



JEES

Journal of Empirical Economics and Social Sciences

Uygulamalı Ekonomi ve Sosyal Bilimler Dergisi

Cilt/Volume: 2 Sayı/Issue: 1 Mart/March 2020 ss./pp. 1-22

G. A. Gündüz, S. S. Yanık

YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ ÜSTLENEN İŞLETMELERİN FİNANSAL TABLOLARININ TFRS 15 - MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ VE BİR ÖRNEK UYGULAMA

Gülşah Aytuğ GÜNDÜZ 

Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK 

ABSTRACT

Gerek ülkemizde, gerekse de dünyada önemli bir yere sahip olan inşaat sektörü, oldukça geniş kapsamlı bir sektördür. Sektörün finansal tabloları da diğer sektörlerle kıyasla daha farklı ve karmaşık bir yapıda olup, özellikle yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri üstlenen işletmelerin finansal tablolarının değerlendirilmesinde göz önüne alınması gereken farklı ölçütler bulunmaktadır. Diğer yandan işletmeler finansal tablolarını farklı finansal raporlama esaslarına göre düzenleyebilmekte olup, bu da kullanılan yöntemlere göre muhasebe uygulamalarında ve finansal tabloların yorumlanmasında farklı yaklaşımları beraberinde getirmektedir.

Bu çalışmada; yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan rapor düzenleme esasları hakkında bilgi verilmiş olup, ayrıca Türkiye Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde hasılat konusunda yenilikler getiren TFRS 15'e geçiş sürecine değinilmiştir. Son olarak yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri, TFRS 15 açısından değerlendirilmiş ve örnek uygulama çalışması yapılmıştır.

Keywords: Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri, İnşaat Muhasebesi, TFRS 15

JEL Codes: M41, M42, M49

ANALYZING OF FINANCIAL STATEMENTS OF COMPANIES UNDERTAKING THE LONG-TERM CONSTRUCTION CONTRACTS IN THE SCOPE OF IFRS 15 - REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS AND A CASE STUDY

ABSTRACT

The construction sector, which has an important place both in our country and in the world, is a very comprehensive sector. The financial statements of the sector are different and have a complex

* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Y. L. Öğrencisi, gulsah.gunduz@hbv.edu.tr

* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, serap.yanik@hbv.edu.tr

Makale Geçmişi/Article History

Başvuru Tarihi / Date of Application : 4 Eylül / September 2019

Düzeltilme Tarihi / Revision Date : 15 Aralık / December 2019

Kabul Tarihi / Acceptance Date : 10 Ocak / January 2020

structure compared to other sectors and there are different criteria that should be taken into consideration in the evaluation of the financial statements of companies undertaking long-term construction contracts. However, companies can prepare their financial statements according to different financial reporting standards and this brings different approaches in accounting practices and interpretation of financial statements according to the method used.

In this study; information about the common method in accounting for long-term construction works has been given and the transition process of TFRS 15, which brings innovation about revenue in Turkey Financial Reporting Standards has been referred. Finally, the long-term construction contracts have been evaluated in terms of TFRS 15 and a case study has been carried out.

Key Words: Long-Term Construction Contracts, Construction Accounting, TFRS 15

JEL Classification: M41, M42, M49

1. GİRİŞ

İnşaat sektörü gerek ülkemizde, gerekse dünyada oldukça önemli bir yere sahip olup, küresel ekonomiye katkısı hayli önemli düzeydedir. Sektör, sabit sermaye yatırımlarının yapı ile ilgili her türlü faaliyetini içermekte olduğundan, sektörün hasılası da aynı zamanda diğer sektörlerde yapılan yatırımların bir fonksiyonu olmaktadır. Ayrıca inşaat sektörü, yarattığı iş istihdamı ve diğer sektörlerle olan ilişkileri itibariyle de ekonomi içerisinde sürükleyici bir etkiye sahiptir.

İnşaat sektörü geniş kapsamlı bir sektör olup; inşaatlar, çeşitleri ve özellikleri bakımından farklı sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Söz konusu sınıflandırmalar içerisinde ise “yıllara yaygın inşaatlar” ve “taahhüt şeklindeki inşaatlar” daha özellikli işlemler gerektirmektedir. Nitekim yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri üstlenen işletmelerin finansal tabloları, diğer sektörlerle göre farklılık göstermekte olup daha karmaşık bir yapıya sahiptir. İşletmelerin mali yapılarının belirlenmesinde ise finansal tablolarının doğru olarak yorumlanabilmesi büyük bir önem arz etmektedir.

