

**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME MUHASEBE-FİNANSMAN ANABİLİM DALI
2017-YL-077**

**UFRS 15 (MÜŞTERİLERLE YAPILAN
SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT)
STANDARDININ, TMS 18 (HASILAT) VE TMS 11
(İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ)
STANDARTLARIYLA KARŞILAŞTIRMALI
UYGULAMA VE YORUMLARI**

**HAZIRLAYAN
Gürkan AKKIN**

**TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU**

AYDIN -2017

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi Gürkan AKKIN tarafından hazırlanan UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat) Standardının, TMS 18 (Hasılat) ve TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri) Standartlarıyla Karşılaştırmalı Uygulama ve Yorumları başlıklı tez, (28.07.2017) tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

Unvanı, Adı Soyadı	Kurumu	İmzası
Başkan: Prof. Dr. Mehmet Erdemir GÜNDOĞMUŞ	ADÜ	
Üye : Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU	ADÜ	
Üye : Doç. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN	PAÜ	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu tez, Enstitü Yönetim KurulununSayılı kararıyla Tarihinde onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdürü

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

.../.../2017

Gürkan AKKIN

ÖZET

UFRS 15 (MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT) STANDARDI'NIN, TMS 18 (HASILAT) VE TMS 11 (İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ) STANDARTLARIYLA KARŞILAŞTIRMALI UYGULAMA VE YORUMLARI

Gürkan AKKIN

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

2017, 111 sayfa

İşletmelerin muhasebe uygulamalarına baktığımızda hasılat, anlam veya tanım itibariyle farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıkların ortadan kaldırılması, hasılatın net ve tek bir tanımı olması gerekmektedir. Sürekli gelişmekte olan dünya ekonomisinin dinamikleri olan finansal bilgi kullanıcıları, muhasebenin en önemli özelliği olağan dönersellik ilkesine net bir cevap alabilme, uluslararası düzeyde şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu ihtiyaçların giderilmesi açısından, tek bir dili konuşan, aynı standartları uygulayan muhasebe sistemlerinin hazırlanması kaçınılmaz olmuştur.

Bu bağlamda daha önce hazırlanmış olan TMS 18 (hâsılat standardı) ve TMS 11 (İnşaat sözleşmeleri)'in yetersiz kalması yeni bir çalışmayı zorunlu kılmıştır. 2010 yılında çalışılmaya başlanılan,28 Mayıs 2014 yayımlanan ve 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren yıllık raporlama dönemlerinde uygulamaya girecek olan UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı), TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri) ve TMS 18 (Hasılat Standardı)'in yerini alacaktır.

Bu çalışmada, mevcut TMS 18 ve TMS 11 Standartları ile Yeni Hasılat Standardı UFRS 15,ayrı ayrı açıklanıp yorumlanarak örnek uygulamalarla karşılaştırılmış olup, Yeni Hasılat Standardının uygulamaya getirmiş olduğu yenilikler de çeşitli örneklerle açıklanıp yorumlanmıştır.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Hasılat, TMS 18, TMS 11, UFRS 15 (Yeni Hasılat Standardı)

ABSTRACT

UFRS 15 (REVENUE STANDARD FROM CONTRACTS MADE WITH CUSTOMERS) TAS 18 AND TAS 11 STANDARDS WILL ALSO BE EXPLAINED AND INTERPRETED WITH VARIOUS EXAMPLES

Gürkan AKKIN

Master Thesis, Business Accounting-Finance Department

Supervisor: Associate Professor Çağrı Köroğlu

Businesses' accounting practices differ in terms of revenue, meaning or definition. Removing of these differences, revenue's being clear and having only one definition is needed. Users of financial information, the dynamics of the ever-evolving world economy, need the financial information which is an ability to get a clear answer to the usual periodicity, transparent in an international level, understandable and comparable. In terms of eliminating these needs, the preparation of accounting systems that speak the same language and apply the same standards has become inevitable.

In this context, the insufficiency of TMS 18 (Revenue Standard) and TMS 11 (Construction Contracts), which had been previously prepared, necessitated a new study. UFRS 15 (Revenue Standard from Contracts Made with Customers), was started to be worked on in 2010 and started to be implemented on 28 May 2014 and to be implemented in annual reporting periods starting from 1 January 2017 will replace TMS 11 (Construction Contracts) and TMS 18 (Revenue Standard).

In this study, the existing TAS 18 and TAS 11 Standards and New Revenue Standard IFRS 15 will be explained and interpreted separately, and the innovations introduced by the New Revenue Standard will also be explained and interpreted with various examples.

KEYWORDS: Revenue, TMS 18, TMS 11, UFRS 15 (The New Revenue Standard)

ÖNSÖZ

Bu tezimin hazırlanma aşamasında bana yardımcı olan, maddi ve manevi her türlü desteği sağlayan başta Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU hocama, diğer hocalarıma, Mustafa ŞAHİN' e ve tüm arkadaşlarıma ayrı ayrı teşekkür ederim.

Gürkan AKKIN

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI	v
ÖZET	vii
ABSTRACT.....	ix
ÖNSÖZ	xi
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xvii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xix
TABLolar DİZİNİ	xxi
GİRİŞ	1
1. UFRS ‘YE GENEL BAKIŞ VE HASILAT.....	3
1.1. UFRS’ye Genel Bakış.....	3
1.1.2. IASC (Uluslararası Muhasebe standartları Komitesi);.....	3
1.1.2.1. IASB (International accounting standards board) Uluslararası muhasebe standartları komitesi vakfı.....	4
1.1.3. FASB (Financial Accounting Standards Board) Finansal Muhasebe Standartları Kurulu.....	6
1.1.4. Dünya’da UFRS Çalışmaları.....	7
1.1.5. Türkiye’de UFRS Çalışmaları.....	9
1.1.5.1. Türkiye muhasebe standartları kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalar	12
1.1.5.2. Bankacılık düzenleme ve denetleme kurumu (BDDK) tarafından yapılan çalışmalar	13
1.1.5.3. Sermaye piyasası kurulu (SPK) tarafından yapılan çalışmalar	14
1.1.5.4. KGMSK (Kamu gözetim, muhasebe ve denetim standartları kurumu) tarafından yapılan çalışmalar	15
2. TMS 18 HASILAT STANDARDI VE TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI	22

2.1. TMS 18 Hasılat Standardı	22
2.1.1. TMS 18 Hasılat Standardının kapsamı.....	23
2.1.1.1. TMS 18 Standart kapsamındaki kavramlar	23
2.1.2. TMS 18 Hasılat Standardının Amacı	25
2.1.3. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	25
2.1.3.1. Mal satışında hasılat	25
2.1.3.2. Hizmet satışında (sunumunda) hasılat.....	33
2.1.3.3. Faiz, temettü ve isim haklarına ilişkin hasılatın tahakkuku.....	36
2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı	38
2.2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Tanımı ve Amacı	38
2.2.2. İnşaat İşleri Türleri	39
2.2.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Sözleşme Türleri	44
2.2.3.1. Sabit fiyatlı inşaat sözleşmesi:.....	44
2.2.3.2. Maliyet + kar inşaat sözleşmesi:.....	44
2.2.4. TMS 11 İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	45
2.2.4.1. Sözleşme geliri	45
2.2.4.2. Sözleşme maliyetleri	46
3. UFRS15 (MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT) STANDARDI'NIN, TMS 18 (HASILAT) VE TMS 11 (İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ) STANDARTLARIYLA KARŞILAŞTIRMALI UYGULAMA VE YORUMLARI.....	50
3.1. UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat) Standardının Tanımı, Oluşum Süreci ve Amacı.....	50
3.1.1. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat Standardının Tanımı	50
3.1.2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Gerekliği ve Oluşturulma Süreci	53

3.1.3. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat Standardının Amacı.....	56
3.1.4. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat Standardının Kapsamı	59
3.2. Yeni hasılat Standardı UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat)e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Beş Aşamalı Model İle Gelirin Tanımı.....	60
3.2.1. UFRS 15 Standardında Hasılatı Finansal Tablolara Alma Süreci.....	62
3.2.1.1. Birinci aşama: müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması.....	62
3.2.1.2. İkinci aşama: Ayrı edim yükümlülüklerinin tanımlanması	69
3.2.1.3. Üçüncü aşama: işlem fiyatının belirlenmesi	74
3.2.1.4. Dördüncü aşama: işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması	78
3.2.1.5. Beşinci aşama: hasılatın muhasebeleştirilmesi.....	83
3.3. UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat) Standardının, TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri) Standardı ve TMS 18 (Hasılat) Standardının Uygulamalı Olarak Karşılaştırılması	87
3.3.1. UFRS 15 Standardının Kullanılmakta Olan TMS 11 Standardı İle Karşılaştırılması	88
3.3.2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının, TMS 18 Hasılat Standardı ile karşılaştırılması	93
TARTIŞMA VE SONUÇ	101
KAYNAKLAR	103
ÖZGEÇMİŞ	111

KISALTMALAR DİZİNİ

AŞ	: Anonim Şirketler
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FASB	: (Financial Accounting Standards Board) Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IASB	: (International Accounting Standards Board) Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IASC	: (Uluslararası Muhasebe standartları Komitesi)
IFRS	: (International Financial Reporting Standards)
KGMSK	: Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
PCAOB	: (Public Company Accounting Oversight Board) Amerikan Kamu Gözetim Kurulu
SOA	: (Sarbanes Oxley Yasası)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TRFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS 11	: İnşaat Sözleşmeleri Standardı
TMS 18	: Hasılat Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
UFRS 15	: (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı
US GAAP	: (United States Generally Accepted Accounting Principles) Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	: Vergi usul Kanununu

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Finansal raporlama sisteminin alt yapısı (Unsurları)	18
Şekil 2.1. TMS 18 Hasılat standardı mal satışında hasılatın gerçekleşme zamanı.	27
Şekil 2.2. TMS 18 hasılat standardı hizmet sunumunda hasılatın gerçekleşme zamanı	34
Şekil 2.3. TMS 18 standardı faiz, isim hakları ve temettülerde hasılatı gerçekleşme zamanı	37
Şekil 2.4. İnşaat işlerinin türleri	41
Şekil 2.5. TMS 11 standardı kapsamında muhasebeleştirme şeması	48
Şekil 3.1. UFRS 15 Standardının çerçevesi	57
Şekil 3.2. Standardın uygulanacağı Durumlar.....	61
Şekil 3.3. UFRS 15’de Hasılatı yazmak için 5 adım 5 soru	63
Şekil 3.4. Ayrılabilirliğin tanımı	70
Şekil 3.5. UFRS 15 standardı kapsamına göre edim yükümlülükleri	71
Şekil 3.6. UFRS 15 kapsamında taahhüt edilmiş mal ve hizmetlerin tanımlanması	73
Şekil 3.7. İşlem fiyatının belirlenmesinde dikkate alınan UFRS 15 standardı kapsamındaki etkenle	75
Şekil 3.8. Müşteriye ödenmesi gereken bedel.....	78
Şekil 3.9. UFRS 15 kapsamında müstakil satış fiyatına dayalı dağıtım.....	80
Şekil 3.10. UFRS 15 standardı kapsamında mal ve hizmetin müşteriye transfer ..	84
Şekil 3.11. UFRS 15 standardı kapsamında kontrolün transfer zamanının belirlenmesi	86

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Amerikan Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB) ile Türkiye Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGMDSK)'nu birbirinden farklı kılan özellikleri	18
Tablo 1.2. Türkiye'de KOBİ tanımı	20
Tablo 1.3. AB'de KOBİ tanımı	21
Tablo 2.1. Gerçeğe uygun ölçüm ile mevcut durum karşılaştırması	29
Tablo 2.2. GVK ve TMS 11 standardında muhasebeleştirme ve aralarındaki temel farklar	43
Tablo 2.3. TMS 11 kapsamında kullanılması öngörülen hesaplar	43
Tablo 3.1. Kanada'daki IFRS'nin kabulünden sonra bu standardın geçmişini gösterilmektedir	54
Tablo 3.2. UFRS 15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hâsılat standardı kapsamı	60
Tablo 3.3. UFRS 15 kapsamında Müşteri ile yapılan sözleşmenin muhasebeleştirme şartları	86
Tablo 3.4. UFRS 15 standardının, TMS 11 ve TMS 18 standartları ile karşılaştırılması	87
Tablo 3.5. İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması	97
Tablo 3.6. Hasılatın muhasebeleştirme süresi	97
Tablo 3.7. TMS 18 ve UFRS 15'göre dönem sonu hasılatının oluşturulması	99

GİRİŞ

Çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası işletmeler, farklı ekonomik, politik, sosyal ve kültürel çevre şartlarının neden olduğu, birbirlerinden çok farklı düzenleme ve muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmışlardır. Oluşumu 1960 larda başlayan Uluslararası Muhasebe Standartları önerisi resmi olarak 1972 Sydney 10. Uluslararası Muhasebeciler kongresi tarafından yapılmıştır. Muhasebe alanında birliğin sağlanması, belli standardın yakalanması, farklılıkların giderilmesi ve şeffaflığın getirilmesi amacıyla Fransa, Japonya, Almanya, İngiltere, İrlanda, Avustralya, Hollanda, Meksika, Amerika ve Kanada'nın muhasebe birimleri Uluslararası Muhasebe Standartları komitesini kurmuşlardır. Buradaki temel amaç hesapların ve finansal raporların sunulmasında temel standartları belirleyip anlaşılır bir şekilde kamuya yayımlayarak bu hesapların tüm ülkelere kabul edilme imkânının sağlanmasıdır.

Avrupa Birliği'nin 2002 yılında, borsada işlem gören şirketlerin bu tarihten sonraki finansal tablolarında, finansal tablolardaki tek düzeliğin sağlanması ve gerçek, güvenilir verilere ulaşılabilmesi açısından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) uyma ve uygulamalarını gerektiren bir muhasebe sistemi düzenlemesini onaylaması neticesinde, dünyada bilhassa Avrupa'da yeni ama karmaşık bir dönem başlamıştır. Bunun sonucu olarak, Türkiye' de bu yeni düzenlemeden büyük oranda etkilenmiştir. Yapılan yeni düzenlemeye uyum sağlanma sınamadan hareketle Türkiye'deki düzenleyici kuruluşlar da UFRS'ler ile uyum çalışmalarına başlamışlardır. En somut çalışmalardan birini gerçekleştiren Yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısının yürürlüğe girmesi ile birlikte UFRS lerin finansal tablolardaki önemi daha önemli hale gelmiştir. Bu gelişmelerin yaşanması yakın zamanda, UFRS'lere uygun finansal tablo hazırlayan işletmelerin sayısının hızla yaygınlaşacağını göstermektedir. Bu durum aynı zamanda mali tablo hazırlayıcılarının ve denetim profesyonellerinin sorumluluk oranlarını daha da artırmakta ve kendilerine yeni standartlara uyum uygulama noktasında daha çok iş düşmektedir.

Finansal tabloların şeffaflığı ve anlaşılabilirliği açısından hasılatın tanımının tam anlamıyla doğru yapılamadığı başka terimlerle kavram karmaşası yaşandığı görülmektedir. Bu kavram karmaşasının netleşmesi, hasılatın ölçülmesi ve ne zaman muhasebeleştirileceği hususundaki sorunların giderilmesi açısından yeni bir standarda ihtiyaç duyulmuştur. Bu sebeple TMS 18 Hasılat Standardı ve

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının birçok konuda yetersiz kalmasından dolayı, 28 Mayıs 2014’de yayımlanan ve 1 Ocak 2018’de yürürlüğe girip, TMS 18 Hasılat Standardının ve TMS11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının yerini alacak olan UFRS 15 ‘‘Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı’’ hazırlanmıştır. Bu standartla önce hasılatın ve gelirin tanımı tam olarak yapılacak olup, işletmelerin müşterilerle yaptığı satış sözleşmelerinde UFRS 18’in yetersiz kaldığı değişken fiyatlamasının olduğu çok maddeli anlaşmaların yapıldığı iade hakları ve lisanslama gibi alanlarda hasılatın ne zaman ve dönemsel olarak hangi tutarda muhasebeleştirileceği beş aşamalı bir süreç ile açıklanarak, yetersizliklerin ve belirsizliklerin giderilmesi hedeflenmektedir.

Bu çalışmanın amacı UFRS 15 standardı ile, finansal tabloların oluşturulması ve okunmasında, daha şeffaf, anlaşılabilir ve ölçülebilir olmasına yardımcı olmaktır. Birinci bölümde ayrıntılı bir şekilde hasılatın bahsedilecek olup farklı hasılat uygulamaları incelenecektir. İkinci bölümde TMS 18 ve TMS 11 standartları uygulamalı olarak çeşitli örneklerle açıklanarak yetersiz kaldığı bölümler belirlenecektir. Üçüncü bölümde ise UFRS 15 standardı en ayrıntılı biçimde ele alınarak, örnekler eşliğinde diğer standartlarla karşılaştırılarak, finansal tablolara ve okuyucularına sağladığı kolaylık ve yenilikler yorumlanmıştır.

1. UFRS ‘YE GENEL BAKIŞ VE HASILAT

1.1. UFRS’ye Genel Bakış

Küreselleşen dünya ekonomisinde sosyal ve kültürel çevre şartları etkisiyle ülkelerdeki işletmeler farklı muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmış, bu uygulamalara yön veren düzenlemeler ülkelerin meslek örgütleri tarafından karşılanmıştır. Yaşanan bu küreselleşme ile sermaye, ülkeler arasında daha kolay hareket edebilmekte, yaşanacak bir kriz aynı veya farklı ekonomik alanda yer alan işletmeleri yakından etkilemektedir. Bu sermaye hareketliliği ekonomik alanda sınırları kaldırmış, bir takım ulusal değerlerin uluslararası düzeyde ortak kullanımını sağlamıştır. Bu sistemi benimseyen şirketlerin en büyük ekonomik kazançlarından biriside, uluslararası nitelik kazanmaları veya uluslararası ticari faaliyeti içerisinde yer almalarıdır. (Öksüz, 1999:2)

Avrupa Birliği’nin 2002 yılında, borsada işlem gören şirketlerin bu tarihten sonraki finansal tablolarında, finansal tablolardaki tek düzeliğin sağlanması ve gerçek, güvenilir verilere ulaşılabilmesi açısından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) uyma ve uygulamalarını gerektiren bir muhasebe sistemi düzenlemesini onaylaması neticesinde dünyada bilhassa Avrupa’da yeni ancak karmaşık bir dönem başlamıştır. Muhasebe işlemlerinin karmaşık bir hal alması, şeffaflığın ve kamuyu aydınlatmanın önemini artırmış, finansal raporlama sürecinde de evrenselleşmeyi zorunlu hale getirmiştir. (Sağlam 2016:15).

Dünya ekonomisinin hızlı büyümesi, uluslararası ticaretin ve buna bağlı şirketlerin sayılarının artması nedeniyle muhasebe sistemlerinde belli bir standarda ihtiyaç duyulmuş ve tüm dünya ekonomisinin ortak bir paydada buluşabileceği evrensel bir muhasebe dili ihtiyacı nedeniyle 1973 yılında IASC (Uluslararası Muhasebe standartları Komitesi) kurulmuştur (Durmuş,2009:13).

1.1.2. IASC (Uluslararası Muhasebe standartları Komitesi);

IASC'nin amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tüzüğünde şöyle belirlenmiştir.

1-) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yöntemler birçok farklılık gösterdiği için bazı finansal tabloların kullanılması durumunda eksik veya

yanlış raporlamalarla karşılaşılmaktadır. Bu nedenle hazırlanması ve uygulanması gerekli muhasebe standartlarını, yatırımcılar veya finansal tablo kullanıcıları faydalı olacak şekilde düzenlemek ve yayınlamak, hatta küreselleşen dünya ekonomisinde bu çalışmaların kabulünü, uygulanmasını ve uyumlaştırılmasına katkıda bulunmak,

2-)Hazırlanan finansal tabloların sunumunda yapılan düzenleme ve muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasına destek olmak.

IASC, dünya çapında faaliyet gösteren tüm işletmelerin, denetlenerek kamuya açıklanan mali tablolarında uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirleyerek, benimsenmesini ve uyulmasını sağlar. IASC, başlangıçta benzer işlemlerin kaydedilmesi için “kıyaslayarak uygulama” ve “alternatif uygulama” şeklinde iki muhasebe yaklaşımını önerirken, 1993 yılında tamamlanan “karşılaştırılabilirlik projesi” ile standartlardaki alternatiflerin sayısını büyük ölçüde azaltmıştır. IASC’ nin, Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin çalışmaları, birçok uluslararası örgütler tarafından benimsenerek desteklenmekte ve sürekli büyüyen ve gelişen dünya ekonomisi karşısında da uyumluluk çalışmaları büyük bir hızla devam etmektedir.

Dünya Bankası, Avrupa Birliği, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü, Birleşmiş Milletler bu çalışmaları yapan örgütlere örnek verilebilir. Ülkemizden ise 1974 yılından buyana Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), 1994 yılından beri de Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) IASC üyesidirler. IASC kullanılan finansal bilgilerin tablolara yansımada bilgi kalitesinin artırılması için, pek çok muhasebe standardı yayımlamıştır. Bu çalışmalara yönelik IASC’ nin yeniden yapılandırılması çalışmalarına başlanmış, Mart-2001’ de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASB) kurularak vakıf haline dönüştürülmüştür. (Yıldız ve Yanık, 2013: 206)

1.1.2.1. IASB (International accounting standards board) Uluslararası muhasebe standartları komitesi vakfı

1-)Vakfın yönetimi ikili bir yapılanmadan oluşmaktadır. Bunlar; Mütevelli heyeti ve

2-)Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board IASB)'dur. Yine bu vakfa bağı Standart Danışma Kurulu ve Standart Yorumlama Komitesi adı altında iki de birim bulunmaktadır. Bu birimler Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı(IASB)' nin organlarıdır. IASC'nin işleri, tam gün çalışan, profesyonel muhasebecilik birimleri ile 5 yıl için temsil edilen ve IFAC üyesi 13 ülke tarafında yürütülür. Ayrıca, Danışma Grubu (**Consultative group**) adı verilen, finansal raporlama ile alakalı olan ve IASC tarafından belirlenen en fazla 4 organizasyon da bu kurulun üyeleridir (IASC,mad.3).

Mütevelli heyetinin görevi, Standart Yorumlama Komitesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve bu kurula bağı Danışma Kurulu'nun üyelerini seçimi ve atamasını yapmak, ve ihtiyaç olduğı durumlarda maddi destek sağlamaktır. Sorumlu olduğı alan ise düzenlenen ve uygulamaya giren muhasebe standartlarını gelişimine katkıda bulunarak, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesi'nin yorumlarını onaylamaktır (Akdoğan,1992:7). 01.04.2001 tarihinde IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) bu görevi IASB(Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)'den devralmış ve bunun devamında, 18-20 Nisan 2001 tarihleri arasında yapılan toplantı neticesinde daha önce IASC tarafından çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve bu standartlarla ilgili yorumları kabul etmiş ve onaylamıştır.

IASC üyesi olan ülkelerdeki finansal kuruluşlar aşağıda belirtilen şartları taşımayı ve uygulamayı, kabul etmişlerdir..

- Yayımlanan finansal tabloların standartlara uyumluluk düzeyini veya uyumsuzluğun ne kadar olduğunu takip etmek ve açıklamak.
- Ülkeleri ve standart koyucuları, yayımlanan finansal tabloların uluslararası standartlara uyum ve uygulama konusunda yardımcı olmak ve ikna etmek.
- Yayımlanmış finansal tabloların standartlara uygunluğu konusunda SPK, BDDK ve vb. gibi düzenleyici kurum ve yetkililerini uyarmak ve ikna etmek (Öksüz 1999:4).
- Yine yayımlanmış hesap ve finansal tablolarda uluslararası standartlara uyulduğı takdirde, denetlenme sürecinde denetçilerin tatmin olmaları gerektiğine ilişkin gayret göstermek.

- Bu standartların dünya ülkeleri arasında kabulünü ve uygulanabilirlik oranını artırmak için çalışmak

IASC'nin yayınladığı standartlar, hiçbir ülkenin kendi muhasebe standartlarını ve düzenlemelerini görmezden gelemez yok sayamaz, IASC'nin sorumlulukları standartlarla uyumlu çalışılan yerlerde uyumluluğu artırmak, farklı uygulamaların olduğu veya gerektirdiği yerlerde ise üyeler, bu standartlara uyum ve uygulamanın faydalarını anlatmak ve bu konuyla ilgili kişi ve kurumları ikna etmek için çalışma yaparlar

1.1.3. FASB (Financial Accounting Standards Board) Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

FASB, “Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)” olarak adlandırılan muhasebe standartlarının kavramsal çerçevesinin genişletilmesi ve geliştirmesinde ile standartların geliştirilmesindeki kavramlar “Statements of Concepts” ve standartlara açıklık getirmeye yönelik açıklamaları içeren “Interpretations” yayımlamış ve bu kurulun faaliyetleri, standart kapsamındaki firmalar ve kişilerin gönüllü yardımlarıyla sağlanmaktadır. FASB 2002'nin aralık ayında uluslararası firmaları ilgilendiren 148 adet standart yayınlamıştır (Başpınar,2004:43).

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'(FASB)'nin ana gayesi, sadece kamu alanında ekonomik faaliyet gösteren kamu işletme muhasebesi değil, uluslar arası düzeyde tüm kişi kurum ve kuruluşların daha kapsayıcı bir ifade ile tüm ekonomik kitlenin görüşlerine cevap vermesi ile “Due process = doğrudan katılımcı süreç” sistemi ile ilgili kişi ve kurumlara istek ve görüşlerini bildirmeleri için fırsat sağlayarak kamuoyu ile fikir ve görüş birliği içinde çalışılmasıdır (FASB, Değişiklikler ve Hatalar 20.10.2005 – 25972).

FASB bu amacını gerçekleştirebilmek Finansal Muhasebe Standartları Bildirisini hazırlamak için bazı çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmaları şu şekilde sıralayabiliriz; (Şensoy, 1997, 36-37)'a atfen (Başpınar, 2004:43-44).

- a) Standartla ilgili bir konu üzerinde çalışma yapılır ve kurula sunulur.
- b) Bu konu ile ilgili finans sektörlerinin uzmanlarından oluşan bir ekip kurulur ve bu konuyla ilgili tüm yaklaşımlar tanımlanır,

- c) Bu teknik ekip konuyla ilgili araştırma ve incelemeler yapar
- d) Memorandum taslağı hazırlanır ve açıklanır,
- e) Açıklanmayı takip eden 60. günden sonra hazırlanan memorandum taslağı nın içeriğı ile ilgili duyuru yapma ve görüş almak için toplantı düzenlenir,
- f) Alınan eleştiriler kurul tarafından değerlendirilir.
- g) Değerlendirilen görüşler açıklanmak üzere kurul, eleştiriye açık bir taslak metin” hazırlar,
- h) Hazırlanan metnin sunumundan sonra gelen yorumlar için 30 günlük eleştiriye açık bir dönemden sonra kurul alınan tepkileri inceler ve değerlendirir,
- i) Taslak üzerindeki düzeltmeler bir komite tarafından yapılır,
- j) Taslak metnin son şeklini vermek üzere kurulun tüm üyeleri toplanarak, standart olarak yayınlanması için oylamaya sunulur.

1.1.4. Dünya’da UFRS Çalışmaları

Dünya ekonomisinde parasal işlemlerin artması, sermaye hareketlerinin hız kazanması, uluslararası işletmelerin aynı anda çeşitli ülkelere menkul kıymet ihraç edebilmesine imkân sağlamıştır. Ancak bu durum yatırımcılar açısından bazı riskler oluşturmaktadır. Yatırım yapacak olan şirketlerin Yatırım yapılacak olan ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının kavranabilir ve bilgilerin güvenilir olması çok önemlidir. Yatırımcılar yatırım yaptıkları ülkelerin muhasebe standartlarını daha sıkı sorgulamakta ve de finansal tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak istemektedirler(Kocamaz.2012:108).

Küreselleşme ile birlikte yaşanan global hareket, uluslararası yatırımları dünya genelinde hız kazandırmıştır. Uluslararası ticaretin okyanus ötesi boyutlara ulaşması ile yatırımcıların diğer ülkeler ile yoğun olarak ticari ilişkilerini yoğunlaştırmaları neticesinde finansal bilgilerin sunulması açısından karşılaştırılabilir tablolar ile şeffaf, her yerde aynı anlamı ifade eden ve gerçeği yansıtan bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. Aynı zamanda da herhangi bir işletmeyle ilgili olarak denetçilerin, kişi ve kurumların yanlış değerlendirme yapmalarına ve yanlış karar vermelerine engel olmak maksadıyla uluslararası

alanda oluşturulan veya oluşturulacak olan finansal tablolardan, finansal bilgi üretilmesi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak amacı da güdülmektedir. Yaşanan gelişmeler uluslararası muhasebe standartlarının oluşumunun ve gelişiminin önünü açmış, uyum ve uyumlaştırma süreçlerine de hız kazandırmıştır (Kocamaz.2012:108).

Gerek ulusal gerekse uluslararası muhasebe düzenleyicilerin hazırladıkları Muhasebe standartları, muhasebe bilgilerinin ve verilerinin gerek elde edilme gerekse de kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar bütünü olarak tanımlanabilmektedir(Erdoğan, 2002:15).

Uluslararası arenada muhasebe standartlarındaki uygulamalara yön veren iki temel kurum Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'dir. Bu nedenle ulusal ve uluslararası işletmelerdeki muhasebe uygulamalarında kabul edilen ve uygulanan iki muhasebe standart seti vardır. Bunlardan ilki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS), bir diğeri ise ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD 'de Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US-GAAP)'dir.

Dünyada UFRS 'ye uyma ve uygulama sıkıntısı çekebilecek nadir yerlerin başında, kendine has coğrafi, siyasi ve ekonomik sıkıntıları olan Afrika gelir. Afrika'nın dışındaki hemen hemen tüm dünya ülkelerindeki mali kuralları koyan kurumlar, uluslararası finansal raporlama standartlarıyla hazırlanmış mali tabloları kabul etmektedirler. Yukarıda da bahsettiğimiz gibi bu konudaki en önemli aktör kamuoyuna şeffaf, karşılaştırılabilir ve daha fazla bilgi vermek üzere düzenlenmiş bir kurallar bütünü olan UFRS'yi uygulayan Amerika Birleşik Devletleridir. ABD teşkilatlanmış piyasalarıyla sermaye piyasası anlamında dünyanın en önemli ekonomik piyasasıdır. ABD'de 2014 yılından itibaren başlamak kaydıyla dönem sonlarında UFRS'ye uygun mali tablonun kabul edileceği açıklanmıştır. Tabi ki bu durum 1990'lı yıllarda IASC'nin FASB ile yakınlaşma projesinin başlamasıyla başlayıp,2014'de son bulan uzun bir uyumlaşma çalışmasının bir neticesidir. İngilizce konuşarak nasıl ki dünyanın her yerinde derdimizi anlatabiliyorsak, UFRS'ye göre hazırlanmış mali tablolarla da her yerde ekonomik anlamda derdimizi anlatabilecek ve kendinizi ifade edebileceğiz.

ABD’de, muhasebe uygulamalarında yaşanan usulsüzlükler ve yaşanan finansal skandallar, finansal tabloların denetlenmesinde yeni ve daha sıkı önlemler almasına neden olmuştur. Bu nedenle 2002 yılında ABD tarafından kanunla, SOA (Sarbanes Oxley Yasası) çıkarılmış ve bu yasayla beraber, Kamu Gözetim Kurulu

PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) oluşturulmuştur. (Uzay, Ş.2012).

