

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARTI: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA*

Prof. Dr. Metin SABAN^a
Doç. Dr. Serhan GÜRKAN^b
Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2019; 12 (1): 43-64*

ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 01.01.2018 tarihi itibarıyla işletmelerde uygulanmak üzere “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” yayımlanmıştır. Bu standart, hasılatın tutarı ve muhasebeleştirilme zamanı konusunda mevcut uygulamalara göre farklı bir bakış açısına sahip olup; bazı yenilikler getirmektedir. Standart, beş adımlı bir model ve hasılatın zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince muhasebeleştirilmesi şeklinde iki yaklaşım öngörmektedir. Bu çalışmanın amacı; TFRS 15’in hasılatın zamanlaması konusunda ortaya koyduğu iki yaklaşımın, örnek olay üzerinden ve gayrimenkul sektörü açısından incelenmesi olarak belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Hasılat, TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, Gayrimenkul Sözleşmesi.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

* Makalenin gönderim tarihi: 30.09.2017; Kabul tarihi: 19.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %28

^a Bartın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, metinsaban@bartin.edu.tr,
ORCID 0000-0002-5998-6543.

^b Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, serhangurkan@karabuk.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-2363-5661.

^c Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, hakanvargun@karabuk.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-7781-0912.

IMPLEMENTATION OF TFRS 15 “REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS: A CASE STUDY ON CONSTRUCTION CONTRACTS

ABSTRACT

Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) has issued a new Standard on revenue recognition – TFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers”. Companies are required to apply TFRS 15 to their annual reporting periods beginning on or after 1 January 2018. TFRS 15 brings a different perspective to revenue concept than current practices regarding amount of revenue to be recognize and accounting treatment. The standard involves a five-step model and two new approaches as recognition of revenue at a point in time or over time. The aim of this study is to examine these two approaches by way of case study on construction contracts.

Keywords: Revenue, TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Construction Contracts.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ¹

Günümüzde işletmelerin müşterilerine yapmış olduğu mal veya hizmet satışlarının niteliği büyük ölçüde değişmiştir. Bazı işletmeler müşterilerine tek bir mal veya hizmetin satışını yaparken; bazı işletmeler belirli mal veya hizmetleri paket halinde veya seri biçiminde satmaktadırlar. TMS 18 Hasılat standardı, satışın birden fazla bileşenden oluştuğu işlemleri tamamen yok saymamış; ancak kısa bir açıklama ile yetinmiştir. TMS 18’de birden fazla bileşenli satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda ayrıntılara yer verilmemesi, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği konusunda eleştirilere neden olmaktadır. Özellikle bahsedilen bu eleştirileri ortadan kaldırmak ve hasılat konusunda daha ayrıntılı bir rehber oluşturmak amacıyla Ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) UFRS 15 standardını, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı olarak düzenlemiş ve 9 Eylül 2016 Tarih ve 29826 sayılı Resmi Gazete’de 54 Sıra no.lu tebliğ yayımlanarak 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

TFRS 15 Standardı’nın amacı; müşterilerle gerçekleştirilen bir sözleşmeden kaynaklanan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine yönelik faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı temel ilkeleri düzenlemesi şeklinde açıklanmıştır (TFRS 15/1). Bu Standart yürürlüğe girdiğinde aşağıdaki standartların yerini alacaktır (TFRS 15/Ek C-10);

¹ Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum’da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

- a) TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- b) TMS 18 Hasılat,
- c) TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları,
- d) TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- e) TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve
- f) TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.

Buna ek olarak, TFRS 15 standardı yürürlüğe girdiğinde; aşağıda belirtilen sözleşmeler haricinde kalan müşterilerle yapılan diğer tüm sözleşmelere bu standart uygulanacaktır (TFRS 15/5).

1. TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
2. TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
3. TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
4. Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler. Örneğin, bu Standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz.

Hem yürürlükten kaldırdığı standartlar hem de müşterilerle yapılan sözleşmelere getirdiği yenilikler göz önünde bulundurulduğuna; TFRS 15 yürürlüğe girdiğinde birçok sektörde yer alan işletmelerin hasılatı tanınması ve raporlanması sürecinde yer alan işlemlerini etkileyeceği söylenebilir. Standartın en çok etkilemesinin beklendiği sektörlerden bazıları ve etkileneceği adımlar Tablo 1'deki gibi sıralanabilir. TFRS 15'in etkileyeceği adımlara çalışmanın devamında yer verilmiştir.

Tablo-1: TFRS 15’den Etkilenecek Sektörler ve Etkileneceği Adımlar

Sektörler	Etkilendiği Adımlar				
	1	2	3	4	5
Uzay ve Savunma	X		X		X
Varlık Yöneticileri			X		
Yapı ve İnşaat			X		X
Fason Üreticiler					X
Lisans Verenler (medya, yaşam bilimleri, franchise)	X	X			X
Gayrimenkul	X	X			X
Yazılım		X		X	X
Telekomünikasyon (mobil ağlar, kablo)		X		X	

Kaynak: KPMG, “Revenue Issues In-Depth”, May 2016, www.kpmg.com, s.2

Standardın yaratacağı etkinin temeli, ortaya koyduğu model ve yaklaşımlara dayandırılabilir. Standart, hasılatın muhasebeleştirilmesinde tek bir model ve hasılatın kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince muhasebeleştirme şeklinde tanımlayabileceğimiz iki yaklaşım içermektedir. Model, hasılatın ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirlemek amacıyla müşteriyle yapılan sözleşmeye dayalı ve kontrolün transferine odaklanan beş adımlı bir yapıdan oluşmaktadır (Köse ve Çelikay, 2015, s.20).