Diğer yandan işletmeler finansal tablolarını farklı muhasebe standartlarına göre düzenleyebilmektedir. Bu da finansal tablolar açısından uygulanan standarda göre farklı sonuçlar ortaya çıkarmakta olup, finansal tabloların yorumlanmasında farklı yaklaşımları beraberinde getirmektedir. Şayet bir finansal tablo kullanıcısı, kullanılan muhasebe yöntemlerinin uygulanmasında ve yorumlanmasındaki bu farklılıkları bilmez ise işletme hakkında çelişkili bilgilere sahip olacaktır.

Ülkemizde de inşaat taahhüt sektöründe hâlihazırda kullanılmakta olan Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesindeki yöntemler, kendilerine özgü muhasebe uygulamalarını benimsemektedir. Diğer yandan TFRS kapsamındaki standartlar muhtelif dönemlerde güncellenmekte olup; bazı standartlarda değişikliğe gidilirken, bazıları ise yürürlükten kaldırılabilmektedir. Nitekim yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde de yakın

bir tarihe kadar TFRS kapsamında TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardı kullanılmakta iken; bu standart, 01.01.2018 tarihi itibarıyla yerini TFRS 15'e bırakarak yürürlükten kalkmıştır.

Bu çalışmanın amacı, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinde kullanılan muhasebe uygulamalarının irdelenmesi ve yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin TFRS 15 çerçevesinde ele alınarak, standardın getirdiği yeniliklerin ve önceki standartlarla olan benzerliklerin değerlendirilmesidir.

2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM FAALİYETLERİNDE MUHASABE UYGULAMALARI

2.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Muhasebe Uygulamaları

Vergi Usul Kanunu'nda yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde yaygın olarak kullanılan muhasebe kayıt seçeneği 7/A olduğundan, hesapların işleyişi 7/A seçeneğine göre genel hatlarıyla açıklanmıştır. 7/A seçeneğinde kullanılan hesap grupları; 74-Hizmet Üretim Maliyeti, 75-Araştırma Geliştirme Giderleri, 76-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri, 77-Genel Yönetim Giderleri ve 78-Finansman Giderleridir.

İnşaat taahhüt işletmelerinin yaptıkları iş, bir hizmet niteliğinden olduğundan, dönem içerisinde katlanılan maliyetler 740-Hizmet Üretim Maliyeti hesabı altında borç olarak izlenir (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018). Doğrudan o işe ait olmayan müşterek giderler ise ilgili oldukları 750, 760, 770 ve 780 nolu hesaplara borç olarak kaydedilir. Yıllara yaygın nitelikli inşaat ve onarım işlerinde müşterek genel giderlerin dağıtım esasları, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 43. maddesinde de belirtilmiştir.

Dönem içerisinde 740, 750, 760, 770 ve 780 nolu hesaplarda izlenen giderler, işlerin devam etmesi halinde dönem sonlarında ilgili yansıtma hesapları (741, 751, 761, 771, 781) ile kapatılarak bilançoda 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabının borcuna kaydedilir.

Yıllara yaygın devam eden inşaat taahhüt işleriyle ilgili gelirler ise 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında alacak kaydı ile izlenir.

İşler devam ettiği müddetçe 170-178 ve 350-358 nolu hesaplarda kümülatif halde izlenen gelir ve gider tutarları, GVK'nin 42. ve 44. maddelerinde de yer aldığı üzere ancak işlerin tamamlanmaları ve geçici kabullerinin yapılmasının ardından gelir tablosu hesaplarına aktarılırlar. Bu bağlamda 170-178 nolu hesaplarda izlenen maliyetler, işler tamamlandıklarında 622-Satılan Hizmet Maliyetleri, 350-358 nolu hesapta izlenen hakediş gelirleri ise 600-Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılarak, işlerle ilgili nihai kar veya zarar hesaplanır.

VUK'a göre düzenlenen finansal tablolarda, yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri üstlenen işletmeler için, yıllara yaygın nitelikli işlerde yapılan harcamalar ve elde edilen gelirler mali verilere kümülatif olarak yansdığından; her yıl gerçekleşen reel maliyet ve gelir durumları, dolayısı ile her yıl oluşan kar

veya zararlar açık bir şekilde görülememektedir (Gündüz ve Yanık, 2019). Ayrıca işler devam ettiği ve iş kapsamındaki giderler arttığı sürece bilançonun aktifinde izlenen maliyet tutarları da kümülatif halde artacağından, işletmenin aktifinin gerçekte olduğundan daha yüksek seviyelerde seyretmesine neden olmaktadır.

