



Araştırma Makalesi • Research Article

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi

Examination of the Construction and Repair Works Spread Over Years within the Scope of the Revenue Standard from TFRS 15 Customer Agreements and BOBI FRS

Mustafa Kılıç^{a,*}, Yusuf Işık^b

^a Dr. Öğr. Üyesi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, 80000, Osmaniye/Türkiye. ORCID: 0000-0002-9283-9852

^b Öğr. Gör., Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, Reyhanlı Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, 31060, Hatay/Türkiye. ORCID: 0000-0001-5842-4365

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Başvuru tarihi: 19 Mart 2018

Düzeltilme tarihi: 22 Haziran 2018

Kabul tarihi: 17 Temmuz 2018

Anahtar Kelimeler:

İnşa Sözleşmeleri

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

BOBİ FRS

ÖZ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesi ve kar veya zararın doğru hesaplanması büyük önem taşımaktadır. İnşaat sözleşmeleri kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilme esasları 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ile düzenlenmekteydi. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı yürürlükten kaldırılmış ve 01/01/2018 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinden itibaren kullanılmak üzere TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat ve BOBİ FRS yürürlüğe girmiştir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın finansal tablolarda raporlanmasında uyulacak ilkeleri belirlemektedir. BOBİ FRS’de ise müşterilerle yapılan sözleşme kapsamında İnşa Sözleşmelerine ilişkin hükümler Hasılat başlıklı beşinci bölümde düzenlenmektedir. Bu çalışmada, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamındaki müşterilerle yapılan inşa sözleşmelerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, BOBİ FRS ve ilgili diğer standartlar çerçevesinde incelenmesi ve örnek bir uygulama çalışması ile alan yazına katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

ARTICLE INFO

Article history:

Received March 19, 2018

Received in revised form June 22, 2018

Accepted July 17, 2018

Keywords:

Construction Contracts

TFRS 15 Revenue from Contracts with

Customer

BOBI FRS

ABSTRACT

It is very important to correctly determine the revenue and costs of construction and repair work arising from years and to correctly calculate the profit or loss. The principles of accounting for income and costs obtained within the scope of construction contracts were regulated by the TAS 11 Construction Contracts Standard for the periods before 31/12/2005. The standard of TAS 11 Construction Contracts was abolished and TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers and BOBI FRS have entered into force for the accounting periods beginning after 01/01/2018. The TFRS 15 Customer Contracts Revenue Standard sets out the principles to be complied with when reporting revenue generated from a contract made with a customer on the financial statements. Judgements relating to the Construction Contracts in the scope contract with the customers are issued in the fifth chapter titled Revenue of BOBI FRS. In this study, it is aimed to examine the construction and repair works spread over years within the framework of the TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, BOBI FRS and other relevant standards and to contribute to the literature with a sample application study.

1. Giriş

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri tamamlanma süresi dikkate alınarak yıllara yaygın ve yıllara yaygın olmayan

inşaat ve onarım işleri şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Yıllara yaygın olmayan inşaat işlemleri başlangıcı ve bitimi aynı yıl içinde olduğundan, gelirin ve maliyetlerin hesaplanması ve kar veya zararın tespiti yine aynı yıl içinde

* Sorumlu yazar/*Corresponding author.*
e-posta: killimustafa@hotmail.com

olmaktadır. Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinde inşaat işinin başlangıcı ve bitimi aynı yılda olmayıp birden fazla yılı kapsamaktadır. Bu durumda dönemsellik kavramının bir gereği olan gelir ve giderlerin ait oldukları dönemlere aktarılmalı ifadesinin dikkate alınması gerekmektedir.

GVK madde 42’de “Bir takvim yılından daha fazla süreye sirayet eden inşaat (dekapaj¹ işleri de dâhil olmak üzere) ve onarım işlerinde ortaya çıkan kar veya zarar işin tamamlandığı yıl kesin olarak tespit edilir ve bütün kar veya zarar işin bittiği yılın geliri/maliyeti sayılarak, söz konusu yıl beyan edilir.” ifadesi uzun yıllar sürse dahi (5-10 yıl gibi) inşaat işinin bittiği tarihte kar veya zarar olarak tespit edilmesini ve tümünün söz konusu yılın geliri/maliyeti sayılmasını gerektirmektedir. Yapılan bu uygulamaya “Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi” denmektedir. Bu yöntem muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına aykırı bir uygulama yapması yönüyle farklı bir vergilendirme rejimini de ortaya çıkarmış olmaktadır. Farklı bir vergilendirme rejimi ifadesinin temelinde GVK madde 85’te yer alan “Mükellefler ikinci maddedeki kaynaklardan bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratları için bu Kanunda zıttı bir hüküm yer almadıkça yıllık olarak beyan ederler. Bu kanuna göre beyan edilmesi gereken gelirlerin yıllık olarak beyan edilmesi zorunludur” ifadesi yatmaktadır. Keza bu maddeye göre bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratlar için verilmesi gereken beyan inşaat işlerinde işin bitimi hangi yıl olursa o tarihte verilmesi yönünde hükme bağlanmıştır (GVK Md. 42 ve 85).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ve BOBİ FRS’nin Hasılat başlıklı beşinci bölümü vergi mevzuatının aksine dönemsellik kavramının doğru şekilde uygulanabilirliğine ortam hazırlamaktadır. İnşaat sözleşmelerinin nitelikleri gereği işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerini ilgilendirmektedir. BOBİ FRS inşaat sözleşmelerine ilişkin hasılat ve maliyetlerin, raporlama dönemi sonunda sözleşme kapsamındaki inşaat işinin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kar veya zarara yansıtılacağına hükme bağlanmıştır (BOBİ FRS, prgf.5.23). TFRS 15 standardı ise, işletmenin bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devretmesi ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmesi durumunda hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alacağı hükmünü getirmektedir (TFRS 15, prgf.35).

Standart vergi mevzuatında eleştirilen tamamlanmış sözleşme modelinin aksine dönemsellik kavramına uygun bir uygulama olan “tamamlanma yüzdesi” yönteminin dikkate alınması istemektedir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde gelir ve kazançların iş ilerledikçe oluştuğu esasına dayanmaktadır (Epstein ve Jermakowicz, 2010:289). Tamamlanma yüzdesi yöntemi mali tablolarda sunulacak gelir ve giderlerin tespit edilmesinde sözleşme konusu işin tamamlanma aşamasını esas alır. Bu yöntem, sözleşme konusu işin tamamlanan kısmına isabet eden hasılat, maliyet ve karın finansal raporlarda sunulmasını sağlar. Bu yöntem finansal raporlarda sunulan bilgilerin daha gerçekçi olmasını ve finansal bilgi kullanıcılarına yararlı bilgi iletilmesini sağlar.

Sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının 95-98’inci

paragraflarında açıklanmıştır. Burada üzerinde durulması gereken TRFS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında 96. paragrafta yer alan “Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yerine getirilmesi kapsamında katlanılan ve başka bir Standardın kapsamında yer alan maliyetler o Standart uyarınca muhasebeleştirilir” ifadesidir. Standardın bu paragraftan da anlaşıldığı gibi inşaat sözleşmeleri kapsamında katlanılan borçlanma maliyetleri TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı kapsamında muhasebeleştirilecektir.

Çalışmada tüm bu unsurlar göz önüne alınarak, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, BOBİ FRS ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı hükümleri çerçevesinde yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulama çalışması yapılmıştır.