Kuruluş amacı denetim raporlarındaki bilgi ve verilerin doğruluğunu, güvenilirliğini sağlamak ve yatırımcıları, finansal tablo kullanıcılarını ve kamu menfaatlerini gözetmek ve korumak olan PCAOB, aynı zamanda yatırımcıları korumak için satıcı ve komisyoncuların denetimlerinden de sorumludur. Amerika’da PCAOB tarafından yayınlanan standartların ve bütçesinin onaylanmasından, SEC (Sermaye Piyasası Kurulu), sorumludur (<http://pcaobus.org>).

PCAOB’nin yetkilerini şu şekilde sıralayabiliriz (<http://pcaobus.org>);

- Borsada işlem gören şirketlerin denetleyicilerini kaydetmek,
- Yılda yüzden fazla denetim yapan denetçileri yılda bir kez, daha az denetim yapanları ise üç yılda bir denetlemek,
- Yönetmeliğe uymayan kayıtsız denetim yapan kurum ve denetçileri gereken disiplin cezasıyla cezalandırmak,
- Borsada işlem gören şirketlerin denetim raporlarının hazırlanmasında, daha önce hazırlananları kabul etmek kaydıyla, iş ahlakı, denetim bağımsızlık ve buna benzer ilgili standartları hazırlamaktır.

1.1.5. Türkiye’de UFRS Çalışmaları

Uluslararası işletmelerin küreselleşmenin bir sonucu olarak mali platformlarda sermaye hareketleri ve uluslararası stratejik yatırım kararları, yabancı yatırımcıların alışkın olduğu muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tabloları kullanma isteği neticesinde, güvenilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, şeffaf ve dönemsellik olarak karşılaştırılabilir mali ve ekonomik olarak evrensel bir ortak dil oluşturma amacıyla uluslararası muhasebe düzenleyicilerinin hazırlayıp sunmuş oldukları muhasebe standartlarına(UMS/UFRS),2005 yılından itibaren AB topluluğunda kamu ve özel bankalar, halka açık ticari

işletmeler(şirketler) ve sigorta şirketlerinin finansal tablolarını, Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)'na göre hazırlamaları ve düzenlemeleri zorunluluğunun getirilmesi neticesinde (Lourenço ve Branco, 2015: 12)AB topluluğuna aday ülke olan Türkiye'de de UMS/UFRS'yi benimseme ve uygulama yönünde ciddi adımlar atılmış olup(Çankaya ve Hatipoğlu, 2011: 62) ve hazırlanan standartlarda hiçbir değişiklik yapılmadan Türkçeye çevrilmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) olarak yayınlanmıştır.

Ülkemizdeki muhasebe düzenlemeleri bakıldığında siyasi ve ekonomik ilişkiler çerçevesinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Muhasebe alanındaki değişim ve gelişim çalışmaları ilk olarak kamu sektöründe başlamıştır. Fransız, Alman ve ABD muhasebe sistemleri Türkiye'nin bu değişim sürecindeki en çok etkilendiği muhasebe sistemleridir.

Türkiye'deki muhasebe sistemine baktığımızda, Vergi Usul Kanunu(VUK) ve Türk Ticaret Kanunu(TTK)başta olmak üzere, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğleri, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu(BDDK)Tebliğleri, muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sigorta Kanunu ve Sigortacılık muhasebe Sistemi Tebliğleri, gibi düzenlemelerden oluştuğu görülmektedir (Çiftçi,2007).Türkiye'deki muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile ilgili gerçekleştirilen çalışmalara baktığımızda çoklu bir muhasebe standardının mevcut olduğu ortaya çıkmış ve bir işletmenin bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olmak zorunda kaldığı görülmüştür.

Türkiye'nin de bu ekonomik alanda küreselleşmeden kopmamak ve rekabet gücünü artırabilmek amacıyla kendi muhasebe uygulamalarında çalışmalar yapması zorunlu hale gelmiştir. Bu nedenle Türkiye'de de muhasebe standartları ve uygulamaları konusunda muhasebe düzenleyicileri tarafından ciddi çalışmalar yapılmaktadır. Ülkemizde UFRS çalışmaları kapsamında standartların oluşum ve gelişim süreçlerine ve bu konuda gerçekleştirilen çalışmalara kısa kısa değinelim;

- Türkiye'nin ilk etaptaki muhasebe uygulamalarında 1930'lu yıllara kadar Fransız mevzuatının uygulandığı görülmektedir.
- Alman mevzuatının etkisi ise 1930 – 1950 yılları arasındadır.

- 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerimizin ilerlemesiyle ABD muhasebe uygulamalarının etkisi görülmeye başlamıştır.
- 1956 yılında revize edilen 1937 tarihli Türk Ticaret Kanunu, muhasebe uygulamaları açısından yeni bir dönemi başlatmış ve o tarihten günümüze kadar etkisini sürdürmüştür.
- Sermaye piyasasının oluşumu 1981 yılında başlamış olup ve buna bağlı olarak da Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur. Türkiye’de sermaye piyasasının oluşmaya başlamasıyla birlikte yine defterler Vergi usul Kanununu (VUK)’ na göre tutulmuş ve bununla birlikte, hazırlanan finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarına bağlı kalarak desteklenmiş ve açıklanmıştır.
- SPK modern anlamda muhasebeyi mevzuata ve uygulamaya sokan ilk kamu kurumudur.
- 1987’den sonra Avrupa Birliği(AB)’ne tam üyelik için başvurulmasından sonra AB uyum ve uygulamalarının etkisine girilmiştir.
- Muhasebe mesleğinin benimsenmesi, örgütlenmesi ve geliştirilmesi anlamında önemli bir gelişme olarak 1989 yılında Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali müşavirler (YMM) Odaları Birliği kurulmuştur.
- 1993 yılında akademisyenler tarafından hazırlanan ABD ve Avrupa Birliği(AB)ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine genel olarak uyumlaştırılan ve Maliye Bakanlığı tarafından uygun görülen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır.
- 1999 yılında UFRS (uluslararası muhasebe standartları) uyumlu 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen bir madde ile bağımsız, özerk ve amacı ilgili standartları düzenlemek ve yayınlamak olan ve dokuz üyeden oluşan TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)’ nın kurulması kabul edilmiş 7 Mart 2002’ yürürlüğe girmiştir
- Muhasebe denetim ve uygulayıcılarına sunulmak, uluslararası finansal raporlama standartlarına uymak ve uygulamak için, TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları) tarafından UFRS setinin çevirisi yapılmış ve resmi gazetede yayımlanmıştır.

- Avrupa Birliği'nin, borsada işlem gören şirketlerin 2005 yılı finansal tablolarında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uymaları noktasında yeni bir muhasebe düzenlemesini onaylaması neticesinde Avrupa'da yeni bir dönem başlamış, Türkiye' de standart düzenleyicileri ve uygulayıcılarıyla beraber bu yeni değişim dönemine uyum noktasında büyük gayret sarf etmiştir (Kocamaz,2012:112).
- Bankaların finansal raporlarını sunmakla yükümlü oldukları yerler açısından bakıldığında, her kurum için ayrı ayrı hesap planı oluşturmak zorunda kalıyorlardı. Mesela vergi dairesine sunacağı bilanço için MSUGT'ye göre, BDDK' ya sunacağı bilanço için BDDK tebliğlerine göre, SPK için SPK tebliğlerine göre bilanço hazırlamak zorunda kalıyordu. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankalar için, Sermaye Piyasası Kurulunun, borsada işlem gören şirketler, aracı kurumlar ile iştirakleri ve iş ortakları için yayınlamış oldukları muhasebe tebliğ ve yöntemlerini yürürlükten kaldırarak TMS'leri uygulamaya başlamışlardır.

Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının, uluslararası muhasebe uygulamalarına uyum sağlaması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK),Sermaye Piyasası Kurulu(SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurul(BDDK) ve buna benzer kurumların Dünya muhasebe alanındaki değişim ve gelişime paralel olarak UMS'nin bir bütün olarak alınması gerektiği yönündeki görüşleri ağır basmaktadır. Yaşanan karmaşanın sonlandırılmasıyla ilgili olarak,TMSK,SPK,ve BDDK'nın ülkemizdeki tüm işletmeleri kapsayacak şekilde UFRS'ye uyumlu ulusal Muhasebe Standartlarının yayınlanmasıyla ilgili olarak yaptıkları çalışmalardan kısaca bahsedelim.

1.1.5.1. Türkiye muhasebe standartları kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalar

1999 yılında UFRS (uluslararası muhasebe standartları) ile uyumlu 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile bağımsız, özerk ve amacı ilgili standartları düzenlemek ve yayınlamak olan ve dokuz üyeden oluşan TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)'nın kurulması kabul edilmiş 7 Mart 2002' de yürürlüğe girmiştir. TMSK 2004 yılın da hazırlayıp sunmuş olduğu yönetmelik kapsamında faaliyetlerine devam etmektedir.

Günümüzde genel olarak kabul görmüş bu yaklaşıma, dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulması için başta FASB olmak üzere AB, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC),

Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü (IOSCO), ulusal ve uluslararası birçok kuruluş destek vermektedir. Bu gelişmeler ışığında TMSK Uluslararası Muhasebe Standartlarını set olarak uygulamaya konulmasına ilişkin ilke kararı almıştır (Akdoğan, 2004:21-17).

Bu amaçla IASB ile işbirliği halinde hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirileri, “ikinci taslak metin” olarak 2004 yılı sonunda, Kurul’un web sayfasında kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur (Çiftçi ve Erserim, 2008:24-27).

TMSK, 2005 yılı Ocak ayı itibariyle uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’nı (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nı (TFRS); 2007 yılı Mart ayından itibaren de TMS Yorumlarını (TMSY) ve TFRS Yorumlarını (TFRSY) Resmi Gazete ‘de yayınlamaya başlamıştır. TMSK tarafından 2008 yılından itibaren mevcut kavramsal çerçeve dışında Birçok Türkiye muhasebe Standartları ve yorumları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve yorumları düzenlenmiş ve yayınlanmıştır.

1.1.5.2. Bankacılık düzenleme ve denetleme kurumu (BDDK) tarafından yapılan çalışmalar

Bankacılık faaliyetlerinin işlemlerini düzenlemek amacıyla 1999 yılında yürürlüğe giren ve resmi gazetede yayınlanan 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) kurulmuştur. Ülke menfaatleri açısından ülkemiz para piyasalarında toplum menfaatlerinin korunması için finansal tablo kullanıcıları olarak karşımıza çıkan BDDK, bankalar ve BDDK kapsamındaki kurumları kapsayacak şekilde 2 Ekim 2002 tarihi itibariyle bu kurumlar, finansal raporlamalarında, hazırlanan standartlara uygun davranarak bağlı kalmışlardır.

BDDK 1 Kasım 2006 tarihli Resmi Gazetede yayınladığı düzenleme ile bu tarihten itibaren kendine bağlı kurumlara yeni standartlar hazırlamaktan ve yayınlamaktan vazgeçtiğini, daha önce hazırlayıp sunduğu standartların birçoğunu

uygulamadan kaldırdığını, bu tarihten itibaren TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)'nın hazırlayıp sunduğu ve bundan sonrada hazırlayıp yayınlacağı standartlara uyulması kararının alındığını duyurmuştur. Bu hal ve davranışıyla. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ülkemizde, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ni tanıyan ve uygulayan ilk kurum olmuştur.

Görevi kanunla kendisine verilen yetkiye dayanarak, bankacılık alanında çeşitli düzenlemeler yapmak olan ve aynı zamanda kurum' un karar organı olarak belirlenen BDDK, Uluslararası Muhasebe Standartları ve AB düzenlemelerine uygun davranarak muhasebeye yönelik düzenlemeler yapmaktadır (Doğruer, 2008:7). BDDK 2002 yılında, Türkiye'de aktif olarak faaliyet gösteren bankaların muhasebe uygulamaları ve sistemi ile alakalı ilkelerin belirlenmesi maksadıyla, "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği"ni ve uluslararası muhasebe standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tebliği yayınlamıştır.

1.1.5.3. Sermaye piyasası kurulu (SPK) tarafından yapılan çalışmalar

Kamuoyunu aydınlatma ilkesiyle hareket ederek, birikimlerin menkul kıymetlere yatırılarak, halkın iktisadi kalkınmaya etkin bir şekilde katılımının sağlanması (SPK,1981:16), sermaye piyasasının şeffaf, açıklık, kararlılık ve en önemlisi güven içerisinde çalışması ve mevduat sahiplerinin hak ve yararlarının korumasının sağlanması amacıyla,30.07.1981 tarihli ve 17416 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan ve aynı yıl kabul edilip yürürlüğü giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu kanunla kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından tebliğler yayınlanmıştır (Sayar,2002:75).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), kendisine kanunla verilen yetkiye dayanarak, SPK' ya tabi şirketlerin ve aracı kurumların, mali tablolarının düzenlenmesinde, hesaplarının tutulmasında, muhasebe verilerinin kullanılmasında ve bunların denetiminde uyulması gereken kuralları, yayınladığı tebliğlerle düzenleyerek, hazırlanan hesapların muhasebeleştirme ve raporlama noktasında yalınlığı sağlamaktadır. SPK, yapmış olduğu düzenlemelerle, kanun kapsamına giren işletmelerle sınırlı kalkış gibi görünse de, vergi mevzuatını esas alan ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yeni bir bakış açısı kazandırmıştır.

Globalleşen dünya ekonomisindeki uluslararası muhasebe standartlarına uyum yönündeki gelişmeler, ülkemizin AB'ye tam üyelik çalışmaları ve çabaları muhasebe hukukumuzun AB yönergeleri ve uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlaştırılmasını zorunlu hale getirmektedir. SPK'nın bugüne kadar yayınlamış olduğu tebliğlerle yapmış olduğu düzenlemelerde, bu uyumun ön planda tutulduğu gözlenmektedir. SPK'nın 216. maddesi Kurula "Kamunun aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, özellikle bilanço, kâr ve zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standart tespit etmek"(SPK,1981:216) yetkisini vermiştir. SPK'nın Sermaye Piyasası Mevzuatının 5. bölümünde, "Muhasebe Standartları" başlığı altında yer alan mali tablo ve raporların düzenlenmesine ilişkin ilkeye kurullarla ilgili olarak tebliğler oluşturulmuş ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini tanımlarken, muhasebe standartlarını belirleme yetkisini kendisinde gördüğünü belirtmektedir. SPK 2003 yılında, 33 adet uluslararası muhasebe standardını esas alan,15.11.2003 tarihli 25290 sayılı Resmi Gazete 'de seri:XI, No:25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır.Kurul,2003-2008 yılları arasında uygulamış olduğu 25 no'lu tebliği kaldırarak, muhasebe düzenleyici kurumlar, sigorta işletmeleri ve bankalar için,IFRS ile uyumlu TMS'leri esas alarak bir tebliğ taslağı hazırlanmış ve bu taslağı da <http://www.spk.gov.tr> web adresinde yayınlarak, uyum ve uygulama noktasında azami gayret sarf etmiştir.

1.1.5.4. KGMSDK (Kamu gözetim, muhasebe ve denetim standartları kurumu) tarafından yapılan çalışmalar

Daha önceleri Türkiye'de bağımsız denetim 2013 yılına kadar sadece SPK(Sermaye Piyasası Kurulu)'ya bağılı olan şirketlere zorunluydu. Bu şirketlerde denetçilerin yetkilendirilmesi ve denetim faaliyetleri ile ilgili düzenleme, Sermaye Piyasası Kanununa bağılı olarak çıkarılan ve 12.06.2006 tarih 26196 sayılı resmi gazete de yayımlanan seri: X, no:22 "Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" olmuştur. TÜRMOB(Türkiye Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğı) bünyesinde20 Şubat 2003 tarihinde oluşturulan ve kuruluşu ve çalışma esasları bir kanuna dayanmayan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TUDESK) 2008 yılında Uluslararası Denetim Standartlarını Türkçeye çevirip yayınlamıştır. Ancak TUDESK'in bu çalışmasının denetim konusuna çok fazla etkisi olamamıştır. Ancak 13.01.2011 tarihinde kabul edilerek 2013 yılına kadar azar azar yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu(TTK) 4. Kısım 4. Bölümde bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. YTTK' nın bu

maddesiyle bağımsız denetimin zorunlu olduğu şirketlerin kapsamı genişlemiştir. Bağımsız denetime tabi olan şirketlerin sayı ve kapsamının artmasıyla bu mevzuata hakim ve tek elde toplanan bağımsız denetim ilke ve standartlarına ihtiyaç duyulmuştur (Sağlar ve Yüce,2015:47).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMSK) Türkiye’de 02.11.2011 tarih 660 sayılı KGMSK' nın, Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMSK) kurularak Türkiye özerk bir kuruma sahip olmuştur. KGMSK olarak adlandırabileceğimiz bu kurum, mevcut TMSK’nın görevine de son vermiştir (Geçici Madde 2). Bu oluşum her ne kadar 6102 sayılı TTK’nın kabulü ile muhasebe ve denetim standartlarının oluşumu ve gözetimine duyulan bir ihtiyaç olarak görülse de aslında ABD ve AB’deki gelişmelerle şekillenen bir oluşum olarak kabul görmektedir (Sağlar ve Yüce, 2015:48).

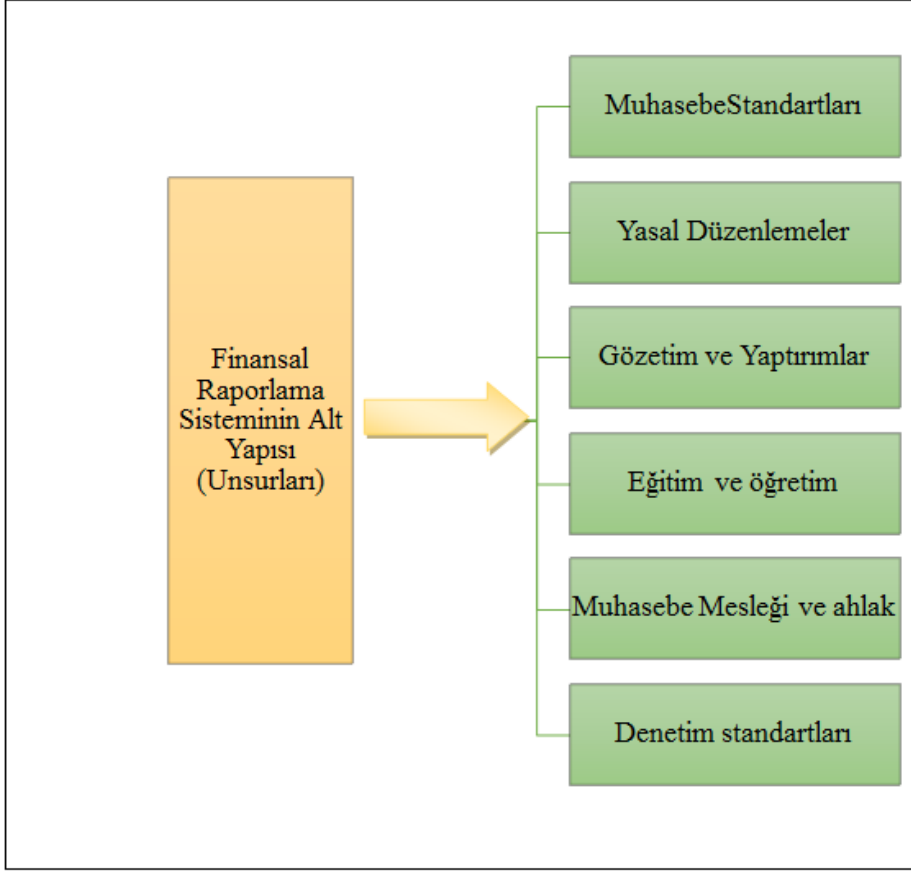
ABD’de yaşanan Enron skandalı (2001 yılında kurulan, Amerika Birleşik Devletlerinin yedinci büyük şirketi ve ABD ekonomisinin adeta simgelerinden biri olan Enron Şirketi, 16 yıl içinde aktiflerini 10 kat artırarak 63,4 milyar dolara çıkararak yıllar içerisinde çok hızlı bir büyüme trendi yakalayan şirket umulmadık bir şekilde de iflas etmiştir ve Amerikan ekonomisine ciddi bir kayıp vermiştir (Süer, A.Z.2003:2). Bunun sebebi ise günümüzde çok sık kullandığımız ve teleffuz ettiğimiz ve yolsuzluklara neden olan muhasebe hataları! Ve neticesinde vergi kaçırma. Bu menfi durum kendini Ekim 2001 tarihinde göstermeye başlamıştır. Bu tarihten daha önce beyan ettiği net kar rakamı, 544 milyon USD ve öz sermayesini de 1,2 milyar dolar azaltarak düzelttiğini ilan etmiştir. Bu net kar ve özsermaye düzeltme ilanlarından yaklaşık bir birbuçuk ay sonra da şirket 8 Kasım 2001’de ikinci bir ilan ile 1997.1998.1999 ve 2000 yılları net karlarını yeniden düzelttiğini duyurmuştur (Sarioğlu,K. 2002:49). Bu durum bağımsız denetimdeki büyük eksiklikleri gözler önüne sermiş ve bağımsız denetimle ilgili bağlayıcı unsurların gerekliliğine ve artırılmasına, kuralların değişmesine, sıkı önlemler alınmasına ve yöntem farklılıklarına gidilmesine neden olmuştur.

KGMSK’ nin görevlerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- Standart kullanıcıları için Standartlar düzenlemek, oluşturmak ve yayımlamak,

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, yetkili meslek mensuplarını kamuoyuna ilan etmek,
- Bağımlı ve bağımsız denetçilerin görevleri konusundaki etkinliklerini ve bağlayıcılıklarını inceleyip Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetleme kuruluşlarının faaliyetlerini takip ve gözetleyerek denetim çalışmalarını denetlemek,
- Ulusal Denetim Standartları ile ilgili gerekli araştırmaları yaparak, bunlarla ilgili yeni standart oluşturmak ve yayımlamak
- Denetim yetkisini kötüye kullanan veya denetimlerine gerekli özeni göstermeyen gerçekçi denetleme yapmayan denetçilere ve denetim kuruluşlarına yaptırım uygulamak, gerektiğinde faaliyet izinlerini askıya almak ve iptal etmek,
- Denetim hususunda mesleki etik kurallarını belirleyerek Bağımsız denetim yapacak kişi ve kuruluşlara yönelik sınav, seminer, yetkilendirme, eğitim standartları ve mevzuata uygun görevleri yerine getirmektir,

Kanun hükmünde Kararnameyle kurulan KGMDSK'nin görev alanı aşağıda şekil 1.1'de sunulan tabloda gösterilmiştir.



Kaynak: (Hegarty, 2007:16)'ya atfen (Uzay, 2012:5)

Şekil 1.1. Finansal raporlama sisteminin alt yapısı (Unsurları)

Tablo 1.1. Amerikan Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB) ile Türkiye Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGMDSK)'nu birbirinden farklı kılan özellikleri

	ABD PCAOB	Türkiye KGMDSK
Yönetim Kurulunun Yapısı	5 Kişi	9 Kişi
Gözetiminde Olduğu Birim	SEC (Sermaye Piyasası Kurulu)	Maliye Bakanlığı
Görev Alanı:	Denetim ve Denetimle İlgili Standartlar	Denetim, Muhasebe, Meslek Etiği, Mesleki Eğitim vb. Standartlar

Kaynak: (Uzay, Ş. 2012:5)

Amerikan Kamu Gözetim kurulu yapısı, muhasebe ve denetim standartları oluşturması, bazı işletmelere denetim ve neticesindeki olumsuzluklar uygulama hataları nedeniyle bu işletmelere uygulanan disiplin cezaları serbest meslek gruplarınca eleştiri konusu olmuştur. Ancak burada önemli olan standart düzenleyici kurumların bu standartları uygulayıcı meslek mensupları, uyum ve uygulama noktasındaki yeterliliği açığa çıkarmak için görevli olan denetim kuruluşları ile yakın temas içinde olmalı ve ilişkilerini güçlendirmelidirler.

Şirketlerin denetimleri

Ülkemizde faaliyet gösteren denetim firmalarının gözetim ve denetimi düzenleyici kurumlardan olan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Hazine Müsteşarlığı tarafından; denetçilerin denetlenmesi ise Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB tarafından gerçekleştirilmektedir. Şirketlerin usulsüz ve sahte denetimleri sonucunda denetim verimliliğinin artırılması ve buna bağlı olarak finansal veri kullanıcıları ve kamu yararının artırılması ve korunması için, uluslararası standartlara uyumlu, bağımsız, verimli bir kamu gözetim kurulunun oluşturulmasının faydalı olacağı konusu, sürekli çözüm odaklı tartışmalara neden olmuştur.

İlk defa 6102 sayılı kanunun getirmiş olduğu denetim sisteminde üç çeşit denetçi vardı: 1) Hesap Denetçisi, 2) İşlem Denetçisi 3) Özel Denetçi. 6102 sayılı kanun yürürlüğe girmeden bir gün önce, 6335 sayılı Kanunla yine bir değişiklik yapılmış, denetim sistemi bir kez daha değiştirilerek ve bağımsız denetçilerin şirketi denetimi esas kılınmış ve işlem denetçisi kaldırılmıştır. Ancak en önemlisi, daha önceden 6102 sayılı kanunla bütün sermaye şirketleri denetime tabi tutulurken, 6335 sayılı Kanunla getirilen yeni sistemde yalnızca Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen şirketlerin denetime tabi olması gerekmektedir (Memiş,2012:151).

Yukarıda bahsettiğimiz uygulama neticesinde, Bakanlar Kurulu kararı ile bağımsız denetime tabi tutulan şirketlerin sayısı normal (küçük) şirketlerin sayısından çok daha az olması nedeniyle, Türk hukuku açısından bakıldığında, Almanya ve İngiltere'nin başta olduğu birçok Avrupa ülkesinde olduğu gibi, küçük işletmeler denetim dışı kalmışlardır. Sayısal olarak bakıldığında İngiltere'de, denetime tabi tutulmayan şirketler, şirketlerin %95'ini teşkil etmektedirler (Birsal, ve Sevi,2013:35).

Türk Ekonomisindeki gelişmeler şirketlerin denetlenmesi ve hukuki düzenlemelerin gerekliliği açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle bağımsız denetime ilişkin ilk kurallar, 1987 yılında önce bankalar, daha sonra sermaye piyasası için oluşturulmuştur. 1989 yılında halka açık şirketler bağımsız denetime tabi olmaya başlamışlardır. Daha sonra sigorta şirketleri zorunlu bağımsız dış denetim kapsamına alınmıştır (Kaval,2003:34). Yapılan çalışmalar neticesin buna bağlı olarak muhasebe gruplarının daraltılarak bir araya toplanılması hususunda birleşilmiş ve 1989 yılında 3568 sayılı Kanun ile, muhasebe mesleği üç grup altında toplanmış, muhasebe ve denetim işlerini yapacak olanlar birbirinden ayrılarak denetim görevi kanunla belirlenip bu görev Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip olanlara verilmiştir. Ancak, YMM'ler için ayrıca bir tasdik müessesesi getirilerek, Maliye Bakanlığı özellikle vergi denetimiyle ilgili iş yükünün bir kısmını YMM'lere aktarmıştır.

KOBİ (Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler)'ler

Denetim konusu, şirketlerin en çok tartıştığı konuların başında gelmektedir. Bunun nedeni de TTK (Türk Ticaret Kanunu)'nın denetim konusunda yapmış olduğu yeniliklerdir. 6102 sayılı Kanun'da, sermaye şirketlerine herhangi bir ayrıcalık tanınmadan bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Ancak TTK'nin bu maddesi, küçük sermaye şirketlerini denetime tabi tutmayan Alman Ticaret Kanunuyla ayrı düşmüştür (Memiş, 2015:151).

Küçük sermaye şirketlerinin tanımı her ülkeye göre, bazen de ülke içerisinde farklı olabilmektedir. Türkiye'de KOBİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler)'ler, 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de 2005/9617 sayılı karar ile tanımlanmıştır. Buna göre Türkiye'de KOBİ sınıfına giren işletmelerin vasfı tablo 1.2'de, AB (Avrupa Birliği) ülkelerinde yürürlükte olan ve KOBİ sınıfına giren işletmelerin vasfı tablo 1.3'de verilmiştir.

Tablo 1.2. Türkiye'de KOBİ tanımı

	Yıllık Net Satış Hasılatı	Yıllık Mali Bilançosu	Yıllık Çalışan Sayısı
Mikro İşletme	<1.000.000 TL	<1.000.000 TL	<10
Küçük İşletme	<5.000.000 TL	<5.000.000 TL	<50
Orta Büyük İşletme	<25.000.000 TL	<25.000.000 TL	<250

Tablo 1.3. AB’de KOBİ tanımı

	Yıllık Net Satış Hasılatı	Yıllık Mali Bilançosu	Yıllık Çalışan Sayısı
Mikro İşletme	<2.000.000 €	<2.000.000 €	<10
Küçük İşletme	<10.000.000 €	<10.000.000 €	<50
Orta Büyük İşletme	<50.000.000 €	<43.000.000 €	<250

AŞ (Anonim şirketler)’ler

Sermaye şirketi olmasında herhangi bir sakınca bulunmayan sermaye şirketi olmanın bütün özelliklerini taşıyan, büyük ekonomik faydalar sağlamak için kurulan, ekonomik faaliyetlerin tümünü yapabilen belli şartlarla çoğunluk esasına göre yönetilen ve borsada işlem yapabilen şirketlerdir. Anonim şirketleri TTK’ nın 329 ve 563. Maddeleriyle düzenlenmiş çok ortaklı halka açılabilen sermaye şirketleridir.

Anonim şirketlerle denetim açısından ikiye ayrılır. Birincisi bakanlar kurulu tarafından belirlenen yetkileri taşıyan AŞ’lerin Kamu gözetim kurumu tarafından görevlendirilen yetkililer tarafından bağımsız denetimi. İkincisi; Yine bakanlar kurulu tarafından belirlenen yetkileri taşımayan AŞ’lerin bakanlar kurulunca çıkarılacak yönetmelik şartlarına göre denetlenmesidir. Bağımsız denetim dışında kalan anonim şirketlerin denetlenmesi ise kanuni düzenlemenin Mayıs 2013 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen ilgili yönetmelik bakanlar kurulunca çıkarılmaması nedeniyle bu denetimler şan yapılamamaktadır (Arslan,2016:139).

2. TMS 18 HASILAT STANDARDI VE TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

TMS 18 (Hasılat Standardı) ve TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri Standardı), TMS ve TFRS' lerde hasılatın veya gelirin belirlenmesine yönelik, 2017 Aralık ayına kadar kullanılacak standartlar olup, 1 Ocak 2018 tarihi itibariyle yerlerini TMS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat)'e bırakacaktır.

2.1. TMS 18 Hasılat Standardı

TMS 18 Hasılat Standardı, 9.12.2005 tarihinde,26018 sayılı resmi gazetede yayımlanarak, 01.01.2006 tarihli hesap dönemi itibariyle uygulanmaya başlanmış olup, o tarihten itibaren sekiz defa değişikliğe uğrayarak 31 Aralık 2017 'ya kadar kullanılacaktır. Hâsılat, işletmelerin ekonomik anlamda büyüklüğünün veya küçüklüğünün göstergesi olarak bilinmektedir.