Her ne kadar yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde nihai kar veya zarar durumu işlerin sonunda hesaplanabilse de; işler devam ettiği müddetçe her dönemin kendi içerisinde oluşan geçici bir kar veya zararı da söz konusu olmaktadır. Her dönemin kendi içerisinde oluşan bu kar veya zararını hesaplayabilmek için ilgili dönemlere ait gelir ve giderlerin doğru bir biçimde tespit edilmesi büyük önem arz etmektedir.

2.2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na Göre Muhasebe Uygulamaları

2.2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Geçiş

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin VUK'a göre muhasebeleştirilmesi dönemsellik ilkesiyle çelişmekte olup, finansal tablo kullanıcılarına daha doğru ve güvenilir bilgiler aktarmak amacıyla TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardı yürürlüğe girmiştir.

TMS 11'in amacı inşaat sözleşmeleri ile ilgili gerçekleşen gelir ve giderlerin, yüklenici işletmenin kayıtlarında nasıl muhasebeleştirileceğinin tanımlanmasıdır ve yapımı bir hesap döneminden daha fazla süren yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinden doğan hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeleri içermektedir (İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı [TMS 11] Hakkında Tebliğ, 2005).

VUK'a göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, nihai kar/zarar hesaplamalarında işlerin tamamlandığı yılı dikkate alan "tamamlanmış sözleşme yöntemi" kullanılırken; TMS 11'de ise işlerin başlangıcından tamamlanmasına kadarki süreçte her yıla ait kar veya zararın ayrı ayrı hesaplandığı "tamamlanma yüzdesi yöntemi" benimsenmiştir.

TMS 11'de bir inşaat sözleşmesinin neticesi güvenilir bir şekilde öngörülebiliyor ise inşaata ilişkin gelir ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla, işin tamamlanma seviyesi esas alınarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Neticenin güvenilir şekilde öngörülememesi durumunda ise yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin, geri kazanılma olasılığı olan kısmı kadar gelir kaydedilmesi ve sözleşme maliyetlerinin oluştukları dönemin gideri olarak yansıtılması gerekmektedir. Ayrıca sonuç güvenilir şekilde öngörülemediğinden kar tahakkuk ettirilmemesi gerektiği de standartta belirtilmiştir (Şengür, 2012).

Söz konusu standart, TMS 18 hasılat standardıyla da eşleştirilmiş olmakla birlikte; zaman içerisinde gerek standartlara yapılan eleştiriler, gerekse de gelirin tanımı ve hasılatın kayda alınması gibi konularda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin birbirlerinden farklılık göstermesi gibi nedenler yeni bir standardın oluşmasında etkili olmuştur. Sonuç olarak da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ortak bir çalışma olarak 28 Mayıs 2014 tarihinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardını açıklamıştır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015).

TFRS 15, TMS 18'in içerdiği unsurları da barındırmakla birlikte; hizmet geliri ve parasal olmayan varlıkların takası gibi daha önce detaylı açıklaması yapılmayan ve değerlendirilmemiş konulara da açıklık getirmiştir (Şeker, 2018).

TMS 11 ve TMS 18 standartlarının yerini de alan TFRS 15; inşaat, üretim, telekomünikasyon, yazılım, gayrimenkul sektörleri başta olmak üzere tüm sektörlerin hasılatlarını tek bir standartta toplamış olup, bazı sektörlerde ciddi anlamda yenilikler getirirken, bazı sektörler ise yeni standarttan daha az ölçüde etkilenmiştir.

2.2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı

Standardın amacı; müşteri ile yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin yararlı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri belirlemek ve düzenlemektedir (Özerhan ve diğerleri, 2015).

TFRS 15, hasılatın ölçülmesinde işlem bedelini esas almakta olup; standardın esas ilkesi ise işletme tarafından müşterilerine taahhüt edilen mal veya hizmetlerin transfer edilmesi karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara aktarmaktadır.

2.2.2.1. TFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesi

TFRS 15'in temel ilkesi, işletmelerin gelirlerini, sunmuş oldukları mal veya hizmetleri müşterilerine transfer etmeleri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedel üzerinden muhasebeleştirmeleridir (Gücenme Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2018).

Oldukça geniş kapsamlı bir standart olan TFRS 15, sektörler arası farklı uygulamaları ortadan kaldırmak ve karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla hasılatın muhasebeleştirilmesinde beş aşamadan oluşan yeni bir model ileri sürmüştür (Kılıç, 2017).

Şekil 1. TFRS 15 Kapsamında Hasılatın Muhasebeleştirilmesinde Beş Aşamalı Model



2.2.2.1.1. Sözleşmenin tanımlanması

Beş aşamalı modelin ilk aşamasında sözleşmenin belirlenmesi gerekmektedir. Bir işletme, bir sözleşmeyi ancak aşağıdaki şartların tamamını sağlaması halinde TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilebilmektedir (Gücenme Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2018).

