

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM YÜKSEK
LİSANS PROGRAMI**

**TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN DOĞAN HASILAT
STANDARDININ İNŞAAT SEKTÖRÜNE ETKİLERİ**

HAZIRLAYAN

BERK GÖKALP

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. DENİZ UMUT DOĞAN

ANKARA - 2022

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 27/05/2022

Öğrencinin Adı, Soyadı: Berk Gökalp

Öğrencinin Numarası: 21910422

Anabilim Dalı: Muhasebe ve Finansal Yönetim

Programı: Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN

Tez Başlığı: TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 79 sayfalık kısmına ilişkin 27/05/2022 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %13'tür. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça Hariç
2. Alıntılar Hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışmaları Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda belirtmiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:

ONAY

Tarih: 27/05 /2022

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Prof. Dr. Deniz Umut Doğan

TEŞEKKÜR

Bu tezin hazırlanması aşamasında, bilgi ve tecrübeleriyle beni aydınlatan, ilgi ve desteğini esirgemeyen tez danışmanım Prof. Dr. Deniz Umut Doğan'a ve tüm değerleri hocalarıma teşekkür ederim.

Daima arkamda olup beni her konuda destekleyen ve yalnız bırakmayan aileme ve arkadaşlarıma sonsuz teşekkür ederim.



ÖZET

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının İnşaat Sektörüne Etkileri

Ticari hayatın küreselleşmesinin en önemli etkilerinden bir tanesi, işletmeler tarafından yapılan finansal raporların tüm dünya genelinde tek bir ortak dil haline getirmek amacıyla ve kabul görmüş standartlar çerçevesinde birbirlerine paralel mantıklar ile kullanıcılara arz edilmesi olmuştur. Bu çerçevede uluslararası finansal raporlama standartları, günümüzde özellikle küresel boyutta iş yapan şirketlerin finansal tablolarını hazırlamalarında dayanak aldıkları temel yol göstericilerdir.

Bu çalışmada, TFRS 15 standardının yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden inşaat firmalarının inşaat sözleşmeleri kapsamında finansal tablolarını ne şekilde etkilediği ele alınmıştır. TFRS 15 standardının inşaat sektörü finansal tabloları üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi noktasında, Türkiye’de yürürlükte olan mevzuat hükümlerinin yıllara yaygın inşaat onarım işlerine yönelik kabulleri ve muhasebe kayıtları da dikkate alınarak, TFRS 15’in kâr / zarar üzerindeki etkisi ve dolayısıyla sektörün finansalları üzerindeki etkisi burada değerlendirilmiştir. Sonuç olarak, TFRS 15 standardı kapsamında gerçekleştirilen hesaplamalarda yıllar itibariyle kâr – zarar rakamlarının farklılaştığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, İnşaat Sözleşmeleri, Yıllara Yaygın İnşaat İşleri

ABSTRACT

TFRS 15 CUSTOMER CONTRACT EFFECTS OF THE CONSTRUCTION SECTOR

One of the most important effects of the globalization of commercial life has been the presentation of financial reports made by businesses to users all over the world with a single common language, acceptances and parallel logics within the framework of standards. In this context, international financial reporting standards are the main guides on which companies, especially those doing business on a global scale, prepare their financial statements.

In this study, it is discussed how TFRS 15 standard affects the financial statements of construction companies, which are engaged in construction and repair works for years, within the scope of construction contracts. At the point of evaluating the impact of the TFRS 15 standard on the financial statements of the construction industry, the impact of TFRS 15 on the profit / loss, and therefore on the financials of the industry, has been evaluated by taking into account the acceptance of the provisions of the legislation in force for years for construction repair works and accounting records. As a result, it has been observed that the profit and loss figures differ over the years in the calculations made within the scope of the TFRS 15 standard.

Keywords: TFRS 15, Construction Contracts, Years of Civil Works

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar LİSTESİ	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	vii
GİRİŞ	1
I. BÖLÜM	3
TFRS 15 HASILATA İLİŞKİN ÇERÇEVE	3
1.1. Tanımlar	3
1.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Hasılat	4
1.3. TFRS 15 ve Hasılatı Yaklaşımı	5
1.4. TMS 11 ile TMS 18'in Yetersizlikleri ve TFRS 15'e Geçiş Süreci	14
1.5. TMS 18 ve TFRS 15 Arasındaki Temel Farklılıklar.....	16
1.6. TFRS 15'in Amacı ve Kapsamı	18
II. BÖLÜM	20
TFRS 15 STANDARDI VE İNŞAAT SEKTÖRÜ	20
2.1. TFRS 15 Kapsamında Beş Adım Modeli.....	20
2.1.1. Sözleşmenin belirlenmesi	21
2.1.2. Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi	24
2.1.3. İşlem bedelinin belirlenmesi.....	29
2.1.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması	33
2.2. Sözleşme Maliyetleri	36
2.3. TFRS 15'in Sektörel Etkisi	37

III. BÖLÜM	41
TFRS 15 STANDARININ İNŞAAT SEKTÖRÜ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	41
3.1. Çalışmanın Önemi	41
3.2. Çalışma Kapsamı.....	41
3.3. TFRS 15 Standardının Uygulanmasının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi	42
SONUÇ	59
KAYNAKÇA.....	61



TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1.1. TMS 18 Standardı Kapsamı	11
Tablo 1.2. TMS 18 ve TFRS 15 Arasındaki Temel Farklılıklar.....	18
Tablo 2.1. TFRS 15'den Etkilenen Finansal Tablo Kalemleri	39
Tablo 2.2. Finansal Tablo Kalemlerinde Ortaya Çıkan Değişimin Oransal Etkisinin Sektör Bazında Dağılımı	40
Tablo 3.1. Ek Sözleşme Bedelinin Hesaplanması	54
Tablo 3.2. TFRS 15 Standardının İnşaat Şirketleri Gelir Tablosu Etkisi	55

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Hasılat – Gelir – Kazanç İlişkisi.....	4
Şekil 1.2. Hasılat Standardının Gelişim Aşamaları	7
Şekil 1.3. İnşaat Sözleşmeleri – TMS 11.....	8
Şekil 1.4. Standardın Gelişme Süreci	15
Şekil 2.1. Beş Adım Modeli	20
Şekil 2.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi	22
Şekil 2.3. Sözleşme Değişiklikleri.....	24
Şekil 2.4. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması.....	26
Şekil 2.5. Mal ve Hizmet Serilerinde Edim Yükümlülüğü Belirleme.....	27
Şekil 2.6. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesine İlişkin Zaman Çizelgesi.....	28
Şekil 2.7. Hasılatın Tanımlanma Zamanı	28
Şekil 2.8. İşlem Bedelinin (Fiyatının) Belirlenmesi	29
Şekil 2.9. Değişken Bedel Tespit Karar Mekanizması.....	31
Şekil 2.10. Tek Başına Satış Fiyatı Tahmin Yöntemleri	34
Şekil 2.11. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı	36

GİRİŞ

İnşaat sektörü, birçok ülke ekonomisi için lokomotif sektörlerden bir tanesidir. Barınma ihtiyacı insanların en temel ihtiyaçlarından bir tanesidir ve bu ihtiyacın karşılandığı sektör, birçok alt sektöre de sahip olan inşaat sektörüdür. İnşaat sektörü, sadece barınma ihtiyacının giderilmesi noktasında değil aynı zamanda modern yapıların, barajların, yolların ve diğer ihtiyaçların inşası noktasında da kilit sektördür.

İnşaat sektörü, istihdam ve gayri safi milli hasılaya etkisi noktasında önemli bir sektördür ve alt sektörleri ile değerlendirildiğinde geniş yelpazeli ve etki oranı (ekonomik anlamda) son derece yüksek bir sektördür.

İnşaat sektöründe gerçekleştirilen faaliyetler genel olarak bir yıldan uzun döneme yayılmaktadır. Bir diğer ifade ile inşaat sektöründe yapılan inşaatlar ve onarımlar bir yılı aşan sürelerde tamamlanmaktadır. Dolayısıyla, bu faaliyetlerin gelir ve giderleri de inşaat işi devam ettiği süre boyunca gerçekleşmektedir.

Uygulamaya bakıldığında, Türkiye’de yürürlükte olan mevzuat hükümleri kapsamında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hükümler ile finansal raporlama standartları kapsamındaki hükümler farklılaşmaktadır.

Türk vergi mevzuatı uyarınca, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerine ilişkin gelir ve giderlerin, inşaat işinin bitimine kadar, bilanço hesaplarında biriktirilmesi ve inşaat işinin tamamlanmasına müteakip, tamamlanmanın gerçekleştiği yıl (geçici kabul yılı) kâr / zarara aktarılması gerekmektedir.

TFRS 15 hasılat standardı ise, inşaat sözleşmelerindeki hasılatın finansal tablolar üzerindeki etkisini beş adım modeli kapsamında değerlendiren ve en temel değerlendirme ile tamamlanma yüzdesi kapsamında hasılat ve gerçekleşen maliyetlerin ilgili yıl kâr / zarar tablosuna aktarılması gerektiğini kabul eden bir standarttır.

Yürütülen bu çalışmanın temel odağı, TFRS 15 standardı ile gelen yenilikler çerçevesinde, tamamlanma yüzdesi kapsamında ilgili yıl kâr / zarar tablolarına aktarılan

inşaat onarım hasılatlarının ve paralelinde maliyetlerinin inşaat sektöründeki işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkisini değerlendirmektir.

Çalışmanın ana amacı ile paralel olarak öncelikle hasılat kavramı nedir sorusunun yanıtı aranmıştır. Bu çerçevede kavram Vergi Usul Kanunu ve muhasebe standartları çerçevesinde tanımlanmıştır. Daha sonra TFRS 15 standardından önce yürürlükte olan muhasebe standartları kapsamında hasılatın ele alınışı ve bu standartlardaki hangi eksikliklerden dolayı, TFRS 15 standardına geçiş yapıldığı değerlendirilmiştir.

TFRS 15 standardının uygulamadaki hangi eksiklikleri kapattığı değerlendirmesinden sonra standardın temel amacı ve kapsamına değinilmiş ve standart çerçevesinde uygulanması şart olan beş adım modeli her bir adımı özelinde detaylandırılmıştır.

Çalışmanın literatür kısmında son olarak standardın sektörel bazda etkileri incelenmiş ve standardın inşaat sektörü üzerindeki finansal tablo etkisinin değerlendirilmesine yönelik bir uygulama yürütülmüştür. Uygulama örnekleme, inşaat sektöründe faaliyet gösteren ve baraj inşaatı işi gerçekleştiren A Anonim Şirketi'nin 2019 yılında imza altına aldığı baraj inşaat sözleşmesinin muhasebeleştirilmesinde, Vergi Usul ve yürürlükteki mevzuat hükümlerinin kayıtları ve finansal tablo etkisi ile TFRS 15 standardı kapsamındaki etkilerin karşılaştırılması temellidir.

Çalışma kapsamında varılan temel sonuç, Vergi Usul Kanunu kapsamında ortaya çıkan finansal tablolarda inşaat onarım işlerinin etkisinin sadece işin bitiş yılı itibariyle çıkartılan finansal tablolarda görüldüğü ve fakat TFRS 15 kapsamında çıkartılan finansal tablolarda, inşaat onarım işlerine ilişkin gelir / gider etkisinin, işini başlangıç tarihinden bitiş tarihine kadar çıkartılan tüm yılsonu finansal tablolarda görüldüğü sonucudur.

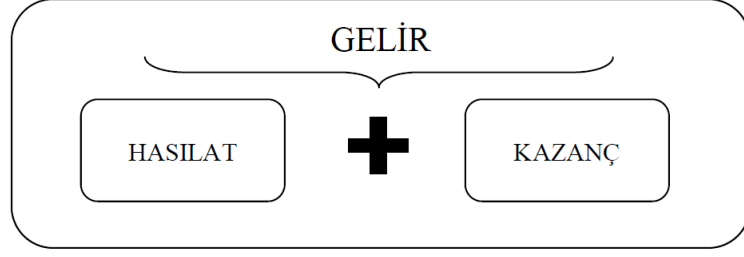
I. BÖLÜM

TFRS 15 HASILATA İLİŞKİN ÇERÇEVE

1.1. Tanımlar

Hasılat en temel anlamda kâr ile ilişkilidir ve karın ana konusu olarak değerlendirilmektedir. Hasılat, bir işletme tarafından üretimi gerçekleştirilen ürün ve hizmetlerin ortaya çıkartılması sürecinde yürütülen esas ve yan faaliyetlerin sonucunda ortaya çıkan dönemsel ilkesi gereği bir dönem kapsamında varlıklarında oluşan artış olarak tanımlanmaktadır (Cemalcılar & Önce, 1999, s. 634). Türk Dil Kurumu tarafından hasılat, gerçekleştirilen bir üretim faaliyeti neticesinde ortaya çıkan gelir ya da kazanç şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2022). Hasılat ile ilgili bu tanımlardan yola çıkarak, hasılat kavramının işletmelerin en temel amaçlarından biri olan kâr elde etmek ile direkt olarak ilişkili olduğu görülmektedir. Bu noktada altının çizmek gereken husus, hasılat kavramının tam anlamı ile anlaşılması noktasında, kavram ile benzer içeriğe haiz ancak nüansalar ile ayrılan gelir ve kazanç kavramlarının ne olduğunun anlaşılması gerektiği hususudur. Gelir, hasılat ve kazanç kavramları pek çok kez birbirlerinin yerine kullanılıyor olsalar dahi farklı içerikteki kavramlardır.

Kazanç bir işletmenin olağan ya da olağandışı faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan bir kavramdır ve en temel anlamda ekonomik olarak bir fayda artışına neden olmaktadır. Kazanç, işletmelerin gelir tablosu özelinde tüm giderler düşüldükten sonra elde kalan net fayda olarak tanımlanmaktadır (Elmas, 2015, s. 63). Gelir ise henüz gerçekleşmeyen kazançları da kapsayan bir kavramdır (Gençoğlu, Gücenme, & Karabınar, 2013, s. 235). Hasılat, gelir ve kazanç arasındaki ilişkiyi aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Şekil 1.1).



Şekil 1.1. Hasılat – Gelir – Kazanç İlişkisi (Ataman & Cavalak, 2017, s. 407)

Yukarıda yer alan şekil kapsamında da takip edilebileceği gibi, gelir hem hasılatı hem de kazancı kapsayan daha geniş tanımlı bir kavramdır. Hasılat, işletmelerin faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan, temettü geliri, kira geliri, satış geliri gibi brüt ekonomik yararları içermektedir ve hasılat kavramının içerisinde işletmenin üçüncü kişiler adına gerçekleştirdiği tahsilatlar yer almamaktadır (Yıkılmaz, 2014).

Yürütülen bu tez çalışmasının ana konusunu teşkil eden hasılat kavramına ilişkin olarak Türk vergi sistemi kapsamındaki tanımlama ve muhasebe standartları kapsamındaki tanımlamalar takip eden başlıkta sunulmaktadır.

1.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Hasılat

Vergi Usul Kanunu, 1950 yılında yürürlüğe giren ve 1961 yılında temel kabul değişiklikleri yapılarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu halini alan, günümüz itibariyle değişiklikleri ve ek tebliğleri ile kullanımda olan kanundur (Varol, 2016). Vergi Usul Kanunu temel olarak, benzer yapıdaki ve benzer işlemleri gerçekleştiren mükellef gruplarının, bu işlemler kapsamında farklı uygulama yapmalarının önüne geçilmesi ve vergi matrahı tespitinde genel kabul ve kuralların oluşturulması amaçlarını taşımaktadır.

Vergi Usul Kanunu kapsamında ele alınan konulardan bir tanesi, ilk muhasebeleştirme işlemleri, muhasebeleştirme sonrasındaki değer artışlarının ya da gerektiğidir. Vergi Usul Kanunu bu uygulamalara yönelik kural ve kaideleri belirlerken, vergi matrahında aşınmaya sebebiyet vermemeyi ve değerlemeye ilişkin usul ve esasları açık ve net bir şekilde ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu, defterlerin hesap dönemleri itibariyle tutulmasını hüküm altına almaktadır ve hesap dönemi bir (1) yıllık bir dönemi (takvim yılını) kapsamaktadır. Her

defter, ilgili takvim yılı sonunda kapatılmakta (hesaplar sonuç hesaplarına aktarılmakta, kapanış maddesi oluşturulmakta) ve takip eden takvim yılında hesaplar, kapanış bakiyeleri ile eşit olacak şekilde açılmaktadır. Vergi Usul Kanunu kapsamında, cari hesap dönemine ait olan ve fakat henüz tahsilatı gerçekleşmemiş olan hasılatlar mukayyet değerleri üzerinden değerlendirilmekte ve aktifleştirilmektedir (VUK, 1961, s. md. 283). Yine aynı kanun kapsamında, gelecek dönemlere ait olan ve fakat peşin olarak tahsilatı gerçekleştirilmiş olan hasılatlar, mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmektedir (VUK, 1961, s. md. 287).

Hasılat kavramının vergi usul kanunu kapsamındaki yerini değerlendirme noktasında, kanun kapsamında değerlendirme ölçütlerinin bilinmesi önem arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 261inci maddesi kapsamında değerlendirme ölçüleri aşağıdaki gibidir;

- Maliyet bedeli
- Borsa rayici
- Tasarruf değeri
- Mukayyet değer
- İtibari değer
- Vergi değeri
- Rayiç bedel
- Emsal bedeli ve ücreti

Kanun kapsamında yer alan bu değerlendirme ölçüleri, iktisadi kıymetin nev'ine ve mahiyetine göre farklılaşmaktadır.

Hasılat mukayyet değer çerçevesinde değerlendirilmektedir. Mukayyet değer, Vergi Usul Kanunu'nda "*bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır (VUK, 1961, s. md. 265).

