

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE EDİM YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ

Arş. Gör. Dr. Çağrı Aksoy HAZIR*

Makale Gönderim Tarihi : 13/02/2019/ Kabul Tarihi : 14/05/2019

ÖZ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik yeni bir finansal raporlama standardını “UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” olarak yayımlamış ve hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeleri tüm sektörlerde uygulanabilir hale getirmiştir. TFRS 15 daha önce geçerli olan risk-getiri yaklaşımı yerine kontrolün devri yaklaşımına dayanmaktadır. İnşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için de pek çok yeni düzenleme içermektedir. TFRS 15 ile hasılatın belirli bir anda ya da zamana yayılı olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceği kriterleri değişmiş ve işletmelerin bu kriterleri daha dikkatli ele almaları zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu çalışmada TFRS 15’de yer alan düzenlemelerin inşaat sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmesi amaçlanmış ve edim yükümlülüklerinin belirlenmesinde, hasılatın finansal tablolara alımında zaman faktörünün dikkate alınmasında, sözleşme maliyetlerinin varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, finansman bileşeninin varlığı halinde ve sözleşme değişikliği söz konusu olduğunda uygulanacak farklı düzenlemeler incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, İnşaat Sözleşmeleri, Hasılat, Edim Yükümlülükleri, Girdi Yöntemleri

* Marmara Üniversitesi/İşletme Fakültesi/İşletme Bölümü cagri.aksoy@marmara.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-1172-1412

SATISFACTION OF PERFORMANCE OBLIGATIONS BY CONSTRUCTION CONTRACTS**ABSTRACT**

IASB released a new standard on revenue recognition “IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers” and brings together the relevant principles for revenue recognition across all sectors in one standard. TFRS 15 abandons the former risks and rewards-based approach in favor of a new control-based model. It introduces many new concepts for revenue and cost recognition for companies with construction activities. Under TFRS 15 the criteria of determining whether revenue is recognized at a point in time or over time is changed and companies will need to consider their contracts carefully. This study aims to assess the accounting policies of the new standard on the basis of construction contracts and illustrates different accounting policies related to identification of separate service obligations, timing of revenue recognition, capitalization of contractual costs, significant financing component and contract modification.

Keywords: TFRS 15, Construction Contracts, Revenue, Performance Obligation, Input Methods

1. GİRİŞ

İşletmelerin olağan faaliyetleri sonucu ortaya çıkan gelirlerini ifade eden hasılat, finansal performansın ölçümü ve değerlendirilmesinde kullanılan önemli bir araçtır. Hasılatın finansal tablolara alımı yalnızca finansal tablo düzenleyicileri açısından değil, finansal tablo kullanıcıları açısından da önem arz etmektedir. Farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler açısından, farklı biçimlerde tanımlanabilen hasılatın ölçüm ve muhasebeleştirilmesi de farklılık arz edebilir. 2018 yılına kadar mal ve hizmet satışları ile işletme varlıklarının başkalarına kullanırılmasından doğan hasılatın muhasebeleştirilmesinde “UMS 18 – Hasılat”; yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesinde ise “UMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri” standardı kullanılmaktaydı. Ancak mevcut standartların hasılatın tanımlanmasında yetersiz oluşu, standartlarda yer alan düzenlemeler ve uygulama arasında uyumsuzlukların ortaya çıkması ve sektörler arasında karşılaştırılabilirliğin bu durumdan olumsuz etkilenmesi nedeniyle yeni bir standardın yayımlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015:194). Tüm bu olumsuzlukların bertaraf edilmesi amacıyla UMSK (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından Mayıs 2014’de “UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı yayımlanmış ve Ocak 2018’den itibaren de işletmelerin bu standardı uygulaması uygun görülmüştür. Ülkemizde de KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) tarafından ilgili standart “TFRS 15- Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” olarak düzenlenmiş, 2016 yılında resmi olarak yayımlanmış ve yine Ocak 2018’den itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür. Bu standart ile TMS 18 ile TMS 11 standartları yürürlükten kaldırılmıştır. Standartta amacı, temel ilkesi ve kapsamı tanımlanan hasılat unsurunun finansal tablolara nasıl, ne şekilde ve ne zaman yansıtılacağı, “5 Aşamalı Model” kapsamında düzenlenmektedir. Bu model; “sözleşmenin tanımlanması”, “edim yükümlülüklerinin tanımlanması”,

“işlem bedelinin belirlenmesi”, “işlem bedelinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtılması” ve “edim yükümlülükleri yerine getirildiğinde veya getirildikçe hasılatın muhasebeleştirilmesi” aşamalarından oluşmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 407).

Hem yürürlükten kaldırdığı standartlar hem de müşterilerle yapılan sözleşmelere getirdiği yenilikler göz önünde bulundurulacak olursa; TFRS 15 yürürlüğe girdiğinde farklı sektörlerde yer alan işletmelerin hasılatın tanımlanması ve raporlanması açısından etkileneceği ifade edilebilir (Saban, Gürkan ve Vargün, 2019: 45). Özellikle 5 aşamalı model göz önünde bulundurulduğunda, TFRS 15’in önemli ölçüde etkileyeceği işletmeler inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerdir. Ana faaliyetleri yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olan işletmelerde, inşaat işinin başlangıcı ve bitiminin aynı yılda olmayıp, birden fazla yılı kapsamaması, inşaat sözleşmelerinden hasılatın muhasebeleştirilmesinde edim yükümlülüklerinin zamana yayılı olarak yerine getirilmesini gerektirmektedir (Kılıç ve Işık, 2018: 1093). İşletmelerin edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde üç kriteri göz önünde bulundurması ve edim hangi kriter tanımına uygun ise ilgili düzenlemeler dikkate alınarak hasılatın finansal tablolara alması gereklidir. İnşaat sözleşmelerinden hasılat söz konusu olduğunda işletmenin; edimin sağladığı faydanın müşteri tarafından eşzamanlı olarak tüketilip tüketilmediğini, edimin oluşturulduğunu veya geliştirildikçe kontrolünün müşteriye geçip geçmediğini ve edimin işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturup oluşturmadığı ile işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık tahsil hakkının bulunup bulunmadığını değerlendirmesi gereklidir. Bu kriterlerin değerlendirilmesinde sözleşme bedelinin değişken nitelikte olup olmadığı, birden fazla sözleşmenin var olup olmadığı, sözleşme değişikliğinin söz konusu olup olmadığı veya sözleşme maliyetlerinin nelerden oluştuğu gibi unsurların da göz ardı edilmemesi gereklidir.

Bu çalışmada, inşaat sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde dikkate alınması gereken 5 aşamalı modelin, önemli bir aşaması olan edim yükümlülüklerinin zamana yayılı olarak yerine getirilmesine yönelik düzenlemelerin açıklanması amaçlanmış ve işletme yönetimi açısından performans değerlendirmesinde dikkate alınması gereken farklı düzenlemelerin olası sonuçlarına uygulama örneği çerçevesinde yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde inşaat sözleşmeleri TFRS 15 açısından TMS 11 ile karşılaştırılarak değerlendirilmiş, üçüncü bölümde zamana yayılı edim yükümlülüklerine yönelik düzenlemeler açıklanmış, dördüncü bölümde ise inşaat sözleşmelerinden hasılatın nasıl muhasebeleştirileceği farklı senaryolar dikkate alınarak uygulama örnekleri ile ele alınmıştır. Sonuç bölümünde ise standardın sunmuş olduğu düzenlemeler ve olası uygulama sonuçları inşaat sözleşmeleri açısından ortaya konmuştur.

2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ AÇISINDAN TFRS 15’İN DEĞERLENDİRİLMESİ

“UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” yayımlanmadan önce, inşaat sözleşmelerinden hasılatın muhasebeleştirilmesinde “UMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri” standardı kullanılmakta olup, bu standart yüklenici işletmelerin, yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden doğan hasılatının muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeleri kapsamaktaydı (Aktaş ve Varol, 2017: 28). UMS 11’de birden fazla sözleşme dahil olsun ya da olmasın, sözleşmenin nasıl tanımlanacağı, sözleşme bedelinin nasıl tespit edileceği ve sözleşmeye ilişkin gelir ile giderlerin nasıl muhasebeleştirileceğine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir (PWC, 2017: 1).

Yeni standart ile sektörel bazda yayımlanmış olan eski düzenlemelerin bir kısmı değiştirilmiş, farklı düzenlemeler eklenmiş ve hasılatın muhasebeleştirilmesinde tüm sektörlerde uygulanabilir ortak bir model oluşturulmuştur. Bu model UMSK tarafından 5 aşamalı olarak tanımlanmış ve 5 aşamalı model ile farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğinin artırılması hedeflenmiştir. UFRS 15'in finansal tablo düzenleyicilerine sunduğu öncelikli ilke, müşteri sözleşmelerinden hasılatın ancak varlığın kontrolünün devri gerçekleştiğinde finansal tablolara alınması gerektiğidir (PWC, 2014: 3).

İnşaat sözleşmelerinden hasılat söz konusu olduğunda, standardın sunmuş olduğu değişiklik daha önce geçerli olan tamamlanma yüzdesi yönteminin ancak sözleşmede yer alan uygulanabilir hak ve yükümlülüklerin belirli kriterleri karşılayabilmesi durumunda kullanılabileceğidir. Daha açık bir ifade ile inşaat sözleşmelerinden hasılatın muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanımı şart değildir (KPMG, 2014: 1). Türkiye'de de Ocak 2018'den itibaren geçerli olan TFRS 15'e göre dikkate alınması gereken ancak daha önce geçerli olan TMS 11 ile karşılaştırıldığında farklılık arz eden diğer hususlar aşağıda sıralanmıştır.