İşletmelerde hasılatın veya gelirin tam olarak tanımlanamaması ve tespit edilememesi, hesapların muhasebeleştirilmesi sırasında genelde var olan hasılatın yok olarak, olmayan da var olarak kaydedilmesi gibi hata ve hilelerin çokça yapılmasına neden olmaktadır. Bu standardın amacı piyasalarda oluşan çeşitli finansal olaylar sonucu ortaya çıkabilecek hasılatın ya da gelirin tanınması ve tutarının ölçülmesi ile ilgili ilke ve kuralları açıklamaktadır. TMS 18'e göre hasılat, yapılan sözleşmelere göre finansal getirilerden alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Standarda göre gerçeğe uygun değer; bir hizmetin veya ticari bir malın karşılıklı pazarlık ortamında karşılıklı menfaatler gözetilerek, bilgili ve istekli gruplar veya kişiler arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması beklenen tutardır (Özerçen,2012)

TMS 18 no lu "Hasılat" Standardı, işletmenin bir muhasebe döneminde olağan faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelir ve karların muhasebeleştirme yöntemlerini açıklamaktadır. Bu Standarda göre hasılat; "İşletmelerin özkaynaklarındaki artış ile sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan yani asıl faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır, ancak buna ortakların veya hissedarların sermaye artırımları dahil değildir "şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 18, prf. 7). Hasılatın tanımındaki ekonomik faydada artış sözü ile ifade edilmek istenen, işletmenin yaptığı satışlar neticesinde satıştan

beklenen tutar işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlıyor olması, işletme aktiflerinde artışlar veya işletmeden gelecekte ekonomik fayda çıkışına sebep olacak borçlarda ki azalmadır.

2.1.1. TMS 18 Hasılat Standardının kapsamı

TMS 18 Hasılat Standardı aşağıda bahsedecek olduğumuz finansal olayların gerçekleşmesinden oluşan gelirin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

1-)Mal satışları,

2-)Hizmet sunumları,

3-)İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri (TMS 18 mad.1).Hasılat Standardının Türkiye’de muhasebe uygulamalarına getirdiği değişiklikler incelenerek ilerleyen bölümlerde örnek bir uygulama ile açıklanarak karşılaştırmalar yapılacaktır.

2.1.1.1. TMS 18 Standart kapsamındaki kavramlar

Hasılat: “İşletmelerin özkaynaklarındaki artış ile sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan yani asıl faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır, ancak buna ortakların veya hissedarların sermaye artırımları dahil değildir” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 18,prf.7). Hasılat, yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen vergiler ekonomik yararlar değildir ve işletmenin özkaynaklarında artış yaratmazlar. Bu sebeple bu vergi tutarları hasılat dışında kalır. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarlarından elde edilen brüt ekonomik yarar, özkaynaklarda yarar sağlamadığı için hasılat sayılmaz, hasılat sadece acenteden alınan komisyon tutarıdır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:50).

Mal: Özel yada tüzel kişiliğin sahibi bulunduğu taşınır ya da taşınmaz varlıkların tümüdür. Bir başka deyişle, işletme tarafından satış amacıyla üretilen mamuller, perakendeci tarafından tekrar satılmak üzere satın alınan emtia gibi ticari mallar ile satış amaçlı elde tutulan gayrimenkullerdir.

Gerçeğe Uygun Değer: Bir varlık veya borcun piyasa değeridir. Aktif piyasa ortamında gerek finansal tablo okuyucuları gerekse yatırımcılar daha kısa ve öz bir deyişle mal veya hizmet sunumlarının karşılıklı pazar ortamında, bilgili ve istekli kişi veya gruplar arasında bir varlığın belli bir bedel karşılığında karşı tarafa devir edilmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:503,1046).

Hizmet Sunumu: sözleşmeye bağlı olarak bir veya birden çok dönem içerisinde üzerinde anlaşmaya varılmış bir işin taraflarca sözleşmede belirtilen süre içerisinde işletme tarafından yerine getirilmesi gereken edim yükümlülüğüdür.

Temettü: Bir şirketin dönem içinde işletme faaliyetlerinden elde ettiği kârı ortaklarının, bazen nakit olarak bezende bedelsiz sermaye artırımına dahil edilerek karşılığında yeni senet alma haklarıdır.

İsim Hakkı: Herhangi bir işletmenin uzun vadeli işletme varlıklarının (marka, patent vb.) diğer işletmelere kullandırılması karşılığında, edinilmesi beklenen ve bu varlıkları kullananlardan talep edilen gelirlerdir. Kısacası, yine bir işletmenin veya o işletmeye ait malın adını kullanma karşılığında beklenen ve talep edilen hak ve gelirdir.

Faiz: Nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da bir borç anlaşmasının satışı sonucu elde edilen gelir oranı yada o tutarlar üzerinden talep edilen gelirdir.

Etkin Faiz Oranı Yöntemi: Finansal varlık veya borçların itfa edilmiş maliyetlerinin (maliyet değerinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülen özkaynağa dayalı finansal araçların bedellerinin) hesaplanması ve ilgili faiz gelirinin veya faiz giderinin ilgili döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin Faiz Yönteminde ilgili faiz gelirinin veya faiz giderinin ilgili döneme dağıtılmasında “yıllık faiz oranı üzerinden günlük bileşik faiz esasına” dayalı “etkin faiz oranının” kullanılmasını esas almaktadır (Selvi,2009:41).

2.1.2. TMS 18 Hasılat Standardının Amacı

TMS 18 Standardı hasılat kavramına nelerin girdiği konusunda, işletmenin kendi adına aldığı ve alacakları ile üçüncü kişiler adına yapılan tahsiller noktasında ayrıma gitmiştir.

Finansal tablolarda hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesinde aşağıda belirtilen kriterler etkili olmuştur.

a-) Gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girme ihtimalinin olması,

b-) İşletmeye girme ihtimali olan ekonomik faydanın, güvenilir ve ölçülebilir olması.

TMS 18 Standardı, bu iki kriterin uygulandığı değişik durumlarda, hasılatın ne zaman ve hangi ölçüde tahakkuk ettirileceğini kendine has ilke ve kurallarla belirlemeyi amaçlamaktadır (Varol,2016:20-21).

2.1.3. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

TMS 18 Standardında işletme verilerinin finansal tablolara yansıtılmasında kullanılan muhasebe kuralları genellikle her bir işletme için farklı uygulanır. Ancak bazen bu muhasebe kurallarını daha detaylı verilere ulaşabilmek için, her bir işlemin en ince ayrıntılarına kadar tek tek uygulamak gereklidir.

2.1.3.1. Mal satışında hasılat

Mal satışı neticesinde hasılatın finansal tablolara yansıtılması için aşağıda belirtilen şartların yerine gelmiş olması gerekir.

a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması; İşletmenin, mal satışından sonraki önemli risk ve getirileri alıcıya geçmiş olmalıdır. Bazı durumlarda işletmenin sahiplikle ilgili risk ve yararları devretmediği kabul edilerek, hasılat muhasebeleştirilemez (Varol, 2016:24). Bunlar;

- İşletmenin garanti kapsamı dışında ürününü, yeterlilik testinden sonra satış yapma yükümlülüğü. Örnek: 15 gün kullanım sonucunda beğenirse satın alma opsiyonlu satışlar.

- Yapılan satışta tahsilatın, alıcının satın aldığı malı üçüncü kişilere satarak hasılat elde etmesi koşulunun olması. Örnek: Bir ayakkabı firmasının bayilerine sattığı malların satılmayanlarını geri alması opsiyonu veya taahhüdü.
- Satılan malın montajının yapılması koşuluyla yapılan sözleşme gereği, montajın yapılmamasından dolayı satış işleminin tamamlanmamış olması.
- Yapılan sözleşme gereği karşılıklı şartların yerine getirilmemesi durumunda müşterinin alımdan vazgeçme hakkının olması ve müşteriye teslim edilen malların iadesinden emin olunmaması.

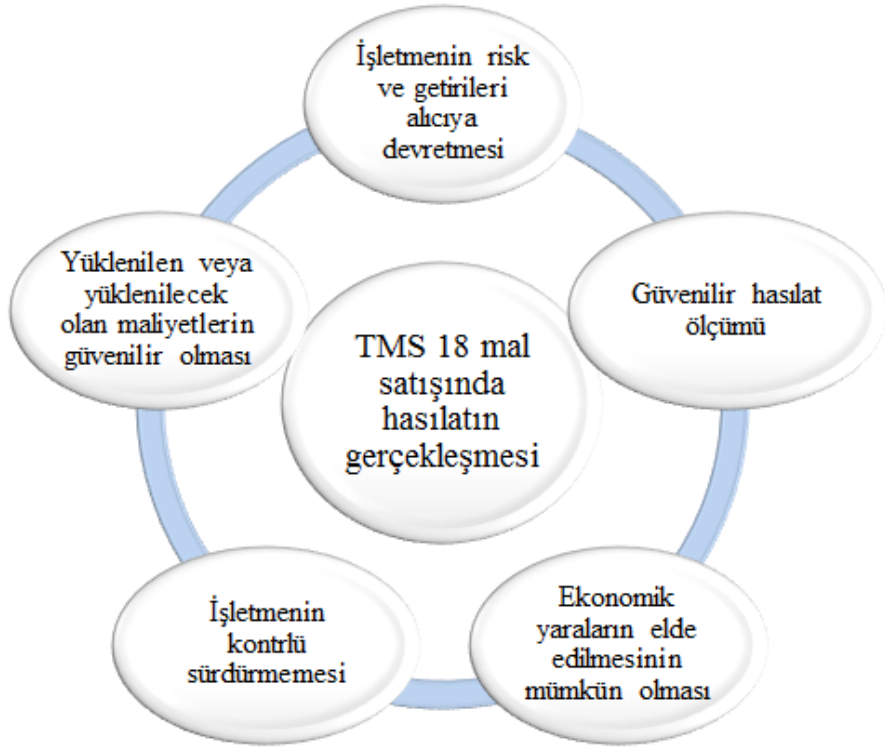
Ancak; sahiplikle ilgili olarak önemsiz bir riskin taşınması durumunda, satış gerçekleşmiş demektir ve sonucunda bu işlem hasılat olarak kaydedilebilir.

b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi; İşletme yaptığı satışlar sonrasında satılan mallar için etkin bir kontrollü bir yönetim etkinliği sürdürmelidir. Satılan mallara satıcının yönetim ve kontrol anlamında müdahale edememesi, risk ve getirilerin devredilmiş olduğunun göstergesidir.

c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; Hasılatın ölçülmesinde güven problemi olmamalıdır.

d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması; Hasılatın, ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin mümkün olması durumunda muhasebeleştirilmesi uygun olur.

e) İşleme ilişkin yüklenen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi; Alıcı ve satıcı arasında yapılan satışa istinaden taraflara düşen maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekir. Aynı işlem üzerinde hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi durumunda, hasılat (gelir) ve gider aynı anda muhasebeleştirilir. Ancak giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa, hasılat muhasebeleştirilmez.



Şekil 2.1. TMS 18 Hasılat standardı mal satışında hasılatın gerçekleşme zamanı

Şimdi bir örnekle ticari bir malın satışının gerçekleşmesinden sonra bu işlemin ne zaman satış olarak kabul edileceği ve hasılat olarak yazılacağını inceleyelim.

Örnek;

Endüstriyel mutfak malzemeleri satan bir XYZ işletmesi bir müşteriye 01 Haziran 2014 tarihinde bir blender satmıştır. Yapılan bu satışın hasılat olarak kabul edilebilmesi için bazı şartların oluşması gerekmektedir.

- 1- Satılan blenderi alan müşteri işletmeden ayrıldıktan sonra hatayla elinden düşürüp kırarak hasar oluştursa müşteriden kaynaklı bir hata meydana geldiği için risk müşteriye aittir. Bu nedenle standart bu işlemi birinci adımda yapılan bir satış olarak kabul ediyor.

- 2- Standart işletmeye blenderi kaçta sattığını sorar. XYZ işletmesi blenderi net bir şekilde ‘peşin fiyatı 1 500 TL. ancak müşteri vadeli almak istediği için 1 800 TL’ye satış gerçekleşmiştir’ derse, bir sonraki şarta geçilir.
- 3- Standart işletmeye parayı tahsil edip edemeyeceğini sorar. İşletme alacağı karşılığında nakit, çek veya senet aldım derse bir sonraki adıma geçiliyor.
- 4- İşletmeye blenderin maliyeti sorulur. XYZ işletmesi blenderi 700 TL.’ ye aldığını ve 1 800 TL’ ye sattığını söylüyor. Ancak işletme giderlerine, ürünün 2 yıl garantisi olması ve bu süre içerisinde müşteriden kaynaklanmayıp yani kullanım hatası olmadan üretim veya işletme hatasından dolayı onarım ve değişim maliyetleri de eklenerek satılan malın maliyeti hesaplanmış oluyor. Standart, yukarıda saydığımız şartların oluşmasından sonra satış işleminin gerçekleştiğini kabul ediyor. Anlaşılacağı üzere hasılatın tespiti buradan ne kadar kolay gibi görünse de, bazı sıkıntıların yaşanabileceği mümkün görünüyor (Özyürek, 2012:134).

Hasılatın ölçülmesinde yapılan yanlışlığı bir örnekle açıklayalım:

Örnek;

XYZ Şirketi 01.02.2011 tarihinde, ödemesi 3 ay sonra başlaması şartıyla (25.000 TL +KDV) yapılan bir mal satışının faturasını kesmiş ve söz konusu mallar alıcıya teslim edilmiştir. Satıştaki KDV peşin tahsil edilmiştir.

Bu işlemin kaydı mevcut durumda şu şekilde yapılmaktadır.

01.09.2011	
100 KASA HESABI	450
120 ALICILAR HESABI	25 000
600 YURTIÇİ SATIŞLARHS	25 000
391 HESAPLANAN KDV HS	450

Yukarıdaki verilen örnek için sorulan sorulara doğru cevap verilirse, gerçeğe uygun bir kayıt ve raporlama yapılmış olur. Şöyle ki,

1-Yapılan satışın satış tarihindeki gerçek değeri nedir?

2-Faturanın tamamı (KDV hariç) hasılat mıdır?

Tablo 2.1. Gerçeğe uygun ölçüm ile mevcut durum karşılaştırması

İşlem	Mevcut Duruma Göre	Gerçeğe Uygun Ölçüm
Yapılan satışın satış tarihindeki gerçek değeri nedir?	25 000	Ödeme tarihindeki değeri 25.000 TL'dir. İşlem tarihindeki ayrıca hesaplanmalıdır.
Faturanın tamamı (KDV hariç) hasılat mıdır?	Evet	Vade Farkı Ayırıştırılmalıdır.

Paranın zaman değeri açısından değerlendirildiğinde bu işlemin satış tarihindeki 25 000 TL'nin tamamı hasılat değildir. Çünkü 3 ay sonraki (01.05.2011) tahsil edilecek 25 000 TL ile, işlem tarihindeki 25 000 TL'nin aynı olmaması gerekir. Bu nedenle yukarıda yapmış olduğumuz yevmiye kaydında ölçme sorunu görülmektedir. Bu sorunun yaşanması aynı zamanda raporlamada da sorun yaşanacağını gösterir.

25.000 TL'lik tutarın içinde iki ayrı gelir kalemi vardır;

1) İşlem tarihindeki hasılatın değeri ,

2) Zaman temelli (zamana göre değişiklik gösteren) gelir olarak 3 aylık faiz (vade farkı) gelirdir. Türkiye'de mevcut sistemdeki duruma göre yapılan muhasebe kayıtlardaki yapılan yanlışlık, bu ayırıştırma işleminin yapılmamasından kaynaklanmaktadır.

Peşin ve vadeli satışlar

Satılan malın bedeli, nakit veya nakit benzeri değer olarak alındığında peşin satış gerçekleşmiş olur. Hasılatın tutarı da taraflar arasında yapılan anlaşma gereği, alınan ya da alınacak olan nakit ya da nakit benzeri tutardır. Peşin satışlarda mevcut kayıt yöntemi ile standarttaki kayıt yöntemi arasında fark yoktur. TMS 18,Tek Düzen Hesap Planı, ve vergi mevzuatı birbiriyle uyumludur.

Örnek: MAL SATIŞLARI (PEŞİN SATIŞ)

1-)ABC şirketi 1 Şubat 2014 tarihinde KDV hariç 35 000 TL peşin olarak mal satışı yapmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir (KDV:% 18).

100 Kasa	41 300	
600 Yurt içi satışlar		35 000
391 hesaplanan KDV		9 000
	-----	-----
	41 300	41 300

Yapılan bu satışta işlem peşin olarak yapıldığı için, yapılması gereken muhasebe kaydı ile TMS 18 Hasılat Standardı arasında bir fark yoktur. Peşin satışlarda tekdüzen hesap planı, TMS 18 Hasılat standardı ve vergi mevzuatı uygulama açısından birbirleriyle uyumludur.

Vadeli satışlarda hesaplanan faiz tutarının, satılan malın satış bedeline eklenerek raporlanması, muhasebenin en önemli ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesine aykırıdır. Bu davranış işletmenin dönem karının olduğundan fazla hesaplanmasına, satış rakamına eklenen faiz tutarının, işletmenin brüt karının doğru olarak hesaplanamamasına neden olmaktadır. Uygulamada faiz, peşin satış fiyatından ayrı olarak belirlenebilmekte veya satış fiyatına eklenmektedir. Faizin mal ya da hizmetin satış fiyatından ayrı olarak hesaplandığı durumlarda hesapların muhasebeleştirilmesinde sorun yaşanmamıştır ancak, faizin satış fiyatına dahil edildiği durumlarda sıkıntılar sorunlar yaşanmıştır (Selvi ve ark.2007:27). Bu sorunlar;

- a -Faiz tutarının belirlenmesi ve satış tutarından ayrıştırılmasına ilişkin sorunlar
- b- Faiz tutarının gelir olarak kabul edileceği dönemin belirlenmesi ve raporlanmasına ilişkin muhasebe sorunlarından oluşmaktadır.

Mal veya hizmet satışı yapan işletmelerde gelir tablosunda “Satışlar” tutarı sadece esas faaliyet konusu mal veya hizmetlerin satışlarından doğan geliri kapsamalıdır (IFRS, Framework, p.72)’ye atfen (Selvi ve ark.2007:27).Faiz geliri ise bu tür işletmeler için faaliyet dışı gelir olup, Gelir Tablosunda “Satışlar” tutarı içinde raporlanmamalı ve “Diğer Gelirler” başlığı altında raporlanmalıdır.

Örnek: MAL SATIŞLARI (VADELİ SATIŞ)

ABC şirketi 1 Mart 2015 tarihinde peşin satış fiyatı 150 000 TL olan malını, 170 000 TL + %18 KDV ile vadeli olarak satmış, satış sonrasında KDV tutarı peşin olarak alınmış, kalan tutar içinde 4 ay vadeli çek alınmıştır. Tek düzen hesap planı ve TMS 18 hasılat standardına göre yapılan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

- Tek Düzen hesap Planına Göre;

101 Alınan çekler hes.	170 000	
100 Kasa	30 600	
600 Yurt içi satışlar		170 000
391 Hesaplanan KDV		30 600
	-----	-----
	200 600	200 600

- TMS 18' Stanadardına göre:

101 Alınan çekler hes.	170 000	
100 Kasa	30 600	
600 Yurt içi satışlar		150 000
391 Hesaplanan KDV		30 600
642 Faiz Gelirleri		10 000
480 Gelecek aylara ait Gel.		10 000
	-----	-----
	200 600	200 600

TMS 18 Göre yapılan muhasebe kaydı incelendiğinde; satılan malın peşin kısmı 600 yurt içi satışlar hesabında muhasebeleştirildi. 20 000 TL'lik vade farkı ise, Şubat Mart 2015 dönemine ait olan kısmı 642 Faiz gelirleri hesabına kaydedilirken, Nisan Mayıs 2015 aylarına ait olan kısım ise 480 gelecek aylara ait gelirler hesabına kaydedilir. Peşin alınan tutar ile vadeli yapılan satış tutarı arasındaki fark ise 2 ay boyunca faiz geliri olarak kaydedilir.

Satış ıskontoları

Satış hasılatının ölçülmesinde işletmenin uygulamış olduğu ticari ıskontolarda önemlidir. İskontolar; kasa, miktar ve katalog ıskonto olmak üzere üçe ayrılır. (Duman, 2007:49). **Kasa ıskontosu**, İşletmeden vadeli olarak satılan bir malın, müşteri tarafından vadesi dolmadan ödeme yapılması durumunda, satılan mala uygulanan vade farkının bir kısmının kasada geri iade edilmesi durumudur. Bu durumun muhasebe kaydı yapılırken “kasa ıskontosu” olarak adlandırılan indirim, bu niteliği göz önünde tutularak kaydı yapılır.

Standart gereğince, vade farkının ayrılarak faiz geliri olarak kaydedilmesi durumunda, faiz gelirinden indirilen kasa ıskontosu bu hesaba kaydı yapılmaz. Satış işleminin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun muhasebeleştirilmesi durumunda, 611 Satış İskontoları hesabına gerek kalmamaktadır. Çünkü vade farkları, faiz gelirleri olarak kaydı yapılacağından, satış gelirleri olarak kaydedilmeyecek ve satış gelirinden bir düzeltme de gerekmeyecektir (Duman, 2007:50).

Miktar ıskontosu, belirli miktarların üzerinde satış yapan işletmelere yapılan ıskontodur. genellikle belli bir dönem sonunda yapılan bu ıskontolar, alıcının belli tutarlar üzerinde alım yaparak işletmenin mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı kendisine satıştan sonra yapılan ve miktar ıskontosu olarak adlandırılan indirimlerdir. Tekdüzen Hesap Planı’na göre 611 Satış İskontoları hesabına alınarak satış gelirlerinden düşürülür (Duman, 2007:50).

Katalog ıskontosu, Satış anında yapılan ıskontodur. Herhangi bir muhasebeleştirme işlemi gerektirmeyen, müşterinin aldığı malın bedeli üzerinden, müşterinin özelliği veya satış miktarının büyüklüğü nedeniyle faturada indirim şeklinde gösterilen ıskontolardır.

Peşin mal satışını uygulamalı bir örnekle gösterelim

Uygulama;

Mobilya satışı ve servis işleri yapan bir ABC işletmesi peşin satış fiyatı 11 000 TL. olan salon takımını, peşin satış fiyatı üstüne 3 yıllık garanti hizmet süresi için 1 200 TL. eklenerek satış fiyatı 12 200 TL olmuştur. TMS 18’e göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Burada önemli olan TMS 18'e göre satış yapılırken o an sadece satış bedeli hasılat olarak tanımlanır. 1 200 TL. olan garanti süresince hizmet bedeli ise 3 yıllık hizmet süresine eşit şekilde yayılarak muhasebeleştirilir.

100 Kasa	12 200	
600 Yurt içi satışlar		11 000
380 Gelecek aylara ait gelirler		400
480 Gelecek yıllara ait gelirler		800
	-----	-----
	12 200	12 200
<hr/>		
380 Gelecek aylara ait gelirler	400	
600 Yurt içi satışlar		400
(Birinci yılsonunda garanti bedeli hâsılatı)		
<hr/>		
480 Gelecek yıllara ait gelirler	400	
380 Gelecek aylara ait gelirler		400
(Birinci yılsonunda dönem ayrımı nedeniyle)		
<hr/>		
380 Gelecek aylara ait gelirler	400	
600 Yurt içi satışlar		400
(İkinci yılsonunda garanti bedeli hâsılatı)		
<hr/>		
480 Gelecek yıllara ait gelirler	400	
380 Gelecek aylara ait gelirler		400
(İkinci yılsonunda dönem ayrımı nedeniyle)		
<hr/>		
380 Gelecek aylara ait gelirler	400	
600 Yurt içi satışlar		400

2.1.3.2. Hizmet satışında (sunumunda) hasılat

Hizmet sunumlarında hâsılatın ne zaman tahakkuk etmiş sayılacağı ve dolayısıyla ne zaman finansal tablolara yansıtılacağıyla ilgili ölçütler, Hasılat Standardında belirlenmiştir. TMS 18 Hasılat Standardına göre hizmet sunumu, “Bir işin anlaşma neticesinde sözleşmeye bağlı kalarak işletmenin, tarafların

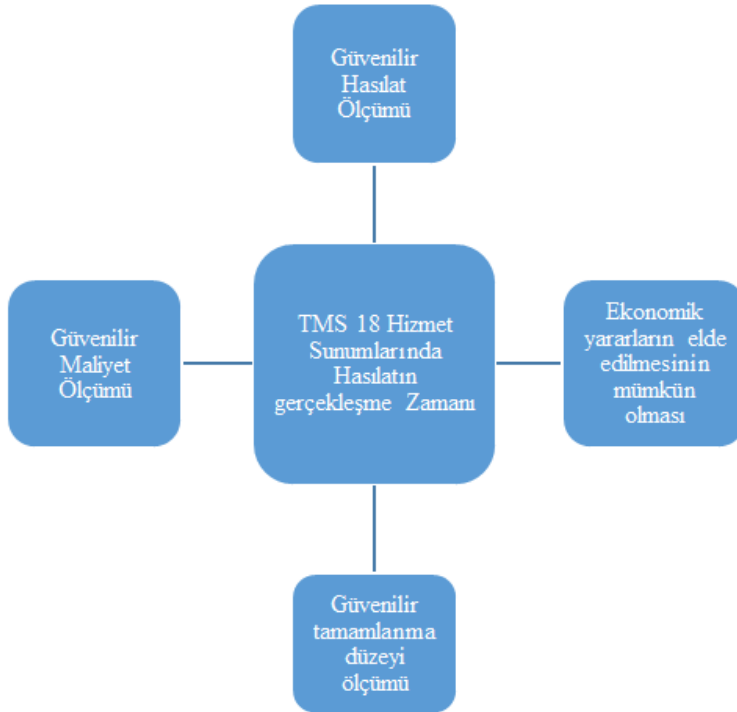
karşılıklı olarak belirlenen süre içerisinde tamamlanmasını içerir". (TMS 18:mad.4). Hizmet sunumuna dair bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibariyle tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18:mad.20). Hizmet sunumlarında hasılatın gerçekleşmesi için bazı şartların yerine gelmesi gerekir.

a- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

b. İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin mümkün olması;

c. Bilanço tarihi itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

d. İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.



Şekil 2.2. TMS 18 hasılat standardı hizmet sunumunda hasılatın gerçekleşme zamanı

Hizmet satışında gelirin ölçümü bilanço tarihi itibari ile tamamlanma düzeyi dikkate alınarak yapılır. Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. Standart, işletmenin hizmet satışını güvenilir olarak tahmin edebilmesinin, taraflar arasında aşağıda bahsedilecek hususlar üzerinde anlaşmaya varılmasına bağlı olduğunu belirtmiştir (TMS 18, prf. 23):

- Yapılan işe ilişkin her türlü incelemelerin yapılması. Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış haklarının sağlanıp sağlanmadığının kontrol edilmesi,
- Hizmet bedelinin yani, dönem sonuna kadarki(bilanço tarihi)hizmetlerin toplam hizmetlere göre oranının belirlenmesi,
- Ödeme şekli ve koşulları(yapılan işlem genel olarak toplam maliyetler içerisinde içerisinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranından herhangi birinin maliyetlerinin yansıtılmasıyla ölçülür (TMS 18,prf:24).

İşletmede güçlü bir finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması gerekir. İşletmenin, hizmet satışı devam ederken, verilen hizmete ilişkin hasılat tahminini kontrol edip gerektiğinde değiştirmesi gerekir. Tahminlerdeki yapılan düzenleme ve değişiklikler işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

Müşterilerden alınan avanslar ve hak edişler genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz. Belli bir dönemde, çok sayıda işlem yapılarak sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin o işin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edecek başka bir kanıtın bulunmazsa hasılat, belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirlenmiş bir işlemin diğer işlemlerden daha önemli olması durumunda, önemli işlem sonuçlanıncaya kadar hasılatın muhasebeleştirilmesi ertelenir. İşlem sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri dönüşümünün mümkün olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz, bu maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak hasılat, geri kazanılması mümkün olan katlanılmış maliyetlerin tutarı oranında finansal tablolara yansıtılır.

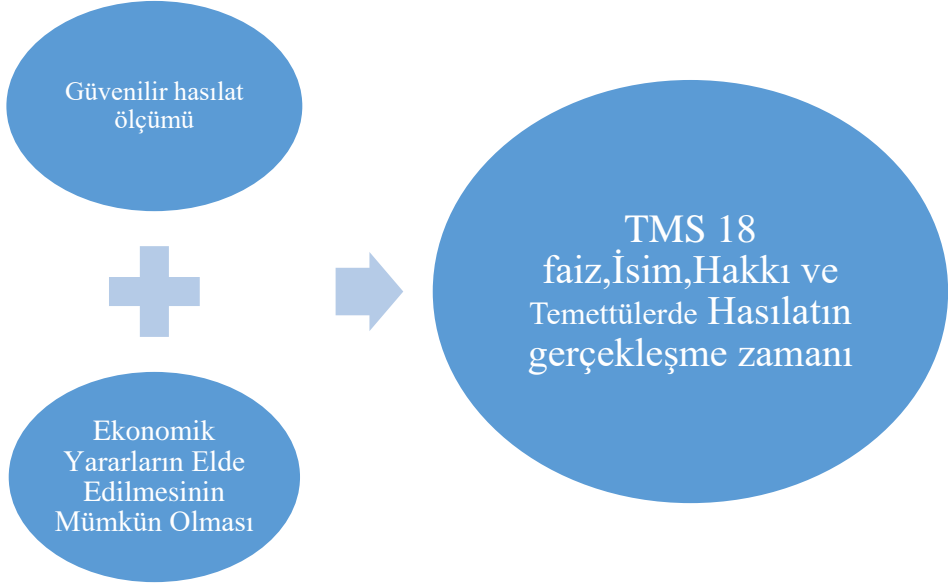
Geri Kazanılabilir Tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olan kısmıdır. Başka bir deyişle, satış anındaki artık değer de dahil olmak üzere hizmet süresi boyunca bir varlığın sağladığı yararların toplamı.

Bugünkü Değer: Aktifler, işletmelerin faaliyetlerini normal şartlarda devam ettirmeleri halinde, ileride oluşacak olan nakit girişinin bugünkü indirilmiş diğer bir deyişle iskonto edilmiş değerleri ile ifade edilir. Yabancı kaynaklar ise aktiflerin tam tersine, işletmelerin üretim faaliyetleri normal şartlarda devam ederken, ileri tarihte ödenmesi ve kapatılması gereken bedelin (nakit), bugünkü indirilmiş değeri ile gösterilmesidir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:36).

Net Şimdiki Değer (Kullanım Değeri): İşletmede maddi değeri olan ve üretim için işletmeye fayda sağlayan varlıkların, fayda değerini kaybetmeye başlaması sonucunda, oluşması muhtemel tahmini olarak gelecek nakit akışlarının bugünkü nakdi değeridir. Tahmini olarak oluşması muhtemel bu nakdi değer, net bugünkü değer olarak adlandırılmaktadır. Buradan yola çıkarak, varlıkların kullanım değerleri, o varlığın bugünkü ekonomik değerini yansıttığını söyleyebiliriz.

2.1.3.3. Faiz, temettü ve isim haklarına ilişkin hasılatın tahakkuku

Hasılat Standardındaki diğer oluşması muhtemel gelir ve kar kalemleri, mevcut ve aktif işletme varlıklarının üçüncü kişilere kullandırılması sonucu oluşan faiz, temettü (İşletmenin faaliyet neticesinde oluşan ve ortaklara dağıtılan kar payı) ve isim hakları gibi gelirlerdir. Bu getiriler hasılatın gerçekleşmesinin ana şartı olan ekonomik yararların elde edilmesinin mümkün olduğu, hasılat tutarının güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirme işlemi yapılır (TMS-18, parag. 29). Yani işletme, yapılan İşleme ilgili ekonomik yararlardan faydalanacak ve gelir tutarının doğruya yakın belirlenmesi gerekecektir (Özyürek,2012:135).