1.3. TFRS 15 ve Hasılatla Yaklaşımı

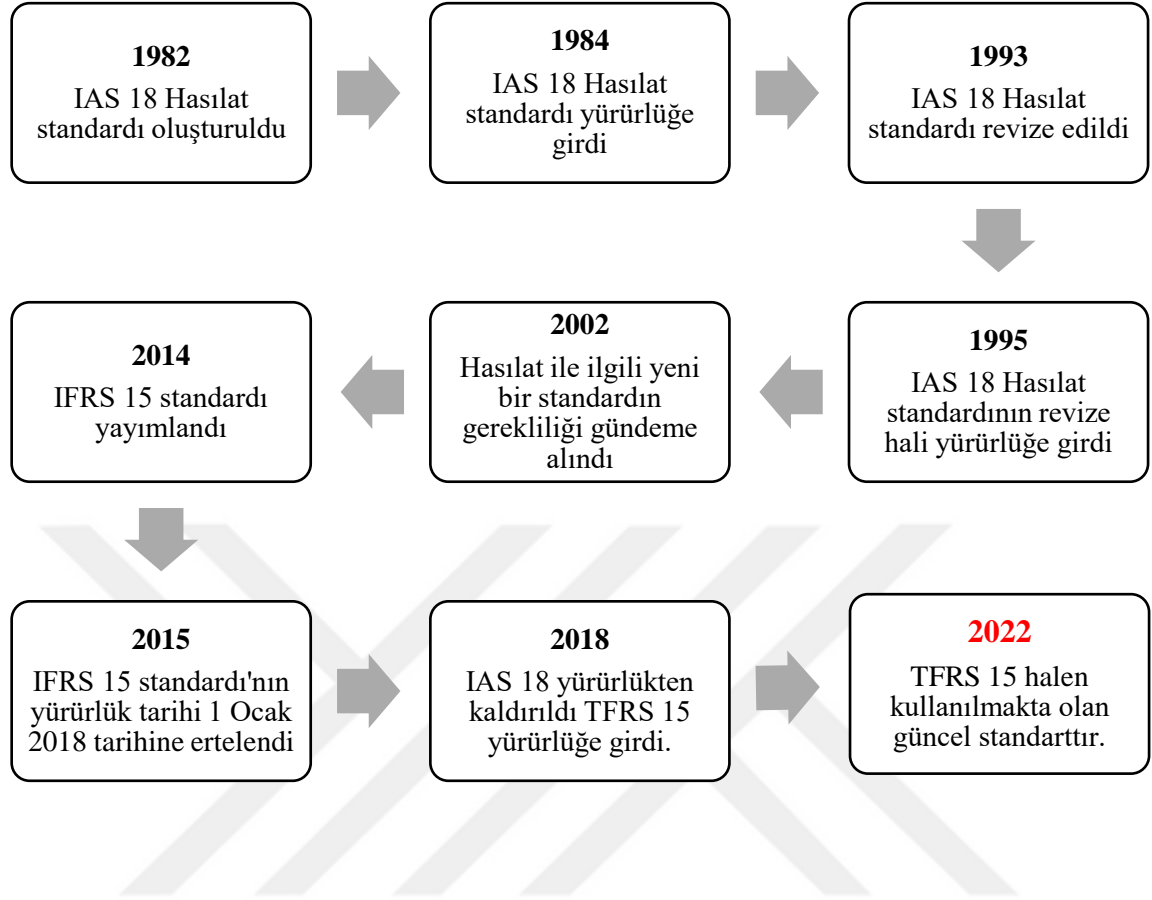
TFRS 15 standardına neden ihtiyaç duyulduğu ile ilişkin olarak değerlendirme yapma noktasında, bu standarttan önce yürürlükte olan standartları genel çerçevesi itibariyle değerlendirmek, yürürlükten kalkan standartların eksik ve yetersiz kaldığı noktaların anlaşılması hususunda fayda sağlayacaktır.

Uluslararası arenada kabul gören ve geçerliliği olan raporlama standartları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Seti olarak adlandırılan standart setleridir. Bu standartlar, yayımlandıkları günden sonra, piyasadaki gelişmeler ve ortaya çıkan ihtiyaçlar ile paralel olarak revize edilmekte ve yenilenmektedir.

Hasılat kavramı, uluslararası standartlara ilk olarak Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) IAS18 ile konu olmuştur. Bu standart, standardı uygulamak zorunda olan kullanıcıları ve yönetsel olarak bu standartlar kapsamında ortaya çıkan finansal tabloları baz alan yönetim kademeleri tarafından sıklıkla eleştirilmiş ve yeni bir standardın geliştirilmesine yol açılmıştır (Ataman & Cavalak, 2017, s. 404).

Türkiye özelinde değerlendirildiğinde, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 2006 yılından itibaren, uluslararası standartların tercümesi yapılarak yayımlanan standartlar olarak kullanılmaktadır.

Hasılat kavramının muhasebe ve raporlama standartlarındaki güncel durumuna değinmeden önce, hasılat ile ilgili standartların küresel platformdaki gelişim aşamalarını değerlendirmekte fayda vardır (Şekil 1.2).



Şekil 1.2. Hasılat Standardının Gelişim Aşamaları (Ataman & Cavalak, 2017, s. 406)

Dünya genelinde kabul gören uluslararası standartlarda hasılat standardı ile ilgili gelişmeler yukarıda yer almaktadır. Hasılat ile ilgili olarak konu standartların bakış açısını ele alma noktasında, kavramın yer aldığı üç temel muhasebe standardı değerlendirilmiştir.

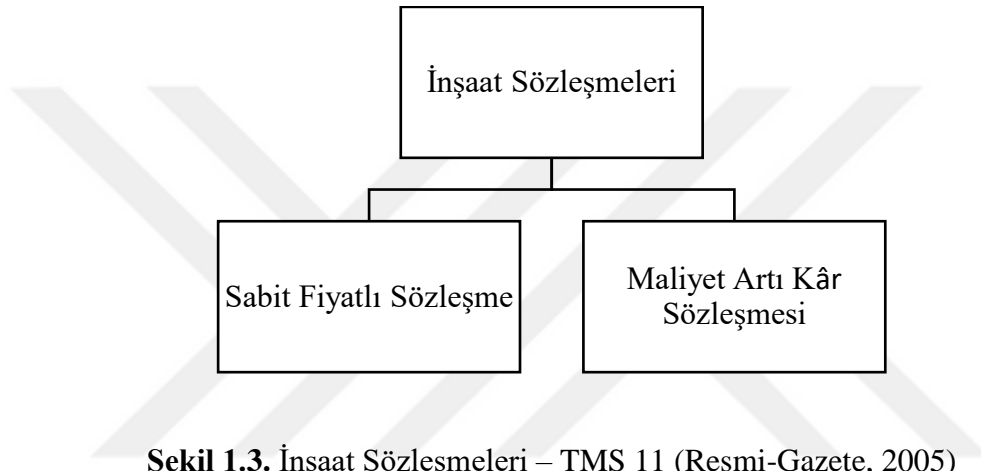
TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” adlı standarttır. Bu standart, ilgili Uluslararası Muhasebe Standardının tercümesi niteliğindedir ve 01.01.2006 ile başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 25978 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

TMS 11 standardı kapsamında gelirlerin, giderlerin gelir tablolarında ne zaman muhasebeleştirileceklerine ilişkin kavramsal çerçeve çizilmiş ve kurallar ortaya konulmuştur. Standardın en temel amacı yüklenici şirketlerin muhasebe uygulamalarında inşaat sözleşmelerine ilişkin gelirlerin ve giderlerin uygulama birliğinde gelir gider tablosuna intikal ettirilmesine açıklık getirilmesi hedeflenmiştir (Karaca & Misket, 2014).

İnşaat sözleşmeleri, standardın amaç ve kapsam bölümünde aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır (Resmi-Gazete, 2005, s. md. 3);

“inşaat sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç ya da kullanım açısından birbirleri ile yakından ilişkili ya da birbirlerine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.”

TMS 11 standardı kapsamında inşaat sözleşmeleri iki başlık altında sınıflandırılmaktadır.



Şekil 1.3. İnşaat Sözleşmeleri – TMS 11 (Resmi-Gazete, 2005)

Sabit fiyatlı sözleşmeleri, ihale bedelinin sabit olması ya da üretim birimleri başına sabit bir birim fiyatın kabul edildiği sözleşmelerdir. Maliyet artı kâr sözleşmeleri ise, maliyetlerin bir yüzdesi ya da sabit bir tutarın eklenmek sureti ile yapılacak ödemeleri kapsayan inşaat sözleşmeleridir.

Standart kapsamında yer alan bu iki sınıflandırma kapsamında gerçeğe uygun ve güvenilir ölçümler için bir takım şartların ortaya çıkması gerekmektedir. Sabit fiyatlı sözleşmeler için değerlendirildiğinde; sözleşmeye ilişkin toplam gelirin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve sözleşme kapsamında ortaya çıkması planlanan ekonomik faydaların işletmeye akış sürecinin tam ve açık bir şekilde öngörülebilir olması gerekmektedir. Bir diğer koşul ise, inşaat sözleşmelerine ilişkin maliyetlerin raporlama kapsamındaki dönem sonunda açıkça belirlenebilmesi ve fiili inşaat maliyetlerinin tahminler ile karşılaştırılabilir şekilde sunulabilmesidir (Resmi-Gazete, 2005, s. md. 23).

Maliyet artı kâr sözleşmeleri özelinde değerlendirildiğinde, ekonomik faydaların işletmeler tarafından elde edilebilir olması, sözleşme kapsamında işletme tarafından yüklenilecek maliyetler kapsamında gelirlerin tahsil niteliğinin ortaya konulması ve güvenilir bir şekilde ölçülmesi esastır.

TMS 11 Standardı kapsamında inşaat sözleşmelerine ilişkin gelirler iki temel içerik kapsamında değerlendirilmektedir. Bu iki temel içeriği aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (KGK, 2012);

- Sözleşmenin başlangıç anında tarafların üzerinde anlaşmış oldukları bedel
- Sözleşme taraflarının mutabık kaldıkları sözleşme ve maddelerine ilişkin olarak süre içerisinde ortaya çıkan revizeler ve bu kapsamda ortaya çıkan ek ödeme istekleri ya da teşvik ödemeleri

Yukarıda yer alan iki madde, inşaat sözleşmelerinin gelirini oluşturmaktadır. Bu kapsamda oluşan inşaat sözleşmelerinin gelirleri ile ilgili olarak standart kapsamında altı çizilen iki önemli kavram bulunmaktadır. Bu kavramlar güvenilir ölçüm ve güvenilir tahmin olarak sıralanmaktadır.

TMS 11 kapsamında, inşaat sözleşmelerinin gelirlerine dair sonuçların güvenilir olup olmadığına dair tespit yapılması son derece önemlidir ve bu öneme binaen, Standart kapsamında bazı sözleşme şekillerinin ortaya konulduğu görülmektedir. Bu şekiller, bölümün başında değinilen sabit fiyatlı inşaat sözleşmeleri ve koşulları ile maliyet artı kâr sözleşmeleri ve ilgili koşulları olarak değerlendirilmektedir. Bu noktada şeklen ortaya konulan sözleşmelere dair, tahminlere yönelik değişimlerin de standart kapsamında ele alındığı bilinmektedir.

İnşaat sözleşmeleri kapsamında yer alan faaliyetlerin, hem yüklenici şirketler hem de inşaatın yapıldığı coğrafyalardaki değişiklikler (siyasi, ekonomik, coğrafi) etkisinde kalması son derece beklenen bir husustur. İnşaat sözleşmelerine yönelik olarak gerçekleştirilen tahminlerin sözleşmenin başlangıcından neticesine kadar aynı kalması pek mümkün olan bir husus değildir. Bir diğer ifade ile tahminlerde değişiklikler olması inşaat sözleşmelerinin doğasına aykırı bir olay değildir.

TMS 11 standardı kapsamında inşaat sözleşmelerin konu edilen gelirlere ve giderlere ilişkin önceden yapılmış olan tahminlerde bir değişiklik olması durumunda, bu tahminlerde ortaya çıkan farklılıkların (değişimlerin) önceki döneme ait finansal tablolarda revize yapmadan, konu değişikliğin olduğu cari dönem finansal tablosuna yansıtılması ve varsa ileriye yönelik düzeltmelerin yapılması gerekmektedir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015).

TMS 11 kapsamında gelirlerin ölçülmesi noktasında tamamlanma yüzdesi yöntemi açıklanmaktadır. Bu yöntem, Türk Vergi Mevzuatı hükümleri ile paralellik gösteren bir yöntem değildir ve Vergi Usul Kanunu kapsamında muhasebeleştirilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin gelir ve giderleri ile, raporlama standartları kapsamında oluşturulan finansal raporlardaki inşaat sözleşmeleri arasındaki temel gelir – gider farkının sebebidir.

TMS 11 standardı kapsamında tamamlanma yüzdesi yöntemi esasen, muhasebenin dönemsellik temel ilkesine dayanmaktadır. Bu çerçevede, inşaat sözleşmelerinin gelirlerinin raporlama dönemine isabet eden kısmının, inşaat işinin tamamlanma oranına isabet eden kısmının ilgili raporlama dönemine alınması esastır. TMS 11 standardı kapsamında tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması çerçevesinde iki tür sınıflandırma kullanılmaktadır. Bu sınıflandırmalar kapsamında ilki girdilere dayalı değerlendirme olarak adlandırılan sınıflandırmadır. Bu kapsamda inşaat sözleşmeleri ile direkt olarak ilişkilendirilebilen ve katlanılmış maliyetler olarak adlandırılan maliyetler tahmin edilmektedir. Bu tahminlerin toplamı ile sözleşme maliyet toplamı arasında oransal bir hesaplama yapılmakta ve tamamlanma yüzdesi hesaplanmaktadır. İkinci sınıflandırma ise çıktılara dayalı değerlendirme olarak adlandırılmaktadır. Bu hesaplama, inşaat sözleşmeleri ile direkt olarak ilişkilendirilen faaliyetlerin fiziki anlamda ne kadarının tamamlandığının belirlenmesi sonucunda ortaya konulan fiziki tamamlanma yüzdesi hesaplamasıdır. Bahsi geçen iki yöntemin, birbirleri ile karşılaştırıldıklarında üstün ve eksik oldukları farklı yönleri bulunmaktadır. Genel uygulama kapsamında değerlendirildiğinde, genel olarak yüklenicilerin, girdilere dayalı yöntemi tercih ettikleri görülmektedir.

TMS 18, uluslararası muhasebe standartların UMS 18: Hasılat standardının tercümesi niteliğindedir ve 01 Ocak 2006 ile başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Duman, 2007, s. 43).

TMS 18 Hasılat standardının temel amacı, gelir – hasılat – kazanç kavramlarının birbirleri ile ilişkilendirilmesidir. Standart, gelir kavramını, hasılat ve kazanç kavramlarının her ikisini de içerisinde taşıyan bir kavram olarak nitelendirmektedir ve standart kapsamında hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelir artışı olarak değerlendirilmektedir.

TMS 18 kapsamında standardın içeriğine giren işlemler ve içeriğine girmeyen işlemler sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmaya ilişkin özet tablo aşağıdaki gibidir (Tablo 1.1).

Tablo 1.1. TMS 18 Standardı Kapsamı (KGK, TMS 18, 2005)

Standardın Faaliyetler	Kapsamına Giren	Standardın Faaliyetler	Kapsamına Girmeyen
<ul style="list-style-type: none"> - mal satışları - hizmet satışları - işletmeye ait varlıkların başkalarının kullanımına verilmesinden dolayı ortaya çıkan <ul style="list-style-type: none"> - faizler - isim hakları - temettüleri 		<ul style="list-style-type: none"> - finansal kiralama sözleşmeleri - öz kaynak yöntemi ile finansal tablolara alınan yatırımlardan kaynaklanan temettüleri - TFRS 4'ün kapsamında yer alan sigorta sözleşmeleri - diğer dönen varlıkların değerinde gerçekleşen değişimler - TMS 41 kapsamında muhasebeleştirilmesi hüküm altına alınmış canlı varlıkların değerindeki değişimler - madencilik faaliyetleri ile ilişkili olan hasılatlar 	

TMS 18 standardı kapsamında, standardın kapsama alanında yer alan faaliyetlerden kaynaklı hasılatların, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi şarttır (KGK, TMS 18, 2005). Gerçeğe uygun değer standart kapsamında aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır;

“ karşılıklı pazarlama ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.”
(KGK, TMS 18, 2005).

Standart kapsamında hasılat, işletmenin kendisi için aldığı ya da almayı planladığı brüt ekonomik fayda ile ilgili akışları kapsamaktadır. Bir diğer ifade ile üçüncü taraflar adına tahsili gerçekleştirilen gelirler standart kapsamında hasılat olarak değerlendirilmemektedir.

Standart, bir işlemde kaynaklanan hasılat tutarını, alıcı (varlık alıcısı ya da kullanıcısı) ile işletme arasında antant kalınan sözleşme ile belirlendiğini kabul etmektedir.

Bu kapsamda belirlenen hasılatın hesaplanmasında, ticari iskontoların, miktara yönelik indirimlerin de dikkate alınması gerekmektedir (KGK, TMS 18, 2005, s. md. 10).

Standart kapsamında, bir işletmenin elinde olan ürün ya da hizmetlerin benzer değer ve özellikteki diğer ürün ve hizmetler ile takas edilmesi hasılat oluşturan bir unsur olarak değerlendirilmemektedir. Ancak işletme bu takası ya da değişimi, elinde olan ürün ya da hizmetlerden farklı özelliklere haiz ürün ya da hizmetler ile yapıyorsa, bu işlem kapsamında elde edilen katma değer standart kapsamında hasılat olarak nitelendirilmektedir (KGK, TMS 18, 2005, s. md. 12).