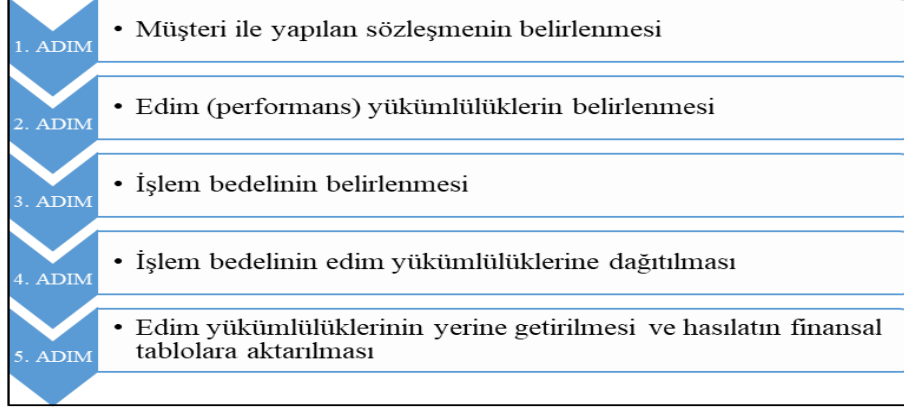
Çalışmanın tasarlanması aşamasında, yeni standardın mevcut uygulamalara göre getirdiği yeniliklerin bir sektör üzerinden örnek olay uygulaması ile açıklanması planlanmıştır. Bu plan çerçevesinde TFRS 15 standardının olası etkilerine ve getireceği yeniliklere odaklanan literatürdeki çalışmalar incelenmiştir. Bu aşamada standardın etkilerinin en çok hissedileceği varsayılan sektörlerden biri olan gayrimenkul sektörüne ilişkin herhangi bir çalışmaya rastlanılamamıştır.

Bu çalışmada TFRS 15’in hasılatın zamanlaması konusunda ortaya koyduğu iki yaklaşım, örnek olay üzerinden ve gayrimenkul sektörü açısından incelenmiştir. Çalışmada öncelikle standardın ortaya koyduğu model ve yaklaşımlara değinilmiş; sonrasında ise örnek olay üzerinden konu daha ayrıntılı açıklanmaya çalışılmıştır.

2. STANDARDIN ORTAYA KOYDUĞU MODEL VE YAKLAŞIMLAR

Bölüm içerisinde modelden yaklaşımlara doğru bir anlatım biçimi benimsenmiş olup bu nedenle öncelikle beş adımlı modele ilişkin kısa bilgilere yer verilecek; sonrasında ise hasılatın zamanlaması konusunda standardın getirdiği iki yaklaşım açıklanacaktır.

Standart; sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmet devri karşılığında hak edeceği bedeli yansıtan bir tutarla hasılatın finansal tablolara alınması ilkesine uygun olarak yansıtılabilmesi için beş adımlı bir model öngörmektedir.



Şekil-1: İlkelerin Uygulanmasında Beş Adımlı Model

2.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

Sözleşme; iki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır. Müşteri ile yapılacak sözleşme yazılı, sözlü veya işletmenin ticari teamüllerine uygun olarak benimsediği başka şekillerde de olabilir (TFRS 15/10). Sözleşme, hakların talep edilebildiği ve yükümlülüklerin üstlenildiği durumu yansıtan bir işlemdir. Ancak işletme aşağıdaki şartlarının tümünü karşılaması durumunda müşteri ile yapılan bir sözleşmeyi bu standart kapsamında muhasebeleştirir. (TFRS 15/9).

- Tarafları sözleşmeyi onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir.
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili tarafların haklarını tanımlayabilmektedir.
- İşletme, devredeceği mal veya hizmetler için kendisine yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir.
- Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir. Sözleşmenin özünün ticari olması; işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanı ve riskinde sözleşmenin bir sonucu olarak meydana gelecek değişikliktir.
- Müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında işletmenin hak kazanacağı bedelin tahsilinin muhtemel olması.

Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yukarıdaki şartları karşılamamasına rağmen, işletme şayet müşterisinden mal ve hizmetlerin bedelini tahsil etmiş ise, tahsil edilen bu bedelin hasılat olarak finansal tablolara aktarılabilmesi ancak aşağıdaki durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde mümkün olur. Bu koşullar (TFRS 15/15);

- a) İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin kalan hiçbir yükümlülüğünün bulunmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya büyük kısmının işletmeye ödenmiş olması ve bu bedelin de iadesinin mümkün olmaması veya
- b) Sözleşmenin feshedilmesi ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin olanaksız olması.

İşletmenin müşterisinden tahsil ettiği bu bedel yukarıdaki koşullardan birisi gerçekleşene veya 9. Maddede yer alan sözleşme koşullarının tümünün karşılanması durumunda kadar bir yükümlülük olarak finansal tablolarda gösterilir. Finansal tablolara alınan bu yükümlülük, işletmenin gelecekte mal veya hizmetleri devretme ya da tahsil ettiği bedeli iade etme yükümlülüğünü temsil edecektir.