2. Alanyazın Taraması

Altay ve Sultankhanova (2016) tarafından yapılan çalışmada, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin hesaplama boyutunda vergi mevzuatında ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardında önerilen “Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi” ve “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” örnekler yoluyla karşılaştırılmıştır. Vergi mevzuatı ve ilgili standart kapsamında düzenlenen finansal tablolar karşılaştırılmış ve değişiklikler incelenmiştir. Sonuç olarak işletmelerin ödeyecekleri vergi ve elde ettikleri net karın her iki yöntemde de değişmediği fakat işletmenin ödeyeceği vergilerin dönemlerinde uygulanan yöntemlerden dolayı önemli farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Badem ve Tosun (2014), tarafından yapılan çalışmada yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde muhasebeleştirme ile raporlama işlemleri vergi kanunları ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hükümleri kapsamında karşılaştırılmıştır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hükümlerine göre yapılan muhasebeleştirme ve raporlamada TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında ortaya çıkabilecek ertelenmiş vergi etkisi birbirini takip eden üç hesap dönemi açısından incelemiştir. Sonuç olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde katlanılan maliyetlerin ve gelirin ölçümü için vergi mevzuatı ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının öngördükleri iki farklı ölçüm yöntemi ile kar veya zararın belirlenmesi ve raporlanma zamanı açısından ciddi farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca işletmelerin vergi mevzuatına uygun hareket etmesi gerçek faaliyet durumlarını yansıtmadığı için dönemsel anlamda finansal raporlarında yanıltıcı bilgi sundukları sonucuna ulaşmışlardır.

Çatıkkaş (2014), inşaatı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde gelirin ve maliyetlerin doğru tespit edilmesi açısından yıllara yaygın inşaat faaliyetlerini vergi kanunları ile TMS 11 İnşaat Sözleşmesi standardı kapsamında karşılaştırmalı olarak örneklerle değerlendirmiştir. Sonuç olarak GVK 42. maddede tarif edilen yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde kar veya zararın belirlenmesinde kullanılan tamamlanmış sözleşme yöntemi ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında yer alan tamamlanma yüzdesi yöntemi örneklerle karşılaştırılmıştır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde dönemsellik kavramının ihlal edildiği, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise her dönemin kar veya

zararı yine ilgili döneme aktarıldığından finansal tablo kullanıcılarına doğru bilgi sunulduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Karaca ve Misket (2014) tarafından yapılan çalışmada TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı kapsamında yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde iş sürecinde oluşan gelir ve maliyetler tespit edilerek kapsamlı gelir tablosunda gelir ve gider olarak ne zaman sunulacaklarını açıklamıştır.

Kıymetli Şen (2012) tarafından yapılan çalışmada inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri vergi mevzuatı ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı açısından karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir.

Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu (2011) tarafından yapılan çalışmada yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelir – giderin hesaplanması, kar veya zararın belirlenmesinde yöntem olarak kullanılan “Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi” ve “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” karşılaştırarak ilgili standart kapsamında inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi örneklerle açıklanmıştır. Çalışmada inşaat işletmelerinin TMS 11 kapsamında finansal tablolarında mevcut uygulamalardan farklı olarak nasıl sunum yapacaklarını Tekdüzen Hesap Planına önerdikleri yeni hesaplarla ortaya koymuşlardır.

Yukarıda verilen çalışmalar genel itibarıyla TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı ve vergi mevzuatını karşılaştırmaktan ibaret kalmışlardır. Ancak inşaat işi çok kısa sürede üretimi tamamlanabilecek, seri üretim hattına sahip bir iş değildir. İş niteliği itibarıyla büyük maddi tutarlar barındırmaktadır. Bu da inşaat ve onarım işi yapan veya yaptıran işletmelerde yapılmakta olan iş için belli oranda finansman ihtiyacı olacağı gerçeğini ortaya çıkarmaktadır. Bu çalışmanın önceki çalışmalardan farkı TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının yerini alan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının 96. paragrafında yer alan “Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yerine getirilmesi kapsamında katılan ve başka bir Standardın kapsamında yer alan maliyetler o Standart uyarınca muhasebeleştirilir” ifadesine yer vermesi ve örneklerle açıklamasıdır.

3. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kapsamında İnşa Sözleşmeleri

İnşaat sözleşmeleri kapsamında elde edilen hasılat ve maliyetlerin muhasebeleştirilme esasları 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 26 Ekim 2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ile düzenlenmekteydi. Ancak 01/01/2018 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemlerinden itibaren kullanılmak üzere TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının yayınlanmasıyla TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı yürürlükten kaldırılmıştır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, inşa sözleşmeleri de dahil olmak üzere müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın finansal tablolarda raporlanmasında uyulacak ilkeleri belirlemektedir.

3.1. Genel Esaslar

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının amacı müşterilerle yapılmış olan sözleşmelerden kaynaklanan hasılatların ve nakit hareketlerinin niteliği,

tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarına raporlanmasında işletmelerin uyması gereken ilke ve esasları düzenlemektir (TFRS 15, Prgf. 1).

TFRS 15 standardının 2. paragrafında temel ilke olarak yer olan “İşletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmalıdır.” ifadesi yürürlükten kaldırılmış olan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardında paragraf 25-26’da açıklanan Tamamlanma Yüzdesi Yöntemini vurgulamaktadır. TFRS 15’in 35. Ve 46.paragraflarındaki bir edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi durumunda veya zamana yayılı olarak yerine getirildikçe işletme bu edim yükümlülüğüne karşılık gelen işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara alır ifadesi de aynı doğrultudadır.

Bir inşaat sözleşmesi ancak aşağıdaki koşulları sağladığı takdirde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilir. Bu koşullar (TFRS 15, Prgf. 9) ;

- Sözleşme tarafları, sözleşmeyi yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüller çerçevesinde onaylamış ve sözleşme kapsamında kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiş olmalıdır,
- Sözleşme kapsamında tarafların hakları açıkça belirlenmiş olmalıdır,
- Sözleşme kapsamında yapılacak ödeme koşulları açıkça belirlenmiş olmalıdır,
- Sözleşme, ticari nitelikte olmalıdır,
- İşletmenin müşteriye devredebileceği mal veya hizmet karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir.

TFRS 15, müşterilerle yapılan sözleşmelerin ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini öngörmesine rağmen bazı durumlarda sözleşmelerin birleştirilmesine de izin vermektedir. Benzer durum yürürlükten kaldırılan TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardında da bulunmaktaydı. TMS 11’e göre standartta yer alan hükümlerin her inşaat sözleşmesine birbirlerinden bağımsız bir şekilde uygulanabilme imkanı varken bazı durumlarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı tanımlanabilme özelliğine sahip bölümlerine ya da bir sözleşmeler topluluğuna beraber de uygulanabilmekteydi (Örten vd., 2009: 129-130). Aşağıdaki koşullardan en az birinin karşılanması durumunda aynı ya da yakın zamanlarda aynı müşteri ile yapılan sözleşmelerin ya da söz konusu müşterinin ilişkili tarafları ile yapılan sözleşmelerin tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirilmesine izin verilmektedir (TFRS 15, Prgf.17).

- Sözleşmenin aynı amaç doğrultusunda paket halinde görüşülmesi,
- Bir sözleşme için ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatıyla ya da edimiyle bağlantılı olması,
- Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı gereği sözleşme bedeli belirlenirken sözleşme hükümleri ve ticari

hükümleri dikkate alır. Sözleşme bedeli işletmenin vergiler, aracılık ücretleri gibi üçüncü kişiler adına tahsil ettiği tutarlar dışında taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşteriye devretme karşılığında hak ettiği bedeldir. Sözleşme bedeli sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini birlikte içerebilir (TFRS 15, Prgf. 47). Sabit tutarlı ve değişken tutarlı sözleşme bedeli yürürlükten kaldırılan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardında paragraf 3'te "Sabit Fiyatlı Sözleşme" ve "Maliyet Artı Kar Sözleşmesi" olarak yer almaktaydı. Sözleşme bedelini belirlerken aşağıdakilerin tamamının göz önünde bulundurulması gerekecektir (TFRS 15, Prgf. 48-72).