- **Ek Maliyetler:** Daha önce geçerli olan standarda göre; yüklenicinin sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin katlandığı maliyetleri geri alınabilecekleri muhtemel olduğu takdirde, varlık olarak muhasebeleştirilebilirdi (TMS 11, m.27). TFRS 15'de ise bu maliyetler daha dar bir kapsamda ele alınmış, ilgili maliyetlerin ancak işletmelerin sözleşme yapması halinde katlanacağı maliyetler olarak tanımlanmıştır (TFRS 15, m.92). Yani bu tür ek maliyetlerin varlık olarak muhasebeleştirilmesi, sözleşmenin yapılmış olma şartına bağlanmıştır. Sözleşmeden bağımsız olarak ortaya çıkan maliyetler ise gider olarak finansal tablolara alınmalıdır (Schurbohm-Ebneth ve Ohmen, 2015: 10).
- **Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri:** Her iki standartta da sözleşmenin yerine getirilme maliyetleri benzer biçimde tanımlanmış, TMS 11'de bu maliyetlere dahil edilmeyecek olan maliyetler; geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri ile araştırma ve geliştirme giderleri, satış maliyetleri, işlem kapsamında kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanları şeklinde belirtilmiştir (TMS 11, m.20). TFRS 15'de ise sözleşmeyi yerine getirme maliyetlerinin varlık olarak muhasebeleştirilmesi, ilgili maliyetlerin geri kazanılması, doğrudan bir sözleşme ile ilişkili olması ve işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi şartlarına bağlanmıştır (KPMG, 2014: 3 ve TFRS 15, m.95).
- **Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması:** 5 aşamalı modelin bir getirisi olarak inşaat sözleşmelerinde, işletmenin taahhüt edilen mal veya hizmetleri değerlendirmesi ve müşteriye verilen her bir taahhüdün bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanması gereklidir. TMS 11'de bu şekilde bir uygulama söz konusu olmayıp, yalnızca birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede, her bir varlık için ayrı bir teklif verildiği, varlıkların ayrı müzakereye konu olduğu ve varlıkların maliyet ile gelirlerinin ayrı belirlenebildiği takdirde, varlığın inşaatının ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (TMS 11, m.8).
- **Hasılatın Muhasebeleştirilmesi:** TMS 11'de inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde öngörülebildiği takdirde, inşaata ilişkin gelir ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılabileceği ifade

edilmiştir (TMS 11, m.22). TFRS 15’de ise inşaat sözleşmesi ifadesi yer almasa da hasıllata yönelik bir değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre işletme taahhüt edilen hizmeti müşteriye devrederek ya da devrettikçe edim yükümlülüğü yerine getirilmiş olur. Edim yükümlülüklerinin zamana yayılı olarak yerine getirilip getirilmemesi ise müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketip tüketmediği, edimin oluşturuldukça kontrolünün müşteriye geçip geçmediği, edimin işletme için alternatif bir varlık oluşturup oluşturmadığı ve o güne kadar tamamlanan edime karşılık ödeme üzerinde tahsil hakkının bulunup bulunmadığına bağlıdır (Deloitte, 2014: 4).

- **İlerlemenin Ölçümü:** TMS 11’de ilerlemenin ölçümü için tamamlanma aşamasının belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Tamamlanma aşaması belirlenirken de o güne kadar yapılan işle ilgili sözleşme maliyetlerinin toplam inşaat maliyetlerine oranına, yapılan işe ilişkin incelemelere ve fiziki tamamlanma oranına dikkate edilmelidir (TMS 11, m.30). TFRS 15’de ise ilerlemenin ölçümü için girdi ve çıktı yöntemleri olarak iki yöntem sunulmuştur. Tamamlanma aşamasının belirlenmesi girdi yöntemleri ile aynı nitelikte olup işe ilişkin incelemelerin yapılması ise çıktı yöntemlerini işaret etmektedir. TMS 11’den farklılık arz eden düzenleme ise; hasıllatın muhasebeleştirilmesi esnasında işletmelerin edimini ifade etmeyen girdilerin etkilerinin girdi yönteminde kullanılmaması gerektiğidir (EY, 2017: 1).
- **Değişken Bedel:** TMS 11’de sözleşme gelirin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesi gerektiği ve bu değer de gelecekteki olayların belirsizliklerinden etkilenebileceği belirtilmiştir (TMS 11, m.12). TFRS 15’e göre ise sözleşme geliri yerine işlem bedeli kavramı ortaya konmuş, bu bedelin tahmin edilmesi gerektiği ve tahmin edilirken değişken bedelin söz konusu olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. TMS 11’de değişken bedel nezdinde değerlendirilebilecek tek unsur teşvik ödemeleri olup, bu ödemelerin de ancak güvenilir biçimde ölçülebildiği ve belirlenmiş standartlara ulaşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olduğunda sözleşme bedeline dahil edilebileceğidir. TFRS 15’de ise değişken bedelin tahmininde beklenen değer veya en muhtemel değer yöntemlerinden yararlanılabileceği ifade edilmiştir (KPMG, 2014: 8).

Bir diğer yeni düzenleme de önemli finansman bileşeninin varlığıdır. TMS 11’de bu bileşene ait herhangi bir düzenleme mevcut olmayıp, TFRS 15’de işlem bedeli belirlenirken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine yönelik düzeltme yapılması gerektiği ve hasıllattan ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda sunulması gerektiği belirtilmiştir. (Deloitte, 2014: 8 ve TFRS 15, m.60)

- **Sözleşme Değişikliği:** TMS 11’de tahminlerdeki değişiklik başlığı altında tamamlanma yüzdesi yönteminin sözleşme gelir ve maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanması ve değişikliklerin etkilerinin TMS 8 kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (TMS 11, m.38). TFRS 15’de ise sözleşme değişikliği başlığı altında, sözleşmenin kapsam ya da fiyatında taraflarca onaylanan değişiklikler sözleşme değişikliği olarak tanımlanmıştır. Standarda göre taahhüt edilen hizmetlere farklı bir hizmet eklenerek sözleşme kapsamının değiştirilmesi ve bedelin de ilave taahhüt edilen hizmetin tek başına fiyatlarını yansıtacak bedel kadar artırılması halinde, ilgili sözleşme ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmelidir. Ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilemediği takdirde ise taahhüt edilen hizmetin henüz devredilmemiş kısmı farklı alternatifler

arasından uygun yöntem tercih edilerek muhasebeleştirilmelidir (TFRS 15, m.15-21). TMS 11’de sözleşme değişikliği detaylı biçimde ele alınmamış olup, TFRS 15’de sözleşme değişikliklerinin muhasebeleştirilmesi için finansal tablo düzenleyicilere daha detaylı alternatif yöntemler sunulmuş, ileriye yönelik ya da geçmişe dönük uygulama alternatiflerine de yer verilmiştir (Deloitte, 2014: 8).

- **Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi:** TMS 11’de toplam sözleşme maliyetleri toplam sözleşme gelirlerini aştığı takdirde muhtemel beklenen zararların doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir (TMS 11, m.36). TFRS 15’de ise beklenen zarar ifadesi yer almamaktadır. Standartta yalnızca hizmetin zarara yol açması durumunda işletmenin bu zararlar için müşteriyi koruma taahhüdü bir edim yükümlülüğüne yol açmadığından, söz konusu sözleşmeye ait yükümlülüklerin TMS 37’ye göre muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir (TFRS 15, m.B33). Bu düzenlemeden yola çıkılarak, inşaat sözleşmelerinde beklenen zarar söz konusu olduğu takdirde TMS 37.66’ya göre işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip olacağından söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülükler karşılık olarak muhasebeleştirilmeli ve ölçülmelidir (Bohnfeld, Ebeling ve Vitinius, 2018: 14).

3. TFRS 15’E GÖRE EDİM YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN ZAMANA YAYILI OLARAK YERİNE GETİRİLMESİ

TMS 18’e göre hasılat ancak işletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması, satılan mallar üzerinde etkin kontrolünü kaybetmiş olması, hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi, ekonomik faydanın elde edilmesinin muhtemel olması ve işleme yüklenen veya yüklenecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi halinde finansal tablolara alınabilirdi (TMS 18, m.14). TMS 11’e göre bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak finansal tablolara yansıtılabilirdi (TMS 11, m.22). TFRS 15’de ise varlık veya hizmetin kontrolünün müşterinin eline geçerek devredilmesi gerektiği ve ancak bu şekilde edim yükümlülükleri yerine getirilerek hasılatın finansal tablolara alınabileceği ifade edilmiştir (TFRS 15, m.31). Her üç standart bir arada değerlendirildiğinde TFRS 15 ile sektörel farklılıklar gözetilmeksizin hasılatın muhasebeleştirilmesi varlığın kontrolünün devrine bağlanmıştır.

