bir hakkı kullanmak için önemli iktisadi teşvike sahip olup olmadığını tespit etmek için: İşletme, varlığın geri alım tarihindeki geri alım bedeli ile beklenen piyasa değeri arasındaki ilişkinin söz konusu hak sona erinceye kadar geçen süre gibi çeşitli faktörleri göz önünde bulundurulur.

Müşteri önemli bir iktisadi teşvike sahip değil ise: İşletme, ürün satışı yapıyormuş gibi, devredilen ürünler karşılığı işletmenin hak etmeyi beklediği tutarda hasılat, iade yükümlülüğü ve iade üzerine ürünlerini müşteriden geri alma hakkı karşılığı varlığı muhasebeleştirir (Varol, 2016: 116).

Varlığın geri alım bedeli, ilk satış bedeline eşit veya daha yüksek ve beklenen piyasa değerinin üzerinde ise: İşletme varlığı finansal tablolara almaya devam eder ve müşteriden aldığı bedel için finansal yükümlülüğü finansal tablolarda gösterir. Ve tahsil edilen ve müşteriye ödenecek bedel arasındaki farkı da faiz olarak ve mümkün ise işlem maliyeti ya da elde tutma maliyeti olarak finansal tablolara yansıtır.

Varlığın geri alım bedeli, ilk satış bedeline eşit ya da daha yüksek ancak varlığın beklenen piyasa değerine eşit veya bu değerden düşük ise ve müşteri bu hakkın kullanımı hususunda önemli bir teşvike sahip değil ise: İade hakkı ile ürün satıyormuş gibi, devredilen ürünler karşılığı işletmenin hak etmeyi beklediği bedel tutarında hasılat, iade yükümlülüğü ve iade üzerine ürünlerinin müşteriden geri alım hakkı karşılığı varlığı kayıt altına alınır (Varol, 2016: 117).

Geri alım bedeli ile karşılaştırma yapılırken: İşletme paranın zaman değerini dikkate alır.

Opsiyon süresinde kullanılmaz ise: İşletme, yükümlülüğü finansal tablo dışı bırakır ve hasılatı finansal tablolara yansıtır.

İlave Düzenlemeler: TFRS 15 düzenlemelerine ilişkin kontrolün devri aşağıdaki konuları kapsamaktadır (TFRS 15, 2017, mad: 38).

- (a) **Varlığa ilişkin tahsil hakkı:** Müşterinin satın aldığı mal ve hizmeti doğrudan kullanması ve varlıktan fayda elde etmesi ve bunun sonucunda ödeme yapmayı taahhüt etmesidir.
- (b) **Varlığın yasal mülkiyeti:** Müşterinin satın aldığı mal ve hizmeti doğrudan kullanması ve varlıktan fayda elde etmesi ve bunun sonucunda başka işletmelerin bu mal veya hizmetlere erişiminin kısıtlanmasıdır.
- (c) **Varlığın fiziki zilyetliğini devretmesi:** Müşterinin satın aldığı mal ve hizmeti doğrudan kullanması ve varlıktan fayda elde etmesi ve bunun sonucunda başka işletmelerin bu faydalara erişiminin müşteri tarafından kısıtlanmasıdır.
- (d) **Varlığın mülkiyetinin getirdiği önemli risk ve getirilere sahip olması:** Müşterinin satın aldığı mal ve hizmeti doğrudan kullanması ve varlıktan fayda elde etmesi ve bunun sonucunda varlığın mülkiyetinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin müşteriye devredilmesidir.
- (e) **Varlığın müşteri tarafından kabul edilmesi:** Müşterinin satın aldığı mal ve hizmeti doğrudan kullanması ve varlıktan fayda elde etmesidir.

2.2.5.3. Edim Yükümlülüğünün Tümüyle Yerine Getirilmesinde İlerleme Ölçümleri ve İlerleme Ölçümlerinin Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemler

İşletme, zamanla yerine getirilen edim yükümlülüğüne ilişkin konuda edimin tamamının yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi ölçer ve finansal tablolarda gösterir. Bu ilerlemenin ölçümündeki sebep işletmenin müşterisine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün devrindeki performansını ortaya koymaktır (TFRS 15, 2017, mad: 39). İşletmeler bu konuda tek bir ölçüm yöntemi kullanır. Bu yöntem, tutarlı bir şekilde benzer satışlara ve benzer koşullarda uygulanır. Her raporlama dönemi sonunda işletme zamanla yerine getirilen edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemesini yeniden ölçer (TFRS 15, 2017, mad: 40).

Uygun ilerleme yöntemi tespit edilirken işletme, satışını yapacağı mal ve hizmetin durumunu dikkate almalıdır. (TFRS 15, 2017, mad: 41). İşletme belirlenen

ölçüm yöntemini uygularken satışını yapmadığı mal ve hizmetleri ölçüm işleminin dışında bırakır. Ölçüm işleminin içerisine satışını yaptığı yani kontrolünü müşteriye devrettiği mal ve hizmetleri dahil eder (TFRS 15, 2017, mad: 42). İşletme zaman içerisinde değişen şartlar nedeniyle bu ölçüm işlemini güncelleyebilir ve bu değişiklikleri TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar konusuna göre kayıt altına alır. (TFRS 15, 2017, mad: 43).

İşletme ilerleme ölçümünün uygulanması için yeterli bilgiye sahip değil ise; edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi uygun biçimde ölçemez. Aynı zamanda işletme edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine yönelik ilerlemeyi güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda hasılatı finansal tablolara gösterilir. (TFRS 15, 2017, mad: 44).

Şekil 7: TFRS 15 Standardında Edim Yükümlülüğündeki İlerlemenin Ölçümünde Kullanılan Ölçümleme Yöntemleri

Çıktı yöntemleri	• Sonuçlara ilişkin değerlemeler, • Tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, • Geçen zaman, • Ulaşılan dönüm noktaları, • Üretilen ya da teslim edilen birimler
Girdi yöntemleri	• Tüketilen kaynak, • Saat bazında harcanan emek • Saat bazı makine kullanımı, • Geçen zaman, • Katılan maliyetler.

Kaynak: Varol, İ. D., (2016), “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”: Yorum Ve Uygulamaları”, T.C Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi İşletme Anabilim Dalı.

Çıktı Yöntemleri: Çıktı yönteminde bugüne kadar transferi gerçekleşen mal veya hizmetlerin, müşteri açısından değeri ile mal veya hizmetlerin sözleşmedeki taahhüt bedeli kıyaslanır ve ölçülür (Şeker, 2018: 61). *Çıktı yöntemlerinde bugüne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değeri ile sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmet bakiyesi kıyaslanarak doğrudan ölçülmesi esasıyla hasılat finansal tablolarda yer alır. Bugüne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, elde edilen sonuçlarla ilgili değerlemeler, ulaşılan dönüm noktaları, geçen zaman ile*

üretilen veya teslim edilen birimler gibi yöntemler çıktı yöntemleri arasındadır. İşletme ilerlemeyi ölçmek için bir çıktı yöntemi uygulayıp uygulamamak konusunda değerlendirme yaparken seçilen çıktının işletmenin edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesi yolunda gösterdiği performansını gerçeğe uygun olarak yansıtıp yansıtmadığını değerlendirir. Çıktı yöntemi, seçilen çıktı kontrolü müşteriye devredilmiş mal veya hizmetlerin bir kısmının ölçümünde başarısız olduğunda, işletmenin performansını gerçeğe uygun olarak yansıtmaz (TFRS 15, 2017, mad: B15).

İşletme, pratik bir yöntem olarak bir müşteriden bugüne kadar tamamlanan edinimin müşteri açısından değeri ile doğru orantılı olarak bir tutarda bedele ilişkin tahsil hakkı kazanması durumunda faturalama hakkına sahip olduğu tutardaki hasılatı finansal tablolara alabilir (TFRS 15, 2017, mad: B16). İlerlemenin ölçümünde kullanılan çıktılar doğrudan ölçülebilir olmaması ve bunları uygulamak için gerekli bilgilerin işletme tarafından aşırı maliyetlere katlanmaksızın temin edilmemesi çıktı yöntemlerinin dezavantajlarıdır. Bu nedenle de işletme girdi yöntemine gerek duyabilir (TFRS 15, 2017, mad: B17).

Girdi Yöntemleri: Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için toplam beklenen girdilere nazaran bu edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için işletmenin emekleri veya girdiler oranında hasılat finansal tablolara alınır. İşletmenin emek veya girdileri ifa dönem boyunca eşit miktarda kullanılırsa, hasılatı eşit tutarda finansal tablolara almak işletme için uygun değildir (TFRS 15, 2017, mad: B18). İşletmenin girdileri ve mal veya hizmetlerin kontrolünü müşteriye devri arasında doğrudan bir bağlantı olmayabilir. Bu durum girdi yöntemlerinin eksik kaldığı durumlardan biridir. Bu nedenle işletme girdi yönteminden müşteriye mal veya hizmetlerin kontrolünü devretme performansını göstermeyen girdilerin etkilerini çıkarır. Örneğin, maliyet bazlı girdi yöntemi kullanıldığında, ilerlemenin ölçümünde aşağıdaki şartlarda düzeltme gerekebilir (TFRS 15, 2017, mad: B19):

- (a) Katlanan bir maliyetin işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmede kaydettiği ilerlemeye katkısı olmadığında,
- (b) Katlanan bir maliyet işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirmede kaydettiği ilerleme ile orantılı olmadığında gerekir.