Değişken bedel: İndirimlerin, yapılan geri ödemelerin, para iadelerinin, puanların, olası miktar indiriminden kaynaklanacak fiyat avantajlarının, devlet teşviklerinin, performans primlerinin, satış hedeflerine ulaşıldığında ortaya çıkacak ödüllerin, cezaların ve benzeri unsurların var olması sebebiyle sözleşme bedelinde değişiklikler görülebilir. Böylesi bir durum var olduğunda sözleşme bedelinin belirlenmesinde tahmin söz konusu olacaktır.

Değişken bedel tahminin sınırlandırılması: Tahmin edilen değişken bedelinin kısmen ya da tamamen işlem bedeline dahil edilebilmesi için, değişken bedelle ilgili var olan belirsizliğin sonradan ortadan kalkması durumunda mali tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli derecede iptal olmayacağına kuvvetle muhtemel olması gerekir.

Sözleşmede önemli bir finansman unsurunun varlığı: Sözleşmenin taraflarca belirlenen ödemelerin zamanlaması açıkça veya zımni bir şekilde taraflara mal ve hizmetin devrinin finansmanı şeklinde bir fayda sağlaması durumunda sözleşme bedeli belirlenirken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değeri göz önüne alınarak düzeltme yapılır. Önemli bir finansman unsurunun varlığı için finansman taahhüdünün sözleşme hükümlerinde açıkça veya zımnen ifade edilmiş olması bir farklılık yaratmaz. Paranın zaman değeri etkisinin göz önüne alınmasıyla önemli bir finansman unsuru için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılacak ve taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildikçe müşteri bu mal ve hizmetler için nakit ödeme yapması durumunda ödeyeceği fiyat üzerinden hasılatın finansal tablolara alınması sağlanacaktır. Paranın zaman değeri etkisi belirlenirken; taahhüt edilen bedel ile nakit satış bedeli arasındaki fark, mal ve hizmetin devredildiği zaman ile söz konusu bu mal ve hizmet karşılığında ödeme yapılması arasındaki sürenin uzunluğu ve piyasa faiz oranları etkili olacaktır.

Gayri nakdi bedel: Gayri nakdi bedelle ödeme taahhüdünün olduğu sözleşmelerde gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlendirme yapılır. Eğer gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değeri doğru bir şekilde tahmin edilemiyorsa taahhüt edilen mal veya hizmetin satış fiyatını referans alarak gayri nakdi bedel dolaylı olarak ölçülür.

Müşteriye ödenebilir bedel: İşletmenin müşterisine ya da müşterisi ile bağlantılı üçüncü bir kişiye ödeyeceği nakdi tutarları ifade eder. Müşteriye ödenecek bedel puan, indirim kuponu veya hediye çeki gibi unsurları da kapsar. Müşteriye yapılacak ödemeler söz konusu sözleşme kapsamı dışında yapılmıyorsa müşteriye ödenebilir bedel hasılatla azalma olarak muhasebeleştirilir.

3.2. Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyetleri sözleşme yapılması ile ortaya çıkan maliyetlerdir. Diğer bir ifadeyle eğer sözleşme yapılmamış olsaydı ortaya çıkmayacak maliyetlerdir. Sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetlerin geri kazanılma ihtimali var ise bu maliyetler dönem gideri olarak muhasebeleştirilmeyip geri kazanılma vaktine kadar varlık olarak finansal durum tablosunda yer alır. Ancak sözleşme ile ilgili olmayıp, sözleşmeden bağımsız olarak ortaya çıkan maliyetler gider olarak finansal tablolara aktarılır. TFRS 15 kolaylaştırıcı bir uygulama yaparak varlığın itfa süresinin bir yıl veya daha az olması durumunda sözleşme yapılması için katlanılan maliyetleri doğrudan gider olarak muhasebeleştirme imkânı tanımıştır (TFRS 15, Prgf. 91-94).

Sözleşmenin gerçekleştirilmesi için katlanılan ve başka bir Standartın kapsamına giren maliyetler söz konusu Standart hükümlerince kaydedilir. Buna örnek olarak TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında yer bulmayan inşaat sözleşmelerinde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı kapsamında muhasebeleştirilecektir. Ancak sözleşme yerine getirilirken başka bir Standart hükümleri kapsamında olan maliyetler aşağıdaki şartların birlikte var olması koşuluyla varlık olarak finansal durum tablosunda yer alır (TFRS 15, Prgf. 95-96).

- Ortaya çıkan maliyetlerin direkt olarak bir sözleşme ile ilişkili olması,
- Söz konusu maliyetlerin gelecekte işletmede kullanılacak kaynakları yaratması veya geliştirmesinin beklenmesi,
- Söz konusu maliyetlerin geri kazanılma ihtimalinin muhtemel olması.

Tüm bu şartların birlikte var olması durumunda aşağıda sayılan maliyetler varlık olarak finansal tablolarda yer alacaktır (TFRS 15, Prgf. 97):

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri,
- Direkt İşçilik Giderleri,
- Genel Üretim Giderleri, (Sözleşme açısından direkt nitelikte olanlar)
 - Sözleşme yönetim ve gözetim maliyetleri, sözleşme hükümlerinin yerine getirilmesi esnasında kullanılan malzemelerin sigortalanma veya amortisman maliyetleri gibi sözleşmeyi doğrudan ilgilendiren maliyetler,
 - Sözleşme hükümleri kapsamında müşteri talebiyle ortaya çıkmış ve müşteriye fatura edilebileceği açıkça sözleşme hükümlerinde yer alan maliyetler,
 - Borçlanma maliyetleri ve taşeronlara yapılan ödemeler, genel maliyetler, yönetim maliyetleri² gibi işletmenin sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetler.

Varlık olarak muhasebeleştirilen maliyetlerin yanı sıra bazı maliyetler de katlandıkdıkça gider olarak finansal tablolara yansır. Bu maliyetler (TFRS 15, Prgf. 98):

- Sözleşme hükümleri gereğince müşteriye açıkça fatura edileceği belirtilmeyen genel maliyetler ve yönetim maliyetleri,

- Taraflarca sözleşme bedeline yansıtılmamış fazla tüketilen malzeme, boş işçilik veya diğer kaynakların maliyetleri,
- Geçmiş edimlere ilişkin maliyetler,
- İşletmenin gelecekte yerine getireceği edim yükümlülükleri ile mi yoksa geçmiş edim yükümlülükleriyle mi ilişkili olduğu tam olarak ayırt edilemeyen maliyetler.

3.3. Finansal Tabloda Sunum

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı açısından sözleşme kapsamında edinim ve yükümlülüklerin finansal tablolarda sunum esasları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (TFRS 15, Prgf.105-109).

