

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HÂSILAT STANDARDI ÇERÇEVESİNDE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNİN İNCELENMESİ

INVESTIGATION OF CONTRACT PROGRESS ACTIVITIES ACCORDING TO TFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS STANDARD

Hayrettin USUL*, Mahmut Sami ÖZTÜRK**

* Prof. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hayrettin.usul@ikc.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-3930-0866>

** Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, samiozturk@sdu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-7657-3150>

ÖZ

Global düzeydeki ticari faaliyetler kapsamında işletmelerin raporlama yaparken uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda yaşadıkları sorunlara istinaden, oluşturulan standartların da güncellenmesi ve yenilenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile TMS 18 Hâsılat Standardı yürürlükten kaldırılmış ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı yürürlüğe konulmuştur. TFRS 15, bünyesinde birçok yeniliği ve farklılığı da barındırmaktadır. TFRS 15'in özellikle işletme uygulamalarına nasıl etki edeceğinin tespit edilmesi ve araştırılması önem arz etmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın amacı TFRS 15'in işletmeler için oluşturacağı farklılıkların ve yeniliklerin araştırılması ve uygulama örnekleri ile çalışma kapsamında açıklanmasıdır. Çalışmanın amacı doğrultusunda oluşturulan uygulama örnekleri sayesinde; özellikle TFRS 15 kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde gelirin nasıl tespit edileceğinin hesaplanması ve yapılacak yevmiye kayıtlarının nasıl olacağı açıklamalar yardımı ile gösterilmektedir.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, TMS 18, TMS 11, Gelir Vergisi Kanunu.

Jel Kodları: M41, M48.

ABSTRACT

As a result of the problems experienced by companies in complying with international accounting standards while reporting within the scope of global commercial activities, the need of updating and renewing the standards have been shown up. Accordingly, TAS 11 Construction Contracts Standard and IAS 18 Revenue Standard are repealed and TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Standard is put into effect. TFRS 15 incorporates many innovations and differences. It is important to determine and investigate how TFRS 15 will affect business practices in particular. Therefore, the purpose of this study is to investigate the differences and innovations that TFRS 15 will create for enterprises and to explain them in the scope of the study with application examples. Thanks to the application examples created for the purpose of the study; with the help of explanations, particularly under TFRS 15, it is shown how to calculate the income and how to make journal entries in contract progress activities.

Keywords: TFRS 15, TAS 18, TAS 11, Income Tax Law.

Jel Codes: M41, M48.

1. GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartlarından 11. standardı olan İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS 18 Hâsılat Standardının kaldırılması ve yerine konulan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden doğan hâsılatın raporlanması oldukça önem kazanmıştır. Bu önemlilik, 15. Standardın taşıdığı özelliklerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, TFRS 15'in en fazla etkin olduğu sektörler içinde yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin raporlanması oldukça önemli hale gelmiştir. Aşağıda da ayrıntılı olarak anlatılacağı üzere; yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde standart, vergi kanunlarımızın aksine hâsılatın elde edildikçe finansal tablolarda yer almasını gerekli kılmaktadır. Bu durum beraberinde yıllar itibariyle de hâsılatın belirlenmesini zorunlu hale getirmektedir. Bunun nedeni ise; TFRS 15'in daha önce detaylandırılmamış gelir tanımı yapması ve sözleşmelere ayrı bir önem vermesidir. Diğer bir ifadeyle; TFRS 15, TMS 18 Standardında yer alan pek çok kalemi barındırmakla beraber, hâsılatın tanımını da değiştirerek, daha önce detaylı olarak değerlendirilmemiş (örneğin hizmet geliri ve sözleşme değişiklikleri gibi) önemli yenilikler barındırmaktadır (Ünlütürk vd., 2019: 247-268).

Yine TFRS 15'in yürürlüğe girmesiyle ortadan kalkan TMS 18 Hâsılat Standardı; hizmet sektörü açısından birden fazla satışı ayrıntılı olarak irdelememesi nedeniyle finansal tabloların karşılaştırılabilirliği açısından sıkıntılara neden olmakta idi (Saban vd., 2019: 43-67). Bu sıkıntıları ortadan kaldırmak amacıyla yürürlüğe giren TFRS 15'in amacı ise; “müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hâsılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir” şeklinde tanımlanmıştır.