2.2. Edim (Performans) Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

TFRS 15 standardının en önemli noktalarından birisi müşteriye sunulacak mal ve hizmetlere ilişkin sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin belirlenmesidir. Edim veya performans yükümlülüğü müşteri ile yapılan sözleşmede, işletmenin müşteriye devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetlerdir. 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. Edim yükümlülükleri (TFRS 15/22);

- 1) Farklı bir mal veya hizmet veya bir mal veya hizmetler paketini ya da
- 2) Birbirleri ile büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye aynı şekilde devredilecek farklı mal veya hizmetler serisinden oluşabilir.

2.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

Modelin üçüncü aşamasında işlem bedelinin veya fiyatının belirlenmesi gerekmektedir. İşletmenin işlem bedelini belirlerken sözleşme hükümleri ile birlikte ticari teamüllerini de göz önünde bulundurması gerekmektedir. İşlem bedeli, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeli ifade etmektedir. Standartta göre işlem bedeline işletmenin üçüncü kişiler adına almak zorunda olduğu Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi vb. gibi tutarlar dahil edilmez (TFRS 15/47).

İşlem bedelinin belirlenmesinde işletmenin ve müşterinin sözleşme şartlarına uyacağı, mevcut sözleşmenin şartlarında değişme olmayacağı, sözleşmenin değiştirilmeyeceği ve iptal edilmeyeceği varsayılır (TFRS 15/49). Dolayısıyla işletmenin mal ve hizmetleri sözleşme koşullarındaki şartlara göre devredeceği, müşterinin de yükümlüğünü yerine getireceği varsayılır. Müşteri ile yapılan sözleşmede işlem bedeli sabit, değişken veya bunların her ikisini de kapsayan tutarlar olabilir.

2.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşletmenin işlem bedelini edim yükümlülüklerine dağıtmasındaki amacı, işlem bedelini her bir edim yükümlülüğüne atamaktır. Bu amaca ulaşmak için işlem bedelinin, söz konusu mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatları esas alınarak sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekir (TFRS 15/73-74).

Bu doğrultuda sözleşmenin başlangıcında her bir edim yükümlülüğünün bağımsız satış fiyatı belirlenir ve işlem bedelinin dağıtımını belirleyen bağımsız satış fiyatlarına orantılı bir şekilde gerçekleştirilir (TFRS 15/76). Sözleşmede sadece tek bir edim yükümlülüğü varsa bu durumda işlem bedelinin dağıtılmasına gerek yoktur. Ancak sözleşmede tek bir edim yükümlülüğü bir seri farklı mal veya hizmetlerin devrine ilişkin ve değişken tutar içermesi durumunda, işlem bedelinin dağıtımında değişken bedelin dağıtımına ilişkin hükümler uygulanır (TFRS 15/75).

Giriş bölümünde sunulan Tablo 1'den de görüleceği üzere bu adımın özellikle yazılım ve telekomünikasyon şirketleri üzerinde önemli etkilerinin olacağı düşünülmektedir.

2.5. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi ve Hasılatın Finansal Tablolara Aktarılması

Beş adımlı modelin son adımı olan edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve hasılatın finansal tablolara aktarılması, Tablo 1'den de görüleceği gibi, diğer adımlara göre en fazla sektörü aynı anda etkilemesi beklenen adımdır. Bu doğrultuda çalışmadaki örnek olay beşinci adım üzerinden tasarlanmıştır.

İşletmenin hasılatı tanıyarak finansal tablolara aktarabilmesi müşterisine taahhüt etmiş olduğu mal veya hizmetleri devretmesi ve dolayısıyla edim yükümlülüğünü yerine getirmesine bağlıdır. Sözleşme kapsamındaki bir varlığın (bir mal veya hizmetin) kontrolü müşterinin eline geçtiği zaman veya geçtikçe varlık müşteriye devredilmiş olur (TFRS 15/31).

Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan faydasını elde edebilme gücünü ifade etmektedir. Aynı zamanda kontrol, varlığın diğer işletmeler tarafından kullanımının yönetilebilmesi ve ondan fayda elde etmelerini engelleme gücünü de içermektedir. Bir varlığın

faydası doğrudan veya dolaylı olarak elde edilebilen nakit akışlarını ifade eder. Buna ilişkin aşağıdakiler örnek olarak verilebilir (TFRS 15/33).

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

TMS 18 Hasılat standardında, hasılatın tanınması için bir varlığa (mal veya hizmetlere) ilişkin önemli risk ve getirilerin müşteriye devredilmesi esas alınmaktadır. TFRS 15’de ise hasılat, varlığın devredilerek kontrolün müşterinin eline geçmesiyle tanınmaktadır. TFRS 15’de öncelikle sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğüne ilişkin işlem bedeli belirlenmekte, mal veya hizmetler devredildiğinde edim yükümlülükleri yerine getirildiğinde veya getirildikçe ve hasılat finansal tablolara yansıtılmaktadır.

2.6. Hasılatın Zamanlamasına İlişkin Yaklaşımlar

İşletmenin edim yükümlülüklerini nasıl yerine getireceği sözleşmenin başlangıcında belirlenir ve işletme edim yükümlülüklerini sözleşmeden sonra belirli bir anda yerine getirebileceği gibi, zamana yaygın olarak da yerine getirebilir (TFRS 15/32). Diğer bir ifade ile yeni standart TMS 18’den farklı olarak hasılatın, kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince muhasebeleştirilmesini öngören iki farklı yaklaşım sunmaktadır.

