

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi Ve İnşaat Sektörüne İlişkin Bir Uygulama

Havva ARABACI¹

¹ Öğr. Gör. Trakya Üniversitesi, Edirne SBMYO, Edirne/Türkiye arabacih@hotmail.com

Özet: 2018 yılından itibaren geçerli olacak olan TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat", Türkiye Muhasebe Standartlarından (TMS), TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat standartlarının yerine olup, yeni hükümler getirmektedir. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. TMS 18 Hasılat; Mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüer ile ilgili işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Yeni standardın ilk aşaması sözleşmeyi tanımlamaktır. İkinci aşamada ayrı edim yükümlülükleri belirlenir. Üçüncü aşamada sözleşme fiyatı belirlenir. Dördüncü aşamada belirlenen sözleşme fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılacaktır. Son aşamada ise hasılat muhasebeleştirilecektir. Hasılatın tanınmasında 5 aşamalı bir yöntem öneren TFRS 15 özellikle mal ve hizmet üreten işletmeler, inşaat, yazılım sektörlerinde, telekomünikasyon, perakende işletmelere hasılatın belirlenmesinde yol gösterici özelliğe sahiptir.

Bu çalışmanın amacı, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat açıklanmaya çalışılarak, inşaat sektörüne ilişkin uygulama örneği vermektir.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, TMS 11, TMS 18, Müşteri Sözleşmeleri.

TFRS 15 Assesment Of The Standard Of Revenue From Customer Contracts And An Application For Construction Sector

Abstract: TFRS 15 (Turkish Financial Reporting Standard) "Revenue from Customer Contracts", which will be effective from 2018, replaces TAS 11 Construction Contracts and TAS 18 Revenue standards of the Turkish Accounting Standards (TAS), and introduces new provisions. The purpose of TAS 11 "Construction Contracts Standard" is to explain the accounting practice related to income and costs of construction contracts. TMS 18 "Revenue Standard"; used for recognition of the transactions and revenues gained from sale of goods, sale of services and interest, franchising and profits from the use of business assets by others.

The first step of the new standard is to define the contract. In the second phase, separate fulfillment obligations are determined. The contract price is set in the third phase. The contract price determined in the fourth stage shall be distributed to the fulfillment obligations. In the last stage, revenue will be recognized. TFRS 15, which proposes a 5-step method for recognizing revenue, has a leading role especially in goods and services producing enterprises, construction, software sectors, telecommunication and retail businesses.

The purpose of this study is to give an example of the construction sector by trying to explain TFRS 15 "Revenue from Customer Contracts".

Key words: TFRS 15, TMS 11, TMS 18, Customer Agreements.

1. Giriş

Küreselleşen dünyada işletmelerin düzenlediği finansal tabloların birbirleriyle karşılaştırılabilmesi ve bu bilgilerin şeffaflığı, bu bilgileri kullananlar açısından büyük önem taşımaya başlamış ve bu kapsamda 1973 yılında IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuş ve çalışmalarına başlamıştır.

2014 itibarıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat" standardını yayınlamışlardır. Bu standart, TMS-11 ve TMS-18 standartlarının yerine olup, yeni hükümler getirmektedir.

Bu standardın amacı, işletmenin müşterileriyle yapmış olduğu sözleşmelerden doğan hasılat ve nakit akışlarının ne tutarda gerçekleşeceği,

niteliği, ne zaman gerçekleşeceği ve gerçekleşip gerçekleşmeyeceği ile ilgili faydalı bilgilerin finansal tablolarda raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir. (UFRS 15, 2014, s.1). "Standartta kontrole dayalı yeni bir hasılat muhasebeleştirilmesi modeli oluşturulduğu gözlenmektedir. Bu bağlamda hasılatın kaydedilme esasında değişikliğe gidildiği açıklamalar ışığında belirtilmektedir. Ayrıca finansal tablolarda hasılat ile ilgili yapılması gereken açıklamaların kapsamı genişletilmiştir. Birden fazla gelir unsuruna sahip sözleşmelerle, değişken fiyatlı sözleşmeler, iade hakkı, garanti hakları gibi unsurları içeren sözleşmelerin muhasebeleştirme esaslarına ilişkin de açıklamalar getirilmiştir" (Keskin ve Dinçer, 2015, s. 222).

UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat", UFRS 18 Hasılat, UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartlarının ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Maliye Finans Yazıları - 2015 - (103), 219-246 221 Yorumlama Komitesi'nin (IFRS Interpretations Committee - IFRIC) çıkardığı UFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları (IFRIC 15), UFRS Yorum 18 (IFRIC 18), Müşterilerden Varlık Transferleri ve Standart Yorumlama Komitesi'nin (Standard Interpretations Committee - SIC) çıkardığı UMS Yorum 31 (SIC 31) Hasılat ve Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri yorumlarının yerini almıştır (UFRS 15 2014, giriş p.5).

Tablo 1. UFRS 15' in Kullanılmakta Olan Diğer Standartlarla Karşılaştırılması

UFRS 15	DİĞER STANDARTLAR (UMS 11-UMS 18)
Performans Yükümlülüğü kavramı getirilmiştir. Bu durumda bir sözleşmede ayrı ayrı performans yükümlülüklerinin belirlenmesi gerekmektedir.	Birden fazla işlem birbiriyle ilişkili veya iç içe geçmiş olabilir. Yeni standartla birlikte bu gruplaşmaların ayrıştırılması gerekecektir
İşlem Fiyatı kavramından söz edilmektedir. İşlem fiyatının sabit ve değişken kısımları bulunmaktadır. Kontrolün transferi kavramı üzerinde durulmakta ve ilgili şartları hakkında bilgi verilmektedir. Gelirin tahakkuku mal veya hizmetin müşteriye kontrolünün transfer edilmesi ile gerçekleşmektedir.	Gelir gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Özellikle mal veya hizmete ait risk ve getirilerin müşteriye transferi üzerinde durulmakta ve ilgili şartları hakkında bilgi verilmektedir
İşlem fiyatının performans yükümlülüklerine göreceli bağımsız satış fiyatı üzerinden dağıtılmasından bahsedilmektedir. İşlem fiyatı ve bağımsız satış fiyatı kavramları açıklanmaktadır.	Temelde yapılan işlem benzeşmektedir. Göreceli makul değer yöntemi veya kalan yöntemi kullanılarak ilgili dağıtım gerçekleştirilmektedir. Ancak değişken tutar ve indirimlerle ilgili dağıtımlara ilişkin özel durumlar ve daha önce kalan değer yöntemini uygulayan işletmelerde bağımsız satış fiyatının esas alınması uygulamada zorluklara neden olabilir
Kontrolün transferi ile ilgili "zaman içinde" veya "belli bir anda" kavramlarını getirmiş ve ilgili koşulları belirtmiştir.	Belli bir zamanda ve birden fazla etap dâhilinde gerçekleştirilen mal veya hizmet için tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. Yeni standartla birlikte "zaman içinde" veya "belli bir anda" olarak ayırımı yapılması gerekecektir.

Kaynak : Keskin ve Dinçer, UFRS 15' in Kullanılmakta Olan Diğer Standartlarla Karşılaştırılması, Tablo 3. s. 239.

Yeni standardın ilk aşaması sözleşmeyi tanımlamaktır. İkinci aşamada ayrı edim yükümlülükleri belirlenir. Üçüncü aşamada sözleşme fiyatı belirlenir. Dördüncü aşamada belirlenen sözleşme fiyatı edim

yükümlülüklerine dağıtılacaktır. Son aşamada ise hasılat muhasebeleştirilecektir.

Hasılat, dönem kârını olumlu yönde etkileyen ve dönem kârının oluşmasındaki en önemli unsurlardan birisidir. Hasılat aynı zamanda bir

işletmenin işletme faaliyetleri sonucu elde ettiği brüt geliri ifade etmektedir. (Akdoğan ve Aydın, 1987, s. 431).

Akdoğan ve Aydın'a göre hasılat tanımı yapılırken, Bilanço Yaklaşımı ve Gelir Yaklaşımı olarak iki yaklaşım esas alınmaktadır.

Bilanço yaklaşımına göre hasılat; "İşletmeden çekilen ve konan değerler hariç olmak üzere, belirli bir dönemde varlıklarda meydana gelen artışlar veya yükümlülüklerde sağlanan azalışlardır." (Akdoğan ve Aydın, 1987, s. 432).