TMS 18 standardının 14 ila 19 uncu maddeleri arasında hüküm altına alınmaktadır. Bu çerçevede standart hususunda yer alan önemli özellikler aşağıdaki gibidir;

- Mal satışına ilişkin ortaya çıkan hasılatlar aşağıdaki koşullar gerçekleştiği takdirde finansal tablolara aktarılmaktadır;
 - İşletmenin mallara ilişkin aidiyete dair önemli riskleri ve getirileri alıcıya devretmiş olmalıdır,
 - İşletme satmış olduğu mallara ait etkin kontrole sahip olmamalıdır,
 - İşletme mal satışına ilişkin hasılatını güvenilir bir şekilde ölçebilmelidir.
 - İşletme mal satışına ilişkin ekonomik fayda elde etmelidir ve maliyetleri güvenilir bir şekilde ölçebilmelidir.

TMS 18 standardının 20 ila 28inci maddeleri kapsamında hizmet sunumlarına ilişkin hasılatın finansal tablolara alınması ile ilgili hususlar hüküm altına alınmıştır. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenmektedir;

- Bir işletme gerçekleştirdiği hizmet sunumuna ilişkin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edebildiği noktada, konu hizmet sunumuna ilişkin hasılatı, cari dönem finansal tablolarına tamamlanma yüzdesi ile intikal ettirmelidir.
- Hizmet sunumunun finansal tablolara intikal ettirilmesi noktasında, maliyetlerin de güvenilir bir şekilde ölçülmesi esastır.
- Tamamlanma yüzdesi, hasılatın finansal tablolara intikal ettirilmesi noktasında esas yöntemdir ve TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardı kapsamında da hasılatın bu şekilde muhasebeleştirilmesi gerekliliği ile paralel bir hüküm içermektedir.

- Hizmet sunumu ile ilgili hasılatın güvenilir tahminler kapsamında finansal tablolara alınmasına ilişkin olarak;
- Sözleşme tarafı olan hasılatın güvenilir tahminler kapsamında finansal tablolara alınmasına ilişkin olarak;
 - Sözleşme taraflarının hizmet ile ilgili olarak sunuma ve alıma ilişkin yaptırım içeren haklarının belirlenmiş olması
 - Hizmet bedelinin belirlenmiş olması
 - Hizmet sunumuna ait ödeme planının ve şartlarının belirlenmiş olması

Hizmet sunumuna ilişkin sonucun güvenilirlik ilkesi kapsamında tahmin edilmesinin imkansız olduğu durumlarda ve hizmet sunumuna ilişkin katlanılan maliyetlerin geri kazanılmasının imkan dahilinde olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz.

Günümüz ticari hayatında ve finansal raporlama standartlarına yönelik gelişmeler çerçevesinde, hasılat kavramı, işletmelerin performanslarının ölçülmesi ve potansiyellerinin değerlendirilmesi açısından son derece önemli bir unsur olarak kabul edilmektedir. Güncel süreçlerde yaşanan değişimler, kullanıcıların istek ve ihtiyaçları ile karar vericilerin talepleri doğrultusunda hasılatla ilişkin yeni değerlendirmeler yapılması, kural ve kaideler belirlenmesi şart olmuştur. Bu çerçevede TFRS 15 standardı, 01 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir ve TMS 11 ile TMS 18 standartlarının yerini alarak, tüm sektörlerin hasılatlarının bir bütün halinde yönetilmesine olanak sağlamıştır.

TFRS 15 özellikle TMS 18'in açıklama noktasında noksan kaldığı bir çok unsuru bünyesinde toplayarak hasılatı bir bütün halinde yönetmeyi amaçlamıştır. TFRS 15'in en önemli özelliği, finansal tablolar kapsamında ortaya konulacak hasılat ile ilgili açıklamaların derinleştirilmesi ve daha anlaşılır bir hale getirilmesidir.

TFRS 15 standardı kapsamında, hasılatla ilişkin muhasebeleştirme beş temel adım kapsamında gerçekleştirilmektedir. Bu beş adım aşağıdaki gibidir (Aurora & Bontaş, 2014, s. 376);

- Sözleşmenin belirlenmesi
- Performans yükümlülüklerinin belirlenmesi
- İşlem bedelinin belirlenmesi

- İşlem bedeli ile edim yükümlülükleri arasındaki dağıtımın yapılması
- Edim yükümlülüğü yerine geldiğinde hasılatın finansal tablolara yansıtılması

Yürütülen bu tez çalışmasının esas konusu TFRS 15 standardı olduğu için bu başlık altında standarda ilişkin daha fazla bir detaylandırma yapılmayacaktır.

1.4. TMS 11 ile TMS 18'in Yetersizlikleri ve TFRS 15'e Geçiş Süreci

Hasılat kavramının gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolara alınması ve raporlanması işletmenin performansının doğru değerlendirilmesi noktasında önem arz etmektedir. Bu çerçevede TMS 11 ve TMS 18 standartlarının yerine uygulamaya geçen TFRS 15 standardına geçiş sürecinin değerlendirilmesi bir anlamda TFRS 15'in getirdiği yenilikleri ve yasal çerçevesini belirleme noktasında fayda sağlayacaktır.

TMS 18 standardına yönelik en önemli eleştirilerden bir tanesi, gelir tahakkuklarına ilişkin kapsamlı hükümler içermemesidir. Gelir tahakkuklarına ilişkin kapsamlı hükümlerin standart kapsamında yer almaması, bu işlemlere ilişkin farklı yorumların önünü açmış ve benzer işlemlerin farklı işletmeler kapsamında farklı muhasebeleştirilmesi sonucunu beraberinde getirmiştir. Bir diğer eksiklik olarak ise, gelire ilişkin tanımlamanın yeterli düzeyde olmamasıdır. Bu eksikliklerin TFRS 15 kapsamında ortadan kaldırılmış ve detaylı açıklamalar kapsamında; gelir, çok unsurlu sözleşmeler, değişken fiyatlamalar, iade hakları, garantiler ve lisanslama tanımlanmıştır (İYMMO, 2020).

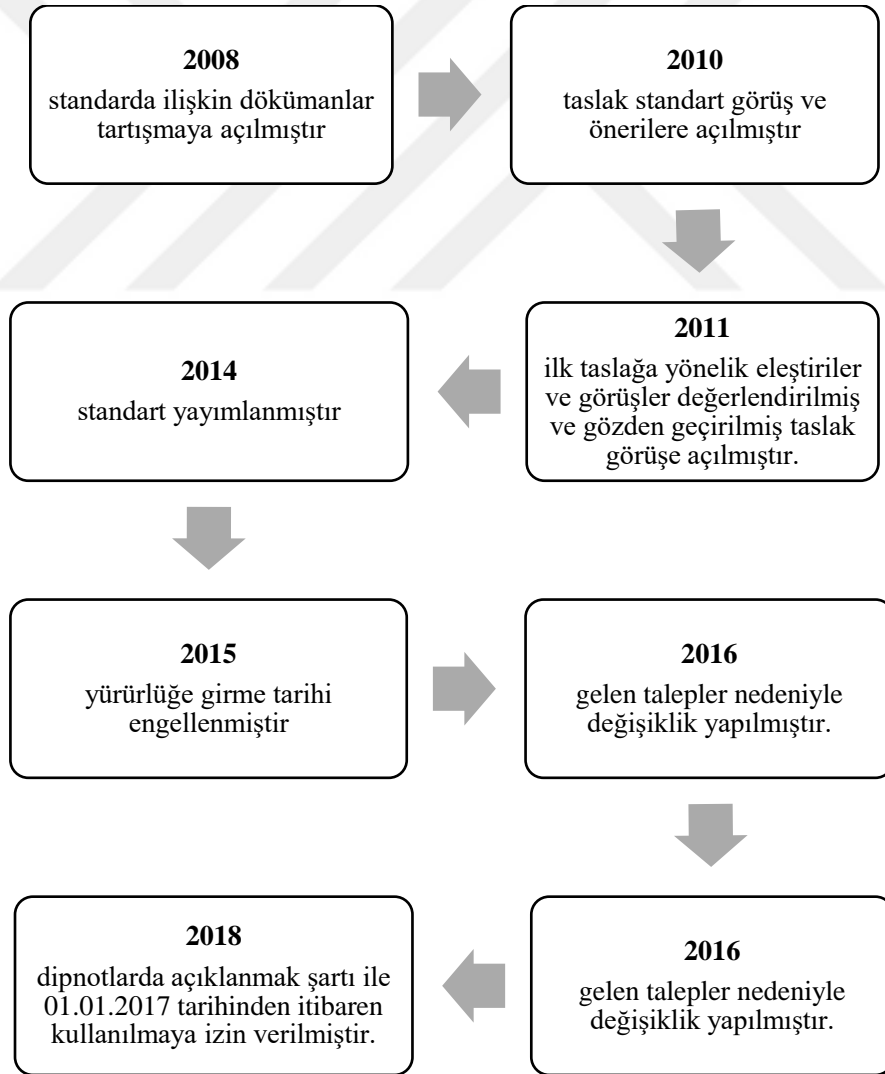
TMS 18 standardı kapsamında, hasılatla ilişkin tanımlamada, varlık ile ilişkilendirilen önemli riskin alıcıya devredilmesi hususu yeterli olarak değerlendirilmiştir. Ancak, TFRS 15 kapsamında sıklıkla eleştirilen bu uygulama revize edilmiş ve edim yükümlülükleri olarak tanımlanmış yükümlülükler tanımlanarak bunların yerine getirilmesi hususu esas alınmıştır (Usul & Öztürk, 2019, s. 1158).

TMS 18 standardı kapsamında, hizmet sunumu ile ilgili ortaya çıkan hasılat kalemlerinin yeterli ayrıntıda ele alınmadığı, standartlara yönelik eleştirilerdendir. Bu eleştirilerin odağında, hizmet sunumuna ilişkin hasılatın detaylı olarak ele alınmaması nedeni ile finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasının engellendiği yatmaktadır. TFRS 15 kapsamında bu eleştirilere yönelik revize yapılmış ve hizmet sözleşmesinden doğan hasılatla

dair, nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması, belirlenmesi gibi hususlar detaylandırılmıştır (Usul & Öztürk, 2019, s. 1158).

TMS 11 ve TMS 18 standartları temel olarak hasılat kavramını, gelişen ve güncellenen piyasa koşullarında açıklama noktasında yetersiz kalmışlardır. Ayrıca bu standartların gelir kavramına ilişkin tanımlamalarda ve esaslarda yetersiz kaldığı da standartlara yönelik en önemli eleştirilerin başında gelmektedir. TFRS 15 kapsamında, gelirlerin tanımlanması ve dipnot gösterimlerine yönelik çok daha detaylı değerlendirmeler ve esaslar yer almaktadır.

TMS 11 ve TMS 18 standartlarının yetersizliklerinin ortadan kaldırılması ve güncel, gelişen piyasa ihtiyaçlarının ortaya konulması noktasında TFRS 15 standardı oluşturulmuştur. Standardın gelişim aşamalarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.



Şekil 1.4. Standardın Gelişme Süreci (Şavlı, 2016, s. 21-22)

1.5. TMS 18 ve TFRS 15 Arasındaki Temel Farklılıklar

TMS 18 ve TFRS 15 standartları arasındaki temel farklılıkları hasılat kapsamı açısından, muhasebeleştirme şartları açısından, hasılatın ölçülmesi açısından, açıklanacak bilgiler açısından karşılaştırmak, iki standart arasındaki temel farklılıkların ortaya konulması noktasında faydalı olacaktır.

TMS 18 standardı kapsamında hasılat, mal satışlarından, hizmet sunumlarından, işletmenin aidiyetinde olan varlıkların başkaları tarafından kullanılması neticesinde elde edilen faiz, temettü ya da isim haklarından dolayı oluşmaktadır. TMS 18 kapsamına; finansal kiralama sözleşmeleri, öz kaynak yöntemi kapsamında muhasebeleştirilen yatırımlar ile ilişkili olan hasılatlar, TFRS 4 kapsamındaki sigorta poliçeleri, diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler, madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılatlar, tarımsal ürünlere ve canlı varlıklara ilişkin hasılatlar girmemektedir.

TFRS 15 standardı kapsamında ise hasılat, TMS 18 ve TMS 11 standardı kapsamındaki tüm hasılat kalemlerini kapsamaktadır ve artı olarak edim yükümlülüğünü kapsama almaktadır. TFRS 15 çerçevesinde TMS 18'in açıklamada yetersiz kaldığı, çok unsurlu satış sözleşmeleri, iade hakları, lisanslar gibi birçok konu daha anlaşılır bir şekilde ele alınmış ve finansal tablo gösterimleri ile ilgili esas ve usuller detaylı bir şekilde ortaya konulmuştur.

TMS 18 kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesi beş temel koşula sahiptir. Ancak bu koşullar gerçekleştirildiğinde hasılat TMS 18 kapsamında muhasebeleştirilmektedir. TFRS 15 kapsamında ise sözleşmeye konu olan ve işletme tarafından taahhüt altına alınmış mal ve hizmetlere ilişkin kontrolün müşteriye (alıcıya / kullanıcıya) geçmesi hasılatın muhasebeleştirilmesi için gerekli olan koşuldur. Burada önemli olan husus *kontrol* kavramının doğru değerlendirilmesidir. Kontrol, standart kapsamında, mal ya da hizmetlerin yönetsel olarak müşteriye devir olması ya da bedelinin tamamen tahsil edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Muhasebeleştirme, TFRS 15 kapsamında beş adım kapsamında açıklanmaktadır. Beş adımlı model olarak da adlandırılan bu modele ilişkin detaylı bilgi yürütülen bu tezin devam eden başlığında detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

TMS 18 ve TFRS 15 arasındaki temel farklılıklardan bir diğeri, hasılatın ölçülmesi açısından dır. TMS 18 standardı kapsamında hasılat, mal ya da hizmete ilişkin satın alınması imkan dahilinde olan gerçeğe uygun değer kapsamında ölçölmektedir. TFRS 15 kapsamında ise, hasılatın ölçölmesi, kontrolün müşteriye geçmesi ve edim yükümlölüğüne isabet eden işlem bedelinin ortaya çıkması ile ölçölmektedir.

TMS 18 standardı kapsamında açıklaması yapılan konular ile TFRS 15 kapsamında olan konular farklılaşmaktadır. TMS 18 standardı kapsamında (KGK, TMS 18, 2005, s. md. 35);

- Hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili olan muhasebe politikaları,
- Hasılatın sınıfları
- Hasılat sınıfları içerisinde yer olan malların ya da hizmetlerin takasa konu olması neticesinde ortaya çıkan hasılat tutarları

Yer almaktadır. TFRS 15 standardı kapsamına ise (TFRS-15, 2016, s. md. 110) ;

- Müşteriler ile imza altına alınan sözleşmelerden doğan hasılatlar
- Nakit akışlarının nitelikleri, tutarları, zamanlaması, belirsizliğı
- Müşteriler ile yapılan sözleşmelerde uygulanan yargıların değişmesi durumunda uygulanacaklar
- Sözleşmelerin maliyet unsurları ve finansal tablolara yansımaları hüküm altına alınmıştır.

Neticeden TMS 18 ve TFRS 15 standartları arasındaki temel farklılıklar aşğıdaki gibi özetlenmektedir.

Tablo 1.2. TMS 18 ve TFRS 15 Arasındaki Temel Farklılıklar

	TMS 18	TFRS 15
Kapsam	Mal satışı, hizmet sunumu, mal ve hizmet takasından doğan faiz, temettü ve isim hakları	TMS 18 kapsamına ek olarak edim yükümlülüğü
Muhasebeleştirme	Önemli riskin devri, yönetim ve kontrolünün sürdürülüyor olması, hasılatın güvenilir ölçülmesi, muhtemel ekonomik yarar, maliyetin güvenilir ölçülmesi	Beş adım modeli
Ölçüm	Gerçeğe uygun değer	Edim yükümlülüğüne yüklenen işlem bedeli
Açıklama	Muhasebe politikaları, hasılat sınıfı, mal ya da hizmet takası sonucunda ortaya çıkan hasılat	Müşteri sözleşmeleri, yargı ve yargılardaki değişimler, katlanılan maliyetler çerçevesinde finansal tablolara alınan varlıklar

1.6. TFRS 15'in Amacı ve Kapsamı

TFRS 15 standardının amacı, standardın ilk dört maddesi çerçevesinde değerlendirilmiştir. Standardın en temel amacı aşağıdaki gibidir (TFRS-15, 2016, s. md. 1);

“müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir.”

Standardın temel amacı çerçevesinde, TFRS 15 standardının yerine geçtiği TMS 11 ve TMS 18 standartlarından çok daha geniş bir kapsamla hasılat kavramını ele aldığı görülmektedir. Standardın bu temel amacının gerçekleştirilmesi noktasında (TFRS-15, 2016, s. md. 2-4);

- İşletmeler tarafından müşterilerine taahhüt edilen mal ya da hizmetlerin devrinin gerçekleştirilmesi kapsamında, hak kazanılan bedeli ortaya koyan tutar kapsamında hasılatın finansal tablolara yansıtılması

- Standardın uygulanması sürecinde sözleşme şart ve koşullarının tamamının dikkate alınması ve sözleşme kapsamındaki durumların tutarlı olarak uygulanması
- Müşteriler ile gerçekleştirilen her bir sözleşmenin ayrı ayrı olarak muhasebeleştirilmesi

Esastır.