Tablo 4: Performans Ölçümüne Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırılması

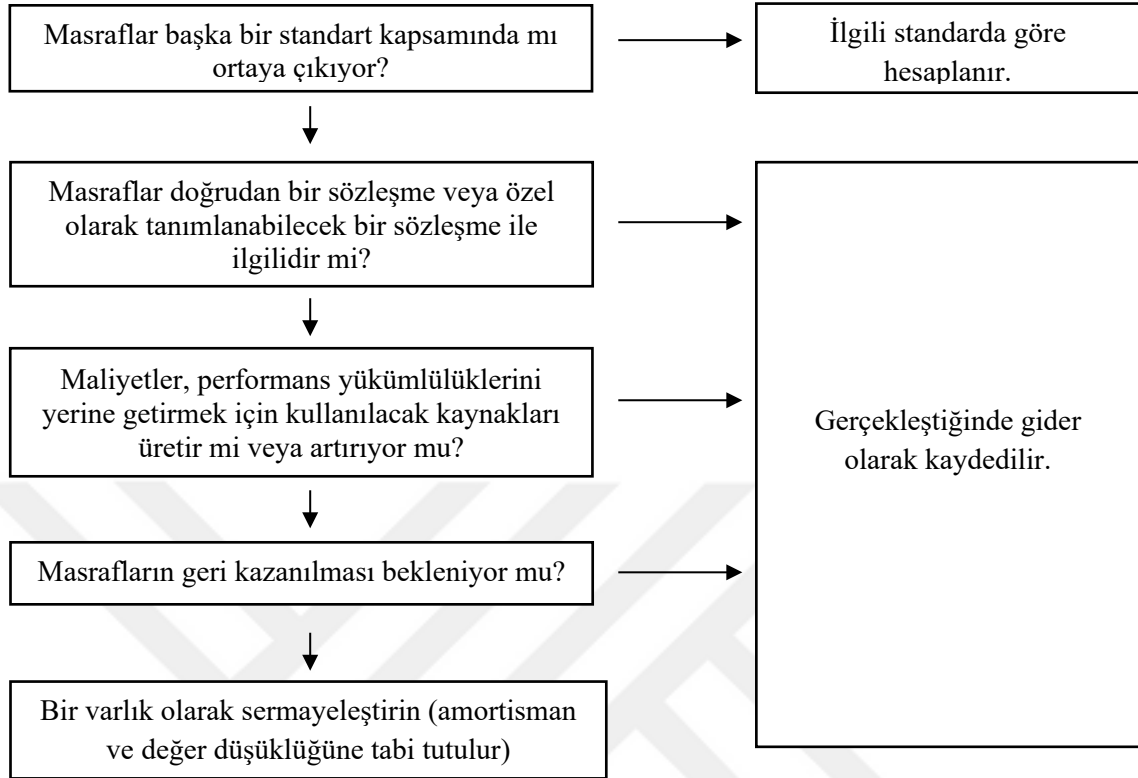
Tanım	Örnekler	Avantaj	Dezavantaj
Çıktı Yöntemleri: Verilen mal ve hizmetlerin değerinin toplam verilmesi öngörülen mal ve hizmetlerin değerine oranı	Bugüne kadar ki performansın ölçümü	Muhtemelen işletmenin performansını aslına uygun yansıtan en iyi yöntem	Doğrudan gözlenemeyebilir
	Alınan sonuçların değerlendirilmesi		Bilgiye ulaşım maliyetli olabilir.
	Belirli dönüm noktalarına ulaşılması		
	Üretilen veya sevk edilen adet		
Girdi Yöntemleri: Katlanan maliyetlerin veya girdilerin toplam katlanması öngörülen maliyetlere oranı	Kullanılan kaynaklar	Girdiler eşit dağılıyor ise hasılat da doğrusal olarak yansıtılabilir.	Girdiler ile kontrolün transferi doğrudan ilişkili olmayabilir.
	Gerçekleşen maliyetler		
	İşçilik saatleri		
	Makine saatleri		

Kaynak: Şavlı, T., “UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması”, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/hasilatin_raporlanmasi İSSMO Yayınları, ss:38, Erişim Tarihi: 04.06.2018.

2.3. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardında Sözleşme Maliyetleri

TFRS 15 Standardında işletmelerin sözleşme hazırlama sürecinde ortaya doğrudan ya da dolaylı olarak birçok maliyet çıkabilir. Bu maliyetlerin TFRS 15 Standardındaki yeri aşağıda açıklanmıştır.

Şekil 8: Sözleşme Maliyetleri



Kaynak: CPA, (2015), “IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers”, Your Questions Answered March 1, 2015.

2.3.1. Sözleşme Ek Maliyetleri

İşletme, geri kazanabileceğini beklediği durumda, müşteri ile sözleşme yapma ek maliyetlerini varlık olarak finansal tablolarda gösterir (Şeker, 2018: 65). Sözleşme yapma ek maliyetleri, işletmelerin müşterisi ile sözleşme yapması durumunda katlanacağı maliyetlerdir. Yani işletme müşterisi ile sözleşme imzalamamış olsaydı katlanmak durumunda kalmayacağı maliyetlerdir (<http://www.ey.com>). Bir sözleşmenin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın sözleşmenin yapılması amacıyla katlanılan maliyetler sözleşmenin yapıp yapılmadığından bağımsız olarak müşteriye fatura edebilecekleri durum haricinde finansal tablolarda gösterilir. İşletme, pratik bir yöntem olarak varlığın itfa süresini bir yıl veya daha az olarak belirlediği durumda sözleşme yapma ek maliyetlerini gider olarak finansal tablolarda gösterebilir (TFRS 15, 2017, mad: 93-94).

2.3.2. Sözleşmedeki Edinimi Yerine Getirme (İfa) Maliyetleri

İşletme, müşteri ile yapılan sözleşmelerin ifası kapsamında katlanılan maliyetlerin başka bir standardın dahilinde olmaması durumunda aşağıdaki şartların tamamı karşılandığında sözleşmeyi ifa etmek için katlandığı maliyetleri varlık olarak finansal tablolarda gösterir (TFRS 15, 2017, mad: 95):

- (a) Maliyetlerin doğrudan işletmenin özellikle tanımlayabildiği bir sözleşme ya da muhtemel bir sözleşme ile ilişkili olması,
- (b) Maliyetlerin gelecekte işletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirmesinde kullanacağı kaynakları yaratması ya da bu kaynakları geliştirmesi,
- (c) Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesidir.

Müşteri ile yapılan sözleşmenin ifası kapsamında katlanılan bir başka standardın kapsamında yer alan maliyetleri işletme söz konusu diğer standartlar uyarınca muhasebeleştirilir (TFRS 15, 2017, mad: 96).

TFRS 15 Standardının taslağında bir sözleşme veya muhtemel bir sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetler ise şu şekildedir: (Özses, 2016: 17)

- Direkt işçilik,
- Direkt malzeme,
- Sözleşme veya sözleşme maliyetleri ile doğrudan ilişkili maliyetlerin dağıtılması,
- Sözleşmeye göre müşteriye fatura edilebilen giderler,
- İşletmenin sözleşmenin yapılması ile katlandığı diğer giderlerdir.

İşletme aşağıda belirtilen maliyetlere katlandıkça gider olarak finansal tablolarda gösterir (TFRS 15, 2017, mad: 98):

- (a) Genel ve yönetim maliyetleri,
- (b) Sözleşme bedeline yansıtılmamış olup sözleşmenin ifası için sarf edilen atık malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyeti,
- (c) Sözleşmede yerine getirilmiş edim yükümlülükleri ile bağlantılı giderler,
- (d) İşletmenin yerine getirilmemiş edim yükümlülükleri veya yerine getirilmiş edim yükümlülükleri ile ilişkili olduğunu tespit edemediği maliyetlerdir.

2.3.3. 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. Söz konusu varlık yapılması muhtemel belirli bir sözleşme kapsamında devredilecek mal veya hizmetlerle ilişkili olabilir (TFRS 15, 2017, mad: 99).

Bir varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetlerden elde edilmesi beklenen bedelin kalan tutarından mal veya hizmet temini ile doğrudan ilişkili olan ve gider yazılmayan maliyetler arasındaki tutar, varlığın defter değerindeki tutarı aşıyorsa, değer düşüklüğü oluşur. Değer düşüklüğü duruma göre kar veya zarar olarak finansal tablolarda gösterilir (Özsas, 2016: 18).

2.4. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler

TFRS 15 Standardında açıklamaya duyulan gereksinim mevcut TFRS standartlarındaki açıklamalara duyulan gereksinimlere göre büyük ölçüde artmıştır. Bu tür açıklamaların amacı, finansal tablo kullanıcılarının müşteriler ile yapılan sözleşmelerden doğan gelir ve nakit akışlarının niteliğini, miktarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını sağlamak için yeterli bilgi sağlamaktır (<https://www2.deloitte.com>). TFRS 15 Standardı, işletme açısından finansal tablo kullanıcılarına hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini gösteren düzeyde finansal tablo kullanıcılarına yeterli düzeyde bilginin açıklanmasını amaçlar (Varol, 2016: 129).

İşletmeler raporlamadaki açıklamaların amacını yerine getirmek için gerekli olan ayrıntı seviyesini ve çeşitli hükümlerin her birine ne kadar önem verilmesi gerektiğini dikkate alır. İşletmeler çok sayıda önemsiz olan detaya yer vererek veya büyük ölçüde farklı özellikteki kalemleri bir araya getirerek faydalı bilgilerin gizli kalmamasını sağlayacak şekilde açıklamaları bir araya getirir veya ayırır (TFRS 15, 2017, mad: 111). İşletmeler başka bir standarda göre bilgi vermiş ise bu standart kapsamında açıklama yapmasına gerek yoktur (TFRS 15, 2017, mad: 112).

TFRS 15 kapsamında işletme ile ilgili kapsamlı bir açıklama yapılması gereken konular (file:///C:/Users/PcX/Downloads/IFRS-in-Practice-IFRS15_print.pdf).

- Müşteriler ile yapılan sözleşmeler,
- Sözleşmelere TFRS 15'in uygulamasında yapılan önemli kararlar ve kararlarda meydana gelen değişiklikler,
- Sözleşmeleri elde etme ve sözleşmeleri yerine getirme maliyetleri açısından tanınan varlıklardır.

2.4.1. İşletmenin Müşteri İle Yaptığı Sözleşmeler

İşletmeler, diğer standartlara göre kapsamlı gelir tablosunda ayrıca sunulmadıkları sürece, aşağıda belirtilen durumların tamamını raporlama dönemi için açıklar (TFRS 15, 2017, mad: 113):

- (a) İşletmenin diğer hasılat kaynaklarından ayrı olarak açıklanacak olan müşteriler ile yapılan sözleşmelerden finansal tablolara alınan hasılat,
- (b) İşletmenin diğer sözleşmelerden doğan değer düşüklüğü kayıplarından ayrı olarak açıklayacağı, müşteri ile yaptığı sözleşmelerden doğan alacakları ya da sözleşme varlıkları üzerinden finansal tablolara alınan değer düşüklüğü kayıplarıdır.