Şekil 2.3. TMS 18 standardı faiz, isim hakları ve temettülerde hasılatı gerçekleşme zamanı

Faiz, Temettü ve İsim Haklarının finansal tablolara yansımaları aşağıdaki esaslar çerçevesinde yapılır (Duman, 2007:53).

a. Faiz; “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;

b. İsim hakları; taraflar arasında yapılan sözleşmede, tahakkuk esasına dayanarak ve o sözleşmenin özü dikkate alınarak muhasebeleştirilir;

c. Temettü; kârın ortaklara dağıtımının genel kurul tarafından onaylanması durumunda yani hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında **temettüler**, finansal tablolara yansıtılır.

Faiz geliri menkul kıymetlerde (hazine bonosu, tahvil v.b), banka mevduat hesapları, ticari ve ticari olmayan alacaklarda uygulanır. Alım satım amaçlı menkul kıymetlerden doğan faizler ise bu algılamamanın dışında kalır (Örten vd.,2013:285). Satın alınan menkul kıymetlerde oluşan faiz, faizi birlikte geliri yalnızca menkul kıymeti edinme sonrası süreye ait kısmı içerir ve bu kısım hasılat olarak finansal tablolara işlenir. Temettü dağıtan bir firmadan menkul

kıymet(hisse senedi) alındığında, dağıtılması planlanan ve kararlaştırılan kar payı tutarı, menkul kıymetin alış maliyetinden iskontosu yapılarak başka bir hesapta kaydı tutulması gerekecektir (Duman,2007:54).

İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir (TMS-18, pr:33).

2.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

2.2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Tanımı ve Amacı

26 Kasım 2005 tarihinde resmi gazete yayımlanarak,01.01.2006 tarihinden itibaren hesap dönemlerinde uygulanmaya başlanan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin, karşılıklı edim yükümlülüklerinin belirlendiği sözleşmelerden elde edilen hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin hususları düzenlemektedir.

İnşaat sözleşmelerinin finansal tablolara yansıtılmasındaki temel sorun, inşaat gelir gider ve maliyetlerinin dönemsel olarak yansıtılmamasıdır. İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan iki ana yöntem vardır. Birincisi Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi ve diğeri Tamamlanma Yüzdesi (Oran)Yöntemidir (Alagöz, 2009:2). TAS 11 (Uluslararası Muhasebe Standardı) ve onun Türkiye uygulaması niteliğinde olan TMS 11 (Türkiye Muhasebe Standardı) inşaat Sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi kullanılmaktadır. Türkiye'deki vergi kanunlarına göre ise Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi uygulanmaktadır. Türk Vergi Mevzuatında, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan kazancın işin tamamlandığı hesap dönemiyle ilişkilendirilmesi ve vergilendirilmesinin de ilgili hesap döneminde ortaya çıkması, finansal bilgi kullanıcılarının doğru bilgi edinmesini güçleştirmektedir.

TMS 11 Standardı, yapılan sözleşme neticesinin güvenilir şekilde tahmin edilememesi halinde, sadece kabul edilen maliyetlerinin geri dönüşü olacağı düşünülen kısmı kadar gelir kaydedilmesi gerektiğini, sözleşme maliyetlerinin de hangi dönemde oluştuysa, oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılması gerektiğini ve sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesinden dolayı, kâr tahakkuk ettirilmemesi gerektiğini belirtmiştir (Şengür,2012:124).Standardın bu yaklaşımı, USGAAP (Amerikan Genel Kabul

Görmüş Muhasebe İlkeleri)'nde hâsılâtın hangi hallerde tahakkuk ettirilmesi gerektiği yöntemini anlatan maliyeti kurtarma yöntemiyle örtüşmektedir.

Türkiye'de gerek sanayi boyutu, gerek pazarlama ve ticaret boyutuyla Türkiye'nin en geniş ve en büyük pazarlarından biri olan inşaat sektörü, tarımdan sonra en yüksek istihdamı sağlayan sektördür.

Türk Vergi Sisteminde, işletmelerin müşterileriyle yapmış oldukları sözleşmelerde, inşaat sözleşmelerinden oluşan kazancın işin tamamlanma süresinin ilgili olduğu hesap dönemiyle alakalı olması ve vergilendirme mevzuatıyla ilgili konuların da aynı dönemde oluşması yatırımcıların gerçek verilere ulaşmasına engel olmaktadır. Zaten bu nedenle birçok Avrupa ülkesinde bu uygulamaya son verilmiş ve bu uygulamadaki eksiklikleri gideren daha şeffaf ve UFRS'inde kabul ettiği inşaat sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaya başlanmıştır. İnşaat sözleşmelerinde en verimli uygulama, eğer inşaat yıllara yaygın inşaat işleri şeklinde sözleşme yapıldıysa, gelir ve maliyetler tamamlanma yüzdesine göre gerçekleştikleri hesap döneminde finansal tablolara yansıtılmalıdır.

USGAAP'a göre de inşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda raporlanması, maliyeti kurtarma yöntemi ile yapılmaktadır. Bu yöntem ise, kümülatif (toplanmış)nakit tahsilatının kümülatif(birikmiş) maliyete eşit olduğu döneme kadar gelir tablosunda inşaat maliyeti ile aynı tutarda hasılat raporlaması yapılmasını öngörmektedir. Ne zamanki Kümülatif nakit tahsilatı, kümülatif maliyeti geçerse, o tarihten itibaren tüm nakit tahsilatları ilgili dönemde kâr olarak finansal tablolara yansıtılır. Gelir Vergisi Kanununun 42. ve 44. Maddelerine göre, inşaat işletmelerinin belirli bir döneme ait hesaplarının, vergi dairelerine sunacakları finansal tablolarda, tamamlanmış taahhüt yöntemini kullanmaları gerektiği belirtilmektedir.

2.2.2. İnşaat İşleri Türleri

İşletmelerin çalışma stilleri faaliyet alanlarına göre farklılıklar gösterir. Bazıları önceden üretim yaparak stok usullü satış yapar (demir, çimento ve benzeri). Bazılarda hizmet alanında müşteri talebi doğrultusunda stok kullanmadan üretim ve satış yapar(turizm, ulaşım ve benzeri) gibi. Çoğu zaman belli bir hesap dönemi içerisinde yapılan bu işlemlerin finansal tablolara yansımada sıkıntı

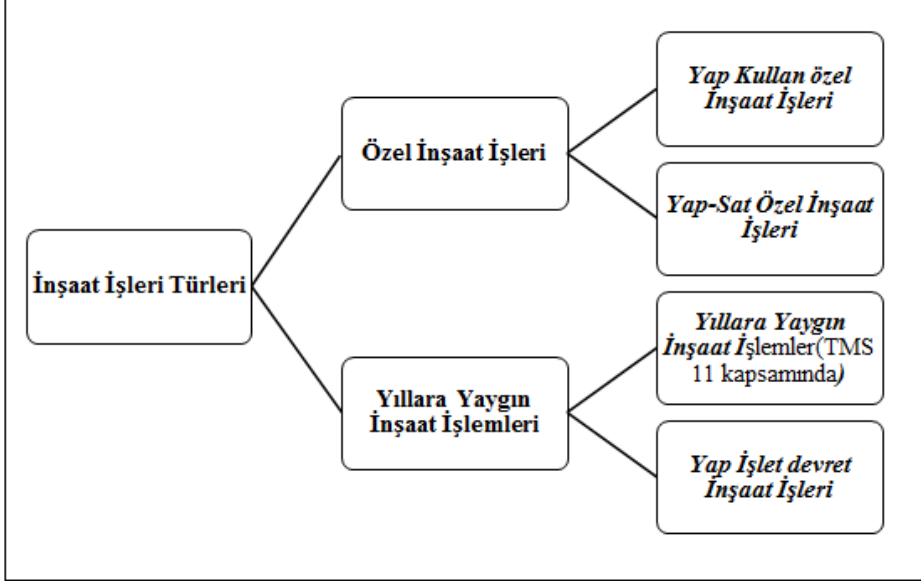
yaşanmamaktadır (Örten vd.,2013:123).Ancak inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için aynı şeyi söylemek doğru değildir. İnşaat işleri, özel kişi ve tüzel kişiliklerin amaçlarına göre *Özel İnşaat İşleri* ve *Yıllara Yaygın İnşaat İşleri* olmak üzere ikiye ayrılır. Bu tür faaliyet gösteren işletmelerin, yaptıkları işlerin farklı dönemleri kapsaması nedeniyle, dönem sonu raporlama aşamasında problemler yaşanmaktadır.

a-) Özel İnşaat İşleri: Kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir. Bunlara *Yap-Sat İnşaat İşleri* adı verilir. Bu nedenle TMS 11 Standardı özel inşaat işlerini kapsamamaktadır. Amacı ne olursa olsun yapanın kendi adına yapması esastır. Bu tür inşaatları yapanlar kullanmak amacıyla yapabilecekleri gibi satmak amacıyla da yapabilirler. Bu işletmeler satın aldıkları veya kat karşılığı aldıkları arsalar üzerine ticari amaçlara uygun olarak inşaat yapan ve bu yapılan inşaatın maliyeti üzerine ticari karını ekleyerek satan işletmelerdir. (Uşul,2012:3)Bu işletmelerin muhasebe kayıtlarında, dönen varlıklarda yer alanlar stok niteliğinde olup, maliyet muhasebesi ilkeleri kullanılır. Yapım müddetince oluşan maliyetler’ “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme gideri”, “720 Direkt İşçilik Gideri”, “730 Genel Üretim gideri” hesaplarında takip edilir. Dönem sonunda bitenler ise “152 Mamuller”, yapımı devam eden tamamlanmamış olanlar ise, “151 Yarı mamuller” üretim hesabına aktarılır (Varol,2016:46). İnşaatı kendi nam ve adına, ihtiyaçlarını karşılamak için yapanlara *Yap Kullan özel İnşaat işleri* adı verilir. İnşaat devam ettiği müddetçe oluşan maliyetler “258 yapılmakta olan Yatırımlar” hesabında izlenir ve inşaat bitiminde, toplam maliyetle ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır.

b-) Yıllara yaygın inşaat işlemleri: Başkası hesabı adına yapılan inşaatlardır. Birden fazla hesap döneminde yapılan inşaat taahhüt işlerini ve gelir giderlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemlerin nasıl uygulanacağını kapsar. Başkası adına yapılan inşaat işletilir ve devredilir. Buna *Yap İşlet devret İnşaat İşleri* adı verilir. Yapan işletme hesapları,“264 özel Maliyetler” hesabında takip eder. Yap İşlet devret İnşaat İşleri’nde TMS 11 hükümleri uygulanmaz.

İşletme tarafından yapılan inşaatın mülkiyeti yapımcıya ait olmayan, hizmetin ve sorumluluğun yapımcıya ait olduğu inşaat işlerine de *Yıllara yaygın inşaat işleri* adı verilir. Bu işlemler TMS 11 kapsamında değildir ve muhasebe kayıtları”740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında takip edilir. Yapılan işin yıllara yaygın inşaat işleri olması için; inşaat işi, yapılan işin taahhüdü ve işin yıllara yaygın olması

gerekir (Varol,2016:47). Özetle TMS 11 inşaat sözleşmeleri Standardı sadece, yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın sözleşme türündeki inşaat işlerini kapsar. Yap -işlet -devret ve özel inşaat işlerini kapsamaz.



Şekil 2.4. İnşaat işlerinin türleri

- Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde dikkat edilmesi gereken asıl konu, yapılan giderlerin, farklı dönemlerde tahsil edilen hak edişlerin, ve maliyetlerin hangi dönemlerde muhasebeleştirileceği ve bu işten elde edilen kâr yada yapılan zararın hangi döneme ait olduğunun belirsizliği, kaydının nasıl yapılacağı ve vergilendirileceğidir.. Uluslararası alanda bu konuda iki yaklaşım bulunmaktadır.

- Tamamlanmış Sözleşme (Completed Contract) Yöntemi
- Tamamlanma Yüzdesi (Percentage of Completion) Yöntemi

-Tamamlanmış Sözleşme Yönteminde G.V.K. 42.maddesine göre birden fazla dönemi (takvim yılını) kapsayan inşaat işlerinde, sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir, maliyet, gider ve kârın (zararın) kayda alınması için söz konusu işin tamamen veya büyük ölçüde bitirilmiş olması gerekmektedir. Belirlenen kâr veya zarar, o yıla ait beyannamede belirtilir. Sözleşmeyle ilgili maliyet ve gelirlerin makul bir biçimde izlenemediği

durumlarda bu yöntem en ideal seçenektir. Hâlbuki işin bitirilme süresi birkaç dönemi kapsaması nedeniyle, muhasebenin en önemli unsuru olan dönemsellik ilkesiyle uyuşmamaktadır. Gerçekleşen gelir ve giderler, oluştuğu dönemde kaydedilmemekte gerek işletme yönetimi gerekse finansal tablo kullanıcıları dönem sonunda yanlış veya hatalı kayıtlar nedeniyle sağlıklı ve verimli bir değerlendirme yapamamaktadırlar (Yereli vd, 2011:116). Kısaca, tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat kaç yıl sürerse sürsün inşaat tamamlanmadığı müddetçe gelir ve maliyetler gelir tablosuna işlenememekte ve kar/zarar tablosu oluşturulamamaktadır (Yılmaz, 2009:11).

-Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi; Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerindeki bu yöntem, sözleşme gereği gelir veya giderin oluşması işin ilerleme süresi ve hızına bağlıdır. Sözleşmedeki bahse konu iş tamamen bitirilmese bile yıllara yaygın taahhüt işlerinde kâr veya zararın hesaplanması mümkün olur ve ilgili dönemdeki hesaba kaydı yapılır.. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, sözleşmede belirtilen faaliyetlerin tamamlanma yüzdesine göre eşleştirilmesini öngörmektedir. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine göre oluşan hasılatı belirlemek için sözleşmeye göre belirlenen bedel ile yani inşaatın tamamı için belirlenen bedel ile inşaatın tamamlanan kısmının yüzdesi birbirine oranlanır. Yani o tarihe kadar gerçekleşen maliyetler, tahmini toplam maliyete bölünerek tamamlanma yüzdesi bulunmuş olur. Gelir ve giderlerin eşleştirilmesiyle de muhasebenin dönemsellik ilkesine uyulmuş olunur (Şenlik, 2005: 42).

Tamamlanma Yüzdesine Yönteminde, taraflar arasında yapılan iş akdine (sözleşme) göre belli bir hesap döneminde oluşan gelir, kapsamlı kar/zarar tablosunda gelir olarak, aynı dönemde sözleşmeden doğan maliyetler de gider olarak gösterilir. Beklenen sözleşme maliyetlerinin, oluşan sözleşme gelirlerini aşan kısmı da(şayet zarar söz konusu ise)gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 11:md.26).

TMS 11 30. Maddesi, bir inşaat sözleşmesinin tamamlanma aşamasının farklı şekillerde belirlenebileceğini ve yükümlü işletmenin yapılan işi güvenilir bir şekilde ölçen muhasebe yöntemi kullanması gerektiğini öngörmektedir. Yapılan sözleşmeye göre kullanılacak olan yöntemleri aşağıda belirtilen şekilde sıralayabiliriz.

- O güne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- Sözleşmeye konu olan işin fiziki tamamlanma oranı.

Tablo 2.2. GVK ve TMS 11 standardında muhasebeleştirme ve aralarındaki temel farklar

Konu	TDHP-GVK	TMS 11
Hesap planı var mı?	Evet	Hayır
Dönem giderlerinin muhasebeleştirilmesi ne zaman yapılır?	Ait olduğu dönemde muhasebeleştirilip dönem sonu aktif 17 hesap grubuna aktarılır	Ait olduğu dönemde muhasebeleştirilip dönem sonunda kar/zarar hesaplarına aktarılır
Dönem gelirlerinin tespitinde izlenen metot	Tamamlanma yöntemi	Tamamlanma yüzdesi yöntemi
Gelir ve giderlerin kar/zarar hesaplarına aktarımı ne zaman	İşin tamamlandığı hesap döneminde	Her hesap dönemine ait gelir ve giderler ait oldukları dönemde

Kaynak: (Karaca ve Misket,2014:191)

Tekdüzen Hesap Planı(TDHP) yapısal olarak, vergi matrahı ile ilgili hesapların ortaya çıkarılması amacını benimsemektedir. Bun edenle uluslararası standartları benimseyen muhasebe kayıtları ve raporlanması kapsamında yetersiz kalmaktadır. Muhasebe kayıt ve raporlamadaki TDHP’ deki belirsizliği, TMS açık ve belirgin bir şekilde belirtmektedir. Bu nedenle kullanıcıların hesap planında, kullanım amaçlarına uygun yetersiz olduğu düşünülmeyen veya öngörülmeven hesapları kullanarak daha şeffaf anlaşılır muhasebe dilini kullanmaları gerekmektedir. Muhasebe hazırlayıcıları tarafından kullanılması öngörülen hesapları Tablo 2.3.’den bakabiliriz.

Tablo 2.3. TMS 11 kapsamında kullanılması öngörülen hesaplar

Hesap No	Hesap adı
174	Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri (Yapılmakta Olan İşler)
175	İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler
176	Hak edişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları
341	Alınan Hak ediş Avansları
283	Ertelenmiş Vergi Varlığı
483	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Kaynak: (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 215, 895, 899, 906)

2.2.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Sözleşme Türleri

İnşaat sözleşmelerinde gelir ve giderin tahakkuku, sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilmesine, maliyetlerin ilgili dönemin sonu itibarıyla sözleşme etkinliğinin tamamlanma yüzdesi baz alınarak yapılır (TMS madde 22).TMS 11 Standardı, işi alan (yüklenici)işletmelerin inşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda muhasebeleştirilmesinde uygulanmakta olup standart, inşaat sözleşmelerini sabit fiyatlı inşaat sözleşmesi ve maliyet + kar inşaat sözleşmesi olarak ikiye ayırmaktadır.

2.2.3.1. Sabit fiyatlı inşaat sözleşmesi:

İş alan işletmenin, üretilen her bir mamul için birim başına sabit bir fiyatı ya da sabit bir sözleşme fiyatını kabul ettiği, fakat belli şartlarda maliyet güncelleştirmesine konu olan sözleşmedir. Mesela; Kamuya ait bir inşaat projesinin ihale bedelinin 1.750.000 TL üzerinden sözleşmenin yapılması. Burada asılan bilanço tarihi itibarıyla, hem sözleşmenin tamamlanması için gereken inşaat maliyetleri, hem de sözleşmenin tamamlanan kısmının maliyetleri güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa, sözleşmeye yüklenilecek inşaat maliyetleri açıkça belirlenip ve güvenilir biçimde ölçüldüğünden, gerçekleşen sözleşme maliyetleri ile tahmini maliyetler karşılaştırılabiliyorsa, sözleşme sonuçları güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

2.2.3.2. Maliyet + kar inşaat sözleşmesi:

İş alan işletmeye kabul edilebilir maliyetler üzerine, sabit bir tutar ya da maliyetlerin belli bir yüzdesi eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmeleridir. Bir başka deyişle, sözleşme bedeli tarafların anlaşmasına bağlı olarak belirlenen maliyetlerin üzerine belli bir oran veya sabit bir tutar ilave edilerek tespit edilmektedir. Örneğin yukarıda sabit fiyatlı inşaat sözleşmesine verdiğimiz örnekteki ihale bedeli tutarına(satış veya anlaşma bedeli:1.750.000 TL) maliyet + %25 kar veya maliyet + 225 000 TL gibi sabit bir tutar olarak belirlenen sözleşmelerdir. Standardın 47. Maddesinde:

a-) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,

b-) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi gibi koşulların tamamı mevcutsa bu inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir denilmektedir.

Sözleşmede işi alan firmanın gerekli gördüğü hallerde inşaata ait gelir, gider ve maliyet tahminlerini kontrol etmesinin gerekirse değişiklik yapmasının, sözleşme sonucunun güvenilirliğini kaybetmesi anlamına gelmediğini vurgular.

2.2.4. TMS 11 İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

Standart inşaat sözleşmesini 3.paragrafta; ‘bir varlığın veya birbiriyle yakından ilişkili bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir’ şeklinde açıklamaktadır. Bir inşaat sözleşmesi bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi (bina, kanal, yol veya tünel), birbirine bağımlı, ilişkili birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası bu tür sözleşmelere örnek olarak verilebilir

2.2.4.1. Sözleşme geliri

TMS 11 standardının amacını yukarıda, inşaat sözleşmeleri ile ilgili gelir ve maliyetlerin ilgili muhasebe uygulamalarıyla açıklanması olduğundan bahsetmiştik. (Şen,2012:84-85) (TMS 11) Standardında, sözleşmeye konu olan işin, başlama ve bitiş tarihleri muhasebe kayıt dönemi olarak farklı dönemlere gelmesi ve bu nedenle inşaat sözleşmeleri ile ilgili muhasebe uygulamalarındaki asıl mevzunun, gelir ve maliyetlerin, mevcut işin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılması gerektiğinin vurgulanmasıdır. Bu durumun, muhasebenin ana ilkelerinden olan dönemsellik kavramının bir gereği olduğu bilinmelidir.

(Sayarı, 2002:2) Yıllara yaygın inşaat sözleşmesini; ‘*Fonksiyon olarak ya da kullanım amaçları doğrultusunda birbiriyle ilişkili varlıkların yapımı veya oluşumu için özel olarak hazırlanan ve varılan mutabakattır*’ şeklinde tanımlamaktadır.

İnşaat sözleşmelerindeki gelir ve giderlerin oluştuğu dönem itibarıyla dağıtılması, yıllara yaygın inşaat taahhütlerinin muhasebeleştirilmesindeki en büyük sorunların başında gelmektedir. Bu sorunun çözümü için sözleşmeye dahil olacak olan hangi unsurların sözleşme gelir ve gideri kapsamında olduğunun

belirtilmesi gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat sözleşmesine göre bir inşaat işinde sözleşme gelirini oluşturan unsurları şu şekilde sıralayabiliriz (TMS 11, paragraf 11):

(a) *Yapılacak iş ile ilgili anlaşılan ve yapılan sözleşme*

(b) *Sözleşmenin devamı müddetince, sözleşme içerisindeki değişiklikler ve bu değişikliklere bağlı olarak Ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:*

(i) *Gelir olarak sonuçlanabilecek olanlar ve*

(ii) *Güvenilir biçimde ölçülebilenler*

Güvenilir ve ölçülebilir tahmin neticesinde oluşan sözleşme gelirin gerçeğe uygun olması gerekmektedir. İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 11'in amacı, sürekli vurgulanması gereken **dönemsellik** ilkesine bağlı kalınarak, yapılan inşaat sözleşmelerinde oluşan gelir ve giderlerin ilgili oldukları döneme kaydedilmesi konusunda yol göstermektir.

İşveren ve yüklenici firmanın karşılıklı anlaşmaları neticesinde imzalanan sözleşmeden sonra oluşan ve işveren tarafından onaylanması mümkün tazminat ve cezalar nedeniyle hâsılatın (gelirin) azalmasının ve değişikliklerin sözleşme geliri hesabına da hesaplama katılması tavsiye edilmektedir.

Sözleşme gelirini oluşturan bir diğer konu ise **teşvik** ödemeleridir. Teşvik ödemeleri sözleşmeye konu inşaat işinin başarı kriterlerine uygun olarak zaman, kalite vb. hususlardaki performansı dikkate alınarak ortaya çıkan gelirlerdir. Yani belirlenen işi, yapılan sözleşmenin bitiş tarihinden önce sözleşme şartlarına bağlı kalınarak tamamlanması durumunda firmaya yapılan ödemelerden doğan gelirlerdir. Ancak burada önemli bir konu vardır oda, yapılan teşvik ödemesi talebinin sözleşme gelirin eklenmesinde, bu işteki ilerlemenin teşvik ödemesinin öngörülebilirliğine olan etkisidir (Karaca ve Misket,2014:176).

2.2.4.2. Sözleşme maliyetleri

İnşaat sözleşmelerindeki sözleşme maliyetleri ise TMS 11: Madde 16, 17, 18 'de şu şekilde belirtilmektedir;

- Belirli bir sözleşme ile doğrudan ilişkili maliyetler,

- İnşaat alanı işçilik maliyetleri,
- İnşaatta kullanılan malzeme ve bu malzemeleri taşıma maliyetleri,
- İnşaatta kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı ve bu tesis teçhizatları kiralama maliyetleri,
- Sözleşmeyi ilgilendiren teknik destek ve tasarım hizmetleri maliyetleri,
- Garanti ve tahmini garanti kapsamında yapılan işler ve büyük tamiratlarla ilgili öngörülen maliyetler,
- Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

- Genel olarak sözleşmeye konu edilen işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler,

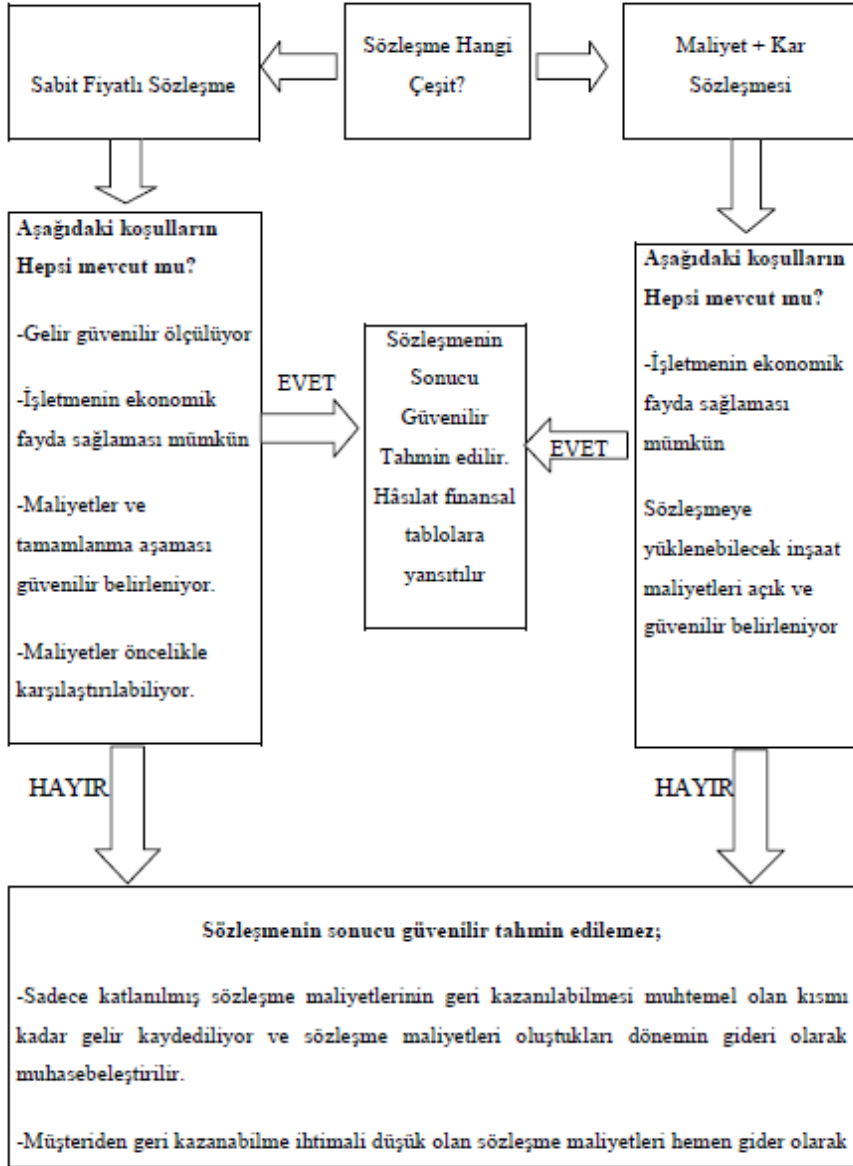
- Sigorta,
- Belirli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri
- İnşaat genel giderleri

-Sözleşme şartlarına göre müşteriye yüklenmesi muhtemel diğer maliyetler.

Sözleşme maliyetleri, taraflar arasında yapılan sözleşmeye istinaden sözleşmeye taraf olunmasıyla başlayıp sözleşmede belirtilen sözleşme bitiş tarihine kadar geçen süre içerisinde oluşan maliyetlerdir.

Bir sözleşmeyle ilişkili olan ve sözleşmenin yapılabilmesi için bu işle ilgili kabul edilen maliyetlerde sözleşmenin yapılmasına herhangi bir engel olmamasının bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenerek, güvenilir şekilde ölçülebilmesi halinde sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir.

Sözleşme maliyetlerinin gider olarak kaydedilmesi hususunda, sözleşme gereği katlanılmış maliyetlerin olduğu dönem itibariyle gider olarak kaydedilmesi durumunda, sözleşmenin bir sonraki dönemlerinde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dâhil edilmezler.



Şekil 2.5. TMS 11 standardı kapsamında muhasebeleştirme şeması

(Yıldırım,O.), (Ağca,A.2009:255)'ya atfen TMS 11'in, İşletmeler gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde, Türk Muhasebe Uygulamalarında yaygın olarak kullanılan ihtiyatlılık ilkesini büyük ölçüde uygulamadığını vurgulamaktadır. Muhasebe Sistemi ve Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT)'

nde ihtiyatlılık ilkesini anlatırken işletmeler, belli bir dönem içerisinde oluşan yada oluşacak olan gider ve zararları için karşılık ayırırlar, ancak olması muhtemel gelir ve karlar için ise gelir ve karların gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir kayıt yapmazlar şeklinde tarif edilmiştir. TMS 11'e göre ise değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinde “*gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar*” ve “*güvenilir biçimde ölçülebilenler*” sözleşme gelirine dâhil edilebilmektedir.

3. UFRS15 (MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT) STANDARDININ, TMS 18 (HASILAT) VE TMS 11 (İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ) STANDARTLARIYLA KARŞILAŞTIRMALI UYGULAMA VE YORUMLARI

3.1. UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat) Standardının Tanımı, Oluşum Süreci ve Amacı

Sürekli gelişmekte olan dünya ekonomisinin dinamikleri olan finansal bilgi kullanıcıları, muhasebenin en önemli özelliği olağan dönersellik ilkesine net bir cevap alabilme, uluslararası düzeyde şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bağlamda daha önce hazırlanmış olan TMS 18 (hâsılat standardı) 'in yetersiz kalması yeni bir çalışmayı zorunlu kılmış ve bu ihtiyaçların giderilmesi kapsamında, muhasebe ve finans alanında tek bir dili konuşan, aynı standartları uygulayan uluslararası alanda yalınlığı sağlayan muhasebe sistemlerinin hazırlanması kaçınılmaz olmuştur. 2010 yılında çalışılmaya başlanılan,28 Mayıs 2014 yayımlanan ve 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren yıllık raporlama dönemlerinde uygulamaya girecek olan UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı), TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri) ve TMS 18 (Hasılat Standardı)'in yerini alacaktır.

3.1.1. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat Standardının Tanımı

Günümüzde hâsılat kavramı benzer başka kavramlarla karıştırılmaktadır. Bu da farklı çelişkilere neden olmaktadır. Genel olarak hasılat, işletmenin olağan faaliyetlerinden oluşan brüt tutarlardır (Şenel,S.A. 2009:392).

TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) Kavramsal Çerçeve **hasılatı**, *'bir muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder'* şeklinde tanımlamaktadır. Hasılat ve kazanç kavramsal çerçeve de gelirin kapsamı içerisinde dir. Kazancı, işletmenin olağan veya olağan dışı faaliyetleri neticesinde, özkaynaklarda

meydana gelen artış ve maliyetler düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden hesaplanan faydalardır (Kavramsal Çerçeve, mad.4.31).

VUK (Vergi Usul Kanunu) ise **hasılatı**, satılan malın bedeli yada verilen hizmet bedeli olarak elde edilen nakitlerle tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat olarak tanımlamaktadır. Hesap planında da sağ tarafı hasılatı ayırmıştır (VUK: mad.194. prf.2).