İnşaat sözleşmeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gereken ve öne çıkan aşama; edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesidir. TFRS 15’e göre edim yükümlülükleri, belirli bir anda yerine getirilebileceği gibi zamana yayılı olarak da yerine getirilebilir ve hasılatın zamana yayılı olarak finansal tablolara alınmasında aşağıdaki şartlardan herhangi birinin yerine getirilmesi gereklidir (TFRS 15, m.35).

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

Çalışmanın konusunu oluşturan inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ise zamana yayılı edim yükümlülüklerine dahil olduğundan, bu bölümde zamana yayılı edim yükümlülüklerinin sınıflandırılması ve bu sınıflandırmaya ait düzenlemeler açıklanacaktır.

3.1. Edimin Sağladığı Faydanın Aynı Anda Alınıp Tüketilmesi

İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi halinde, hasılat zamana yayılı olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15, m.35a). Bu tür edim yükümlülüklerine edimin sağladığı faydanın müşteri tarafından alındığı veya aynı anda tüketildiği rutin ve tekrarlayan hizmetler örnek verilebilir (TFRS 15, m.B3). Bu tür edimler genellikle hizmet sözleşmeleridir. Bu düzenlemeye göre edimin sağladığı fayda her halükârda müşteri tarafından tüketilmiş olduğundan, varlık olarak muhasebeleştirilecek herhangi bir finansal tablo unsuru söz konusu değildir (Bauer, Eisele, ve Hold, 2016: 396).

Bazı durumlarda işletme edimi yerine getirdikçe müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi tespit edilemeyebilir. Bu gibi durumlarda işletmenin; kalan edim yükümlülüğü başka bir işletme tarafından yerine getirilecek olsaydı, işletmenin o güne kadar tamamladığı işleri, diğer işletmenin büyük ölçüde yeniden ifa etmesinin gerekeceğine karar vermesi halinde, edim yükümlülüğü zamana yayılarak ifa edilir (TFRS 15, m.B4).

3.2. Edim Oluşturuldukça veya Geliştirildikçe Kontrolün Müşteriye Geçmesi

İşletme ediminin oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi halinde hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır (TFRS 15, m.35b). Bu tür edim yükümlülüklerine uzun vadeli sözleşmeler veya inşaat sözleşmeleri örnek verilebilir.

Müşterinin varlığı oluşturdukça veya geliştirdikçe kontrol edip etmediğinin değerlendirilmesinde, varlığın kontrolü ve kontrolün devri kavramları dikkatlice irdelenmelidir. Varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve kalan tüm faydalarını büyük ölçüde elde edebilmeyi ifade eder. Bir varlığın faydası ise aşağıdaki yollardan elde edilen potansiyel nakit akışlarıdır (TFRS 15, m.33).

- Varlığın mal ve hizmet sunumu için kullanılması
- Varlığın başka varlıkların değerini arttırmak için kullanılması
- Varlığın yükümlülükleri yerine getirmek veya giderleri azaltmak için kullanılması
- Varlığın satılması veya takas edilmesi
- Varlığın bir borcun teminatı olarak rehin verilmesi
- Varlığın elde tutulması.

Kontrolün tespitinde; işletmenin varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahip olması, müşterinin varlığın yasal mülkiyetine sahip olması, işletmenin varlığın zilyetliğini devretmiş olması, müşterinin varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirilere sahip olması ve müşterinin varlığı kabul etmiş olması gibi göstergelerden de faydalanılabilir (TFRS 15, m.38).

3.3. Edimin İşletme İçin Alternatif Kullanımı Olan Bir Varlık Oluşturmaması ve İcra Edilebilir Tahsil Hakkının Mevcudiyeti

İşletme edimi, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmadığı ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinden hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkı bulunduğu takdirde hasılat yine zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır (TFRS 15, m.35c).

Standartta da ifade edildiği gibi hasılatın finansal tablolara alınması iki şarta bağlanmıştır. Bu şartlar arasında yer alan işletme için alternatif bir varlık oluşturulmaması durumu; işletmenin varlığın oluşturulması veya geliştirilmesi sırasında başka bir amaçla kolayca yönetebilmesinin sınırlandırılması veya tamamlanan varlığın başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetilmesinin kısıtlandığı durumlardır (TFRS 15, m.36). Varlığın alternatif kullanımının olup olmadığının değerlendirilmesinde sözleşmeden kaynaklanan potansiyel kısıtlamaların etkilerine ve önemlilik düzeylerine dikkat edilmelidir (TFRS 15 m.B6 ve m.B7). Aynı zamanda işletme varlığı başka bir kullanım amacıyla yönetebilmek için önemli ekonomik kayıplara katlanıyorsa, bu durum işletmenin varlığı başka bir kullanım amacıyla yönetebilmesine yönelik fiili bir sınırlamayı ifade eder. Önemli ekonomik kayıp ile belirtilmek istenen, işletmenin varlığın üzerinde yeniden çalışmak için önemli maliyetlere katılacak olması veya varlığı ancak önemli bir kayıp ile satabilecek olmasıdır (TFRS 15, m.B8).

Hasılatın zamana yayılı olarak finansal tablolara alınmasında değerlendirilmesi gereken bir diğer şart ise işletmenin o güne kadar tanımlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunmasıdır. İşletmenin taahhüt ettiği şekliyle edimini yerine getirememesi dışındaki sebeplerle müşteri veya başka bir tarafça sözleşme feshedildiği takdirde, işletmenin o güne kadar tamamladığı edimini karşılayan bir tahsil hakkı mevcuttur (TFRS 15, m.B9). Daha açık bir ifade ile tahsil hakkının mevcudiyeti ve tutarı bu değerlendirmede göz ardı edilmemelidir. İşletmenin o güne kadar tamamladığı edim karşılığındaki tahsil hakkının mevcudiyeti değerlendirilirken, işletme taahhüt edildiği şekilde edimin yerine getirilememesinden başka bir nedenle sözleşme feshedilecek olsaydı, o güne kadar tamamladığı edime karşılık ödeme talep etme veya alıkoyma hususunda hukuken icra edilebilir bir hakkının olup olmayacağını dikkate alınmalıdır (TFRS 15, m.B10). Sözleşmeye uygulanan kanunların yanı sıra sözleşme şartları da göz önünde bulundurulmalıdır. O güne kadar tamamlanan edime karşılık tahsil hakkının, sabit bir tutara ilişkin olması gerekmez. Müşteri veya başka bir taraf sözleşmeyi feshettiği takdirde işletme, sözleşme süresince her zaman en az o güne kadar tamamladığı edimi karşılayan bir tutara hak kazanmalıdır (TFRS 15, m.37). Sözleşmede belirlenen ödeme planı işletme için o güne kadar tamamlanan edim karşılığında hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkını ifade etmeyebilir (TFRS 15, m.B13). Tahsil hakkının mevcudiyeti hukuki ve ekonomik açıdan değerlendirilmelidir.

Tahsil hakkı tutarı, sözleşmenin feshi halinde sadece işletmenin kârındaki olası kayıpları telafi etmekten ziyade, o güne kadar devrettiği mal veya hizmetlerin satış fiyatına yaklaşan bir tutar olabilir. Makul kâr marjını karşılayan tutar, sözleşmenin taahhüt edildiği şekilde yerine getirilmesi durumunda beklenen kâr marjına eşit olmak zorunda değildir, ancak işletme aşağıdaki tutarlardan herhangi birinin karşılanmasına hak kazanıyor olmalıdır (TFRS 15, m.B9):

- Sözleşmenin müşteri (veya diğer bir taraf) tarafından feshinden önce sözleşme kapsamındaki işletmenin edimini makul ölçüde yansıtan, sözleşmede yer alan beklenen kâr marjının bir oranı veya

- Sözleşmeye özgü marjın, işletmenin benzer sözleşmelerden elde ettiği getiriden yüksek olması durumunda, işletmenin benzer sözleşmelere ilişkin sermaye maliyeti üzerinden makul bir getiri (veya işletmenin benzer sözleşmeleri için genel olarak geçerli olan faaliyet marjı).

Yukarıdaki düzenlemeler bir arada ele alındığında zamana yayılı edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde göz önünde bulundurulması gereken unsurlar aşağıda özetlenmiştir.

- Müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tükettiği gerekçeleri ile tespit edilmelidir.
- Müşterinin varlığı oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrol edip etmediğinin, işletmenin tahsil hakkı, müşterinin yasal mülkiyetten kaynaklı risk ve getirilerin devredilmesi gibi göstergelerin değerlendirilmesi gereklidir.
- Edim, işletme için alternatif bir varlık oluşturmamalı, bu durumun değerlendirilmesinde ise sözleşmeden kaynaklı kısıtların etki ve önemlilik düzeyleri dikkate alınmalıdır. Bunun yanı sıra edime ilişkin işletmenin hukuken icra edilebilir tahsil hakkının bulunup bulunmadığı da tespit edilmelidir.

4. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Zamana yayılı olarak ifa edilen her bir edim yükümlülüğü için işletme, bu edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara alır. İlerlemeyi ölçmekten amaç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün, ölçüm tarihi itibarıyla, müşteriye devrine ilişkin performansını göstermektir (TFRS 15, m.39). Uygun ilerleme ölçüm yöntemleri çıktı ve girdi yöntemlerini kapsar (TFRS 15, m.41).