- Sözleşme taraflardan en az biri tarafından yerine getirildiğinde işletme sözleşmeden doğan haklarını sözleşme varlığı olarak gösterir.
- İşletme sözleşme bedeliyle ilişkili koşulsuz haklarını bir alacak olarak ayrıca gösterir.
- Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülükleri ise sözleşme yükümlülüğü olarak finansal tablolarda kaynak unsuru içinde sunar.
- İşletme sözleşmeye konu mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce, müşterinin bedeli ödemesi ya da işletmenin bir alacak hakkının bulunması durumunda, sözleşmeyi ödemenin yapıldığı veya ödemenin vadesi geldiği tarihten erken olanında sözleşme yükümlülüğü olarak gösterir.
- Müşterinin sözleşme bedelini ödemediği veya vadesi gelinceye kadar mal veya hizmetleri işletme müşteriye devrederek edimini yerine getirmiş ise sözleşmeyi bir sözleşme varlığı olarak gösterir.
- Sözleşme varlığında olası değer düşüklüklerinde TFRS 9 Finansal Araçlar: Sunum standardı kapsamında değerlendirir. Olası değer düşüklükleri finansal tablolarda değer düşüklüğü zararı olarak gösterilir.
- Finansal tablolarda “sözleşme varlığı” ve “sözleşme yükümlülüğü” terimlerinin kullanımı zorunlu değildir. Bu kapsamda daha iyi ifade ettiği düşünülen farklı terimler de kullanılır. Ancak bu durumda terimlerin kullanımı ile ilgili ayrıca bilgi verilir.

4. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Kapsamında Borçlanma Maliyetlerini Muhasebeleştirme Esasları

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı hükümleri kapsamında özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretilmesi ile doğrudan bir ilişki kurulabilen borçlanma maliyetleri söz konusu özellikli varlığın maliyetinin bir kısmını oluşturur. Bu sebeptir ki işletmeler tarafından, özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan bir ilişki kurulabilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetine dâhil edilmek üzere aktifleştirilir. Bunun dışında diğer genel borçlanmalara ilişkin borçlanma maliyetleri ise ortaya çıktıkları dönemin gideri kabul edilerek kaydedilirler. Yine aynı standartta yer alan özellikli varlık tanımında ise amaçlandığı kullanıma veya satış koşullarına hazır hale getirilebilmesinde geçen

sürenin zorunlu olarak uzun olduğu varlıklar özellikli varlık olarak belirlenmiştir. Standart, aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetlerini de özellikli varlığa ait harcamaların hiç yapılmamış olması halinde ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleri olarak tanımlamıştır (Aydın, 2016: 1241).

Ayrıca özellikli varlığın finansmanında kullanılan söz konusu fon özellikli varlığın finansmanına aktarılmaya kadar herhangi bir şekilde nemalandırılırsa bu işlemde elde edilen gelir borçlanma maliyetini azaltır. Bazı durumlarda işletmeler doğrudan özellikli varlık için borçlanmaya gitmez de genel amaçlı olarak yapmış oldukları çeşitli borçlanmalardan elde ettikleri fonları özellikli varlığın inşasında kullanırlar. Bu durumda genel borçlanmalara ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması hesaplanarak ortalama borçlanma maliyeti oranı belirlenir. Borçlanma maliyetleri belirlenen oran üzerinden özellikli varlığın maliyetine yansıtılır (Deran ve Savaş, 2014: 122).

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmeye başlanabilmesi için bazı koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar; a) işletmenin söz konusu varlık için yapmış olduğu bir harcamanın olması, b) özellikli varlığın finansmanında kullanılan borçlanmaya ilişkin faiz ödemelerinin veya diğer giderlerin tahakkuk etmesi ve c) özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilebilmesi için gerekli olan faaliyetlerin başlatılması. Borçlanma maliyetleri standardının 17. paragrafında belirtilen bu koşulların tümünün birlikte gerçekleşmesi durumunda borçlanma maliyetleri özellikli varlığın maliyetine dâhil edilebilmektedir (Deran, Erduru ve Sürer, 2016: 14)

İnşası devam eden bir özellikli varlıkta yapılan işlemlere uzun bir müddet ara verilmesi söz konusu olabilir. Bu durumda söz konusu varlıkla ilgili katlanılan borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine dâhil edilmesi ara verilen süre için durdurulmuş olur. Bu süreçte ortaya çıkan borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak üretim fiziki olarak durmuş olmasına rağmen bu süreç üretim için kaçınılmaz ise bu durumda aktifleştirmeye devam edilir. Ayrıca ara verme işlemi üretimin bir parçası olmamasına rağmen bu süreçte önemli teknik ve idari işlere devam ediliyorsa bu durumda da aktifleştirmeye ara verilmez (TMS 23, Prgf: 21).

Söz konusu varlık amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale geldiği an itibarıyla borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de son verilir. Normal şartlarda varlığın üretimi genel itibarıyla tamamlanmasına rağmen olağan yönetsel süreç devam ediyorsa bu varlığın üretiminin devam ettiği anlamına gelmez. Bu gibi durumlarda

5. BOBİ FRS Kapsamında İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirme Esasları

Bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmeler için 29 Temmuz 2017 tarih ve 30138 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan ve 01/01/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren BOBİ FRS'nin Hasılat başlıklı beşinci bölümünde müşterilerle yapılan sözleşme kapsamında İnşaat Sözleşmelerine ilişkin hükümler düzenlenmektedir.

BOBİ FRS'nin Hasılat başlıklı beşinci bölümünde işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmelerinden elde

edilen hasılatla ilişkin muhasebe ilkeleri, hasılatın kayda alınma zamanı ve ölçümü ile ilgili düzenlemeler getirilmiştir. BOBİ FRS'de bir varlık, tasarım, teknoloji, özellik, nihai amaç ve kullanım açısından birbiri ile ilişkili ya da bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak taraflar arasında hazırlanan sözleşme olarak tanımlanan inşaat sözleşmesi, sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi koşuluyla raporlama dönemi sonunda mali tablolarda sunulur. Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi inşanın tamamlanma derecesinin, gelecekte beklenen maliyetlerin ve faturaların tahsiline ilişkin beklentilerin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi olarak ifade edilebilir. İnşa sözleşmesine ait hasılat ve maliyetler gerekli olan bu koşulun ortaya çıkması durumunda sözleşmeye konu faaliyetin tamamlanma derecesi dikkate alınarak kar/zarara yansıtılır (BOBİ FRS, B5, 22-24). Vergi mevzuatının aksine BOBİ FRS bu yöntemle dönemsellik kavramının da gereğini yerine getirmiş olmaktadır.

Bazı durumlarda ekonomik belirsizliklerin ve birçok farklı sebebin etkisiyle inşaat işine ilişkin sonucun güvenilir şekilde ölçülmesi olanaksız olmaktadır. Bu durumda geri kazanılma ihtimali olan gider tutarı kadar hasılat tutarı kayda alınır. Bazı durumlarda ise sonucun güvenilir olarak tahmin edilememesi ile birlikte katlanılan giderlerin de geri kazanılma ihtimalinin olmadığı durumlar söz konusu olabilir. Bu durumda ise hasılat kayda alınmayıp katlanılan giderler kar/zarara yansıtılmaya devam edilir. Söz konusu belirsizlik ortadan kalkar kalkmaz inşa sözleşmesine ilişkin hasılat ve maliyetler tamamlanma dereceleri göz önüne alınarak finansal tablolara yansıtılmaya başlanır. Ancak güvenilir olarak ölçülemeyen geçmişteki dönemlere ilişkin bir düzeltme yapılmaz (BOBİ FRS, B5, 22-24).

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında olduğu gibi BOBİ FRS'de de inşa sözleşmeleri hükümleri her bir inşa sözleşmesine izin verilen haller dışında ayrı ayrı uygulanarak finansal tablolarda gösterilir (BOBİ FRS, B5, 26-28).

6. İnşaat Sözleşmesi Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilme Esasları

Vergi mevzuatında yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgili gelir ve giderler tamamlanmış sözleşme yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Bu yöntemde iş ne kadar uzun sürerse sürsün işin tamamlandığı yıl işin yapıldığı yıl olarak kabul edilmektedir. Bunun birçok dezavantajı olmasına, özellikle de dönemsellik kavramına aykırı bir durum olmasına rağmen vergi mevzuatı açısından yürürlükte olan sistem budur.