GVK (Gelir Vergisi Kanunu)'da **gelir**, hasılat ve kazançtan ayrı tutulmuştur ve şöyle tanımlanmıştır: " *Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarı* " dır (GVK: mad.1). Ancak tanımda geçen "**safi**" kavramı "**net değeri**" diğer bir deyişle "**karı**" ifade etmektedir. Çünkü gelir, net değeri değil brüt değeri ifade eder. Fakat GVK' nın genel yapısının da işlemi kişi olarak değerlendirirsek "**kar**" yerine "**gelir**" kelimesini kullanmak daha uygun olacaktır. **Kazanç**, işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabilirdiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazancı ekonomik yarardaki faydalı artışlar olarak nitelendirdiğimizde, gelirden bir farkı yoktur. Bu nedenle kazanç kavramsal çerçevede gelirden ayrı tutulmamıştır (Duman,2007:28). *Hâsılat ise, işletmenin olağan faaliyetlerinden tahsil edilmiş paralarla tahakkuk eden alacaklardır ve brüt tutar üzerinden raporlanır* (GVK: mad.39, prf.2).

Hâsılat ve kazancın anlamları gelirin tanımını kapsamındadır. GVK madde-2'de gelirin unsurlarına baktığımızda içeriğinin, hâsılat ve kazanç tanımına uygun olduğunu görürüz.

GVK Madde 2: Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticari ve zirai kazançlar
2. Ücretler,
3. Serbest meslek kazançları,
4. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları,
5. Diğer kazanç ve iratlar.

Kazançların raporlanması, kazancın oluşmasını sağlayan faaliyetlerdeki ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarın işlenmesiyledir.

TMS 18 (Hâsılat) Standardına göre ise hâsılat, işletmenin özkaynaklarında artışa neden olan, ancak hissedarların veya ortakların sermaye ye katkıları olmadan, işletmenin bir muhasebe dönemi içerisindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarıdır. Ancak standarda göre bu artışın işletmenin olağan faaliyetleri (asıl faaliyetleri) sonucunda elde edilmesi gerekir (TMS 18:mad.3).Standarda göre hasılat brüt tutar üzerinden hesaplanırken, vergi hukukunda gelir,satış ve maliyet arasındaki olumlu fark ele alınır.

UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS)' ye göre hasılat ortakların sermayeye katkıları dışında, işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden kaynaklanan özkaynakta artışla sonuçlanan brüt ekonomik fayda tutarıdır. Bu tanıma göre benzer nitelikte ve değerdeki mal ve hizmetlerin takası hasılat üretici işlemler olarak değerlendirilip, farklı nitelikteki mal veya hizmetlerin takasları, hasılat üreten işlemler olarak değerlendirilmez (IFRS Vakfı,2009:2).

FASB (Financial Accounting Standards Board)'a göre de hasılat, “bir işletmenin bir dönem boyunca malların dağıtılması veya üretilmesi veya, hizmetlerin ifası ve diğer kazanç sağlayan faaliyetlerin icrası yoluyla, varlıkların sağladığı brüt artışlar veya edimlerdeki brüt azalışlar” olarak tanımlanmıştır. Ancak bu tanıma yapılan eleştiriler neticesinde FASB yeniden hasılat tanımı yapmış ve hasılatı “malların dağıtılması, mamul üretimi ve hizmet ifası gibi bir ekonomik birimin asıl veya olağan faaliyet konusunu oluşturan alanlardan belirli dönemde elde ettiği nakit akımları, ekonomik birime ait varlıklardaki değer artışları veya yükümlülüklerin yerine getirilmesi yoluyla elde edilen kazanımlardır” şeklinde tanımlamıştır (Küçük ve Doğan,2009:2).

Başka bir deyişle hasılat, işletmenin gelecekte fayda çıkışına neden olacak borçlardaki azalış ile, gelecekte ekonomik fayda sağlayacak varlıklardaki artışlardan, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı ekonomik faydadır. Yapmış olduğumuz hasılat tanımları neticesinde, hasılat ölçülerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Varol, 2016:5).

- İşletmeye brüt ekonomik fayda akışını içerir
- Ekonomik fayda, nakit, alacak ve diğer varlıklar anlamındadır.
- İşletmenin kendi adına aldığı ve alacağı bir tutardır.

- Olağan faaliyetlerinden elde edilir.
- Özkaynaklarda artışa neden olur.
- Brüt tutar üzerinden ölçülür, ancak kazanç ise net değer (kar) üzerinden ölçülür.

3.1.2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardının Gerekliliği ve Oluşturulma Süreci

Tüm dünya ülkelerindeki mali kuralları koyan kurumlar, uluslararası finansal raporlama standartlarıyla hazırlanmış mali tabloları kabul etmektedirler. Bu konudaki en önemli çalışmayı yapan ülke, kamuoyuna şeffaf, karşılaştırılabilir ve daha fazla bilgi vermek üzere düzenlenmiş bir kurallar bütünü olan UFRS'yi uygulayan Amerika Birleşik Devletleridir. ABD teşkilatlanmış piyasalarıyla sermaye piyasası anlamında dünyanın en önemli ekonomik piyasasıdır. ABD'de 2014 yılından itibaren başlamak kaydıyla dönem sonlarında UFRS'ye uygun mali tablonun kabul edileceği açıklanmıştır. Tabii ki bu durum 1990'lı yıllarda IASC'nin FASB ile yakınlaşma projesinin başlamasıyla başlayıp, 2014'de son bulan uzun bir uyumlaşma çalışmasının bir neticesidir. Global bir çalışma ürünü olan UFRS ile, UFRS'ye göre hazırlanmış mali tablolarla da her yerde ekonomik anlamda derdimizi anlatabilecek ve kendinizi ifade edebileceğiz.

Finansal tabloların oluşturulmasında yaşanan zorluklara karşılık olarak, muhasebe düzenleyici kurullar, hem IFRS hem de USGAAP gelirin tanımlanması için yeni, birbiriyle tam uyumlu koşullar geliştirerek, gelirlerin raporlanmasında kalite ve tutarlılıkta önemli iyileştirmeler sağlamışlardır. Aynı zamanda IFRS ve USGAAP şirketlerin finansal tablolarında karşılaştırılabilirliği de artırarak, firmanın finansal performansını ve sektördeki diğer firmalar ile mali durumunun analiz edilmesinde doğrudan etkileyen bir gösterge olduğu için oldukça önemlidir.

Geliri tanıma konusundaki rehberlik etme anlamında USGAAP'ın hasılatla bakış açısının, IFRS'ten çok daha kapsamlı olduğu görmekteyiz. IFRS' de, ekonomik faaliyet neticesinde oluşan hasılatın kaydı için, satış işleminden doğan ekonomik faydaların şirkete geçecek olması ve hasılatın güvenilir biçimde tahmin edilebilir ve ölçülebilir olması yeterli iken, USGAAP' da fiyat değişimlerinin etkileyebileceği bir hasılat işleminin geçerli olabilmesi için bu belirsizliğin ortadan kalkması yada fiyatın sabitlenmesi gerekmektedir. USGAAP tüm sektörler için

detaylı kuralları barındırdığı için, fiyat değişimlerinin olabileceği bir işlemin hasılat olarak kaydedilmesi zaman alırken, IFRS’ de aynı işlem daha önce yapılabilmektedir. Hasılatın raporlanması kapsamında IFRS’yi rahatlıkla uygulayabilen işletmeler, hasılatın oluşumunu birçok doküman ve sıkı kurallarla tanımlayan USGAAP’ a uyum sağlamakta zorlanmaktadırlar (Şerifler,2016).

Bu hususlar dikkate alınarak IFRS ve USGAAP arasında, finansal tabloların oluşturulmasındaki farklılıkların giderilmesi için IASB tarafından yakınsama çalışmaları başlatılarak, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlatılacak olan yeni bir standart olarak “IFRS 15” Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat Standardı hazırlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

UFRS 15' ün tarihçesini kısaca şu şekilde sıralayabiliriz..

Tablo 3.1. Kanada'daki IFRS'nin kabulünden sonra bu standardın geçmişi gösterilmektedir

Tarih	Gelişme	Yorumlar	Cpa Kanada El Kitabının I. Bölümünde Yer Almaktadır
28 Mayıs 2014	UFRS 15, Müşterilerle Yapılmış Sözleşmelerden Sağlanan Hasılat hazırlandı	Bu yeni standart, gelirin tanınması, ölçülmesi ve açıklanması için kapsamlı bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu çerçevedeki temel ilke, bir varlığın sözü edilen malların ve hizmetlerin müşteriye ödenmesini, işletmenin bu mal veya hizmetler karşılığında varlık kazanmayı umduğu düşüncüyü yansıttığını göstermesi için geliri tanınması gerektiğidir. Yeni standart 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık dönemler için geçerlidir. Daha erken uygulama yapılmasına izin verilmektedir	Şubat 2015

Tablo 3.1. Kanada'daki IFRS'nin kabulünden sonra bu standardın geçmişi gösterilmektedir (devamı)

Tarih	Gelişme	Yorumlar	Cpa Kanada El Kitabının I. Bölümünde Yer almaktadır
11 Eylül 2015	UFRS 15'in yürürlüğe girme tarihinin bir yıllık ertelenmesi	Değişiklik, UFRS 15'in yürürlüğe girme tarihini 1 yıl ile 1 Ocak 2018'de veya sonrasında başlayan hesap dönemlerine kadar ertelemektedir. Daha erken uygulamaya izin verilmektedir.	Ocak 2016
12 Nisan 2016	UFRS 15'teki nihai değişiklikler	<p>Değişiklikler, Standardın temel ilkelerini değiştirmez, bunun yerine ilkelerin nasıl uygulanması gerektiğini açıklığa kavuşturur.</p> <p>Değişiklikler şunları açıklığa kavuşturacaktır: (a) bir sözleşmede bir performans yükümlülüğü (bir müşteriye mal veya hizmet devri sözü) belirlenmesi; (b) bir şirketin bir müdür olup olmadığını (malın veya hizmetin sağlayıcı) veya bir acentenin (malın veya hizmetin verilmesini sağlamaktan sorumlu olduğu) tespit edin; Ve (c) bir lisans verilmesinden elde edilen gelirin bir zaman ya da zaman içinde tanınması gerekip gerekmediğini belirlemek.</p> <p>Değişiklikler ayrıca, yeni Standart'ı ilk uygulamalarında işletmelerin maliyetini ve karmaşıklığını azaltmaya yönelik ek geçiş karartma hükümlerini de içeriyor.</p> <p>Değişiklik, 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerlidir. Daha erken uygulamaya izin verilmektedir.</p>	Ağustos 2016

Kaynak: Deloitte, Mayıs 2014

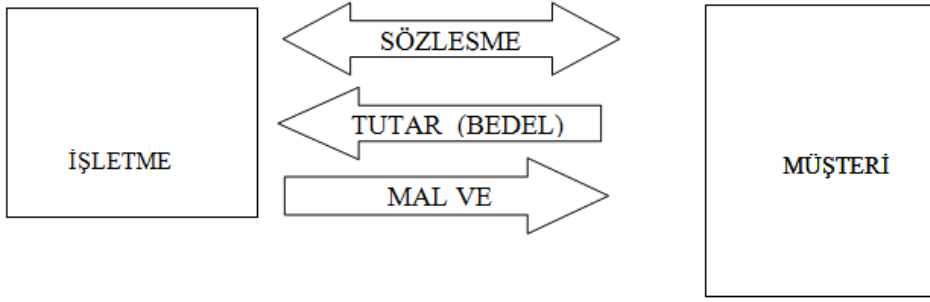
3.1.3. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat standardının Amacı

UFRS 15 Standardı, küreselleşen dünya ekonomisinde işletmelerde hâsılatın finansal raporlamasının iyileştirmesi ve karşılaştırılabilirliğini sağlaması açısından büyük önem arz etmektedir. Gelir, finansal tabloların kullanıcıları için vazgeçilmez bir ölçümdür ve bir şirketin mali performansını ve potansiyelini değerlendirmek için kullanılan en önemli materyaldir. IFRS'nin gelir tanıma gereklilikleri yeterli ayrıntıya sahip değilken, US GAAP' in muhasebe gereklilikleri bazı alanlarda aşırı derecede kuralcı ve çelişkili olarak kabul edilmiştir Çünkü bunlarda ekonomik olarak benzer işlemlerde gelir tanımındaki farklılıklar nedeniyle farklı muhasebe sonuçları oluşmuştur.

Farklı muhasebe sonuçlarının oluşması işletmenin ekonomik durumunun belirlenmesinde, finansal bilgi kullanıcıları açısından tasvip edilmeyen, hoş görülmeleyen bir durumdur. Bu nedenle UFRS 15 Standardı, finansal tablo kullanıcılarına, yapılan sözleşmelerden oluşan hasılat ve nakit akışının dönemsel olarak tutarı, belirsizlikle ilgili faydalı ve güvenilir bilginin sunulmasında ve raporlanmasında uyulması ve uygulanması gereken ilke ve kuralları belirler ve düzenler. (Aurora,C. Bontaş, B. 2014:375).

Yeni hasılat standardının temel amacı, TMS 18'in yetersiz kaldığı çok unsurlu işlemler, iade hakları, fiyatlama, garantileme ve isim hakları gibi işlemlerin muhasebeleştirilmesinde yeterli açıklamanın yapılması bilhassa gelir tanımının kapsamlı olarak ele alınarak işletmenin hasılatını ve mal ve hizmetlerin transferi noktasında söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtacak şekilde, sözleşmede belirtilen mal ve hizmetlerin transferinde edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi karşılığında kazanmayı beklediği fayda tutarının muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılmasıdır (CPA Deloitte,2015:6).

TFRS 15'de ise bu standardın amacı şu şekilde tanımlanmaktadır. finansal tablo kullanıcılarına, taraflarca yapılan sözleşmeden doğan hasılatın tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin raporlanmasında, işletmenin uyması ve uygulaması gereken muhasebe ilkelerini düzenlemektir.



Kaynak : KPMG,2014 b: 8

Şekil 3.1. UFRS 15 Standardının çerçevesi

Bu bağlamda UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat Standardı” sözleşmeden doğan hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirlemek için müşteriyle yapılan sözleşmeye bağlı kalarak mal veya hizmetin karşı tarafa devredilmesini beş adım ile bir sürece bağlamıştır (Şerifler,2016).

1-) Yapılacak olan işin niteliğine göre önce taraflarca yazılı veya sözlü sözleşme yapılmalı onaylanmalı ve edim yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmelidirler. Bu sözleşmelerin tanımlanması ve yeni hasılat standardının uygulanması kapsamında yapılması gereken ilk çalışma, müşterilerle yapılan sözleşmeleri incelemek olmalıdır. Sözleşmelerin yazılı ya da sözlü olarak yapılması sözleşmenin özünde bir değişiklik oluşturmaz. Belirli şartlarla birbirine bağlı sözleşmelerin değerlendirilmesi bir arada yapılması gerekmektedir. Bir başka deyişle sözleşmenin, ticari teamüller uyarınca onaylanmış olması gerekmektedir.

2-) Sözleşmedeki ayrı performans kriterleri ve edim yükümlülüklerin belirlenmesi. Bu adımdan en çok etkilenecek olan, müşteriye birden fazla mal veya hizmeti aynı anda sunan şirketler olacaktır. İşletmenin, taahhütleri yerine getirilmesi gereken zorunlu performanslar olup olmadığı belirlenmelidir. Örnek olarak GSM şirketlerinin telefon satışlarının yanında, konuşma, sms, mms ve internet paketlerinin bir arada satılması, ürün satışıyla birlikte kurulum hizmeti ve belirli bir süre garanti vermesi gibi faaliyetlerde, yapılan satışların birden fazla mal ve hizmeti kapsadığı görülmektedir. Bu noktada şirketler, sözleşmede yer alan bu mal ve hizmet teslimlerinin her bir unsurunu belirlemesi gerekmektedir.

3-) İşlem fiyatının veya sözleşme bedelinin belirlenmesi. Sözleşmede devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili fiyat ve ödeme koşulları tanımlanmış olmalıdır. İşlem fiyatı baştan sabit fiyat olamayabilir. Sözleşme bedeli belirlenirken şirketler iadeler, indirimler, iskontolar ve cezalar gibi sözleşme maddelerinden doğacak varlık ve yükümlülüklerini bilmek zorundadırlar. Tespit edilmesi sırasında şirketler, sözleşmede yer alan hususlardan doğacak varlık ve yükümlülükleri de dikkate almak zorundadırlar. Bu tür değişkenlerin oluşma ihtimallerine karşılık, finansal tablolara ilk kayıt anında satış hasılatından düşülmelidir. Ancak uzun dönemi kapsayan vadeli, satışlarda, paranın zaman değeri dikkate alınarak oluşan satış hasılatı finansal tablolara yansıtılmalıdır.

4-) Satış bedelinin yani işlem fiyatının ayrı yükümlülüklerle dağıtılması. Satış bedeli belirlenirken, sözleşmede yer alan ayrıştırılabilir olan tüm unsurların, satış fiyatına ağırlığının hesaplanması gerekmektedir. İşlem fiyatının, benzer ürünlerle karşılaştırma, artık değer ve maliyet artı kar yöntemi gibi çeşitli yöntemlerle ayrıştırılmış performanslara dağıtılmasının değişik yöntemleri vardır. Eğer her bir unsurun ayrı bir satış fiyatı belirlenmemiş ise aşağıdaki yöntemlerden biri ile satış fiyatının bulunması gerekmektedir; a- Maliyet artı kâr yöntemi b- Emsal karşılaştırma yöntemi c- Artık değer yöntemi Bununla birlikte, müşteriye sunulacak herhangi bir indirim var ise, indirimler hasılattan sayılmadığı için, bu indirimin de yine aynı şekilde sözleşmede yer alan ayrıştırılabilir unsurlara dağıtılarak satış hasılatından düşülmesi gerekmektedir.

5-) Sözleşme yükümlülükleri yani işletmenin müşteriye karşı almış olduğu sorumluluklar yerine getirildikçe hasılatın kaydedilmesi. Beşinci ve sonuncu aşamaya gelindiğinde şu sorunun cevabını önce bulmalıyız. Hasılat belirli bir süre içinde mi yoksa gerçekleştiği anda mı ve hangi tutarda muhasebeleştirilmelidir? İşletmeye ekonomik fayda sağlayan mal ve hizmetlerin müşteriye transferinden itibaren oluşan her unsura ilişkin hasılat, o an yani mal ve hizmetin transferi ve kontrolün müşteriye geçtiği andan itibaren kaydedilmelidir. Ancak burada önemli bir hususa dikkat etmek gerekmektedir. Mal veya hizmetin müşteriye devri neticesinde oluşan hasılat, yalnızca belirli bir zaman aralığında fayda sağlayacak ise, bu döneme dağıtılarak kaydı yapılmalıdır. Eğer ürün veya hizmet, müşteriye özel hazırlanıyorsa, üretim süresi boyunca, hesaplanacak dönemsel hasılat tutarları kaydedilmelidir. Yeni hasılat standardı bu yönüyle TMS 11 Standardıyla benzeşmektedir. Yeni hasılat standardını TMS 18 den ayıran bir diğer fark ise TMS 18’de hasılatın oluşmasının ilk şartı mal veya hizmetlerin transferi ile birlikte

risklerinde transfer edilmiş olması gerekir. Yeni hasılat standardında ise bir diğer önemli husus ise, TMS 18 Hasılat standardında, hasılatın ön koşulu olarak ürün ve/veya hizmete ilişkin riskin transfer edilmiş olması yer almaktaydı. UFRS 15’te ise, mal yada hizmetin devriyle beraber kontrolünde devredilmiş olması, hasılatın kaydedilmesi için yeterlidir.

Hasılatın muhasebeleştirilme sürecini özetlemek gerekirse, önce müşteriyle yapılan sözleşmeler belirlenir. Sonra, performans kriterleri (edim yükümlülükleri) belirlenir. Sözleşme bedeli (tutarı) belirlendikten sonra, işlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır ve son olarak da müşteriye karşı sorumluluklar yerine getirildikten sonra hasılat tanımlanır ve muhasebeleştirilir.

3.1.4. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat standardının Kapsamı

Şirketlerin 1 Ocak 2014 tarihi itibarıyla bilançolarını TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) / TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları)’ye uygun hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Bu uygulamaya istinaden TMS 18 hasılat standardı, TMS 11 İnşaat sözleşmeleri Standardı ve bu standartların yorumlarındaki yetersizlikler nedeniyle hazırlanan ve bu iki standardın yerini alacak olan UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat Standardı, daha önce 1 Ocak 2017’ den itibaren yıllık raporlamalar için uygulanmaya başlanacağı söylenmiş olup ancak, hazırlıkların tamamlanamaması nedeniyle, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanacağı duyurulmuştur. Ancak finansal tablolarını ve raporlamalarını daha önce UFRS’ ye göre hazırlayan şirketlerin, UFRS 15 Standardını erken uygulamalarında herhangi bir mahzur yoktur (Gönül, 2014). Yeni Hasılat Standardının uygulanmaya başlanması ile bu standardı, finansal raporlamalarda karışıklık yaşanmaması için 1 Ocak 2018 tarihinden önce uygulamaya başlayıp ancak sözleşmelerini tamamlamayan şirketler ile bu tarihten itibaren sözleşme yapan şirketler uygulayacaktır (Deloitte,2014b:1). Yeni Hasılat Standardı uygulamaya girdiğinde, aşağıdaki standart ve yorumlarının yerlerini alacaktır.

Tablo 3.2. UFRS 15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hâsılat standardı kapsamı

UFRS 15 Standart kapsamındakiler	UFRS 15 Standart Kapsamı Dışındakiler
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
TMS 18 Hasılat	TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
Fikri Mülkiyet (Bir kişiye veya bir kuruluşa ait fikir ürünü) Haklarının Tescili – Maddi ve Manevi Haklar	TFRS 9 <i>Finansal Araçlar</i> , TFRS 10 <i>Konsolide Finansal Tablolar</i> , TFRS 11 <i>Müşterek Anlaşmalar</i> ,
TFRS 15 Gayrimenkul İnşaat anlaşmaları	TMS 27 <i>Bireysel Finansal Tablolar</i>
TFRS 18 Müşterilerden Varlık Transferleri	TMS 28 <i>İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar</i> kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
TMS 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri içeren Takas (BARTER) İşlemleri Yani, para kullanmaksızın ürün değişimiyle yapılan alış veriştir.	Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler

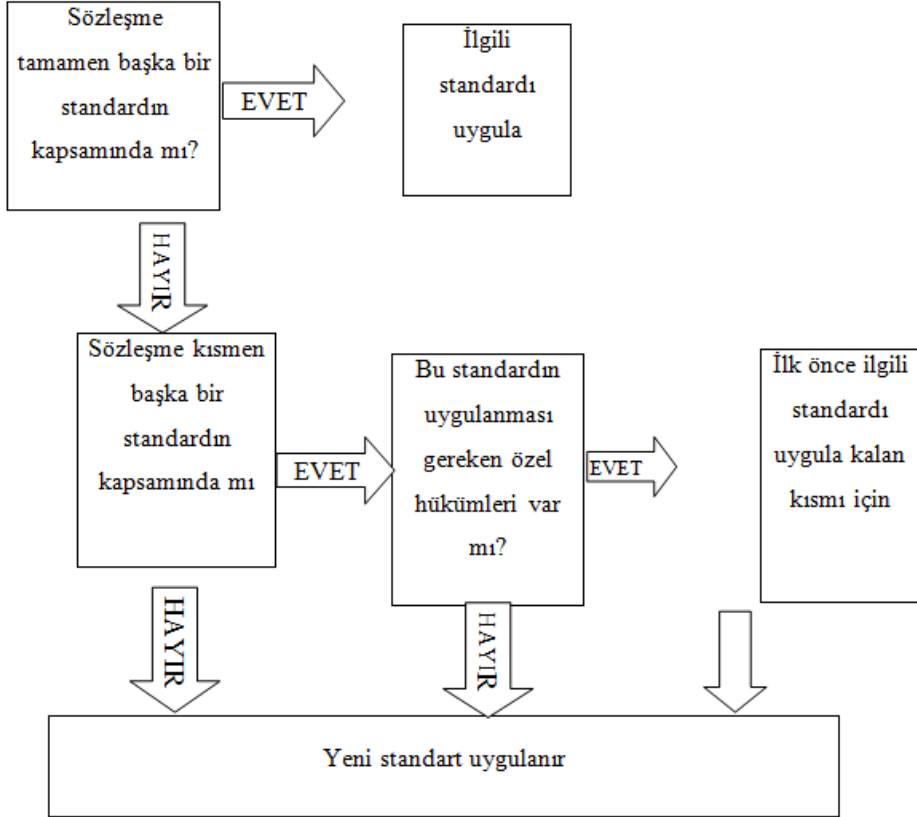
Kaynak: Varol, 2016

İşletmelerin bu standardı uygulayabilmesinin ana şartı, yapılacak olan sözleşmede karşı tarafın bir müşteri olması lazımdır. Müşterinin tanımı ise, işletmenin olağan faaliyetlerinin bir sonucu olan mal veya hizmetleri, belirli bir tutar (bedel) ödeyerek elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır. Ancak, sözleşmedeki karşı taraf işletmenin olağan faaliyet ve süreçten kaynaklanan risk veya yararları paylaşması durumunda müşteri sınıfına girmez. Yani sözleşmenin karşı tarafı, işletmenin faaliyetleri sonucu oluşan çıktılarını bir bedel ödeyerek edinme yerine, taraflar birbirleriyle işbirliği yaparak varlık oluşturma yoluna giderlerse, işletmenin karşı tarafı müşteri sınıfına girmez.

3.2. Yeni hasılat Standardı UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat)'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Beş Aşamalı Model İle Gelirin Tanımı

IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ve FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu), küresel alanda, geliri tanımlama anlamında en üst seviyede yenilik ve değişiklikler yaparak tüm şirketleri kapsayan önemli bir yeni

standart çıkarmıştır (Miller, S.2016). Daha önceleri birçok kez gelirin tanımı yapılmış olsa da, vadeli işlemler, isim hakları, temettü gelirleri vb. işlemlerde gelirin ne kadarının ve ne zaman tahakkuk ettirileceği konusunda görüş ve uygulama farklılıkları ortaya çıkmıştır.



Kaynak: KPMG,2014a:3

Şekil 3.2. Standardın uygulanacağı Durumlar

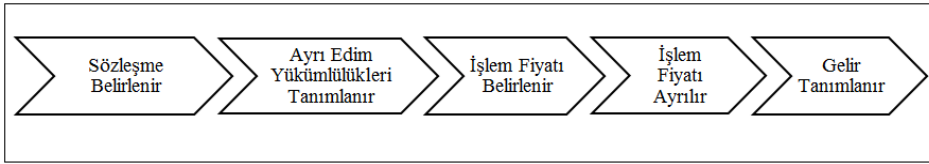
Yeni hasılat Standardı (UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat Standardı),daha önceki uygulama ve tanımlardan farklı olarak, bir işletmenin geliri en iyi şekilde tanınmasını gerektiren temel ilkelere dayanmaktadır. Bunlar (Miller,S.2016);

- Malların veya hizmetlerin müşterilere aktarılmasını ayrıntılı bir şekilde anlatarak ve

- Bu mallar veya hizmetler karşılığında işletmenin finansal tablolara girmesini beklediği değeri yansıtan bir tutarda olmasını sağlamaktır.

Bu ilkeleri biraz daha açmamız gerekirse, gelirin hangi tutarda ve ne zaman tahakkuk ettirileceği beş aşamalı bir süreçle açıklanmıştır. Bu aşamaları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Birinci Adım: Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması
- İkinci Adım: Sözleşmedeki Ayrı Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması
- Üçüncü Adım: İşlem Fiyatının Belirlenmesi
- Dördüncü Adım: İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması
- Beşinci Adım: Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Hasılatın Muhasebeleştirilme

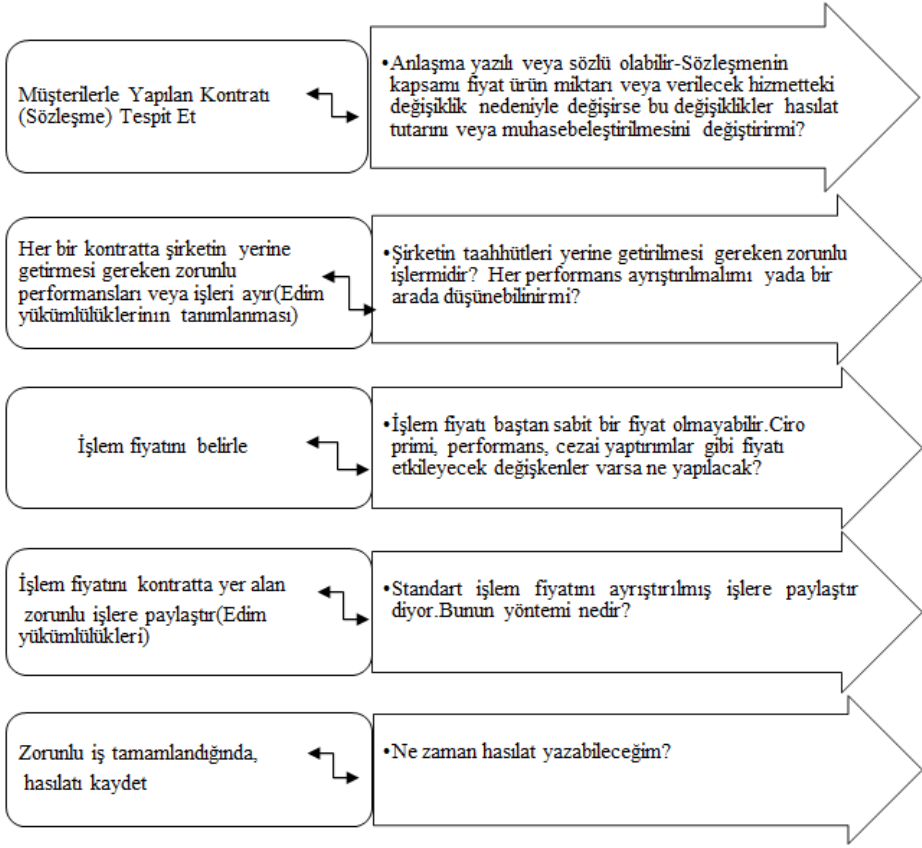


3.2.1. UFRS 15 Standardında Hasılatı Finansal Tablolara Alma Süreci

Yeni hasılat standardının en önemli noktası sözleşme olduğu için yapılan bir satış işleminde sözleşme, satış işleminin tamamlanıp tamamlandığının belirlenmesinde en somut delildir. Standartta sözleşmenin tanımı, “iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır.” şeklinde tanımlanmaktadır (TFRS 15, Mad.10). Müşterinin tanımını ise, yapılan sözleşmede işletmenin risk ve faaliyetlerini üzerine alanların dışında, “işletmenin **olağan faaliyetlerinin** çıktısı olan mal veya hizmetleri bedeli karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır” denilmektedir (Aktaş ve Varol, 2017:32).

3.2.1.1. Birinci aşama: müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması

İşletme müşteri arasında yapılan bir sözleşmenin aşağıda bahsedecek olduğumuz şartları tamamıyla karşılması durumunda, UFRS 15 Standart kapsamında muhasebeleştirilir (TFRS 15 Mad:9)



Kaynak: PWC,2014:3

Şekil 3.3. UFRS 15’de Hasılatı yazmak için 5 adım 5 soru

• **Sözleşmede tarafların onayı olmalıdır;**

Tarafların yaptıkları sözleşme, yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak onaylamış ve aldıkları sorumluluğu yerine getirmeyi taahhüt etmişlerdir. Ancak sözleşmelerin uygulanması sek törel veya bölgesellik durumlarına göre her ne kadar farklılık gösterebilir denilse de, Standardın özündeki muhasebe alanındaki evrensellik ve yeknesaklık özellikleri düşünüldüğünde her nerede ve hangi sektör olursa olsun, uygulama farklılığı olmamalıdır. Sözleşmenin onaylanmasına ilişkin olarak her iki tarafın yeterli kanıtları sağlaması gerekmektedir.