Gelir yaklaşımına göre hasılat; Mal ve hizmet satışı sonucu alıcılara yükletilen mükellefiyetlerle, temel faaliyetlerle ilgili, mal ve hizmet dışındaki varlıkların satışından veya bunların değiştirilmesinden elde edilen kazançlarla, hisse senedi ve tahvillerden sağlanan faiz ve kâr payları ile öz sermayede görülen artışlardır." (Akdoğan ve Aydın, 1987, s. 432).

2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat

2.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 15 amacı, finansal tabloların kullanıcılarına, işletmenin bir müşterisiyle yaptığı sözleşmeden doğan hasılat ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, s. 1) 2018 yılından itibaren geçerli olacak olan yeni standardın ilk aşaması sözleşmeyi tanımlamaktır. İkinci aşamada ayrı edim yükümlülükleri belirlenir. Üçüncü aşamada sözleşme fiyatı belirlenir. Dördüncü aşamada belirlenen sözleşme fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılacaktır. Son aşamada ise hasılat muhasebeleştirilecektir. Hasılatın tanınmasında 5 aşamalı bir yöntem öneren TFRS 15 özellikle mal ve hizmet üreten, inşaat, yazılım sektörlerinde, telekomünikasyon, perakende işletmelere hasılatın belirlenmesinde yol gösterici özelliğe sahiptir.

İşletme bu Standardı uygularken sözleşme koşullarını ve tüm ilgili durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu Standardı benzer özellikteki sözleşmelere ve benzer şartlara, pratik yöntemleri içerecek şekilde tutarlı olarak uygular. Bu Standart müşterisiyle yapılan tek bir

sözleşmenin muhasebeleştirilmesini açıklar (TFRS 15, s. 1) İşletme bu Standardı aşağıdakiler hariç müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmelere uygular (TFRS 15, s. 1). :

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

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

- d) Aynı meslek kolunda faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere ya da potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan takaslar. Örneğin, bu Standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak üzere petrol takası üzerinde anlaşan iki petrol şirketi arasındaki bir sözleşmeye uygulanmaz..

Bu Standart aşağıdaki Standartların yerini alır (TFRS 15, s. 34):

- 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,
- f) TMS Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.

2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

TMS 11 "İnşaat Sözleşmeleri" amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak

gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir. Bu Standart yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 11, s. 2).

Bu Standardın amaçları çerçevesinde inşaat sözleşmeleri: Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik ve varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri kapsar.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi

için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler (TMS 11, s. 5)

Sözleşme Maliyetleri (TMS 11, s. 4);

- Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve
- Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetlerden oluşur.

Tablo 2. İnşaat Sözleşme Maliyetleri

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler	Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler	Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler
a) Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri; b) İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri; c) İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı; d) Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri, e) Tesis ve makine kiralama maliyetleri, f) Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, g) Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler, h) Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.	a) Sigorta, b) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, c) İnşaat genel giderleri.	a) Sözleşmede geri ödenebilecek giderler

Kaynak: TMS 11.

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, sözleşme gelirine dahil edilmemiş, örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arazi gelirlerle azaltılabilir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde

uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatla çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.

Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler, bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir (TMS 11, s. 4-5).

Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdakileri içerir (TMS 11, s. 5):

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

2.3. TMS 18 Hasılat

TMS 18 "Hasılat", aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 18, s. 2-3).

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

Mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.

Hizmet sunumu, üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu standart kapsamında olmayıp, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardında belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında ele alınır.

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

- a) Faiz,
- b) İsim hakları,
- c) Temettüleri (ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar).

Finansal kiralama sözleşmeleri ve özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri bu standart kapsamına dahil değildir.

3. İnşaat Sektörüne İlişkin Örnek Uygulama

Türkiye'de inşaat işleri özel inşaat işleri (Yap-Sat inşaat işleri) ve bir taahhüt kapsamında yürütülen inşaat işleri (yıllara yaygın inşaat işleri) olmak üzere iki türde sürdürülmektedir.

"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar." (Gelir İdaresi Başkanlığı /GİB/, 1961, Gelir Vergisi Kanunu /GVK/Md.42).

Hasılatın tanınmasında 5 aşamalı bir yöntem öneren TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılatla göre işletme, hasılatı tanırken beş aşamalı yöntemi kullanmalıdır.