İşletmeler müşteri ile yaptıkları sözleşmelerden finansal tablolara aldığı hasılatı ve nakit akışlarını nitelik, tutar, zamanlama ve belirsizliğinin iktisadi faktörlerce nasıl etkilendiğini ortaya koyan gruplara ayırır. Bu duruma ilave olarak işletme TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardını uygulamakta ise, ayrıştırılmış hasılat açıklaması ile her bir raporlanabilir bölüm için açıklanan hasılat bilgileri arasındaki ilişkinin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılmasını sağlayacak yeterlilikteki bilgiyi açıklar (TFRS 15, 2017, mad: 114-115).

Ayrıca işletme sunulmadıkları ya da açıklanmadıkları durumlarda, müşteriler ile yapılan sözleşmelerden doğan alacakların, sözleşme varlıklarının ve sözleşme yükümlülüklerinin açılış ve kapanış bakiyelerini, dönem başında sözleşme yükümlülüğü bakiyesine eklenmiş olup raporlama dönemi içinde finansal tablolara alınan hasılat ve geçmiş dönemlerde yerine getirilen edim yükümlülüklerinden raporlama dönemi içindeki finansal tablolara alınan hasılatı açıklar (TFRS 15, 2017, mad: 116).

İşletme edim yükümlülüklerinin yerine getirilme süresi ile genel ödeme süresi arasında nasıl bir ilişki olduğunu ve faktörlerin sözleşme varlık ve yükümlülük bakiyeleri üzerindeki etkisini açıklar. Yapılan açıklamada nitel bilgilerden yararlanılabilir. İşletme raporlama döneminden sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüğü bakiyesinde meydana gelen önemli değişimlere ilişkin bir açıklama yapar. Bu açıklama hem nitel hem nicel bilgileri içerir (TFRS 15, 2017, mad: 117-118).

İşletmeler, aşağıda belirtilen açıklamaların tamamı olmak üzere müşteriler ile yaptığı sözleşmelerdeki edim yükümlülükleri hakkındaki bilgileri açıklar (TFRS 15, 2017, mad: 119):

- (a) Bir faturala-elde tut düzenlemesi kapsamındaki edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanı dahil işletmenin genel olarak edim yükümlülüklerini yerine getirme zamanı,
- (b) Önemli ödeme şartları,
- (c) İşletmenin başka bir taraf adına mal veya hizmet devrine ilişkin düzenleme yapma hususundaki edim yükümlülüklerine dikkat çekmek suretiyle devrini taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin niteliği,
- (d) İade ve geri ödeme yükümlülükleri ile diğer benzeri yükümlülükler,
- (e) Garanti türleri ile ilgili yükümlülükler.

İşletme kalan edim yükümlülükleri ile ilgili olarak aşağıdaki bilgileri açıklar:

- (a) Raporlama dönemi sonu itibari ile yerine getirilmemiş veya kısmen yerine getirilmiş edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem fiyatının toplam tutarı ile
- (b) İşletmenin aşağıdaki yöntemlerden biriyle açıklanacağı ve açıklanan tutarı ne zaman hasılat olarak finansal tablolarda göstermeyi beklediğine ilişkin açıklama:
 - (i) Kalan edim yükümlülüklerinin süresi için en uygun vade aralığından faydalanarak nicel bazda ya da
 - (ii) Nitel bilgilerden yararlanılarak.

Ancak işletme pratik bir yöntem olarak edim yükümlülüğü beklenen asıl vadesi bir yıl ya da daha kısa olan bir sözleşmenin parçası veya faturalama hakkına sahip olduğu tutardaki hasılatın muhasebeleştirilmesi koşullarından birini karşılaması durumunda yukarıdaki bilgileri açıklamak zorunda değildir (TFRS 15, 2017, mad: 120-122).

2.4.2. Önemli Muhakemeler ve Bu Muhakemelerdeki Değişimler

İşletmeler TFRS 15 Standardının uygulamasında benimsediği ve müşteriler ile yapılan sözleşmelerden elde edilen hasılatın tutarı ve zamanlamasının belirlenmesini önemli ölçüde etkileyen muhakemeleri ile bu muhakemelerdeki değişiklikleri açıklar. Özellikle işletmeler edim yükümlülüklerinin yerine getirilme süresi ve işlem fiyatı ile edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarlar konusunun belirlenmesinde kullanılan muhakemeler ile bu muhakemelerdeki değişiklikleri açıklar (TFRS 15, 2017, mad: 123).

İşletmeler zamanla yerine getirilen edim yükümlülükleri ile ilgili olarak hasılatın finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemler ve kullanılan yöntemlerin mal veya hizmetlerin devrini doğru gösterdiğinin gerekçesine dair açıklama yapar. Zamanın belli bir anında yerine getirilen edim yükümlülükleri ile ilgili olarak işletmeler müşterinin taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrolünü ne zaman elde edeceğinin değerlendirilmesi sırasında oluşturulan önemli muhakemeleri açıklar (TFRS 15, 2017, mad: 124-125).

Ayrıca işletmeler aşağıdaki konuların tamamı için kullanılan yöntem girdi ve varsayımlar hakkındaki bilgileri de açıklar (TFRS 15, 2017, mad: 126):

- (a) İşlem fiyatının bu kapsamda herhangi bir sınırlama olmadan belirlenmesi değişken bedelin tahmin edilmesi söz konusu bedelin paranın zaman değerinin etkilerine göre düzeltilmesi ve gayri nakdi bedelin ölçümü,
- (b) Değişken bedel tahmininin sabitlenip sabitlenmediğinin değerlendirilmesi,
- (c) Taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatlarının tahmin edilmesi de dahil olmak üzere işlem fiyatının dağıtım ile iskonto ve değişken bedelin sözleşmenin belirli bir bölümüne dağıtım ve
- (d) İade ve geri ödeme yükümlülükleri ile diğer benzeri yükümlülüklerin ölçümüdür.

2.4.3. Sözleşmenin Yapılması veya İflası İçin Katlanılan Maliyetlerin Varlık Olarak Finansal Tablolara Alınması

İşletmeler müşteri ile sözleşme yapılması ya da ifası amacı ile katlanılan maliyetlerin tutarının belirlenmesinde oluşturulan muhakemeler ve işletmenin her bir raporlama dönemine ilişkin olarak ifa payını belirlemede kullandığı yöntemleri beraber açıklar. Ayrıca ana varlık kategorileri itibari ile müşteriyle bir sözleşmenin yapılması

veya ifası kapsamında katlanılan maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıkların kapanış bakiyeleri ve raporlama dönemi içinde finansal tablolara alınan itfa payı tutarı ve değer düşüklüğü kayıplarının tamamını açıklar (TFRS 15, 2017, mad: 127-128).

2.5. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının TMS 18 Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması

Hasılat Standardının eksik kaldığı konulara bakıldığında, yeni bir standarda ihtiyaç duyulmasının sebebinin birincisinin mevcut hasılat standardının gelirin tanımlanması konusunda ve kamuyu aydınlatma bakımından dipnotlarda açıklanan bilgiler bağlamında eksik kalması olduğu görülmektedir. İkinci sebep ise, TMS 18 Hasılat Standardının kamuyu aydınlatma bağlamı noktasında eksik kalmasıdır (İstanbul YMMO, 2014: 2).

2.5.1. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında mal satışları, hizmet sunumları ve faiz, temettü ve isim hakları bulunmaktadır. TFRS 15 Standardı ise, daha kapsamlıdır. Ayrım yerine edim yükümlülüğü kavramı ile ele alınmıştır. Önceki standartlarda yer almayan hasılatın sözleşme içinde ayrıştırılan taahhütlerinin yerine getirildiği ölçüde muhasebeleştirilmesi gerekir. TFRS 15 Standardında müşteriler ile yapılan sözleşmeleri içinde yer alan mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dahil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takası ve TMS 18 Standardının eksik kaldığı çoklu unsurlu anlaşmalar, değişken fiyatlama, iade hakları, garantiler ve lisanslama gibi alanlarda da açıklamalarda bulunulmuştur (Varol, 2016: 138).

2.5.2. Hasılatın Muhasebe Koşulları Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 Standardına göre hasılatın finansal tablolara yansıtılması için gerekli beş koşul vardır. Bu koşullar yerine getirildiğinde işletmeler hasılatı muhasebeleştirebilir (TMS 18, 2012, mad: 14).

- İşletmenin mallar ile ilgili risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- İşletmenin mallar üzerinde etkin bir kontrolünün veya sahipliğinin kalmaması,
- Hasılat tutarının güvenilir şekilde ölçülebilmesi,

- İşletmenin malların satışına ilişkin ekonomik bir yarar elde edebilmesinin muhtemel olması,
- Maliyetlerin güvenilir şekilde ölçülebilmesidir.

TFRS 15 Standardında, hasılatın muhasebeleştirilmesi, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye geçmesi zamanla veya zamanın belirli bir anında yapılır. Bir mal veya hizmetin yönetimini elde etme veya fayda etme kontrol olarak tanımlanmaktadır. Kontrolün belirlenmesindeki özellikler ise, müşterinin mülkiyete sahip olması, koşulsuz edim yükümlülüğünün bulunması, zilyetliğe sahip olması, işlevin müşteriye özel olması ve ilave düzenlemeler kontrolün belirlenmesindeki göstergelerdir (Varol, 2016: 139).

Ayrıca TFRS 15 Standardında hasılat beş adım modeline göre muhasebeleştirilmektedir (Kılıç, 2017:19).

- Müşteri ile yapılan sözleşmenin belirlenmesi,
- Sözleşmedeki edim yükümlülüklerin belirlenmesi,
- İşlem fiyatının belirlenmesi,
- İşlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesidir.

2.5.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 Hasılat Standardında hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Bir işlemten doğan hasılat tutarı genellikle işletme ile alıcı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde bulundurularak alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (Elmas, 2014: 50).

TFRS 15 standardında ise, *işletme işlem fiyatını tespit etmek amacıyla sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini dikkate alır. İşlem fiyatı, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir* (TFRS 15, 2017, mad: 47).

2.5.4. Açıklanacak Bilgiler Açısından Karşılaştırılması

TMS 18 Hasılat Standardında *hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler, hasılatın*

muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları, mal satışları, hizmet sunumları, faiz, temettü, isim hakları ve her bir önemli hasılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı açıklanır (TMS 18, 2012, mad: 47).