- **Çıktı Yöntemleri:** Çıktı yöntemleri, o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerinin, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçülerek hasılatın finansal tablolara alımını ifade eder. Çıktı yöntemleri; o güne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, elde edilen sonuçlarla ilgili değerlemeler, ulaşılan hedefler, geçen süre ve üretilen veya teslim edilen birimler gibi yöntemleri içerir (TFRS 15, m.B15).
- **Girdi Yöntemleri:** Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emek veya girdilerin (örneğin; tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı) edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslanarak, hasılatın finansal tablolara alımını ifade eder (TFRS 15, m.B18).

Bu bölümde inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulama örneği sunulmuş olup, farklı senaryolar söz konusu olduğunda edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde hasılatın nasıl muhasebeleştirileceği açıklanmıştır.

4.1. Uygulamaya İlişkin Bilgiler

Demircan İnşaat A.Ş., bir iş merkezinin inşasına yönelik müşteri ile sözleşme yapmıştır. Yapılacak iş merkezine Demircan İnşaat A.Ş. tarafından bir klima sistemi de yerleştirilecektir. Sözleşmeye iş merkezindeki elektrik tüketiminin optimizasyonuna yönelik bir hizmet sözleşmesi ve bakım onarım sözleşmesi de dahil edilmiştir. Her iki hizmet de bina tesliminden itibaren 4 yıl süresince Demircan İnşaat A.Ş.

tarafından sunulacaktır. Tüm sözleşmeler 01.01.2018 tarihinde düzenlenmiş ve iş merkezinin inşasının tamamlanma süresi 4 yıl olarak tahmin edilmiştir.

İnşaat sözleşmesinde; 10.000 metrekarelik alanın üzerine iş merkezinin inşa edileceği ve sözleşme fiyatının da 190 milyon TL olduğu belirtilmiştir. Elektrik tüketim optimizasyonuna yönelik hizmet sözleşmesinde fiyat yıllık 600.000 TL olarak belirlenmiş ve bu bedelin her yıl Ocak ayında ödenmesi gerektiği sözleşmede ifade edilmiştir. Normal şartlar altında bu hizmet Demircan İnşaat A.Ş. tarafından bina inşasından ayrı olarak da sunulmakta olup, ilgili hizmetin fiyatı 750.000 TL'dir. Ancak iş merkezi inşasına bağlı olarak sunulacağından müşteri ile daha düşük bir fiyat üzerinde anlaşılmıştır.

Hizmet sözleşmesi için belirlenen sözleşme fiyatı, binanın tesliminden itibaren 4 yıl içinde tüketilecek olan elektrik miktarına bağlı olarak değişkenlik gösterebilecektir. Şirketin geçmiş tecrübelerine dayalı olarak elektrik tüketiminin beş farklı senaryoya göre değişkenlik göstereceği tahmin edilmektedir. Tahmini elektrik tüketim senaryolarına ait bilgiler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 1. Elektrik Tüketim Senaryoları

	Senaryo I	Senaryo II	Senaryo III	Senaryo IV	Senaryo V
Referans Değere Göre Elektrik Tüketimi Artış/Azalış Oranı	5% ve üzeri	5% - 0%	-5% - 0%	-5% ve -10%	-10% ve altı
Tahmini Elektrik Kullanım Bedeli	-1,5 milyon TL	-1,0 milyon TL	0,5 milyon TL	2 milyon TL	2,5 milyon TL
Gerçekleşme Olasılığı	5%	10%	15%	40%	30%

Yukarıdaki senaryolarda yer alan bilgiler, geçmiş dönemlerde inşası tamamlanan aynı büyüklükteki benzer binalarda meydana gelmiş olduğundan, gerçekleşme olasılıkları ve tahmini kullanım bedelleri güvenilirdir. Ağırlıklandırılmış düzeltme bedeli 31.12.2021 tarihinde toplam tutar olarak müşteri tarafından ödenecektir.

Müşteri ile yapılan inşaat sözleşmesine bağlı olarak, Demircan İnşaat A.Ş. tarafından proje mühendisine 800.000 TL nakit olarak ödenmiş, bunun yanı sıra Demircan İnşaat A.Ş.'nin yolluk ve diğer ek faaliyetler için katlandığı toplam masraflar 500.000 TL tutarındadır.

İş merkezine klima sisteminin kurulabilmesi için Demircan İnşaat A.Ş., klimalar ve gerekli diğer teçhizatları başka bir işletmeden 8 milyon TL'ye satın almıştır. Klima sisteminin alt yapısı sözleşme başlangıcından itibaren 3. yılda üretici işletme tarafından iş merkezine kurulacak olup, 4. yılın ilk üç ayında klimalar da yerleştirilecektir.

Demircan İnşaat A.Ş., inşaat sözleşmesinin toplam maliyetinin 160 milyon TL olacağını tahmin etmiştir. Sözleşmede belirtilen ödeme koşullarına göre; müşteri sözleşme başlangıcında sözleşme fiyatının 20%'sini geri iade hakkı olmaksızın nakit ödeyecek, 30%'unu ise iç dekorasyon hariç iş merkezinin büyük kısmı ortaya çıktığında ödeyecektir. Kalan 50%'yi ise 01.01.2022'de nakit ödeyecektir.

Elektrik optimizasyon hizmetine ilişkin beklenen maliyetlerin yıllık 1.450.000 TL olup, binanın tesliminden sonra 2022 yılında ortaya çıkacak ek masrafların ise 1.500.000 TL tutarında olacağı tahmin edilmiştir.

01.01.2018 tarihinde yapılan bir diğer hizmet sözleşmesi ise bakım-onarım sözleşmesidir. İnşaat bitiminden itibaren ilk 4 yıl için geçerli olacak olan bakım onarım hizmetine dair, müşterinin Demircan İnşaat A.Ş.'ye ödeyeceği tutar ilk iki yıl için 1.000.000 TL, daha sonraki iki yıl için ise yıllık 900.000 TL'dir. Her yıl sunulacak olan bakım-onarım hizmeti aynı niteliktedir. Taraflar dört yıla ait toplam hizmet bedelinin 01.01.2022'de ödeneceğine karar vermiş olup, sözleşmede yer alan faiz oranı %5'dir. Bakım onarım hizmetlerine ait ödemelerin bugünkü değeri 3.377.296 TL'dir. Bakım onarım hizmetine ait ödemelerin bugünkü değeri aşağıda tespit edilmiştir.

$$(1.000.000*(1+5\%)^1) + (1.000.000*(1+5\%)^2) + (900.000*(1+5\%)^3) + (900.000*(1+5\%)^4) = 3.377.296 \text{ TL}$$

Müşterinin tüm bu bedelleri ödeyebilme gücü ve niyeti mevcut olup, Demircan İnşaat A.Ş. tarafından edim yükümlülüklerinin ifasına yönelik ilerlemenin ölçümünde girdi yöntemlerinin kullanımı tercih edilmiştir (Kirsch, 2014: 505-506).

4.2. Temel Durumun Muhasebeleştirilmesi

Demircan İnşaat A.Ş.'nin tüm bu faaliyetlerden elde edeceği hasılatın muhasebeleştirilmesinde izlenecek adımlar; sözleşmelerin tanımlanması, edim yükümlülüklerinin tanımlanması, işlem bedellerinin belirlenmesi, işlem bedellerinin edim yükümlülüklerine dağıtılması ve edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesidir.

İşletmenin yapmış olduğu sözleşmeler incelendiğinde, taraflar sözleşmeleri onaylamış ve yerine getirmeyi taahhüt etmişler, söz konusu hizmetler ile ilgili haklar ve ödeme koşulları tanımlanmış, sözleşmeler ticari nitelikli olup, Demircan İnşaat A.Ş.'nin işlem bedellerini tahsil etme olasılığı muhtemeldir (TFRS 15, m.9). Bu olayda birden fazla hizmet ve sözleşme söz konusu olduğundan sözleşmelerin birleştirilip birleştirilemeyeceği tespit edilmelidir. İş merkezinin inşası ve müşteriye sunulacak olan elektrik tüketimi optimizasyon hizmeti tek bir sözleşme olarak ele alınmalıdır. Çünkü hizmet sözleşmesine ait yıllık sözleşme fiyatı olan 600.000 TL iş merkezi inşaatına bağlı olarak, normal fiyatın altında belirlenmiştir. Buna karşın bakım onarım sözleşmesi diğer sözleşmeler içerisinde ya da onlara bağlı olarak müzakere edilmediğinden, ayrı bir hizmet sözleşmesi olarak dikkate alınmalıdır (TFRS 15, m.17).

Müşteriye taahhüt edilen hizmetlerin farklı hizmetler olarak tanımlanabilmesi için, müşterinin hizmetten tek başına faydalanabiliyor olması ve Demircan İnşaat A.Ş.'nin müşteriye hizmet devir taahhüdünü diğer taahhütlerden ayrı olarak tanımlayabilmesi gereklidir (TFRS 15, m.27). Bu olayda iş merkezi inşası ve klima sisteminin bina içine kurulumu tek bir yükümlülük olarak, bakım-onarımın ise ayrı bir edim yükümlülüğü olarak tanımlanması gereklidir. Daha açık bir ifade ile bu olayda işlem bedellerinin belir-

lenmesi gereken iki ayrı edim yükümlülüğü mevcuttur. Bunlar klima sistemi kurulumu dahil iş merkezi inşası ve bakım onarım hizmetinin yerine getirilmesidir. Her iki edim yükümlülüğüne ait işlem bedelleri değişken olabileceği gibi sabit de olabilir.

▪ **İlk Edim Yükümlülüğünün İşlem Bedelinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi**

Demircan İnşaat A.Ş. ile müşteri arasında sözleşme fiyatı 190 milyon TL olarak belirlenmiştir. Ancak daha önceki tecrübelerle dayalı olarak bu bedelin artma ya da azalmasının söz konusu olabileceği, bu artış ya da azalmalarda ise beş farklı senaryonun ortaya çıkması muhtemeldir. Demircan İnşaat A.Ş.'nin ilgili edim yükümlülüğünün işlem bedelinin belirlenmesinde bu senaryolardan yola çıkarak, gerçekleşmesi mümkün bedeller aralığındaki tutarların olasılık ağırlıklı toplamı olan beklenen değeri tespit etmesi gereklidir. Beklenen değer hesaplaması aşağıda sunulmuştur.

Tablo 2. Beklenen Değer Hesaplaması

Beklenen Değer Hesaplaması	Tahmini Kullanım Bedeli*Olasılık
Senaryo I	(75.000)
Senaryo II	(100.000)
Senaryo III	75.000
Senaryo IV	800.000
Senaryo V	750.000
Toplam (TL)	1.450.000

Yukarıda tespit edilen 1.450.000 TL'lik beklenen değer sözleşme fiyatına dahil edilmesi gereklidir. Ancak bu değer, 4 yıl sonraki değeri ifade ettiğinden bugünkü değeri hesaplanarak işlem bedeline dahil edilebilir. Beklenen değer 01.01.2018 itibarıyla bugünkü değeri 1.192.919 TL'dir. $(1.450.000 / (1,05)^4)$ İlk edim yükümlülüğünün toplam işlem bedeli aşağıda sunulmuştur.

Tablo 3. İşlem Bedeli Hesaplaması

Satış Fiyatı	190.000.000
+ Beklenen Değer	1.192.919
+ Elektrik Tüketim Opt. Hizmet Bedeli	4*600.000
İşlem Bedeli (TL)	193.592.919

Demircan İnşaat A.Ş. tarafından proje mühendisine ödenen 800.000 TL, sözleşme yapılması için katlanılan ve geri kazanılması beklenen bir maliyet olduğundan, varlık olarak muhasebeleştirilmelidir (TFRS 15, m.91). Bu varlık aynı zamanda sistematik biçimde itfa edilmelidir (TFRS 15, m.99). Kullanılacak

itfa yöntemi işletme tarafından 8 yıl sürecek biçimde azalan bakiyeler usulü yöntemi olabileceği gibi, 4 yıl süreyle doğrusal amortisman yöntemi de olabilir. Ek faaliyetler ve yolluklara ilişkin 500.000 TL'lik maliyetler ise sözleşme yapılması için katlanıldığından gider olarak muhasebeleştirilecektir.

Bu edim yükümlülüğü, edim oluşturuldukça ya da geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçtiğinden hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınmalıdır (TFRS 15, m.35b). Demircan İnşaat A.Ş., edim yükümlülüğünün ifasına yönelik kaydettiği ilerlemenin ölçümünde ise girdi yöntemlerini tercih etmektedir. Daha açık bir ifade ile işletme maliyetlerini edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolara alacaktır (TFRS 15, m.B18). Ancak bazı durumlarda işletme girdileri ile hizmet kontrolünün müşteriye devri arasında doğrudan ilişki olmayabilir. Bu durumda işletme, yalnızca katlanılan maliyetler ölçüsünde hasılatı finansal tablolara almalıdır (TFRS 15, m.B19B). Çünkü işletme malı üçüncü bir şahıstan tedarik etmiş ve malın tasarım ve üretim süreçlerine önemli ölçüde dahil olmamıştır (TFRS 15, m.B19B/IV).

Bu olayda Demircan İnşaat A.Ş.'nin girdileri aşağıdakilerden oluşmaktadır.

- 160 milyon TL tutarında inşaat maliyetleri
- Yıllık 1.450.000 TL tutarında elektrik tüketimi optimizasyon maliyetleri
- 1.500.000 TL tutarında ek maliyetler

160 milyon TL tutarındaki inşaat maliyetlerine üreticiden satın alınan ve kurulumu üretici tarafından gerçekleştirilecek olan klima ve teçhizat maliyeti olan 8.000.000 TL de dahildir. İşletme klima sisteminin kurulumuna önemli ölçüde dahil olmayacağından, yalnızca katlanılan maliyet ölçüsünde hasılatı finansal tablolara almalı ve girdi yöntemini de düzeltmelidir. Aşağıda tabloda işletmenin dönemsel olarak katlanacağı maliyetler ve hasılat tutarları sunulmuştur.

Tablo 4. Yıllar İtibariyle Hasılat ve Maliyet Dağılımı

Dönem	Düzeltilmiş Maliyetler	Yıllık Maliyet/ Toplam Maliyet	Klima/Teçhizat Dahil Edilmemiş Hasılat	Klima/Teçhizat Maliyeti	Hasılat
2018	40.000.000	25%	46.602.114		46.602.114
2019	40.000.000	25%	46.602.114		46.602.114
2020	32.000.000	20%	37.281.691	8.000.000	45.281.691
2021	40.000.000	25%	46.602.114		46.602.114
2022	2.950.000	2%	3.436.906		3.436.906
2023	1.450.000	1%	1.689.327		1.689.327
2024	1.450.000	1%	1.689.327		1.689.327
2025	1.450.000	1%	1.689.327		1.689.327
Toplam (TL)	159.300.000	100%	185.592.919	8.000.000	193.592.919

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı gibi işletmenin toplam maliyetleri 167,3 milyon TL değil, 159,3 milyon TL'dir. Klima ve teçhizat maliyeti dahil edilmemiş olarak hasılat aşağıdaki formülden yararlanılarak hesaplanmıştır (Canipa Varlez, Furlato, 2015: 449).

(Toplam İşlem Bedeli - Katlanılmayan Maliyet) * (Yıllık Maliyet/Toplam Maliyet)

- **2018 Yılına Ait Muhasebeleştirme:** 2018 yılında müşteri bina tesliminden önce satış fiyatının %20'sini nakit ödeyeceğinden, nakit ödenen kısma ilişkin Demircan İnşaat A.Ş. tarafından 38 milyon TL (190*20%) tutarında bir sözleşme yükümlülüğü finansal tablolara alınmalıdır (TFRS 15, m.106). Dönem sonunda ise ilerlemenin girdi yöntemine göre ölçümü sonucu 46.602.114 TL tutarında hasılat finansal tablolara alınmalı, dönem başında finansal tablolara alınan sözleşme yükümlülüğü borçlandırılmalı ve aradaki fark olan 8.602.114 TL ise sözleşme varlığı olarak finansal tablolara alınmalıdır (TFRS 15, m.107).
- **2019 Yılına Ait Muhasebeleştirme:** İlerlemenin ölçümü dikkate alındığında Demircan İnşaat A.Ş., 46.602.114 TL tutarında hasılatı finansal tablolara alacak, aynı tutarda sözleşme varlığını da borçlandıracaktır.
- **2020 Yılına Ait Muhasebeleştirme:** Sözleşmede de belirtildiği gibi üçüncü yılda iş merkezinin yapımında belirli bir seviyeye gelmiş olunacağından, müşteri tarafından satış fiyatının %30'luk kısmı da nakit olarak ödenecektir. Müşteri ödemeyi gerçekleştirmeden işletme sözleşme varlıklarını 57 milyon TL (190*30%) tutarında alacaklandırarak ve karşılığında ticari alacakları da borçlandıracak, ödeme yapıldığında ise ticari alacakları aynı tutarda alacaklandırarak, banka hesabını borçlandıracaktır. Dönem sonunda ise ilerlemenin ölçümü dikkate alınarak, sözleşme varlıkları 45.281.691 TL tutarında borçlandırılacak ve aynı tutarda hasılat finansal tablolara alınacaktır.
- **2021 Yılına Ait Muhasebeleştirme:** İş merkezi inşasının ilerlemesi dikkate alınarak 2021 yılında ilerleme nezdinde 46.602.114 TL tutarında hasılatı finansal tablolara alacak ve sözleşme varlığını aynı tutarda borçlandıracaktır.
- **2022 Yılına Ait Muhasebeleştirme:** İş merkezi tamamlandığında, 01.01.2022'de müşteri satış fiyatının kalan %50'sini ödeyecektir. Müşteri ödemeyi gerçekleştirmeden işletme sözleşme varlıklarını 95 milyon TL (190*50%) tutarında alacaklandırarak ve karşılığında ticari alacakları da borçlandıracak, ödeme yapıldığında ise ticari alacakları alacaklandırarak, banka hesabını borçlandıracaktır.

Elektrik tüketim optimizasyonuna yönelik hizmet sözleşmesinde fiyat 600.000 TL olarak belirlenmiş ve bu bedelin her yıl Ocak ayında ödenmesi gerektiği sözleşmede ifade edilmiştir. Ödeme vadesinin geldiği tarihte Demircan İnşaat A.Ş., 600.000 TL tutarında bir sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolarına alarak, ticari alacakları da aynı tutarda borçlandıracaktır. Ödeme yapıldığında ticari alacaklar alacaklandırılacak, banka ise borçlandırılacaktır. Hizmetin ifası gerçekleştiğinde ise ilerleme ölçütü nezdinde işletme, 3.436.906 TL tutarında hasılatı finansal tablolarına alacak, sözleşme varlığı 2.836.906 TL tutarında ve sözleşme yükümlülüğü de 600.000 TL tutarında borçlandırılacaktır.

İşlem bedeli daha önce de belirtildiği gibi değişken nitelikte olup, finansman bileşeninin varlığı söz konusudur. Elektrik tüketimine bağlı olarak geçmiş tecrübelerden yararlanılarak hesaplanan beklenen değerler içerisindeki finansman bileşeninin etkilerinin, hasılattan ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda sunulması gereklidir. İşletmenin bu döneme tekabül eden faiz gelirlerini, müşteri ile yapılan bir sözleşme alacağı olarak muhasebeleştirilmesi ölçüsünde finansal tablolara alınmalıdır (TFRS 15, m.65). Bu döneme tekabül eden faiz gelirleri 59.546 TL'dir ($5\% * 1.192.919$).

- 2023 Yılına Ait Muhasebeleştirme: Demircan İnşaat A.Ş., 2022 yılında olduğu gibi 600.000 TL tutarında sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolarına alacak, dönem sonunda da ilgili sözleşme yükümlülüğünü borçlandırarak, 1.689.327 TL tutarında hasılatı finansal tablolara alacak, aradaki fark olan 1.089.327 TL kadar sözleşme varlıklarını borçlandıracaktır. İlgili döneme ait faiz gelirleri 2022 yılında olduğu gibi finansal tablolara alınacak ve kapsamlı gelir tablosunda sunulacaktır. Bu döneme ait faiz gelirleri ise 62.628 TL olacaktır. ($5\% * 11.192.919 * 1,05$)
- 2024 Yılına Ait Muhasebeleştirme: 600.000 TL tutarında sözleşme yükümlülüğü finansal tablolara alınacak, dönem sonunda da ilgili sözleşme yükümlülüğü borçlandırılarak, 1.689.327 TL tutarında hasılat finansal tablolara alınacaktır. Aradaki fark olan 1.089.327 TL kadar sözleşme varlığı borçlandırılacaktır. İlgili döneme ait faiz gelirleri diğer dönemlerde olduğu gibi finansal tablolara alınacak ve kapsamlı gelir tablosunda sunulacaktır. Bu döneme ait faiz gelirleri tutarı 65.760 TL olacaktır. ($5\% * 1.192.919 * 1,052$)
- 2025 Yılına Ait Muhasebeleştirme: 600.000 TL tutarında sözleşme yükümlülüğü finansal tablolara alınacak, dönem sonunda da ilgili sözleşme yükümlülüğü borçlandırılarak, 1.689.327 TL tutarında hasılat finansal tablolara alınacaktır. Aradaki fark olan 1.089.327 TL kadar sözleşme varlığı borçlandırılacaktır. İlgili döneme ait faiz gelirleri diğer dönemlerde olduğu gibi finansal tablolara alınacak ve kapsamlı gelir tablosunda sunulacaktır. Bu döneme ait faiz gelirleri tutarı 69.048 TL olacaktır. ($5\% * 1.192.919 * 1,053$)

Beklenen değerler tamamı 2025 yılında ödeneceğinden, 1.450.000 TL tutarında banka hesabı borçlandırılacak, daha önce faiz gelirlerine ilişkin finansal tablolara alınan varlık 257.081 TL tutarında alacaklandırılacak ve değişken kısma ait 1.192.919 TL tutarındaki sözleşme varlığı ise alacaklandırılarak kapatılacaktır.

▪ *İkinci Edim Yükümlülüğünün İşlem Bedelinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*

İkinci edim yükümlülüğü olan bakım onarım hizmeti, işletme edimi yerine getirdikçe müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tükettiği bir hizmet olduğundan, yine zamana yayılı edim yükümlülüğü olarak dikkate alınacaktır (TFRS 15, m.35a). Bakım onarım hizmeti aynı zamanda rutin ve tekrarlayan hizmet olarak da nitelendirilebilir (TFRS 15, m.B3).

İkinci edim yükümlülüğünün işlem bedeli 3.377.296 TL'dir. Ancak her döneme ait müşteri tarafından ödenecek tutar farklı olsa da her dönem sunulacak bakım-onarım hizmeti aynıdır. Bu nedenle öncelikle %5 faiz oranlı 4 yıllık döneme ait anuite faktörü kullanılarak dönemsel hasılat tutarları tespit edilmiştir. İlgili değişkenler dikkate alındığında anuite faktörü 3,5460'dır. Her döneme ait hasılat tutarı ise 952.438 TL'dir. ($3.377.296 / 3,5460$)

Bakım onarım hizmeti 2022 yılından itibaren sunulacağından, bu edim yükümlülüğüne ait hasılat 2022 yılından itibaren muhasebeleştirilecektir. Müşteri bakım onarım hizmetine ait bedelin tamamını 2022 yılı başında ödeyeceğinden, Demircan İnşaat A.Ş., 2022 yılında toplam 3.377.296 TL tutarında sözleşme yükümlülüğünü ve ticari alacakları finansal tablolara alacaktır. Ödeme yapıldığında ise ilgili ticari alacaklar alacaklandırılacak ve banka hesabı borçlandırılacaktır.

2022 yıl sonunda işlem bedeline dahil olan finansman bileşeninin (faiz giderlerinin) de ayrıştırılması gereklidir. 168.865 TL ($3.377.296 * 5\%$) tutarında faiz giderleri finansal tablolara alınacak ve aynı tutarda sözleşme yükümlülükleri de alacaklandırılacaktır. Edim yükümlülüğünün yerine getirilmiş olan kısmı da hasılat olarak 952.438 TL tutarında muhasebeleştirilecek, daha önce finansal tablolara alınan sözleşme yükümlülükleri de aynı tutarda borçlandırılacaktır. 2023, 2024 ve 2025 yıllarında da benzer biçimde muhasebeleştirme yapılacaktır.

Yukarıdaki uygulamada da sunulmuş olan ve TFRS 15 ile gelen önemli değişiklik; bir işletmeden tedarik edilen bir malın maliyetinin sözleşmeye ait maliyetlere dahil edilmeyerek hasılatın bu ölçüde finansal tablolara alınmasıdır. Bu şekilde bir uygulama inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin hasılatının daha yüksek tutarlarda muhasebeleştirilmesine neden olacaktır. Bu uygulama yalnızca proje süresi çerçevesinde değerlendirildiğinde işletme açısından önemli bir farklılık ortaya koymasa da yıllar itibarıyla işletmelerin finansal performans göstergelerinin trendinin etkilenmesine neden olacaktır (Carnipa-Valdez ve Furlato, 2015: 449).

4.3. Sözleşme Değişikliği Halinde Muhasebeleştirme

4.1.'de belirtilen uygulamada 2020 yılı ortasında müşteri ile Demircan İnşaat A.Ş. arasında iş merkezinin alanının 10% oranında artırılmasına karar verilmiştir. Sözleşme değişikliği ilgili tarihte gerçekleştirilmiş ve satış fiyatı 12 milyon TL tutarında artırılmıştır. Demircan İnşaat A.Ş., bu değişikliğe bağlı olarak klima ve teçhizat kurulumuna ait maliyetlerin de 1.000.000 TL tutarında artacağını öngörmüştür. İş merkezi inşasına ait maliyetlerin ise 2021 yılında 10 milyon TL tutarında artacağı varsayılmıştır. Bunun yanı sıra 2021 yılı sonunda iş merkezi müşteriye teslim edilebilirse, müşteri 2022 yılı başında Demircan İnşaat A.Ş.'ye performans primi niteliğinde 500.000 TL ödeyecektir. Ancak iş merkezi inşasının 31.12.2021'de tamamlanması kesin değildir.

Sözleşme kapsamında ve fiyatında taraflarca onaylanan değişiklik söz konusu olduğunda sözleşme değişikliğinden bahsedilebilir (TFRS 15, m.18). Taahhüt edilen mal veya hizmete ekleme yapılması nedeniyle sözleşme kapsamı genişlediğinde ve sözleşme bedeli de ilave olarak taahhüt edilen hizmetler nedeniyle artışında sözleşme değişikliği ayrı olarak bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmelidir (TFRS 15, m.20). Ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilemediği takdirde ise, işletme sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla taahhüt edilen mal veya hizmetlerin henüz devredilmemiş kısmını aşağıdaki yöntemlerden uygun olanı seçerek muhasebeleştirmelidir (TFRS 15, m.21).

- Geriye kalan mal veya hizmetlerin, sözleşme değişikliği tarihinde veya bu tarihten önce devredilen mal veya hizmetlerden ayrı nitelikte olması durumunda, işletme sözleşme değişikliğini mevcut sözleşme feshedilmiş ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirir.

- Geriye kalan mal veya hizmetlerin farklı nitelikte olmaması ve dolayısıyla sözleşme değişikliği tarihinde kısmen yerine getirilmiş tek bir edim yükümlülüğünün parçasını oluşturması durumunda, işletme mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi muhasebeleştirir.
- Geriye kalan mal veya hizmetlerin yukarıda sayılan kalemlerin bir birleşimi olması durumunda, değişikliğe uğramış sözleşmedeki ifa edilmemiş edim yükümlülükleri üzerindeki değişikliğin etkilerini tutarlı olacak biçimde muhasebeleştirir.

Bu olayda geriye kalan hizmetler farklı nitelikte olmadığından, mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi muhasebeleştirme söz konusudur. 31.12.2021’de iş merkezi teslim edilebildiği takdirde müşteri tarafından Demircan İnşaat A.Ş.’ye ödeneceği taahhüt edilen promosyon primi ise değişken bedel kapsamında en muhtemel tutar olarak kabul edilmemelidir, çünkü Demircan İnşaat A.Ş. inşaatın 31.12.2021’de tamamlanacağından emin değildir (TFRS 15, m.53b). Bu durumda edim yükümlülüğüne ait işlem bedeli 205.592.919 TL’dir.

Tablo 5. İşlem Bedelinin Hesaplaması

Satış Fiyatı	190.000.000
+ Beklenen Değer	1.192.919
+ Elektrik Tüketim Opt. Hizmet Bedeli	4*600.000
+ Alan Genişletme Bedeli	12.000.000
İşlem Bedeli (TL)	205.592.919

İlgili işlem bedeli dikkate alındığında işletmenin dönemsel olarak katlanacağı maliyetler ve hasılat tutarları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 6. Yıllar İtibariyle Hasılat ve Maliyet Dağılımı

Dönem	Düzeltilmiş Maliyetler	Yıllık Maliyet/ Toplam Maliyet	Klima/Teçhizat Dahil Edilmemiş Hasılat	Klima/Teçhizat Maliyeti	Hasılat
2018	40.000.000	24%	46.448.415		46.448.415
2019	40.000.000	24%	46.448.415		46.448.415
2020	32.000.000	19%	37.158.732	9.000.000	46.158.732
2021	50.000.000	30%	58.060.519		58.060.519
2022	2.950.000	2%	3.425.571		3.425.571
2023	1.450.000	1%	1.683.755		1.683.755
2024	1.450.000	1%	1.683.755		1.683.755
2025	1.450.000	1%	1.683.755		1.683.755
Toplam (TL)	169.300.000	100%	196.592.919	9.000.000	205.592.919

2020 yılına kadar muhasebeleştirilmiş olan hasılat bedelleri olan 93.204.228 TL (46.602.114*2) ile yeni işlem bedeline çerçevesinde ilk iki döneme ait hesaplanan hasılat bedelleri olan 92.896.831 TL (46.448.415*2) arasındaki fark olan 307.397 TL tutarında sözleşme varlığı alacaklandırılmalı ve hasılat da borçlandırılmalıdır. (geçmişe yönelik düzeltme) 2020 yılı sonunda ise edim yükümlülüğünün yerine getirilen kısmına ait hasılat finansal tablolara alınmalıdır. Bu durumda 2020 yılında 46.158.732TL tutarında hasılat muhasebeleştirilmelidir.

İşletme, tek basına satış, fiyatlarında sözleşme başladıktan sonra meydana gelen değişiklikleri yansıtmak için işlem bedelini yeniden dağıtmaz. Yerine getirilmiş, bir edim yükümlülüğüne tekabül eden tutarlar işlem bedelinde değişikliğin olduğu dönemde hasılat ya da hasılattan indirim olarak finansal tablolara alınır (TFRS 15, m.88). 31.12.2021’de Demircan İnşaat A.Ş. iş merkezinin inşasını tamamlayabildiği takdirde, 3.952.571 TL (3.425.571 + 500.000) tutarında hasılatı muhasebeleştirmelidir. 500.000 TL müşterinin 01.01.2022’de işletmeye ödeyeceği performans primidir. Bu durum değişken bedelin yeniden değerlendirilmesi kapsamındadır. Çünkü şartlarda meydana gelen değişikliklerin doğru olarak muhasebeleştirilmesi ve işlem bedelinin güncellenmesi gereklidir (TFRS 15, m.59).

Yukarıdaki senaryo değişikliğinden anlaşılacağı gibi TFRS 15’e göre inşaat sözleşmelerinde değişiklik söz konusu olduğunda pek çok unsurun bir arada değerlendirilmesi gereklidir. Bu değerlendirmede, değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alınıp alınmayacağı ve alınmadığı takdirde hizmetin devredilmiş kısmının göz önünde bulundurulması gerektiği önem arz eden hususlardır (Baur, Lüpold ve Witte, 2014: 471). Her bir sözleşme değişikliğinin ayrı düzenlemeler çerçevesinde ele alınması gerektiği düşünüldüğünde, inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin dönemsel olarak farklı nitelikteki hasılatlara finansal tablolarında yer verebilecekleri ihtimal dahilindedir. Bu tür farklı uygulamalar da finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine zarar verebilir (Kirsch, 2015: 16).

4.4. Edim Yükümlülükleri Ayrıştırıldığında Muhasebeleştirme

Demircan İnşaat A.Ş.’nin iş merkezinin inşaatından bağımsız olarak yalnızca elektrik kullanımına ilişkin teknik destek hizmetini içerecek biçimde müşteri ile anlaştığı ve bu sözleşmede elektrik tüketim optimizasyon hizmetinin yer almadığı varsayılmıştır. Enerji tüketimine bağlı inşaat sözleşme bedelinin değişken niteliği korunmuş olup, beklenen değer yine dikkate alınacaktır. Bu hizmetin satış fiyatı da iş merkezi inşaat sözleşmesinden bağımsız olarak 1.480.000 TL olarak belirlenmiştir.

Bu durumda iş merkezi inşaat sözleşmesi tek bir ticari amaç için teknik destek hizmeti ile beraber müzakere edilmediğinden, iş merkezi inşaat sözleşmesi tek başına ayrı bir sözleşme olarak ele alınmalıdır. Aşağıdaki tabloda işletmenin inşaat sözleşmesinden kaynaklı katlanacağı maliyetler ve hasılat tutarları dönemsel olarak sunulmuştur.

Tablo 7. Yıllar İtibariyle Hasılat ve Maliyet Dağılımı

Dönem	Düzeltilmiş Maliyetler	Yıllık Maliyet/ Toplam Maliyet	Klima/Teçhizat Dahil Edilmemiş Hasılat	Klima/Teçhizat Maliyeti	Hasılat
2018	40.000.000	26%	47.804.560		47.804.560
2019	40.000.000	26%	47.804.560		47.804.560
2020	32.000.000	21%	38.243.648	8.000.000	46.243.648
2021	40.000.000	26%	47.804.560		47.804.560
2022	1.500.000	1%	1.792.671		1.792.671
Toplam (TL)	153.500.000	100%	183.450.000	8.000.000	191.450.000

Teknik desteğe ilişkin sözleşme ayrı bir sözleşme olarak ele alınmalıdır. İnşaat sözleşmesinin işlem bedeli bu durumda 191.450.000 TL'dir. (190.000.000 + 1.450.000) İşlem bedeline dahil olan beklenen değerini kolaylaştırmak amacı ile finansman bileşenine sahip olmadığı varsayılmıştır.

Yukarıdaki senaryodan da anlaşılabilir gibi sözleşmelerin birleştirilmesi her ne kadar işletme açısından hasılatın muhasebeleştirilmesinde kolaylık sağlayacak ve tutarlılığın sürdürülmesine katkıda bulunacaksa da her bir edim yükümlülüğünün birleştirilebilmesi için sözleşmenin doğru tanımlanması, sözleşmelere ait bedellerin hangi şartlar altında birbirlerine bağlanabileceği dikkatlice incelenmeli, birleştirilemeyecek ise açıklayıcı nedenlerinin de tespit edilmesi gereklidir. İnşaat sözleşmelerinin proje bazında değerlendirileceği varsayıldığında, işletmelerin detaylı bir proje yönetimi uygulaması ve buna bağlı olarak etkin bir proje planlamasına ihtiyacı vardır (Schurbohm-Ebneth ve Ohmen, 2015: 12).

4.5. Alternatif Kullanımı Olan Bir Varlık Olması ve İcra Edilebilir Tahsil Hakkının Mevcut Olması Durumunda Muhasebeleştirme

4.4.'de yer alan sözleşme şartları aynı olmak koşulu ise, bu uygulamada iş merkezinin Demircan İnşaat A.Ş.'nin sahip olduğu arsa üzerine yapılacağı varsayılmıştır. İş merkezi inşaatı tamamlandığında, 2021 yılı sonunda arsanın kontrolü de müşteriye geçecektir. Arsanın satış fiyatı 100 milyon TL olup, defter değeri ise 80 milyon TL'dir. (Vergiler göz ardı edilmiştir.)

Bu olayda iş merkezinin üzerine yapılacağı arazi işletmeye ait olduğundan, edim yükümlülüğünün oluşturulduca veya geliştirildikçe kontrolünün müşteriye geçen bir varlık oluşturması söz konusu değildir. Bunun yerine işletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturup oluşturmadığı ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuki açıdan icra edilebilir bir tahsil hakkı bulunup bulunmadığı tespit edilmelidir (TFRS 15, m.35c).