TFRS 15 standardı TMS 11 ve TMS 18 standartlarını kapsamakla birlikte aşağıda yer alan sözleşmeler hariç olmak üzere müşteriler ile imza altına alınan diğer tüm sözleşmelere uygulanmaktadır. TFRS 15'in kapsamında yer almayan müşteri sözleşmeleri aşağıdaki gibidir (TFRS-15, 2016, s. md. 5);

- TMS 17 standardı kapsamındaki kira sözleşmeler
- TFRS 4 kapsamındaki sigorta sözleşmeler
- TFRS 9, TFRS 10, TFRS 11, TMS 27, TMS 28 kapsamındaki sözleşmeler ile ilişkili hak ve yükümlülükler
- Parasal olmayan değişimleri içeren sözleşmeler

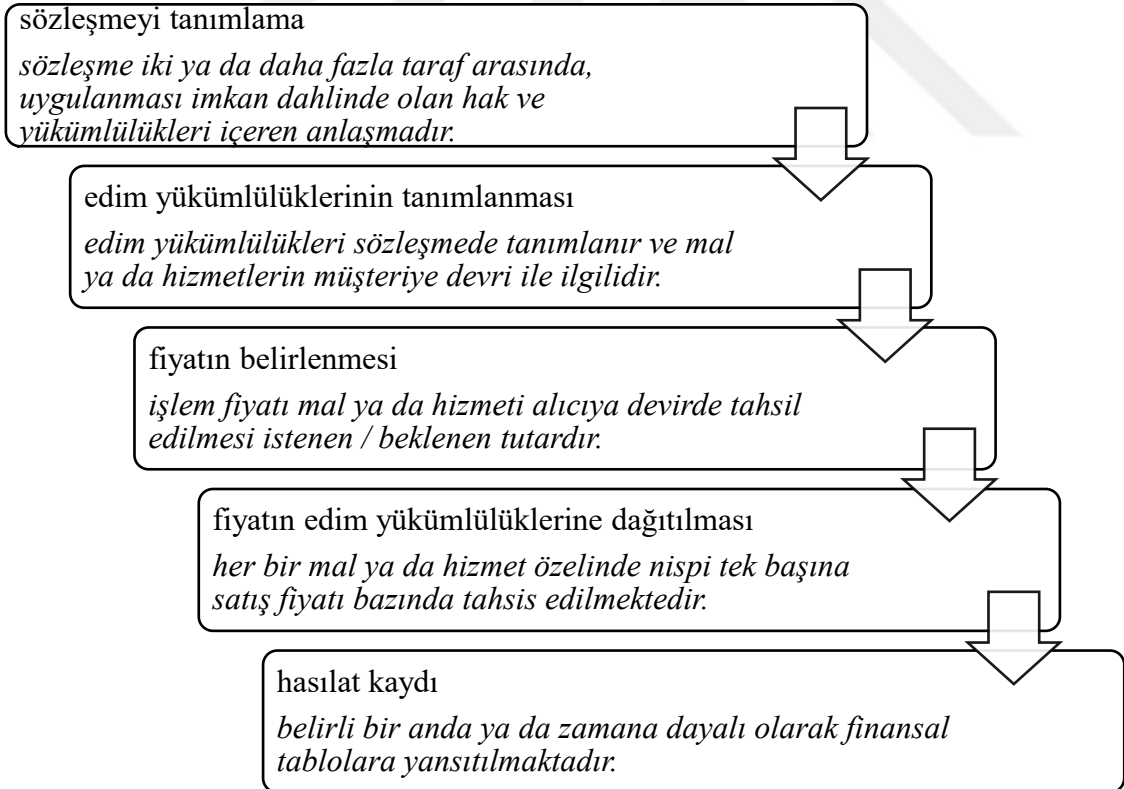
II. BÖLÜM

TFRS 15 STANDARDI VE İNŞAAT SEKTÖRÜ

2.1. TFRS 15 Kapsamında Beş Adım Modeli

TFRS 15 standardı kapsamında sözleşmenin tanımlanmasından hasılat olarak kayda alınması süreci beş adım modeli olarak adlandırılan bir model öngörülmektedir. Temel kabul, hasılatın ancak ve ancak bu beş adımdan geçtikten sonra finansal tablolara alınmasıdır.

Beş adım modeli olarak adlandırılan modelde yer alan adımlar detaylandırılmadan önce özet olarak aşağıda sunulmaktadır.



Şekil 2.1. Beş Adım Modeli (MNP, 2014)

2.1.1. Sözleşmenin belirlenmesi

İşletme ancak ve ancak aşağıda maddeler halinde sunulan şartların karşılanması durumunda (tamamının karşılanması şarttır) müşterisi ile yaptığı bir sözleşmeyi TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilebilmektedir. Bu şartlar aşağıdaki gibidir (TFRS-15, 2016, s. md. 9);

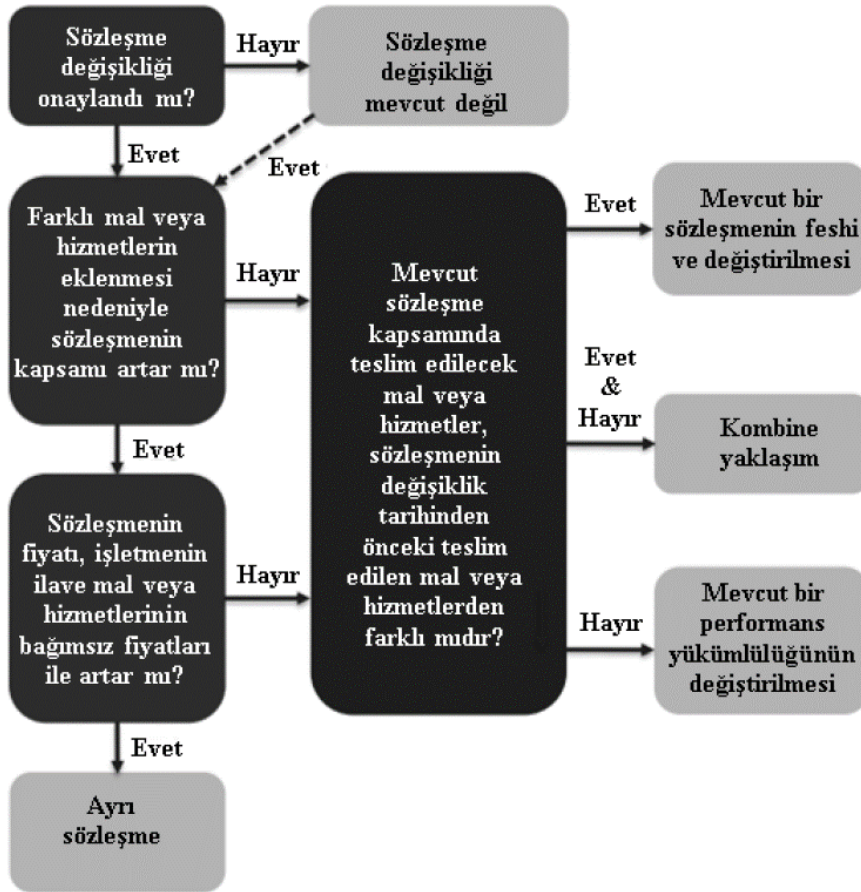
- Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamış olmalıdır ve kendi edimlerini (sözleşme kapsamında) yerine getirme yönünde taahhüt vermiş olmalıdır.
- İşletme devrini gerçekleştireceği mal ya da hizmete ilişkin olarak her bir tarafın haklarını açık ve anlaşılır bir şekilde tanımlayabilmelidir.
- İşletme devrini gerçekleştireceği mal ya da hizmete ilişkin olarak gerçekleştirilecek ödemeye ilişkin koşulları açık ve anlaşılır bir şekilde tanımlayabilmelidir.
- Sözleşme özün önceliği gereği ticari niteliktedir ve bu çerçevede değişiklik beklenmektedir.
- İşletmenin müşterisine sözleşme kapsamında devrini gerçekleştireceği mal ve hizmetlerin karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile tahsil kabiliyeti muhtemel olmalıdır.

Yukarıda yer alan maddeler sadece standart ve bireysel sözleşmelere uygulanabilmektedir ancak, standart, sözleşmelerin ticari bir kavram olduğunu göz önünde tutarak, ticari işlemlerin nitelikleri kapsamında daha iyi temsil kabiliyeti için sözleşmelerin birleştirilmesi kavramını da ele almıştır.

Sözleşmelerin birleştirilmesi TFRS 15 kapsamında madde 17 çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu madde kapsamında iki ayrı sözleşmenin tek bir sözleşme olarak ele alınması ve muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir (TFRS-15, 2016, s. md. 17);

- Sözleşmenin bir ticari amaç için paket halinde müzakeresinin gerçekleştirilmesi
- Sözleşmenin karşılığında tahsil edilecek tutarın, diğer sözleşmelerin edimine ya da fiyatına bağlı olması
- Sözleşme çerçevesinde taahhütü gerçekleştirilen mal ya da hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.

Standart kapsamında sözleşmelerin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi esas olmakla birlikte hangi durumlarda sözleşmelerin birleştirileceğinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu hususta aşağıda yer alan şekil, sözleşmelerin birleştirilmesine yönelik sorulması gereken soruları ve yanıtlar kapsamındaki adımları özetleme noktasında faydalıdır.



Şekil 2.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi (MNP, 2014)

Sözleşmelerin birleştirilmesi, birden çok sözleşmenin tek bir sözleşme olarak ele alınması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir durumdur. Bu durumu bir örnek kapsamında açıklamak faydalı olacaktır.

Örnek (KPMG, 2019): Yazılım şirketi olan A şirketi, müşteri ilişkileri yönetimi süreçlerine ilişkin yazılımlarına ait lisansları devretmek üzere B şirketi ile bir sözleşme imzalamıştır. (X Sözleşmesi) X Sözleşmesinin imza tarihinden sonra A Şirketi, ayrı bir sözleşme imza altına almış ve lisanslı yazılımının B şirketinin sahip olduğu IT ortamında işler olmasını sağlamak için gerekli olan uyarlamaların yapılmasına yönelik yeni bir danışmanlık sözleşmesi imzalamıştır. Uyarlamanın gerçekleştirilmesinin tamamlanması neticesinde, yazılımın kullanılması imkan dahilinde değildir.

Yukarıda yer alan örnekten yola çıkarak sözleşme birleştirilmesi hususunu TFRS 15 standardı hükümlerine göre yorumlamak gerekirse, öncelikle A şirketinin iki ayrı sözleşme imzaladığı görülmektedir. Bu sözleşmelerde lisans ve danışmanlık hizmetlerinin birbirleri ile öz olarak entegre olduğu ancak ayrı sözleşmelerde hüküm altına alındıkları görülmektedir. Yazılım sözleşmesinin önemli ölçüde danışmanlık hizmetlerinin gerçekleştirilmesi neticesinde uygulanabilecek olması da görülür bir değerlendirmedir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde yazılım hizmetlerinin ve danışmanlık hizmetlerinin birbirlerinden tamamen bağımsız işlemler olmadığı aşikardır. Dolayısıyla, A şirketi tarafından imza altına alınmış bu sözleşmelerin TFRS 15 standardı hükümleri kapsamında birleştirilmesi ve tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi mümkündür.

TFRS 15 standardı kapsamında sözleşmeler birleştirilebildiği gibi, sözleşmelerde değişiklik yapılması da beklenen durumlar arasında yer almaktadır. TFRS 15'e göre, sözleşmenin kapsamı, fiyatı ya da her ikisi birlikte sözleşmenin her iki tarafının da antant kalmasına binaen değiştirilebilmektedir ve bu değişiklikler standart kapsamında *sözleşme değişikliği* olarak tanımlanmaktadır. TFRS 15 standardı madde 18-21 sözleşme değişiklikleri ile ilgili usul ve esasları hüküm altına almaktadır.

TFRS 15 kapsamında sözleşmede değişiklik kararının verilmesine ilişkin mekanizma aşağıdaki şekil vasıtası ile özetlenmektedir.



Şekil 2.3. Sözleşme Değişiklikleri (GrantThorton, 2016)

Sözleşme değişikliklerinin farklı bir sözleşme olarak değerlendirilmemesi durumunda, önceki sözleşme kapsamında henüz teslimi gerçekleştirilmeyen mal ve hizmetlere ilişkin kısmın muhasebeleştirilmesi esnasında, teslim edilen ve edilmeyen kısımların karşılaştırılması esastır.

- Birbirlerinden farklı tanımlanması mümkün olan mal ya da hizmet taahhütlerine ek yapılmış ve sözleşme kapsamı genişletilmiştir.
- Ek malların ya da hizmetlerin taahhüt edilmesi nedeni ile sözleşme bedeli bu değişimlere uygun ve paralel olarak arttırılmıştır.

2.1.2. Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi

TFRS 15'in TMS 18 kapsamında ek olarak getirdiği en yeni kavram *edim yükümlülükleri* kavramıdır. TFRS 15'in 22 ve 23'üncü maddeleri kapsamında edim

yükümlülüklerinin tanımlanmasına ilişkin maddeler yer almaktadır. Bu maddeler aşağıdaki gibidir (TFRS-15, 2016, s. md. 22-23);

- *Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler:*
 - *(a) Farklı bir mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler paketini) ya da*
 - *(b) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini*
- *Farklı bir mal veya hizmetler serisi, aşağıdaki şartların birlikte karşılanması durumunda aynı devir şekline tabidir:*
 - *(a) İşletmenin müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği seri içerisindeki her bir farklı mal veya hizmetin, 35'inci paragraftaki zamana yayılan bir edim yükümlülüğü olma kriterlerini sağlaması ve*
 - *(b) 39–40 paragrafları uyarınca, serideki her bir farklı mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine yönelik edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin aynı yöntemle ölçülmesi.*

Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi TFRS 15 kapsamında uygulamaya girmiş bir kavramdır. Bu çerçevede kavramın daha iyi anlaşılması noktasında karar mekanizması ortaya koyan aşağıdaki şekil fayda sağlayacaktır.



Şekil 2.4. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması (KPMG-BusinessSchool, 2019)

Edim yükümlülüklerinin ya da diğer bir ifade ile performans yükümlülüklerinin tanımlanması noktasında göz önünde tutulması gereken önemli bir husus bulunmaktadır; büyük ölçüde benzerlik teşkil eden ve müşteriye devri sırasında benzer yöntem izlenen farklı mal ya da hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmesi gerekebilir.

Edim yükümlülüklerinin tanımlanmasına ilişkin karar mekanizması incelendiğinde (şekil 1.8) farklı olma konusu ortaya çıkmaktadır. Farklı olmak, fiziksel anlamda farklı olmak anlamına gelmemektedir. Farklı olmak, ayrı ayrı kullanılabilmeyi (mallar için) ifade eden bir kavramdır. Örneklendirmek gerekirse, müşteriye satılan aynı model bilgisayarlardan müşteriler ayrı ayrı olarak fayda sağlayacaklardır. Dolayısıyla satılan bilgisayarlar, işlemci, ekran kartı, özellik, renk ve şekil olarak aynı olsa dahi, ayrı birer mal olarak değerlendirileceklerdir. Ancak, eğer satılan bilgisayarlar, ayrı ayrı kullanılmayacak, bir iletişim ağı kurma noktasında ortak bir kullanıma girecekler ise, o zaman sözleşmeye konu bu mallar (bilgisayarlar) tek bir mal olarak değerlendirileceklerdir.

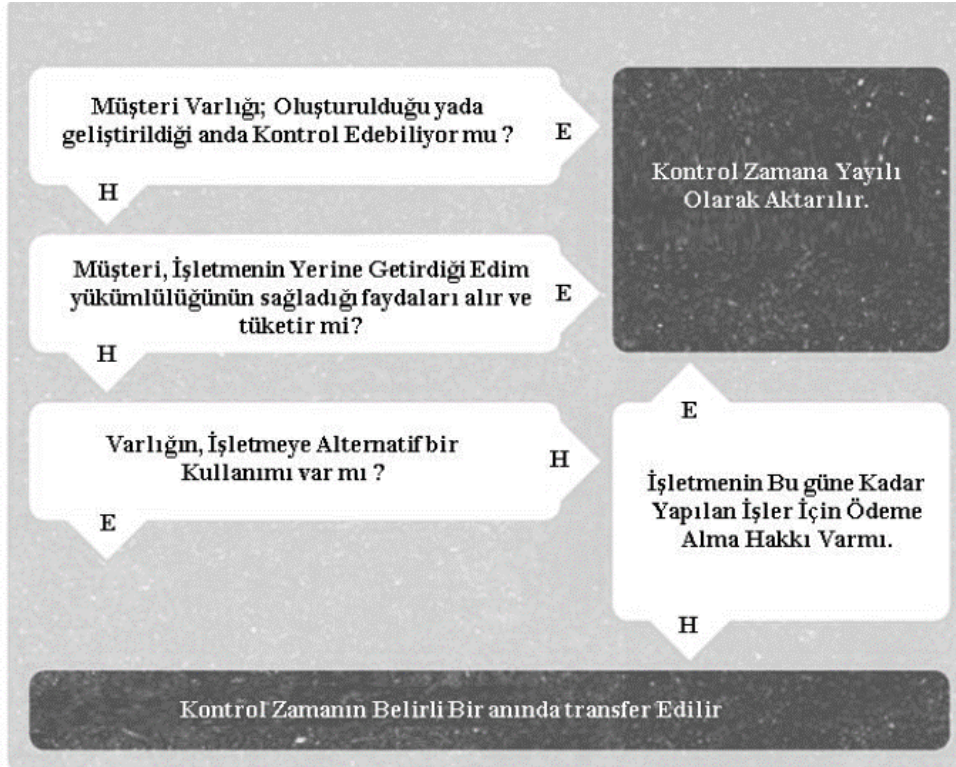
Müşteri sözleşmelerinin birçoğunda, büyük oranda birbirlerine benzeyen farklı bir takım malların ya da hizmetlerin konu olması olası bir durumdur. Bu noktada, sözleşmelerde farklı mal ya da hizmet serisi kavramı ortaya çıkmaktadır. Bir sözleşmenin başlangıç (kuruluş) aşamasında, mal ya da hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü mü olup

olmadığına ilişkin değerlendirme yapılmalıdır. Bu belirlemeye ilişkin olarak seri halinde mal ya da hizmetlere ilişkin aşağıdaki değerlendirmenin yapılması esastır.



