



A Theoretical Analysis of The Construction Business in the frame of Revenue Standard in TFRS-15 Customer Contracts

Cemal ELİTAŞ^a

^a Prof.Dr., Independent Scholar- Unabhängiger Wissenschaftler, celitas@uni-bremen.de

Keywords

Turkish Accounting Standards – TAS 15, Revenue, Contract Asset, Contractual Obligation.

Jel Classification

M40, M41, M49.

Received

27.02.2020

Revised

24.03.2020

Accepted

28.03.2020

Abstract

Aim of the Study: The accountancy of Business revenues is an important factor to present the financial results. To make these results comparable at the international level, the new standard IFRS-15 was developed by the two international standard determinants: The International Financial Accountancy Standards Board and The US GAAP. The new standard TFRS-15 of The Customer Contract Revenue Standard is designed for reconciling between the current two TMS-18 Revenue standard and TMS-11 construction contract and providing better comparison among the businesses, sectors and markets, and complying with the necessary explanations.

Methodology of the Study: It is much easier to create financial tables by using only one standard. On January 1, 2018, the new standard was replaced with TMS-18 Revenue and TMS-11 Construction Contract standards and their interpretations. The new international standard was introduced on May 28, 2014 after countless international meetings with many participants and so many international discussions and comments taking many years. IASB and FASB postponed the initial starting date from January 1, 2017 to January 1, 2018 and so did Turkey. Thus, the standard will be analyzed and evaluated from this perspective.

Findings of the Study: The revenue obtained from customers' contracts should be explained in the deep notes in the new standard based on five stage-model of TFRS-15. Whether the new standard has any impact on business and, if any, how much impact it has on them depends on the industries. It is possible to say that the TFRS-15 standard could not succeed to diminish the discretion of the revenue description.

Importance of the Study: The purpose of this study is to make cumulative knowledge contribution to the literature by means of explaining and evaluating the subject using enriched and international literature.



TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde İnşaat Taahhüt İşlemleri Üzerine Teorik Bir İnceleme

Cemal ELİTAŞ^a

^a Prof.Dr., Independent Scholar- Unabhängiger Wissenschaftler, celitas@uni-bremen.de

Anahtar Kelimeler

TFRS 15,
Hasılat,
Sözleşme Varlığı,
Sözleşme Yükümlülüğü.

İel Sınıflandırması

M40, M41, M49.

Gönderilme

27.02.2020

Düzeltilme

24.03.2020

Kabul

28.03.2020

Özet

Çalışmanın Amacı: İşletmelerdeki gelirlerin muhasebeleştirilmesi konusu, finansal sonuçların doğru bir şekilde sunulması için önemli bir faktördür. Bunu uluslararası düzeyde daha karşılaştırılabilir kılmak için, yeni standart IFRS 15, iki uluslararası standart belirleyici olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD GAAP standartlarının oluşturulmasından sorumlu olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından geliştirilmiştir. Yeni standart TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, yürürlükteki iki standart TMS 18 Gelir ve TMS 11 İnşaat Sözleşmelerinin mevcut tutarsızlıklarını gidermek ve işletmeler, sektörler ve piyasalar arasında daha iyi karşılaştırılabilirlik sağlamak ve açıklama gerekliliklerine uymak amacıyla tasarlanmıştır.

Çalışmanın Metodolojisi: Tek bir standart kullanarak, finansal tabloların oluşturulması da daha kolay olmaktadır. 1 Ocak 2018 itibarıyla yeni standart, TMS 18 Gelir ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartlarının ve ilgili yorumların yerini almıştır. Paydaşlarla yapılan sayısız uluslararası toplantıdan oluşan ve binlerce yorumu dikkate alan birkaç yıl süren bir süreçten sonra yeni standart uluslararası düzeyde 28 Mayıs 2014 tarihinde yayınlanmıştır. IASB ve FASB ilk geçişi ise 1 Ocak 2017'den, 1 Ocak 2018'e ertelemeye karar vermiştir ki Türkiye'de bu karara uyarak geçiş sürecini 1 Ocak 2018 olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda standart incelenerek, değerlendirmeler yapılacaktır.

Çalışmanın Bulguları: Müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilen gelir, TFRS 15'e göre beş aşamalı bir modele dayanmaktadır ve yeni standart, dipnotlarda açıklamaların sunulması için çok sayıda gereklilik içermektedir. Yeni standardın işletmeler üzerinde bir etkisi olup olmadığı ve ne ölçüde etkili olduğu ise ilgili endüstriye bağlıdır. TFRS 15 ile standart belirleyicinin, hasılat tanımayla ilgili mevcut takdir yetkisini azaltma hedefini karşılayamadığını söylemek mümkündür.

Çalışmanın Önemi: Kapsamlı ve uluslararası yayınlara ağırlık verilerek bir analiz yapması ve konunun anlaşılabilirliğini artırmaya yönelik şekil, açıklama ve değerlendirmelerde bulunarak birikimli bilimsel bilgi gelişimine destek amaçlanmıştır.

1.Giriş

Satışlar pazarlanan ürünlerin önemli bir ölçüsüdür, bu nedenle bir şirketin ekonomik durumunu değerlendirmek için özellikle büyük önem taşımaktadır. İşletmelerdeki doğru satış ve hasılat tanımı, ekonomik başarı ve uluslararası karşılaştırılabilirlik sunmak için önemli bir kavramdır. Bu bağlamda yeni bir standardın geliştirilmesi için itici güç, IAS 18 ve IAS 11'in mevcut tutarsızlığı değil, aynı zamanda iki standart ve ABD arasındaki muazzam farklılıkların neden olduğu zor uluslararası karşılaştırılabilirlik idi (Morich, 2014: ss.1997-2007). ABD-GAAP'a göre gelir tanımı, farklı endüstriler ve olaylar için çok sayıda özel düzenlemeden oluşmakta ve bu da ABD-GAAP kullanıcıları için sorunlara neden olmaktaydı. Sonuç olarak, ABD-GAAP standartlarının hazırlanmasından sorumlu olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, IFRS ve ABD-GAAP'a göre gelir tanımayı standartlaştırmaya karar vermiştir (Barckow, Geberth ve Haussmann, 2014: 2). Böylelikle karşımıza IFRS 15/UFRS 15/TFRS 15 çıkmıştır.

Yeni IFRS/TFRS 15 standardının geliştirilmesi için kilit noktalar, işletmeler, endüstriler ve pazarlar arasında daha iyi karşılaştırılabilirlik sağlamak ve daha iyi açıklama gerekliliklerini sağlamaktı diyebiliriz. Bu anlamda bahsi geçen standardın öncesinde uygulanabilir standartlar olan IAS/TMS 18 ve IAS/TMS 11'deki mevcut tutarsızlıkların giderilmesi amaçlanmıştır. Böylece finansal tabloların oluşturulması da tek bir standart kullanılarak kolaylaştırılabilir hâle getirilmiş olacaktır (Morich, 2014: ss.1997-2007).

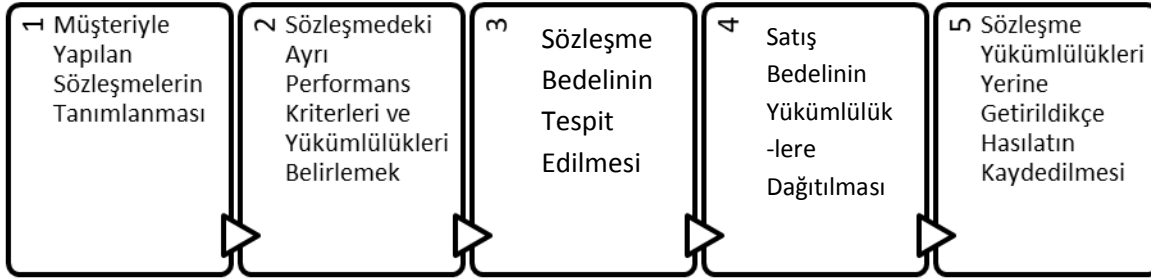
Süreç 11 yıldan fazla sürmüştür. Paydaşlarla yapılan çok sayıda uluslararası toplantıdan ve alınan yaklaşık 1.500 yorumun irdelenmesinden sonra 2010 yılında yayınlanan ilk standart taslaktan sonra da çalışmalar ve geliştirmeler devam etmiş ve 28 Mayıs 2014 tarihinde, prensip olarak 1 Ocak 2017'den itibaren geçerli olacak yeni IFRS 15 standardı kabul edilmiştir. Bununla birlikte, FASB yeni ABD-GAAP gelir tanımı standardının yürürlüğe girişini bir yıl ertelediğinden, IASB'da bu seçimi izleyerek IFRS 15'in ilk kullanılması sürecünü 1 Ocak 2018'e ertelemiştir. IASB'nin ertelenmesinin asıl nedeninin; planlanan standarda yönelik iyileştirmeleri gözden geçirmek olduğu söylenebilir (Grote, Hold ve Pilhofer 2014, 405 ayrıca bkz. Dam-Ratzesberger, Milla ve Vogel 2012, 4).

Standart; IAS 18, fırsatların ve risklerin aktarılması yaklaşımına (risk ve ödül yaklaşımı) ile IAS 11'de yer alan ve işin ilerleyişine (hakedişlere) ilişkin konuları içeren (sürekli yaklaşım)

düzenlemelerine, yeni prensipler getirerek buralarda mevcut olan açıkları IFRS 15'in telafi ettiğini söylemek mümkündür (Grote, Hold ve Pilhofer 2014, 405-406).

Standardın temel “hasılat” yaklaşımının beş adım modeline dayandığını söylemek mümkündür. Bununla birlikte, bir sözleşmenin hem TFRS 15 hem de başka bir standart kapsamına girmesi de mümkündür (Grote, Hold ve Pilhofer, 2014, 407). Örneğin, imzalanan bir kira sözleşmesi TMS 17'ye göre muhasebeleştirilmelidir. Ancak, sözleşme hâlâ kiralanan varlığın bakımını içeriyorsa, bu TFRS 15'e tabidir. Şekil 1'de gösterildiği gibi yeni TFRS 15, beş aşamalı bir modele dayanmaktadır. Bireysel adımlar, müşteri ile yapılan bir sözleşmenin tanımlanması, sözleşmenin performans yükümlülüklerinin belirlenmesi, işlem fiyatının belirlenmesi, işlem fiyatının performans yükümlülüklerine tahsisi ve Şekil 1'de gösterildiği gibi birbiri üzerine inşa edilen performans yükümlülüklerinin yerine getirilmesini göstermektedir (Baetge ve Celik, 2014, 365).

Şekil 1: Beş Adım Modeli.



İşletmenin bir döneme ait finansal performansına ilişkin unsurlar Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) çerçevesinde Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nda sunulmaktadır. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nun en önemli unsurlarından biri işletmenin asıl faaliyetinden kaynaklanan gelirlerin sunulduğu “Hasılat” kısmıdır. Hasılat; işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerdir (Kavramsal Çerçeve, md. 4.29).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'nın sektörlere göre farklılaşan yansımaları olmuştur. Bu çalışmanın amacı; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'nı inşaat taahhüt işi yapan şirketler perspektifinden değerlendirmektir.

Çalışmanın amacına zemin oluşturmaları açısından TFRS 15 Standardı hakkında kısaca açıklayıcı bilgiler vermek yerinde olacaktır.

2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı 31.12.2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. TFRS 15 Standardının temel amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, md.1).

- TFRS 15'in yürürlüğe girmesi ile birlikte aşağıdaki standart ve yorumlar yürürlükten kaldırılmıştır;
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- TMS 18 Hasılat
- TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları
- TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları
- TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri
- TMS Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri (Barckow, Geberth ve Haussmann, 2014: 2).

TFRS 15'in hasılatın ölçümü ve muhasebeleştirilmesi konusunda getirdiği en önemli yenilik hasılatın dayanak noktası olarak bir sözleşmenin varlığıdır. Bu bağlamda sözleşmenin varlığı ve kaydedilmesi önem arz etmektedir. Sözleşme aşağıdaki durumlarda kaydedilebilir:

1. Taraflar sözleşmeyi yazılı, sözlü veya kesin bir davranışla sonuçlandırmış ise,
2. Tarafların her biri mal veya hizmetler üzerinde kimin haklarının olduğunu belirlemişlerse,
3. Ödeme koşulları belirlenmişse,
4. Ekonomik bir etkiye sahip ve,
5. Yüksek ihtimal ile gelirin işletmeye gelmesi söz konusu ise (IFRS 15.9).

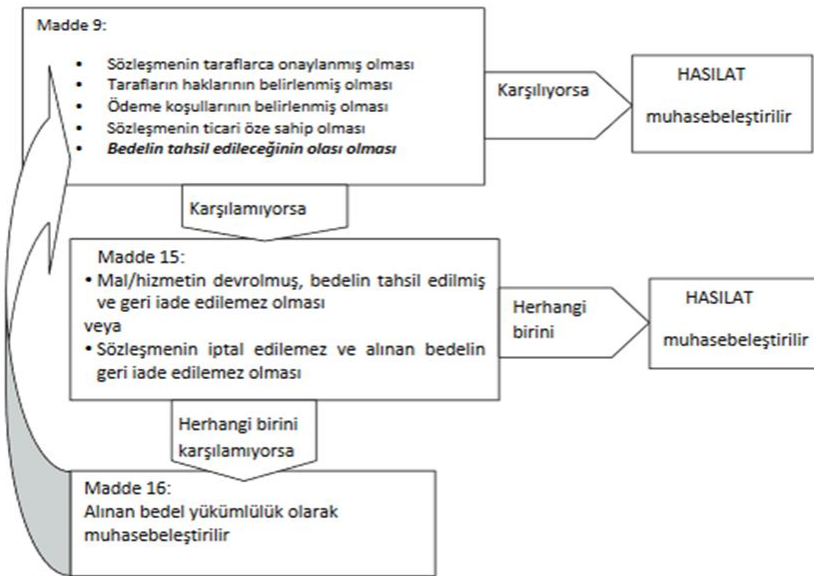
Eğer müşteriler finansal olarak risk altındaysa, (çünkü o zaman beşinci nokta artık mevcut olmayacaktır) söz konusu “hasılatın” oluşması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle tüm şartların gerçekleşmesi durumu mutlaka birkaç kez kontrol edilerek ilerlenmelidir (Barekzai, Hüttermann ve Schmidt, 2015, ss. 77–87). IAS 18 ile karşılaştırıldığında, IFRS 15’e göre kriterler çok daha spesifiktir, bu da yeni standarda göre daha önce olduğu gibi birkaç yerine sadece bir sözleşmenin muhasebeleştirilebileceği anlamına gelmektedir (Schurbohm-Ebneth ve Viemann, 2015, 190).

TFRS 15’deki sözleşmenin şartları (yukarıda sıralanan) yerine gelmese de müşteriden alınan bedel aşağıdaki iki durumda hasılat olarak muhasebeleştirilebilir (TFRS 15, md.15):

- İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşteriye teslim etmiş ve herhangi bir yükümlülüğü kalmamış olup bedelin tamamı veya önemli bir kısmı müşteriden alınmış ve geri iade edilemez niteliktedir.
- Sözleşme iptal edilemez ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.

Müşteriden alınan bir bedelin TFRS 15 kapsamında hasılat olarak değerlendirilebilmesine ilişkin takip edilecek usul ve esaslar Şekil 2’de özetlenmiştir.

Şekil 2: TFRS 15 Çerçevesinde Hasılatın Değerlendirilmesi.



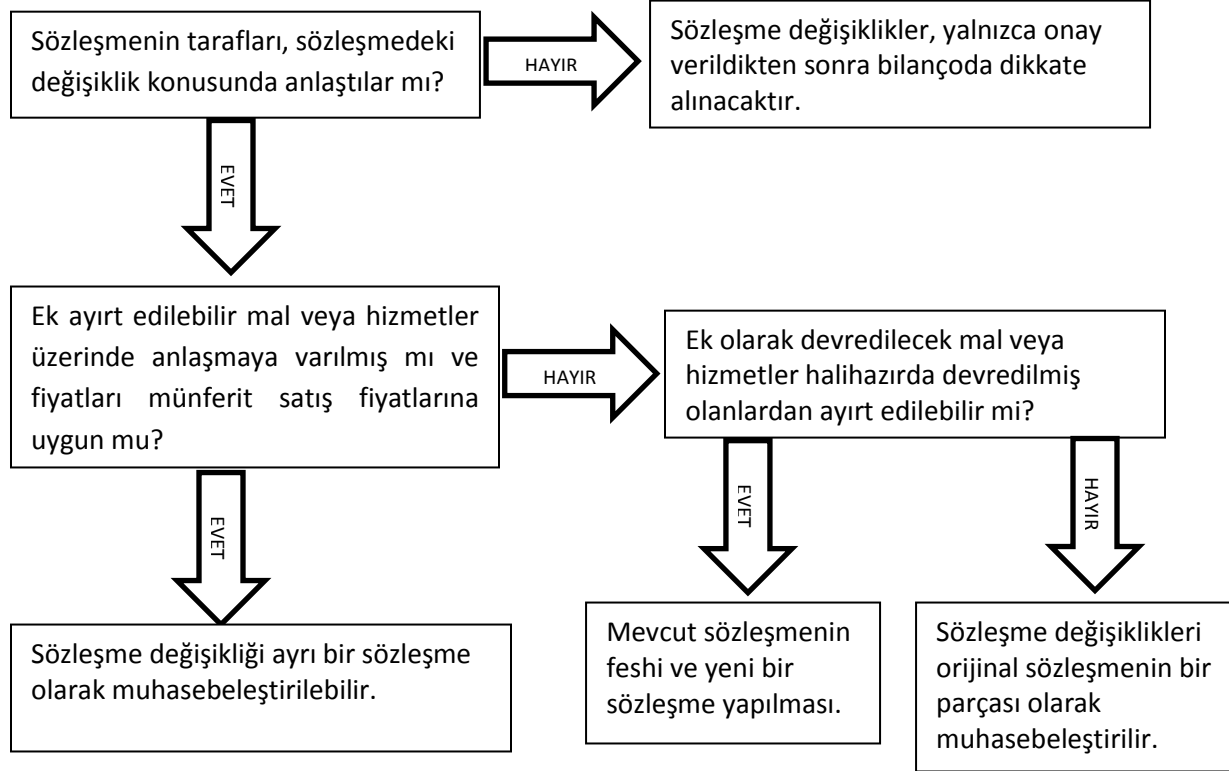
Kaynak: Özerhan, Marşap ve Yanık (2015): 200.

Bu standart kapsamında olmayan sözleşmeler ise şunlardır;

1. TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri
2. TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri
3. TFRS 9, TFRS 10, TFRS 11, TMS 27 ve TMS 28 kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ve yükümlülükler
4. Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında yapılan parasal olmayan değişimler (takaslar).

TFRS 15 Standardında hasılatın belirlenmesi hiyerarşisinde özetle; sözleşmenin belirlenmesi, sözleşmede ilerleyen zamanlarda meydana gelen değişiklikler, sözleşmeye dayalı yükümlülüklerin tespiti, sözleşme işlem fiyatının belirlenmesi, belirlenen işlem fiyatının sözleşme yükümlülüklerine dağıtımı, hasılatın zamana yaygın olarak veya belirli bir tarihte muhasebeleştirilmesi gibi hususlar açıklanmıştır. Bu noktada özellikle sözleşmede meydana gelen değişiklikler kapsamında nasıl hareket edilmesi gerektiği konunun önemli bir boyutudur. Buna göre aşağıda yer alan Şekil 3'te olduğu gibi bir yönlendirme kapsamında hareket edilmesi mümkündür.

Şekil 3: Sözleşme Değişikliklerinin Muhasebeleştirilmesi¹.



Kaynak: Schurbohm-Ebneth ve Viemann, 2015, 182.

Çalışmanın amacı doğrultusunda TFRS 15 Standardı inşaat taahhüt işletmeleri açısından değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

3. TFRS 15 Standardının İnşaat Taahhüt İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi

İnşaat işletmelerini yaptıkları işlerin niteliği açısından “yap-sat işletmeleri” ve “taahhüt işletmeleri” olarak ikiye ayırmak mümkündür. Yap-Sat işletmelerinin herhangi bir üretim işletmesinden muhasebe sistemi açısından anlamında bir farkı yoktur. İmalatını yaptığı inşaatlar bir “stok” kalemi olarak değerlendirilir ve TMS 2 Stoklar Standardı’nın hükümlerine tabidir.

¹ Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için şu örnek yardımcı olabilecektir. Otomotiv endüstrisine bir tedarikçi, müşteri ile yaptığı sözleşmede, parça başına 100 Euro/Parça parçadan 120 adet satın alacağını kabul eder ve ilk 60 birimin teslimatından sonra sözleşmenin fiyatı değişecektir. Her ikisi de parça başına 95 Euro/Parça (perakende fiyatına karşılık gelmez) fiyatında 30 birim daha satın almayı kabul eder, eksik birimler hâlâ teslim edilecek olanlardan ayırt edilebilir niteliktedir. Buna göre; yeni fiyat perakende fiyatına uymadığından ve eksik birimler önceden teslim edilmiş olanlardan ayırt edilebildiğinden, eski sözleşme sona erdirilir (Şekil 4’ü inceleyiniz) ve yeni bir sözleşme yapılması gereklidir. Yeni sözleşme, hâlâ eksik olan 60 birimi ve 30 yeni birimi içerecektir, bu nedenle parça başına 98,33 Euro/Parça toplam 90 birim dikkate alınarak hesaba katılacaktır. Hesaplaması ise şöyledir; $[(120 \text{ Br. Talep} - 60 \text{ Br. Alınan}) \times 100 \text{ Euro/Parça} + 30 \text{ Ek İstenen} \times 95 \text{ Euro/Parça}] / 90 \text{ Eksik Kalan}$.

Üretilmekte olan inşaatlar “yarı-mamûl” ve üretimi tamamlanan inşaatlar ise “mamûl” olarak finansal durum tablosunda “stok” kalemi altında raporlanır. Söz konusu üretimi tamamlanan inşaatlar satıldığında ise stok kalemini oluşturan maliyet tutarı kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna “satışların maliyeti” başlığında raporlanır. Yap-Sat inşaat işletmelerinin maliyet ve hasılatın muhasebeleştirilmesi açısından herhangi bir imalât işletmesinden farkı yoktur. Ancak Taahhüt İnşaat İşletmeleri’nin maliyet ve hasılatın raporlanması açısından birçok özellik arz eden durumu mevcuttur. Bu çalışmanın kapsamını “inşaat taahhüt işletmeleri” oluşturmaktadır.

İnşaat Taahhüt İşletmeleri; bir sözleşmeye bağlı olarak devlet veya özel sektör işletmelerine ilişkin bir inşa ve onarım işini üzerine alan işletmelerdir. Yaptıkları iş gereği hizmet üretim işletmesi olarak değerlendirilir.

TFRS 15 Standardı’nın sektörlere göre farklılaşan yansımaları olmuştur. İnşaat taahhüt işletmelerinde işlemler genellikle büyük tutarlı sözleşmeler bağlı olması TFRS 15 standardı açısından özellikli durumları bünyesinde barındıran bir sektör olduğu söylenebilir. Özellikle TFRS15 standardının getirdiği hasılatın beş aşamalı bir model ile kayda alınması basamaklarından; sözleşme bedelinin belirlenmesi ve sözleşme yükümlülüklerinin yerine getirildikçe hasılatın muhasebeleştirilmesi basamakları inşaat taahhüt işletmeleri açısından önem arz etmektedir.

4. İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15 Standardı çerçevesinde inşaat taahhüt işlemlerinin muhasebeleştirilmesini açıklamak amacıyla üç soruya cevap arayacağız;

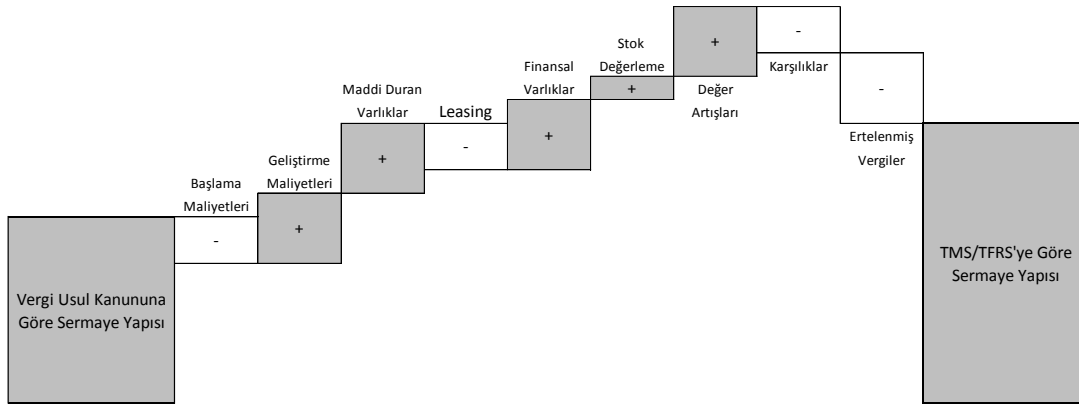
- 1) İnşaat taahhüt işletmelerinde hasılat ne zaman muhasebeleştirilecek?
- 2) İnşaat taahhüt işletmelerinde sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüğünün raporlaması nasıl olacak?
- 3) İnşaat taahhüt işlemlerinde tamamlanma yüzdesi nasıl belirlenecek?

Çalışmanın amacının oluşturan söz konusu soruları ayrı başlıklarda ayrıntılı olarak incelemek yerinde olacaktır.

4.1. İnşaat Taahhüt İşlerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Zamanı

İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesine ilişkin detaylara geçmeden önce genelde yapılan bir kabul üzerinden hareket ederek konuyu ele almanın literatüre de bir katkı sunmak anlamında faydalı olacağı inancındayız. Genel sav; *TMS/TFRS, BOBİFRS veya yakın gelecekte daha da çok muhasebe hayatında adı geçecek olan KÜMİFRS'leri kullanmanın sonucunda V.U.K. açısından Sermaye Tutarı ile ilgili standart kapsamında Sermaye Tutarı arasında bir fark oluşmaktadır* tezidir. Bu doğru olmakla birlikte TMS/TFRS'ler açısından V.U.K.'na göre Sermaye Varlığı'nın nasıl etkilendiğini (bu örnekte pozitif yönlü olarak ele alınmıştır) Şekil 4'te görmemiz mümkündür.

Şekil 4: Vergi Usul Kanunu Esaslarından TMS/TFRS Esaslarına Doğru Sermaye Yapısındaki Değişimler.



Kaynak: Lorson ve Zündorf, 2009: 732.

Şekil 4'ten de görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenmiş "Sermaye Yapısı" üzerine burada bazıları gösterilmiş olan çeşitli eklemeler ve çıkarmalar yapıldıktan sonra (bu görsel özelinde) TMS/TFRS'ye göre oluşan "Sermaye Yapısı"nda pozitif yönlü bir değişim meydana gelmiştir. O halde gerçekleşecek olan herhangi bir finansal nitelikteki olayın belli standartlar çerçevesinde muhasebeleştirmesinin farklı standart belirleyicilerin kriterlerine göre mutlaka bir farklılık yaratacağı gayet açıktır. Bu bağlamda konuya bakmamızın teorik anlamda bir inceleme içeren bu çalışmayı daha anlamlı hâle getireceği açıktır.

Standarda bakıldığında; bir işletme, sözleşmede müşteriye taahhüt etmiş olduğu mal ve hizmetlerin transferini ve kontrolünü zamana yayılı olarak gerçekleştirebilme olanağına

sahip olduğu görülebilecektir. Söz konusu mal ve hizmetlere ilişkin edim yükümlüğünün zamana yayılı olarak yerine getirilmesinin elbette bir sonucu olacaktır bu da; hasılatın da zamana yayılı olarak finansal tablolara alınması şeklinde olacaktır. Bir edim yükümlülüğünün, zamana yayılı olarak ifa edilmesi için aşağıdaki şartlardan birinin karşılanmış olması gerekmektedir (TFRS 15, B2);

- a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi,
- b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık niteliğinde olması,
- c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık meydana getirmemesi ve o güne kadar tamamlamış olduğu edime karşılık yapılması gerekli ödeme üzerinde yasal bir tahsil hakkının olması.

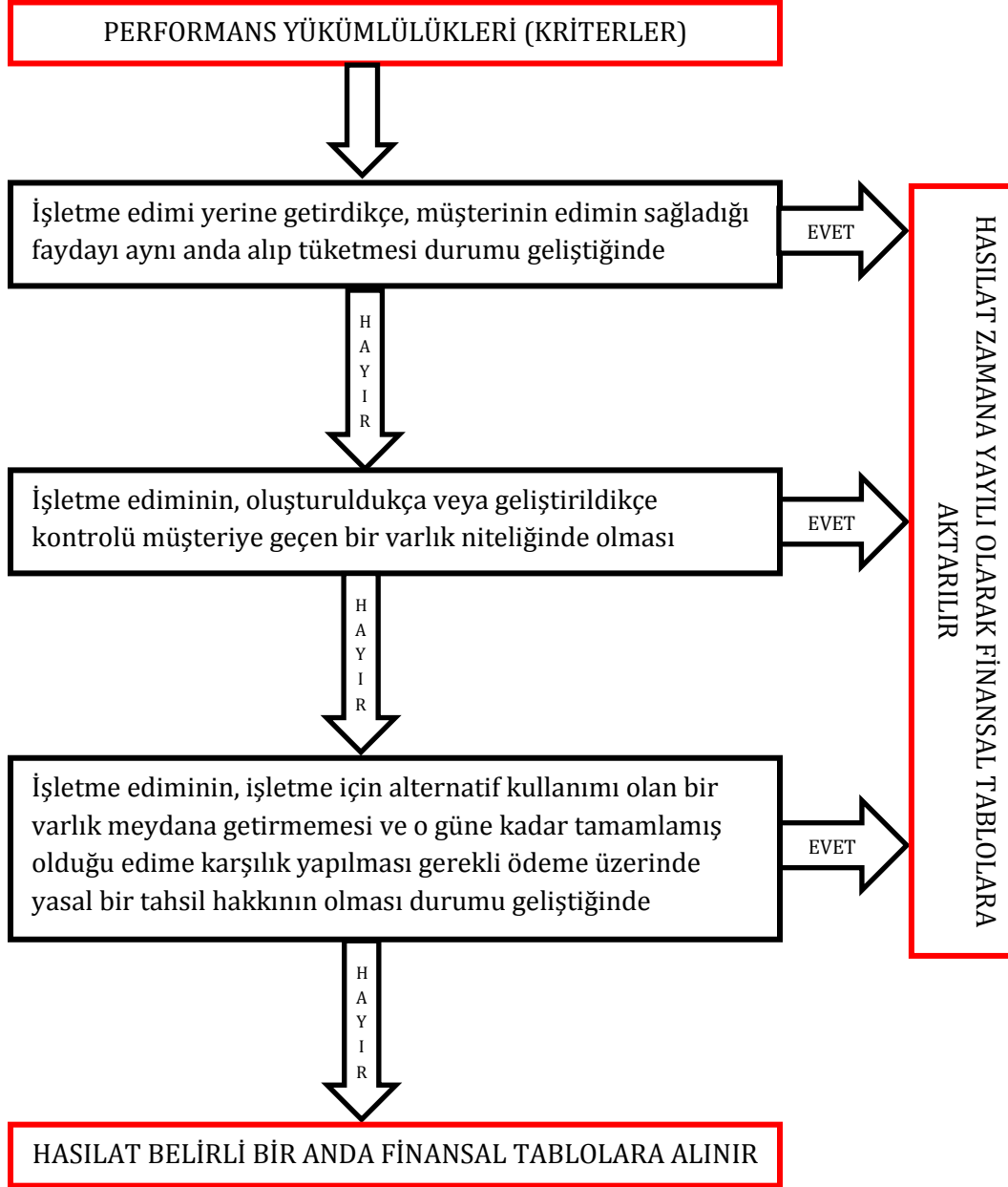
Birçok sözleşmede, elden çıkarma anının, müşteriye ne zaman geçtiğini bulmak kolaydır. Ancak, bazı sözleşmelerle karmaşık ve diğerlerine göre çok daha zordur. Bu tür durumlarda geçişi kolayca belirlemek için TFRS 15, kontrol değişikliğinin tanımlanabileceği üç kriter tanımlamaktadır (Lüdenbach, 2015: 590). Buna göre, bir şirket, devredilecek hizmetin yararı sağlandığı anda müşteriye geçtiğinde, kontrolü zaman içindeki bir noktaya ulaşacağından finansal tabloya yansıtılması da bir zamana yayılmalıdır. İşletmenin söz konusu edimi yerine getirmenin ilk kriteri şirketten varsayımsal bir çıkıştır. Hak ve yükümlülüklerin yeni girilen şirket tarafından çıkış anından itibaren müdahale edebilirse ve daha önce yapılan hizmetleri yerine getirmek zorunda kalmazsa, performans yükümlülüğü yerine getirmiş sayılır. TFRS 15'te belirtilen ikinci bir kriter olarak, performansa dayalı bir varlık yaratılır. Buna ek olarak, müşteri oluşturma veya geliştirme sırasında elden çıkarma gücüne de böyle bir durumda da hasılatın kaydedilmesi belli bir zaman yayılacaktır. Son kriter, İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık meydana getirmemesi ve o güne kadar tamamlamış olduğu edime karşılık yapılması gerekli ödeme üzerinde yasal bir tahsil hakkının olması durumu geliştiğinde karşımıza çıkmaktadır. Bu anlatılan yöntemlerin hangi zamanda seçilebileceği hususunda aşağıda yer alan Şekil 5'in açıklayıcı olacağı kanaatindeyiz.

Sözü edilen kriterlerden biri karşılanıyorsa, hasılat; finansal tablolara (muhasabeleştirme açısından) tamamlanma derecesine ve zamana yayılarak kaydedilmelidir. TFRS'nin orijinal

versiyonunda buna *“tam bir memnuniyet (towards complete satisfaction)”* yönünde ilerleme denir. Tamamlanma derecesi, aynı yöntem kullanılarak benzer performans yükümlülükleri için de sürekli olarak değerlendirilmelidir. Bununla birlikte, tamamlanma derecesine dayanan gelir tanımı, ancak ilerleme güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa kullanılabilir. Ölçme ve hesaplama için çeşitli prosedürler vardır. Bir yandan, çıktıya bağlı olarak tamamlanma derecesini ölçmek mümkünken, öte yandan, girdi odaklı bir yöntem de kullanılabilir.

İnşaat Taahhüt İşlerinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi konusuna gelindiğinde ise; genel muhasebe yöntemlerinin ve muhasebe politikaları dahilinde konunun ele alınması gerektiği konusunda IAS 1’e göre, standart koyucu genel açıklama gerekliliklerini mutlaka yerine getirmesini istemektedir (Fink, Pilhofer ve Ketterle, 2015: 334). Yeni TFRS 15’de kullanılan muhasebe yöntemlerine ilişkin olarak bu düzenlemeleri belirlemektedir. Buna göre; Performans yükümlülüklerinin olağan performans süresi, herhangi bir finansman bileşeni dahil olmak üzere olağan ödeme koşulları, sözleşmeye bağlı olarak kabul edilen hizmetlerin niteliği, müşteriye verilen herhangi bir cayma veya iade hakkı ve ayrıca tüm garanti yükümlülükleri bu kapsam içerisinde olup mutlaka bunlarla ilgili gerekli açıklamalar yapılmalıdır (Morch, 2014: 2001). Açıklama düzeyinin derinliği, şirketlere daha büyük ödevler gerektirebilir. Bilindiği gibi, TFRS 15, açıklamaların kapsamını ilgili şirketin koşulları ile uygun düzeyde olmasını istemektedir. Ancak özellikle ve mutlaka finansal tabloların muhatabına nakit akışlarının türü, tutarı ve zamanlaması hakkında bilgi verilmesi gerekir. IASB’nin bu formülasyonu, kullanıcı için yüksek derecede takdir yetkisi barındırmaktadır (Fink, Pilhofer ve Ketterle 2015: 335). Açıklamalara ilişkin bir başka yenilik de, TFRS 15’de gerekli olan normal ödeme koşullarının açıklanmasıdır. Bunun amacı, kullanıcıya kullanılan muhasebe yöntemleri ile sözleşmenin icra yükümlülükleri arasındaki ilişki ile ilgili gelen ödemeler açısından daha fazla açıklık sağlayabilmektir (Ramolla, 2016: 235).

Şekil 5: Hasılatın Finansal Tablolara Alınma Zamanı



Kaynak: Grote ve Pilhofer, 2014: 414.

Unutulmamalıdır ki, IAS 1'in ilgili paragrafları uyarınca, bir işletme, şirketinin tüm önemli takdir yetkisini ve tahmin belirsizliğini açıklamakla yükümlüdür. TFRS 15'teki açıklamalar dahilinde de görüldüğü üzere bunlar daha ayrıntılı olarak tartışılmakta ve analiz edilmektedir.

4.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Sözleşme Varlığı ve Sözleşme Yükümlülüğünün Raporlanması

TFRS 15 standardı kapsamında hasılatın kaynağını, temelini oluşturan sözleşmeler kapsamında ortaya çıkan “hak” ve “yükümlülüklerin” finansal durum tablosunda raporlanması ve özellikle doğru raporlanması büyük önem taşımaktadır.

Sözleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan ve işletmenin hakkını temsil eden “sözleşme varlığı” bilançonun aktif tarafında başka bir ifadeyle varlıklar arasında raporlanırken, işletmenin sözleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan yükümlülüğünü (borcunu) temsil eden “sözleşme yükümlülüğü” ise bilançonun pasifinde başka bir deyişle yükümlülükleri arasında raporlanması gerekmektedir (Gökgöz, 2018: 50). Söz konusu anılan bu iki kavramı biraz daha açık bir şekilde incelemek için TFRS 15’deki kapsamlarına bakmakta fayda vardır. Buna göre, **sözleşme varlığı**; İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (Örneğin işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır (TFRS 15, Ek A). Sözleşme varlığı alacak demek değildir. Alacak; bir işletmenin koşulsuz olarak bir bedeli alma hakkıdır. Koşulsuz bedeli alma hakkı, zamanın geçmesi ile birlikte ödemeyi almaya hak kazanılmasıdır. İşletme, müşteri bedeli ödemediği veya ödemenin vadesi gelmeden önce mal veya hizmetleri müşteriye devrederek edimini yerine getirdiği durumlarda, sözleşmeyi (alacak olarak sunulan tutarlar hariç olmak üzere) bir sözleşme varlığı olarak gösterir. Sözleşme varlığı, müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında işletmenin bedeli alma hakkıdır. İşletme sözleşme varlığını TFRS 9 uyarınca değer düşüklüğü açısından değerlendirir (TFRS 15, md. 107).

Yine TFRS 15 kapsamında bu kez **sözleşme yükümlülüğü** kavramına bakacak olursak ise; İşletmenin müşteriden tahsil ettiği veya tahsile hak kazandığı bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür (TFRS 15, Ek A). İşletme, bir mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce, söz konusu müşterinin bedeli ödemesi veya işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkının (başka bir ifadeyle, bir alacağının) bulunması durumunda, sözleşmeyi ödemenin yapıldığı veya ödemenin vadesinin geldiği tarihte (hangisi erken ise o esas alınmak kaydıyla) bir sözleşme yükümlülüğü olarak gösterir. Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsil etmeyi hak

kazandığı) bedel karşılığında mal ve hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür (TFRS 15, md. 106).

Taraflardan biri sözleşmeyi (sözleşme hükümlerini veya sözleşmedeki yükümlülüklerini) yerine getirdiğinde, işletmenin edimi ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişkiye bağlı olarak işletme, sözleşmeyi bir sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda göstermesi gerekmektedir. Sözleşme varlığı bir alacak demek değildir. İşletme sözleşmeye dayalı bedele ilişkin koşulsuz haklarını bir alacak olarak ayrı şekilde göstermesi gerekmektedir (TFRS 15, md. 105).

TFRS 15 Standardı “sözleşme varlığı” ve “sözleşme yükümlülüğü” terimlerini kullanmaktadır. Ancak finansal durum tablosunda bu terimler için alternatif terimlerin kullanılmasına yasaklamamaktadır. İşletme, bir sözleşme varlığına karşılık alternatif bir ifade kullanması durumunda, finansal tablo kullanıcılarına alacakları ile sözleşme varlıkları arasındaki ayrımı yapmalarını sağlayacak yeterlilikte bilgi sunması gerekmektedir (TFRS 15, md. 109).

İşletmeler, TFRS 15 Standardı kapsamındaki sözleşmelerine bağlı olarak ortaya çıkan sözleşme varlığı ve sözleşme yükümlülüklerini finansal durum tablosunda, finansal tablo kullanıcılarına, bunun dışındaki alacak ve borçlarından ayırt edebileceği açıklıkta raporlaması gerekmektedir. Bu bağlamda sözleşme varlıklarının izlenmesi amacıyla “**14X SÖZLEŞME VARLIĞI HESABI**”nın ve sözleşme yükümlülüklerinin izlenmesi amacıyla “**34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI**”nın açılması uygun görünmektedir.

5. Sonuç ve Değerlendirme

IFRS'ye göre satışların tutarsız düzenlemesi nedeniyle, standart belirleyiciler konumunda olan IASB ve FASB, 2002’de ortak bir proje kapsamında birleşmişlerdir. Yeni IASB standardı TFRS 15 içinde, önceden uygulanabilir standartlar ve yorumlar sadece bir geçerli standart altında birleştirilmiştir. Yeni düzenlemeler IAS 11, IAS 18 standartlarının ve IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 ve SIC-31’in bireysel yorumlarının yerine geçer hâle gelmiştir.

Yeni IASB standardı, TFRS 15 Müşterilerle yapılan sözleşmelerden elde edilen hasılat konusunu 5 aşamalı bir model ile açıklamaya çalışmaktadır.

Standart koyucu, şirketlere yeni standardı tam retrospektif veya kümülatif yöntem kullanarak entegre etme seçeneği sunmaktadır. Ayrıca şirketlerin yüksek düzeyde uygulama çabasıyla karşı karşıya kaldığı/kalacağı da söylenebilir. Gösterilen/gösterilecek çabanın yoğunluğu ancak kullanıcıların değerlendirmelerinden sonra belirlenebilecektir. Bu bağlamda kullana işletmelerin standart kapsamındaki durumlarını analiz eden, bunları değerlendiren ve süreçlerinin artı/eksi yönlerini ortaya koyan saha çalışmalarının konun gelişimine ve daha sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesine katkı sunacağı çok açıktır. Tüm süreç ve sistemle ilgili uyum önlemleri de birçok şirket üzerinde büyük bir etki doğuracağı açıktır.

Belirlenen hedeflerle ilgili olarak, standart belirleyicinin, hasılat gerçekleşmesi için daha önce gerekli olan tüm standartların içeriğini özetleme amacının başarılı olduğu söylenebilir. Standart belirleyicinin, TFRS 15 standardı ile, “yeni varlık yükümlülüğü konseptine” tamamen ve istisnasız olarak uyduğunu söylemek çokta mümkün değildir. Ancak standart belirleyici, çok bileşenli sözleşmeler için tekdüzen kurallar elde etmeyi ve böylece IAS 18'deki mevcut boşlukları, TFRS 15 ile kapatmayı belli ölçüde başarmıştır. Ancak yapılan tüm düzenlemelere rağmen TFRS 15 ile standart belirleyicinin, hasılat tanımayla ilgili mevcut takdir yetkisini azaltma hedefini karşılayamadığını söylemek mümkündür.

Kaynakça

- A Guide Through IFRS' Standards (Green Book) Part B (2016), IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.
- Baetge, J. ve Celik, A. (2014), Umsatzerlöse nach IFRS 15 – ein inkonsistenter Ansatz, in: IRZ 2014, Heft 10, S. 365–367.
- Barckow, A., Geberth, S., Haussmann, H. (2014), IFRS fokussiert. IFRS 15. Erlöse aus Verträgen mit Kunden, herausgegeben von Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin.
- Barekzai, O., Hüttermann, K., Schmidt, A. (2015): Umsatzrealisierung nach IFRS 15: Implikationen auf die Bilanzierungspraxis (Teil 1), in: Der Betrieb, 3, S. 77–87.

- Dam-Ratzesberger, S., Milla, A., Vogel, R. (2012), IFRS für die Praxis. Leitfaden zu aktuellen Entwicklungen der IFRS mit Erläuterungen, herausgegeben von PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, S. 1-27.
- Fink, C., Pilhofer, J. ve Ketterle, G. (2015), Die Angabe- und Erläuterungspflichtengem IFRS 15 zur Erlösrealisierung – Alter Wein in neuen Schläuchen oder einschneidender prozessualer Änderungsbedarf, in: KoR, 07-08/2015, S. 333.
- Gökgöz, A. (2018), TFRS 15 Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Sözleşme Varlığı ile Sözleşme Yükümlülüğü Kavramları ve Raporlanması, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 2018 4 (4), S. 45-57.
- Grote, A. ve Pilhofer, J. (2014), IFRS 15: Die neuen Vorschriften zur Umsatz- und Gewinnrealisierung (Teil 1), in: KoR, 09/2014, S. 405-415.
- Grote, A., Hold, C. ve Pilhofer, J. (2014), IFRS 15: Die neuen Vorschriften zur Umsatz- und Gewinnrealisierung – Was sich (nicht) ändert, in: IRZ 2014.
- Lorson, P. ve Zündorf, H. (2009), Controlling, in: Karlheinz Küting u. a. (Hrsg.), Das neue deutsche Bilanzrecht, 2009, S. 717-735.
- Lüdenbach, C. (2015), IFRS Essentials, 3. Auflage: Düsseldorf und Wien: NWB Verlag.
- Morich, S. (2014), IFRS 15. Neue Regeln zur Erlöserfassung nach IFRS, in: Der Betrieb, 36, S. 1997-2007.
- Özerhan, Yıldız; Marşap, Beyhan ve Yanık, Serap Sabahat (2015), “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 17, Sayı 2: 193-226.
- Ramolla, M. (2016), Die neuen Vorschriften zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15 – Eine kritische Analyse der gesetzten Ziele und notwendigen Umsetzungsmaßnahmen, Editör: Ingrid Malms, Erfolgreiche Abschlussarbeiten – Internationale Rechnungslegung, 2. Baskı, S. 205-247.
- Schurbohm-Ebneth, A., Viemann, K. (2015), Die Anwendung des IFRS 15 in der Automobilindustrie, in: KoR Zeitschrift für Internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 4, S. 181-190.
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluş Standardı, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.