TFRS 15 ile yürürlükten kaldırılan TMS 18 arasındaki bir diğer fark ise, hâsılatın tanımlanması için varlığa ait önemli riskin alıcı firmaya devri söz konusu iken, TFRS 15'de ise sözleşmede belirlenen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi konu hakkında yeterli olmaktadır. Bu bağlamda hâsılatın belirlenmesindeki en büyük etkenin yapılan sözleşmenin içeriği olduğu ortaya çıkmaktadır.

Yapılan açıklamaların ışığı altında bu çalışmanın amacı, TFRS 15'in yıllara yaygın inşaat ve onarım sektöründe yıllar itibariyle gelirin tespitinde getirmiş olduğu unsurları tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda teorik açıklamalardan ziyade, örnekler yardımıyla bu yenilikler izah edilmeye çalışılmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Konu ile ilgili olarak yapılan literatür araştırması neticesinde ulaşılan akademik çalışmalar aşağıda sunulmaktadır:

Özerhan ve Sultanoğlu tarafından gerçekleştirilen çalışmada, lisans sözleşmelerinden kaynaklanan hâsılatın muhasebeleştirilmesine yönelik ilkeler açıklanmakta ve ilgili standardın Borsa İstanbul'da işlem gören yazılım firmalarının finansal tablolarındaki sonuçlara etkisi ve dipnotlardaki değişiklikler Avrupa ve Amerika borsalarında yer alan şirketler ile karşılaştırılmaktadır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2019).

Saban vd. çalışmalarında, TFRS 15 tarafından ortaya konulan hâsılatın zamanlaması hakkındaki iki temel yaklaşım; örnek olay üzerinden ve gayrimenkul sektörü açısından incelenmekte ve değerlendirmeler yapılmaktadır (Saban vd., 2019).

Köse vd. tarafından yapılan çalışmada, fikri mülkiyet kavramlarının içeriği incelenmekte ve lisans anlaşmalarının TFRS-15 kapsamında nasıl tanımlanabileceği araştırılmaktadır. Bu çerçevede fikri mülkiyet kavramının içeriği ve sınırları

vurgulanmış ve kapsamı öne sürülmüştür. Bununla birlikte fikri mülkiyet kavramının TFRS kapsamında muhasebeleştirilmesi açıklanmakta ve konu hakkında örnek uygulamalar sunulmaktadır (Köse vd., 2019).

Hazar çalışmasında, müşteri sözleşmelerinden hâsılat kavramını açıklamakta, sözleşme çeşitleri ve bu çeşitlere göre işlem bedellerinin tespit edilme esasları incelenmektedir. Çalışmanın sonucunda hasılat ölçümü konusunda vurgu yapılmakta ve sözleşme çeşitlerine göre işlem bedelleri konusundaki esaslar ve uygulamalarda oluşabilecek sorunlar tespit edilmektedir (Hazar, 2019).

Yiğit ve Büyükepecki tarafından gerçekleştirilen çalışmada, hizmet işletmelerindeki stok maliyetlerinin muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerinin TMS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasındaki farklılıkları ve bunların muhasebe kayıtları üzerindeki etkisi TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartları çerçevesinde incelenmektedir (Yiğit ve Büyükepecki, 2019).

Sabuncu tarafından yapılan çalışmada, alternatif bir finansman tekniği olarak değerlendirilen forfaiting işlemlerinin işletmelere sağladığı katkıların önemi vurgulanmakta, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ve Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı kapsamında forfaiting sözleşmelerindeki tarafların muhasebe esasları açıklanmakta ve yapılması gereken muhasebe kayıtları ile ilgili örnek uygulamalar sunulmaktadır (Sabuncu, 2019).

Ünlütürk vd.'nin çalışmalarında, TFRS 15'e göre hâsılatın ne zaman ve nasıl kaydedileceği örnek uygulamalar ile açıklanmakta ve BIST 50'de işlem gören şirketlerde ilgili standardın etkisi analiz edilmektedir (Ünlütürk vd., 2019).