Örneğin, bir inşaat işi 2012'de başlamış ve 2017 yılında tamamlanmış olsun. Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre inşaatın devam ettiği sürede elde edilen hakedişler 2017 yılında gelire aktarılacak üzere 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında takip edilir (Özlu, 2012: 55). İnşaat için katlanılan maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç kaydedilirken dönem sonlarında 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı aracılığı ile 170-179 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına aktarılır. İşin tamamlandığı yıl hakedişler hesabındaki tutar, işin bittiği yılın gelirene aktarılırken 17 grubunda aktifleştirilmiş inşaat maliyetleri ise işin bittiği yılın giderine aktarılır (Sevilengül, 2008: 376-377).

TFRS 15, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili sözleşme sonucunun güvenilir olarak öngörülmesi durumunda inşaat işine ilişkin gelir ve giderlerin iş devam ettiği sürece dönem sonlarında söz konusu işin tamamlanma dereceleri dikkate alınarak gelir ve gider olarak muhasebeleştirileceği hükmünü getirmiştir. Aynı şekilde BOBİ FRS inşa sözleşmesinin finansal tablolara aktarılmasını Bölüm 5'te Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi başlığı altında 29-35 paragraflarda açıklamıştır

Tamamlanma yüzdesi oranına göre işin başladığı yıl itibarıyla iş tamamlanmaya kadar her raporlama dönemi sonunda işin tamamlanma derecesi hesaplanır. İşin tamamlanma derecesi söz konusu dönemde yapılan harcamaların işin tamamlanması için öngörülen maliyetlere oranı üzerinden hesaplanır. Bu sayede gelir ve giderler ilgili oldukları dönemlerde muhasebeleştirilerek sonuçta elde edilen kar veya zarar da ilgili olduğu dönemin finansal raporlarında yerini bulmuş olacaktır (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016: 282-283).

Tamamlanma oranının belirlenmesinde raporlama döneminde katlanılmış olan inşaat maliyetleri dikkate alınır. Ancak bu maliyetler içinde daha sonradan yapılacak işler için harcanmış tutarlar var ise bunlar dikkate alınmaz. Sadece fiziki olarak yapılan işle ilgili olan maliyetler dikkate alınır. Örneğin, gelecekte yapılması planlanan işlerle ilgili teslim alınan malzeme maliyetleri, gelecekte yapılması planlanan işlerle ilgili henüz iş gerçekleştirilmeden taşeron firmalara yapılan ödemeler (BOBİ FRS, B5, 33).

7. İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesinde TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve BOBİ FRS Açısından Ertelemiş Vergi Etkisi

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı bazı istisnalar dışında işletmelerin ertelenmiş vergi borçlarının veya ertelenmiş vergi alacaklarının muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmaktadır. İnşa sözleşmeleri TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre değerlendirildiğinde cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri finansal tablolarda borç unsuru olarak muhasebeleştirilir. Ancak cari dönem ve önceki dönemler için ödenmiş olan vergiler ilgili dönemlere ait vergiden fazla olduğu durumda fazlalık kısım finansal tablolarda varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS 12, Prgf 12). Gelir Vergileri Standardına göre vergiye tabi bütün geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmelidir (TMS 12, Prgf 15)

BOBİ FRS, Gelir Üzerinden Alınan Vergileri açıkladığı 23. Bölümde büyük işletmeler ve orta büyüklükteki işletmelerde ertelenmiş vergi tutarlarının finansal tablolarda sunulmasında farklı uygulamaya gitmiştir. Büyük işletmelerin hem konsolide hem de münferit hazırlanan finansal tablolarında, ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunlu tutulmuştur. Orta ölçekli işletmelerde ise ertelenmiş vergiden kaynaklanan ödenecek veya geri kazanılacak tutarların finansal tablolarda sunumuna ilişkin bir zorunluluk getirmemiştir. Ancak bu işletmelerin ihtiyari olarak konsolide finansal tablo düzenlemeleri durumunda ertelenmiş vergiden kaynaklanan ödenecek ve geri kazanılacak tutarların sunulması zorunlu iken, münferit finansal tablolarında isteğe bağlı tutulmuştur (BOBİ FRS, B23, 3). İnşa sözleşmelerinden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesinde, BOBİ FRS Bölüm 23 Gelir

Üzerinden Alınan Vergiler kapsamında ortaya çıkan ertelenmiş verginin “Ertelenmiş Vergi Varlığı” veya “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” olarak finansal tablolara alınmasına ilişkin hüküm getirilmiştir (BOBİ FRS, B23, 13).

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlüğünün muhasebeleştirilmesinde kullanılmak üzere ilgili çalışmaların yazarlar tarafından hesaplar önerilmektedir. 283 Ertelenmiş Vergi Alacağı-483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Sümer Göğüş, 2010: 25-26); 284 Ertelenmiş Vergi Varlıkları- 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri (Tekşen, 2010: 303,307); 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı- 484 Ertelenmiş Vergi Borcu (Yıldıztekin, 2013:312); 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı-489 Ertelenmiş Vergi Borcu (Badem ve Tosun, 2014: 61).

8. Örnek Uygulama

Nida İnşaat firması 10.04.2016 tarihinde 48 ayda bitirmek üzere Sağlık A.Ş. tarafından yaptırılan bir özel hastanenin ek bina yapım ihalesini kazanmıştır. İhale 2.000.000 TL + %18 KDV sabit fiyatlı sözleşme³ olup tahmini inşaat yapım maliyetinin etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri 1.500.000 TL olacaktır. İnşaat firması işe başlamak için 01.05.2016 tarihinde 4 yıl vadeli 800.000 TL tutarında banka kredisi kullanmıştır.⁴ Aylık faiz oranı %1 olup faiz ve anapara ödemeleri yılsonlarında yapılacaktır. Nisan 2016 tarihinde inşaatına başlanan bina, tahmini 48 ayda bitirilecektir. Ayrıca inşaat faaliyetlerine Ekim 2017 tarihinde 3 ay ara verilmiş olup Ocak 2018’de tekrar inşaat işine başlanmıştır. Verilen 3 aylık ara inşaat işinin niteliği gereği olmayıp olağanüstü bir gecikmeden kaynaklanmıştır. KDV tevkifat oranı⁵ 3/10 olup, hakediş ödemelerinden %3 stopaj yapılacaktır. Tablo 1’de projeye ilişkin hakedişlerden kaynaklanan nakit girişleri ve faiz dışı nakit çıkışları verilmiştir.

Tablo 1. Proje Bilgileri (TL)

| | 2016 (8 Ay) | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 (4 Ay) |
|--|----------------|---------|---------|---------|----------------|
| Hakedişten kaynaklanan nakit girişleri | 350.000 | 400.000 | 500.000 | 550.000 | 200.000 |
| Faiz dışı nakit çıkışları | 250.000 | 300.000 | 350.000 | 400.000 | 200.000 |

Tablo 2’te proje kapsamında kullanılan banka kredisine ilişkin taksit ve faiz tutarları verilmiştir.

Tablo 2. Yıllık Kredi Ödeme Planı (TL)*

| Dönem | Taksit Tutarı** | Faiz | Anapara |
|----------------------------|-----------------|------------|------------|
| 2016 Yılı (Mayıs-Aralık) | 168.536,55 | 60.267,12 | 108.269,42 |
| 2017 Yılı | 252.804,82 | 73.350,41 | 179.454,41 |
| 2017 Yılı (Ekim-Aralık)*** | | 16.309,23 | |
| 2018 Yılı | 252.804,82 | 50.591,10 | 202.213,72 |
| 2019 Yılı | 252.804,82 | 24.945,34 | 227.859,48 |
| 2020 Yılı (Ocak – Nisan) | 84.268,27 | 2.065,30 | 82.202,97 |
| Genel Toplam | 1.011.219,28 | 211.219,28 | 800.000,00 |

* KKDF ve BSMV ihmal edilmiştir.