TFRS 15 Standardında açıklama yapmanın amacı, işletme açısından finansal tablo kullanıcılarına müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını sağlayacak yeterlilikte bilginin açıklanmasıdır. Bu amacı gerçekleştirmek için işletmenin müşteriyle yaptığı sözleşmeler, bu standardın söz konusu sözleşmelere uygulamasındaki önemli muhakemeler ve bu muhakemelerdeki değişimler ve müşteriyle bir sözleşmenin yapılması ya da ifa edilmesi için maliyetlerden finansal tablolara alınan varlıklar açıklanır (TFRS 15, 2017, mad: 110).

2.6. TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı İle Karşılaştırılması

Yeni yayınlanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinde Doğan Hasılat Standardında TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre bazı konulara açıklık getirilmiştir. Bu konular aşağıda belirtilmiştir (Grant Thornton, 2015: 21):

- Gelir belirli bir zamana yayılarak mı yoksa tamamlanma aşamasında mı tahakkuk ettirilecektir?
- Birleştirilmiş hizmetlere ilişkin gelirler hangi şartlarda ayrı bir edim yükümlülüğünü temsil eder?
- Sözleşme değişiklikleri (sipariş değişiklikleri) cari dönem ve gelecek dönem gelirlerini nasıl etkileyecektir?
- Aynı müşteri ile ikinci bir sözleşme yapıldığında orijinal sözleşmeye ilişkin gelir nasıl etkilenecektir?
- Sözleşmeye ilişkin performans maliyet yöntemi kullanılarak tahmin edildiğinde hangi maliyetler dikkate alınmalıdır?
- Teşvik primi nasıl muhasebeleştirilmelidir?
- Sözleşme performans maliyetleri aktifleştirilmeli mi yoksa giderleştirilmeli midir?

2.6.1. Hasılatın Kapsamı Açısından Karşılaştırılması

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işlerini kapsar. Yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardında ise, işletmenin bir dönemden daha uzun süren edim yükümlülüğüne taraf olduğu durumlarda, edim yükümlülüğünü dikkate almaktadır. TFRS 15 Standardı müşteriler ile yapılan gelir sözleşmeleri içinde yer alan mal satışları inşaat sözleşmeleri de dahil olmak üzere hizmet sunumu fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takasını kapsar (Varol, 2016: 133).

2.6.2. Hasılatın Muhasebe Koşulları Açısından Karşılaştırılması

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre; sonucun güvenilir olarak bir şekilde tahmin edilip edilmemesi durumuna göre farklılıklar gösterir. Sonucun güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi durumunda hasılat muhasebeleştirilir. Ancak gelir güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyor ise; sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi olası olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluşturdukları dönemin gideri olarak finansal tablolarda gösterilir (TMS 11, 2012, mad: 32). TFRS 15 Standardına göre ise gelir; beş adımlı sistem ve iki yaklaşımla açıklanmıştır. Birinci adımda müşteri ile yapılan sözleşmeler belirlenir. İkinci adımda edim yükümlülükleri üçüncü adımda ise işlem fiyatı belirlenir. Dördüncü adımda işlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılarak beşinci adımda gelir tahakkuk edilir ve hasılat muhasebeleştirilir (İsmailoğlu, 2018: 34).

2.6.3. Hasılatın Ölçülmesi Açısından Karşılaştırılması

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında gelir ve giderin finansal tablolara alınmasında baz alınan yöntem tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde gelir, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri ile eşleştirilir. Daha sonra bitirilen işle orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır (TMS 11, 2012, mad: 25). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardında ise, hasılatın ölçümünde baz alınan işlem fiyatıdır. Edim yükümlülükleri yerine getirildikten sonra işletme işlem fiyatını edim yükümlülüklerine dağıtır ve muhasebeleştirir (Çekici, 2018: 65).

2.6.4. Açıklanacak Bilgiler Açısında Karşılaştırılması

Bir yüklenici işletme, finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarını, sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemleri, tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemleri açıklar. Ayrıca bir işletme, raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan karları, alınan avansları ve hak edişler üzerinden alınan teminatları açıklar (TMS 11, 2012, mad: 39-40). TFRS 15 Standardında ise, işletme açısından finansal tablo kullanıcılarına, hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini gösteren yeterli, düzeyde bilgi sağlayıcı nitel ve nicel açıklamalar yapar. İşletme, açıklama yaparken, ayrıntı seviyesi ve çeşitli hükümlerin önemlilik derecesini dikkate alır (İsmailoğlu, 2018: 38).

Tablo 5: TMS 18-TMS 11- TFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması

STANDART	KAPSAM	HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	HASILATIN ÖLÇÜLMESİ
TMS 18	Mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri	1)İşletmenin risk ve getirileri alıcıya devretmesi 2)İşletmenin kontrolü sürdürmemesi, 3)Güvenilir hasılat ölçümü, 4) Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması ve 5)Yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir ölçülebilmesinden sonra muhasebeleştirilir.	Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeriyle
TMS 11	Yüklenici işletmelerin yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işleri.	Sonuç güvenilir şekilde tahmin edilebildiğinde muhasebeleştirilir.	Tamamlanma yüzdesi yöntemi
TFRS 15	Mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takası	İşletme tarafından taahhüt edilmiş bir mal veya hizmetin müşteriye transferi (kontrolün müşteriye geçmesi) ile zamanla ya da zamanın belirli bir anında muhasebeleştirilir.	Edim yükümlülüğünün dağıtılan işlem fiyatıyla

Kaynak: Varol, İ. D., (2016), “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”: Yorum Ve Uygulamaları”, T.C Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi İşletme Anabilim Dalı.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENİZCİLİK İŞLETMELERİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, TFRS 15 STANDARDI KAPSAMINDA İNCELENMESİ VE ÖRNEK UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, TFRS 15 Müşteriler ile Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının açıklanması ve işletmelerde nasıl uygulanacağını göstermektir. Araştırmanın temel amacı ise, yeni bir standart olan TFRS 15'in mevcut muhasebe sistemimizden ve TMS 18 Hasılat Standardından farklarını ortaya koymak ve bu farkları açıklamaktır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma, üzerinden TFRS 15 standardını kullanan işletmelerde nasıl uygulanacağını göstermek amacıyla örnek bir denizcilik işletmesi üzerinden gösterilmiştir. Araştırma, FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi adı altında bir denizcilik işletmesi üzerinden örnek verilere dayandırılarak örnek kayıtlar ile muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiğini göstermektedir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada kurgusal örnek uygulamalar yöntemi ile düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmada, FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi adı altında incelenen firma, gemi imalatı ve gemi satışı yapan bir işletme olup kurgusal verilere dayanmaktadır. Ayrıca işletme ulusal ve uluslararası denizlerde taşımacılık yapmaktadır. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör imalat, ulaşım ve depolamadır. Araştırmada kullanılan veriler, kurgusal verilere dayanarak işletmelerde muhasebe kayıtlarını göstermeye çalışmaktadır.

3.4. Örnek Uygulama

Bu bölümde TFRS 15 standardının bazı alt başlıkları örnekler verilerek incelenecektir. Verilen bu örneklerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uygulamaları ile TFRS 15 standardındaki farkları ortaya konularak değerlendirme yapılacaktır (KDV ihmal edilecektir). Çalışmamızda Vergi Usul Kanununa göre kayıt

yapan bir deniz yolu şirketinin kayıtları gösterilecek ve bu kayıtların finansal tablolara etkileri incelenecektir.

3.4.1. Sözleşmenin Belirlenmesi

3.4.1.1. Sözleşme Bedelinin Tahsil Edilebilmesi

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi elinde bulundurduğu gemisini satmaya karar vermiş. İşletme, müşterisi ile 750.000 TL karşılığında geminin satışı konusunda sözleşme imzalamıştır. Müşteri, FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine avans olarak 50.000 TL ödeyecektir. Avanstaki kalan tutarın 300.000 TL'si ilk altı ay içinde geriye kalanı ise yıl bitmeden ödenecektir. Eğer müşteri yıl içerisinde ödeme yapamazsa işletme gemisini geriye alabilecektir. Sözleşme imzalandıktan sonra geminin kullanımı ve kontrolü müşteriye geçecektir

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi müşterinin sözleşme ölçütlerini yerine getirip getiremeyeceğini araştırmıştır.

Ancak avans ödendikten sonra geriye kalan bedeli ödeyemeyeceğini anlamıştır:

102 BANKALAR	50.000	
341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER		50.000

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uygulamaları açısından incelendiğinde ise avans olarak alınan tutar 340 ALINAN AVANSLAR'lar hesabına kaydedilir:

102 BANKALAR	50.000	
340 ALINAN AVANSLAR		50.000

TFRS 15 ve MSUGT arasındaki farka bakıldığında TFRS 15'e göre alınan avanslar sözleşme yükümlülüğü olarak kaydedilirken MSUGT'ye göre alınan avanstır ve 340 hesabında takip edilir. Ancak ödemenin yapıldığı durumda her iki sisteme göre kayıt aynı olacaktır.

Eğer ödeme yapılıyor ise TFRS 15 ve MSUGT kapsamında işletmenin yapması gereken kayıt şu şekilde olacaktır:

102 BANKALAR	300.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		300.000
102 BANKALAR	400.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		400.000

3.4.1.2. Belirlenen Fiyatın Sözleşme Bedelini Yansıtmaması Durumu

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi müşteri ile mal teslimatı konusunda anlaşmış ve sözleşme imzalamıştır. Yapılan sözleşmenin şartlarına göre; gemi teslimatları iki seferde yapacaktır. Ödemeler her teslimattan sonra peşin olarak yapılacaktır. Aşağıda tek bir teslimatın tutarı açık olarak belirtilmiştir.

Yükleme Limanı Masrafı:	50.000
Tahliye Limanı Masrafı:	40.000
Kanal Geçiş Masrafı:	120.000
Korsan Sigortası:	40.000
Toplam:	250.000 TL

Yapılan araştırmalar sonucunda işletme müşterinin sözleşmede belirlenen fiyatı ödeyemeyeceği sonucuna varmıştır. Şartlar değerlendirildiğinde müşterinin mal veya hizmetler karşılığında sözleşme bedelinin tamamını değil bir kısmını ödeyebileceğini

öngörmektedir. Bu durumda işletme sözleşme bedelinin toplam 500.000 TL olmadığı sonucuna varılır. Müşterinin fiyat avantajı beklemesi ile değişken bedel ile anlaşma yapacaktır. FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi yaptığı analizler sonucunda müşteriden ödenmesini beklediği değişken bedelin 300.000 TL olduğunu tespit eder.