Yılmaz ve Polat tarafından yapılan çalışmada, uzun vadeli inşaat, müteahhitlik ve onarım projelerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları - TFRS 15'e göre

muhasebeleştirilmesi ve tekdüzen muhasebe sistemi ile karşılaştırılabilirliği araştırılmaktadır (Yılmaz ve Polat 2019).

Cengiz ve Tosunoğlu; yaptıkları çalışmada inşaat faaliyetleri kapsamında TFRS 15, TMS11 ve VUK çerçevesinde muhasebe uygulamalarının farklılıklarının tespit edilmesini amaçlamaktadırlar. Bu amaç çerçevesinde inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını açıklamakta ve örnek uygulamalar sunarak değerlendirme yapmaktadırlar. Çalışmanın sonucunda uygulamalar konusunda TFRS 15 ile TMS 11'de farklılıklar bulunduğu ancak maliyet hesaplamaları konusunda herhangi bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018).

Demirkol çalışmasında, TFRS 15'in beş aşamalı hasılat modelini şekiller ve kısa örnekler yardımıyla daha anlaşılır hale getirmeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda literatür araştırmasından faydalanılarak TFRS 15 standardının kullanıcılara yönelik uygulamalarının anlaşılabilirliğinin sağlanması ve hasılatın daha doğru bir biçimde tespit edilmesi hedeflenmektedir (Demirkol, 2018).

Kılı ve Işık yaptıkları çalışmada, yıllara yaygın olarak gerçekleştirilen inşaat ve onarım işlemleri çerçevesinde müşteriler ile yapılan sözleşmeler; TFRS 15, BOBİ FRS ve ilişkili diğer standartlar bünyesinde analiz edilmekte ve örnek bir uygulama yardımı ile konu açıklanmaktadır (Kılı ve Işık, 2018).

Ataman ve Cavlak çalışmalarında; ilk olarak hasılat kavramı konusunda tanım yapmakta, sonrasında ise Türkiye Muhasebe Standartları seti içerisinde hasılatın yeri açıklanmakta ve hangi standartlar bünyesinde hasılatın düzenlendiği araştırılmaktadır. Bununla birlikte TFRS 15'in temel ilkeleri incelenmekte ve yapılan bir uygulama ile konu örneklendirilmektedir. Çalışmada uygulayıcılara, standart hakkında anlaşılır bir rehber oluşturulması hedeflenmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017).

Calayoğlu ve Yılmaz; yaptıkları çalışmada öncelikle yazılım sektöründe meydana gelen

gelir kalemleri konusunda açıklama yapmakta ardından TFRS 15'in beş aşamadan oluşan hasılat tanıma modelini yazılım sektörü bünyesindeki örnek uygulamalar ile pekiştirmektedirler (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016).

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNDE HÂSILATIN TESPİT EDİLMESİ

3.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Hâsılatın Tespit Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, bir inşaat işinin başlangıç ve bitim sürelerinin bir takvim yılından fazla sürmesi halinde o işin yıllara yaygın olarak yapıldığı kabul edilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir. Tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hâsılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar" şeklindedir.

Yıllara yaygın bir inşaat işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi uyarınca vergilendirilebilmesi için, aşağıda belirtilen koşulların var olması gerekmektedir. Bunlar;

- Yapılan iş inşaat ya da onarım işi olmalıdır,
- İnşaat işi taahhüde bağlı olmalıdır,
- İnşaat ya da onarım işi birden fazla takvim yılı sürmelidir.

Vergi kanunlarımıza göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, işin yapıldığı süre boyunca ortaya kar veya zarar çıkmamaktadır (Çatıkkaş vd., 2018: 191-209). Dolayısıyla, iş devam ettiği müddetçe finansal raporlarda gelir değil, yapılan maliyetler aktifleştirilmektedir (Usul, 2015:

19). İşin bitiminden sonra aktifleştirilen giderler maliyete atılarak kar ve zarar belirlenmiş olur.