- ***Sözleşmedeki tarafların hakları belirlenmelidir,***

İşletmenin, sözleşmenin kapsamındaki malın, fiyatı, ürün miktarı veya her bir tarafın devredeceği mal veya hizmetlerle ilgili hakları tanımlayabilmesi gerekmektedir. Buradaki haklar ve yükümlülükler hukuksaldır. Bu yükümlülüklerin belirlenmesinde hukuksal ve ticari farklılıklar göz önünde bulundurulur.(EY,2014:20)

- ***Ödeme koşulları belirlenmelidir,***

Transfer edilecek mal veya hizmetlerde işletmenin, bu işlem karşısında yapacak oldukları ödemenin hangi şartlarda ve nasıl yapılacağı belirlenmesi gerekmektedir. İşletmenin müşteriye yapılacak bir fiyat indirimi teklif etmesi durumunda, sözleşme bedeli ile tahsil edilen bedel arasında farklılık oluşacaktır. Müşterinin taahhüt ettiği bedelin iskonto, para iadesi veya geri ödeme gibi imtiyaz beklentisi içinde olarak değişmesi nedeniyle tutar değişir ve işletmenin hak edeceği tutar tahmin edilerek hasılat muhasebeleştirilir.

- ***Sözleşme ticari öze sahip olmalıdır.,***

Sözleşme ticari öze (sözleşme sonucu olarak el değiştirmesi beklenen nakit akışlarının zamanı, riski, miktarı ve tutarı) sahip olmalıdır (Deloitte, 2014:3).

- ***Bedel tahsilâtının yapılabilme ihtimali yüksek olmalıdır,***

Müşteriye geçecek mal ve hizmetlerin karşılığında, işletmeye ödenecek olan bedelin ödenebilirlik oranı yüksek olmalıdır. İşletme, müşterinin ödeme gücünün muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, müşterinin bedeli zamanında ödeyebilmesini ve niyetini irdeler.

İşletmenin müşteriyle yapmış olduğu sözleşmede, yukarıda bahsettiğimiz şartları taşıması ve herhangi bir değişiklik yapılmaması durumunda, işletme sözleşmeyi yeniden değerlendirmeye almaz. Ancak müşterinin mali durumunun bozulması ödeme gücünün azalması durumunda işletme, sözleşme şartlarını yeniden değerlendirmeye alır. İşletme tarafından müşteriye devredilecek mal ve hizmetlerin bedelinin tahsil edilemeyeceğinin devam etmesi durumunda, işletme hemen fesih kararı almadan sözleşmeyi değerlendirmeye devam eder. İşletme bu değerlendirme neticesinde iki şekilde hasılatı tahsil edilen tutar üzerinden ölçerek finansal tablolara yansıtır. Bu şartlardan birincisi sözleşme şartlarının sonradan

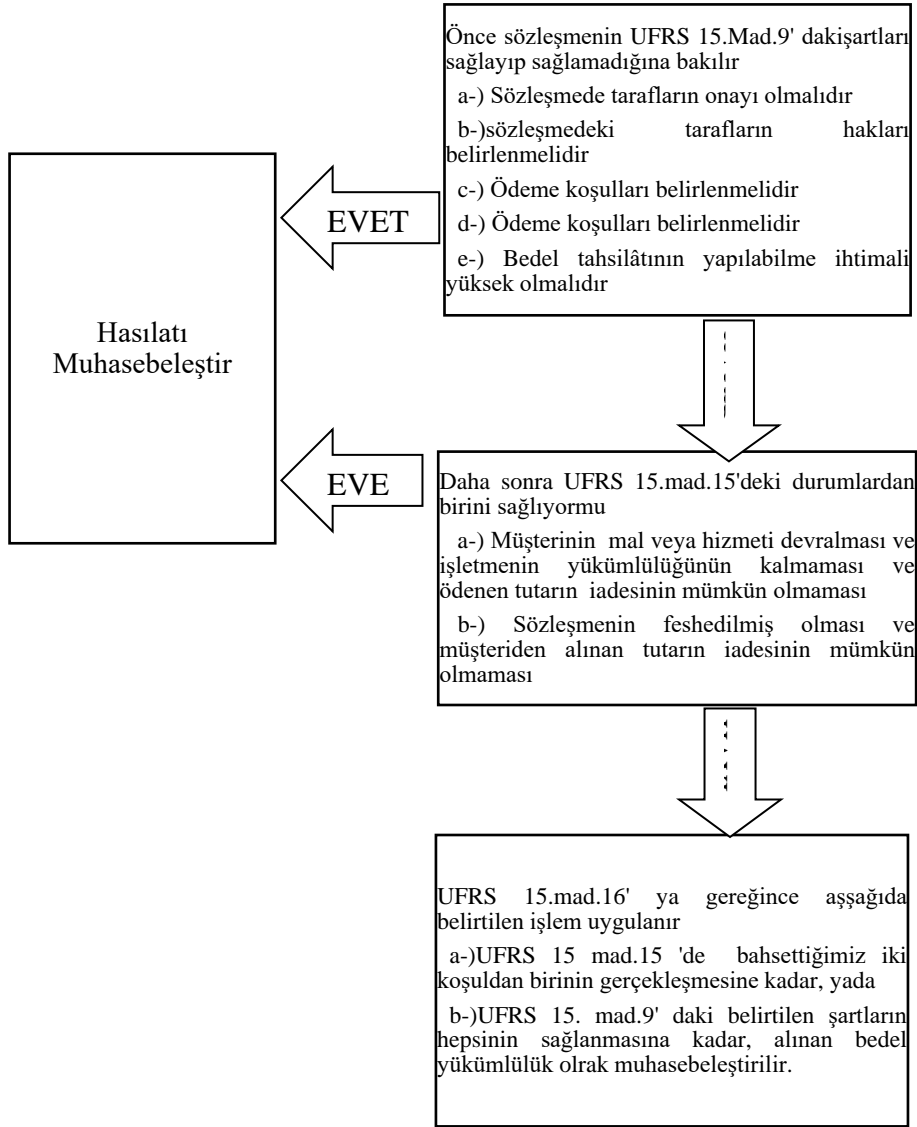
karşılanması, ikincisi şartların karşılanmamasıdır. ikinci durumda hasılatın finansal tablolara yansımaları, aşağıda bahsi geçen durumların gerçekleşmesi neticesinde mümkün olmaktadır (UFRS 15:mad.15).

(a)Müşterinin mal veya hizmeti devralması ve işletmenin yükümlülüğünün kalmaması. Mal ve hizmetin devri karşılığında müşterinin, taahhüt ettiği bedelin tamamını veya tamamına yakınının işletmeye ödemesi ve ödenen tutarın iadesinin mümkün olmaması

(b)Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden alınan tutarın iadesinin mümkün olmaması. Yani müşteri sözleşme şartlarını yerine getirmediğinde sözleşmenin iptal edilmesi ve sözleşmenin feshinden önce yapmış olduğu ödemenin iade edilmemesi.

Bu durum da müşteriden yapılan tahsilatın, yukarıda bahsettiğimiz iki koşuldaki birinin gerçekleşmesine kadar, işletmenin yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir. Bu yükümlülük, işletmenin gelecekte mal ve hizmetleri devretme veya tahsil ettiği tutarı geri verme yükümlülüğüdür ve ödenen tutar üzerinden ölçülür (UFRS 15:mad.16).

Tablo 3.3. UFRS 15 kapsamında Müşteri ile yapılan sözleşmenin muhasebeleştirme şartları



Kaynak:Varol,2016:73

Sözleşmelerin birleştirilmesi

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standardındaki uygulamalar dönemsel olarak genelde aynı dönem içinde ve sözleşme çeşitliliği

açısından da tek tip sözleşmeler kapsam dahilinde idi. UFRS 15 standardı ise genel olarak işletmenin müşteriyile yaptığı tek tip sözleşmeler için uygulansa da (PWC,2014:1.7), Bazı durumlarda işletmenin yapmış olduğu satış işlemiyle alakalı olarak birden fazla sözleşme söz konusu olduğunda işin özü ve kuralı gereğince bu sözleşmeler tek sözleşme gibi uygulanabilir. Hasılat tutarı ve hasılatın muhasebeleştirilme zamanı açısından, işletmenin gerekli gördüğü hallerde ve bazı şartlarda müşteri ile yapılan sözleşmelerin birleştirilmesi ve ayrıştırılması gerekebilir. Bu nedenle UFRS 15 Standardı, farklı sözleşmeleri tek edim yükümlülüğü altında uygulayabilmektedir (EY,2014:26).

İşletme aynı müşteri ile birbirine yakın tarihlerde veya aynı tarihte birden fazla sözleşme yapması halinde, aşağıda bahsedecek olduğumuz şartları taşıması halinde bu sözleşmeleri birleştirerek tek bir sözleşme halinde muhasebeleştirmek durumundadır (UFRS 15:mad.7).

- Sözleşmelerin ticari anlamda tek amaç için bir bütün olarak değerlendirilmesi,
- Taraflar arasında yapılan sözleşme gereğince ödenen tutarın, diğer sözleşmeye bağlanarak, ikinci sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine veya ikinci sözleşmenin fiyatına bağlı olması,
- Taahhüt edilen mal ve hizmetlerin transferleri, yapılan sözleşmelere göre tek edim yükümlülüğü altında yapılmalıdır. Sözleşme fiyatlarının birbiriyle ilişkili olması durumunda, iki ve daha fazla sözleşme birleştirilir, tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir.

Sözleşme değişiklikleri

Tarafların yapmış oldukları sözleşme neticesinde sözleşmenin içeriğinde, fiyatında veya her ikisinde değişiklik yapması ve bunu kabul etmesi durumunda (sözleşmeye yeni bir madde eklenmesi veya fiyat değişikliği yapılmak istenmesi),sözleşme değişikliğine gidilir. Bu sözleşmenin muhasebeleştirilmesi, yeni yapılan sözleşmeye göre yapılır (EY,2014:4).

Sözleşme değişikliklerinin muhasebeleştirilmesini iki başlık altında toparlayacak olursak;

Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesi

İşletme aşağıda belirttiğimiz şartların sağlanması halinde, sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirir (UFRS 15:mad.20);

a-)Sözleşmenin içeriğini ve kapsamını değiştiren mal ve hizmetin ilavesi,

b-)Yapılan ilavelerin bu fiyatlara uygun, sözleşme fiyatında transferi söz konusu mal veya hizmetlerin satış fiyatlarını ve bu fiyatlara göre uygun düzeltmeleri yansıtan tutar kadar artış meydana getirmesi.

Sözleşmedeki değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak tanımlanmasında koşulların sağlanamaması

Sözleşmedeki değişikliğin 20 maddedeki koşulları sağlayamaması durumunda, edim yükümlülüğü alınmış mal ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesi şu yöntemlerden biriyle sağlanır;

a-) İşletme sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devredilmemiş kısmının, sözleşme tarihinden daha önceki tarihten önce verilen mal veya hizmetlerden ayrı nitelikte olması durumunda sözleşme feshedilmiş ve sözleşme yeniden hazırlanmış gibi muhasebeleştirilir (UFRS 15, mad:21a).

b-) Ve yine sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devredilmemiş kısmının aynı nitelikte olması değişiklik tarihi itibarıyla tek bir edim yükümlülüğünün kısmen yerine getirilmiş olması durumunda işletme sözleşme değişikliğini mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi muhasebeleştirir. İşletmenin edim yükümlülüğünün işlem fiyatının ölçümü üzerindeki değişim hasılda artış ya da azalış olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15, mad:21b).

c-) Sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla taahhüt edilen mal veya hizmetlerin (a) ve (b) fıkralarındaki durumun bir bileşimi olması durumunda, değişen sözleşmelerde yer alan tamamlanmamış edim yükümlülükleri üzerindeki etkisi (kısmen tamamlanmamış yükümlülükler de dahil) yukarıda belirtilen amaçlarla uyuyacak şekilde muhasebeleştirilir (UFRS 15, mad:21c).

3.2.1.2. İkinci aşama: Ayrı edim yükümlülüklerinin tanımlanması

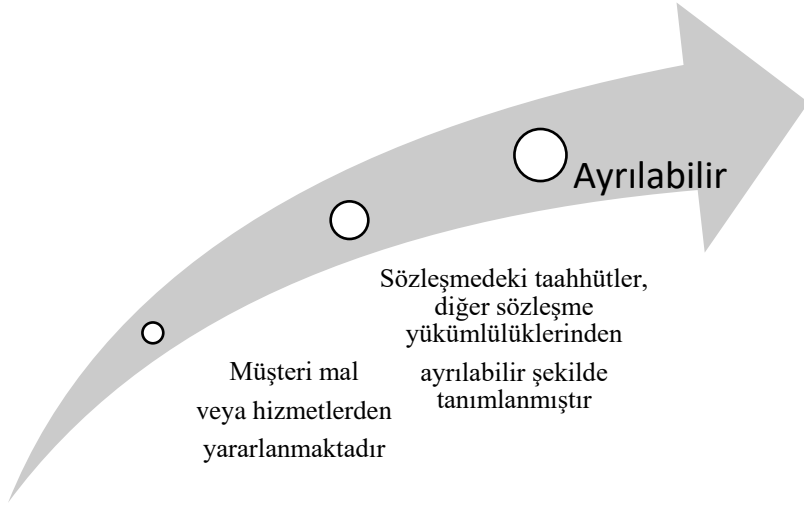
İşletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmenin tanımlanmasından sonra, ikinci aşama olarak yapılan sözleşmeye dayalı edim (performans) yükümlülüklerinin tanımlanması gerekir. Edim yükümlülüğünün genel tanımı, işletmenin müşteriye vaat ettiği mal ve hizmetleri yerine getirme sorumluluğudur. Yeni standarttaki tanımı ise, *işletmenin müşteriye sözleşmeye dayalı olarak farklı bir mal veya hizmet ya da bir seri farklı mal ve hizmet paketini transfer etme vaadidir* (UFRS 15, madde 22). Bu noktada şirketler, sözleşmede yer alan bu mal ve hizmet teslimlerinin her bir unsurunu belirlemesi gerekmektedir. Bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirleyerek, her bir unsur için ayrı edim yükümlülüklerini belirler ve sözleşme tutarı bölünerek ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır (Tong, 2014:18).

Yeni hasılat standardına göre hâsılatın tahakkuku, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine müşteri ile yapılan sözleşme doğrultusunda taahhüt edilen mal ve hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğü yerine geldiğinde veya geldikçe hasılatın kaydı yapılır. TMS 11 ve TMS 18'in kapsamında olmayan çoklu gelir unsurlu sözleşmelere UFRS 15 Standardı açıklık getirmiştir. Sürecin bu adımı özellikle aynı anda iki veya daha fazla mal ve/veya hizmet satışı içeren işlemleri ve bu işlemleri yoğun olarak kullanan sektörleri etkileyecektir. Bu sektörler için örnek olarak;

- Taahhütlü telefon satışlarını artırmak ve konuşma paketlerinde sürekliliği sağlamak için ek olarak taahhüt almak,
- Paketteki konuşma süresine ek olarak internet paketlerinin bir arada satılması,
- Ürün satışının yanında montaj hizmetinin ve belli bir süre de garantinin birlikte verilmesi,
- Satılan ürünün kullanımına ilişkin eğitim verilmesi, gibi işlemlerde işletmelerin bu adımda ayrı edim yükümlülüklerini belirlemesi gereklidir.

Bir mal ve hizmetin ayrı edim yükümlülüğünün belirlenmesi için sözleşmeye konu mal veya hizmetlerin bağımsız olup olmadığı belirlenmelidir. Mal veya hizmetin bağımsız olması halinde işletme, bağımsız mal veya hizmet

paketini tanımlayana kadar, söz konusu mal veya hizmeti taahhüt edilen diğer mal veya hizmetler ile birleştirir



Kaynak: Grant Thornton Special Edition On Revenue June 2014

Şekil 3.4. Ayrılabilirliğin tanımı

İşletmeler mal satışı ve hizmet sunumlarının ayrı veya birleştirilmiş mal ve hizmetler halinde mi işleme tabi olacağıın belirlenmesi ve bu faaliyetin belirlenmesinde müşteri, bir şirketin müşterileri için ayırdığı mal ve hizmetinden faydalanırken müşterinin bu mal ve hizmetten müşterinin kullanımına hazır tutulan başka bir kaynaktan faydalanıp faydalanmadığına bakmalıdır. Eğer tek bir mal ve hizmetten yararlanıyorsa bu satış diğer satışlardan ayrılır. Örneğin bir gıda işletmesinde müşteri zeytin ve turşu satışından ve bu satışla ilgili yapılan işçilik hizmetinden ayrı ayrı yararlanmaktadır. Sözleşme şartlarında şirket müşteriye zeytin üretimi yapmanın yanında turşu satma ve bu işlerin üretim ve pazarlamanın yanında nakliye hizmeti verme işini de yapmayı taahhüt etti ise, zeytin ve turşunun üretim ve pazarlaması mal satışı, bunun yanında verilen nakliye işi de hizmet sunumudur. Bu faaliyet neticesindeki mal ve hizmet sunumu ayrı ayrı sayılmamalıdır.. Bu durumda gıda işletmesinin zeytin ve turşuyu pazarlama anlamında tek bir edim yükümlülüğü oluşur (Project Summary,2014:4).

Birbirinden farklı olan mal veya hizmetin aşağıda bahsedecek olduğumuz şartları sağlaması halinde, birbirleriyle aynı devir şekline sahip olur.

- Transferi için taahhüt edilen birbirinden farklı mal veya hizmetin, müşterinin bu transfer neticesinde göreceği olduğu faydayı ifa edimiyle aynı anda alması ve tüketmesi veya alternatif bir kullanım sunan bir varlık oluşturmaması durumlarından birisini sağlaması durumunda bir edim yükümlülüğünü zamanla yerine getirmesi,
- İşletmenin performans şartlarını yerine getirirken oluşan edim yükümlülüğünün aynı yöntemle ölçülmesi



Kaynak: PWC,2014:4

Şekil 3.5. UFRS 15 standardı kapsamına göre edim yükümlülükleri

Müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki taahhütler

İşletmenin müşterisiyle yaptığı sözleşmede, işletmenin müşteriye vaat ettiği transferi söz konusu mal veya hizmetler açıkça belirtilir. Yapılan sözleşme gereği belirtilen edim yükümlülükleri, sözleşmedeki mal ve hizmetlerden farklı olabilir. Mal veya hizmetlerin transferi yapılırken işletmenin özel beyanı veya ticari teamülleri müşteri üzerinde bir beklenti oluşturuyorsa bu beklentiler edim yükümlülüğüne eklenmelidir (BDO,2014:14).

Edim yükümlülükleri işletmenin sözleşme gereği mal ve hizmetin transferi noktasında üzerine düşen sorumluluğu yerine getirme zorunluluğudur. performans yükümlülüğü ise işletmenin edim yükümlülüğünü yapma arzu ve isteğidir. Ancak mal ve hizmetin devredilmesinin dışında kalan faaliyetler Edim yükümlülükleri kapsamında değildir.

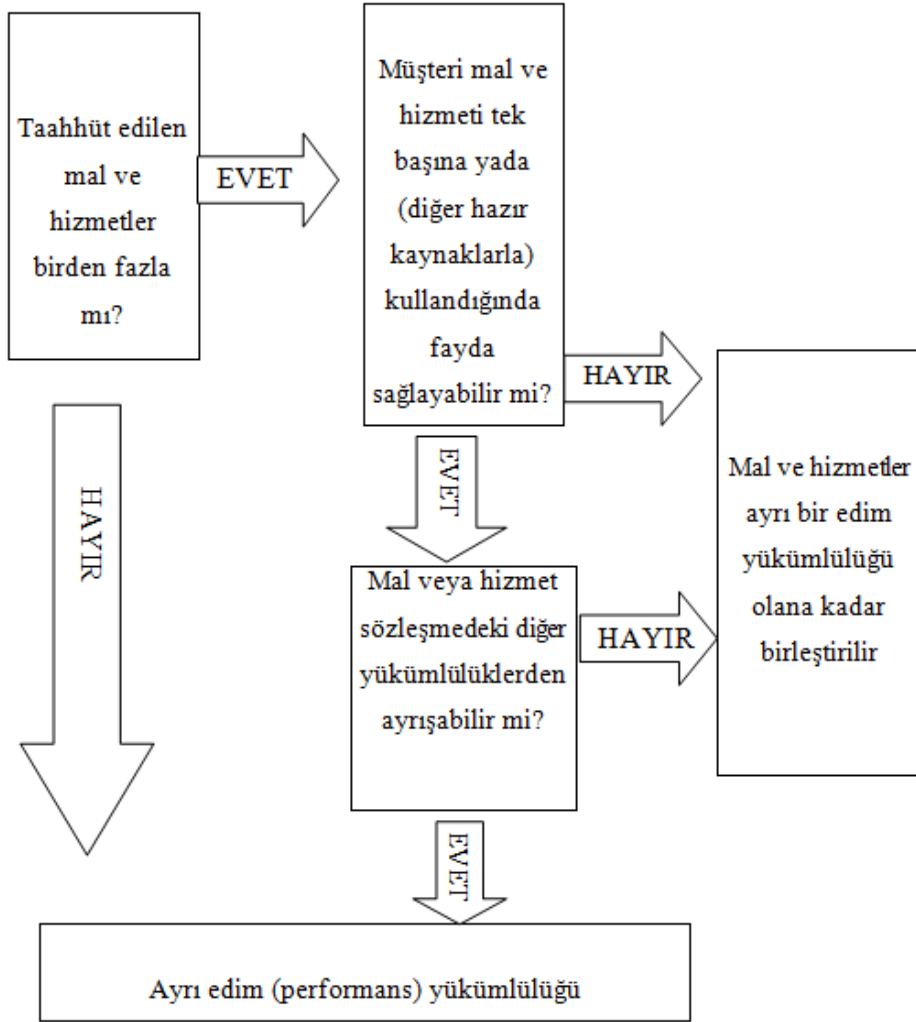
Yapılan sözleşmeye bağlı olarak devri taahhüt edilen farklı mal veya hizmetler şu şekilde sıralayabiliriz;

- İşletmenin kendi ürettiği ve sattığı mallar. Mesela üretim stokları gibi.
- Dışarıdan alınan malların tekrar satılması. Perakendeci malları gibi.
- İşletmeye ait mal ve hizmet haklarının tekrar satılması.
- Sözleşmede vaat edilen tüm görevlerin ifası.
- Müşterinin dilediği zamanda mal ve hizmetlerin temini konusunda hazır bulunulması.
- Mal ve hizmetlerin devrinde başkası adına hazırlık yapma hizmetinin verilmesi.
- İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetlerin tekrar istenilmesi durumunda, müşterinin isteğinin tedarik etme taahhüdünün verilmesi.
- Herhangi bir malın müşteri adına üretilmesi ve geliştirilmesi.
- Müşteriye devredilen mal veya hizmetlerle ilgili lisans (fikri mülkiyet haklarına ilişkin iştirak hakları) ve ilave mal veya hizmet alım opsiyonunun verilmesi. Yazılım, patent, telif hakları gibi.

Vaat edilen mal veya hizmetin, aşağıdaki şartları karşılması durumunda farklı mal veya hizmet olması

- İşletmenin mal veya hizmeti devretmesinden sonra, devredilen mal veya hizmetin tasarruf (kullanım) hakkı müşteriye geçer ve müşteri istediği şekilde mal veya hizmetten tek başına veya kullanımına hazır birbirinden farklı mal ve hizmetlerle beraber birlikte faydalanabilir.
- Sözleşmede işletmenin müşteriye mal ve hizmeti devir taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerinden ayrı olarak tanımlanabilir niteliktedir. İşletmenin mal ve hizmeti, müşterinin sözleşmeden beklediği ortak çıktı

üretiminde girdi olarak kullanılmıyorsa, sözleşmede taahhüt edilen diğer mal ve hizmetlerle büyük ölçüde farklı ise bu durum, sözleşmedeki mal veya hizmetin transfer taahhüdünün, ayrı olarak tanımlanabildiğini gösterir (Varol, 2016:85).



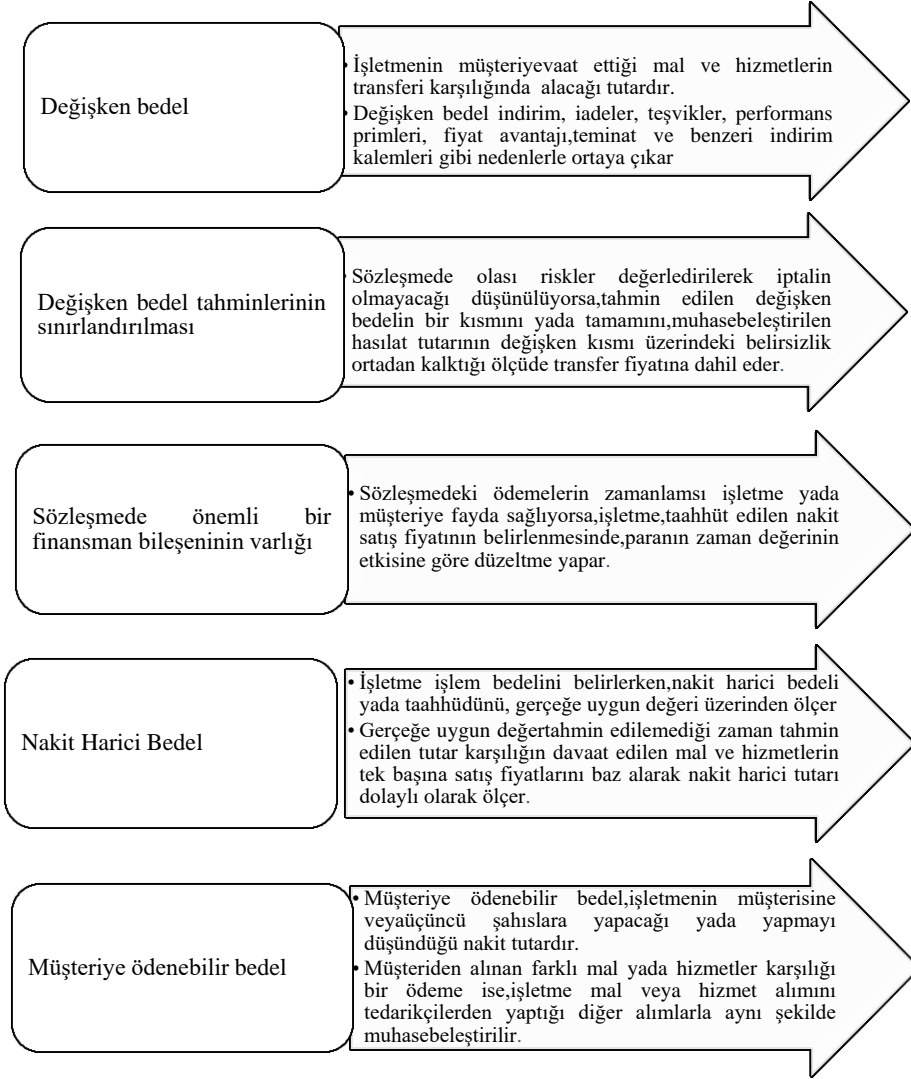
Kaynak: Deloitte,2014:3

Şekil 3.6. UFRS 15 kapsamında taahhüt edilmiş mal ve hizmetlerin tanımlanması

3.2.1.3. Üçüncü aşama: işlem fiyatının belirlenmesi

TMS 18 Hasılat Standardında hasılat tutarı, taraflar arasındaki anlaşmayla belirlenmekte olup, alınacak bedelin güvenilir bir biçimde ve gerçeğe uygun değeriyle ölçülmektedir. Hâsılat tutarının belirlenmesine yönelik işlem fiyatını esas alan UFRS 15, sözleşmede belirtilen hasılatın bir edim yükümlülüğü (mal veya hizmetin devir taahhüdü) yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) işletmenin bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatı tutarında muhasebeleştirilmesini istemektedir.

Bir mal veya hizmetin transferi söz konusu olduğunda işlem fiyatının belirlenmesinde işletme, sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini göz önünde bulundurarak fiyatı tespit eder. İşlem bedeli, UFRS 15 mad.47'de işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar dışındaki (mal ve hizmet vergileri, KDV ve satış vergileri), vaat ettiği mal veya hizmetlerin transferi karşılığında müşteriye hak etmeyi beklediği tutardır şeklinde tanımlanmaktadır. Burada taahhüt edilen tutar, hem sabit tutarları, hem de değişken tutarları ayrı ayrı ya da her ikisini birden içerebilir. İşletme, işlem fiyatını tespit ederken, mal veya hizmetlerin mevcut sözleşme gereğince taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceğini, sözleşmenin iptal, değişiklik ve yeniliğe uğramayacağını varsayar (AICPA,2014:7). İşlem fiyatını belirlenmesinde işletme aşağıdaki etkenleri göz önünde bulundurur (UFRS 15 mad. 48);



Şekil 3.7. İşlem fiyatının belirlenmesinde dikkate alınan UFRS 15 standardı kapsamındaki etkenle

Değişken bedel: İşlem fiyatının belirlenmesi çok zor değildir. Yani işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin devri karşılığında alacağı bedel bellidir (Ernst Young, 2014:53). Değişken bedel, sözleşmedeki indirim, iadeler, teşvikler, performans primleri, fiyat avantajı, teminat ve benzeri indirim kalemleri gibi nedenlerle ortaya çıkar (Deloitte, 2015:17). Bu gibi durumlarda işletme kazanacağı bedeli, beklenen değer ve en muhtemel değer yöntemlerinden

hangisi daha doğru tahmin imkânı veriyorsa onu kullanarak tahmin eder (UFRS 15, madde 53).

Müşterinin işletmeye vaat ettiği bedele göre değişkenlik, sözleşmede açıkça belirtilebileceği gibi, aşağıda belirtilen durumların sözleşmeye eklenmesi ile de yapılabilir (Varol,2016:90) ;

- İşletmenin sözleşmedeki bedelin altında bir bedeli kabul edeceğine dair haklı beklentisi; Yani muhtemel bir getiri hakkı içeren sözleşmenin sabit fiyatlı olması
- İşletmenin sözleşme yaparken amacının fiyat avantajı sağlamak olması.

İşletmenin müşterisine transfer edeceği mal veya hizmetlerin bedellerinin değişken olması durumunda, yapılan sözleşme gereği elde edeceği bedeli ,en yüksek tahmin imkanı sunan *beklenen değer* veya *en muhtemel değer* yöntemlerinden birini kullanarak yapar.

- a- Beklenen değer: İşletmenin benzer nitelikteki sözleşmelerin ve bu sözleşmelerden kullanılabilir durumda olan sözleşmelerin bedellerinin ağırlıklı ortalama tutarlarının toplamıdır.
- b- En muhtemel değer: Sözleşmeden beklenen iki olası sonuçtan birinin kullanılmasıdır (UFRS 15:mad.53).

Değişken bedeli sabitleyen tahminler: İşletme fiyatına dahil edilen değişken bedel tutarı bazı durumlarda sınırlandırılabilir (Özerhan vd.,2015: 210). İşletme, riskler karşısında büyük olasılıkla iptalin olmayacağını öngörüyorsa, tahmin yoluyla belirlediği değişken bedelin bir kısmını ya da tamamını, muhasebeleştirilen kümülatif hasılat tutarının değişken kısmı üzerindeki belirsizlik ortadan kalktığı ölçüde transfer fiyatına dahil eder (UFRS 15, madde 56).Yapılan sözleşmeye göre iptalin olmayacağını belirlemede iptal ihtimali ve büyüklüğü dikkate alınır. Aşağıda bahsi geçen durumların oluşması neticesinde, iptal ihtimali artar (UFRS 15:mad.57).