İlgili arazi işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturup oluşturmadığı tespit edilememektedir. Bunun yanı sıra o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılan ödemelere ilişkin işletmenin tahsil hakkı mevcuttur. Ancak bu hak koşulsuz bir tahsil hakkı değildir. Bu durumda işletme ilgili edim yükümlülüklerini belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü olarak varsaymalıdır (TFRS 15, m.38). Belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğüne ait hasılatın muhasebeleştirilmesinde ilgili

edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiği tespit edilmelidir. 4 yıllık sözleşme süresince 2018 ve 2020 yıllarında yapılan ödemeler de dikkate alınarak, işletmenin 291.450.000 TL (191.450.000 + 100.000.000) tutarında hasılatı 2021 yılında finansal tablolarına alması gereklidir. Her ne kadar daha önceki dönemlerde müşteri tarafından sözleşme fiyatının %50'si ödenmiş olsa da bu dönemlerde işletmenin koşulsuz bir tahsil hakkının olmaması ve ilgili edimin işletme için alternatif bir varlık oluşturup oluşturmadığının tespit edilememesi hasılatın finansal tablolara zamana yayılı olarak alımını engellemiştir. Daha önceki ödemeler için finansal tablolara alınan 95 milyon TL (190 milyon TL*50%) tutarındaki sözleşme yükümlülükleri ile 196.450.000 TL tutarında da ticari alacaklar borçlandırılmalıdır.

TFRS 15'de bir edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak yerine getirilebilmesi edimin işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturulmamasına ve tamamlanan edime karşılık yapılacak ödemeler üzerinde tahsil hakkının bulunması şartlarına bağlanmıştır. Bu iki şartın aynı anda gerçekleşebilmesi ve özellikle inşaat sektöründe ödeme üzerindeki tahsil hakkının bulunup bulunmadığının (sözleşmede belirtilmiş olsun ya da olmasın) sözleşme başlangıcında kesin bir biçimde belirlenebilmesi uygulama açısından zordur. Sözleşme başlangıcında her iki şartın yerine getirilip getirilemediği tespit edilemez ise sözleşme süresince edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi değişkenlik gösterecek ve dönemler arasındaki karşılaştırılabilirliğin de olumsuz etkilenmesine neden olacaktır (Schurbohm-Ebneth ve Ohmen, 2015). Bu durum özellikle inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için bir risk niteliğinde olup, finansal raporlamanın tutarlılığını zedeleyebilir. Sözleşme başlangıcında işletme tarafından raporlama birimlerince ilgili müşteri ile olan geçmiş tecrübeler dikkatle incelenmeli ve sözleşmenin şartları gelecek dönemlerde finansal raporlamayı olumsuz etkilemeyecek biçimde düzenlenmelidir (Baur, Eisele ve Hold, 2016: 403).

5. SONUÇ

Ocak 2018'den itibaren uluslararası ve ulusal alanda geçerli olan "UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardı, tek bir model çerçevesinde varlığın kontrolünün devri dikkate alınacak biçimde hasılatın muhasebeleştirilmesine dayanmaktadır. Daha önce geçerli olan standartlar dikkate alındığında, Türkiye'de de geçerli olan TFRS 15 ile hasılatın muhasebeleştirilmesinde sektör farklılıkları gözeltilemeksizin tek bir modelin uygulanarak, sektörler arasında uygulama açısından karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi hedeflenmiştir.

TFRS 15'in yayımlanması ve yürürlüğe girmesi ile birlikte daha önce ayrı bir standartta düzenlenmiş olan inşaat sözleşmelerinden hasılatlar da 5 aşamalı model kapsamında finansal tablolara alınacak ve raporlanacaktır. Daha açık bir ifade ile inşaat sözleşmelerinden hasılatın muhasebeleştirilmesinde sözleşmelerin tanımlanması, edim yükümlülüklerinin tanımlanması, işlem bedellerinin tespit edilmesi, işlem bedellerinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtılması ve edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi adımları izlenecektir. İnşaat sözleşmelerinde bu modelin aşamaları arasında yer alan edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi aşaması, diğer müşteri sözleşmelerinden önemli ölçüde farklılık arz eden kısımdır. Finansal tablo düzenleyicileri, inşaat sözleşmelerinden hasılatın muhasebeleştirilmesinde ilk dört aşama yerine getirildikten sonra edimin zamana yayılı olarak yerine getirilmesinde belirli kriterleri dikkate almak zorundadırlar. Edim aynı anda alınıp tüketildiği takdirde, müşteri tarafından ödenecek tutarlar dönemler itibarıyla farklı olsa da her dönem sunulacak benzer nitelikteki hizmetler dikkate alı-

narak, her döneme ait hasılat işletmeler tarafından eşit tutarlarda raporlanmalıdır. Daha açık bir ifade ile ödeme şartları ile sunulacak olan hizmetin dönemsel olarak aynı nitelikte olması raporlamada göz ardı edilmemelidir. Edim oluşturuldukça veya geliştirildikçe varlığın kontrolü müşteriye geçiyor ise hasılatın finansal tablolara alınmasında öncelikle varlığın kontrolünün devri net bir biçimde ortaya konmalı, daha önceki standarttan farklı olarak da başka bir işletmeden bir mal tedarik edildiyse, tedarik edilen malın maliyeti sözleşmeye ait maliyetlere dahil edilmemeli ve hasılat da bu ölçüde raporlanmalıdır. Edim işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmuyor ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde icra edilebilir bir tahsil hakkı mevcut ise hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınabilir. Bu iki kriterin aynı anda yerine getirilip getirilmediği işletme tarafından sözleşme başlangıcında değerlendirilmelidir. Sözleşme şartları da gelecek dönemlerde finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini olumsuz yönde etkilemeyecek biçimde düzenlenmeli, müşteri ile olan geçmiş dönem tecrübeleri analiz edilmelidir.

Edim yükümlülüklerinin zamana yayılı olarak yerine getirilmesi birden fazla dönemi ilgilendirdiğinden, işletmelerin özellikle sözleşme değişikliği ihtimalleri veya daha önce birleştirilmiş olan sözleşmelerin ayrıştırılabilme ihtimallerini dikkate alarak, muhasebe politikalarını belirlemeleri gerekmektedir. Esnek muhasebe politikalarının benimsenmesi ve finansal raporlamada da erken uyarı sistemlerinden yararlanılması ile özellikle inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğinin ve tutarlılığının olumsuz yönde etkilenmesi engellenebilir.

KAYNAKÇA

- Aktaş, R., Varol, İ.D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, s. 27-50.
- Ataman, B., Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinde Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(2), s. 403-428.
- Baur, C., Eisele, A., Hold, C. (2016). Klassifizierung von Leistungsverpflichtungen nach IFRS 15.35. *Kapitalmarktorientierte IFRS*, 9, s. 394-403.
- Baur, D., Lüpold, P., Witte, C. (2014). Ermessensspielräume im Umgang mit IFRS 15. *Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung*, 9 (12), s. 469-476.
- Bohnfeld, S., Ebeling, M. R., Vitinius, M. (2018). Die Bilanzierung von Verlustfertigungsaufträgen nach IFRS 15. *Kapitalmarktorientierte IFRS*, 1, s. 8 – 14.
- Canipa-Valdez, M., Furlato, M. (2015). Umsatzrealisierung nach IFRS 15 in der Baubranche. *Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung*, November, s. 445 – 453.
- Deloitte (2014). IFRS 15-Revenue from Contracts with Customers: Part 2-Differences vs. IAS 11-Construction Contracts. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-3-s2014-no-exp.pdf>. (Erişim: 07.10.2018)
- EY (2017). Im Fokus der Neue Standard für Umsatzrealisierung [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Im-Fokus-der-neue-Standard-zur-Umsatzrealisierung-Januar-2017/\\$FILE/EY-Im-Fokus-der-neue-Standard-zur-Umsatzrealisierung-Januar-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Im-Fokus-der-neue-Standard-zur-Umsatzrealisierung-Januar-2017/$FILE/EY-Im-Fokus-der-neue-Standard-zur-Umsatzrealisierung-Januar-2017.pdf). (Erişim: 21.09.2018)
- Kılı, M., Işık, Y. (2018). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında İncelemesi. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (6), s. 1093-1104.
- Kirsch, H. (2014). Bilanzierung von langfristigen Kundenaufträgen nach IFRS 15. *Kapitalmarktorientierte IFRS*, 10, s. 505-512.
- Kirsch, H. (2015). Ermessensspielräume in der Bilanzierung von Fertigungsaufträgen nach IFRS 15. *RWZ*, 4, s. 11-16.
- KPMG (2014). Impact on the Construction Industry of the New Revenue Standard. <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/10/First-Impressions-O-201409-Impacts-on-the-construction-industry-of-the-new-revenue-standard.pdf>. (Erişim: 07.10.2018)
- Özerhan, Y., Marşap, B., Yanık, S. S. (2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17 (2), s. 193-226.
- PWC (2014). IASB and FASB Release New Revenue Standard – a Change in Mindset? https://www.pwc.com/mt/en/publications/assets/ifrs_news_june_2014.pdf. (Erişim: 21.09.2018)
- PWC (2017). New Revenue Guidance – Implementation in the Engineering and Construction Industry <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/revenue-from-contracts-with-customers-engineering-and-construction.pdf>. (Erişim: 06.10.2018)
- Saban, M., Gürkan, S., Vargün, H. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(1), s. 43-64.
- Schurbohm – Ebneht, A., Ohmen, P. (2015). Implikationen von IFRS 15 für den Anlagenbau. *Kapitalmarktorientierte IFRS*, 1, s. 7 – 14.
- TFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf. (Erişim: 14.08.2018)

TMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_11_2017.pdf. (Erişim: 14.08.2018)

TMS 18 – Hasılat. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_18_2017.pdf. (Erişim: 14.08.2018)

TMS 37 – Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_37_2018.pdf. (Erişim: 14.08.2018)