İnşaat taahhüt işlemlerinde gelirin doğmasıyla ilgili olarak 15. Türkiye Finansal Raporlama Standardı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi birbirinden farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklardan en önemlisi her dönemin gelir ve giderinin tespit edilmesidir. Standart, bu yöntemi muhasebenin dönemsel kavramı gereğince istemektedir. Buna karşılık Gelir Vergisi Kanunu ise işin bitim yılını esas almaktadır. Oysa standarda göre inşaat bitmemiş olsa da döneme ait gelir ve giderlerin gelir tablosuyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Bu durum ortaya ertelenmiş vergi borcunu veya alacağını doğurmaktadır. İşletme standartlara göre muhasebe kaydını tutarken, her dönemin sonunda karını veya zararını tespit edeceğinden, ortaya çıkan kardan vergi hesaplamak zorundadır. Hesaplanan bu verginin ödenmesi işin bitiminde gerçekleşeceğinden, işletmenin bilançosunda bu hesaplar yer alacaktır.

Diğer taraftan özellikle hak edişlerde ödenen peşin vergiler işletmenin bilançosunda verginin ödenmesine kadar yer alacak ve işin bitiminde Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ödeme zamanında bu vergiler mahsup edilecektir. Çünkü, Gelir Vergisi standardının 72. Maddesi "...bir işletmenin dönem vergi varlığı ve dönem vergi borcu aynı vergi idaresi ile ilgili ise ve vergi idaresi tek bir net ödeme almayı veya net ödeme yapmayı mümkün kılmışsa, normal olarak işletmenin yasal olarak muhasebeleştirilmiş tutarları mahsup etme hakkı vardır" hükmüyle inşaat taahhüt işlerinde ödenen peşin verginin ödenecek olan gelir vergisinden mahsup edilebileceğini ifade etmektedir.

3.2. TFRS 15'e Göre Hâsılatın Tespit Edilmesi

TFRS 15'e göre; sözleşmeden doğan hâsılatın finansal tablolara yansıtılması, aşağıda verilen beş unsurun bir araya gelerek

oluşturduğu bir model çerçevesinde mümkün olmaktadır. Bunlar;

- Sözleşmenin tanımlanması,
- Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi,
- İşlem bedelinin belirlenmesi,
- İşlem bedellerinin edim yükümlülüklerine dağıtımı ve
- Yükümlülüklerin yerine getirilmesi.

Sözleşmenin Tanımlanması: TFRS 15 sözleşmeyi “iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır” şeklinde tanımlamaktadır. Standartta göre; sözleşmenin yazılı veya sözlü olması arasında bir farklılık yoktur. Dolayısıyla, sözleşmelerin yapılış şekli, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde var olan örf ve adetlere göre değişiklik gösterebilir.

Ancak; bir sözleşmeden söz edebilmek için aşağıda verilen hususların var olması gerekmektedir. Bunlar (TFRS 15, Madde: 9):

- Sözleşmenin taraflarca kabul edilmiş olması gerekir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,
- Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir (başka bir ifadeyle, sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir),
- İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir.

TFRS15 bir sözleşmenin gelir olarak; işletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt

edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması durumunda kaydedilmesini istemektedir.

Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi: Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi çerçevesinde, işletmenin yapmış olduğu sözleşmede taahhüt edilen mal veya hizmetlerin açıkça belirlenmesi gerekmektedir. Bu gerekliliğe uygun olarak da, işletmede üretilen mal veya hizmetlerin müşterinin beklentisine cevap vermesi gerekmektedir.

İşlem Bedelinin Belirlenmesi: İşletme, işlem bedelini belirlemek için; sözleşme hükümlerini ve ticari teamülleri dikkate alarak işlem yapar. Standartta göre işlem bedeli; işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (KDV gibi), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. İşlem bedelleri; sabit veya değişken olarak veya hem sabit hem değişken olarak belirlenebilir. Eğer işletmenin yapmış olduğu sözleşmede taahhüt edilen bedelin değişken bir tutar içermesi durumunda; işletme, müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin devri karşılığında hak kazanacağı bedeli tahmin eder.

Bedel; indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve benzeri diğer unsurlar nedeniyle değişebilir. Taahhüt edilen bedel, işletmenin bedeli hak etmesinin gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesi şartına bağlandığı durumda da değişebilir. Örneğin, bedel, ürünün satışının belirli bir hedefe ulaşması durumunda belirli bir performans priminin taahhüt edildiği ya da ürünün iade hakkının bulunduğu durumlarda değişken olacaktır (TFRS 15, Madde: 51).