- (a) Bedel, işletme dışındaki risklere karşı oldukça duyarlıdır. Piyasadaki ani iniş ve çıkışlar, üçüncü tarafların tutum ve davranışları, iklim şartları ve taahhüt edilen mal veya hizmetlerde yüksek değer kaybı.
- (b) Bedele ilişkin belirsizliğin uzun zaman alma beklentisi.

- (c) İşletmenin benzer türde yapılan sözleşmelerle ilgili deneyimi sınırlıdır veya bu deneyimin tahminlerde kullanılabilme özelliği sınırlıdır.
- (d) İşletmenin fiyat indirimi, fiyat artırımı veya fiyatı sabit tutma avantajını sunma veya benzer şartlar altında benzer sözleşmelerin ödeme durum ve koşullarında değişiklik yapma uygulamaları vardır.
- (e) Sözleşmede çok sayıda gerçekleşmesi mümkün bedel vardır.

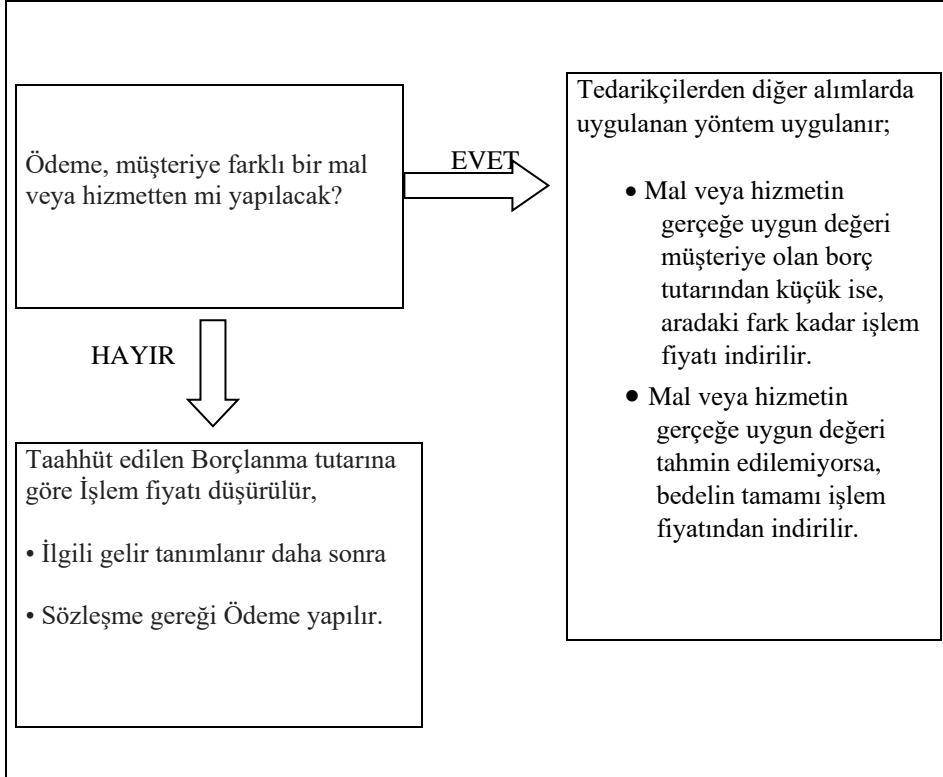
Sözleşmede önem arz eden bir finansman bileşeninin varlığı:

Sözleşmedeki ödemelerin zamanlaması işletme yada müşteriye fayda sağlıyorsa işletme, taahhüt edilen nakit satış fiyatının belirlenmesinde, paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar (UFRS 15, madde 60). UFRS 15, TMS 18'den farklı olarak uygulamada kolaylık sağlaması açısından, vadesi bir yıl veya daha kısa olan işlemlerin önemli bir finansman bileşeni taşımayacağını, dolayısıyla düzeltme yapılmasının zorunlu olmadığını belirtmektedir (UFRS 15, madde 63). Ancak özellikle birden fazla yükümlülük içeren uzun vadeli sözleşmelerde finansman bileşeninin anlaşılması zor olabilir (Aurora ve Bontaş, 2014:379). Bazı durumlarda finansman bileşeni sözleşmede açıkça belirtilebileceği gibi, bazılarında gizli yada örtülü olabilir (BDO,2014:2).

Nakit dışı bedel: İşletmenin müşteriden nakit dışında bir bedel alması durumunda, işletme işlem fiyatını nakit dışı bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Gerçeğe uygun değer normal bir şekilde tahmin edilemiyorsa, tahmin edilen bedel karşılığında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını referans alarak nakit harici bedeli dolaylı olarak ölçer (CPA Deloitte, 2015:25). Nakit harici bedel de gerçeğe uygun değer, işletmenin müşteriden hak ettiği paydaki değişim gibi bedelin türüne bağlı olarak değişebilir (AICPA, 2014:7).Çeşitli nedenlerle değişiklik olması durumunda değişken bedeli sabitleyen tahminler bölümündeki hükümler uygulanır (UFRS 15 mad.56-58).

Müşteriye ödenecek bedel: Müşteriye ödenecek bedel, işletmenin fiilen müşterisine, müşteriden mal veya hizmeti satın alan diğer taraflara ödediği ya da ödemeyi öngördüğü nakdi tutarları ve borçlanma karşılığında verilen ((hediye çeki, ikramiye gibi) varlıkları kapsamaktadır. Müşteriye ödeme, müşteri tarafından devredilen farklı mal ve hizmetler karşılığı olmadıkça işletme, işlem fiyatı tutarında, hasılatından indirim olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15, madde 70).

Tutarın değişken olması durumunda ise bedel tahmin yoluyla belirlenir. Müşteriden alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı müşteriye ödeme yapıldığında ödenen bedel muhasebeleştirir. Müşteriye yapılacak olan ödeme, devri konusunda müşteriyle anlaşmaya varılan ve müşterinin işletmeye devrettiği farklı mal veya hizmetler karşılığında değilse, ödenecek olan bedel işlem bedelinde yani hasılatla indirim olarak muhasebeleştirir (UFRS 15, madde 71).



Kaynak: Grant Thornton,2014:8

Şekil 3.8. Müşteriye ödenmesi gereken bedel

3.2.1.4. Dördüncü aşama: işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması

İşletme, müşteriye mal ve hizmet devri taahhüdü karşısında, hak etmeyi beklediği bedeli her bir edim yükümlülüğüne, indirimlerin dağıtılmasına ilişkin ve değişken tutarları içeren bedel dağıtımlarına ilişkin durumlar istisna olmak üzere - müstakil satış fiyatı üzerinden dağıtır. İşlem fiyatının dağıtımında amaç, işletme açısından, işlem fiyatının her bir edim yükümlülüğüne müşteriye taahhüt edilen

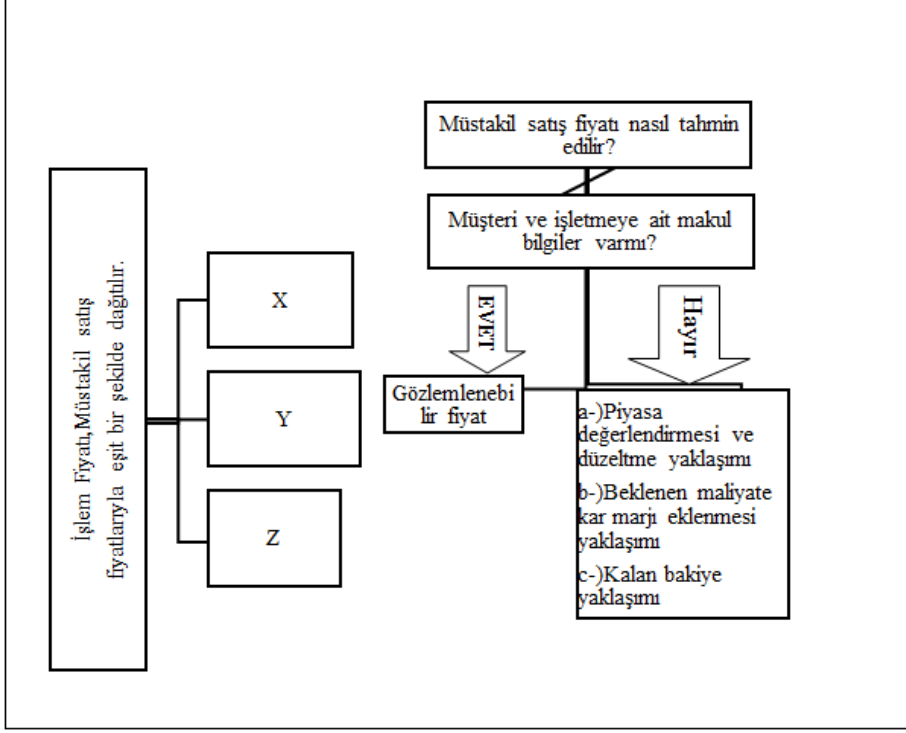
mal veya hizmetlerin devri karşılığı hak etmeyi beklediği bedeli gösteren bir tutarda dağıtılmasıdır (UFRS 15:madde 73-74).

Sözleşme gereği tek edim yükümlülüğü bulunması durumunda yukarıda bahsedilen hükümleri uygulamaya gerek yoktur ancak değişken bir bedel ile tek edim yükümlülüğü altında bir seri farklı mal ve hizmet devrine ilişkin taahhütlerde bulunulması durumunda, değişken bedelin dağıtımı bölümündeki hükümler uygulanır (UFRS 15:madde 75).

Müstakil satış fiyatına dayalı dağıtım

UFRS 15:madde 77’ de müstakil satış fiyatı, gözlemlenebilir olarak *“işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında talep ettiği fiyattır”* şeklinde tanımlamaktadır. Bunun en iyi örneği, işletmenin benzer koşullardaki benzer müşterilerine uyguladığı gözlemlenebilir satış fiyatıdır. İşletme, satış fiyatının gözlemlenebilir olmaması durumunda ise, müşteri ve işletmeye ait makul bilgileri kullanarak tahmin yapar (Aurora ve Bontas, 2014:379).

Müstakil satış fiyatlarına ilişkin dağıtımda, işletme, öncelikle performans yükümlülükleri ile sözleşme başlangıcındaki müstakil satış fiyatını tespit eder ve işlem fiyatını, genellikle müstakil satış fiyatlarıyla orantılı olarak performans yükümlülüklerine dağıtır. Performans yükümlülüklerinin hepsine dağıtımın mümkün olmadığı durumlarda, bir ya da birkaç edim yükümlülüğüne dağıtım yapılabilir (Ernst Young, 2014e:14).



Kaynak: KPMG,2010:25

Şekil 3.9. UFRS 15 kapsamında müstakil satış fiyatına dayalı dağıtım

Müşteri ve işletmeye ait yeterli bilgiye sahip olunmadığı durumlarda satış fiyatı tahsil edilirken aşağıda belirtilen yaklaşımlar uygulanır (UFRS 15:mad.79);

a) Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı: İşletme, müşterisine devrettiği mal veya hizmetlerle ilgili olarak, satışın gerçekleştiği piyasada çeşitli araştırmalar yaparak müşterisinin, devri gerçekleşen mal veya hizmetin karşılığında ödemeye istekli olacağı fiyatı, işletmenin maliyet ve kar marjlarını gösterecek düzeltmeleri de yaparak tahmin yoluyla belirleyebilir.

b) Beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı: İşletmenin mal veya hizmetlerin devri karşılığında aldığı sorumlulukları yerine getirirken beklenen maliyet tahminini yaparak, bu tahmine göre o mal veya hizmetler için uygun bir kar marjı ekler..

c) **Bakiye yaklaşımı:** İşletme, toplam satış bedelinden sözleşmede vaat edilen mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir müstakil satış fiyatlarını çıkartarak elde ettiği tutarı referans alarak müstakil satış fiyatını tahmin eder. İşletme bu mal veya hizmetleri aynı anda ya da birbirine yakın zamanda, değişik müşterilere geniş bir fiyat aralığında satıyorsa veya fiyat belirsizliği halen devam ediyorsa bu yaklaşımı kullanabilir.

İndirimlerin dağıtımı

Müşterinin, bir mal ve hizmeti veya hizmet paketini satın alırken işletme ile yapılan sözleşmede, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin müstakil satış fiyatları toplamı, bu mal veya hizmet paketi karşılığı ödemeyi vaat ettiği tutarı aşması durumunda müşteri indirim elde eder. Eğer indirim, sözleşmede düzenlenen edim yükümlülüklerinden bir veya bir kaçına ait değilse, işletme indirimi sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine eşit bir şekilde dağıtır (UFRS 15: madde 81).

Eğer işletme sözleşmedeki farklı her bir mal veya hizmet paketini düzenli olarak müstakil olarak satıyorsa, işletme farklı mal ve hizmetlerden oluşan paketi, bu paketin içinde olan mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatı üzerinde düzenli bir şekilde indirim uygulayarak satıyorsa ve bu bahsettiğimiz indirimin sözleşmedeki indirimle aynı olması, indirimin ait olduğu edim yükümlülüğüne ait gözlemlenebilir kanıt sağlıyorsa işletme, indirimi edim yükümlülüklerinin tamamına değil bir veya daha fazlasına dağıtır (UFRS 15, mad:82). Bu bahsettiğimiz şartların sağlanamaması durumunda edim yükümlülüklerinin tamamına indirim dağıtılır. İşletmenin tek başına satış fiyatını kalan bakiye yaklaşımına göre tahmin ediyorsa, indirimleri önceden dağıtılmalıdır (UFRS 15, mad:83).

Değişken bedelin dağıtımı

Değişken bedel, tüm sözleşmeye ya da sözleşmenin bir kısmına uygulanabilir. İşletme aşağıdaki koşulların birlikte sağlanması durumunda, sözleşmede taahhüt edilen değişken bedeli, sözleşmenin belli bir kısmına ya da tamamına dağıtır (UFRS 15: madde 85);

- a) Değişken ödeme şartlarının neticelendirilmesi; edim yükümlülüğünün kapsamında belirlenen bir primin veya herhangi bir ödemenin, farklı mal

ve hizmet devrinin gerçekleşmesinden sonra yapılması şartına bağlanması,

- b) Değişken bedel tutarının, işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması amacı ile tutarlı olarak tamamen edim yükümlülüğüne ya da farklı mal veya hizmete dağıtılmışsa (Varol,2016:107).

İşlem fiyatındaki değişimlerin dağıtımı

İşletmenin müşterisiyle belli bir mal veya hizmet paketlerinin devri karşılığında aralarında yaptıkları sözleşmenin süresinin başlamasıyla, işletmenin taahhüt edilen mal ve hizmet paketleri karşılığında hak etmeyi beklediği tutar, sözleşme sonrası farklı sebepler nedeniyle ya da şartların değişmesi gibi nedenlerle değişiklik gösterebilir. İşletme, İşlem fiyatında sonradan çıkan değişiklikleri, sözleşmenin ilk yapıldığı andaki edim yükümlülüklerine ya da değişim sonrası kalan edimlere hangisi uygun ise dağıtır. Dağıtılan tutar, değişikliğin olduğu dönemde, hasılat ya da hasılatan indirim olarak finansal tablolara yansıtılır (UFRS 15:madde 87-90).

İşletme, sözleşmede meydana gelen değişikliğin ardından oluşan fiyat değişikliğini, İşlem fiyatındaki değişimlerin dağıtımı ile ilgili konuda anlatılan duruma göre dağıtabilmesi için, aşağıdaki durumlardan hangisi uygunsa o yöntemi kullanmalıdır (UFRS 15 mad:90a-90b);

- a) İşlem bedelindeki değişikliğin sözleşmede vaat edilen unsurlara atfedilmesi durumunda işletme, fiyat değişikliğini ilk başta taahhüt edilen edim yükümlülüklerine dağıtarak finansal tablolara yansıtır
- b) İşletme, sözleşmede belirlenen bedelin üzerine ek bir maliyet getirerek sözleşme kapsamının genişlemesi ve sözleşme bedelinin, mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını yansıtacak bedel kadar artırılması (bu durum ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmelidir) ve bununla ilgili düzeltmenin yapılmayarak ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmemesi durumunda, işlem fiyatındaki değişimi, edim yükümlülüklerinde oluşan değişimden sonra uygulanmamış diğer edim yükümlülüklerine dağıtır.

3.2.1.5. Beşinci aşama: hasılatın muhasebeleştirilmesi

Bir işletme sözleşme gereği, müşterisine karşı almış olduğu edim yükümlülüğünü vaat edilen mal veya hizmetin kontrolünü devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olur. İşletme müşteriye belirli bir zamanda, zamanında, iyi ve kaliteli bir hizmet sunmak zorundadır (UFRS 15: madde 31).

Yeni standarda göre hasılatın muhasebeleştirilebilmesi için önce hasılatın belirlenmesi gerekir. Daha sonra işletmenin vaat ettiği mal veya hizmetlerin müşteriye nakli (devri) gerçekleştirilir. Nakil işlemi müşterinin işletmeden mal veya hizmetlerin kontrolünü eline almasıyla oluşur (Ernst Young,2015:3).

Kontrol, başkalarının (üçüncü kişiler) sözleşmedeki varlığın kullanımını yönlendirmesini ve varlıktan sağlanan menfaatleri elde etmesini önleme becerisini içerir. Başka bir deyişle mal ve hizmetin müşteri tarafından doğrudan kullanılabilmesi ve varlıktan kalan faydaların tamamının elde edilmesi demektir. Bir edim yükümlülüğü, aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uymadığı zaman belirli bir zamanda yerine getirilir;

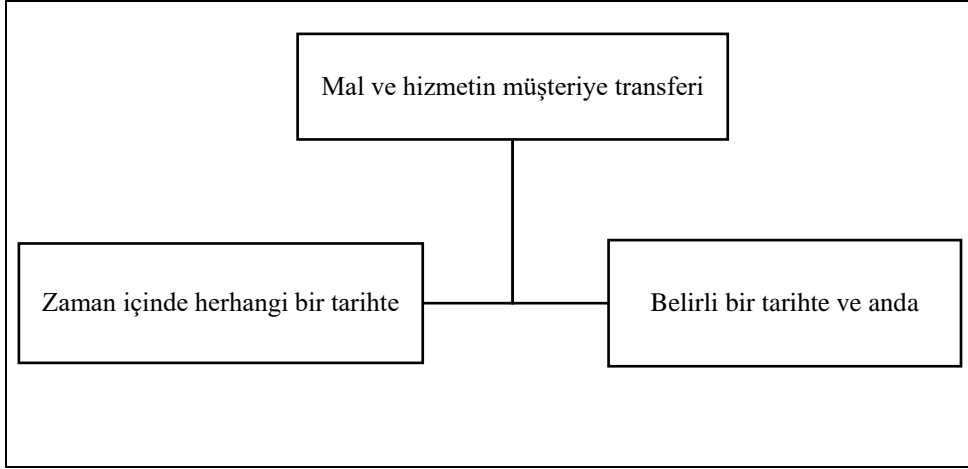
- Müşteri, işletmenin yaptığı gibi işletmenin performansı ile sağlanan faydaları aynı anda alır ve tüketir.
- Varlığın performansı, varlığın oluşturulduğu veya geliştirildiği müşterinin kontrol ettiği bir varlığı oluşturur veya geliştirir.
- İşletmenin performansı, işletmeye alternatif bir kullanıma sahip bir varlık yaratmaz ve kuruluş, bugüne kadar tamamlanmış performans için ödeme yapma hakkına sahiptir.

Gelir, transfer örüntüsü doğrultusunda muhasebeleştirilir. Bir işletme bir ürünü ürettiği veya müşteriye teslim ettiği süre zarfında geliri tanımlarsa, sözleşmenin özel koşullarına bağlı kalmış demektir.

Edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi

UFRS 15 standardı hasılatın muhasebeleştirilmesini, yukarıda da bahsettiğimiz gibi, edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlamıştır. Edim yükümlülükleri, bu yükümlülüklerin yerine getirilme zamanına göre, iki şekilde yerine getirilir;

- Ya zamanın belirli bir noktasında,(tarihi belli),
- Ya da zaman içinde herhangi bir tarihte yerine getirilebilir.



Şekil 3.10. UFRS 15 standardı kapsamında mal ve hizmetin müşteriye transfer

Zamanın belirli bir noktasında, belirli bir tarihte edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi

Mal veya hizmetin transferinde kontrolün müşterinin ele geçmesi, müşterinin mal üzerindeki zilyetliğe sahip olması, yasal mülkiyete sahip olması, mal veya hizmetin kullanımını yönetme ve mal veya hizmetten fayda sağlama imkânına sahip olması gibi unsurların oluşmasıyla mümkündür. Buradaki en önemli nokta, edim yükümlülüklerinde kontrolün zaman içinde devri esnasında, bazı yükümlülüklerin belli bir tarihte ve belli bir noktada yerine getirilmesidir. Kontrolün müşteriye geçmesi aşamalarında, işletmenin bir sözleşme başlangıcı belirlemesi ve her bir edim yükümlülüğünün zaman içinde mi belli bir anda mı yerine getirileceğini belirlemesi gereklidir. Taslağa göre mal veya hizmetin müşteriye transferi gerçekleştiğinde hasılat tanınır ve mal veya hizmetin kontrolü müşteriye geçtiğinde de hasılat oluşur (Özsés,2016:14).

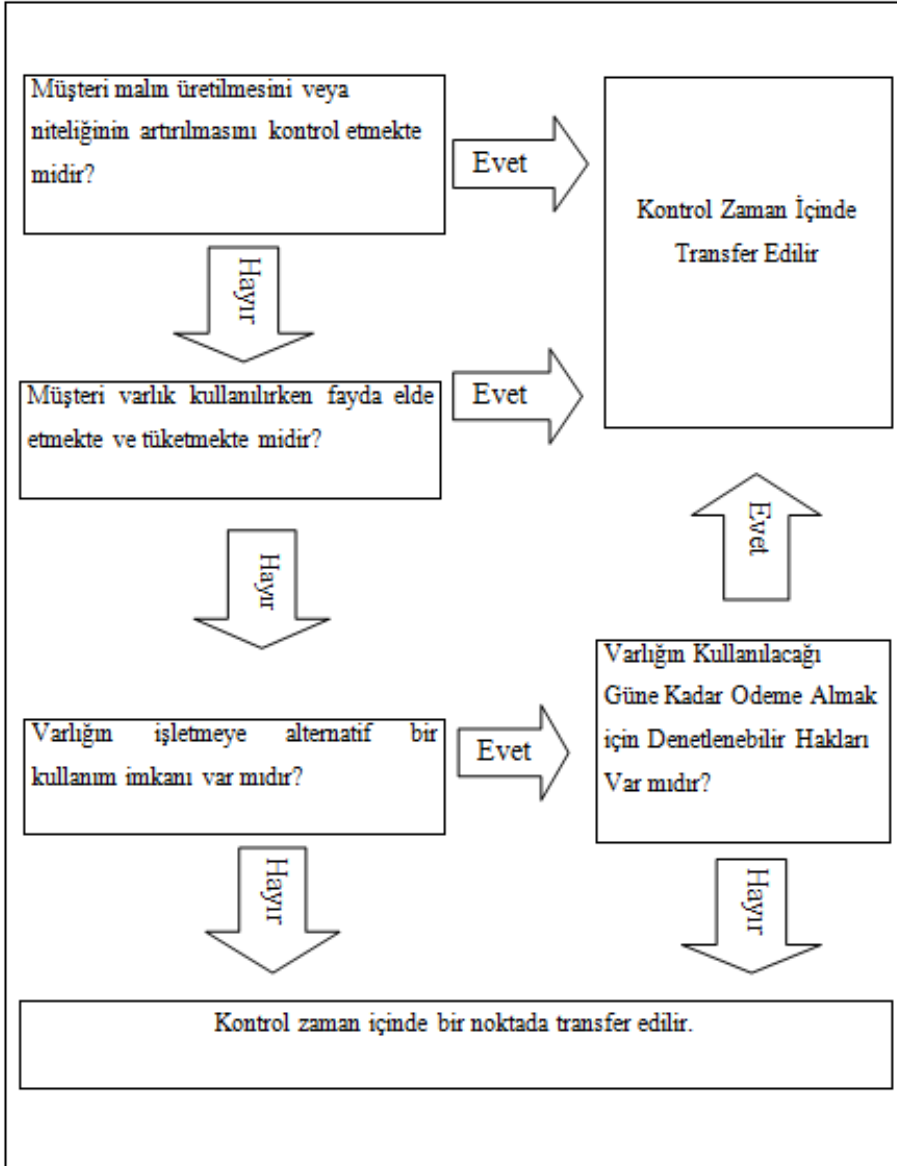
Edim yükümlülüklerinin zaman içinde farklı bir tarihte yerine getirilmesi

Bu tür bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için, yükümlülüğün işletme tarafından zaman içinde farklı anlarda yerine getirilmesi ve buna istinaden hasılatında zamanla muhasebeleştirilmesi için işletmenin aşağıda bahsi geçen bazı şartları sağlamış olması gerekir (UFRS 15: mad.35).

(a) İşletme yükümlülüğünü tamamladıkça, müşterinin de aynı anda bu edimin sağladığı faydayı alıp tüketmesi

(b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe (örneğin, yapım aşamasındaki işler) kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması, geliştirmesi veya

(c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması



Kaynak: Grant Thornton,2014:11

Şekil 3.11. UFRS 15 standardı kapsamında kontrolün transfer zamanının belirlenmesi

3.3. UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat) Standardının, TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri) Standardı ve TMS 18 (Hasılat) Standardının Uygulamalı Olarak Karşılaştırılması

Yukarıda TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri standardı) ve TMS 18 (Hasılat Standardı) ve UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı) nın, muhasebeleştirilmesi, hasılatın kapsamı ve ölçülmesi hakkında geniş bilgilere yer verildi. Ancak unutulmamalıdır ki UFRS 15 Standardı, TMS 11 ve TMS 18'in yerini alacak olan bir standarttır. Şimdide ayrıntılı olarak yeni standardı, eski standartlarla karşılaştırarak, aralarında oluşan farklılıkları aşağıdaki tabloda inceleyelim.

Tablo 3.4. UFRS 15 standardının, TMS 11 ve TMS 18 standartları ile karşılaştırılması

Standart	Kapsam	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılatın Ölçülmesi
TMS11	Belli bir zamanda ve birden fazla dönem dâhilinde gerçekleştirilen mal veya hizmet için tamamlanma yüzdesi yöntemi ve yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın inşaat işleri şeklinde kullanılmaktadır.	Sonucun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi ve bu tahmine dayalı ölçülebilmesi halinde muhasebeleştirilir.	Tamamlanma yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi ile,
TMS 18	Mal satışları, hizmet sunumlarını ve işletmeye ait varlıkların başkaları tarafından kullanılması sonucu oluşan isim hakkı. faiz ve temettüleri kapsar.	TMS 11 ile 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.	Hasılat öngörülen bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
UFRS 15	Performans yükümlülüğü, kontrolün transferi, işlem fiyatı gibi kavramlar üzerinde durulmakta olup, çoklu unsurlu anlaşmalar, iade hakları, mal satışı ve hizmet sunumu..	Hasılatın tahakkuku, mal veya hizmetin müşteriye transferi, (kontrolün müşteriye geçmesi) ile gerçekleşmekte olup, herhangi bir zamanda veya belirli bir zamanda muhasebeleştirilir.	Bir sözleşmede ayrı performans yükümlülükleri belirlenerek ve edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem fiyatıyla ölçülür.

3.3.1. UFRS 15 Standardının Kullanılmakta Olan TMS 11 Standardı İle Karşılaştırılması

TMS 11 Standardında oluşan hasılatın hangi tarihte, belirli bir tarihte mi yoksa farklı zamanlarda mı tahakkuk ettirileceği, sözleşmelerde yapılan değişiklikler, cari dönem ve gelecek dönem gelirlerini nasıl etkiler? Birleştirilmiş hizmetlerde, hangi durumlarda gelirler ayrı edim yükümlülüğünü temsil eder, temettüer ve teşvik primlerinin finansal tablolara yansımaları ve sözleşmedeki performans maliyetleri aktiflere mi yoksa giderlere mi kaydedilmeli (Varol,2016:128)? Gibi sorulara cevap bulabilmek için TMS 11'in yetersiz kaldığı noktaları ve yeni standart UFRS 15'in getirdiği yenilikleri ana başlıklar halinde yukarıdaki tabloda göstermeye çalıştık.

TMS 11 Standardı gelir ve giderin muhasebeleştirilmesinde, sözleşme sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilip edilememesi durumuna bakar. Sonuç güvenilir şekilde tahmin edilmesi durumunda muhasebeleştirilir. Güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılma ihtimali olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve oluşan sözleşme maliyeti mevcut dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir.

UFRS 15 Standardına göre hasılatın muhasebeleştirilmesi beş aşamalı bir sistem ile açıklanmaktadır. Bunlara geçtiğimiz bölümlerde uzunca yer verdik ancak yine de kısaca değinecek olursak bunlar;

- Sözleşmenin tanımlanması,
- Hizmet yükümlülüklerinin tespiti,
- İşlem fiyatının belirlenmesi
- Belirlenen işlem fiyatının hizmet yükümlülüklerine dağıtılması,
- Hizmet yükümlülüğünün yerine getirilmesi durumunda gelir tahakkuk ettirilir.

Yeni standartta asıl olan kontrolün müşterinin eline geçmesidir. Gelir, zaman içerisinde sözleşme gereği hükümler yerine getirildikçe tanımlanarak muhasebeleştirilir.

Uygulama: TMS 11 ve UFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması

Bir BTX inşaat firması A kişisine ait taşınmazın üzerine 8 000 m² kapalı alanı olan bir otel inşaatı yapmak istemektedir. Taraflar bu iş için 01.01.2014 tarihinde yapımı 3 yıl içerisinde tamamlanmak şartı ile sözleşme bedeli 2 200 000 TL. olan bir sözleşme düzenlemişlerdir. Bu iş için beklenen maliyet 1 800 000 TL. dir.BTX firması ilk yıl sonunda otel inşaatının 2.666 m² kapalı alanını tamamlıyor. İnşaat aynı hızla devam etmekte olup 2. Yıl sonunda 2.666 m² daha kapalı alan tamamlanmıştır.3. yılın ortasında ise otelin teras katına kapalı bir yüzme havuzu yapmak için inşaat planında ve sözleşmede değişikliğe gidilmiştir. Bunun neticesinde sözleşme bedeli 150 000 TL. ve beklenen maliyet de 90 000 TL. artmıştır. TMS 11 İnşaat sözleşmesi standardı ve UFRS 15 Müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardına göre, BTX firmasının bu verilere göre hasılatını muhasebeleştiririm.