**Taksit tutarları Anüite formülü ile hesaplanmıştır.

***İnşaat faaliyetlerine ara verilen dönem olup TMS 23 standartları gereği inşaatın maliyetine dâhil edilmeyecektir.

İşlemlerin muhasebeleştirilmesi için TFRS 15 Paragraf 2’de vurgulanan tamamlanma yüzdesinin hesaplanması gerekecektir. Tamamlanma yüzdesi ilgili dönemdeki toplam fiili harcamaların tahmini sözleşme maliyetine oranlanması sonucu hesaplanmaktadır. Örneğimizde banka kredisi kullanıldığı için sözleşme maliyetine TFRS 15 ve TMS 23 kapsamında borçlanma maliyetlerinin de eklenmesi uygun olacaktır. Bu durumda tahmini sözleşme maliyetine eklenecek faiz gideri (211.219,28-. 16.309,23⁶) 194.910,05 TL ve tahmini sözleşme maliyeti ise 1.694.910,05 TL⁷ olacaktır.

Tablo 3. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Tamamlanma Oranının Hesaplanması (TL)

| Yıllar | Harcamalar* | Faiz | Toplam Harcama | Tamamlanma Oranı** |
|--------|-------------|-----------|----------------|--------------------|
| 2016 | 250.000 | 60.267,12 | 310.267,12 | 0,18 |
| 2017 | 300.000 | 57.041,18 | 357.041,18 | 0,21 |
| 2018 | 350.000 | 50.591,10 | 400.591,10 | 0,24 |
| 2019 | 400.000 | 24.945,34 | 424.945,34 | 0,25 |
| 2020 | 200.000 | 2.065,30 | 202.065,30 | 0,12 |

*Faiz ödemeleri haricindeki nakit çıkışlarıdır.

** Tamamlanma Oranı = Toplam Harcama/Tahmini Maliyet

2016 Yılı Kayıtları

| 01.05.2016 | | | |
|--|--|------------|------------|
| 102 Bankalar Hesabı | | 800.000,00 | |
| 400 Banka Kredileri Hesabı | | | 800.000,00 |
| <i>4 yıl vadeli kredi çekilmesi</i> | | | |
| 2016 | | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | | 310.267,12 | |
| 303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri | | | 60.267,12 |
| 320 Satıcılar / 102 Bankalar | | | 250.000,00 |
| <i>İnşaat harcamaları ve inşaat maliyetine eklenecek borçlanma maliyetinin kaydı</i> | | | |
| 2016 | | | |
| 102 Bankalar / 120 Alıcılar | | 380.282,00 | |
| 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar | | 10.500,00 | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | | 3.318,00 | |
| 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri | | | 350.000,00 |
| 391 Hesaplanan KDV | | | 44.100,00 |
| <i>Damga Vergisi:</i> $350.000 * 0,00948 = 3.318$ | | | |
| <i>KDV Tevkifatı:</i> $350.000 * 0,18 = 63.000$ | | | |
| $63.000 * (3/10) = 18.900$ | | | |
| <i>Stopaj:</i> $350.000 * 0,03 = 10.500$ | | | |

2016 yılında 350.000 TL+ KDV hakediş tahsil edilmiştir. Ancak tamamlanma oranına göre (2.000.000*0,18) 360.000 TL’nin dönem geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu durumda işin tamamlanma düzeyine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken ancak henüz hakedişe bağlanmamış

gelirlerin tahakkuk olarak izlenmesi gerekir. Bu tutar için "186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları" hesabı kullanılabilir (Akdoğan vd., 2011:285; Acar, 2013:36). Hakedişi henüz düzenlenmemiş olan ancak dönemsel kavram gereği sonuç hesaplarına aktarılması gereken ilgili tutarlar 60 hesap grubundaki satışlar hesabının alacağı karşılığında bu hesabın borcuna kaydedilir. Hakediş gerçekleştiğinde ise bu hesap alacaklandırılarak kapatılır (Akdoğan vd., 2011:289).

| | | |
|---|------------|------------|
| 31.12.2016 | | |
| 186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları | 10.000,00 | |
| 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak. | 350.000,00 | |
| 600 Yurt İçi Satışlar | | 360.000,00 |
| <i>Hakediş tutarının gelire aktarılması</i> | | |
| 31.12.2016 | | |
| 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri | 313.585,12 | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı | | 313.585,12 |
| <i>Döneme ait maliyetlerin yansıtılması</i> | | |
| 31.12.2016 | | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı | 313.585,12 | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | | 313.585,12 |
| <i>Yansıtma hesabının kapatılması</i> | | |
| 31.12.2016 | | |
| 622 Hizmet Üretim Maliyeti | 313.585,12 | |
| 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri | | 313.585,12 |
| <i>2016 Yılı inşaat maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi</i> | | |

2016 yılında fiili maliyet (313.585,12 TL), dönem gelirinden (360.000,00 TL) düşük olduğu için (9.282,98 TL) ertelenmiş vergi borcu çıkacaktır. Ortaya çıkacak ertelenmiş vergi borcu TMS 12 ve BOBİ FRS kapsamında "Ertelenmiş Vergi Borcu" hesap kalemine alacak kaydedilerek muhasebeleştirilebilir.

2017 Yılı Kayıtları

| | | |
|---|------------|------------|
| 2017 | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | 357.041,18 | |
| 780 Finansman Giderleri* | 16.309,23 | |
| 303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri | | 73.350,41 |
| 320 Satıcılar / 102 Bankalar | | 300.000,00 |
| <i>İnşaat harcamaları ve borçlanma maliyetleri</i> | | |
| 2017 | | |

| | | |
|---|------------|------------|
| 102 Bankalar / 120 Alıcılar | 434.608,00 | |
| 295 Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar | 12.000,00 | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | 3.792,00 | |
| 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri | | 400.000,00 |
| 391 Hesaplanan KDV | | 50.400,00 |
| <i>Damga Vergisi:</i> | | |
| <i>400.000*0,00948=3.792,00</i> | | |
| <i>KDV Tevkifatı: 400.000*0,18=72.000</i> | | |
| <i>72.000*(3/10)=21.260,00</i> | | |
| <i>Stopaj: 400.000*0,03= 12.000</i> | | |

*İnşaat işine olağanüstü olarak ara verilmesinden dolayı ara verilen süre için tahakkuk eden borçlanma maliyeti hizmet maliyetine dâhil edilmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilmiştir.

2017 yılında 400.000 TL+ KDV hakediş tahsil edilmiştir. Ancak tamamlanma oranına göre (2.000.000*0,21) 420.000 TL'nin dönem geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Aradaki 20.000 TL'lik fark yukarıda da bahsedildiği üzere daha sonra hakedişe bağlanmak üzere "186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları" hesabında muhasebeleştirilecektir.

| | | |
|--|------------|------------|
| 31.12.2017 | | |
| 186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları | 20.000,00 | |
| 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri | 400.000,00 | |
| 600 Yurt İçi Satışlar | | 420.000,00 |
| <i>Tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan hakediş tutarının gelire aktarılması</i> | | |
| 31.12.2017 | | |
| 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri | 360.833,18 | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı | | 360.833,18 |
| <i>Döneme ait maliyetlerin yansıtılması</i> | | |
| 31.12.2017 | | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı | 360.833,18 | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | | 360.833,18 |
| <i>Yansıtma hesabının kapatılması</i> | | |
| 31.12.2017 | | |
| 622 Hizmet Üretim Maliyeti | 360.833,18 | |
| 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri | | 360.833,18 |
| <i>2017 Yılı inşaat maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi</i> | | |

2017 yılı itibarıyla 186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları hesabında (10.000+20.000) 30.000 TL birikmiştir.

2017 yılında fiili maliyet (360.833,18 TL), dönem gelirinden (420.000,00 TL) düşük olduğu için (11.833,36 TL) ertelenmiş vergi borcu çıkacaktır.

2018 Yılı Kayıtları

| | | | |
|---|------------|------------|--|
| 2018 | | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | 400.591,10 | | |
| 303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri | | 50.591,10 | |
| 320 Satıcılar / 102 Bankalar | | 350.000,00 | |
| <i>İnşaat harcamaları ve borçlanma maliyetleri</i> | | | |
| 2018 | | | |
| 102 Bankalar / 120 Alıcılar | 543.260,00 | | |
| 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar | 15.000,00 | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | 4.740,00 | | |
| 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri | | 500.000,00 | |
| 391 Hesaplanan KDV | | 63.000,00 | |
| <i>Damga Vergisi:</i> $500.000 * 0,00948 = 4.740$ | | | |
| <i>KDV Tevkifatı:</i> $500.000 * 0,18 = 90.000$ | | | |
| $90.000 * (3/10) = 27.000$ | | | |
| <i>Stopaj: $500.000 * 0,03 = 15.000$</i> | | | |

2018 yılında 500.000 TL+ KDV hakediş tahsil edilmiştir. Ancak tamamlanma oranına göre ($2.000.000 * 0,24$) 480.000 TL'nin dönem geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Aradaki 20.000 TL'lik fark daha önceden hakedişe bağlanmak üzere tahakkuk ettirilen ve "186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları" hesabında muhasebeleştirilen tutardan karşılanacaktır.

| | | | |
|--|------------|------------|--|
| 31.12.2018 | | | |
| 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri | 500.000,00 | | |
| 186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları | | 20.000,00 | |
| 600 Yurt İçi Satışlar | | 480.000,00 | |
| <i>Tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan hakediş tutarının gelire aktarılması</i> | | | |

| | | | |
|---|------------|------------|--|
| 31.12.2018 | | | |
| 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri | 405.331,10 | | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı | | 405.331,10 | |
| <i>Döneme ait maliyetlerin yansıtılması</i> | | | |

| | | | |
|---|------------|------------|--|
| 31.12.2018 | | | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı | 405.331,10 | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabının kapatılması | | 405.331,10 | |
| 31.12.2018 | | | |
| 622 Hizmet Üretim Maliyeti | 405.331,10 | | |
| 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri | | 405.331,10 | |
| <i>2018 Yılı inşaat maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi</i> | | | |

2018 yılı itibarıyla 186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları hesabında (10.000 + 20.000- 20.000) 10.000 TL birikmiştir. 2018 yılında fiili maliyet (405.331,10 TL), dönem gelirinden (480.000,00 TL) düşük olduğu için (14.933,78 TL) ertelenmiş vergi borcu çıkacaktır.

2019 Yılı Kayıtları

| | | | |
|---|------------|------------|--|
| 2019 | | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | 424.945,34 | | |
| 303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri | | 24.945,34 | |
| 320 Satıcılar / 102 Bankalar | | 400.000,00 | |
| <i>İnşaat harcamaları ve borçlanma maliyetleri</i> | | | |

| | | | |
|--|------------|------------|--|
| 2019 | | | |
| 102 Bankalar / 120 Alıcılar | 597.586,00 | | |
| 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar | 16.500,00 | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | 5.214,00 | | |
| 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri | | 550.000,00 | |
| 391 Hesaplanan KDV | | 69.300,00 | |
| <i>Damga Vergisi:</i> $550.000 * 0,00948 = 5.214$ | | | |
| <i>KDV Tevkifatı: $550.000 * 0,18 = 99.000$</i> | | | |
| $90.000 * (3/10) = 29.700$ | | | |
| <i>Stopaj: $500.000 * 0,03 = 16.500$</i> | | | |

2019 yılında 550.000 TL+ KDV hakediş tahsil edilmiştir. Ancak tamamlanma oranına göre ($2.000.000 * 0,25$) 500.000 TL'nin dönem geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Aradaki farkın 10.000 TL'si daha önceden hakedişe bağlanmak üzere tahakkuk ettirilen ve "186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları" hesabında muhasebeleştirilen tutardan karşılanacak, 40.000 TL'si ise 382 Ertelenmiş Gelirler hesabında muhasebeleştirilecektir.

| | | | |
|------------|--|--|--|
| 31.12.2019 | | | |
|------------|--|--|--|

| | | |
|--|------------|------------|
| 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri | 550.000,00 | |
| 186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları | | 10.000,00 |
| 382 Ertelemiş Gelirler | | 40.000,00 |
| 600 Yurt İçi Satışlar | | 500.000,00 |
| <i>Tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan hakediş tutarının gelire aktarılması</i> | | |
| 31.12.2019 | | |
| 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri | 430.159,34 | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı | | 430.159,34 |
| <i>Döneme ait maliyetlerin yansıtılması</i> | | |

| | | |
|---|------------|------------|
| 31.12.2019 | | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı | 430.159,34 | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabının kapatılması | | 430.159,34 |
| 31.12.2019 | | |
| 622 Hizmet Üretim Maliyeti | 430.159,34 | |
| 170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri | | 430.159,34 |
| <i>2019 Yılı inşaat maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi</i> | | |

2019 yılı itibariyle 186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları hesabı kapatılmıştır. 2019 yılında fiili maliyet (430.159,34 TL), dönem gelirinden (500.000,00 TL) düşük olduğu için (13.968,13) ertelenmiş vergi borcu çıkacaktır.

2020 Yılı Kayıtları

| | | |
|---|------------|------------|
| 2020 | | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | 202.065,30 | |
| 303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri | | 2.065,30 |
| 320 Satıcılar / 102 Bankalar | | 200.000,00 |
| <i>İnşaat harcamaları ve borçlanma maliyetleri</i> | | |
| 2020 | | |
| 102 Bankalar / 120 Alıcılar | 217.304,00 | |
| 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar | | 6.000,00 |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti | | 1.896,00 |
| 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri | | 200.000,00 |
| 391 Hesaplanan KDV | | 25.200,00 |
| <i>Damga Vergisi:</i> | | |
| $200.000 * 0,00948 = 1.896$ | | |
| <i>KDV Tevkifatı:</i> | | |
| $200.000 * 0,18 = 36.000$ | | |
| $36.000 * (3/10) = 10.800$ | | |
| <i>Stopaj: $200.000 * 0,03 = 6.000$</i> | | |

2020 yılında 200.000 TL+ KDV hakediş tahsil edilmiştir. Ancak tamamlanma oranına göre ($2.000.000 * 0,12$) 240.000 TL'nin dönem geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Aradaki 40.000 TL'lik fark daha önceden 382 Ertelemiş Gelirler hesabına aktarılan tutardan karşılanacaktır.

| | | |
|--|------------|------------|
| 30.04.2020 | | |
| 350 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri | 200.000,00 | |
| 382 Ertelemiş Gelirler | | 40.000,00 |
| 600 Yurt İçi Satışlar | | 240.000,00 |
| <i>Tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan hakediş tutarının gelire aktarılması</i> | | |
| 30.04.2020 | | |
| 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri | 203.961,30 | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı | | 203.961,30 |
| <i>Döneme ait maliyetlerin yansıtılması</i> | | |
| 30.04.2020 | | |
| 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı | 203.961,30 | |
| 740 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabının kapatılması | | 203.961,30 |
| 30.04.2020 | | |
| 622 Hizmet Üretim Maliyeti | 203.961,30 | |
| 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri | | 203.961,30 |
| <i>2020 Yılı inşaat maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi</i> | | |

İnşaat işi tamamlandığında toplam hakediş tutarı ile toplam maliyet arasındaki fark ($2.000.000,00 - 1.713.870,04 = 286.129,96$ TL) inşaat firmasının bu işten elde ettiği gelir tutarıdır. Ödenecek gelir vergisi ise ($286.129,96 * 0,20$) 57.225,99 TL olacaktır. Bu tutarın 50.018,25 TL'si önceki yıllara ait ertelenmiş vergi borcudur.

9. Sonuç ve Değerlendirme

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin muhasebeleştirilme esasları vergi mevzuatımız ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ve BOBİ RFRS açısından karşılaştırıldığında farklılık göstermektedir. Vergi mevzuatınca işin tamamlandığı dönemde gelir ve gidere aktarılan sözleşme maliyet ve hasılatları, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ve BOBİ RFRS kapsamında muhasebeleştirildiğinde ilgili oldukları dönemde gelir ve gidere aktarılarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Bu da finansal bilgi kullanıcılarına daha doğru bilgi verilmesini sağlamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin TFRS 15 kapsamında yükledikleri işler ile ilgili olan borçlanma maliyetleri sözleşmelere yüklenebilmektedirler. İnşaat Sözleşmesi hükümleri kapsamında işle ilişkisi olan ve

sözleşmeye yüklenebilen borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik bir örnek uygulama çalışması yapılmıştır.

Örnek uygulamada, sözleşme tutarı vergi mevzuatı çerçevesinde muhasebeleştirilmiş olsaydı 2.000.000 TL + %18 KDV tutarı için bittiği 2020 yılında gelir, 1.500.000 TL tutarındaki tahmini inşaat maliyeti de yine 2020 yılında gider olarak muhasebeleştirilecek ve ayrıca ortaya çıkan borçlanma maliyetleri vergi mevzuatımız gereği dönem gideri olarak muhasebeleştirilecekti. Sözleşme kapsamındaki borçlanma maliyetleri TFRS 15 Müşteri Sözleşmeleri standardı kapsamında TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardının izin verdiği sınırlar dâhilinde borçlanmaya sebep olan hizmetin maliyetine dâhil edilmiştir. Vergi mevzuatı kapsamında değerlendirildiğinde 1.500.000 TL olarak hesaplanan inşaat maliyeti işin devam ettiği müddetçe ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin dâhil edilmesiyle 1.694.910,05 TL olarak hesaplanmıştır.

Sonuç olarak, TFRS 15 ve TMS 23 standartları yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin “Dönemsellik” ve “Tam Açıklama” kavramları dâhilinde muhasebeleştirilmesine, daha doğru ve güvenilir bir finansal raporlama yapılabilmesine imkân sağlamaktadır.

Notlar

¹ Dekapaj: Bir inşaat terimi olan dekapaj bina yapılacak bir arsa, dolgu yapılacak bir arazinin üzerindeki bitkisel ya da yumuşak toprağın, açık maden işletmelerinde cevher üzerindeki toprağın sınırlanması işlemidir.

² Genel maliyetler ve yönetim maliyetlerinin müşteriye açıkça fatura edilme koşuluyla varlık olarak muhasebeleştirme izni vardır.

³ Sabit fiyatlı sözleşme: Yüklenici firmanın ihale bedeli veya üretilen birim başına sabit bir tutar gibi sabit bir sözleşme fiyatını kabul ettiği sözleşmelerdir. Sabit fiyat uygulamasının istisnası maliyet güncelleştirmeleridir (eskalasyon).

⁴ Uygulamada taahhüt işinde genel itibariyle hakediş ödemeleri yapılan işin belli aşamalara gelmesi ile gerçekleşmektedir. Bu nedenle bu tür iş ile uğraşan işletmeler için büyüklüğü sebebiyle iş başlangıcında finansman ihtiyacını kredi kullanarak karşılayabilmektedirler. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında 96. paragrafta yer alan “Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yerine getirilmesi kapsamında katlanılan ve başka bir Standartın kapsamında yer alan maliyetler o Standart uyarınca muhasebeleştirilir” ifadesi ile borçlanma maliyetlerinin de sözleşmeye yüklenebileceğine ilişkin hüküm vardır. Bu kapsamda söz konusu borçlanma maliyetleri de sözleşmeye dâhil edilerek örnekte verilen etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri 1.500.000 TL öngörülen inşaat maliyetinin borçlanma maliyeti sonrası oluşacak maliyet dağılımı ve muhasebeleştirilmesi üzerinde durulacaktır.

⁵ 14 sıra no’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklikle (I/C-2.1.3.2.1.1.) bölümünün birinci paragrafında yer alan “(2/10)” ibaresi 1 Ekim 2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “(3/10)” olarak değiştirilmiştir (Verginet, 2018)

⁶ TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında aktifleştirmeye ara verilmesi başlığı altında paragraf 20-21 hükümleri gereği varlığın kullanıma hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere Ekim-Aralık 2017 ara verilmiş olmasından dolayı bu süredeki borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi uygun değildir. Dolayısıyla bu tutarlar oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler.

⁷ (194.910,05 + 1.500.000,00)

Kaynakça

- Acar, V. (2013). Türkiye Muhasebe Standartları – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi Ve Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1), 25-50.
- Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan, D. U., & Acar, V. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Sektörel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altay, A., & Sultankhanova, G. (2016). Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde TMS 11 ile Türkiye Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uygulama Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 49, 89-102.
- Aydın, S. (2016). TMS 23 ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Borçlanma Maliyetleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi*, 21(4), 1239-1249
- Badem, C., & Tosun, V. (2014). Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından Karşılaştırılması ve Ertelemiş Vergi Etkisi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ekim, 39-64.
- BOBİ FRS (2018). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. (Erişim: 01.03.2018), http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF
- Çatıktaş, Ö. (2012). Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül, 69-84.
- Deran, A., & Savaş, İ. (2014). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos, 113-128
- Deran, A., Erduru, İ., & Sürer, A. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 47, 12-26
- Epstein, B., & Jermakowicz, E. K. (2010), *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, Canada: Wiley&Sons,Inc.
- Gökçen, G., Ataman, B., & Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları
- Karaca, N., & Misket, G. (2014). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Muhasebe Uygulamaları. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 10, 169-203.
- Kıymetli Şen, İ. (2012), TMS11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(2), 83-94.

- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2009). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumlar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özlu, Y. (2012). *Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Muhasebe İşlemleri İnşaat Taahhüt İşletmelerinde İç Kontrol ve Denetim*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi.
- Sevilengül, O. (2008). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Sümer Göğüş, H. E. (2010), Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*, 101(Eylül-Ekim), 13-29.
- Tekşen, Ö. (2010), TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(2), 291-317.
- TFRS 15 (2018). Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15-Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. (Erişim: 01.03.2018), http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf
- TMS 23 (2018). Türkiye Muhasebe Standardı 23-Borçlanma Maliyetleri. (Erişim: 01.03.2018), http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_23_2018.pdf
- Verginet (2018). KDV Tevkifat Oranları. (Erişim: 05.03.2018), <http://www.verginet.net/dtt/1/KDV-Tevkifat-Oranlari.aspx>
- Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2011). İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS 11 Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(3), 113-135.
- Yıldıztekin, İ. (2013), TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(1), 295-320.