Aşama 1. Müşteriyle Olan Sözleşmeyi Belirlemek,

Aşama 2. Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerini Belirlemek,

Aşama 3. İşlem Fiyatını Belirlemek,

Aşama 4. İşlem Fiyatını Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerine Dağıtmak,

Aşama 5. İşletme Performans Yükümlülüğünü Gerçekleştirdiğinde Hasılatın Tanınması.

İşletme ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda müşterisi ile yaptığı bir sözleşmeyi bu Standart kapsamında muhasebeleştirir (TFRS 15, s. 2):

a) sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü ya da diğer ticari teamüllere uyarınca) onaylamış ve kendi edimlerini ifa etmeyi taahhüt etmiştir,

b) işletme her bir tarafın devredeceği mal veya hizmetlerle ilgili hakları tanımlayabilmektedir,

c) işletme devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili ödeme koşulları tanımlayabilmektedir,

d) sözleşme ticari öneme sahiptir (başka bir ifadeyle, sözleşme neticesinde işletmenin gelecekteki nakit akışları riskinde, zamanlamasında ve tutarında değişiklik beklenmektedir) ve

e) işletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığı bedel tahsil edecek olması olasıdır. Bir bedelin tahsil edilebilirliğinin olası olup olmadığını değerlendirirken işletme, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeyebilmesini ve buna ilişkin niyetini dikkate alır. İşletmenin tahsiline hak kazanacağı bedel, müşterisine bir fiyat indirimi teklif etmesi halinde, sözleşmede beyan edilen bedelin altında kalabilir.

İşletme açısından, sözleşme konusu mal ve hizmetlerin karşılığının bunların müşteriye devri sırasında nakden ödenmiş olsaydı taahhüt edilen mal veya hizmetler karşılığı müşterinin ödemiş olacağı fiyatı (başka bir ifadeyle, nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara almaktır. İşletme sözleşmenin bir finansman bileşeni içerip içermediğini ve finansman bileşeninin sözleşme açısından önemli olup olmadığını değerlendirirken, aşağıdakilerin tamamı dahil, tüm ilgili durum ve şartları göz önünde bulundurur (TFRS 15, s. 10):

a) eğer varsa, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış fiyatı arasındaki fark ve

b) aşağıdakilerin toplu etkisi:

i) işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşterisine devrettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığı ödeme yaptığı zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu,

ii) ilgili piyasada geçerli faiz oranları.

Standartta göre; bir işletme, taahhüt edilen mal veya hizmeti müşteriye transferini gerçekleştirerek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde hasılat muhasebeleştirilmelidir Yeni standart, hasılatın, kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Zaman süresince gerçekleştirilen edim yükümlülüklerine ilişkin hasılat kaydı yapılması için işletme, her bir edim yükümlülüğü yerine getirildikçe ne kadar hasılatın ortaya çıktığını belirlemek için uygun yöntemleri bulmalıdır.

İşlem fiyatının belirlenmesinde aşağıdaki unsurlar dikkate alınmalıdır (KGG, 2015, TFRS 15, S. 8). Bunlar;

- Değişken bedel,
- Değişken bedel kısıtlamaları,
- Paranın zaman değeri,
- Nakit olmayan (aynı) bedel,
- Müşteriye ödenecek bedel.

Yeni standartla inşaat satışları gelirinin tanınmasında, tamamlanma yüzdesi modeli bırakılmakta, onun yerine sözleşme tamamlama modeli uygulanmaktadır.

Bir taahhüt kapsamında yürütülen Can Ana Okulu inşaatının sözleşme tutarı 35.500.00,00 TL'dir. 2016 yılında faturalanan hakkeş bedeli 15.500.000,00TL olması durumunda Muhasebe Usul ve Esaslarına göre aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır.

102 BANKALAR	/	15.500.000,00	
350 YILLARA YAYGIN CAN ANAOKULU			
İNŞAATI HAKEDİŞ BEDELLERİ			15.500.000,00

Standart taslağında bir sözleşme veya muhtemel bir sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetler aşağıda sayılmıştır. Bunlar;

- Direkt işçilik

- Direkt malzeme
- Sözleşme veya sözleşme maliyetleri ile doğrudan ilişkili maliyetlerin dağıtım

- Sözleşmeye göre açıkça müşteriye fatura edilebilen giderler
- İşletmenin sözleşmenin yapılmasından dolayı katlandığı diğer giderler. Örnek olarak taslak taşeronlara yapılan ödemeleri vermiştir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 14–15).