TMS 11 muhasebe kaydı:

-2014 yılı inşaatın birinci yılı için;

Tamamlanma yüzdesi = $\frac{2.666 \times 100}{8 000} = 33.30 = \% 33.30$
Dönem Geliri = $2 200 000 \times \% 33.30 = 732.600.00$ TL.
31.12.2014

120 Alıcılar	732.600.00
600 Yurtiçi Satışlar	732.600.00

-2015 yılı inşaatı ikinci yılı için;

İkinci yılda da bitirme oranı birinci yıllla aynı olduğu için
Tamamlanma yüzdesi = % 33.30
Dönem geliri = $2 200 000 \times 33.30 = 732.600.00$ TL
31.12.2015

120 Alıcılar	732.600.00
600 Yurtiçi Satışlar	732.600.00

-2016 yılı inşaatın 3. Yılı için;

TMS 11 Mad. 13'e göre varlık üzerinde yapılması düşünülen değişiklik ve sözleşme süresinin değiştirilmesi gibi hallerde bu değişikliğin müşteri tarafından kabul edilmesinin muhtemel olması, gelir tutarının güvenilir ve ölçülebilir olması durumunda, yapılan değişiklik sözleşme gelirine eklenir. Buna göre; 2.200.000 TL. olan sözleşme bedeli, 150.000 TL' lik ek havuz işiyle beraber artmıştır.1.yıldaki 732.600.00 TL. inşaat maliyeti ile 2. Yıldaki 732.600.00 TL. İnşaat maliyeti toplanıp son sözleşme bedelinden düşülürse,2016 yılı dönem geliri bulunmuş olur.

$$\text{Sözleşme bedeli} = 2.200.000 + 150.000 = 2.350.000.00$$

$$\text{İlk iki yıldaki toplam sözleşme maliyeti} = 732.600.00 + 732.600.00 = 1.465.200.00$$

$$\text{Dönem geliri} = 2.350.000.00 - 1.465.200.00 = 924.800.00$$

31.12.2016

120 Alıcılar	924.800.00
600 Yurtiçi Satışlar	924.800.00

UFRS 15'e göre muhasebe kaydı:

UFRS 15'e göre şirketler müşterinin ürünün kontrolünü ne zaman ele geçirdiğini değerlendirerek ürünü devretme hususundaki edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde geliri finansal tablolara alacaktır. Aşağıdaki şartlardan herhangi biri karşılandığı durumlarda şirketin bir mal veya hizmetin kontrolünü zaman içerisinde devrettiği kabul edilecektir. Bu durumda edim yükümlülüğü belli bir zaman içerisinde yerine getirileceğinden hasılat da zaman içerisinde finansal tablolara alınacaktır. Bu üç şartı kısaca şöyle sıralayabiliriz;

- Müşterinin, varlığın sağladığı faydaları aynı anda alması ve tüketmesi.
- Varlığın oluşturulması veya geliştirilmesini müşterinin kontrol etmesi.
- Edimi oluşturan varlığın satıcıya alternatif bir kullanım sunması ve işletmenin bugüne kadar tamamlanan edim yükümlülüğü karşılığında ödeme talep etme hakkının bulunması şartlarından herhangi biri karşılanıyorsa, hasılat zamanla muhasebeleştirilir. Hasılatın

muhasebeleştirilmesinde, UFRS 15, B 14 - B 19 maddeleri gereğince edim yükümlülüklerinin zamanla yerine getirileceğini kapsayan düzenlemelerde, girdi ve çıktı yöntemleri olarak iki yöntem vardır.

Çıktı yöntemi, devri gerçekleşen mal ve hizmetlerin müşteri açısından değeri ile aynı mal ve hizmetin sözleşmedeki taahhüt bedeli karşılaştırılarak ölçülür.

Girdi yöntemi ise, edim yükümlülüklerindeki gerçekleşme oranlarını dolaylı olarak ölçer. Örneğin saat bazında kullanılan makine, harcanan emek, tüketilen kaynak gibi faaliyetler, bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için toplam beklenen girdilere kıyasla bu edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için işletmenin girdileri oranında, hasılat finansal tablolara alınır (Varol,2016:132). Örnekte kullandığımız veriler, girdi yönteminin kullanılması için daha uygundur.

Uygulamaya göre ilk sözleşme;

-2014 yılı inşaatın 1.yılı için;

Sözleşme bedeli = 2.200.000.00 TL.

Beklenen maliyet =1.800.000.00 TL

İlk yılın sonunda girdi yöntemi ile gerçekleşen maliyetlere göre işletme, yükümlülüğünün % 33,30'lik bölümünü yerine getirdiği için sözleşme bedelinin % 33,30'lik tamamlanan yükümlülük yüzdesini,

$2.200.000 \times \% 33,30 = 732.600.00$ TL'sini hasılat olarak muhasebeleştiririz.

	31.12.2014

120 Alıcılar	732.600.00
600 Yurtiçi satıcılar	732.600.00

2015 yılı inşaatın 2.yılı için;

İkinci yılda da bitirme oranı birinci yılla aynı olduğu için aynı işlem uygulanır.

Tamamlanma yüzdesi = %33,30

Dönem geliri = 2 200 000 × 33,30 = 732.600.00 TL.

31.12.2015

120 Alıcılar	732.600.00
600 Yurtiçi Satışlar	732.600.00

-2016 yılı inşaatın 3. Yılı için;

Ancak yaptığımız uygulama UFRS 15, Mad.20 şartlarını taşımadığı için işletme bu yükümlülüğü mal ve hizmetin paket olarak sunulduğu tek bir sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecektir. Sözleşmedeki değişiklik sonrası öngörülen bedeller hesaplanarak, toplam beklenen maliyet 1.950.000.00 TL, ilk iki yıl gerçekleşen maliyete oranlanarak, tamamlanan yükümlülük yüzdesi yeniden hesaplanır.

3.yılda sözleşmede yapılan ve kabul edilen değişikliğe göre;

Sözleşme bedeli = 2.200.000,00 + 150.000.00 = 2.350.000.00 TL

Beklenen maliyet = 1.800.000.00 + 90.000.00 = 1.890.000.00 TL

Tamamlanan yükümlülük yüzdesi = (1.800.000.00 / 3) / 1 890 000 = % 31.75

Değişiklik tarihindeki ek hâsılat; (2.350.000,00 × % 63,50) – 1.465.200,00 = 27.050.00 TL

120 Alıcılar	27.050.00
600 Yurtiçi Satışlar	27.050.00

3.3.2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının, TMS 18 Hasılat Standardı ile karşılaştırılması

TMS 18'göre Hâsılat, işletmelerde yapılan ticari faaliyetler neticesinde, ortakların veya hissedarların sermaye artırımları hariç, işletmenin özkaynaklarında artışa neden olan o faaliyet sonucu oluşan ekonomik fayda tutarıdır ve İşletmelerin ekonomik anlamda büyüklüğünün veya küçüklüğünün göstergesi olarak bilinmektedir. İşletmelerde hasılatın veya gelirin tam olarak tanımlanamaması ve tespit edilememesi, hesapların muhasebeleştirilmesi sırasında genelde var olan hasılatın yok olarak, olmayan da var olarak kaydedilmesi gibi hata ve hilelerin çokça yapılmasına neden olmaktadır.

UFRS 18 Standardı kapsam olarak mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasıyla oluşan isim hakkı faiz ve temettüleri kapsar.

UFRS 15 Standardında ise ayırım yerine edim yükümlülüğü kavramı işlenmiştir. İşlemlerin muhasebeleştirilmesi de, sözleşme içinde ayrı ayrı oluşturulan edim yükümlülüklerinin yerine getirildiği ölçüde yapılmıştır.

TMS 18 Hasılat Standardında hasılatın muhasebeleştirilmesi 5 şartın sağlanmasına bağlanmıştır.

- 1-Risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi,
- 2-İşletmenin kontrolü sürdürmemesi,
- 3-Hasılatın güvenilir şekilde ölçülmesi
- 4-Ekonomik yararların oluşmasının muhtemel olması
- 5-Yüklenilen maliyetlerin güvenilir ölçülebilmesi.

UFRS 15 Standardında ise muhasebeleştirilme işlemi, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesi yani kontrolün müşteriye geçmesi neticesinde, belli bir zamanda yada herhangi bir zamanda yapılır.UFRS 15 bu işlemi 5 aşamalı bir yaklaşımla şu şekilde açıklamıştır;

- 1-Müşteriyle yapılan sözleşme belirlenir

2-Taahhüt edilen ayrı edim yükümlülükleri tanımlanır,

3-İşlem fiyatı belirlenir,

4-Belirlenen işlem fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılır,

5-Her bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi neticesinde hasılat muhasebeleştirilir.

TMS 18’de Standardında hasılat, alınan veya alınacak olan faizsiz ve peşin satış bedelinin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

UFRS 15 Standardında hasılat, mal veya hizmetlerin devrinde kontrolün müşteriye geçmesiyle yerine getirilen edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatını esas alır.

TMS 18 Hasılat Standardı muhasebeleştirmede, standart kapsamında oluşan ve dönem içinde muhasebeleştirilen hasılat sınıfı tutarı ile yine bu kapsamındaki mal ve hizmet takasından ortaya çıkan hasılat tutarlarını genel olarak açıklamaktadır.

UFRS 15 standardı ise finansal tablo kullanıcılarına nakit akışlarının niteliği zamanlamasını, tutarını ve belirsizliğini gösteren yeterli düzeyde bilginin açıklanmasını amaçlar.

Uygulama: Alfa yayın işletmesi aylık veya yıllık bazda maç, belgesel ve sinema yayınlarının satışını yapmaktadır. Alfa işletmesi bu yayınlardan almak isteyen bir müşteri ile 2 yıllık maç ve belgesel yayını hizmetini içeren bir sözleşme yapmıştır. 01.04.2014 tarihinde sözleşme süresi başlamış ve sözleşme 2 yıl müddetince maç ve belgesel yayınlarının sunumunu içermektedir. İşletme sözleşmeye mukabil olarak normal satış fiyatı 2000 TL olan tablet pc yi bedelsiz olarak müşteriye hediye etmiştir. 2 yıl boyunca ödenmesi gereken aylık yayın sunumunun tutarı 110 TL dir.Bu durumda TMS 18 UFRS 15 standardına göre yukarıdaki işlemin muhasebe kaydını yapalım:

a) TMS18 Hasılat standardına göre hasılatın muhasebeleştirilmesi :

TMS 18 Hasılat standardı bu sözleşmeyi tekil işlem olarak yani tek bir edim yükümlülüğü olarak algılar, işleme tabi tutar ve hasılatı buna göre tanır. Buna göre burada muhasebeleştirme ilkelerinin ayrı ayrı uygulanması gerekebilir. TMS 18 in 13. Maddesinde göre birbiriyle ilişkili işlemler bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari ilişkisinin anlaşılacağı gibi yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi 2 veya daha çok işlemle birlikte uygulanır.

Bu durumda işletme tablet PC ile yayın satışının beraber bir işlem olmasına karşın bir bütün olarak değerlendirilmedikçe ayırıştırma yapılamaz. TMS 18 Hasılat standardı birden fazla işlemin bir arada olduğu sözleşmelerde, edim yükümlülüklerinin ayrı ayrı tanımlanmasında yeterli açıklamalara yer vermediği için tablet PC den elde edilen hasılatı hesaba koymayarak tablet PC nin maliyetini müşteri kazanma maliyeti olarak kabul eder ve satış neticesinde oluşan hasılat sadece aylık yayın satışından elde edilen tutar muhasebeleştirilir.

Sonuç olarak, Alfa yayın işletmesi hasılatı aylık olarak tanıyacaktır ve muhasebe kayıtlarına da 120 alıcılar hesabı aylık ödeme tutarı 90 TL yi borç olarak ve 600 yurt içi satışlar hesabını da 90 TL alacaklandırılmış olarak kaydeder.

120 ALICILAR	90
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	90

b) UFRS 15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardına göre hasılatın muhasebeleştirilmesi:

Bu standarda göre hasılatın muhasebeleştirilmesi 5 aşamalı bir yaklaşımla açıklanmıştır.

- 1- Müşteriyle yapılan sözleşmenin belirlenmesi
- 2- Ayrı edim yükümlükleri tanımlanır
- 3- İşlem fiyatı belirlenir
- 4- İşlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır
- 5- Edim yükümlülüğün gerçekleşmesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi

Örneğe göre işlemi yukarıdaki yaklaşımı açıklayalım;

1- Müşteriyle olan sözleşmenin belirlenmesi;

Alfa yayın işletmesi müşterisiyle 01.04.2014 tarihinde 2 yıllık yayın sözleşmesi yapmıştır. Sözleşmenin başında müşterisine bedelsiz olarak PC tablet vererek sözleşmeyi belirlemiştir.

2- Sözleşmedeki ayrı edim yükümlülüklerinin tanımlanması;

Yayın satışı yapan alfa yayın işletmesi yapılan sözleşme neticesinde 2 edim yükümlülüğü doğmuştur.

a) İşletmenin müşteriye verdiği tablet PC yükümlülüğü

b) Yine işletmenin müşteriye sunduğu 24 ay yayın hizmeti sunma yükümlülüğü

3- İşlem fiyatının belirlenmesi;

İşletme müşterisiyle aylık 90 TL ödeme karşılığında $110 \times 24 = 2640$ TL olarak işlem fiyatı belirlenmiştir.

4- İşlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması; İşletmenin müşterisine sözleşmeye göre yapılan satışa karşılık bedelsiz olarak vermiş olduğu tablet PC nin bağımsız (tek başına) satış fiyatı 2 yıllık taahhülle aylık 90 TL den $90 \times 24 = 2160$ TL ye satmaktadır. Buna göre;

a-) Tablet PC = 2.000 TL (Bağımsız fiyatı)

b-) Yayın sunma hizmeti = $90 \times 24 = 2.160$ TL

c-) Tablet PC'nin yayın satışının bağımsız satış fiyatı toplamı $2.000 + 2.160 = 4.160$ TL

d-) Tablet PC'nin bağımsız satış fiyatına göre ağırlıklı oran $2.000 / 4.160 = \% 48$

e-) Yayın satışının bağımsız satış fiyatına göre ağırlıklı oranı $2.160 / 4.160 = \% 52$

f-) İndirim tutarı = $4.160 - 2.640 = 1.520$ TL

g-) Tablet PC'ye dağıtılacak İndirim tutarı = $1,520 \times \% 48 = 729,60$ TL

h-) Yayın satışına dağıtılacak indirim tutarı = $1,520 \times \% 52 = 790,40$ TL

ı-) Tablet PC hasılat Tutarı = $2,000 - 729,60 = 1,270,40$ TL

i-) Yayın satışının hasılat tutarı = $2,160 - 790,40 = 1,369,60$ TL

Tablo 3.5. İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması

Edim yükümlülüğü	Tablet PC	Yayın satışı	Toplam
İşlem fiyatı (TL)	0	2,640,00	2,640,00
Bağımsız satış fiyat(TL)	2,000,00	2,160,00	4,160,00
Bağımsız satış.fiyatına göre.ağ.oranı	% 48	% 52	% 100
Hasılat	1.270,40	1,369,60	2,640,00
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Sözleşmenin başında muhasebeleştirilir	Zamanla muhasebeleştirilir	

İşlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması işlemlerini yukarıdaki tabloda incelediğimizde yayın satışı ve tablet PC satışları ayrı ayrı olsaydı, Tablet PC ye 2.000 TL, yayın satışına 2.160 TL toplamda da 4.160 TL ödenmesi gerekiyordu. Ancak birlikte yapılan alım sonucunda işlem fiyatı, $110 \times 24 = 2.640$ TL oldu.UFRS 15'in 81.maddesine göre müşterinin sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmetlerin bağımsız satış fiyatları toplamı, bu mal ve hizmet karşılığı için ödenecek taahhüt bedelini aştığı için toplamda 1.520 TL indirim almıştır. UFRS 15 82. Maddeye göre gerçekleşen 1.520 TL indirim Tablet PC ve yayın satışı hizmetlerinin bağımsız satış fiyatlarına oranlanarak dağıtılması neticesinde hasılat tutarları bulunmuş olur.

Tablo 3.6. Hasılatın muhasebeleştirme süresi

Edim Yükümlülükleri	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi (TL)			
	t(0)	t(1)	t(2)	t(3) t(24)
Tablet PC	0	0	0	0
Yayın Sunum Hizmeti	0	110	110	110
Hasılatın Düzeltilmesi	1.270.40	52.90	52.90	52.90
UFRS 15 Hasılat	1.270.40	57.10	57.10	57.10

5. Her Bir Edim Yüklülüğünün Yerine Getirilmesinden Sonra Hasılat Muhasebeleştirilir.

a-) Tablet PC'nin Muhasebeleştirilmesi;

Yine dağıtım neticesinde tablet PC 'nin işlem fiyatı 1.270.40 TL olmuştur. Bu tutar sözleşme başında (01.04.2014) tarihinde muhasebeleştirilir. Tablet PC 'nin ilgili döneme ait kısmı, "181 GELİR TAHAKKUKLARI" (faturalandırılmamış gelirler) hesabına borç, "600 YURTİÇİ SATIŞLAR" hesabına alacak kaydedilir.

01.04.2014

181 GELİR TAHAKKUKLARI	1.270.40
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.270.40

b-) Yayın Sunma Hizmetinin Muhasebeleştirilmesi;

Edim yükümlülüklerinin dağıtılmasından sonra yayın sunma fiyatı 1.270.40 TL oldu Ve yayın sunma hizmetinin muhasebeleştirilmesi zamanla yapılacaktır. Yukarıdaki hasılatın muhasebeleştirme sürecine baktığımızda, yayın sunum hizmeti olarak müşteriden her ay 110 TL tahsil edilmektedir. Ancak bu 110 TL'nin 52.90 TL 'lik kısmı tablet PC'ye aittir. Her ay ödenen 52.90 TL tablet PC'ye ait tutar "181 GELİR TAHAKKUKLARI" (faturalandırılmamış gelirler) ve düzeltme sonrası tutar olan 57.10 TL, "600 YURTİÇİ SATIŞLAR" hesabına alacak olarak, işletmenin her ay müşteriden aldığı 110 TL ise "120 ALICILAR" hesabına borç olarak kaydedilir. Bu kayıt sözleşme süresince yani 24 ay boyunca aynı şekilde yapılır.

120 ALICILAR	110
181 GELİR TAHAKKUKLARI	52.90
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	57.10

c-) Belli Bir Muhasebe Döneminde Tamamlanamayan Sözleşmelerde TMS 18 ve UFRS 15'in Karşılaştırılması

UFRS 15'e göre işletmeler karlarını, UMS 18'den farklı bir şekilde raporlamaktadırlar. Uzun vadeli sözleşmelerde toplam kar tutarı UMS 18 ve UFRS

15'e göre değişmemekle birlikte raporlama zamanlarındaki kar tutarlarının farklı olduğu gözlemlenmektedir. Bu durumda bir muhasebe dönemi içerisinde tamamlanmayan sözleşmelerde farklı durumların oluşmasına neden olmaktadır.. Yukarıdaki örneğe baktığımızda, başlangıç tarihi 01.04.2014 olan sözleşmede, TMS 18 ve UFRS 15 hasılat standartlarına göre dönem sonu olan 31.12.2014 tarihine kadar 7 aylık sözleşme hasılatı aşağıdaki gibidir;

Tablo 3.7. TMS 18 ve UFRS 15'göre dönem sonu hasılatının oluşturulması

Performans Yükümlülüğü	Tablet PC	Yayın sunum Hizmeti	Toplam TL
UFRS 18'e göre	0	990	990
UFRS 15'e göre	1.270.40	513.90	1.784.30

$$9 \text{ ay} \times 110 = 990 \text{ TL}$$

$$9 \text{ ay} \times 57.10 = 513.90 \text{ TL}$$

UFRS 18' e göre yukarıda yaptığımız işlemde,01.04.2014 ve 31.12.2014 tarihleri arasındaki 9 aylık dönemde müşteri, sözleşme başındaki aylık ödeme tutarı olan 110 TL'yi aylık ödeyerek dönem sonunda toplam 990 TL hasılat tanınacaktır. TFRS 15'e göre tablet PC sözleşmenin başlamasıyla birlikte müşteriye verilecektir. Buna göre 1.270.40 TL Tablet PC 'nin payı hasılat olarak tanınacaktır. Yayın sunum hizmetinin 2014 dönem sonuna kadarki hasılat tutarı ise 513.90 (9× 57.10 TL) TL olacaktır. Dönem sonundaki UFRS 15'e göre oluşacak olan muhasebe kaydında iki tutarın toplamı 1.784.30 TL hasılat olarak muhasebeleştirilir.

TARTIŞMA VE SONUÇ

1 Ocak 2018’de yürürlüğe girip, TMS 18 Hasılat Standardının ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının yerini alacak olan UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı” hazırlanmıştır. Bu standartla önce hasılatın ve gelirin tanımı tam olarak yapılmış olup, işletmelerin müşterilerle yaptığı satış sözleşmelerinde UFRS 18’in yetersiz kaldığı değişken fiyatlamanın olduğu çok maddeli anlaşmaların yapıldığı iade hakları ve lisanslama gibi alanlarda hasılatın ne zaman ve dönemsel olarak hangi tutarda muhasebeleştirileceği beş aşamalı bir süreç ile açıklanarak, yetersizlikler ve belirsizlikler giderilmiştir.

Çalışmada, TMS 18’in yetersiz kaldığı çok unsurlu işlemler, iade hakları, fiyatlama, garantileme ve isim hakları gibi işlemlerin muhasebeleştirilmesinde yeterli ve detaylı açıklamalar yapılmış olup bilhassa gelir tanımını kapsamlı olarak ele alınarak işletmenin hasılatını ve mal ve hizmetlerin transferi noktasında söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtacak şekilde, sözleşmede belirtilen mal ve hizmetlerin transferinde edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi karşılığında kazanmayı beklediği fayda tutarları muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılmıştır. Hasılatın meydana gelmesinden başlanarak tanımındaki çelişkiler ortadan kaldırılarak gelir net ifadelerle ve çeşitli uygulama ve örneklerle anlatılmıştır.

UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hâsılat Standardı” üzerinde durduğu en önemli konulardan başında sözleşme neticesinde oluşan hasılatın ne zaman ve hangi tutarda muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirlemek için müşteriyle yapılan sözleşmeye bağlı kalarak mal veya hizmetin karşı tarafa devredilmesini beş adım ile bir sürece bağlamış ve bu adımlar örneklerle açıklanmıştır.

Bu nedenle işletmeler, 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla TMS 11 ve TMS 18 standartlarının yerini alacak olan UFRS 15 standardının getirdiği yenilikleri detaylı bir şekilde değerlendirilmeli ve bu konuyla ilgili gerekli hazırlık ve düzenlemelerini yapmaları kendi yararlarına olacaktır.

KAYNAKLAR

- AICPA (2014). *Financial Reporting Brief Roadmap to Understanding the New Revenue Recognition Standards*. July 2014. http://www.aicpa.org/interestareas/frc/accountingfinancialreporting/revenue_recognition/downloadabledocuments/frc_brief_revenue_recognition.pdf, (11.12.2015).
- Akdoğan, N. (2004). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi*. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 6(3), 19-61.
- Akdoğan, N.(1992): *Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi Amaçları ve Çalışma Usulleri* (Çeviri), TÜRMOB, Şubat 1992, s.7
- Akdoğan, N.(1992): *Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi Amaçları ve Çalışma Usulleri* (Çeviri), TÜRMOB, Şubat 1992, s.7
- Alagöz, Ali (2009), “*TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat*.”
- Arslan,Ö.(2016), *Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarınca Denetçi Seçilmesi Mümkün Müdür?* Mali Çözüm Dergisi
- Aurora,C. Bontaş, B. (2014). *New Approaches On Revenue Recognition And Measurement*. Management Strategies Journal, 26(4), 375-382.
- Başpınar, A. (2004). *Türkiye’de ve dünyada muhasebe standartlarının oluşumuna genel bir bakış*. Maliye Dergisi, 146(2004), 42-57.-
- Birsel M.T., SeviA.M. (2013)*Anonim Şirket Denetiminde Yeni Yaklaşımlar, Ersin Çamoğlu’na Armağan*, İstanbul, s. 35).
- Cox, C. (2008). “*Speech by SEC Chairman: Remarks before the 2005 AICPA National conference on current SEC and PCAOB developments.*” US Securities and Exchange Commission: [www. sec. gov/news/speech/spch120505cc. htm](http://www.sec.gov/news/speech/spch120505cc.htm) (2008): 24-04.

CPA Deloitte,(2015) *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* , Your Questions Answered. 1 March 2015. <https://www2.deloitte.com/.../Deloitte/.../ca-en-your-questio>

Çiftçi, Y. (2007). *Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri*. Kaynak:[http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2 beiw. pdf](http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2%20beiw.pdf),(Erişim Tarihi: 12.05. 2009).

Çiftçi, Y.,ve Erserim, A. (2008). *Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi*. Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, 24-27.

Deloitte, (May 2014) At the end of May 2014, IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers <https://www2.deloitte.com/ca/en/pages/audit/.../IFRS15.html>, (IFRS ... price to a distinct 'shipping and **insurance**' service for certain CIF **contracts**

Doğruer, U. (2008). *AB Sürecinde UFRS’den TFRS’ye*.

Doğruer, U. “AB Sürecinde UFRS’den TFRS’ye.” (2008).

Duman, F. C. (2007). *18 nolu Türkiye muhasebe standardına hasılatın oluşumu* (Doctoral dissertation).

Durmuş, A. H. (1994). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu. I. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 6-8.

Eflatun, O. Sağlam, N. Yolcu, M. (2016). *Örneklerle UFRS Kayıtları Kitabı*. Ankara: Özbaşaran Ofset Matbaacılık

Erdoğan, M. (2002). *Finansal Muhasebe*. Beta Yayınlar, İstanbul: 23-77

Global Standards for the world economy

GÖNÜL, H.H.(16 Haziran 2014). *Muhasebe Standartlarında Ortak Adım: IFRS ve US-GAAP İçin Ortak “Hasılat” Standardı Yayınlandı*. <http://www.vergialgi.net/ekonomi-maliye/muhasebe-standartlarinda-ortak-adim-ifrs-ve-us-gaap-icin-ortak-hasilat-standardi-yayinlandi/>

Hegarty, J. (2007). Striking *The Balance Global-V-Local, Rules-V-Principles*. MODAV, 4, 15-17.

https://www.pwc.com.tr/tr/.../ufrs/.../ufrs-bulteni-finansal-araclar-standardi_Kasim-201...

info@finansaleksen.com.tr

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

Karaca, N., ve Misket, G.(2014) *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Muhasebe Uygulamaları*. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi.2014(10):169-203

Karacan, S, ve Smmm Güngör, A. “*Uluslararası Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (Ums-Ufrs) İle İlgili Yapılan Çalışmalar-Genel Bakış.*”

Kayalı, N., ve Demiroğlu, L. (2011). *İnşaat sözleşmelerine ilişkin Türkiye muhasebe standardı (tms 11) çerçevesinde yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 13(3), 113-135.. Dokuz Eylül University Journal of Graduate School of Social Sciences, 13(3).

Keskin, A. İ., & Dinçer, B.(2015) *UFRS 15-Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama*.Mart 2015:220-245

Kocamaz, H. (2012). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Türkiye’de oluşum ve Gelişim Süreci*. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2), 105-120.

Kocamaz, H. (2012). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim SÜRECİ*. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2), 105-120.

Köksal, A(2012) *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Özellikle Denetime İlişkin Görev ve Yetkileri ve Türk Ticaret Kanunu'na Etkileri Konusunda Bir Değerlendirme*”, Legal Hukuk Dergisi, 10, 17-38, (2012)

- Köse T, Çelikay Ş.(2015) *Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler The New Revenue Standard And Amendments It Provides* (16.02.2015,19-44)
- Memiş, T. (2012). *Şirketler Hukukunda Denetim*. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVI, S, 3-4.
- Miller S.,(10 Kasım 2016) [https://www.grantthornton.global/..](https://www.grantthornton.global/) *Special Edition of IFRS News*.10 Kas 2016
- Nalan, A., ve Orhan, S. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- Öksüz, F. (1999). *Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler*
- Öksüz, F. (1999). *Küreselleşme çabaları doğrultusunda batı ülkelerinin muhasebe sistemindeki gelişmeler*.
- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. (2013). *TMS-TFRS uygulama ve yorumları*. Yedinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi
- Özerçen, E.(2012) *TMS 18 Nolu Standarda Göre Hasılatın Ölçümü Ve Muhasebeleştirilmesi*.
- Özses, U. (2016). *IFRS 15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standart taslağının incelenmesi ve inşaat sektörüne ilişkin örnek uygulama* (Master's thesis, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Özyürek, H. (2012). *TMS-18'E Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*
- Sağlar, J., ve Yüce, d. (2015). *Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurulunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi De2012rgisi, 8(3), 45-57
- Sarioğlu,K.(2002) “*Enron Olayı (Vak'a)*”, Yönetim Dergisi, Ekim 2002, s. 49.

- Sayar, Z. (2002). *Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun İşığı*
- Sayarı, M. (2002). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı*. Muhasebe ve Denetime Bakış, (6), 1-16.
- Sayarı, M. (2004). *İnşaat taahhütleri (yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmeleri) standardı*. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 6(3), 61-76.
- Selvi, Y. (2009). *Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması*. Yönetim Dergisi, (64).
- Selvi, Y., Yılmaz, F., ve Sarıoğlu, K. (2007). *Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması*. Mali Çözüm, (30).
- Sevilengül, O. (2005). *Genel muhasebe* (12. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi
- Süer, A. Z.ar.gör. (2003). *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler*
- Şen. İ.K. (2012) *TMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi*
- Şengür, E. D. (2012). *İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi*. Mali Çözüm Dergisi, (113), 123-153.
- Şenlik, M. (2007). *İnşaat muhasebesi*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Şenol, H. (2005). *Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına göre varlıkların değerlemesi: SM VE SMMM'l erin uygulama düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma* (Doctoral dissertation, Sosyal Bilimler).
- Şenol, H. (2005). *Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına göre varlıkların değerlemesi: SM VE SMMM'lerin uygulama düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma* (Doctoral dissertation, Sosyal Bilimler).

Şerifler, Ü.(2016) TFRS 15: *Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Alacaklar Standardı ve Örnek Uygulama* <https://tr.linkedin.com/pulse/tfrs>

Tong, T. L. (2014). *A Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. <http://www.masb.org.my/imagespdf>, s,1-21.

Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı 7, Ekim: 75-78.

URFS Bülten. *Yeni Hasılat Standardı*. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Bülteni. Kasım 2014.

Usul, H. (2012), *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara

Uzay, Ş. (2012). *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları*. Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi, (8), 52-56.

Varol, İ.D.(2016) *Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 ‘‘Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan hasılat’’*:Yorum ve Uygulamaları

www.ey.com/...Revenue-May2014/Revenue...ey.com/IFRS. Issue 80 / May 2014. IFRS. Developments. *IASB and FASB issue new revenue recognition standard — IFRS 15*.

www.MuhasebeTR.com

www.spk.gov.tr

Yıldız, F., Yanık, A. (2013).”*Yükseköğretimde Öğrenim Gören Öğrencilerin Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Algıları: Ampirik Çalışma*”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17: 205-220.

Yıldız, F.,ve Yanık, A. (2013).”*Yükseköğretimde Öğrenim Gören Öğrencilerin Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Algıları: Ampirik Çalışma*”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17: 205-220.

Yılmaz, F. (2009). *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi*. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, Yıl, 20, 8-26.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Gürkan AKKIN
Doğum Yeri ve Tarihi : KARACASU 01.03.1973

EĞİTİM DURUMU

Lisans Öğrenimi : İşletme
Yüksek Lisans Öğrenimi : İşletme Muhasebe - Finansman
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

BİLİMSEL FAALİYETLERİ

Makaleler

Nakit Yönetiminde Nakit Dönüş Süresi Analizinin Kullanılması: BİST 100’de İşlem Gören 5 Büyük Gıda Firması Üzerinde Ampirik Bir Çalışma

Finansal Analizde Kullanılan Oranlar ve Firma Değer İlişkisi: BİST 100’de İşlem Gören Çimento Firmaları İle İlgili Ampirik Bir Çalışma

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı Kurumlar ve Yıl :

İLETİŞİM

E-posta Adresi : gurkanakkin09@hotmail.com
Telefon : 0 533 2165073
Tarih :