Değişken bedel 300.000 TL olduğu için işletme teslimatın ilk seferini gerçekleştirdiğinde aşağıdaki kaydı yapacaktır:

120 ALICILAR	150.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		150.000

İkinci teslimattan sonra yapılacak kayıt ise yine aynı şekilde olacaktır:

120 ALICILAR	150.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		150.000

MSUGT'ne bakıldığında yapılan seferin belirlenen fiyatı üzerinden fatura kesilir. Tahmini bir tutar belirlenmez. Ödemenin zamanı geldiğinde işletme ödemesini alamıyor ise gerekli karşılıklar ayrılır ve yasal takip başlatılır.

Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliğine göre ilk teslimat gerçekleşikten sonra yapılacak kayıt şu şekildedir:

120 ALICILAR	250.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		250.000

İkinci sefer yapıldığında işletme yine aynı kaydı yapacaktır:

120 ALICILAR	250.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		250.000

Sonuç olarak MSUGT'ne bakıldığında işletme müşterinin ödeme gücüne bakmaksızın sözleşmede belirlenen tutar üzerinden fatura keser ve kayıtlarında gösterir. Ancak TFRS 15 standardında işletme, müşterinin ödeyebileceği tutarı belirledikten sonra bu tutar üzerinde kayıt yapar. Bu durum işletmenin, TFRS 15'e göre müşteriye ödeme kolaylığı sağladığı görülmektedir.

3.4.1.3. Sözleşmenin Tanımlanması Yeniden Değerlendirme

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi elinde bulundurduğu gemisinin kullanım hakkını taşıma işlerinde kullanmak üzere müşteriye vermeyi planlamaktadır. Müşteriye kullanım hakkını yıllık 600.000 TL'ye vermeyi taahhüt eden sözleşmede ödemenin dört ayda bir yapılacağı belirtilmiştir. Yıllık üç taksit olarak ödemesini gerçekleştirecektir. Sözleşmenin ilk senesi boyunca dört ayda bir ödemesini yapmıştır. Müşteri ikinci senede tekrar geminin kullanım hakkını istemiş ve sözleşme yapılmıştır. İkinci senenin ödemelerinin ilk taksiti ödenmiş ancak ikinci taksit 150.000 TL üçüncü taksit ise 100.000 TL olarak ödenmiştir. Üçüncü sene de geminin kullanım hakkını kullanmak isteyen müşteri için işletme yeniden değerlendirmeye alır.

İşletmenin ilk yıl her dört ayda bir yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir:

102 BANKALAR	200.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		200.000

İkinci senenin ilk taksidi için yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

102 BANKALAR	200.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		200.000

İkinci senenin ikinci taksitinde yapılacak kayıt şu şekildedir:

102 BANKALAR	150.000	
120 ALICILAR	50.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		200.000

İşletmenin üçüncü taksitinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir:

102 BANKALAR	100.000	
120 ALICILAR	100.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		200.000

Ödemenin hiç yapılmadığı varsayılır ise işletme, TFRS 15'e göre aşağıdaki gibi kayıt yapacaktır:

120 ALICILAR	200.000	
341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER		200.000

MSUGT’ne göre ise işletme belirlenen zaman ve tutarda faturayı keser ve kayıt altına alır. İşletme ödemeyi yapamıyor olsa bile geminin kullanım hakkını kullanmaya devam etmekte ve ödemeyi yapmakla yükümlüdür. Bu nedenle ilk sene üç döneminde ve ikinci senenin ilk taksitinde yapılacak kayıt yukarıdaki gibidir. Yani TFRS 15 ile aynıdır. Ancak ödeme hiç yapılmamış olsaydı işletme, MSUGT’ye göre aşağıdaki kaydı yapacaktır:

120 ALICILAR	200.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		200.000

Sonuç olarak işletme TFRS 15 standardına göre işletme müşterinin ödeme yapamadığı ya da eksik yaptığı dönemlerde bunu kayıtlarında açıkça gösterir ve hasılatın kaydı hızlı bir şekilde gerçekleşir. Ancak MSUGT’nde ise işletme tahsil edemediği alacaklarını da hasılat olarak gösterir ve daha sonra karşılık ayırarak düzeltme kaydı yapar. Buradaki fark TFRS 15’e göre hasılatın daha hızlı bir şekilde kayıtlarda gösterilmesidir.

3.4.2. Sözleşme Değişiklikleri

Sözleşmede belirtilen mal veya hizmet fiyatlarındaki değişimlerin muhasebe kayıtları bu başlık altında gösterilecektir.

3.4.2.1. Satış Üzerinden Sözleşme Değişiklikleri

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi müşteri ile teslimat ile ilgili sözleşme imzalanmıştır. Teslimat iki seferde tamamlanacaktır. Sözleşmede belirlenen ücret her bir teslimat için 500.000 TL’dir.

120 ALICILAR	500.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		500.000

İşletme ikinci sefer teslimatı yapmadan önce müşteri sözleşirmeyi değiştirmek istemiştir. Müşteri bir teslimat daha yapılmasını istemiş ve sözleşme değiştirilmiştir. Yeni teslimat için belirlenen ücret 400.000 TL'dir. İşletme belirlenen gelir üzerinden %5 oranında navlun indirimi yapacaktır.

Sözleşmede yapılan değişiklik ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilir ise:
 $(500.000 * 0,95 = 475.000)$

120 ALICILAR	475.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		475.000
$(400.000 * 0,95 = 380.000)$		
120 ALICILAR	380.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		380.000

Sözleşmede yapılan değişiklik ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmiyor ise:

$$(400.000 + 500.000 = 900.000)$$

$$(900.000 * 0,95 = 855.000)$$

120 ALICILAR	855.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		855.000

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ele alındığında her teslimat yapıldığında fatura düzenlenmekte ve hasılat kaydedilmektedir:

(500.000+400.000=900.000)

120 ALICILAR	900.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		900.000

İndirim için yapılacak kayıt ise şu şekildedir:

(900.000*0,05 = 45.000)

611 SATIŞ İNDİRİMLERİ	45.000	
120 ALICILAR		45.000

Sonuç olarak TFRS 15’de yapılan kayıtlarda işletme müşteriye yapmış olduğu indirimleri herhangi bir kayıta göstermeden hasılat tutarını indirim yapılmış bir şekilde kayıtlarında gösterir. MSUGT’nde ise satış indirimleri hesabı hasılatтан düşülür ve bu indirim kayıtlarda açıkça gösterilir.

3.4.2.2. Hizmet Sözleşmeleri Üzerindeki Değişiklikler

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi yıllık toplamda altı sefer teslimat için 4 yıllık bir sözleşme imzalamıştır. Müşteri ile anlaşılan bedel yıllık 500.000 TL’dir. Sözleşme her yıl aşağıdaki gibi kaydedilir:

120 ALICILAR	500.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		500.000

İkinci yılın sonunda sözleşmede değişikliğe gidilir. Üçüncü yılda ücret 550.000 TL'ye artırılır.

120 ALICILAR	550.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		550.000

Dördüncü yılın sonunda ise sözleşme bedeli 480.000 TL olarak değiştirilir.

120 ALICILAR	480.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		480.000

3.4.2.3. Yapılan Değişikliklerden Sonra Hasılatın Değişimi

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, müşteri ile 950.000 TL karşılığında özel yapım yat gemisi satışı konusunda sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin şartları doğrultusunda eğer geminin yapımı 18 ay içinde tamamlanır ise müşteri işletmeye 250.000 TL prim ödemeyi taahhüt etmiştir.

FML Denizcilik Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi gemiyi zamanında teslim etmiştir.

Hasılat:	950.000
Beklenen Maliyet:	700.000
Beklenen Kar:	250.000

Birinci yılın sonunda işletme gemi yapımının %65'ini tamamlamıştır. Birinci yılın sonunda işletmenin yapacağı kayıt şu şekildedir:

Hasılat: $950.000 \times 65 / 100 = 617.500$

Beklenen Maliyet: $700.000 \times 65 / 100 = 455.000$

Beklenen Kar: **162.500**

120 ALICILAR	617.500	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		617.500

İkinci yılın üçüncü ayında özel yat için istenilen yeni özellikler sebebi ile sözleşmede değişiklikler yapılmaya karar verilmiştir. Müşteri özel yapım yat için istediği değişiklikleri ve yenilikleri işletmeye bildirmiştir Yapılması istenilen yenilik ve değişiklikleri her iki tarafta kabul etmiştir. Sözleşme bedeli 250.000 TL beklenen maliyet 170.000 TL artmış ve prim için belirlenen süre 3 ay daha uzatılmıştır. Sözleşme değişiklikleri kayıtlarda sözleşmenin kendisi gibi muhasebeleştirilir.

Sonuç olarak işletme orijinal sözleşmenin parçasıymış gibi sözleşme değişikliğini muhasebeleştirir. İşletme, son durumda değişiklikler ve yenilikleri göz önünde bulundurduğunda tamamlanan edim yükümlülüğünü %55 olarak tahmin eder.

İşletme düzeltme için bazı hesaplamaları yeniden yapacaktır.

Hasılat: $950.000 + 250.000 = 1.200.000$

$1.200.000 \times 55 / 100 = \mathbf{660.000}$

Beklenen Maliyet: $455.000 + 170.000 = 625.000$

$625.000 \times 55 / 100 = \mathbf{343.750}$

Beklenen Kar: **316.250**

$660.000 - 617.500 = 42.500$

İşletme ilk durumda hasılatı kaydetmiştir. Yenilik ve değişikliklerden sonra kayıt etmiş olduğu edim yükümlülüğünde düzeltme yapmak durumunda kalır. Hasılat olarak kaydedilmemiş olan 42.500 TL hasılat olarak kaydedilir:

120 ALICILAR	42.500	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		42.500

MSUGT'ne göre işletme, gemi teslimatı yapılana kadar hasılatı kayıtlarında göstermez. Alınan ödemeler alınan avanslar hesabında gösterilir. Birinci yılın sonunda yapılacak kayıt aşağıda gösterilmiştir:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	455.000	
102 BANKALAR		455.000

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI	455.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		455.000

Sözleşme gereğince maliyetler arttığında bu durum MSUGT'nde kayıtlarda gösterilmez. Maliyet gerçekleştiğinde muhasebeleştirilir. Dönem sonunda ise yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına kaydedilir. Hasılat tutarı iki sistem için farklı değildir. Ancak TFRS 15 standardında hasılat kayıtlara daha hızlı geçecektir.

3.4.3. Zamana Yaygın Gerçekleşen Edim Yükümlülükleri

3.4.3.1. Müşterinin Faydaları Eş Zamanlı Olarak Alıp Tüketmesi

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, atık dökme işi için müşteri ile anlaşmış ve işletmenin elinde bulundurduğu yük gemisi ile ayda bir kez olmak üzere bir yıllık sözleşme imzalanmıştır. Sözleşme bedeli 300.000 TL'dir. Ödemeler aylık olarak yapılacaktır.

Sözü verilen işte büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmet özelliği taşıdığı için tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, 2017, mad: 22).

İşletmenin ilk ay yapacağı kayıt şu şekildedir:

120 ALICILAR	275.000	
341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER		275.000

İşletmenin ödeme aldıkça yapacağı kayıt aşağıda gösterilmiştir:

341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER	25.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		25.000

Son ayda yapılacak kayıt ise şu şekildedir:

102 BANKALAR	300.000	
120 ALICILAR		300.000

Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği göz önüne alındığında her atık dökme işinden sonra fatura kesilir ve muhasebe kaydı yapılır. İşletmenin her ay yapacağı kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

102 BANKALAR	25.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		25.000

3.4.3.2. İşletmelerin Belirli Bir Tarihe Kadar Yerine Getirilen Edim Yükümlülükleri İçin Geri Alnamaz Ödeme Hakkına Sahip Olduğu Durum

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, müşteri ile 700.000 TL geminin yapımı ve satışı konusunda sözleşme imzalamıştır. Sözleşme şartları aşağıda belirtildiği gibidir;

- Müşteri sözleşme başlangıcında 100.000 TL avans ödeyecektir.
- Avans hiçbir durumda geri ödenmeyecektir.
- Müşteri geminin yapımı sırasında düzenli aralıklar ile tamamlanma oranına paralel ödeme yapacaktır.

Müşteri söz vermiş olduğu edimde başarısız olmadıkça sözleşmeyi iptal edemeyecektir. Ödeme tarihinde müşteri ödeme yapma yükümlülüğünü yerine getirmezse ve işletme geminin yapımını tamamlanmış ise sözleşmede söz verilen bedelin hepsini alma hakkına sahiptir.

Avans tutarı alındığında yapılacak muhasebe kaydı;

102 BANKALAR	100.000	
341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER		100.000

İşletme geminin %60'ını tamamlamıştır.

$$700.000 - 100.000 = 600.000$$

$$600.000 * 60 / 100 = 360.000$$

102 BANKALAR	360.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		360.000

Geminin yapımı tamamlanıp kontrolün müşteriye devri sağlandığında yapılacak kayıt şu şekildedir:

102 BANKALAR	240.000	
341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER	100.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		340.000

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre ise geminin yapımı için alınan ödemeler avans olarak kayıt edilir. Ve yapılması gereken kayıtlar şu şekildedir:

102 BANKALAR	100.000	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		100.000

İşletme geminin %60'ını tamamlamıştır.

$$700.000 - 100.000 = 600.000$$

$$600.000 * 60 / 100 = 360.000$$

102 BANKALAR	360.000	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		360.000

Geminin yapımı tamamlanıp kontrolün müşteriye devri sağlandığında yapılacak kayıt şu şekildedir:

102 BANKALAR	240.000	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	460.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		700.000

Sonuç olarak TFRS 15 Standardında MSUGT'ne göre hasılat daha hızlı kayıt edilmiştir. Kayıt edilen hasılat tutarları göz önünde bulundurulur ise her iki durumda da kaydedilen hasılat tutarı aynıdır. Ancak avans olarak alınan ücret TFRS 15'e göre 341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER hesabına kaydedilirken MSUGT'ye göre 340 ALINAN SİPARİŞ AVANS'larına kaydedilir. Ayrıca edim yükümlülüğü tamamlanana kadar alınan

ödemeler TFRS 15'e göre hasılat olarak kaydedilirken MSUGT'ye göre avans olarak kaydedilir.

3.4.4. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, sektöre yeni giren bir müşteri firmasıyla iki adet yük gemisi karşılığında sözleşme imzalamıştır. İşletmenin müşteriye belirlemiş olduğu fiyat 1.500.000 TL'dir. Satılacak gemilerin biri yük gemisi diğeri atık gemisi olarak kullanılacaktır. Ayrıca işletme farklı zamanlarda ve zamanın belirli bir anında her ürün için edim yükümlülüğünü yerine getirecektir. İşletme atık gemisinin fiyatını doğrudan belirleyebilmektedir ancak yük gemisinin fiyatı doğrudan belirlenmemektedir. Bu nedenle geminin imalatını yapacak olan FML Denizcilik Gayrimenkul İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi fiyatları tahmin yoluyla belirlemektedir. Atık gemisinin fiyatının 500.000 TL olduğunu belirleyen işletme yük gemisini ise 1.000.000 TL olduğunu tahmin eder.

İşletme ürünlerin satışından sonra belirlenen fiyatta gemilerin toplam fiyatının 1.700.000 TL olduğu sonucuna varır. Bu nedenle müşteri için bu fiyat indirim niteliğindedir.

Yük Gemisi: 1.066.660 $[1.200.000 - (200.000/1.700.000) * 1.200.000]$

Atık Gemisi: 433.340 $[500.000 - (200.000/1.700.000) * 500.000]$

Toplam: 1.500.000 TL

Yük gemisinin satışı gerçekleştiğinde işletmenin yapması gereken kayıt:

102 BANKALAR	1.066.660	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.066.660

Atık gemisinin satışı gerçekleştiğinde işletmenin yapması gereken kayıt ise:

102 BANKALAR	433.340	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		433.340

3.4.5. İndirimin Dağıtılması

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi müşterisine satmak üzere anlaşmış olduğu gemi malzemelerinin fiyatları aşağıdaki gibidir:

Dıştan takma motor:	30.000 TL
Dıştan takma motor arabası:	2.000 TL
Yakıt Mazot Filtresi:	3.000 TL
Ayaklı soğutma pompası:	5.000 TL
Toplam:	40.000 TL

İşletme ürünlerin tamamını 38.750 TL'ye satmak için sözleşme imzalamıştır. Ayrıca dıştan takma motor ve motor arabası birlikte 30.750 TL'ye satılmaktadır.

İşletme her ürün için edim yükümlülüğünü farklı bir zamanda gerçekleştirecektir. Sözleşme kapsamında ilişkili tek başına satış yöntemi kullanılarak işlem fiyatı dağıtıldığında üç edim yükümlülüğü için oransal olarak dağıtılacak ortalama işlem üzerinden 1.500 TL indirim yapılmıştır. Ancak bütün indirim dıştan takma motor ve dıştan takma motor arabasına dağıtılacaktır. Bunun sebebi eğer bir işletme düzenli olarak farklı mal ve hizmetlerin bir kısmını paket halinde satıyorsa indirimi bütün sözleşmeye değil sadece indirimin söz konusu olduğu pakete dağıtılmalıdır (TFRS 15, 2017, mad: 82).

Eğer işletme aynı dıştan takma motor ve dıştan takma motor arabasının kontrolünü devrederse pratik olarak devir gerçekleştirilen ürünler tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Yani işletme tek bir edim yükümlülüğü işlem fiyatı 38.750 TL'yi dağıtacak Dıştan takma motor ve dıştan takma motor arabası müşteri devir aldığı anda 38.750 TL geliri muhasebeleştirecektir.

Dıştan takma motor: $28.830 (30.750/32.000)*30.000$

Dıştan takma motor arabası: $1.920 (30.750/32.000)*2.000$

Toplam: 30.750

102 BANKALAR	30.750	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		30.750
102 BANKALAR	7.750	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		7.750

İşletme toplamda edim yükümlülüğü için sözleşmede belirlenen 38.500 TL'yi hasılat olarak kayıtlarında gösterir. Ancak müşterisine yapmış olduğu indirimi genel olarak paket halinde sattığı mal ve ya hizmetlere dağıtır.

3.4.6. Değişken Bedellerin Tahmini

İşletme özel yapım bir gemi için 2.000.000 TL tutarında bir sözleşme imzalamıştır. Tutar varlığın tamamlanma zamanına bağlı olarak artacak veya azalabilecektir. Sözleşme imzalandıktan sonra geçen 240 günden sonra varlığın hazır olmadığı her gün için söz verilen bedel 25.000 TL azaltılacaktır. 240 günden önce varlığın erken tamamlandığı her gün için ise söz verilen bedel 25.000 TL arttırılabilecektir. Geminin istenilen özelliklerde yapılması dahilinde işletme 250.000 TL prim elde edecektir.

Sözleşme fiyatını belirlemede, işletme değer biçme metotlarını kullanarak değişken bedellerin her biri için ayrı ayrı değer belirler. İşletme, teşvik ve günlük ceza ile alakalı değişken bedellerin tahmininde beklenen değer metodunu kullanmaya karar verir. Çünkü bu metot, işletmenin hak kazanacağı bedelin tutarını daha iyi tahmin edecektir. İşletme, teşvik primi ile alakalı değişken bedeli tahmin etmede en iyi ihtimali

değer metodunu kullanmaya karar verir. Bunun sebebi ise; ortada sadece 2 tane olası sonuç olmasıdır. Bu sonuçlar 250.000 TL veya 0 TL'dir (TFRS 15, 2017, mad: 53).

Varlık belirtilen ölçülere göre üretilmiş ve sözleşme fiyatına ek olarak 250.000 TL daha muhasebeleştirme yapılacaktır. Varlığın 200 gün sonra bittiği varsayımı altında işletme erken bitirdiğinden dolayı sözleşme fiyatına ek olarak 250.000 TL hasılatı muhasebeleştirecektir.

$$[2.000.000 + (40 \cdot 25.000) + 250.000]$$

102 BANKALAR	3.250.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		3.250.000

Varlığın 260 gün sonra devredildiği varsayımı altında işletme sözleşme bedelinden 250.000 TL düşerek hasılatı muhasebeleştirecektir. İki durum için de muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir:

$$[2.000.000 - (20 \cdot 25.000) + 250.000]$$

102 BANKALAR	1.750.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.750.000

3.4.7. İade hakkı

FML Denizcilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi müşterisine 50 adet gemi malzemesi satmayı taahhüt eden bir sözleşme imzalamıştır. Ödeme ürünlerin kontrolünün müşteriye geçmesi durumunda nakit olarak ödenecektir. Müşteri kullanmadığı ürünleri 1 ay içerisinde iade edebilecek ve ücretini geri alabilecektir.

İşletme, müşterisine iade hakkı tanıdığından dolayı müşteriden alınacak tutar değişken olabilir. Bu nedenle işletme beklenen değer metodunu kullanmayı düşünür. İşletme geçmiş tecrübelerine dayanarak müşterinin alınan ürünlerin 5 tanesini iade

edeceğini tahmin eder. Ayrıca iade süresinin 1 ay olduğunu ve belirsizliğin kısa bir süre içinde çözüleceğini düşünerek aşağıdaki kaydı yapacaktır:

Ürün adet fiyatı =1.000 TL

$$45 \times 1.000 = 45.000$$

102 BANKALAR	45.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		45.000

İadesi gelen 5 ürün için yapılacak kayıt şu şekildedir:

$$5 \times 1.000 = 5.000$$

610 SATIŞTAN İADELER	5.000	
102 BANKALAR		5.000

SONUÇ

Globalleşen dünyada muhasebe konusunda, ülkelerin ve sektörlerin ortak bir paydada buluşması amacı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ortaya çıkmıştır. Bu aşamada finansal raporlama standartlarının daha iyi anlaşılması amacıyla da yol gösterici kavramsal çerçeveye gerek duyulmuştur. Finansal Raporlamanın hedefleri doğrultusunda amaçlar ortaya çıkarken en önemli nokta bu amaçların yerine getirilebilmesidir.

TMS 18 Hasılat Standardı tüm işletmelerin uygulaması beklenen bir standart olmakla beraber standarttaki en önemli konu hasılatı oluşturan tutarların işletme adına tahsil ediliyor olması gerektiğidir. TMS 18 Standardına göre mal ve hizmetin teslimi için önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması ve hasılatı oluşturan tutarların güvenli bir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir. Standarttaki önemli özelliklerden biri de dönemsellik kavramıdır. Bu kavram uyarınca işletme hasılatı, hasılatın gerçekleştiği anda kayıtlarda göstermesi gerekmektedir. Ayrıca Hasılat Standardında yer alan gerçeğe uygun değer kavramı da oldukça önemlidir. Buradaki durumda işletme hasılatı vade, indirim gibi diğer gelir ve giderden ayırıştırarak muhasebeleştirilmesidir. Örneğin işletme vadeli satışlarda bileşik faiz yöntemi ile gerçek hasılat değerinden kayıtlarında bulundurulur.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakıldığında standart, sözleşme türlerini, sözleşme gelir ve giderlerini açıklamaktadır. Bu standartta önemli bir nokta şudur ki; gelir ve giderin hesaplanmasında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre kar marjı hesaplanarak yapılmış olan sözleşme bedelinin tamamlanma yüzdesi ile oranlanması ve hasılatın ve maliyetin hesaplanmaktadır. Tamamlama yüzdesi yönteminde güvenilir bir öngörü ile hareket edilmesi beklentisi yaratılmış ve karı veya zararın her muhasebe döneminde hesaplanabilmesi için bir yöntem belirlenmiştir.

Çalışmanın ana konusu olarak TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardında ise TMS 18 ve TMS 11 Standardının yürürlükten kaldırılarak yeni bir yaklaşımla ele alındığı görülmektedir. Bir önceki hasılat standardında yer alan eksik ve yetersiz bilgiler bu standart ile daha kapsamlı hale getirilmesi amaçlanmıştır.

TFRS 15 Standardında beş temel aşama vardır. Bu beş temel aşama beş adım modeli olarak ele alınmış ve açıklanmıştır. Bu model sözleşmeleri bir bütün olarak ele almak yerine farklı edim yükümlülüklerin tanımlanması gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle standarda göre finansal tablolarda gösterilen hasılat kaleminde yeni etkiler ortaya çıkmıştır. Bu yöntemle, müşteriye taahhüt edilen mal ve hizmetlerin uygun bir şekilde tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi için işletmelerin tüm satış sözleşmelerini analiz etmeleri gerekmektedir.

Bu çalışmada 31.12.2018 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren TFRS 15 Müşteri ile Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının açıklanmış ve örnek bir gemi üreten ve gemi satışı gerçekleştiren denizcilik işletmesinde uygulanmasına yönelik çalışma yapılmıştır.

TFRS 15 Standardı özellikle sözleşme değişiklikleri konusunda büyük değişiklikler getirmiştir. Sözleşmeye değişiklikleri var olan sözleşmeye farklı mal veya hizmet eklenip çıkarılmasına göre farklılık gösterir. Bu farklı mal veya hizmetler hasılat tutarı olarak gösterilebilecektir ancak burada yapılan muhasebe kayıtları günümüz muhasebe sisteminden birçok farklılık göstermektedir.

TFRS 15 Standardı hizmet sunumlarında hasılatın doğma zamanı konusunda da değişiklik getirmektedir. Standart, inşaat sözleşmeleri ve hizmet sözleşmelerindeki iş modellerini temel alarak hasılatın muhasebeleştirilmesinde mevcut standarttan farklı şartlar bulunmaktadır. Mevcut standartlardaki tamamlanma yüzdesi yöntemi yerine yeni standartta ise; bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde, hasılat olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir. Bu durumda işletme, müşteri yalnızca tamamlanmış varlığın kontrolünü elde ettiğinde hasılatı muhasebeleştirmektedir.

Sonuç olarak mevcut uygulamalara bakıldığında ve TFRS 15 Standardı incelendiğinde yeni standardın mevcut sistemimize daha uygun olduğunu söyleyebiliriz. Sözleşmede belirlenen tutarın edim yükümlülükleri gerçekleştikçe hasılat olarak kaydedilmesi mevcut sistemdeki satış yapıldıktan sonra fatura kesilip hasılatın kayıtlarda gösterilmesi durumuna oldukça benzemektedir. Aynı zamanda TFRS 15’de işlem fiyatının satıcı ile alıcı arasında karar verilerek belirlenmesi durumu da MSUGT’ne benzemektedir. Bu benzerlik mevcut standardımızdan TFRS 15

Standardına geçiş yapacak olan şişletmelere oldukça kolaylık sağlayacaktır. Mevcut hasılat standardının yeterince açıklamadığı çok unsurlu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine de TFRS 15 Standardı açıklık getirmektedir. Ayrıca TFRS 15 Standardının en büyük avantajı da hasılatın kayıtlarda oldukça hızlı bir şekilde yer aldığı görülmektedir. Bu nedenle TFRS 15 standardının kullanılması diğer standart ve sistemlere oranla avantajlı olacağı düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

- Ağca, A., (2008), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları,
- AICPA, *Financial Reporting Brief: Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards*, (25.05.2018), https://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AccountingFinancialReporting/RevenueRecognition/DownloadableDocuments/FRC_Brief_Revenue_Recognition.pdf
- Akgün, A. İ., (2013), “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan
- Akkaş, J., (2010), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Müşteri Sözleşmelerinden Kaynaklanan Hasılatın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yapılan Taslak Düzenlemeler”, *Grant Thornton*
- Aktaş, R. Ve Varol, İ., (2017), “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak
- Altın, H., (2015), “İnşaat Şirketlerinde Maliyet Hesaplarının Analizi ve Vergi Uygulamaları Açısından TMS 11’in Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama”, *T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi
- Arıkan, İ., (2006), “Elektronik Ticaret Uygulamalarının Hasılat Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, *T.C. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Finansman Bilim Dalı*, Yüksek Lisans Tezi
- Aurora, C. ve Bontas, B., (2014), “New Approaches On Revenue Recognition And Measurement”
- Aydın, Ş., (2015), “Yıllara Yaygın İnşaat İşleri ve Muhasebeleştirilmesi”, *T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi
- Aygün, D., (2014), “TMS 18 Hasılat ve TMS 2 Stoklar Standartlarına Göre Forfaiting İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı:23

- Bayrak, S., (2011), “Tek Düzen Hesap Planı ve UFRS'ye Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Mali Analizindeki Farklılıklar”, *T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi
- BDO, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, (06.06.2018), file:///C:/Users/PcX/Downloads/IFRS-in-Practice-IFRS15_print.pdf
- BDO, *Subject New Revenue Recognition Standard: Frequently Asked Questions*, (05.10.2018), <https://www.bdo.com/getattachment/25ba3c8c-468b-4a2a-99d5-f14c9b89c1ed/attachment.aspx>
- Büyüktürk, G., (2013), “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği”, *T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi
- Calayoglu, İ. Ve Yılmaz, R., (2016), “TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması”, *PESA International Journal of Social Studies*, Vol:2, Issue:2
- Cemalcılar, Ö. ve Benligiray, Y. ve Sürmeli, F., (2006), "Genel Muhasebe", *T.C. Anadolu Üniversitesi*, Yayın No:1341, Açıköğretim Fakültesi Yayın No:718
- CPA, *IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers*, (15.07.2017), https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf
- Çalış, N., (2013), “Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Düzenlemeleri Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi”, *T.C. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı*, Yüksek Lisans Tezi
- Çekici, H. M., (2018), “Elektrik Üretim İşletmelerinde Hasılat ve Raporlanması”, *T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı*, Doktora Tezi
- Dağışan, Ö., (2013), “TMS 18 Hasılat Standardı: Özel Hastane İşletmesi Örneği”, *T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı* Yüksek Lisans Tezi

- Dinç, S. N., (2018), “Muhasebe Standartlarına Göre Stokların ve Satışların Bağımsız Denetimi”, *İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi
- Duman, F., (2007), “18 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu”, *T.C. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İşletme Anabilim Dalı İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Programı
- Dursun, A. ve Yalnız, S., (2013), “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri- TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 1
- Elmas, Y., (2014), “TMS 18 Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi, Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması”, *T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü*, İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi
- Erdalkıran, T., (2014), “İnşaat İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 11) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, *İstanbul Okan Üniversitesi*, Yüksek Lisans Tezi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Programı
- Erşen, Z. K., (2010), “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması”, *T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi
- EY, A *Closerlook At The New Revenue Recognition Standard* (23.07.2017), [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_\(June_2014\)/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_(June_2014)/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf)
- EY, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, (23.08.2018), [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Apply-RevRec-Update-Sept2016/\\$FILE/EY-Apply-RevRec-Update-Sept2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Apply-RevRec-Update-Sept2016/$FILE/EY-Apply-RevRec-Update-Sept2016.pdf)

- EY, *The New Revenue Recognition Standard – Technology, Applying IFRS In Technology*, (21.02.2018), [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ Applying_IFRS_in_Technology: The_new_revenue_recognition_standard_-_technology/\\$FILE/Applying%20IFRS-Tech-Rev-Jan2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ Applying_IFRS_in_Technology: The_new_revenue_recognition_standard_-_technology/$FILE/Applying%20IFRS-Tech-Rev-Jan2015.pdf)
- Fangshu, Z. (2015), “Review Of U.S. Gaap And IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects”, *Research Journal Of Management Sciences*, Vol.-4(5), 21-36, May
- Gökgöz, A. ve Özdemir, H., (2015), “Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 1/3 105-122
- Gökgöz, A., (2018), “TFRS 15 Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Sözleşme Varlığı ile Sözleşme Yükümlülüğü Kavramları ve Raporlanması”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 4/4 45-57
- Grant Thornton, (2015) , “Grant Thornton Haber Bülteni”, Ocak, Şubat, Mart
- Grant Thornton, (2016), “IFRS News”, *Special Education on Revenue*, Ocak, Şubat, Mart
- Gülbay, S., (2016), “TMS-18 Hasılat Standardı Ve İlaç Üreten İşletmelerde Uygulaması”, *T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi
- Gümüş, E. A., (2015), “İnşaat Sözleşmelerinden Kaynaklanan Gelir ve Maliyetlerin Türk Vergi Mevzuatı Ve Türk Muhasebe Standartları (TMS) Açısından Karşılaştırılması ve Muhasebe Uygulaması”, *T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi
- Gürel. A., (2015), “Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması”, *Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi

- Güven, B. (2016), “Overview Of Development Of The New Standard IFRS 15 Revenue From Contracts With Customer”, *Norwich Business School University of East Anglia Norwich Research Park Norwich*
- IAS 11, (2009), “International Accounting Standard 11 Construction Contracts”, Ec Staff Consolidated Version As Of 16 September 2009, En – Eu IAS 11 For Information Purposes Only
- IFRS, (2014), “IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers”, Project Summary and Feedback Statement [http://www.ifrs.org/CurrentProjects/IASBProjects/RevenueRecognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from Contracts-Project-summaryFeedback-Statement-May-2014.pdf](http://www.ifrs.org/CurrentProjects/IASBProjects/RevenueRecognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from%20Contracts-Project-summaryFeedback-Statement-May-2014.pdf)
- İsmailoğlu, Ö. M., (2018), “Otomotiv Sektöründe TMS 18 Hasılat Standardı Açısından Bilanço Dipnot Analizi”, *T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi*
- İstanbul YMMO, (2014), "Hasılat Standardındaki Değişiklikler", <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/289.pdf>, Erişim Tarihi: 09.09.2017
- Kalaycı, C., (2011), “İnşaat Sözleşmelerinin TMS-11 Çerçevesinde Uygulanması”, *T.C. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*
- Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf, Erişim Tarihi: 04.10.2018
- Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>, Erişim Tarihi: 23.07.2018

Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 18 Hasılat Standardı, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf>,

Erişim Tarihi: 21.02.2018

Karaca, N. Ve Misket, G., (2014), “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Muhasebe Uygulamaları”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Sayı 10

Karahan, M., (2007), “Revenue Recognition In Accounting Theory And In Accounting Standards With Applications In Turkish Practice”, *T.C Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman (İng.) Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi*

Kayalı, A., (2010), “İnşaat Sözleşmeleri Standardı Ve Türkiye Uygulaması”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*

Keleş, M., (2015), “İnşaat Sözleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Raporlanması”, *T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*

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

Khamis, Amr M., (2016), “Perception of Preparers and Auditors on Revenue from contract with customer (IFRS 15): Evidence from Egypt”, *Proceedings of 35th International Business Research Conference, American University in the Emirates, Dubai, UAE* ISBN: 978-1-925488-06-7

Kılıç, G. (2017), “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi”, *T.C. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Tezi*

Kocamaz, H., (2012), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Dergisi*, 2(2): 105-120

- Kökeş, E., (2014), “Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Uygulamalar”, T.C. *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi
- Köse, T. Ve Çelikay, Ş., (2015), “Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler”, *Mali Çözüm Dergisi*
- KPMG, *IFRS 15 Revenue*, (23.09.2018), <https://www.in.kpmg.com/ifrs/files/first-impressions-revenue-IFRS15.pdf>
- Küçük, E., Ve Doğan, A., (2009), “Özellikli Durumlar Bağlamında Muhasebe İşlemlerinde Hasılatın Kayda Alınması”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 33, Temmuz-Aralık
- Külte, M., *Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat*, (21.02.2018), <http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat>
- Malkoç, C., (2013), “Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Tespit Edilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, T.C. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi
- Mert, H., ve Bas, E., (2016), “IAS 18 Revenue Standard In Factoring Companies And An Application”, *Global Business Research Congress (Gbrc)*, May 26-27, Istanbul, Turkey.
- Misket, G., (2014), “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebe Uygulamaları”, T.C. *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi
- Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (1981), “Uluslararası Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmelerinin Standardı”, T.C. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi*
- Otuzoğlu, C., (2017), “E-Ticaret ve E-Ticarete İlişkin Yasal Düzenlemeler, Muhasebeleştirilmesi ve TFRS 15 Kapsamında İncelenmesi”, T.C. *Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İşletme Ana Bilim Dalı Finansman, Yüksek Lisans Programı

- Örten, R. vd., (2007), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Yayınevi
- Özerhan, Y., ve Marşap, B., Yanık, S.S., (2015), “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt / Volume: 17 Sayı / Issue: 2 Haziran / June 2015
- Özlu, Y., (2012), “Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Muhasebe İşlemleri İnşaat Taahhüt İşletmelerinde İç Kontrol Ve Denetim”, *T.C. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi
- Özses, U., (2016), “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standart Taslağının İncelenmesi ve İnşaat Sektörüne İlişkin Örnek Uygulama”, *T.C. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi
- Özyürek, H., (2012), “TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, 2012 Issn: 1309 -8039 (Online)
- Pamukçu, F., (2011), “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat
- PKF, *IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers*, (21.10.2018), <https://www.pkf.com/media/34570/Guidance-IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers.pdf>
- Sarıkaya, T., (2011), “Hasılat Kavramının TMS 18 Hasılat Standardı ve Türk Mevzuatı Yönünden İncelenmesi”, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe – Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi
- Sönmeztürk, Ç., (2010), “TMS-18-Hasılat Standardı Ve Lojistik Firmasında Uygulama”, *T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetim Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi
- Şanlı, E. Y., (2015), “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Mevcut Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırması ve İnşaat Firmalarına Fayda ve Zararları Hakkında Bir Uygulama”, *T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi

- Şavlı, T., *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*, (04.06.2018), https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/hasilatin_raporlanmas_
- Şeker, A. C., (2014), “TFRS 1, TAS 2, TAS 18 Applications In An Education Company”, *Dokuz Eylül University Graduate School, Social Sciences Department Of Business Administration Business Administration Program Master’s Thesis*
- Şeker, N., (2018), “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı İle Finansal Raporlama Standartları (TFRS 15 - BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi*
- Şenel, S. A., (2009), “TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”, *E-Journal Of New World Sciences Academy* 2009, Volume: 4, Number: 4, ArticleNumber: 3c0027
- Şengür, E. D., (2012), “İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim
- Tekeli, İ., (2014), “IAS-18 Revenue Recognition, Its Implications And Applications In Turkey”, *T.C. Yeditepe University Graduate Institute Of Social Sciences*
- Tong, T. L., *A Review of IFRS Revenue From Contracts With Customers*, (09.10.2018) [http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf&file_path=pdf](http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf)
- Ürgüp, S., (2016), “Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) Üretim Maliyeti Hesaplamasına Etkisi Ve Bir Uygulama”, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi*
- Varol, İ. D., (2016), “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”: Yorum Ve Uygulamaları”, *T.C Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi İşletme Anabilim Dalı*

- Vergi Usul Kanunu, (1961), (28.12.2018) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>
- Yalnız, S., (2011), “Halka Açık Konaklama İşletmelerinin Finansal Tablolarının TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Finansal Tablo Önerisi”, *T.C. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi*
- Yıkılmaz, S., (2014), “Hasılat Yaratan İşlemlerin Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, *T.C. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı*
- Yıldıztekin, İ., (2013), “TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 2013 17 (1): 295-320
- Yılmaz, F., (2009), “TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”, *Yönetim Dergisi*, Yıl:20 Sayı: 64 Ekim
- Yılmaz, T., (2016), “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları”, *T.C. Bahçeşehir Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi*
- Yolcu, İ., (2010), “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği İle TMS Uyumlaştırması ve Örnek Hesap Planı”, *T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi*
- Yücenurşen, M., ve Peker, A. A., ve Apak, İ., ve Polat, Y., (2014), “TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı ve Soyadı: Fikriye AYDIN

Doğum Yeri: Bakırköy

Doğum Tarihi: 23.07.1993

Medeni Hali:Bekar

Eğitim Durumu:

Lisans Öğrenimi: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Zeliha Tolunay Uygulamalı
Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu-Muhasebe ve Finansal
Yönetim

Yüksek Lisans Öğrenimi: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü-
Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi:

İş Deneyimi:

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde Muhasebe ve
Finansal Yönetim Okuyan Öğrencilerinin Kaygı
Durumlarının Araştırılması- Asos Congress-2017