2.6.1 Edim Yükümlülüğünün Belirli Bir Anda Yerine Getirilmesi Yaklaşımı

İşletme sözleşme kapsamındaki mal veya hizmetlerin kontrolünü sözleşmeden sonraki belirli bir anda yerine getirebilir. Müşterinin varlığın kontrolünü ele geçirdiği ve işletmenin de edim yükümlülüğünü yerine getirdiği anın belirlenmesi için yapılacak değerlendirmede kontrole ilişkin gereklilikleri ve aşağıdakilerle de sınırlı olmayan göstergeleri dikkate alır (TFRS 15/38).

- İşletmenin, varlığın devri karşılığında bir tahsil hakkı vardır,
- Varlığın yasal mülkiyeti müşteriye aittir,
- İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir,

- Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirileri vardır,
- Müşteri varlığı kabul etmiştir.

2.6.2. Edim Yükümlülüğünün Zamana Yayılı Olarak Yerine Getirilmesi Yaklaşımı

İşletme, sözleşmede müşteriye taahhüt etmiş olduğu mal ve hizmetlerin transferini ve kontrolünü zamana yayılı olarak gerçekleştirebilir. Söz konusu mal ve hizmetlere ilişkin edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak yerine getirilmesiyle hasılat da zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır. Bir edim yükümlülüğünün, zamana yayılı olarak ifa edilmesi (yerine getirilmesi) için aşağıdaki şartlardan birinin karşılanmış olması gerekir (TFRS 15/B2):

a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi: Bazı edim yükümlülüklerinde işletme edimi yerine getirdikçe müşterinin edimden faydayı alıp almadığının ve bunu aynı anda tüketip tüketmediğinin değerlendirilmesi kolaydır. Bazı rutin veya tekrarlayan hizmetlerde (Örneğin; bakım, teknik servis, temizlik hizmetleri vb.) bir edimden müşterinin faydayı aldığı ve aynı anda tüketildiği kolaylıkla belirlenebilir.

Bazı yerine getirilen edimlerde ise müşterinin faydayı aynı anda alıp tükettiğinin değerlendirmesi kolay olmayabilir. Bu gibi durumlarda işletmenin; kalan edim yükümlülüğü başka bir işletme tarafından yerine getirilecek olsaydı, işletmenin o güne kadar tamamladığı işleri bu diğer işletmenin büyük ölçüde yeniden ifa etmesinin gerekeceğine karar vermesi halinde, edim yükümlülüğü zamana yayılarak ifa edilir (TFRS 15/B3–B4). Örneğin bir bağımsız denetim şirketinin, üstlenmiş olduğu bağımsız denetim işinde denetim programında yerine getirilen işlerin değerlendirilmesi.

b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık niteliğinde olması: İşletme tarafından müşterinin bir varlığı (maddi ya da maddi olmayan varlık) oluşturuldukça veya geliştirildikçe müşterinin kontrol edip etmediğinin değerlendirilmesi (TFRS 15/B5). Örneğin, yapım aşamasındaki bina, tesis, makine ve yazılım gibi işler.

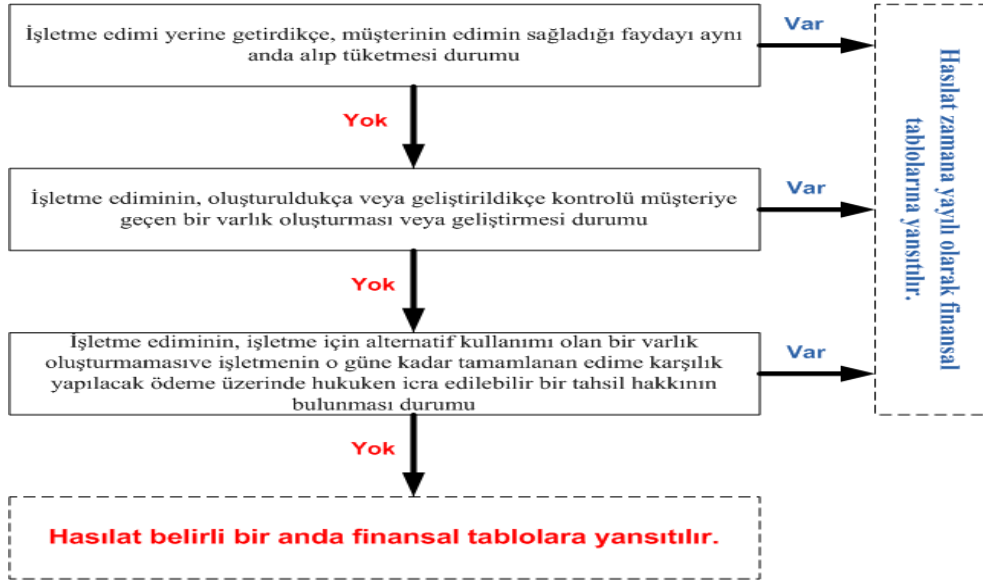
c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık meydana getirmemesi ve o güne kadar tamamlamış olduğu edime karşılık yapılması gerekli ödeme üzerinde yasal bir tahsil hakkının olması: İşletme tarafından oluşturulan bir varlığın işletme için alternatif bir kullanımının olmaması; sözleşme ile varlığın alternatif alanlarda kullanımının yönetiminin, potansiyel sınırlandırmaların veya fiili kısıtlamaların etkilerinin değerlendirilmesi gerekir. Bu değerlendirme sözleşmenin başlangıcında yapılmalıdır.

İşletmenin varlığı başka bir kullanım amacıyla yönetme yolu araması halinde müşterinin taahhüt edilen varlıkla ilgili haklarını hukuki yollarla alabilmesi durumunda, sözleşmeden kaynaklanan önemli bir kısıtlama söz konusudur. Örneğin işletmenin müşterinin özel bir projesini yapımı konusunda sözleşme yaptığını, projenin uygulanmasında, sözleşmede bu varlığın başkasına devrinin kısıtlanmış olabilir.

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

İşletme, o güne kadar tamamlanan edimine karşılık kendisine yapılacak ödeme üzerinde yasal bir tahsil hakkının olup olmadığını değerlendirirken, sözleşmeyi ilgilendiren kanunlarla birlikte sözleşme şartlarını da göz önünde bulundurur. Sözleşmenin, işletmenin taahhüt etmiş olduğu biçimde edimini yerine getirememesi dışındaki nedenlerle müşteri veya başka bir tarafça feshedilmesi durumunda, işletme sözleşme süresince her zaman en az o güne kadar tamamladığı edimi karşılayan bir tutara hak kazanmalıdır.

Hasılatın finansal tablolara yansıtılması hususunda yukarıda anlatılanlar Şekil-3'deki gibi şematize edilebilir.



Şekil-3: Hasılatın Finansal Tablolara Yansıtılma Zamanı

2.6.3 Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesine Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi

Hasılatın zamana yayılı olarak finansal tablolarda doğru bir şekilde gösterebilmesi için, işletme tarafından zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin ölçülmesi gerekmektedir. Bu nedenle ilerlemenin ölçülmesi konusu çalışmada ayrı bir başlık olarak sunulmuştur.

İlerlemenin ölçülmesindeki amaç, ölçüm tarihi itibarıyla işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devrine ilişkin performansını göstermektir (TFRS 15/39). İşletme zamana yayılı her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi benzer edim yükümlülüklerine ve benzer koşullarda tutarlı bir şekilde uygular. Her raporlama döneminin sonunda, işletme yerine getirdiği zamana yayılı edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesi doğrultusundaki ilerlemeyi yeniden ölçer. Ancak bu ölçümde, müşteriye henüz kontrolü devredilmeyen mal veya hizmetler ilerleme ölçümü dışında bırakılır (TFRS 15/42).

İşletmenin zaman içerisinde şartlardaki değişime göre, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesindeki değişimi yansıtmak amacıyla ilerlemedeki ölçümünü güncellemesi gerekir. Meydana gelen bu değişiklikler, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15/43).

Standartta işletmenin zamana yayılan bir edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik olarak gerçekleştirdiği ilerlemenin ölçümünde kullanılabileceği iki yöntem vardır (TFRS 15/B14). Bu yöntemlerden hangisini uygun olacağının değerlendirilmesinde, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin niteliğini göz önünde bulundurması gerekmektedir.

2.6.3.1. Çıktı Yöntemleri

Çıktı yöntemleri hasılatı, mal veya hizmetlerin müşteriye devredildiği tarihteki değeri ile ölçerek finansal tablolara alınmasını esas almaktadır. Çıktı yöntemlerinde, işletme tarafından müşteriye o ana kadar devredilmiş olan mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhütten geri kalan mal veya hizmetlere oranlanmasıyla belirlenen tutar hasılat olarak finansal tablolara aktarılır. Çıktı yöntemlerinde; üretilen veya devredilen birim sayısı, geçen süre, ulaşılan hedefler, ulaşılan sonuçlara ilişkin değerlendirmeler gibi ölçüler kullanılmaktadır. İşletmeler çıktı yönteminin uygulamasını değerlendirmeli ve seçilen çıktının işletmenin edimini doğru olarak gösterip göstermediğini göz önünde bulundurmalıdırlar (TFRS 15/B15).

Standart kolaylaştırıcı bir uygulama olarak; müşterisine o tarihe kadar yerine getirmiş olduğu ediminin müşteri açısından değerine denk gelen bir bedeli tahsile hak kazanmış durumda ise, işletmelere bu tutarı hasılat olarak finansal tablolara aktarma olanağını sağlamaktadır (TFRS 15/B16). Örneğin müşterisi ile saat ücreti karşılığında bakım ve teknik hizmet desteği sağlanması şeklinde bir sözleşme imzalayan bir yazılım firması, müşterisine vermiş olduğu hizmet saati kadar bir ücreti fatura edebilir.

Örnek: Bir muhasebe firması müşterisi K Ltd. Şti. ile bir yıllık sözleşme yapmıştır. Sözleşmenin toplam bedeli 24.000 TL olup, müşteri ödemeleri aylık olarak yapacaktır.

İşletme sözleşmedeki edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirdiğinden, hasılatı da zamana yayılı olarak tanınarak finansal tablolara alacaktır. İşletme hizmetin ifası yerine getirdikçe her ay 24.000 TL/12 Ay = 2.000 TL muhasebe ücreti faturasını keserek, bu tutarı hasılat olarak kaydedecektir.

Çıktı yönteminin uygulanmasında kullanılan çıktıların doğrudan gözlemlenebilir olmaması ve maliyetinin yüksek olması bu yöntemin dezavantajları olarak söylenebilir.

2.6.3.2. Girdi Yöntemleri

Girdi yöntemleri, işletmenin edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde kullanmış olduğu girdilerinin, söz konusu edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için beklenen toplam girdilere kıyaslanmasını ve buna göre hasılatın finansal tablolara alınmasını esas almaktadır. Girdi yöntemlerinde; katlanılan maliyetler, tüketilen kaynak, geçen zaman, harcanan işçilik saati, makine kullanım saati gibi ölçütler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerde işletmenin emek veya girdilerini edim dönemi boyunca eşit olarak kullanması halinde, hasılat eşit tutarlarla finansal tablolara alınabilir (TFRS 15/B18).

İşletmenin kullanmış olduğu girdiler ile bu mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devri arasında bir ilişki olmaması olasılığı girdi yönteminin zayıf yönünü oluşturur. Bu nedenle işletme, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde işletmenin kaydettiği ilerlemeye katkısı olmayan girdilerin etkilerini girdi yöntemine dahil etmez (TFRS 15/B19). Örneğin, sözleşme fiyatına yansıtılmamış ve edimin yerine getirilmesi esnasında meydana gelen önemli verimsizliklere ilişkin maliyetler (anormal malzeme kaybı, verimsiz işçilik ve diğer kaynakların oluşturduğu maliyetler) dikkate alınmaz.

Çalışmada yer alan örnek olay incelemesinde ilerleme ölçütü olarak girdi yöntemi kullanılacaktır. Bu nedenle bu aşamada girdi yöntemine yönelik herhangi bir örneğe yer verilmemiştir.

3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ÜZERİNE ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, TFRS 15'in getirmiş olduğu beş adımlı model ve hasılatın zamanlamasına ilişkin yaklaşımlar örnek olay incelemesi üzerinden somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

3.1. Örnek Olayın Tanımlanması

MSH İnşaat Taahhüt İşletmesi, apartman inşası için açılan 2 adet yap devret ihalesini kazanmıştır. Her bir apartman projede birbirinin aynısıdır. İşletme, 10.01.2017 tarihinde iki müşterisiyle (Bay A ve Bay B) de ayrı ayrı sözleşme yapmıştır. Sözleşmelerin ikisinde de apartman özellikleri aynı olup her bir apartman için sözleşme bedeli 1.500.000 TL olarak belirlenmiştir. Her bir apartman için tahmini maliyet ise 1.200.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Sözleşmede;

- Her bir müşterinin işe başlamadan önce 500.000 TL avans vereceği,
- Kaba inşaatın tamamlandığına dair raporun sunulmasının ardından her bir müşterinin 500.000 TL daha ödeyeceği ve
- İnşaatların tamamlanıp yasal hakların tamamının müşterilere devredilmesi ile de geriye kalan 500.000 TL'nin işletmeye ödenmesi maddeleri yer almaktadır.

Sözleşmede inşaatın sözleşme tarihinden itibaren 2 yıl içerisinde tamamlanması öngörülmektedir. Bu noktada iki sözleşme arasında bir maddelik bir fark bulunmaktadır.

İlk müşteri Bay A ile yapılan sözleşmede müşteri Bay A temerrüde düşerse işletme o zaman kadar yapılan ödemeleri alıkoyabilecek ve apartmanı bir başka müşteriye satabilecektir.

İkinci müşteri Bay B ile yapılan sözleşmeye göre ise işletme apartmanı bir başka müşteriye satamayacak ve Bay B de sözleşmeyi feshedemeyecektir. Bay B'nin vazgeçmesi durumunda veya ödeme yapmaması durumunda işletmenin sözleşme bedelinin tamamını müşterisinden isteme hakkı vardır.

3.2. Örnek Olayın Değerlendirilmesi

İki sözleşme esasen birbirine çok benzer olmakla beraber TFRS 15 açısından gelirin, zamana yayılı edim yükümlülükleri olarak mı yoksa belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülükleri olarak mı kaydedilmesi gerektiği noktasında farklılık ortaya çıkmaktadır.

İnşaat taahhüt işletmelerinin yapmış oldukları inşaat ve onarım işlerinin yapımı genellikle birden fazla yılı kapsamaktadır. Bu nedenle söz konusu işletmeler, müşterileri ile genellikle uzun dönemli sözleşmeler yapmaktadır. TFRS 15 standardına göre hasılatın ne zaman finansal tablolara

yansıtılabileceği, önceki bölümlerde ayrıntılı şekilde sunulduğu üzere, aşağıdaki şartların sağlanıp sağlanmamasına göre farklılaşmaktadır. Aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, işletme bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devreder ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirir ve hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alır:

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

Söz konusu şartlardan ilk ikisi, yapılan sözleşmelerin ikisine de uymamaktadır. Örneğimizdeki sözleşmeler arasında fark yaratan en sonuncu maddedir.

Bay A sözleşme ile ilgili olarak temerrüde düşmesi durumunda işletme, apartmanı bir başka müşteriye satabilme veya devredebilme hakkına sahip olacaktır. Buna karşılık müşteri Bay A ödeme yapmadığında işletmenin o güne kadar yapmış olduğu harcamaları Bay A'dan isteme hakkı da bulunmamaktadır. Dolayısıyla Bay A ile yapılan ilk sözleşme işletme açısından belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmeli ve işletme apartmanı müşterisine teslim ettiği tarihte tüm sözleşme bedelini gelir olarak finansal tablolarına yansıtmalıdır.

Bay B ile yapılan sözleşme ise üçüncü kriteri sağlamakta; dolayısıyla zamana yayılı edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmektedir. Öngörülen iki yıllık dönemde işletme Bay B'den elde ettiği gelirleri uygun ilerleme ölçütüne göre dönem dönem finansal tablolarına yansıtacaktır.

İnşaat faaliyetlerinden elde edilen kârın nasıl belirleneceği konusunda iki yöntem vardır. Bunlar; (i) İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Tamamlanma Oranı Yöntemi) ve (ii) İşin Tam Bitim Yöntemi (Tamamlanma Yöntemi)'dir. Buna göre Bay A ile yapılan sözleşmede işin tam bitim yöntemi; Bay B ile yapılan sözleşmede ise işin kısmen bitim yöntemi kullanılmalıdır.

3.3. Örnek Olayda Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Finansal tablolarını yıllık hazırlayan MSH İnşaat Taahhüt işletmesi, 2017 yılı sonu itibariyle her iki inşaat için de ayrı ayrı 550.000 TL harcama yapmıştır. İnşaatların ikisinin de Aralık 2018'de tamamlanıp müşterilerine teslim edilmiştir. Bütün tutarların aynı olmasına rağmen işletmenin finansal

tablolarına hasılat olarak yansıtacağı tutarlar iki sözleşme için farklı olacaktır.

Müşteri Bay A için işletmenin inşa ettiği apartman işin tam bitim yöntemine göre kaydedileceğinden inşaatın geçici kabulünün yapıldığı yıl – 2018 – hasılatlar ve maliyetler kâr-zarar hesabına devredilerek; kâr ve zararın işin bütününe kapsayacak şekilde işin bittiği yıl hesaplanması gerekmektedir. Bu süreçte, taahhüt işi devam ettiği sürece bu işlerle ilgili elde edilen hasılatları ifade eden hakedişler, bilançonun pasifinde 350 – 359 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında izlenmeli; inşaat maliyetleri ise 170 – 179 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında izlenmelidir. 2017 yılı sonunda Bay A ile yapılan sözleşmeyle ilgili herhangi bir kâr zarar hesaplaması yapılmayacak ve finansal tablolara yansıtılmayacaktır.

2018 yılı sonunda inşaatın 1.200.000 TL maliyetle bitirildiği ve müşteri Bay A'ya teslim edildiği varsayıldığında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait maliyetlerin ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması.

31.12.2018			
1	622 – SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	1.200.000	
	İNŞAAT MALİYETİ HS.		1.200.000
	170 – YILLARA YAYGIN (BAY A)		

2. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait hakediş bedellerinin ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması.

31.12.2018			
2	350 – YILLARA YAYGIN (BAY A) İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.	1.500.000	
	600 – YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		1.500.000

3. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait gelirlerin ilgili kâr zarar hesabına aktarılması.

3	31.12.2018		
	600 – YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	1.500.000	
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		1.500.000

4. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait giderlerin ilgili kâr zarar hesabına aktarılması.

4	31.12.2018		
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	1.200.000	
	622 – SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		1.200.000

5. Aşama: Dönem karının gelir tablosu hesabında gösterimi.

5	31.12.2018		
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	300.000	
	692 – DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		300.000

6. Aşama: Dönem karının bilanço hesabında gösterimi.

6	31.12.2018		
	692 – DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	300.000	
	590 – DÖNEM NET KARI HS.		300.000

Bay B ile yapılan sözleşme gereği inşa edilen apartman ise işin kısmen bitim yöntemine göre muhasebeleştirilmeli ve raporlanmalıdır. İşin kısmen bitim yönteminde dönem sonunda, yıllara yaygın inşaatın kâr veya zararını tespit etmek için, önce inşaatın tamamlanma yüzdesi hesaplanmaktadır. Bu tamamlanma yüzdesine göre de gerçekleşen hasılat (gelir) tutarı hesaplanmaktadır. Hesaplanan gelir ile inşaat için dönemde yapılan giderler karşılaştırılmakta; eğer inşaatın dönem geliri, dönem giderinden (maliyetinden) büyükse kâr; küçükse zarar ortaya çıkmaktadır.

Tamamlanma yüzdesi TFRS 15 standardında uygun ilerleme ölçüm yöntemlerinden biri olan girdi yöntemine göre aşağıdaki gibi hesaplanabilmektedir.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \text{Fiili Maliyet} / \text{Tahmini Sözleşme Maliyeti} \quad (1)$$

Buna göre Bay B için yapılan apartmanda 2017 yılı sonunda tamamlanma yüzdesi fiili maliyetin (550.000 TL) tahmini sözleşme maliyetine (1.200.000 TL) bölünmesi ile 0,46 olarak bulunmuştur.

2017 yılı için hak edilen inşaat geliri ise sözleşme bedelinin (1.500.000 TL) tamamlanma yüzdesi (0,46) ile çarpılmasıyla 690.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Söz konusu apartman inşaatı için işletmenin 2017 yılında elde ettiği kar ise dönemin inşaat geliri tutarından (690.000 TL) dönemde inşaat için yapılan harcamaların (550.000 TL) çıkartılması sonucunda 140.000 TL olarak hesaplanmıştır.

İşletmenin 2017 yılı sonunda Bay B ile yaptığı sözleşme gereği yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

1. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait maliyetlerin ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması.