Şekil 2.5. Mal ve Hizmet Serilerinde Edim Yükümlülüğü Belirleme (GrantThorton, 2016)

Edim yükümlülükleri ile ilgili olarak, bu yükümlülüklerin yerine getirilme zamanı, standart kapsamında hüküm altına alınmıştır. Standarda göre, sözleşme başlangıç zamanında, taahhüt edilen bir malın ya da hizmetin kontrol zamanının ne zaman devredileceğinin belirlenmesi şarttır. Zamana yayılı olarak edim yükümlülüklerinin yerine getirilemediği durumlarda, edim yükümlülüğünün zamanın belirlenmiş anında karşılanması şart olarak hüküm altına alınmıştır (TFRS-15, 2016, s. md. 32).

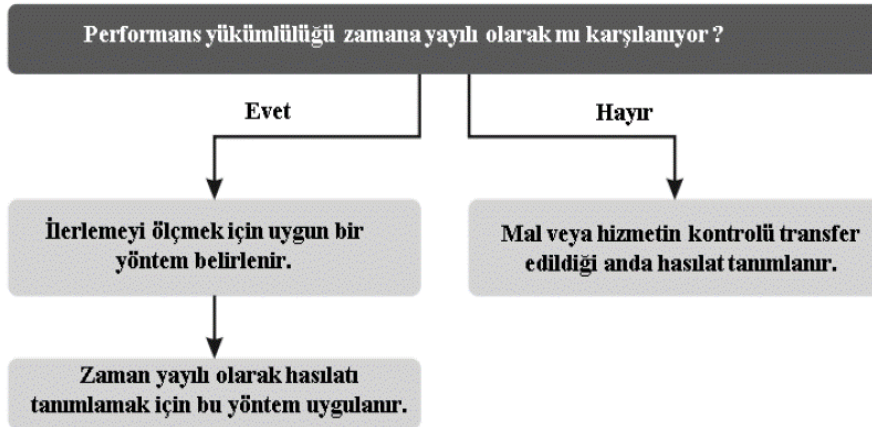


Şekil 2.6. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesine İlişkin Zaman Çizelgesi
(GrantThorton, 2016)

Edim yükümlülükleri yukarıda yer alan şekil kapsamındaki adımlar çerçevesinde yerine getirilip, zamanı belirlendiği takdirde ve aşağıda yer alan unsurlardan biri karşılandığı durumlarda hasılatın zaman yayılı olarak finansal tablolara aktarılması gerekmektedir. Söz konusu unsurlar ile ilgili olarak sözleşme şartlarının ve sözleşmeye ilişkin mevzuat hükümlerinin de göz önünde tutulması gerekmektedir. Konu unsurları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür;

- Müşteri tarafından edimin faydası eş zamanlı olarak alınmaktadır ve tüketilmektedir.
- Arz edilen edim yükümlülüklerinin neticesinde bir varlık ortaya çıkmaktadır.
- Üretimi gerçekleştiren varlık, müşteri tarafından alternatif bir alanda kullanılamamaktadır.
- Müşteri sözleşme kapsamında tamamlanmış olan edim yükümlülüklerine ilişkin, sözleşme hükümleri kapsamında ödeme yapmakla mükelleftir.

Konu unsurlardan birinin gerçekleşmesi durumunda hasılatın finansal tablolara alınması gerçekleşmektedir. Bir diğer ifade ile hasılatın tanımlanmasına ilişkin zaman bu unsurlar ve edim yükümlülüklerinin zamanına ilişkin belirleme ile ilgilidir ve aşağıda yer alan şekil kapsamında, hasılatın tanımlanma zamanı, TFRS 15 standardı hükümleri kapsamında özetlenmektedir.



Şekil 2.7. Hasılatın Tanımlanma Zamanı (GrantThorton, 2016)

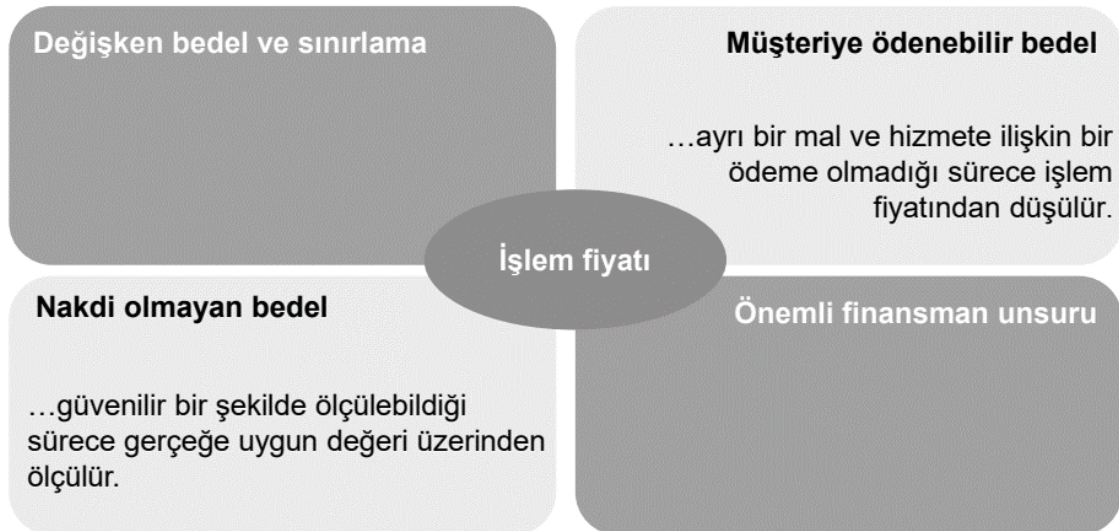
2.1.3. İşlem bedelinin belirlenmesi

TFRS 15 kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinin üçüncü adımı işlem bedelinin belirlenmesi adımıdır. Bu adım kapsamında, sözleşmeye konu işlemin fiyatı edim yükümlülükleri kapsamında belirlenerek her bir edim yükümlülüğüne ayrı ayrı tahsis edilmektedir.

İşlem bedelinin belirlenmesi noktasında müşteri sözleşmelerinin hükümleri, ticari kabuller göz önünde tutulmalıdır. TFRS 15 standardının 48inci maddesi kapsamında işlem bedelinin tespiti esnasında dikkate alınması gereken hususlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- Değişken tutar
- Değişken tutar tahminlerinin sınırlandırılması
- Sözleşme kapsamında bir finansman bileşeni unsuru
- Nakit harici tutar
- Ödenmesi beklenen tutar

İşlem bedeli belirlenirken bu unsurlar aşağıdaki gibi çalışmaktadır.



Şekil 2.8. İşlem Bedelinin (Fiyatının) Belirlenmesi (KPMG, 2019)

Değişken bedel en temel anlamda, para iadeleri, gerçekleştirilen indirimler, geri ödemeler, fiyat avantajları, teşvikler ya da performans primleri gibi farklı nedenler kapsamında ortaya çıkan ve taahhüt edilmiş bedelin gelecekte belirli bir tarihte değişime uğramasına sebebiyet veren bir kavramdır (TFRS-15, 2016, s. md. 51). Değişken bedelin; beklenen değer ya da en muhtemel bedelden en uygun olanı kullanılarak tahmin edilmesi esastır.

Değişken bedelin tahmin edilmesine yönelik olarak aşağıdaki örnekten yola çıkarak değerlendirme yapılması faydalı olacaktır.

Örnek (KPMG, 2019): Bir jet yapılması için müşteri sözleşmesi imzalanmıştır. İşlem fiyatı (bedeli) aşağıdaki tutarları içermektedir.

Sabit tutar	: 100
Tamamlanma primi	: 100 (belirlenen teslim tarihinden iki ay önce tamamlanması durumunda)
Performans primi	: 100 (hizmet süresinin ilk yılında uçuş sayısına bağlı olarak 0 – 100)

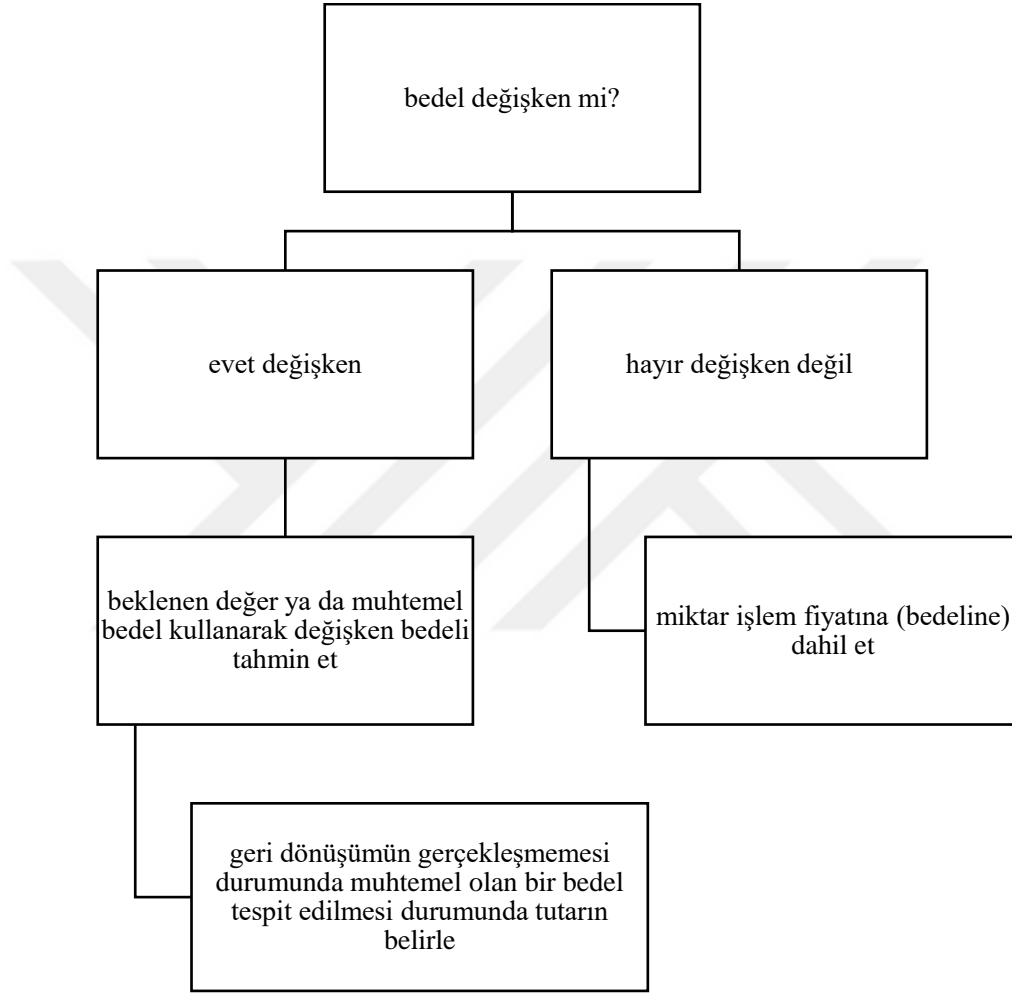
Yukarıdaki veriler ışığında, işletmenin müşteri sözleşmesindeki bedeli tahmininde aşağıdaki değerlendirmeleri yapması beklenmektedir.

Sabit tutar	: değişken değildir
Tamamlanma primi	: en muhtemel tutar olarak değerlendirilmelidir.
Performans primi	: beklenen değer olarak değerlendirilmelidir.

Bu değerlendirmeler ışığında konu sözleşmeye ilişkin işlem bedeline değişken bedel dahil edilmeli midir sorusuna yönelik yanıt “*neredeyse sıfır*” olarak değerlendirilmektedir. Çünkü benzer türde sözleşmelerle ilgili yeterli deneyim

bulunmamaktadır ve jet üretimine ilişkin kullanım işletmenin kontrolü dışındadır ve muhtemel tutarlara ilişkin geniş bir aralık düzeyi bulunmaktadır.

Neticeten, değişken bedele ilişkin aşağıdaki karar mekanizmasının uygulanması işletmelerin değişken bedel değerlendirmelerine yönelik fayda sağlayacaktır.



Şekil 2.9. Değişken Bedel Tespit Karar Mekanizması (KPMG, 2017)

İşlem bedelinin belirlenmesi noktasında önemli olan bir diğer husus, sözleşme kapsamında önemli olarak arz edilecek bir finansman bileşeninin varlığının olup olmamasıdır. Sözleşme bedeli kapsamında gelecekte yapılacak bir ödeme söz konusu olduğu takdirde, işlem bedeli belirlenirken, taahhüt edilen gelecek dönem ödemenin paranın zaman değeri kapsamında etkisinin hesaplanması ve düzeltme yapılması gerekmektedir. TFRS 15 kapsamında bu husus altmış birinci madde kapsamında aşağıdaki gibi değerlendirilmektedir;

“ taahhüt edilen mal ya da hizmetler devredildiğinde müşteri konu mal ve hizmetlere yönelik nakden ödeme yapmış olması durumunda ödeyeceği tutarı yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolarına yansıtmalıdır.”

Sözleşme bedeline ilişkin gelecek dönemde bir ödeme olması, sözleşmenin önemli bir finansman bileşeni içerdiğinin değerlendirilmesi önemlidir. Finansman bileşeni içerip içermediğinin tespiti noktasında, aşağıdaki durum ve şartların göz önünde tutularak değerlendirme yapılması gerekmektedir;

- Taahhüde ilişkin bedel ve taahhüde ilişkin mal ya da hizmetin nakdi satış tutarları arasındaki fark,
- Taahhüde ilişkin mal ya da hizmetin devredildiği zaman ve müşterisinin bu teslim için ödeme yaptığı zaman arasındaki zamanın uzunluğu ve faiz etkisi

Yukarıda bahsi geçen iki kabul ortaya çıksa dahi, bazı durumların varlığı halinde, bu iki kabul var olsa dahi, sözleşmelerde önemli bir finansman bileşenin olmadığı kabul edilmektedir, bu durumlar aşağıdaki gibidir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 134);

- Mal ya da işlem bedelleri işletme tarafından tahsil edilmiş ve fakat kullanım zamanı müşterinin kararına bağlı ise,
- Müşterinin ödeyeceği bedelin büyük bir kısmı değişken ise ve bedelin ödenmesi satıcı ya da alıcının kontrolünde olmayan bir durumun gerçekleşmesi şartına bağlı ise,
- Vade farkının finansman faydası sağlamak amacıyla hariç olarak doğması durumunda.

Finansman bileşeninin varlığının değerlendirilmesi noktasında vade farkı kavramı da önemli bir husustur. Şöyle ki standart kapsamında, vade farkının tam anlamı ile ayrıştırılmasına yönelik kolaylaştırıcı uygulamalar yer almaktadır. Standart kapsamında, mal ya da hizmetlerin bedelinin ödendiği tarih ile teslim tarihi arasında bir yıldan az bir süre olması durumunda, vade farkına ilişkin etkinin hasılatan ayrıştırılması gerekmemektedir (TFRS-15, 2016, s. md. 63). Ayrıştırılma yapılmadığına dair, finansal tablolarda dipnot yer alması standart tarafından koyulan bir diğer gerekliliktir.

İşlem bedeli ile ilgili olarak, ele alınması gereken bir diğer kavram nakdi olmayan bedel kavramıdır. Müşteriler, sözleşme kapsamında taahhüt edilen sözleşme bedelini illa ki nakit olarak ödemek durumunda değildir. Bedel nakit dışında bir unsur ile de ödenebilir. Burada önemli olan husus, bedelin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesidir. Nakit dışı bedelin yani gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değeri bedelin özelliğine göre farklılaşmaktadır.

TFRS 15 kapsamında, işlem bedelinin belirlenmesi sürecinde müşteriye ödenebilir bedel kavramı da önem arz eden kavramlardan biridir. Müşteriye ödenebilir bedel en temel olarak, müşteriye ödenen ya da ödemeyi taahhüt ettiği nakit ya da nakit olmayan bedelleri içeren bir kavramdır.