İşlem Bedellerinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı: İşletme açısından, işlem bedelinin dağıtımından amaç, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal veya hizmete) tahsis edilmesidir (TFRS 15, Madde: 73). İşlem bedelinin dağıtımında, satış fiyatı esas dikkate alınır. Birden fazla edinim söz konusuysa ve

değişken tutarın var olması durumunda, işlem bedelinin dağıtımını değişken hükümlere göre yapılır.

Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi: İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti veyahut bir varlığı müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe hasılatı finansal tablolarda gösterir. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde veya geçtikçe varlık devredilmiş olur (TFRS 15, Madde: 31).

Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır. Bir varlığın faydası aşağıda örnekleri verilen birçok yolla doğrudan veya dolaylı olarak elde edilebilen potansiyel nakit akışlarını tanımlar. Bunlar;

- Varlığın mal üretimi veya hizmet sunumu için kullanılması (kamu hizmetleri dâhil),
- Varlığın başka varlıkların değerini arttırmak için kullanılması,
- Varlığın yükümlülükleri yerine getirmek veya giderleri azaltmak için kullanılması,
- Varlığın satılması veya takas edilmesi,
- Varlığın bir borcun teminatı olarak rehin verilmesi,
- Varlığın elde tutulmasıdır.

TFRS 15'deki yukarıda verilen beş aşamalı işlemin yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde var oldukları kolaylıkla söylenebilir. Sözleşmenin imzalanması ve yer tesliminin yapılmasıyla TFRS 15'in istemiş olduğu, sözleşmenin tanımlanması, edim yükümlülüklerinin belirlenmesi ve işlem bedelinin belirlenmesi işlevi yerine getirilmektedir. Yine, hak edişlerin yapılmasıyla da, TFRS 15'in istemiş olduğu aşamalar da tanımlanmış olmaktadır.

TFRS 15, dönem sonu itibarıyla finansal tablolara yansıtılacak olan gelir ve giderlerin belirlenmesinde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasını istemektedir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, finansal tablolara yansıtılacak olan hâsılat tutarı işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre belirlenir. Bu yöntemde, hizmet sunumuna veya inşa sözleşmesine ilişkin toplam hâsılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde düzeltilir.

Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli (kümülatif) olarak kayda alınması gereken hasılat tutarı bulunur. Birikimli hâsılat tutarından geçmiş dönemlerde kaydedilen hâsılat tutarı çıkarılarak raporlama döneminde kaydedilecek hâsılat tutarı tespit edilir.

Tamamlanma yüzdesi aşağıda verilen formülle hesaplanmaktadır;

Tamamlanma Yüzdesi = Proje için katlanılan maliyet / Tahmini tamamlama maliyeti

Hasılat = Tamamlanma yüzdesi x Toplam sözleşme hasılatı

4. ÖRNEK UYGULAMALAR

Bu bölümde TFRS 15'e göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hasılatın tespit edilmesi örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmaktadır.

Örnek 1: KLM inşaat işletmesi bir baraj ihale işine girmiş ve 15.000 TL bedelle işi almıştır. Baraj inşaatı 2 yıl sürecektir. İşletmenin ilk yıl gideri 4.000 TL'dir. Hak ediş bedeli olarak 4.500 TL hesaplanmıştır. İşletme, barajın tamamlanması için 6.000 TL daha harcayacağını tahmin etmektedir. Buna göre ilk yıl geliri şöyle hesaplanacaktır;

Tamamlanma Yüzdesi = $4.000 / (4.000 + 6.000) = 0,4$

Hâsılat = 15.000 x 0,4 = 6.000 TL

Kar = 6.000 – 4.000 = 2.000 TL'dir.

Bu sonuca göre işletme; geliri 6.000 TL olarak kayda alacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus ise, işletmenin hâsılatının 6.000 TL olmasına rağmen, hak edişin 4.500 TL olarak belirlenmesidir. Bu durumda, işletmenin 1.500 TL'lik idareden alacağı doğmaktadır. Bu alacak Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar hesabında izlenecektir.