31.12.2017		
622 – SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		550.000
171 – YILLARA YAYGIN (BAY B) İNŞAAT MALİYETİ HS.		550.000

2. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait hakediş bedellerinin ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması.

2	31.12.2017		
	351 – YILLARA YAYGIN (BAY B) İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.	690.000	
	600 – YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		690.000

3. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait gelirlerin ilgili kar zarar hesabına aktarılması.

3	31.12.2017		
	600 – YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	690.000	
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		690.000

4. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait giderlerin ilgili kar zarar hesabına aktarılması.

4	31.12.2017		
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	550.000	
	622 – SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		550.000

5. Aşama: Dönem karının gelir tablosu hesabında gösterimi.

5	31.12.2017		
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		140.000
	692 – DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		140.000

6. Aşama: Dönem karının bilanço hesabında gösterimi.

6	31.12.2017		
	692 – DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		140.000
	590 – DÖNEM NET KARI HS.		140.000

İşletmenin üstlenmiş olduğu iki adet apartman inşaatı işi gerek proje açısından gerekse de tutarlar açısından tıpa tıp aynı olsa da sözleşmedeki tek maddelik fark TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı gereği işletmenin kar ve zarar tutarlarında aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere önemli farklıklara neden olmaktadır.

Tablo-2: Sözleşmelerin Yıllar İtibariyle İşletme Karına Katkısı

Yıl	Sözleşme A'nın İşletme Karına Katkısı	Sözleşme B'nin İşletme Karına Katkısı
2017	0	140.000
2018	300.000	160.000
Toplam	300.000	300.000

MSH İnşaat Taahhüt işletmesi her iki sözleşme sonucunda da 300.000 TL kar elde etmiş olsa da söz konusu karın yıllara göre dağılımı farklılık göstermiştir. Bay A ile yapılan ilk sözleşmeden elde edilen karın tamamı 2018 yılı karı içerisinde gösterilmiştir. Buna karşılık Bay B ile yapılan ikinci sözleşmeden elde edilen karın 140.000TL'si 2017 yılı karı içerisinde; 160.000TL'si ise 2018 yılı karı içerisinde muhasebeleştirilmiştir.

4. SONUÇ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) hasılatın finansal tablolara alınması konusunda farklılıkları ortadan kaldırmak ve işletmeler arasında sağlıklı karşılaştırma yapmak amacıyla başlatılan yakınsama çalışmaları kapsamında “UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat (IFRS15 Revenue from Contracts with Customers)” standardını 28 Mayıs 2014 tarihinde 01 Ocak 2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımlamışlardır. Ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) UFRS 15 standardını, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı olarak düzenlemiş ve 9 Eylül 2016 Tarih ve 29826 sayılı Resmi Gazete’de 54 Sıra no.lu tebliğ yayımlanarak 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

TFRS 15’in yürürlüğe girmesi ile birlikte “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” ve “TMS 18 Hasılat” standartları yürürlükten kalkmıştır. Bu sayede hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uygulamalar tek bir standart altında toplanmıştır. Ancak bu noktada TFRS 15, yürürlükten kaldırdığı standartların birleşimi olarak düşünülmemelidir; aksine hasılatın ölçülmesi ve zamanlaması konusunda önemli yenilikler getirmiştir.

Hasılatın getirdiği yeniliklerin başında ortaya koyduğu beş adımlı model ve hasılatın zamanlamasına yönelik hasılatın kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince muhasebeleştirme şeklinde getirdiği iki yaklaşım sayılabilir. Söz konusu yeniliklerin mevcut uygulamaları değiştirmesi nedeniyle çoğu işletmeyi etkileyeceği düşünülmektedir. Bu işletmelerden bir tanesi de inşaat işletmeleridir.

Bu çalışma TFRS 15’in hasılatın zamanlaması konusunda getirdiği yeni iki yaklaşımın inşaat işletmeleri açısından yaratacağı değişikliği örnek olay üzerinden incelemek olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede örnek olay içerisinde birbirine oldukça benzeyen iki inşaat taahhüt sözleşmesinden elde edilen hasılatın, ufak farklar nedeniyle finansal tablolara yansıtılmasının nasıl farklılaşacağı anlatılmıştır.

Hasılatın ne zaman ve ne tutarda kâr zarar tablosuna yansıtılacağı işletmenin hesaplanan vergisini, kar dağıtımını, finansal oranlarını ve benzeri birçok durumu etkilemektedir. İşletmelerin en büyük gelir kaleminin normal şartlar altında hasılat olduğu göz önünde bulundurulduğunda TFRS 15’in getirmiş olduğu farklılıkların işletmelerin finansal tabloları üzerinde önemli etkilerinin olacağı söylenebilir.

İnşaat sözleşmeleri üzerine TFRS 15’in olası etkilerinden sadece bir tanesini ele alan çalışmamızı büyük bir yapbozun bir parçası olarak değerlendirebiliriz. TFRS 15’in işletmelerin finansal tabloları üzerinde

yaratacağı olası etkileri örnek uygulamalar üzerinden açıklayacak her türlü çalışmanın yapbozu bir parça daha tamamlayacağı düşüncesindeyiz.

KAYNAKÇA

Köse, T. ve Çelikay, D. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, 127, 19-44.

KPMG, “Revenue Issues In-Depth”, May 2016, www.kpmg.com , (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri”, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

TMS 18, “TMS 18 Hasılat”. <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf>. (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