Müşteriye ödenebilir bedelin TFRS 15 kapsamında aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmesi esastır (TFRS-15, 2016, s. md. 70-71);

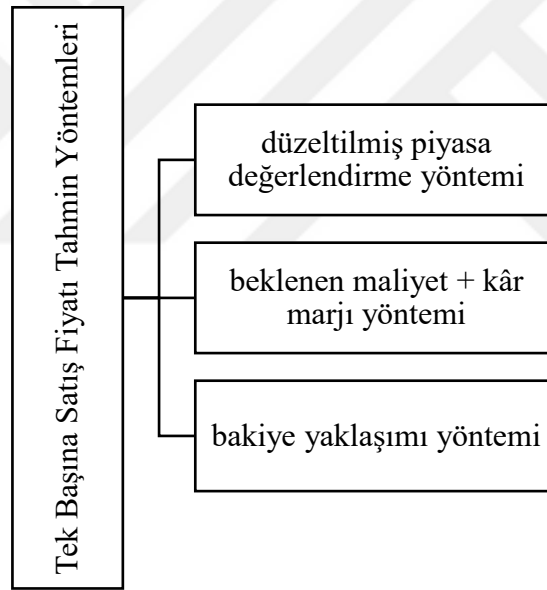
- Müşteriye ödenebilir bedel, müşteri tarafından işletmeye devredilen farklı ürün ya da hizmetler karşılığında değil ise, müşteriye ödenebilir bedelin; işlem bedelinde azalma olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir
- Müşteriye ödenebilir bedel, müşteriden alınan farklı ürün ya da hizmetler karşılığında gerçekleştirilen bir ödeme ise, tedarikçi alımı ile aynı şekilde muhasebeleştirilmelidir
- Müşteriye ödenebilir bedel, müşterinin aldığı farklı mal ya da hizmetlerin gerçeğe uygun bedellerinden yüksek ise, aşan kısmın işlem bedelinden azalma olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

2.1.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

Yerine getirilen her edim yükümlülüğüne karşılık gelen işlem bedellerinin hasılat olarak finansal tablolara yansıtılması gerektiği TFRS15 kapsamında hüküm altına alınmıştır (TFRS-15, 2016, s. md. 73). Sözleşme kapsamında bir tane edim yükümlülüğü olduğu durumda, işlem bedelinin dağıtılması söz konusu olmamaktadır. Ancak, sözleşme birden çok edim yükümlülüğü içeriyorsa, TFRS 15 standardı kapsamında yer alan hükümler kapsamında işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekmektedir.

İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılmasında esas alınan yöntemlerden bir tanesi “tek başına satış fiyatlarının esas alınarak dağıtımına tabi tutulması” yöntemidir. Tek başına satış fiyatı, taahhüt edilen ürün ya da hizmetin müşteriye ayrı olarak satılması durumu olduğu takdirde uygulanmaktadır. Bu durumda, tek başına satış fiyatı olarak adlandırılan tutar, ürün ya da hizmetin sözleşme kapsamında belirlenen satış fiyatı olabilmektedir. Ancak, tek başına satış fiyatı, sözleşme kapsamında direkt olarak ortaya konulamıyorsa, işletmenin bu fiyatı tahmin etmesi gerekmektedir. Tahmin esnasında tüm bilgilerin göz önünde tutulması, gözlemlenebilir giderlerden azami düzeyde faydalanması ve tutarlı olması gerekmektedir (TFRS-15, 2016, s. md. 78).

Tek başına satış fiyatı tahmin etmeye yönelik olarak işletmeler tarafından kullanılacak üç temel yöntem bulunmaktadır.



Şekil 2.10. Tek Başına Satış Fiyatı Tahmin Yöntemleri (TFRS-15, 2016, s. md. 79)

Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yöntemi işletmenin ürün ya da hizmetlerin satışını gerçekleştirdiği piyasanın değerlendirilmesi ve müşterilerin satışa ilişkin ödemeye istekli olması muhtemel fiyatın tahmin edilmesi yöntemidir.

Beklenen maliyet + kâr marjı yöntemi edim yükümlülüğüne ilişkin toplam maliyetinin tahmin edilmesi ve bu tahmin ile uyumlu ürün ya da hizmetlere uygun kâr marjının belirlenmesi ile ilgilidir.

Bakiye yaklaşımı yöntemi ise, toplam işlem bedeli tutarından, sözleşme kapsamında taahhüdü gerçekleştiren ürün ya da hizmetlerin gözlemlenebilen tek başına satış fiyatlarına ilişkin toplamının farkının alınması ile bulunan referans alınması kapsamında belirlenmesidir.

Yukarıda bahsi geçen yöntemlerden herhangi birinin seçilmesi noktasında, işletmenin var olan satış politika ve prosedürlerini, fiyatlama yapılırken alınan kararların göz önünde tutulması gerekmektedir.

İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması noktasında dikkat edilmesi gereken bir diğer husus indirimlere ilişkin dağıtımdır. Sözleşme kapsamında taahhüdü gerçekleştirilen ürün ya da hizmetlerin satış fiyatlarına ait toplam, sözleşmedeki değerden yüksek ise, bu durum müşteriye bir indirim yapıldığının göstergesi olarak kabul edilmektedir (Yesiralioglu, 2019). İndirim bedeli, indirimin gerçekleştirildiği ürün ya da hizmetlere aşağıdaki koşulların tamamının gerçekleşmesi durumunda dağıtılabilmektedir (TFRS-15, 2016, s. md. 82);

- Sözleşmede yer alan her bir farklı ürün ya da hizmetin düzenli olarak tek başına satılması gerekmektedir.
- Paket halinde satışı gerçekleştirilen ürün ya da hizmetlerin indirimli olarak tek başına satılması gerekmektedir.

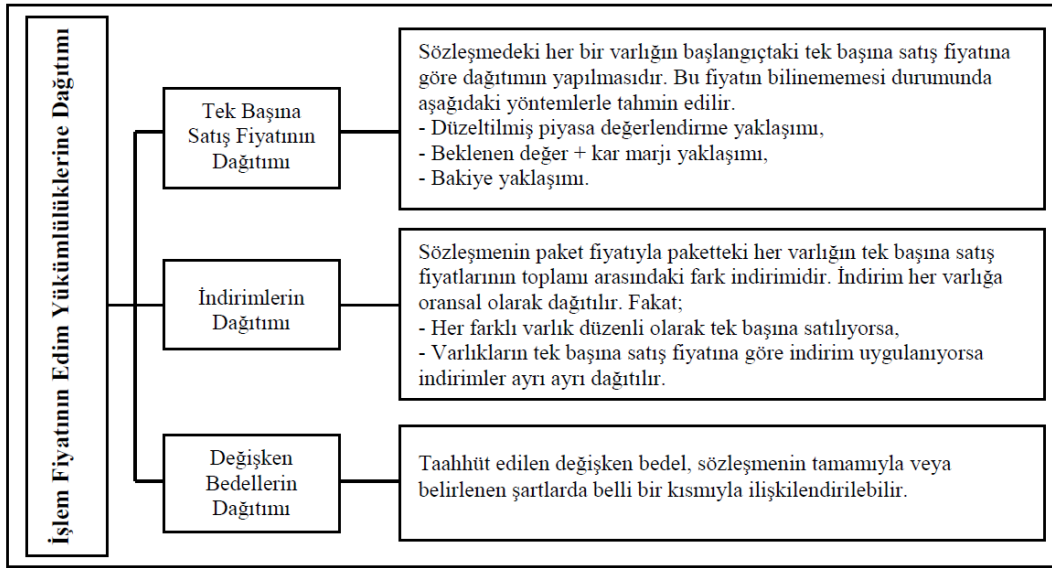
Sözleşme kapsamında var olan değişken bedellerin de edim yükümlülüklerine dağıtımına ilişkin hükümler standart kapsamında yer almaktadır. Değişken bedeller, sözleşmenin tamamı ile ilişkili olabilmektedir. Bunun yanı sıra, değişken bedeller, sözleşmede var olan edim yükümlülüklerinden biri ya da birkaçı ile de ilişkili olabilmektedir. Bu çerçevede değişken bedelin durumuna göre dağıtımına ilişkin gerekli olan unsurlar aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır (TFRS-15, 2016, s. md. 84-85);

- Değişken bedelin ödeme şartlarının, edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine ya da farklı ürün ya da hizmeti devir çabasına bağlanması,
- Değişken bedelin tamamının ilgili edim yükümlülüğüne, edim yükümlülüğünün ödeme şartlarına bağlı olarak dağıtım amacı ile tutarlı olmasına

Bağılıdır. Bu iki şartın tam anlamı ile karşılanmadığı durumlarda, değişken bedelin dağıtılmasına ilişkin olarak işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtımına dair esaslar uygulanmalıdır.

Sözleşme kapsamında yer alan işlem bedellerinde değişikliklerin olması muhtemel durumlar olarak değerlendirilmektedir. İşlem bedellerinde ortaya çıkan değişimlerin de esasen, sözleşme başlangıcında kabul edilen dağıtım esasları ile aynı şekilde edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekmektedir.

İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılmasına ilişkin olarak TFRS 15 standardı kapsamındaki yükümlülük ve gereklilikleri aşağıdaki şekil yardımı ile özetlemek mümkündür.



Şekil 2.11. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı (Demirkol, 2018)

2.2. Sözleşme Maliyetleri

TFRS 15 kapsamında sözleşme maliyetleri iki temel başlık altında ele alınmaktadır. Bu başlıklar; sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetler ve sözleşmeyi yerine getirme maliyetidir.

Sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetler, sözleşmenin yapılıp yapılmamasından ari olarak, ortaya çıktıkları dönem itibariyle gider kaydedilmelidir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 141). Söz konusu maliyetlerin geri kazanılmasına ilişkin bir beklenti varsa, bu durumda konu maliyetlerin varlık kategorisinde finansal tablolara alınması önemlidir. Standart kapsamında kolaylaştırıcı bir uygulama da yer almaktadır. Bu uygulama kapsamında, aktifleştirilmesi gereken ek maliyetin itfa süresinin bir yıl ya da daha az bir süreye yayılması durumunda direkt olarak giderleştirilmesine imkan tanınmaktadır (TFRS-15, 2016, s. md. 91;94).

Sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri olarak adlandırılan maliyetler, sözleşme kapsamında yer alan yükümlülüklerin gerçekleştirilmesine ilişkin maliyetlerdir ve genellikle başka standartların kapsamında (örneğin: TMS2 Stoklar, TMS 15 Maddi Duran Varlıklar) yer almaktadır. Bu maliyetlerin ilgili oldukları standardın hükümleri kapsamında muhasebeleştirilmesi esastır.

2.3. TFRS 15'in Sektörel Etkisi

TFRS 15 standardında hasılat tanımlanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların bazı sektörler için etkisi asgari düzeyde gerçekleşmişken, bazı sektörlerde yeni kuralların ve gerekliliklerin etkileri daha majör olmuştur. Genel olarak değerlendirildiğinde, tüm sektörler açısından, en temel zorluğun TMS 18 standardından geçiştir, TFRS 15 standardının muhasebe kararlarına ilişkin daha az bir serbest alan tanınmasıdır. TFRS 15 kapsamında yer alan beş adım modelinin beraberinde getirdiği yenilikler, ek hesaplamaların ve düzeltmelerin yapılmasını da gerekli kılmıştır.

TFRS 15 standardının sektörel etkisi kapsamında inşaat sektöründen hariç (bu sektöre ilişkin etkiler, çalışmanın uygulama kısmında detaylı bir şekilde incelendiği için bu bölümde ele alınmamıştır) olarak öncelikle tüketici ürünleri sektörüne ilişkin etkiler ele alınmıştır.

Tüketici ürünleri sektöründe, promosyon avantajlarının sıklıkla kullanılan bir rekabet silahı olmasından kaynaklı olarak, promosyonlara ilişkin muhasebeleştirme, ürün

ve hizmet arzı sözleşme kapsamında ise TFRS 15 standardından önemli ölçüde etkilenmektedir.

Tüketici ürünlerini üreten işletmeler belirli promosyon avantajları kapsamında ödeme gerçekleştirmektedir. Bu ödemeler TFRS 15 standardı kapsamında gelir azaltıcı bir etki olarak değerlendirilmektedir. Diğer bir ifade ile promosyonlar, işlem fiyatlarındaki düzeltme olarak değerlendirilmektedir.

Tüketici ürünleri sektöründe var olan sözleşmelerin, hacimsel anlamda iadeleri, kredi ya da teşvik gibi önemli unsurlardan etkilendikleri bilinmektedir. Bu unsurlara ilişkin olarak yeni standart kapsamında dikkate alınması gereken en önemli husus, gelire ilişkin belirlilik halinin ortaya konulmasıdır. Eğer ki gelire ilişkin bir belirsizlik söz konusu ise, işlem fiyatına dahil edilmesi gereken bu unsurlara yönelik olarak, dikkate alınması gereken husus, değerlendirme miktarlarının önemli ölçüde tahmin edilmesine yönelik çalışmaların yürütülmesidir.

TFRS 15 standardı kapsamında muhasebeleştirmeye ilişkin süreçlerinde farklılık olacak bir diğer sektör telekomünikasyon sektörü olmuştur. Bu sektörde farklı birçok hizmetin sunumunu içeren sözleşmeler kapsamında gelir elde edilmektedir. Bu hizmetlere ait sunumlar oldukça geniş bir ağa sahiptir ve standart kapsamında ortaya çıkan etkiler aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Aktivasyon süreçleri kapsamında alınan ücretlerin ve satın almaya ilişkin maliyetlerin belirli sözleşme yerine getirme maliyetleri üzerinde değişiklikler oluşacaktır.
- Edim yükümlülüklerine yüklenecek ek uygulamalara ait maliyetlerin değerlendirilmesi konusu sektör gündemine gelmiştir.
- İletişim sözleşmelerinde gerçekleştirilen değişikliklerin gelecek dönemlere olan etkilerinin doğru analiz edilmesi ve yeni anlaşma olarak değerlendirilmesine ilişkin yükümlülükler sektörün hasılat kalemlerinin muhasebeleştirilmesi üzerinde etkilidir.

TFRS 15 standardı hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde farklı etkenleri göz önünde tutan bir standart olduğu için, tüm sektörler üzerinde önemli düzeyde etkiye sahip

bir standarttır. Standardın sektörel etkilerinin değerlendirilmesi noktasında, Telekomünikasyon sektörü özelinde bir örnek uygulama ile standardın sektörel etkisinin değerlendirilmesi faydalı olacaktır.

TFRS 15 uygulaması özellikle farklı nitelikte oldukları değerlendirilen ekipmanların ya da bağlantıya ilişkin ücretlerin, var olan sözleşme bedellerinin daha az bir kısmı kapsamında hasılat olarak dağıtılması ve farklı özelliklere haiz ölçümü yapılamayan bağlantı ücretlerinin hasılat olarak dağıtılamaması nedeniyle hasılat ve gelir tahakkukları rakamları üzerinde değişikliğe neden olmaktadır.

Tablo 2.1. TFRS 15'ten Etkilenen Finansal Tablo Kalemleri

Etki Alan Finansal Tablolar	Etki Alan Finansal Tablo Kalemi	TFRS Etkisi Öncesi Bakiye	TFRS 15 Etkisi Sonrası Bakiye
Konsolide Finansal Durum Tablosu	Ticari ve Diğer Alacaklar	5.400.000	5.380.000
Konsolide Finansal Durum Tablosu	Ertelenmiş Gelirler	818.000	1.110.000
Konsolide Kâr – Zarar Tablosu	Hasılat	20.460.000	20.430.000
Konsolide Finansal Durum Tablosu	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8.710.000	9.730.000
Konsolide Finansal Durum Tablosu	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	-2.590.000	-2.490.000
Konsolide Nakit Akış Tablosu	Amortisman ve İtfa Payları	3.230.000	3.710.000
Konsolide Nakit Akış Tablosu	Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımlarından Kaynaklı Nakit Çıktıları	3.404.000	4.065.000
Konsolide Finansal Durum Tablosu	Ertelenmiş Gelir	818.000	1.108.000
Konsolide Kâr – Zarar Tablosu	Finansman Gelir-Gider (Net)	-6.430.000	-6.450.000

Kaynak: Türk Telekom A.Ş. 2018 Yılı Faaliyet Raporu

TFRS 15 standardının uygulamaya alınması ile telekomünikasyon ve inşaat sektörü haricinde birçok sektör de finansal kalemleri özelinde standardın uygulamasından etkilenmiştir. Aşağıda yer alan tablo kapsamında, BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren

firmaların bazı finansal tablo kalemlerinde TFRS 15'in etkisi kapsamında oluşan değişimin sektörel bazda dağılımı görülmektedir.

Tablo 2.2. Finansal Tablo Kalemlerinde Ortaya Çıkan Değişimin Oransal Etkisinin Sektör Bazında Dağılımı

	Elektrik, Gaz ve Su Sektörü	İmalat Sanayii	Finansal Kuruluşlar	Teknoloji Kuruluşları	Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama Sektörleri
Ticari Alacaklar	-	2,40%	-1,60%	-5,10%	
Devam Eden Sözleşmelere İlişkin Varlıklar	-	-	-	9,39%	-0,12%
Stoklar	-	-2,44%	1,38%	-	-
Peşin Ödenmiş Giderler	-	-	-	-	-22,17%
Öz kaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımlar	-	-	-0,07%	-	-
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-	11,77%
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	-	4,328%	0,53%	2,39%	1,36%
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	-	43,84%	5,95%	-	27,24%
Hasılat	-0,18 %	0,09%	-0,07%	1,18%	-0,06%
Satışların Maliyeti	-%0,26	0,28%	-0,81%	1,35%	0,47%
Brüt Kâr	-	0,82%	-0,40%	-0,05%	-1,79%
Net Kâr / Zarar	-	-0,54%	-0,45%	64,77%	4,41%

III. BÖLÜM

TFRS 15 STANDARDININ İNŞAAT SEKTÖRÜ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Çalışmanın Önemi

Yürütülen bu araştırma kapsamında belirlenen temel amaç, TFRS 15 standardının inşaat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablolarından yola çıkarak, sektör geneline olan etkisinin değerlendirilmesi şeklinde belirlenmiştir.

Resmi Gazetede yayımlandıktan sonra 2018 yılının Ocak ayından itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe giren TFRS 15 standardının sektör üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi noktasında inşaat taahhüt işleri ile uğraşan şirketlerin finansal tablolarının, Türkiye’de geçerli olan Vergi Usul Kanunu mevzuat hükümleri kapsamında çıkartılan finansal tablolar ile ilişkisinin değerlendirilmesi, standardın etkilerini çok net bir şekilde ortaya koymaktadır.