Ancak, bazı durumlarda, idarenin belirlemiş olduğu hak ediş tutarı, işletmenin tanınacak hâsılatından fazla olabilir. Bu durumda ise, işletmenin idareden alacağı değil, borcu doğacaktır. İşletme yönetimi bu borcu ise Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar hesabında takip edecektir. Bu duruma ilişkin örnek aşağıda verilmiştir;

Örnek 2: KLM inşaat işletmesi bir baraj ihale işine girmiş ve 20.000 TL bedelle işi almıştır. Baraj inşaatı 2 yıl sürecektir. İşletmenin ilk yıl gideri 3.000 TL'dir. Hak ediş bedeli olarak 8.500 TL hesaplanmıştır. İşletme, barajın tamamlanması için 5.000 TL daha harcayacağını tahmin etmektedir. Buna göre ilk yıl geliri şöyle hesaplanacaktır;

Tamamlanma Yüzdesi = 3.000 / (3.000 + 5.000) = 0,375

Hasılat = 20.000 x 0,375 = 7.500 TL

Kar = 7.500 – 3.000 = 4.500 TL'dir.

İşletme TFRS 15'e göre 7.500 TL gelir raporlayacaktır. Bu örneğe göre, işletmenin hasılat tutarı hak edişin altındadır. Bu durumda işletmenin idareye borcu doğmaktadır. Bu borç, Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar hesabında izlenecektir.

İşi alan işletme ile ihale kurumu arasında yapılan sözleşmeye göre tahmini maliyetlerde bir değişim olursa ve bu değişim sözleşmeye göre dikkate alınması gerekirse (standarda göre gereklidir) o zaman tamamlanma yüzdesi yöntemi her

hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu açıklama aşağıdaki örnek yardımıyla gösterilmiştir.

Örnek 3: KLM inşaat işletmesi bir baraj ihale işine girmiş ve 10.000 TL bedelle işi almıştır. Yapılan hesaplama göre bu inşaat işi KLM işletmesine 8.000 TL'ye mal olacaktır. İşletmenin ilk yıl gideri 1.000 TL'dir. KLM işletmesi bir yıl sonra ihale kurumu ile sözleşme şartlarını yeniden gözden geçirmiş ve işletmenin ikinci yıl maliyetinin 2.000 TL arttığını tespit etmişlerdir.

Buna göre ilk yıl geliri şöyle hesaplanacaktır;

Tamamlanma Düzeyi = 1.000 / 8.000 = 0,125

Gelir = 10.000 x 0,125 = 1.250 TL

Kar = 1.250 - 1.000 = 250 TL'dir

İkinci yıl katlanılan maliyet = 3.000 TL

Tamamlanma Düzeyi (İkinci yıl) = {(1.000 + 3.000) / 10.000} = 0,4

Gelir = 12.000 x 0,4 = 4.800 TL

Kar = (4.800) – (4.000) = 800 TL'dir.

TFRS 15'e göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, işin alımında yapılan gider, daha sonra harcamaya dönüşecekse, o yılın gelirinin tespitinde dikkate alınmaz. Bu gider aktifleştirilerek, harcamanın yapıldığı yılın maliyetine atılır.¹

Örnek 4: KLM işletmesi bir otoyol ihalesini 100.000 TL'ye almıştır. İhale aşamasında işletmenin tahminine göre toplam maliyet 80.000 TL'dir. Otoyol inşaat işi 2 yıl sürecektir. İşletme ilk yıl 40.000 TL tutarında ilk madde ve malzeme, direkt işçilik gideri ve genel üretim giderine katlanmıştır. Ancak alınan ilk madde ve malzemelerden 5.000 TL'lik kısmı ise bu dönem kullanılmamıştır. Bu duruma göre gelir tahmini aşağıdaki gibi olacaktır;

¹ Bu giderlerin aktifleştirilmesinde KGK; BOBİ FRS'de Peşin Ödenmiş Giderler hesabını tavsiye etmektedir, Ancak, kanımızca bu giderin 182

Önceden Yapılan İnşaat Taah. İşleri hesabında gösterilmesi de uygundur.

Tamamlanma Düzeyi (İkinci yıl) = $\{(40.000 - 5.000) / 80.000\} = 0,44$

Gelir = $100.000 \times 0,44 = 44.000\text{TL}$

Kar = $(44.000) - (40.000)$: 4.000 TL'dir.

TFRS 15'e göre; bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa; sözleşme maliyetlerinin geri kazanabilme olasılığı olan kısmı kadar hâsılat kayda alınır ve sözleşme maliyetleri oluşturdukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 5: KLM inşaat işletmesi bir otoyol ihalesini 100.000 TL'ye 20X1 yılında almış bulunmaktadır. Otoyol denizin

doldurulmasıyla yapılacaktır. İnşaat süresi en az 5 yıl olarak belirlenmiştir. KLM inşaat şirketi çalışmaya başlamış, ancak projenin tamamlama düzeyi güvenilir olarak tahmin edilememektedir. Buna rağmen, uzun vadede de olsa gelirin tahsil edilmesinde şimdilik bir sorun görülmemektedir. İnşaat işletmesinin dönem sonuna kadar yapmış olduğu maliyet 5.000 TL'dir. Bu durumda yukarıda açıklandığı işletmenin maliyeti hâsılat olarak kaydedilecek, kar tahakkuku yapılmayacaktır.

KLM işletmesinin 20X1 yılında yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MAL. YAN. Yapılan giderin maliyete aktarılması	5.000.-	5.000.-
120 MÜŞTERİDEN ALACAKLAR 350 YIL.YAY.İNŞAAT ON.HAK. BED.	5.000.-	5.000.-

TFRS 15'e göre; işletmenin inşaat bitiminde elde edeceği hâsılatın tutarı, toplam sözleşme maliyetini aşıyorsa, ortada ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme söz konusudur. Bu durumda, hâsılatı aşan maliyet anında gider olarak kaydedilir.

Örnek 6: KLM inşaat işletmesi bir kooperatifin inşaat işini almış ve inşaaata başlamıştır. Ancak, bir süre sonra inşaat

işinin yapıldığı bölgede oluşan doğal afet nedeniyle binaların çoğu kullanılmaz hale gelmiştir. Kooperatif harap hale binaların yenilenmesini istemekte ve bunun için ek bir ödeme yapmayacaklarını işletme yönetimine bildirmişlerdir. İnşaat yönetiminin yapmış olduğu hesaplamalara göre, toplam inşaat toplam hâsılatın 20.000 TL fazladır.

659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİD. VE ZARARLAR 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. Yapılan giderin direkt olarak zarara aktarılması	20.000.-	20.000.-
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Hesapların kapatılması	20.000.-	20.000.-

TFRS 15 işletmenin sözleşme hâsılatı olarak muhasebeleştirilmiş bir tutarın tahsiline imkân kalmaması durumunda, daha önce yapmış olduğu hâsılat kaydının iptal edilmesi yerine, bu tutarın gider olarak kaydedilmesini istemektedir.

Örnek 7: KLM işletmesi almış olduğu bir baraj işini 2 yılda tamamlamıştır. İşletme, işin bitiminde hak ediş olarak 50.000 TL'yi

hâsılat olarak kaydetmiştir. İş yaptıran kurumun iflası istenmiş ve tasfiye edilmesine karar verilmiştir. Tasfiye memuru KLM işletmesine, hak edişten alacağı olan tutarın yarısını alabileceklerini yazılı olarak bildirmiştir. Bu durumda KLM işletmesi daha önce yapmış olduğu hâsılat kaydını düzeltme yoluna gitmeyecek, tahsil edemeyeceği tutarı direkt gider olarak

yazacaktır. Yapılacak işlemin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİD. VE ZARARLAR 120 MÜŞTERİDEN ALACAKLAR Yapılan giderin maliyete aktarılması	25.000.-	25.000.-
---	----------	----------

5. SONUÇ

İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Hâsılat Standardının yürürlükten kaldırılması sonucunda TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı yürürlüğe konulmuştur. Özellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden doğan hâsılatın raporlanması TFRS 15 sayesinde oldukça önem kazanmıştır.

Dolayısıyla bu çalışmada TFRS 15'in uygulama konusunda getirdiği farklılıklar ve yenilikler araştırılmış ve oluşturulan uygulama örnekleri yardımı ile yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde özellikle gelirin nasıl tespit edileceğinin hesaplanacağı ve yevmiye kayıtlarının nasıl yapılacağı açıklanmıştır.

TFRS 15 kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden doğan hâsılat konusunda çalışma kapsamında yapılan araştırmalar ve uygulama örneklerinden elde edilen önemli sonuçlar aşağıda belirtilmektedir.

İşletmenin girdiği ihale sonucu elde ettiği hâsılat tutarı idarenin belirlediği hak ediş tutarından daha fazla ise, işletmenin idareden doğan alacağı Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar hesabında izlenecektir. Ancak, elde edilen hâsılat tutarı idarenin belirlediği hak ediş tutarından daha az ise, işletmenin idareden doğan borcu ise Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Borçlar hesabında takip edilecektir.

KAYNAKÇA

1. ATAMAN, B. ve CAVLAK, H. (2017). "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat: Temel İlkelerin İncelenmesi Ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi

İşletme ile ihaleye çıkan kurum arasında yapılan sözleşmeye göre tahmini maliyetlerde bir değişimin meydana gelmesi durumunda, tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde, işin alımında yapılan gider, daha sonra harcamaya dönüşecekse, ilgili yılın gelirinin tespitinde dikkate alınmamaktadır. Bu gider aktifleştirilerek, harcamanın yapıldığı yılın maliyetine ilave edilmektedir.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda; sözleşme maliyetlerinin geri kazanabilme olasılığı içindeki kısmı kadar hâsılat kaydedilmekte ve sözleşme maliyetleri ise oluşan dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

İşletmenin inşaat bitiminde elde edeceği hâsılatın tutarı, toplam sözleşme maliyetini aşması durumunda, hâsılatı aşan maliyet gider olarak kaydedilmektedir.

İşletmenin sözleşme hâsılatının tahsiline imkân kalmaması durumunda, daha önce yapılan hâsılat kaydının iptal edilmesi yerine, bu tutar gider olarak kaydedilmektedir.

İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 39(2): 403-428.

2. CENGİZ, S. ve TOSUNOĞLU, B. (2018). "TFRS 15, TMS 11 Ve VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat Ve

- Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları”, ÇKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(2): 33-57.
3. ÇATIKKAŞ, Ö., ESEN, Ö. M. ve ŞUEKİNCİ, C. (2018). “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) Ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 108: 191-209.
 4. DEMİRKOL, Ö.F. (2018). “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model”, AVRASYA Uluslararası Araştırmalar Dergisi, 6(15): 415-434.
 5. GELİR VERGİSİ KANUNU, mevzuat.gov.tr
 6. CALAYOĞLU, İ. ve YILMAZ, R. (2016). “TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması”, PESA International Journal of Social Studies, 2(2): 18-42.
 7. HAZAR, B.H. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı Kapsamında Hâsılatın Ölçümü ve Olası Sorunlar, XI. International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series - Tekirdağ / Türkiye, 413-420.
 8. KILLI, M. ve IŞIK, Y. (2018). “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı ve BOBİ FRs Kapsamında İncelenmesi”, Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 6(6): 1093-1104.
 9. KÖSE, Y., SABAN, M. ve GENÇ, M. (2019). License of Intellectual - Industrial Property and Accounting in the Scope of TFRS-15, V. International Symposium on Accounting and Finance, 120-125.
 10. ÖZERHAN, Y. ve SULTANOĞLU, B. (2019). “Lisans Sözleşmelerinden Doğan Hâsılatın TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Yazılım Sektöründe Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ağustos Özel Sayı: 15-32.
 11. SABAN, M., GÜRKAN, S. ve VARGÜN, H. (2019). ”Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama”, Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(1): 43-64.
 12. SABUNCU, B. (2019). “TFRS 15 ve TMS 21 Kapsamında Forfaiting Muhasebesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (82): 77-96.
 13. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI, kgk.gov.tr
 14. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI, kgk.gov.tr
 15. USUL, H. (2015). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İnşaat Muhasebesi, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
 16. ÜNLÜTÜRK, A. Ç., DEVECİ, E. N. ve DAĞLI, M. F. (2019). “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 57.
 17. YILMAZ, D.Ü. ve POLAT, L. (2019). The Accounting of Long Term Construction, Contracting and Repair Projects According to Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) 15 and the Comparability Through the Uniform Accounting System, V. International Symposium on Accounting and Finance, 114-119.
 18. YİĞİT, E. ve BÜYÜKİPEKÇİ, S. (2019). “TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı Çerçevesinde Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 22(1): 204-212.