Standart taslağına göre aşağıda sayılan

maliyetlere katlandıkdça işletme bu kalemleri gider olarak finansal tablolara alır. Bunlar;

- Genel yönetim maliyetleri (müşteriye fatura edilebilenler hariç)

Bir taahhüt kapsamında yürütölen Can Ana Okulu inşaatı ile ilgili 2016 yılında 15.000.000,00 TL. direkt ilk madde kullanıldığında, Muhasebe Usul ve Esaslarına göre aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ 150 İLK MADDE VE MALZEME	15.000.000,00	15.000.000,00
---	---------------	---------------

Can Ana Okulu inşaatı devam ettiğinden dolayı bu inşaatla ilgili maliyetler faaliyet dönemi sonunda,

31.12.2017 170 YILLARA YAYGIN CAN ANAOKULU İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA	15.000.000,00	15.000.000,00
// 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLER	15.000.000,00	15.000.000,00

Bir taahhüt kapsamında yürütölen, Can Ana Okulu İnşaatı 2017 yılında tamamlanıp ihale makamına teslim edildiğinde;

Can Ana Okulu inşaatının sözleşme tutarı 35.500.000,00 TL.dir. Bu inşaatla ilgili hakkeleş bedelleri 35.500.000,00 TL. olup yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyeleri 30.000.000,00 TL. dir.Muhasebe Usul ve Esaslarına göre aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır.

622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ 170 YILLARA YAYGIN CAN ANAOKULU İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	30.000.000,00	30.000.000,00
350 YILLARA YAYGIN CAN ANAOKULU İNŞAATI HAKEDİŞ BEDELLERİ 600 YURTİÇİ SATIŞLAR	35.500.000,00	35.500.000,00

Can Ana Okulu İnşaatı

SÖZLEŞME HAKEDİŞ BEDELİ	35.500.000,00 TL.
TOPLAM FATURALANAN HAKEDİŞ	35.500.000,00 TL.
SÖZLEŞME HAKEDİŞ BEDELİ	35.500.000,00 TL.
DÖNEM SONU MALİYET (-)	30.000.000,00 TL.
MALİ TABLOLARA YANSITILAN KAR	5.500.000,00 TL.

Sonuç

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri, TMS Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri, standartlarının yerini alır. Yeni hasılat standardı; TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standardını yürürlükten kaldırmıştır.

2018 yılından itibaren geçerli olacak olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat amacı, “finansal tabloların kullanıcılarına, işletmenin bir müşterisiyle yaptığı sözleşmeden doğan hasılat ve

Kaynakça

- Akdoğan, N. ve Aydın, H., (1987) Muhasebe Teorileri, Ankara: Gazi Üniversitesi, Yayın No:98.
- GVK, Kanun Numarası: 193 Kabul Tarihi : 31/12/1960. Yayımlandığı R.Gazete : Tarih : 6/1/1961 Sayı : 10700. Yayımlandığı Düstur: Tertip : 4 Cilt : 1 Sayfa : 850. (erişim 15.11.2017). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>
- Keskin, A.İ., Dinçer, B. UFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. 02.03.2015. (erişim 08.11.2017). <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/296233>
- KGK, Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 15)

nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin raporlanmasında uygulanacak ilkeleri düzenlemektir” (TFRS 15, s. 1).

Yeni standardın ilk aşaması sözleşmeyi tanımlamaktır. İkinci aşamada ayrı edim yükümlülükleri belirlenir. Üçüncü aşamada sözleşme fiyatı belirlenir. Dördüncü aşamada belirlenen sözleşme fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılacaktır. Son aşamada ise hasılat muhasebeleştirilecektir.

Yeni standardın uygulanması şirketlere, sistemlerinin, süreçlerinin ve iç kontrollerinin, hasılatla yönelik yeni tahminlerin oluşturulması ve takip edilmesi için yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi yönünde zorluklar getirmektedir.

Hakkında Tebliğ(Sıra No: 54) 9 Eylül 2016. Sayı : 29826. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/09/20160909-27-1.pdf>

UFRS 15 Revenue From Contracts With Customers.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Taslak Metin. (erişim 15.10.2017). http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TFRS/TFRS_15_Taslak_Metin.pdf

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, (erişim 10.10.2017). <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>

TMS 18 Hasılat, (erişim 15.10.2017). <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf>