
TFRS 15, TMS 11 VE VUK KAPSAMINDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLEMLERİNİN MUHASEBE UYGULAMALARI

Selim CENGİZ¹, Büşra TOSUNOĞLU²

Öz

İnşaat sektöründe özellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinde işin başlaması ve tamamlanmasının farklı dönemlerde olması Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından muhasebe uygulamalarının da kendine özgü bir yapıya sahip olmasını gerekli kılmaktadır. Tek Düzen Hesap Planı'na uygun bir şekilde yapılan vergi uygulamalarında, tamamlanma sözleşmesi yöntemi kullanılmaktayken, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında ise tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması zorunludur. Ancak TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, TMS 11 standardı başta olmak üzere birçok hasılat yaratan işlemlerle ilgili önemli değişikliklere gitmiştir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, inşaat işlerinin TFRS 15, TMS 11 ve VUK kapsamında muhasebe uygulamalarındaki farklılıklarının incelenmesidir. Bu amaç doğrultusunda inşaat işlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği örnek olaylar kapsamında değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemleri konusunda yeni standart TFRS 15 ile mevcut TMS 11 standardı hasılat konusunda ayrıştığı, maliyet hesaplama konusunda ise herhangi bir değişiklik bulunmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Sözleşmeleri, Yıllara Yaygın İnşaat İşleri, Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat.

¹ Doç. Dr., Çankırı Karatekin Üniversitesi, İİBF, Bankacılık ve Finans Bölümü, scengiz@karatekin.edu.tr, ORCID No: 0000-0002-2013-9590.

² Dr. Öğr. Üyesi, Gümüşhane Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Böl., busra.tosunoglu@gumushane.edu.tr, ORCID No: 0000-0001-6292-2770.

Makale gönderilme tarihi: 12 Ekim 2017. Makale kabul tarihi: 16 Kasım 2018.

Makale türü: Araştırma Makalesi

**ACCOUNTING PRACTICES OF COMMON CONSTRUCTION
AND REPAIR OPERATIONS SPREAD OVER YEARS IN THE
SCOPE OF TFRS 15, TMS 11 AND VUK**

Selim CENGİZ, Büşra TOSUNOĞLU

Abstract

In the construction sector, accounting practices have a unique structure in terms of TMS (Turkish Accounting Standards) and VUK (Tax Procedure Law) because the beginning and completion of work is at different times in this sector, particularly the construction and repair billings spread over years. While completion contract method was used in tax applications made in accordance with the uniform chart of accounts, percentage of completion method must be used in TMS 11 standard. However, TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers has gone through significant changes related with many revenue generating transactions, especially TMS 11 standard. In this context, the purpose of this study is to explore the differences of the construction works in accounting practices within the scope of TMS and VUK. In accordance with this purpose, it was evaluated how construction works must be accounted and reported due to case studies. As a result of the study, it has been determined that the new standard of TFRS 15 and the existing TMS 11 standard for the years-wide construction and repair operations have been separated on the revenue side and there has been no change in cost calculation.

Keywords: Construction Contracts, Common Construction Works for Years, Revenues from Contracts Made with Customers.

Giriş

Günümüzde oluşumu birden fazla yılı kapsayan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerine ilişkin maliyet ve karın hesaplanarak raporlanması konusu oldukça önem arz etmektedir. Söz konusu gelir ve maliyetlerin hesaplanmasında Vergi Usul Kanununun (VUK) uygulamakta olduğu dönemsellik ilkesi nedeniyle yıllara yaygın inşaat işlemlerinde gerçeği yansıtacak bir gelir hesaplaması yapılamadığından bu durum, finansal tablolarının gerçek ve güvenilir bir durumu yansıtamamasına neden olmaktadır. Bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla 26/11/2005 tarihinde 25978 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan ve 01/01/2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlüğe girmiştir. TMS 11, yıllara yaygın inşaat işlemlerinde ortaya çıkan gelir ve maliyet kalemlerinin hangi koşul ve zamanlarda gelir ve gider olarak kayıtlara alınacağı hususunda kavramsal çerçeveden yararlanmaktadır.

VUK'a göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinde gelir tespitine ilişkin işin tamamlandığı yıla ait kar veya zararın hesaplanmasını dikkate alan tamamlanmış sözleşme yöntemi kullanılmaktadır. TMS 11'de ise faaliyetin başlama, devam etme ve tamamlanma aşamalarına yönelik her yıla ait kar veya zararın ayrı ayrı hesaplandığı tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, inşaat işlemlerinin başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı muhasebe dönemlerinde gerçekleşmesi durumunda, inşaat işinin bitim tarihi beklemeden meydana gelen gelir ve maliyetler, meydana geldikleri dönemlerle ilişkilendirilerek, kar veya zararın dönemsel olarak hesaplanması ilkesine dayanmaktadır. Bu nedenle daha güvenilir finansal tablolar oluşturularak bilgi kullanıcılarına daha gerçek ve güvenilir bilgi sunulmaktadır. Öte yandan, 28/5/2014 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının taslağını yayınlamıştır. TFRS 15'in Türkçe metni ilk olarak 01/09/2015 tarihinde yayınlanmıştır. TFRS 15, 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 09/09/2016 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Ancak TFRS 15, 01/01/2017 yılından itibaren uygulamaya geçmesi planlanmasına karşın 01/01/2018'e uzatılmıştır. Ancak TFRS 15 dipnotlarda açıklanması şartıyla erken uygulamaya izin verilmiştir. İşletmelere ait hasılatları tek bir standartta toplamaya yönelik amaç edilen TFRS 15 ile birlikte mevcut standartlardaki bir takım belirsizlikler yok edilerek muhasebeleştirilme sürecinde de tek bir yapının oluşturulması sağlanmıştır. Söz konusu standart, telekomünikasyon, yazılım, gayrimenkul, savunma sanayi, inşaat ve üretim sektörleri başta

olmak üzere, tüm sektörlerin hasılatlarının tek bir standartta toplanmasını ön görmektedir.

Yeni standart, hasılatın kazanılmasını zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince gerçekleşen edim yükümlülüklerine bağlamıştır. Böylece hasılatın ne tutarda ve ne zaman muhasebeleştirileceği belirlenmektedir. TFRS 15'in, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemleri konusunda mevcut uygulamalardan farklı ilkeleri ve uygulamaları bulunmaktadır. Bu farklılıklar; mevcut standartta kullanılan tamamlanma yüzdesi yönteminin yerine bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde hasılat olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (Köse ve Çelikay, 2015: 20). Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemleri konusunda yeni standart TFRS 15 ile mevcut TMS 11 hasılat konusunda ayrılmaktadır. Ancak maliyet hesaplama konusunda herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır. Hasılat konusunda TMS 11'de kullanılan tamamlanma yüzdesi yöntemi, TFRS 15'le birlikte kullanılamayacaktır. Bunun yerine inşaat yükümlülüğü yerine getirilmiş ve müşteriye teslim edilen veya müşterinin kontrolüne geçmiş olan işler gelir olarak tahakkuk ettirilebilecektir. Diğer bir ifadeyle, tamamlanma yüzdesini kullanmak yerine sözleşmede belirlenmiş olan hakediş bedeli üzerinden yeniden bir gelir belirlenecektir.

Bu çalışmada, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinin VUK'un özellikli durumları ile TMS 11 arasındaki temel farklılıklar ve uygulama yöntemleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca yeni TFRS 15'in yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemleri üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir. Söz konusu VUK, TMS 11 ve TFRS 15 arasındaki farklılıkların inşaat işlemleri üzerindeki etkileri, muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama açısından örnek uygulamalar yardımıyla değerlendirilmiştir.

VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat İşleri ve Muhasebe Uygulamaları

VUK'a göre tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat işi devam ettiği sürece ortaya çıkan gelir ve maliyetler sonuç hesaplarına aktarılmadan, bilanço hesaplarında varlık ve borç olarak izlenmekte olup inşaatın bittiği yıl bu hesaplarda toplanan tutarlar, sonuç hesaplarına aktararak işletmenin kar veya zararı ortaya çıkmaktadır (Yılmaz, 2009: 10-11). Ayrıca inşaatın süresine bakılmaksızın bu süre tamamlanana kadar inşaata ait gelir ve maliyet kalemleri gelir tablosunda yer almamakla birlikte kar/zarar durumunu da etkilememektedir. Bu durumda dönemsellik ve tahakkuk

esasına göre gelir ve maliyetler ilgili hesap dönemlerine dağıtılmamakta ve işletmenin gerçek faaliyet durumu finansal tablolarda raporlanmamaktadır (Gökçen vd., 2011: 185).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre inşaat taahhüt işlemlerine ilişkin hesap dönemi, inşaatın başlama tarihi ile geçici kabulün yapıldığı takvim yılı sonuna kadar geçen süre olarak kabul edilmektedir. Sözleşmeyle ilgili katlanılan giderler ise sözleşme sonlandırılıncaya kadar gelir tablosunda gösterilmemekteyken sözleşmeyle alınan avanslar ve hakedişler ise bilançoda borç olarak yer almaktadır (Örten ve Karapınar, 2009: 121). Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde 17 ve 35 nolu hesap gurubunda takibinin yapıldığı İnşaat ve Taahhüt işlerinde, ana faaliyet konusu başkaları adına hizmet üretimi (inşaat) yapan işletmelerde genellikle maliyet muhasebesi kuralları uygulanmaktadır. Maliyet hesaplamaları ise, tek mamul üreten işletmelerde, eğer işletmenin fonksiyonları temel alınır ise 7A, giderin çeşidi dikkate alınmırsa 7B kullanılır. İşletme büyüdükçe, giderler departmanlar bazında izlendiğinden 7A tercih edilir. İnşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki hususlar dikkate alınmaktadır:

- Hizmet işletmelerinde; 7/A seçeneğinde kullanılan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı yerine, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı kullanılır.
- Hizmet işletmelerinde yıl içi maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenir.
- 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı kullanılarak, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabına aktarılır.

TMS 11 Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat İşleri ve Muhasebe Uygulamaları

ABD başta olmak üzere birçok gelişmiş ülkede önemli çalışmalara yer verilen ve inşaat sözleşmeleri kavramını da içeren, 1979 yılında uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından IAS-11 İnşaat sözleşmeleri İçin Muhasebe ismiyle İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlüğe girmiştir. Bu standart ilk başlarda yapı taahhüt işleri kazancının belirlenmesi için önerilen tamamlanmış taahhüt ve tamamlanma yüzdesi olarak adlandırılan yöntemlerden birinin seçimi tercihe bırakılmıştır. 1980'den itibaren IAS-11 kapsamında, yürürlüğe konan bu yaklaşım, daha sonra tamamlanmış taahhüt yöntemi, muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik ilkesine aykırı olduğu için, her iki örgüt tarafından terk edilmiş,

inşaat taahhüt işleri ile ilgili kazancın belirlenmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi benimsenmiştir (Sayarı, 2004: 63).

TMS 11'in amacı, inşaat sözleşmeleri kapsamında oluşan veya meydana gelen gelir ve maliyetlerin ne zaman gelir veya gider olarak muhasebe kayıtlarına alınacağı hususunda Kavramsal Çerçeve'de belirlenen ilkeler dikkate alınarak, yüklenici işletmelerin muhasebeleştirme uygulamaları konusunu belirlemektir (Alagöz, 2009: 5). TMS 11'de inşaat sözleşmelerinin gelir ve giderlerinin hangi muhasebe döneminde raporlanacağını belirlenmesinde etkili olan faktör; inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesidir. İnşaat sözleşmelerinin sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, inşaat işinin tamamlanan veya tamamlanacak bölümleriyle ilgili sözleşmede belirlenen veya tahmin edilen gelir ve giderlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesine bağlıdır (Sayarı, 2010: 3). Belirli bir inşaat sözleşmesinin sonucu, sadece inşaat sözleşmeyle ilgili olan ekonomik menfaatlerin işletmeye ait olmasının kesin olması durumunda güvenilir bir şekilde ölçülebilir veya tahmin edilebilir (TMS 11, mad. 28).

Ancak belirli bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde kesin olmaması veya tahmin edilememesi durumunda; sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilmesi gerektiğini, sözleşme maliyetlerinin oluştuğu dönemin gideri olarak kayıtlara alınması yansıtılması gerektiğini ve sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden kâr tahakkuk ettirilmemesi gerektiğini belirtmiştir. Diğer bir ifadeyle, inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, gelir ve maliyetler bilanço günü itibarıyla sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesi esas alınarak gelir ve giderler olarak tahakkuk ettirilir (TMS 11, mad. 22). Bu sayede daha güvenilir finansal raporlama meydana gelmekte ve bunun sonucunda da kullanıcılar daha güvenilir ve doğru bilgilere ulaşabilmektedir (Karaca ve Misket, 2014: 174).

TMS 11'e göre, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve giderlerin belirlenmesinde, dolayısıyla sözleşme sonucunun belirlenmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. Buna göre TMS 11'de, kar veya zarar işin bittiği yıl değil her yıl için tamamlanma yüzdesi gerçekleşen maliyetin kalan maliyete oranlanmasıyla tespit edilir. Toplam maliyetlerin tahmin edilmesine yönelik kullanılan tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanımıyla birlikte tamamlanma yüzdesinin sözleşme bedeline oranlanması yoluyla hesaplanan cari yıla ilişkin hasılat belirlenmekte ancak belirlenen bu değerler zaman içerisinde değişkenlik gösterebilmektedir.

VUK ve TMS 11 genel olarak değerlendirildiğinde, Tek Düzen Hesap Planı'na uygun bir şekilde yapılan vergisel kayıtlarda tamamlanmış sözleşme yöntemi kullanılmaktayken, standart “Tamamlanma Yüzdesi (Aşaması) Yönteminin kullanılmasını zorunlu tutmaktadır. Bilindiği üzere tamamlanmış sözleşme yönteminde, yıllara yaygın inşaat taahhüt işinin kar ya da zararının belirlenmesi, inşaat işinin bitmesine bağlıdır. Şöyle ki; yıllara yaygın inşaat işi bitene kadar, inşaatla ilgili giderler, her yılsonunda 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesaplarında toplanırken, hak edişler de 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesaplarında toplanmaktadır. Yıllara yaygın inşaat işi bittiğinde ise 170-178 nolu hesaplardaki tutarlar 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılırken, 350-358 nolu hesaplardaki bakiyeler 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na aktarılmaktadır. Sonuç olarak iş bitiminde, kar ya da zarar hesaplanabilir olmaktadır.

Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde ise; kar ya da zararın hesaplanması için işin bitmesi beklenmez ve her yıl sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır.

TMS 11 uyarınca gelir ve gider tespiti, sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, her dönem itibarıyla ve finansal tablolara yansıtılmalıdır. Bu şekilde her dönem itibarıyla gelir ve giderlerin finansal tablolara yansıtılması için, inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilir olması gerekmektedir. Bu doğrultuda inşaat işlerinde ilk olarak sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilirliği test edilmeli, öngörülebiliyorsa daha sonra tamamlanma yüzdesine göre gelir-gider tespiti dönemsel olarak yapılmalıdır. TMS 11'e göre, bir yüklenici firma aşağıdaki başlıkları içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir (TMS 11, mad. 29):

- Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları,
- Alışveriş konusu bedeller,
- Ödeme şekil ve koşulları.

Belirli bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde ölçüle biliniyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11, mad. 22). TMS 11'e göre bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda (TMS 11, mad. 32):

- Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilmeli ve
- Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an ise beklenen zarar tutarı standart uyarınca doğrudan gider olarak kaydedilmelidir.

TFRS 15 Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat İşleri ve Muhasebe Uygulamaları³

IASB ve FASB tarafından, özellikle telekomünikasyon, yazılım, gayrimenkul, havacılık, savunma sanayi, inşaat ve üretim sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin belirli bir dönemde elde etmiş oldukları hasılatın hesaplanması ve muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların gerçeğe uygun ve güvenilir olmayan finansal tabloların oluşması ve bu nedenle bilgi kullanıcılarının gerçek ve güvenilir bilgi almalarına engel olması sonucu TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı yayınlanmıştır. TFRS 15 yayınlandıktan sonra, TMS 18 Hasılat ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kullanımdan kalkacaktır. TFRS 15, kapsam açısından TMS 11'in kapsamını içermekte ve böylece sektöre özgü standart yerine müşteri ile yapılan sözleşmelerden doğan hasılatların tamamını kapsamaktadır.

TFRS15'e göre mal ve hizmet satışının da dahil edildiği tüm faaliyetlere ilişkin hasılat beş aşamanın dikkate alındığı bir süreç içerisinde muhasebeleştirilmektedir. Bu standartla birlikte gelir kavramı detaylı olarak incelenmekte işletmeye ilişkin mal ve hizmet transferine karşılık kazanacağı bedel tutarını muhasebe kayıtlarına alacaktır. Ayrıca TFRS 15, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirleyerek, varsa ayrı edim yükümlülüklerini belirlenmesi açısından yenilikler getirmiştir. Standart böylece, hasılatın ilk andan itibaren takibe alınması, gelirlerin karşılaştıra bilirliğinin artması, finansal tablo dipnotlarında yatırımcıların gelir hakkında daha iyi bir düzeyde bilgilendirilmesi, dipnotlarda yeterli ölçüde kamunun aydınlatılması, hasılat değerinin güvenilir şekilde ölçülmesi konularında yenilikler getirmiş olmaktadır (Aktaş ve Varol, 2017: 30).

Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında, TFRS 15, hasılatın kapsamı, hasılatın muhasebeleştirilme koşulları, hasılatın ölçümü ve açıklamalı

³ TFRS 15'in kapsamı çok geniş olmakla birlikte, bu çalışmada TFRS 15 çalışmanın amacı kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemleri kapsamında ele alınmıştır.

bilgiler açısından yenilikler getirmiştir. Ancak maliyetlerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konusunda herhangi bir değişiklik getirmemektedir. TFRS 15, hasılat işlemleri konusunda TMS 11'in yerini alacaktır. Bu kapsamda, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemleri konusunda yeni standart olan TFRS 15 ile mevcut TMS 11, hasılat konusunda ayrılmaktadırlar. Ancak maliyet hesaplama konusunda söz konusu standartlarda herhangi bir değişiklik/farklılık bulunmamaktadır.

TFRS 15 ile TMS 11 arasındaki temel farklar (hasılat konusunda) aşağıda özetlenmiştir (Varol, 2016: 131-132). TMS 11, sadece işin niteliğinin bir yıldan uzun süren yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini kapsar. Ayrıca yüklenici işletmelerin kullanacakları muhasebe uygulamalarını kapsar. TFRS 15 ise, işletmenin bir dönemden daha uzun süren edim (yapım) yükümlülüğüne taraf olduğu durumlarda, edim yükümlülüğünü dikkate almaktadır. TFRS 15, müşterilerle yapılan gelir sözleşmeleri içinde yer alan mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takası kapsar. TMS 11, gelir ve giderin muhasebeleştirilmesinde, inşaat işlerinin ne zaman biteceğinin güvenilir şekilde ölçülüp veya ölçülememesi noktasında ayrıma gider. Sonuç, güvenilir bir şekilde ölçülüyorsa kayıtlara alınır. Ancak sonuç güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, sadece sözleşme belirtilen maliyetlerin, iş bitiminde geri gelire dönüşme olasılığı olan bölümü kadar gelir kayıtlara alınır. Ayrıca sözleşme bulunan diğer maliyetler meydana geldikleri dönemde, dönem gideri olarak kayıtlara alınır (TMS 11, mad. 34).

TFRS 15, kontrolün müşterinin eline geçmesini esas alır ve gelir zaman içerisinde belli bir noktada ya da sözleşmenin yerine getirildiği zaman dilimi içerisinde tanımlanarak muhasebeleştirilir. TMS 11'e göre, kayıtlara alınacak gelir ve giderlerin hesaplanmasında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. Söz konusu yöntemde, sözleşmede belirlenen gelir, gerçekleşen veya tamamlanma noktasına kadar meydana gelen maliyetlerle karşılaştırılıp, tamamlanan inşaat işiyle doğru orantılı olacak şekilde gelir, gider ve kâr finansal tablolara alınır (TMS 11, mad. 25). TFRS 15'e göre ise, hasılatın ölçümünde işlem fiyatını esas alır. Buna göre taahhüt edilen inşaat işi tamamlandığında, bu inşaat taahhüdüne oranında işlem fiyatı tutarında muhasebeleştirme yapılır. TMS 11'e göre, yüklenici işletme muhasebeleştirilen dönem gelirini, sözleşmede belirtilen gelirin hesaplanmasında ve devam eden sözleşmelerde tamamlanma düzeyinin hesaplanmasında dikkate alınan yöntemleri belirtir. İşletme sözleşmedeki alacaklarını varlık, brüt yükümlülük tutarlarını ise borç olarak gösterir (TMS 11, mad. 39-42).

TFRS 15 ise, işletme açısından finansal tablo kullanıcılarına, gelirin özelliğini ve miktarını gösteren yeterli düzeyde bilgi sağlayıcı nitel ve nicel açıklamalar yapar. İşletme, açıklama yaparken, ayrıntı seviyesi ve çeşitli hükümlerin önemlilik derecesini dikkate alır.

Örnek Uygulamalar

Örnek Olay 1: (Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumu)

Karatekin İnşaat Taah. A.Ş, 2013 yılında Sağlık Bakanlığı ile yeni bir Sağlık Ocağı inşaatı işi için sözleşme imzalamıştır. İnşaatın tahmini tamamlanma süresi 3 yıldır. Sözleşmenin güvenilir biçimde belirlenen/beklenen toplam maliyeti 8.000.000 TL olarak tahmin edilmektedir. Bu inşaat işinin toplam geliri/sözleşme bedeli ise 10.000.000 TL'dir. Yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle birinci yıl sonunda tahmin edilen maliyetlerde 500.000 TL'lik artış meydana gelmiş ve bu artışın tamamı Sağlık Bakanlığı tarafından kabul edilmiş ve sözleşme bedeline dahil edilmiştir. Ancak yaşanan ekonomik sıkıntılar kapsamında gelir ve maliyetlerin ne kadar olabileceği konusunda herhangi bir sıkıntı yaşanmamaktadır. Aynı şekilde gelirin tahsilinde de herhangi bir belirsizlik bulunmamaktadır. Ayrıca inşaat işi ile ilgili olarak, imzalanan sözleşme ayrıntıları aşağıdaki gibidir (Gelir Vergisi ile Damga Vergisi kesintileri ihmal edilmiştir).

	2013	2014	2015
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.000.000	10.500.000	10.500.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	3.000.000	2.500.000	3.000.000
Tahmini tamamlanma /	8.000.000	8.500.000	8.500.000
Sözleşme maliyeti (TL)			
Hak ediş tutarları (TL)	3.750.000	4.000.000	2.750.000

Öte yandan, yukarıda verilen örnekte, birinci yılsonunda tahmin edilen maliyetlerde yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle meydana gelen 500.000 TL'lik artışın tamamı Sağlık Bakanlığı tarafından kabul edilmiş ve sözleşme bedeline dâhil edilmişti. Ancak bu maliyet bedelinin tamamı kabul edilecek diye bir durum her zaman söz konusu değildir. Örneğin verilen ve öngörülen maliyetlerdeki 500.000 TL'lik artışın sadece 250.000 TL'lik kısmı Sağlık Bakanlığı tarafından kabul edilip ve sözleşmeye bu bedel üzerinden

eklenmiş olması durumunda aşağıdaki şekilde hesaplama yapılması gerekmektedir.⁴

	2013	2014	2015
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.000.000	10.250.000	10.250.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	3.000.000	2.500.000	3.000.000
Tahmini tamamlanma/Sözleşme maliyeti (TL)	8.000.000	8.500.000	8.500.000
Hak ediş tutarları (TL)	3.750.000	4.000.000	2.750.000

Vergi Mevzuatına Göre Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi)⁵

2013 yılında yapılacak muhasebe kayıtları:

----- 31.12.2013 ----- 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191. İNDİRİLECEK KDV. 100. KASA - İnşaat için yapılan harcamaların kaydı -----31.12.2013----- 102. BANKALAR. 350. Y.Y.İNŞ.ONA. HAKEDİŞ. 391. HESAPLANAN KDV - İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı ----- / -----	3000.000 540.000 4.425.000	3.540.000 3.750.000 675.000
----- 31.12.2013 ----- 170. YILLAR YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ 741. HİZMET ÜRETİM MALİY. YNS. - İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hesabıyla bilanço hesabına aktarılması kaydı -----31.12.2013----- 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS.. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - Ana ve yansıtma hesapların karşılıklı kapatılması kaydı ----- / -----	3.000.000 3.000.000	3.000.000 3.000.000

⁴ Bu durumda yapılacak bir hesaplama sonucunda TMS 11'e göre yapılacak hesaplamalarda yıllar itibariyle gelir tutarları değişecektir.

⁵ Yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle birinci yılsonunda tahmin edilen maliyetlerde 500.000 TL'lik artış meydana geldiği ve bu artışın tamamının Sağlık Bakanlığı tarafından kabul edildiği varsayımıyla gerekli hesaplamalar ve muhasebe kayıtları yapılmıştır.

2014 yılında yapılacak muhasebe kayıtları:

----- 31.12.2014 ----- 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191. İNDİRİLECEK KDV. 100. KASA - İnşaat için yapılan harcamaların kaydı -----31.12.2014 ----- 102. BANKALAR. 350. Y.Y.İNŞ.ONA. HAKEDİŞ. 391. HESAPLANAN KDV - İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı ----- / -----	2.500.000 450.000	2.950.000
----- 31.12.2014 ----- 170. YILLAR YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ 741. HİZMET ÜRETİM MALİY. YNS - İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hesabıyla bilanço hesabına aktarılması kaydı -----31.12.2014 ----- 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS.. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - Ana ve yansıtma hesapların karşılıklı kapatılması kaydı ----- / -----	2.500.000 2.500.000	2.500.000 2.500.000

2015 yılında yapılacak muhasebe kayıtları:

----- 31.12.2015 ----- 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191. İNDİRİLECEK KDV. 100. KASA - İnşaat için yapılan harcamaların kaydı -----31.12.2015 ----- 102. BANKALAR. 350. Y.Y.İNŞ.ONA. HAKEDİŞ. 391. HESAPLANAN KDV - İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı ----- / -----	3.000.000 540.000	3.540.000
----- 31.12.2015 ----- 170. YILLAR YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ 741. HİZMET ÜRETİM MALİY. YNS - İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hesabıyla bilanço hesabına aktarılması kaydı -----31.12.2015 ----- 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS.. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - Ana ve yansıtma hesapların karşılıklı kapatılması kaydı ----- / -----	3.000.000 3.000.000	3.000.000 3.000.000

----- 31.12.2015 ----- 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ. 170. Y. YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİY. - İnşaat maliyetlerinin bilanço hesabından maliyet hesabına aktarılması -----31.12.2015-----	8.500.000	8.500.000
350. Y.Y. İNŞ. ONA. HAKEDİŞLERİ 600. YURT İÇİ SAT. HESABI - Önceki yıllarda dahil inşaat için tahsil edilen hakedişlerin dönem sonu ilgili satışlar hesabına aktarılması kaydı.	10.500.000	10.500.000
----- 31.12.2015 ----- 600. YURT İÇİ SAT. HESABI 690. DÖN. K/Z HESABI - Önceki yıllarda dahil inşaat için tahsil edilen hakedişlerin dönem Karı/Zararı hesabına aktarılarak kapatılması -----31.12.2015-----	10.500.000	10.500.000
690. DÖNEM KAR/ZARARI HES. 622. SATILAN HİZMET MALİYETLERİ - İnşaat maliyetlerinin Dönem Karı/Zararı hesabına aktarılarak kapatılması ----- / -----	8.500.000	8.500.000
----- 31.12.2015 ----- 690. DÖN. K/Z HESABI 590. DÖNEM KARI - Dönem K/Z hesabının kapatılarak Dönem Karı hesabına aktarılması kaydı ----- / -----	2.000.000	2.000.000

TMS 11'e Göre Hesaplamalar ve Muhasebe Kayıtları (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi)⁶

TMS 11'e göre, inşaat ve onarım işleri sonucunda meydana gelecek kar veya zarar işin tamamlandığı yıl hesaplanamaz veya kayıtlara alınmaz. Bunun yerine her yıl ayrı ayrı olacak şekilde tamamlanma derecesine veya yüzdesine göre kar veya zarar hesaplanır veya kayıtlara alınır. Hesaplanan tamamlanma yüzdesi sözleşme bedeline oranlanarak cari yılın hasılatı tespit edilir. Ayrıca TMS 11'e göre, muhasebe kayıtlarına alınacak gelir ve giderler dönem sonunda meydana gelmiş veya gerçekleşmiş maliyetlerin sözleşme belirtilen maliyete bölünerek hesaplanan tamamlanma oranı dikkate alınmaktadır. Tamamlanma oranı ve cari dönemlere ait gelir ve maliyetler nasıl hesaplandığı aşağıda gösterilmiştir.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Füli Maliyet (Tahakkuk Etmiş Maliyet Tutarı)}}{\text{Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti}}$$

⁶ Uygulamada KDV dikkate alınmamıştır.

2013 yılı için tamamlanma yüzdesi;

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Tamamlanma Yüzdesinin Oranı = 3.000.000/8.000.000=%37,5

2013 Yılında Kayıtlarda Gösterilmesi Gereken Gelir Tutarı:

10.000.000TL * 0,375= 3.750.000TL

2013 yılında yapılacak muhasebe kayıtları:

----- 31.12.2013 ----- 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191. İNDİRİLECEK KDV. 100. KASA - İnşaat için yapılan harcamaların kaydı -----31.12.2013----- 102. BANKALAR. 350. Y.Y.İNŞ.ONA. HAKEDİŞ. 391. HESAPLANAN KDV - İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı	3000.000 540.000 4.425.000	3.540.000 3.750.000 675.000
----- 31.12.2013 ----- 170. YILLAR YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ 741. HİZMET ÜRETİM MALİY. YNS -İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hesabıyla bilanço hesabına aktarılması kaydı -----31.12.2013----- 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS.. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - Ana ve yansıtma hesapların karşılıklı kapatılması kaydı ----- / -----	3.000.000 3.000.000	3.000.000 3.000.000
----- 31.12.2013 ----- 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ. 170. Y. YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİY. -İnşaat maliyetlerinin bilanço hesabından maliyet hesabına aktarılması -----31.12.2013----- 350. Y.Y. İNŞ. ONA. HAKEDİŞLERİ 600. YURT İÇİ SAT. HESABI - Önceki yıllarda dahil inşaat için tahsil edilen hakedişlerin dönem sonu ilgili satışlar hesabına aktarılması kaydı.	3.000.000 3.750.000	3.000.000 3.750.000
----- 31.12.2013 ----- 600. YURT İÇİ SAT. HESABI 690. DÖN. K/Z HESABI - Önceki yıllarda dahil inşaat için tahsil edilen hakedişlerin dönem Karı/Zararı hesabına aktarılarak kapatılması -----31.12.2013----- 690. DÖNEM KAR/ZARARI HES. 622. SATILAN HİZMET MALİYETLERİ - İnşaat maliyetlerinin Dönem Karı/Zararı hesabına aktarılarak kapatılması ----- / -----	3.750.000 3.000.000	3.750.000 3.000.000

----- 31.12.2013 ----- 690. DÖN. K/Z HESABI 590. DÖNEM KARI -Dönem K/Z hesabının kapatılarak Dönem Karı hesabına aktarılması kaydı ----- / -----	750.000	750.000
--	---------	---------

2014 yılı için tamamlanma yüzdesi;⁷

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

$3.000.000+2.500.000/8.500.000=\% 64,7$

2014 Yılında Kayıtlarda Gösterilmesi Gereken Gelir Tutarı:

$(10.500.000\text{TL}-3.750.000\text{TL}) * 0,647=4.367.250 \text{ TL}$

2014 yılında yapılacak muhasebe kayıtları:

----- 31.12.2014 ----- 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191. İNDİRİLECEK KDV. 100. KASA - İnşaat için yapılan harcamaların kaydı -----31.12.2014 ----- 102. BANKALAR. 350. Y.Y.İNŞ.ONA. HAKEDİŞ. 391. HESAPLANAN KDV - İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı ----- / -----	2.500.000 450.000	2.950.000
----- 31.12.2014 ----- 170. YILLAR YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ 741. HİZMET ÜRETİM MALİY. YNS -İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hesabıyla bilanço hesabına aktarılması kaydı -----31.12.2014 ----- 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - Ana ve yansıtma hesapların karşılıklı kapatılması kaydı ----- / -----	2.500.000 2.500.000	2.500.000 2.500.000

⁷ TMS 11'de bulunan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, her dönemde ayrı ayrı olarak meydana gelen ve dönem içindeki tahminlere göre belirlenen gelir ve maliyetler birikimli olarak hesaplanır" ilkesi gereğince 2. ve 3. yılların kayıtlarında birikim ilkesi dikkate alınarak hesaplamalar yapılmıştır (TMS 11, mad. 38).

----- 31.12.2014 ----- 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ. 170. Y. YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİY. -İnşaat maliyetlerinin bilanço hesabından maliyet hesabına aktarılması -----31.12.2014-----	2.500.000	2.500.000
350. Y.Y. İNŞ. ONA. HAKEDİŞLERİ 12X. DEVAM EDEN İNŞ. OLAN ALACAKLAR ⁸ 600. YURT İÇİ SAT. HESABI - Önceki yıllarda dahil inşaat için tahsil edilen hakedişlerin dönem sonu ilgili satışlar hesabına aktarılması kaydı.	4.000.000 367.250	4.367.250
----- 31.12.2014 ----- 600. YURT İÇİ SAT. HESABI 690. DÖN. K/Z HESABI - Önceki yıllarda dahil inşaat için tahsil edilen hakedişlerin dönem Karı/Zararı hesabına aktarılarak kapatılması. -----31.12.2014----- 690. DÖNEM KAR/ZARARI HES. 622. SATILAN HİZMET MALİYETLERİ - İnşaat maliyetlerinin Dönem Karı/Zararı hesabına aktarılarak kapatılması. ----- / -----	4.367.250 2.500.000	4.367.250 2.500.000
----- 31.12.2014 ----- 690. DÖN. K/Z HESABI 590. DÖNEM KARI -Dönem K/Z hesabının kapatılarak Dönem Karı hesabına aktarılması kaydı ----- / -----	1.867.250	1.867.250

2015 yılı için tamamlanma yüzdesi;

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

$$3.000.000+2.500.000 + 3.000.000/8.500.000 = \%100$$

2015 Yılında Kayıtlarda Gösterilmesi Gereken Gelir Tutarı:

$$11.250.000\text{TL} - (3.750.000\text{TL}+4.367.250) * 0,100= 3.123.750 \text{ TL}$$

8 Bu hesap; TMS 11'e göre, inşaat ve onarım işlerinin tamamlanma derecesine göre kayıtlara alınan, ancak hakedişe dönüşmemiş veya tahakkuk olmuş gelirin izlendiği hesaptır. Bu kapsamda Akdoğan ve Sevilengül (2007) çalışmalarında "XXX. Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları" hesabının kullanılmasını önermişlerdir. Ancak Bozkurt (2013) çalışmasında "12X. Devam Eden İnş. Olan Alacaklar" hesabının kullanılmasını önermiştir. Bozkurt (2013) çalışmasında öneri niteliğinde verilmiş olduğu bu hesap çalışmamızda benimsenmiştir.

2015 yılında yapılacak muhasebe kayıtları:

<p>----- 31.12.2015 ----- 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191. İNDİRİLECEK KDV. 100. KASA - İnşaat için yapılan harcamaların kaydı -----31.12.2015----- 102. BANKALAR. 350. Y.Y.İNŞ.ONA. HAKEDİŞ. 391. HESAPLANAN KDV - İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı ----- / -----</p>	<p>3.000.000 540.000 3.540.000 3.245.000 2.750.000 495.000</p>	<p>3.540.000 2.750.000 495.000</p>
<p>----- 31.12.2015 ----- 170. YILLAR YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ 741. HİZMET ÜRETİM MALİY. YNS -İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hesabıyla bilanço hesabına aktarılması kaydı -----31.12.2015----- 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS.. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - Ana ve yansıtma hesapların karşılıklı kapatılması kaydı ----- / -----</p>	<p>3.000.000 3.000.000 3.000.000</p>	<p>3.000.000 3.000.000 3.000.000</p>
<p>----- 31.12.2015 ----- 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ. 170. Y. YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİY. -İnşaat maliyetlerinin bilanço hesabından maliyet hesabına aktarılması -----31.12.2015----- 350. Y.Y. İNŞ. ONA. HAKEDİŞLERİ 600-YURT İÇİ SAT. HESABI 32X. DEVAM EDEN İNŞ. OLAN BORÇLAR⁹ - Önceki yıllarda dahil inşaat için tahsil edilen hakedişlerin dönem sonu ilgili satışlar hesabına aktarılması kaydı.</p>	<p>3.000.000 2.750.000</p>	<p>3.000.000 2.382.750 367.250</p>
<p>----- 31.12.2015 ----- 600.YURT İÇİ SAT. HESABI 690. DÖN. K/Z HESABI - Önceki yıllarda dahil inşaat için tahsil edilen hakedişlerin dönem Karı/Zararı hesabına aktarılarak kapatılması. -----31.12.2015----- 690. DÖNEM KAR/ZARARI HES. 622. SATILAN HİZMET MALİYETLERİ - İnşaat maliyetlerinin Dönem Karı/Zararı hesabına aktarılarak kapatılması. ----- / -----</p>	<p>3.123.750 3.000.000</p>	<p>3.123.750 3.000.000</p>

⁹ Bu hesap; TMS 11'e göre, inşaat ve onarım işlerinin tamamlanma derecesine göre kayıtlara alınan, ancak hakedişe dönüşmemiş veya tahakkuk olmuş gelirin izlendiği hesaptır. Bu kapsamda Akdoğan ve Sevilengül (2007) çalışmalarında "XXX. HAKEDİŞE BAĞLANACAK GELİR TAHAKKUKLARI" hesabının kullanılmasını önermişlerdir. Ancak Bozkurt (2013) çalışmasında "32X. DEVAM EDEN İNŞ. OLAN BORÇLAR" hesabının kullanılmasını önermiştir. Bozkurt (2013) çalışmasında öneri niteliğinde verilmiş olduğu bu hesap çalışmamızda benimsenmiştir.

----- 31.12.2015 -----		
<i>690. DÖN. K/Z HESABI</i>	123.750	
<i>590. DÖNEM KARI</i>		123.750
-Dönem K/Z hesabının kapatılarak Dönem Karı hesabına aktarılması kayı		
----- / -----		

Yukarıda verilen açıklamalar ve hesaplamalar kapsamında;

i) Vergi mevzuatımız kapsamında 2013-2015 yıllarına ait Gelir Tablosu,

Hesaplar / Yıllar	2013	2014	2015
Satışların Tutarı	-	-	10.500.000
Satılan Malların	-	-	8.500.000
Maliyeti			
Brüt Kar	-	-	2.000.000

ii) TMS 11 kapsamında 2013-2015 yıllarına ait Gelir Tablosu,

Hesaplar / Yıllar	2013	2014	2015
Satışların Tutarı	3.750.000	4.367.250	3.123.750
Satılan Malların	3.000.000	2.500.000	3.000.000
Maliyeti			
Brüt Kar	750.000	1.867.250	123.750

Tamamlanmış sözleşme yönteminde (VUK), gelir ve giderler için tamamlanmasına kadar bilanço hesaplarında takip edilmekte, işin tamamlanmasından sonra gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Bu durum, dönemsellik ilkesine aykırı olup, daha çok vergi odaklıdır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde (TMS 11) ise, gelir ve giderler için tamamlanması beklenmeden ilgili döneme ait tutarlar, gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Böylece tamamlanma yüzdesi yönteminde dönemsellik kavramı uyulmakta, performans, kar ve zararın belirlenmesi açısından doğru bilgiler yansıtmakta ve uzun vadeli sözleşmelerde tercih edilmektedir (Varol, 2016: 64).

Örnek Olay 2: (Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmemesi Durumu)

DİNÇER İnşaat Taah. A.Ş., 2012 yılında özel bir okul yapımı için ihaleyi kazanmış ve sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin toplam maliyeti 2.400.000,00 TL ve sözleşmenin toplam geliri 3.000.000 TL'dir. İnşaat işinin tamamlanma süresi kuvvetle muhtemel 2 yıl olarak tahmin

edilmektedir. Dünyada yaşanan ekonomik kriz nedeniyle gelir ve maliyetlerin ne kadar olabileceği tam olarak tahmin edilememektedir. Ancak gelirin tahsilinde herhangi bir belirsizlik bulunmamaktadır. 2012 yılında tamamı peşin ödenen fiili maliyet tutarı 1.800.000 TL ve 2012 yılında tamamı peşin tahsil edilen hakediş tutarı ise 2.000.000 TL'dir. Bu bilgilere göre 2012 yılına ait yevmiye kayıtları (TMS 11 ve Vergi Mevzuatı kapsamında) aşağıda olduğu gibidir (Bozkurt, 2013: 187-189'dan uyarlanmıştır).

Vergi Mevzuatını Göre Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi)

2012 yılında yapılacak muhasebe kayıtları:

----- 31.12.2012 ----- 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191. İNDİRİLECEK KDV. 100. KASA - İnşaat için yapılan harcamaların kaydı -----31.12.2012----- 102. BANKALAR. 350. Y.Y.İNŞ.ONA. HAKEDİŞ. 391. HESAPLANAN KDV - İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı ----- / -----	1.800.000 324.000 2.360.000	2.124.000 2.000.000 360.000
----- 31.12.2012 ----- 170. YILLAR YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ 741. HİZMET ÜRETİM MALİY. YNS. -İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hesabıyla bilanço hesabına aktarılması kaydı -----31.12.2012----- 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS.. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - Ana ve yansıtma hesapların karşılıklı kapatılması kaydı ----- / -----	1.800.000 1.800.000	1.800.000 1.800.000

TMS 11'e Göre Hesaplamalar ve Muhasebe Kayıtları (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi)

Soruda belirtildiği üzere Dünyada yaşanan ekonomik kriz nedeniyle gelir ve maliyetlerin ne kadar olabileceği tam olarak tahmin edilememektedir.İlgili standart gereği, maliyetler güvenilir bir biçimde tahmin edilemediğinden dolayı, hasılat, 2012 yılı fiili maliyeti kadar kayıtlara alınacak ve ne kar ne de zarar oluşacaktır. Yani;

2012 Yılı Tamamlanma Yüzdesi:

$1.800.000 / 2.400.000 = \%75$ olsa da

2012 Yılında Kayıtlarda Gösterilmesi Gereken Hasılat Tutarı:

3.000.000 TL * 0,75 = 2.250.000 TL değil, 1.800.000 TL olacaktır.

Doğal Olarak 2012 Yılı Brüt Karı da:

1.800.000 TL - 1.800.00 TL = 0 TL olacaktır.

2012 yılında yapılacak muhasebe kayıtları:

----- 31.12.2012 ----- 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191. İNDİRİLECEK KDV. 100-KASA - İnşaat için yapılan harcamaların kaydı -----31.12.2012----- 102-BANKALAR. 350. Y.Y.İNŞ.ONA. HAKEDİŞ. 391. HESAPLANAN KDV - İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı ----- / -----	1.800.000 324.000 2.124.000 2.360.000 2.000.000 360.000	2.124.000 2.000.000 360.000
----- 31.12.2012 ----- 170. YILLAR YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ 741. HİZMET ÜRETİM MALİY. YNS -İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hesabıyla bilanço hesabına aktarılması kaydı -----31.12.2012----- 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNS.. 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - Ana ve yansıtma hesapların karşılıklı kapatılması kaydı ----- ----- / -----	1.800.000 1.800.000 1.800.000	1.800.000 1.800.000 1.800.000
----- 31.12.2012 ----- 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ. 170. Y. YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİY. -İnşaat maliyetlerinin bilanço hesabından maliyet hesabına aktarılması -----31.12.2012----- 350. Y.Y. İNŞ. ONA. HAKEDİŞLERİ 600-YURT İÇİ SAT. HESABI 32X. DEVAM EDEN İNŞ. OLAN BORÇLAR -Önceki yıllarda dahil inşaat için tahsil edilen hakedişlerin dönem sonu ilgili satışlar hesabına aktarılması kaydı.	1.800.000 2.000.000 1.800.000 200.000	1.800.000 1.800.000 200.000
----- 31.12.2012 ----- 600. YURT İÇİ SAT. HESABI 690. DÖN. K/Z HESABI - Önceki yıllarda dahil inşaat için tahsil edilen hakedişlerin dönem Karı/Zararı hesabına aktarılarak kapatılması -----31.12.2012----- 690. DÖNEM KAR/ZARARI HES. 622. SATILAN HİZMET MALİYETLERİ - İnşaat maliyetlerinin Dönem Karı/Zararı hesabına aktarılarak kapatılması	1.800.000 1.800.000	1.800.000 1.800.000

Yukarıda verilen açıklamalar ve hesaplamalar kapsamında;
i) Vergi mevzuatımız kapsamında 2012 yılına ait Gelir Tablosu,

Hesaplar / Yıllar	2012
Satışların Tutarı	-
Satılan Malların Maliyeti	-
Brüt Kar	-

ii) TMS 11 kapsamında 2012 yılına ait Gelir Tablosu,

Hesaplar / Yıllar	2012
Satışların Tutarı	1.800.000
Satılan Malların Maliyeti	1.800.000
Brüt Kar	-

TMS 11’de belirtildiği üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin sonucunun ne olacağı kesin kesinlik değil ise, sadece kesin olan sözleşme giderlerinin/maliyetlerinin kazanılabilecek bölümü gelir olarak kayıtlara alınır ve sözleşme giderleri meydana geldikleri dönemin gideri olarak kaydedilir (TMS 11, mad. 36).

TFRS 15’e Göre Hesaplamalar ve Muhasebe Kayıtları

Daha öncede ifade edildiği gibi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde maliyet konusu (maliyet hesaplaması) TFRS 15 ve TMS 11’de aynı şekilde olmasına rağmen hasılatın hesaplanması farklıdır. TFRS 15’e göre edim yükümlülüğü gerçekleştirilmiş ve müşteriye transfer edilerek müşteri işletmenin kontrolüne geçmiş olan işler gelir olarak tahakkuk ettirilebilmektedir. Zaman süresince gerçekleşen tek bir edim yükümlülüğüne sahip olan işletmemiz artık tamamlanma yüzdesi (TMS 11) ve tamamlanmış sözleşme (VUK) yöntemlerini kullanmak yerine sözleşmede belirlenmiş olan hakediş bedeli üzerinden gelir hesaplayacaktır. Diğer bir ifadeyle, yeni standart ile mevcut uygulamalardaki (TMS 11 ve VUK) temel fark edim yükümlülüğü gerçekleştirilmeyen hasılatın gelir tahakkukları olarak dikkate alınmamasıdır.

TFRS 15’de hasılatın gelir olarak dikkate alınması veya gelirin tahakkuk etmesi için tamamlama yüzdesi yöntemi yerine edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi açıklanmıştır. Edim yükümlülüğü, sözleşmede belirlenen malların veya hizmetlerin müşteriye transferi anlamına gelir. Mal veya hizmetin müşteriye transferi ile edim yükümlülüğü gerçekleşir ve gelir tahakkuk ettirilir (Keskin ve Dinçer, 2015: 227).

Örnek uygulamaya bakıldığında, sözleşmenin tarafları birinci yılın sonunda sözleşme kapsamını değiştirdikleri ve karşılıklı olarak onayladıkları için söz konusu inşaat sözleşmesi değişikliğe uğramıştır (değişiklik tarihi 2014). Değişiklik tarihinde söz konusu inşaat işlemi, değişiklik tarihinden önceki inşaat işleminden ayrılamayacağından tek bir sözleşme yükümlülüğü olarak değerlendirilmiştir. Bu kapsamda işletmenin söz konusu değişikliği orijinal sözleşmenin bir parçası olarak değerlendirilmelidir. Buna göre işletme değişiklik sonrası sürecin ölçümünü güncelleyerek ve toplam beklenen maliyeti ilk yıl gerçekleşen maliyete oranlayarak tamamlanan yükümlülüğü (ek hasılatı) yeniden hesaplamalıdır. Sözleşmedeki değişiklik sonrası durum aşağıda hesaplanmıştır.

2014 yılı için Tamamlanan yükümlülük yüzdesi;

Toplam gelir / sözleşme bedeli: $10.000.000 + 500.000 = 10.500.000$ TL

Belirlenen/beklenen maliyet: $8.000.000 + 500.000 = 8.500.000$ TL

Tamamlanan yükümlülük yüzdesi: $3.000.000 (0,375^{10} * 8.000.000) / 8.500.000 = 0,352$

2014 yılında yapılacak ek hasılatın hesaplaması;

Buna göre, değişiklik olduğu zaman (2014 yılı için) meydana gelecek ek hasılat şu şekilde hesaplanacaktır:

$(10.500.000 * 0,352) - 3.750.000^{11} = (54.000)$ TL¹²

Örnek uygulama kapsamında yapılan hesaplamalarda görüldüğü üzere, birinci yılın sonunda tahmin edilen maliyetlerde 500.000 TL'lik artış meydana gelmiştir ve bu artışın tamamı sözleşme gereği sözleşme bedeline/gelirine aynı miktarda dahil edilmiştir. Meydana gelen maliyet artışı oranında gelir tahakkuk ettiği için dolayı ek bir hasılat oluşmamıştır (54.000 TL). Ancak tahmin edilen maliyetten (500.000 TL) daha çok sözleşme bedeli (hasılat) olsaydı ek bir gelir söz konusu olacaktı (aynı durum 2015 yılı içinde geçerlidir). Bu durumda 2014 yılı için aşağıdaki şekilde kayıtlara ek bir hasılat olarak alınacaktı:

	-----31.12.2014-----				
	<i>İLGİLİ HESAP</i>			<i>XXX</i>	
	<i>600-YURT İÇİ SAT. HESABI</i>			<i>XXX</i>	

¹⁰ 2013 yılı itibarıyla işin tamamlanma derecesi.

¹¹ 2013 yılında kayıtlara alınan gelir tutarı

¹² Sözleşme değişikliği tarihi ya da öncesinde transfer edilen mal ve hizmetlerin, yeni sözleşmede yer alan mal ve hizmet bakiyesinden farklı olmaması nedeniyle sözkonusu değişikliği eski sözleşmenin bir unsuruymuş gibi kayıtlara alınır (UFRS 15, mad. 21/b).

Sonuç

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, elde edilecek gelirin veya karın, hangi yılda nasıl hesaplanacağı ve hangi şekilde muhasebeleştirilip raporlanacağı önemli bir konudur. Bu konu, VUK'un 193 sayılı GVK'nın 42-44. maddeleriyle açıklanmıştır. VUK'da, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılması gerekliliği vurgulanmaktadır. Buna göre, inşaat ve onarım işlerinin sonucunda meydana gelecek kar veya zararın, sözkonusu faaliyetlerin sonucunda hesaplanarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Ancak bu durum dönemsellik ilkesiyle çelişmektedir. Bu çelişki TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardıyla giderilmeye çalışılmıştır.

Bu kapsamda TMS 11, tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasını zorunlu tutmuştur. VUK'un benimsemiş olduğu yöntemde tamamlanmış sözleşme, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri sonucunda meydana gelecek kar veya zararının belirlenmesi, inşaat işinin bitmesine bağlıdır. İş bitiminde de, kar ya da zarar hesaplanabilir olmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde muhasebe ilkeleri yönünden ihtiyatlılık kavramına önem verildiği ancak dönemsellik kavramına uyulmadığı söylenebilir. Bu durum her ne kadar ihtiyatlılık ilkesiyle örtüşmekteyse de dönemsellik ilkesi ile uyumu neredeyse ortadan kaldırmaktadır. Bu yöntem bilgi kullanıcılarının daha şeffaf bilgiler elde etmesini kısıtlamakta ve çıkar gruplarının dezavantajına bir durum meydana getirmektedir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise, kar ya da zararın hesaplanması için işin bitmesi beklenmez ve her yıl sözleşmede belirlenen gelir, işin bittiği kısma kadar (tamamlanma aşaması) meydana gelen maliyetlerle karşılaştırmak suretiyle gelir veya maliyetler sonucunda oluşacak kâr veya zarar kayıtlara alınarak raporlanır. Diğer bir ifadeyle, tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşmeden elde edilecek gelir yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin yapıldığı dönemde kar veya zarar olarak kayıtlara alınır. Sözkonusu maliyetler ise cari dönemin kar veya zararı olarak kayıtlara alınır. Ancak, inşaat ve onarım işleri nedeniyle sonraki dönemlerde meydana gelebilecek muhtemel maliyetler, gelirlerden fazla olması durumunda, gider olarak muhasebe kayıtlarına alınmalıdır. Bu şekilde inşaat işletmeleri, dönemsellik kavramını gereği gibi yerine getirmiş olacaktır. Bunun sonucunda, sözkonusu maliyetler ve gelirler dönemlere dağıtılarak, finansal tabloların güvenilirliği artmış olacaktır.

TFRS 15, hasılatı yeniden belirlemeyi veya tanımlamayı amaçlamıştır. Bu standart, hasılatla ilgili olan bazı standartları yeniden düzenlemeyi veya kaldırmayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda, yıllara yaygın inşaat yapan

işletmeler için hakediş tutarını (zamanın belirli bir noktasında sözleşme fiyatına göre sözleşmede belirledikleri) tahsil edildiği dönemde hasılat yazılabilmesini imkan vermektedir. Bu şekilde tamamlanma yüzdesi yöntemi terk edilerek, maliyetler ve elde edilen hasılat gerçekçi bir şekilde finansal tablolara yansıtılması amaçlanmıştır. TFRS 15, tamamlama yüzdesi yöntemi yerine edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi açıklanmıştır. TFRS'ye göre taahhüt edilen mal ve hizmetlerin transferi ile hasılat doğmaktadır. Sonuç olarak, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemleri konusunda yeni standart TFRS 15 ile mevcut TMS 11, hasılat konusunda ayrılmaktadır. Ancak maliyet hesaplama konusunda herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında bu çalışmada, inşaat işletmelerinde meydana gelen gelir ve maliyetlerin TMS 11 ve VUK kapsamında nasıl hesaplanması gerektiği ve bu hesaplamaların hangi şekilde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiğini açıklamak için örnek uygulamalara yer verilmiştir. Bu bağlamda konuyla ilgilenenlere, tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemi ile yeni TFRS 15 standardının inşaat işlemleriyle ilgili yenilikleri ve değişiklikleri karşılaştırmak suretiyle inşaat işlerinin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olunması amaçlanmıştır.

Kaynaklar

- Akdoğan, N. ve Sevilengül O. (2007). *Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması*. 12. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktaş, R. ve Varol, İ. D. (2017). Yeni Hasılat Standardı TFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73): 27-50.
- Alagöz, A. (2009). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, S.: 1-36.
- Bozkurt, İ. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları*. Adalet Yayınevi: Ankara
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2005), TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/TürkiyeMuhasebeStandartları/TMS-TFRS2016Seti/TMS11.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.05.2017).

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2005), Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Standardı, [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/TürkiyeMuhasebeStandartları/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/TürkiyeMuhasebeStandartları/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf), (Erişim Tarihi: 10.06.2017).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2016), TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/TürkiyeMuhasebeStandartları/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 12.07.2017).
- Karaca, N., ve Misket, G. (2014). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Muhasebe Uygulamaları, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 4(10).
- Keskin A. İ. ve Dinçer B. (2015). UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. *Maliye Finans Yazıları*, (103): 219-246.
- Köse, T. ve Şengül Ç. D. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler, *Mali Çözüm Dergisi*, 25 (127): 19-43.
- Örten, R. ve Karapınar, A. (2009). *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sayarı, M. (2010). İnşaat Taahhüt Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi, *Türkiye Birinci Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu*, Kayseri SMMMO, (20): 107-118.
- Varol, İ. D. (2016). Yeni Hasılat Standardı TFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”: Yorum ve Uygulamaları, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Manisa.
- 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*, 20, (64): 8-26.