Vergi Usul Kanunu hükümleri ve TFRS 15 standardı hükümleri arasında temel kabul farkları vardır ve bu kabul farkları, özellikle yıllara sari inşaat onarım işleri ile iştigal eden şirketlerin finansal tablolarını direkt olarak kâr / zarar yönünden etkilemektedir. TFRS 15 standardının etkilerinin inşaat sektöründeki etkilerinin mevzuat hükümleri ile karşılaştırılarak verilmesi ve muhasebe kayıtlarındaki farklılıkların ortaya konulması, bu çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

3.2. Çalışma Kapsamı

Çalışmanın kapsamı, Türkiye’de faaliyet gösteren inşaat şirketleridir. Türkiye inşaat sektöründe faaliyet gösteren irili ve ufaklı birçok inşaat firması vardır. Bu firmaların tamamının finansal tablolarına ulaşmak ve değerlendirme yapmak zaman ve olasılık olarak imkan dahilinde olmadığı için, A Anonim Şirketi’nin¹ Vergi Usul Kanunu esasına göre olan

¹ Şirket tarafından, şirket bilgilerinin gizlilik esası nedeni ile açık bir şekilde kullanılmasına izin verilmemiş olup, şirketin ismi çalışma boyunca A Anonim Şirketi olarak kullanılmıştır. Muhasebe kayıtlarına esas rakamlar, bin TL olarak yuvarlanarak, hesaplamalarda ve takipte kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

muhasebe kayıtları ile TFRS 15 Hasılat Standardı kapsamında düzeltmesi gereken işlemlerine ait muhasebe kayıtları, bu kayıtların finansal tablolar üzerindeki etkileri karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve standardın inşaat sektörü üzerindeki şirketlere olan etkileri incelenmiştir.

3.3. TFRS 15 Standardının Uygulanmasının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi

A Anonim Şirketi, Vergi Usul Kanunu esaslarına göre, inşaat taahhüt işlerinde elde ettiği hasılatları muhasebeleştirmekte ve finansal tablolarına yansıtmaktadır. Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında hasılatın belirlenmesinde tamamlanma yöntemi dikkate alınmaktadır. Bu yöntem kapsamında, yıllara sari inşaat işine ilişkin olarak ortaya çıkan kâr ya da zarar, işin geçici kabulü yapıldığında finansal tablolara aktarılmaktadır. İşin devam ettiği süre boyunca giderler (maliyetler) ve istihkaklar (hakkedişler) bilanço hesaplarında; (170 hesap ve 350 hesap) takip edilmektedir.

TFRS 15 standardı kapsamında ise, hasılatın beş aşamalı model kapsamında finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Modelin son aşaması edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine binaen bu yükümlülükler isabet eden hasılatın finansal tablolara alınmasından ibarettir. Bu nedenle, TFRS 15 standardı kapsamında inşaat işlerine ilişkin hasılatın belirlenmesinde tamamlanma yöntemi değil, girdi yöntemi kullanılmaktadır. Girdi yöntemi en temel anlamda, sözleşme kapsamında var olan edim yükümlülüklerinin ne kadarının tamamlandığı ve edim yükümlülüklerine ilişkin maliyetlerin beklenen toplam girdilere oranlanması ile oraya konulmaktadır.

A Anonim Şirketi'nin 2019 yılında sözleşmesini imzaladığı ve geçici kabulünün 2021 yılsonunda tamamlanması beklenen bir baraj inşaat işi vardır. Bu işe ilişkin maliyetleri ve istihkakları A Anonim Şirketi, baraj inşaat işinin geçici kabulü yapılana kadar bilanço hesaplarında tutmaktadır. İşlemlere ilişkin örnekleri aşağıdaki gibi değerlendirmek mümkündür.

1. A Anonim Şirketi, 2020 yılında baraj inşaat işi için demir alımı yapmıştır. Alınan demire ilişkin banka vasıtası ile ödenen tutar 100.000.- TL olarak oluşmuştur. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir

2020			
740-Hizmet Üretim Maliyetleri		100.000	
740.01. Demir			
	102-Bankalar		100.000

Yukarıda yer alan muhasebe kaydında görüldüğü gibi, devam eden inşaat işine ilişkin inşaat maliyetleri 740-Hizmet Üretim Maliyetleri hesabı altında muhasebeleşmektedir. A Anonim Şirketi 2020 yılı içerisinde baraj inşaatına ilişkin satın aldığı ve katlandığı maliyetlerin tamamını bu hesabın altında muhasebeleşirmiştir.

Dönem sonu geldiğinde, 740- Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında baraj inşaat işi için toplam 1.000.000.-TL yıllık maliyet biriktiği görülmüştür. Bu maliyetlerin, gelir tablosuna yansımaması, Vergi Usul Kanunu mevzuat hükümleri kapsamında bilanço hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik kapsamında, A Anonim Şirketi, baraj inşaat işi için birikmiş olan 2020 yılı katlanılan maliyetlerine yansıtma işlemi uygulamıştır.

2020			
741-Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		1.000.000	
	740-Hizmet Üretim Maliyetleri		1.000.000

2020			
170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		1.000.000	
170.01 – Baraj İnşaatı			
741-Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı			1.000.000

Yukarıda yer alan kayıta görüldüğü gibi, baraj inşaatı için katlanılan maliyetlerin tamamı, bilanço hesabı olan 170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına yansıtılmıştır. Bu noktada altını çizmek gereken husus şudur, birincisi bu yansıtma sadece 2020 yılına ilişkin tutarları içermektedir. Ancak daha önce altı çizildiği üzere, şirketin baraj inşaatına başladığı yıl 2019 yılıdır.

2019 yılına ilişkin maliyetler de tıpkı 2020 yılındaki maliyetler gibi, 2019 yılsonunda, yansıtma hesapları aracılığı ile 170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabının borcuna, 170.01-Baraj İnşaatı altı hesabına tahakkuk etmiştir. Diğer bir ifade ile baraj inşaatı süresince katlanılan maliyetler, geçici kabule kadar, 170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabının borcuna kaydedilmektedir.

Yıllara sari inşaat onarım işlerine ilişkin istihkaklara ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu ve tek düzen hesap planı kapsamında kullanılması gereken hesaplar; 350-357 arasındaki hesaplar ile bu hesaplara ilişkin yapılmış olan enflasyon düzeltmelerinin takip edildiği 358 hesaptır.

Mevzuat hükümleri kapsamında baraj inşaatına ilişkin olarak A Anonim Şirketi'nin düzenlediği hakkediş bedellerinin 350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. A Anonim Şirketi tarafından tahsili gerçekleşen hakkediş bedellerinin hesaba alacak kaydedilmesi ve işin geçici kabulü gerçekleşene kadar bu hesapta biriktirilmesi gerekmektedir.

A Anonim Şirketi'nin 2019 yılında yapına başladığı baraj inşaatının 2021 yılı Aralık ayında geçici kabulü gerçekleşmiştir. Geçici kabulü gerçekleşmesine müteakip konu inşaat işine ilişkin kâr / zarar rakamının finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bu işlemin yapılması esnasında, 2019- 2021 arasında maliyetlerin ve hakkecişlerin biriktiği bilanço hesaplarının bakiyeleri aşağıdaki gibidir;

170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

2.500.000.-TL	
350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakkecişleri	
	3.000.000.-TL

Yukarıda yer alan kebir hesaplarının bakiyeleri kapsamında, geçici kabule istinaden, öncelikle yapılması gereken işlem, bilançoda birikmiş olan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılmasıdır. Bu aktarım esnasında 170 hesabın alacaklandırılması ve ilgili maliyet hesabının; 622-Satılan Hizmet Maliyetleri borçlandırılması gerekmektedir.

2021			
622-Satılan Hizmet Maliyetleri		2.500.000	
170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			2.500.000

Baraj inşaatına ilişkin maliyetlerin kâr / zarar hesaplarına aktarılmasına müteakip, bilançoda birikmiş olan hakkeciş tutarlarının da k / zarar hesaplarına intikal ettirilmesi

gerekmektedir. Bunun için, 350 hesap borçlandırılacak ve ilgili satış hesabı (600-yurtiçi satışlar) alacaklandırılacaktır.

2021	
350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	3.000.000
600-Yurtiçi Satışlar	3.000.000

Yapılan bu muhasebe kayıtları ile geçici kabul yapılan baraj inşaat işine ilişkin 2019 yılından beri bilançoda bekletilen maliyetler ve satışlar kâr / zarar hesaplarına aktarılmıştır. Baraj inşaatına ilişkin olarak A Anonim Şirketi'nin 500.000.-TL kâr elde ettiği görülmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu 42. Maddesi kapsamında, yıllara yaygın baraj inşaat işinden elde edilen gelirler ve katlanılan giderler, işin bittiği yıl yani geçici kabulün yapıldığı yıl kâr zarar hesabına alınmıştır. Bu noktada, işin 2019 yılının ve 2020 yılının kâr / zararı üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı sonucuna varmak mümkündür. A Anonim Şirketi, işe devam ettiği yıllar boyunca hasılatını finansal tablolara aktarmamıştır. Ancak, TFRS 15 hükümlerine göre bu işlemler doğru değildir. TFRS 15 standardına göre A Anonim Şirketi'nin sözleşmeye dayalı inşaat işine dair gelirlerini ve giderlerini, tamamlanma yüzdesine göre ilgili yılın kâr / zararına aktarması gerekmektedir.

A Anonim Şirketi'nin baraj inşaatı işinin TFRS 15 standartları kapsamında finansal tablolara alınmasına ilişkin değerlendirmenin yapılması, standardın inşaat işleri ile iştigal eden şirketlerin finansal tabloları üzerindeki etkilerinin boyutunun görülmesi noktasında faydalı olacaktır.

TFRS 15 standardı kapsamında öncelikle, A Anonim Şirketi'nin baraj inşaat işi ile ilgili sözleşme bedelinin bilinmesi gereklidir. Bu sözleşme bedelinin bilinmesi ve eş zamanlı

olarak da katlanması beklenen maliyetlerin tahmin edilmesi gereklidir. Bu çerçevede bilgiler aşağıdaki gibidir;

- Baraj inşaatına ilişkin 2019 yılında imza altına alınan sözleşme bedeli 2.500.000.- TL'dir.
- Baraj inşaatının 3 yıl sürmesi planlanmaktadır.
- Baraj inşaatı kapsamında 2.000.000 TL maliyete katlanması beklenmektedir.

Baraj inşaatına ilişkin olarak, gerçekleştirmeler aşağıdaki gibidir;

- 2019 yılında katlanılan maliyet tutarı 700.000.-TL olarak ortaya çıkmıştır.
- 2020 yılında katlanılan maliyet 800.000.-TL olarak ortaya çıkmıştır.
- 2021 yılında müşteri baraj inşaatına ek bir yalıtım sistemi talep etmiş ve A Anonim Şirketi bu talebi kabul etmiştir. 2021 yılında katlanılan maliyetler 1.000.000.-TL olarak oluşmuştur. Ek yalıtım talebi ile sözleşme bedeli 3.000.000.-TL olmuştur.

Bu bilgileri özetlemek gerekirse;

İlk Sözleşme	Ek Sözleşme ile Yenileme
Tutar: 2.500.000.-TL	Tutar: 3.000.000.-TL
Beklenen Maliyet: 2.000.000.-TL	Beklenen Maliyet: 2.500.000.-TL

A Anonim Şirketi TFRS 15 kapsamında gerçekleştireceği kayıtlar kapsamında öncelikle beş aşamalı modeli dikkate almalıdır. Modele ilişkin olarak ilk adım, sözleşmenin belirlenmesi, ikinci adım, edim yükümlülüklerinin tanımlanması, üçüncü adım, işlem bedelinin belirlenmesi, dördüncü adım belirlenen işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması ve beşinci adım edim yükümlülüklerini yerine getirme adımdır.

A Anonim Şirketi'nin TFRS 15 standardı kapsamında muhasebeleştirme süreçlerinde dikkat etmesi gereken en kritik nokta, hasılatı ne zaman muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin konudur. Bu çerçevede standart kapsamında iki temel muhasebeleştirme kabulü olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bunlar; zamana yaygın olarak muhasebeleştirme ve belirli bir zamana göre muhasebeleştirilmedir.

A Anonim Şirketi'nin inşaat taahhüt işi ile iştirak ettiği ve baraj inşaatı işine göre muhasebeleştirme yaptığı gerçeğinde, sözleşmesine ilişkin edim yükümlülüklerinin zamana dayalı olarak yerine getirildiği açıktır. Dolayısıyla, bu kapsamda değerlendirildiğinde TFRS 15 Standardı kapsamında, girdi yönteminin kullanılması ve edim yükümlülüklerinin ne kadarının tamamlandığının belirlenmesi ve buna göre muhasebeleştirilme yapılması esastır. Bu çerçevede öncelikle her yıl için ne kadar edim yükümlülüğünün tamamlandığının hesaplanması gerekmektedir. Sonraki adımlar ise, hasılat tutarının ve karın hesaplanması şeklinde ilerleyecektir.

Edim yükümlülüklerinin hesaplanması ile ilgili olarak öncelikle 2019 yılı için gerçekleşen maliyet tutarını ve o yıl A Anonim Şirketi tarafından beklenen maliyetin dikkate alınarak tamamlanma yüzdesinin hesaplanması gerekmektedir.

Bu çerçevede;

Tamamlanma Yüzdesi = Gerçekleşen Maliyet Tutarı / Beklenen Maliyet Tutarı

Tamamlanma Yüzdesi = 700.000.-TL / 2.000.000.- TL

Tamamlanma Yüzdesi = 0,35

2019 yılı için baraj inşaatına ilişkin tamamlanma yüzdesi % 35 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan tamamlanma yüzdesi kapsamında 2019 yılında gerçekleşen hasılat tutarının da hesaplanması gerekmektedir. Toplam hasılat tutarının yani sözleşme bedelinin %35'inin hesaplanması, 2019 yılında gerçekleşen hasılat tutarı olarak kabul edilmelidir. Burada dikkate alınması gereken husus, 2019 yılında henüz bir ek sözleşmenin var olmaması ve ilk sözleşme bedeli üzerinden hasılatın hesaplanıyor olması hususudur.

Hasılat tutarı (2019) = Toplam hasılat x tamamlanma yüzdesi

$$\text{Hasılat tutarı (2019)} = 2.500.000 \times 0,35$$

$$\text{Hasılat tutarı (2019)} = 875.000.-\text{TL}$$

2019 yılı için hasılat tutarının da hesaplanmasına müteakip, A Anonim şirketinin baraj inşaatına ilişkin kâr / zarar durumunu (2019 yılı için) hesaplaması gerekmektedir. Bu hesaplama aşağıdaki gibidir;

$$\text{Brüt satış kâr / zararı} = \text{hasılat tutarı} - \text{gerçekleşen maliyet}$$

$$\text{Brüt satış kâr / zararı} = 875.000.-\text{TL} - 700.000.-\text{TL}$$

$$\text{Brüt satış kâr / zararı} = 175.000.- \text{ TL}$$

TFRS 15 standardı hükümleri kapsamında yapılan hesaplamalar çerçevesinde A Anonim Şirketi'nin finansal tablolarına 2019 yılında, baraj inşaat işi için net 175.000.- TL kâr yansıtması gerekmektedir. Maliyetlerin, hasılatın ve kâr rakamının muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

2019			
741-Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		700.000	
	740-Hizmet Üretim Maliyetleri		700.000

2019			
170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			
<i>170.01 – Baraj İnşaatı</i>		700.000	
	741-Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		700.000

Yansıtma hesabında yer alan tutarların bilanço hesaplarına aktarılmasından sonra, kâr ve zarar hesaplarının ilgili yılda maliyet hesapları ile karşılaştırılması gerekmektedir. Bu çerçevede bilanço hesabı olan 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı alacak kaydı ile kâr / zarar tablosu hesabı olan 622-Satılan Hizmet Maliyetleri hesabının borcuna mahsuplanır.

2019			
622- Satılan Hizmet Maliyetleri		700.000	
170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			
170.01 – Baraj İnşaatı			700.000
2019			
350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri		875.000	
	600- Yurt İçi Satışlar		875.000

Muhasebe kayıtları takip edildiğinde, 2019 yılı için A Anonim Şirketi'nin baraj inşaatı için nette 175.000.-TL'yi kâr / zarar hesaplarına aktardığı görülmektedir. 2019 yılı Vergi Usul Kanunu kayıtları ile karşılaştırıldığında, TFRS 15 standardı kapsamında 175.000.- TL'lik kâr etkisi gösteren baraj inşaatının, Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca atılan kayıtlarda kâr yansıtması yapmadığı görülmektedir.

2020 yılına gelindiğinde, baraj inşaatı ile ilgili olarak yapılması gereken hesaplamalara ilişkin değerlendirmeler aşağıdaki gibi olacaktır.

1. 2019 yılında beklenen maliyetin (*beklenen maliyet: 2.000.000.-TL*) 700.000.-TL'lik kısmı gider yazılmıştır. Bu işlem sonrasında beklenen maliyet;

$$2.000.000.-TL - 700.000.- TL = 1.300.000.-TL \text{ kalmıştır.}$$

2. 2019 yılında beklenen gelirin (*beklenen gelir: 2.500.000.-TL*) 875.000.-TL'lik kısmı gelir yazılmıştır. Bu işlem sonrasında beklenen gelir;

$$2.500.000.- TL - 875.000.- TL = 1.625.000.- TL \text{ kalmıştır.}$$

Bu rakamlardan yola çıkarak 2020 yılı için de tamamlanma yüzdesinin hesaplanması gerekmektedir.

$$\textit{Tamamlanma yüzdesi} = \textit{gerçekleşen maliyet} / \textit{beklenen maliyet}$$

$$\textit{Tamamlanma yüzdesi} = 800.000 / 1.300.000$$

$$\textit{Tamamlanma yüzdesi} = 0,62$$

2020 yılı hesaplamalarında kullanılacak tamamlanma yüzdesi % 62 olarak hesaplanmıştır. Bu çerçevede hasılat tutarı;

$$\textit{Hasılat tutarı (2020)} = \textit{toplam hasılat} \times \textit{tamamlanma yüzdesi}$$

$$\textit{Hasılat tutarı (2020)} = 2.500.000 \times 0,62$$

$$\textit{Hasılat tutarı (2020)} = 1.550.000$$

Olarak hesaplanmıştır.

2020 yılı için baraj inşaatı işinden elde edilen brüt satış kâr / zararı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

Brüt satış kâr / zararı = hasılat tutarı – gerçekleşen maliyet tutarı

Brüt satış kâr / zararı = 1.550.000 – 800.000

Brüt satış kâr / zararı = 750.000.-TL

2020 yılında hesaplanan satış hasılatı ve gerçekleşen maliyetlere ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

2020	
741-Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı	800.000
740-Hizmet Üretim Maliyetleri	800.000

2020	
170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	
170.01 – Baraj İnşaatı	800.000
741-Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı	800.000

2020		
622- Satılan Hizmet Maliyetleri	800.000	
170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		800.000
170.01 – Baraj İnşaatı		

2020		
350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	1.550.000	
600- Yurt İçi Satışlar		1550.000

Muhasebe kayıtları takip edildiğinde, 2020 yılı için A Anonim Şirketi'nin baraj inşaatı için nette 750.000.-TL'yi kâr / zarar hesaplarına aktardığı görülmektedir. 2020 yılı Vergi Usul Kanunu kayıtları ile karşılaştırıldığında, TFRS 15 standardı kapsamında 750.000.-TL'lik kâr etkisi gösteren baraj inşaatının, Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca atılan kayıtlarda kâr yansıtması yapılmadığı görülmektedir.

2021 yılı içerisinde bir sözleşme değişikliği ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede yapılması gereken hesaplamalar aşağıdaki gibidir;

Tablo 3.1. Ek Sözleşme Bedelinin Hesaplanması

	Beklenen Maliyet	Beklenen Gelir
2020 Yılı	2.000.000.-TL	2.500.000.-TL
Muhasebeleştirilen	1.500.000.-TL	2.425.000.-TL
Kalan	500.000.-TL	75.000.-TL
Ek sözleşme ile gelen maliyet	500.000.-TL	500.000.-TL
Hesaplamaya Esas Tutar	1.000.000.-TL	575.000.-TL

2021 yılında hesaplamalar aşağıdaki gibi gerçekleşecektir. Öncelikle 2021 yılında tamamlanma yüzdesi hesaplanmalıdır. Bu yüzdenin (işin bitim yılı olduğu için) 1 çıkması beklenmektedir (% 100)

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = \text{gerçekleşen maliyet} / \text{beklenen maliyet}$$

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = 1.000.000 / 1.000.000.$$

$$\text{Tamamlanma yüzdesi} = 1$$

2021 yılı için tamamlanma yüzdesi %100 olarak hesaplanmıştır. Bu yüzde kapsamında hasılat tutarının kalanının tamamını finansal tablolara almak gerekmektedir.

2021 yılı için kalan istihkak tutarı 575.000.-TL'dir. Bu tutarın tamamı kâr / zarara intikal edecektir. 2021 yıl için kâr / zarar intikal edecek maliyet tutarı ise 1.000.000.-TL'dir. Bu çerçevede brüt satış kâr / zararı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

Brüt satış kâr / zararı = hasılat tutarı – gerçekleşen maliyet tutarı

Brüt satış kâr / zararı = 575.000.-TL – 1.000.000.- TL

Brüt satış kâr / zararı = - 425.000.-TL

2021 yılında A Anonim Şirketi, ek sözleşme bedelinin etkisi ile finansal tablolarına baraj inşaat işi ile ilgili 425.000.-TL zarar yazmak durumunda kalmıştır.

Baraj inşaatı ile ilgili olarak TFRS 15 ve VUK hesaplamaları kapsamında yıllar itibariyle çok önemli bir farklılık yıllara sari inşaat işinin kâr / zararının farklı finansal tablolara farklı tutarlarda yansımalarıdır. Özetlemek gerekirse;

Tablo 3.2. TFRS 15 Standardının İnşaat Şirketleri Gelir Tablosu Etkisi

	2019 Yılı		2020 Yılı		2021 Yılı	
	Gelir	Gider	Gelir	Gider	Gelir	Gider
TFRS15	875.000	700.000	1.550.000	800.000	575.000	1.000.000
VUK	-	-	-	-	3.000.000	2.5000.000
	2019 Yılı		2020 Yılı		2021 Yılı	
	Kar	Zarar	Kar	Zarar	Kar	Zarar
TFRS15	175.000	-	750.000		-	425.000
VUK	-	-	-	-	500.000	-

Yukarıdaki tablo incelendiğinde hem TFRS 15 hem de VUK hükümleri uyarınca gerçekleştirilen kayıtlarda 2021 yılı iş bitimi neticesinde baraj inşaat işinin 500.000.-TL kâr elde ettiği görülmektedir.

TFRS 15 Kâr = 175.000 + 750.000 - 425.000 = 500.000.- TL kar

Ancak burada önemli husus, TFRS 15 kapsamında inşaat işi devam ederken, işe ilişkin gider ve hasılatın ilgili yıl gelir tablosuna kâr ya da zarar olarak yansıtılmasıdır. Bu noktada, VUK çerçevesinde 2019 ve 2020 yıllarında bilanço hesaplarında takip edilen gelir ve giderlerin etkisinin yalnızca 2021 yılında ortaya çıktığı görülmektedir. TFRS 15 kapsamında ise, her yıl, baraj inşaatının gelir ve giderlerinin etkisi proje tamamlanma yüzdesi vasıtası ile

kâr zarara intikal etmekte ve aslında, işe ilişkin doğru ve gerçeğe uygun bir değer in ilgili yıl finansal tablolarında yer aldığı görülmektedir.

Gelir tablosu üzerindeki bu etkiden yola çıkarak, gelir tablosu ile ilişkilendirilerek hesaplanan finansal oranların, brüt satış kâr / zararı noktasında TFRS 15 etkisi ile daha gerçeğe uygun olduğudur. Ayrıca, görüldüğü gibi, TFRS 15 kayıtları kapsamında, bilanço etkisi minimum iken, Vergi Usul Kayıtları kapsamında 2019 ve 2020 yılında inşaat işinin etkisi tamamen bilanço üzerindedir.

TFRS 15 Standardının inşaat sektörü üzerindeki etkisini ortaya koymaya yönelik bir diğer uygulama üzerinden değerlendirme yapmak faydalı olacaktır. ABC inşaat işletmesi D müşterisine ait arsa üzerine bir hastane inşaatı (4 Katlı) yapmak üzere 01.01.2019 yılında bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir;

Sözleşme Bedeli : 35.000.000.-TL

Beklenen Maliyet : 30.000.000.- TL

İnşaat Kat Sayısı : 4 Kat

ABC işletmesi, ilk inşaat yılında iki kat inşaatı tamamlamıştır. Bu süreçte gerçekleşen maliyet tutarı 15.000.000.- TL olarak gerçekleşmiştir. 2020 yılının Mayıs ayına gelindiğinde, D müşteri sözleşmede değişiklik yapmıştır. Bu değişiklik kapsamında, inşası gerçekleşecek hastanenin çatı katına helikopter pisti yapılmasına ilişkin karar alınmıştır ve ABC işletmesi bu değişikliği kabul etmiştir. Konu değişiklikten sonra sözleşme bedeli 37.500.000.-TL olmuş ve beklenen inşaat maliyeti 31.500.000.-TL olarak revize edilmiştir.

TFRS 15 standardı kapsamında sözleşmeye ilişkin hasılatların kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Öncelikle, sürdürülen inşaat işinde elde edilen kâr oranının hesaplanması için tamamlanma yüzdesinin hesaplanması gerekmektedir.

Tamamlanma Yüzdesi = Gerçekleşen Maliyet Tutarı / Beklenen Maliyet

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 15.000.000 / 35.000.000$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \% 50$$

2019 yılı için tamamlanma yüzdesi % 50 olarak hesaplanmaktadır. Bu yüzde kapsamında, 2019 yılı için gerçekleşen hasılat tutarının hesaplanması gerekmektedir. Toplam hasılatın %50'sinin TFRS 15 kapsamında 2019 yılında hasılat olarak gelir tablosuna yansıtılması gerekmektedir.

$$\text{2019 Yılına İsbet Eden Hasılat} = \text{Toplam Hasılat} * \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{2019 Yılına İsbet Eden Hasılat} = 35.000.000 * 50\%$$

$$\text{2019 Yılına İsbet Eden Hasılat} = 17.500.000.-\text{TL}$$

2019 yılı için brüt satış karının hesaplanması noktasında, gerçekleşen hasılat tutarından, aynı yıla isabet eden gerçekleşen maliyet tutarının düşülmesi gerekmektedir. Bu işlem neticesinde, ABC inşaat şirketinin 2019 yılı kâr / zarar rakamını bu inşaat işi etkileyen tutar bulunmaktadır.

$$\text{Brüt Satış Kâr / Zararı} = \text{Hasılat Tutarı} - \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı}$$

$$\text{Brüt Satış Kâr / Zararı} = 17.500.000.- \text{ TL} - 15.000.000.- \text{ TL}$$

$$\text{Brüt Satış Karı} = 2.500.000.- \text{ TL}$$

2020 yılında sözleşmede bir değişiklik meydana gelmiştir. Bu sözleşme değişikliği kapsamında yeniden tamamlanma yüzdesi hesaplanmaktadır.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 15.000.000.- \text{ TL} / 31.500.000.-\text{TL}$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 0,476 = 47,60 \%$$

Bu tamamlanma yüzdesi kapsamında kayda alınacak ek hasılat tutarı;

Ek hasılat tutarı = 37.500.000 * 0,476 – 16.500.000.-TL

Ek hasılat tutarı = 1.350.000.- TL

Ek hasılat tutarı, Mayıs 2020 döneminde işletme hesaplarına hasılat olarak kayıt edilecektir.



SONUÇ

TFRS 15 standardının sözleşme kavramı ve bu kavramdan yola çıkarak uygulanmasını ön gördüğü beş adım modeli çerçevesinde hasılat muhasebeleştirilmesi konusu, finansal tablolar üzerinde önemli etkileri beraberinde getirmiştir. Bu etkiye yönelik alan yazın kapsamında farklı çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Araştırmaların temeli, TFRS 15'in etkisinin finansal tablolar üzerinde değerlendirmeyi, mevcut uygulama hükümleri ile karşılaştırmaya yöneliktir.

Yürütülen bu araştırma kapsamında da yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşan A Anonim Şirketi'nin TFRS 15 standardı kapsamında inşaat işlerine ilişkin gelir ve giderleri muhasebeleştirilmesi durumunda, uygulamadaki mevzuat hükümleri çerçevesinde var olan kayıtları ile oluşacak farklılıklar ve bu farklılıkların finansal tablolar üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir.

Araştırma kapsamında Türkiye'deki mevzuat hükümleri ile karşılaştırıldığında ortaya çıkan ilk farklılık, yıllara yaygın inşaat işine ilişkin gelir ve giderlerin kâr / zarara intikal ettiği dönemlerdir.

Türk vergi mevzuatı kapsamında bir inşaat işi, yıllara yaygın olarak yürütüldüğü takdirde, inşaat işinin tamamlandığı yıl itibariyle (geçici kabulün gerçekleştiği) çıkartılacak yılsonu finansal tablolarda işe ilişkin kâr / zarar etkisinin görülmesi gerekmektedir. Bu zamana kadar oluşan gelir ve giderlerin, ilgili bilanço aktif ve pasif hesaplarında biriktirilmesi gerekmektedir.

İnşaat işlerinin yıllar itibariyle (tamamlanma gerçekleşene kadar) bilanço aktif ve pasifini arttırıcı bir etki yaptığı görülmektedir. Bu etki bir anlamda bilançodan yola çıkılarak hesaplanan rasyolar üzerinde de etkilidir ve bu rasyoların doğruluğu (gerçeğe uygunluğu) tartışma konusu olmalıdır.

TFRS 15 kapsamında hazırlanan finansal tablolarda ise, yıllara yaygın inşaat onarım işinin gelir ve giderlerinin her yılsonu kâr / zarar hesaplarına yansıtılması esastır. Bu yansıtma noktasında ve hasılatın hesaplanması noktasında beş adım modelinin göz önünde tutulması, sözleşme bedeli, gerçekleşen maliyetler ve beklenen gelir etkisinin dikkate alınması gerekmektedir.

TFRS 15 kapsamında, hasılat hesaplama noktasında tamamlanma yüzdesi yöntemi, yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin hasılat bedelinin hesaplanmasında kullanılan bir yöntemdir. Yürütülen bu araştırmada da sözleşme bedeli, beklenen gelir ve gerçekleşen maliyetler, kapsamında tamamlanma yüzdesi yöntemi ile inşaat işine ilişkin hasılatlar kâr / zarar tablosuna aktarılmıştır.

Uygulama kapsamında, Türkiye mevzuat hükümleri ve TFRS 15 standartları kapsamında gerçekleştirilen hesaplamalarda yıllar itibarıyla kâr – zarar rakamlarının farklılaştığı ve neticeten, ilgili yılların dönem net kâr / zarar hesaplarında farklılaşmalar olduğu görülmüştür .

TFRS 15 hasılat standardı inşaat sektörünü etkilediği gibi birçok sektörü de standardın uygulanışı bakımından farklı şekilde etkilemektedir. Yazılım, Savunma sanayi ve Telekomünikasyon alanında faaliyet gösteren firmaları buna örnek olarak verebiliriz. Bu farklı sektörlerde TFRS 15 standardının üzerindeki etkileri ile ilgili birçok uygulamaya, yeni akademik çalışmalara ve farklı akademisyenlerin yorumlarına ihtiyaç vardır.

KAYNAKÇA

- Ataman, P., & Cavalak, A. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 39(2).
- Aurora, C., & Bontaş, B. (2014). New Approaches on Revenue Recognition and Measurement. *Management Strategies Journal*, 26 (4).
- Cemalcılar, Ö., & Önce, S. (1999). *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Kütüphane ve Dökümantasyon Merkezi.
- Demirkol, Ö. (2018). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model. *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 6 (15), 415-434.
- Duman, F. (2007). *18 No'lu Türkiye Muhasebe Standardında Hasılatın Oluşumu*. Ankara: Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Elmas, B. (2015). *Finansal Tablolar Analizi (TMS/TFRS'ye Göre Kaleme Alınmış Piyasadan Gerçek Örnekler Üzerinden Analizler)*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Gençoğlu, Ü., Gücenme, Y., & Karabınar, Y. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Sakarya: Sausem Yayınları.
- GrantThornton. (2016). *Get ready for IFRS 15*. <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/ifrs/get-ready-ifrs-15---real-estate-and-construction.pdf> adresinden alındı
- İYMMO. (2020). *HASILAT STANDARDINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER*. UFRS 15: <https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/289.pdf> adresinden alındı
- Karaca, N., & Misket, G. (2014). TMS11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Muhasebe Uygulamaları. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*.

KGK. (2005, 12. 09). *TMS 18*.
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf> adresinden alındı

KGK. (2012). *TMS11 İnşaat Sözleşmeleri*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu: www.kgk.gov.tr adresinden alındı

KPMG. (2017, 02. 17). *UFRS 15 - Müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilen hasılat*.
<https://home.kpmg/gr/en/home/insights/2017/02/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.html> adresinden alındı

KPMG. (2019). *UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Uygulamaları*.
http://www.denizlismmmo.org/yazimaraclari/my_documents/my_files/06_UFRS_15_%E2%80%93M%C3%BC%C5%9Fteri_S%C3%B6zle%C5%9Fmelerinden_Has%C4%B1lat_Uygulamalar%C4%B1.pdf adresinden alındı

KPMG-BusinessSchool. (2019). *UFRS 15-Müşteri Sözleşmelerinde Hasılat Uygulamaları*.
http://www.denizlismmmo.org/yazimaraclari/my_documents/my_files/06_UFRS_15_%E2%80%93M%C3%BC%C5%9Fteri_S%C3%B6zle%C5%9Fmelerinden_Has%C4%B1lat_Uygulamalar%C4%B1.pdf adresinden alındı

MNP. (2014). *IFRS Hot Topic: A Summary of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*.
https://www.mnp.ca/-/media/files/mnp/pdf/_mgtn/siteassets/media/pdfs/fact-sheets/mnp-a-summary-of-ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-pdf.pdf adresinden alındı

Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS / TFRS)*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Resmi-Gazete. (2005, 10. 31). *TMS 11*.
<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf> adresinden alındı

Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI: https://archive.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E_Kitap/HASILATIN_Raporlanmasi.pdf adresinden alındı

TDK. (2022, 05. 01). *Büyük Türkçe Sözlük*. Türk Dil Kurumu: www.sozluk.gov.tr adresinden alındı

TFRS-15. (2016, 09. 9). *MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT*. KGK: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf adresinden alındı

Usul, H., & Öztürk, M. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24 (4).

Varol, İ. (2016). *Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Yorum ve Uygulamaları*. Manisa: Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

VUK. (1961, 01. 10). Vergi Usul Kanunu: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> adresinden alındı

Yesirlioğlu, S. (2019). *Hasılatın TFRS-15 Türk Vergi Mevzuatı ve BOBİ FRS Bölüm 5 Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama*. İstanbul: Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıkılmaz, S. (2014). *Hasılat Yaratan İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Mevzuatı Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Niğde: Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.