- Sözleşme taraflarca onaylanmış ve taraflar kendi sorumluluklarını yerine getirmeyi taahhüt etmiş olmalıdır,
- Müşteriye devri gerçekleşecek mal veya hizmetlerle ilgili tarafların hakları tanımlanabilir olmalıdır,
- Müşteriye devri gerçekleşecek mal veya hizmetlerle ilgili ödeme koşulları tanımlanabilir olmalıdır,
- Sözleşme, özü itibariyle ticari nitelikte bir sözleşme olmalıdır,
- Müşteriye devri gerçekleşecek mal veya hizmetler karşılığında işletmenin hak kazanacağı bedelin tahsil edilmesi olası olmalıdır.

TFRS 15'in 14. maddesi uyarınca; şayet sözleşme yukarıdaki kıstasların hiçbirini sağlamıyorsa, işletme ilerleyen dönemlerde sözleşme ile ilgili yeniden değerlendirme yapar ve kıstasları sağladığı takdirde TFRS 15'i uygulamaya başlar.

Sözleşmenin tanımlanmasının ardından, müşterilerle yapılan sözleşmelerde birleştirme veya değişiklik yapılması da söz konusu olabilmektedir. Böyle durumlarda standardın getirdiği düzenlemeler ise şu şekildedir (Ataman ve Cavlak, 2017);

Sözleşmenin birleştirilmesi: Aşağıdaki kıstaslardan en az birinin karşılanması halinde aynı müşteri veya o müşterinin ilişkili tarafları ile aynı veya yakın tarihlerde yapılan sözleşmeler birleştirilerek tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilebilmektedir.

- Sözleşmenin yalnızca bir ticari amaca yönelik yapılması,
- Bir sözleşmede ödenecek bedelin, diğer sözleşmeye bağlanması,
- Sözleşme çerçevesinde taahhüt edilen mal/hizmetlerin veya sözleşmelerin her birinde taahhüt edilen bazı mal/hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.

Sözleşme değişiklikleri: TFRS 15, 18. maddesinde sözleşme değişikliği; “sözleşmenin kapsamında veya fiyatında (veya her ikisinde) taraflarca onaylanan değişikliktir. Bazı sektörlerde ve bölgelerde sözleşme değişikliği; değişiklik talimatı, varyasyon veya düzeltme olarak da tanımlanabilmektedir. Sözleşme değişikliği, hukuken icra edilebilir mevcut hak ve yükümlülükleri değiştiren ya da hukuken icra edilebilir yeni hak ve yükümlülükler doğuran değişiklik taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir. Sözleşme değişikliği yazılı, sözlü veya ticari teamüllere uygun başka bir şekilde onaylanabilir. Taraflar sözleşme değişikliğini onaylamamış ise işletme, değişiklik onaylanana kadar bu standardı mevcut sözleşmeye uygulamaya devam eder” olarak tanımlanmıştır.

Sözleşme değişikliklerinde; değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alındığı ve değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alınmadığı hususlar mevcuttur.

Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alınabilmesi için; “ayrılabilir mal veya hizmetin eklenmesinin, sözleşmenin kapsamını genişletmesi” ve “ek olarak taahhüt edilen mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatının, sözleşme fiyatını artırması ve sözleşme koşullarına yansıtılarak fiyat ayarlaması yapılması” hususlarının her ikisini sağlaması gerekmektedir. Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak ele alınmadığı durumlarda ise sözleşme değişikliğinin yapıldığı tarihte henüz devredilmemiş mal veya hizmetlere ilişkin hesaplama; “ileriye yönelik” veya “geriye yönelik” hesaplama yöntemlerinden biriyle yapılır (Özerhan ve diğerleri, 2015).

2.2.2.1.2. Edim yükümlülüklerinin tanımlanması

Beş aşamalı modelin ikinci aşamasında, ilk aşamada belirlenen sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması gerekmektedir. Edim yükümlülüğü kısaca; işletmenin müşteriye sözleşme çerçevesinde farklı bir mal veya hizmeti ya da büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini devretme taahhüdü olarak tanımlanabilir (TFRS 15, madde 22).

İşletmenin bu aşamada sözleşmede yer alan bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığını belirlemesi, gerekli ise ayrı edim yükümlülüklerine dağıtması gerekmektedir.

TFRS 15'te hasılatın tahakkuku, sözleşmede belirlenen edim yükümlülüklerini yerine getirilmesine bağlanmıştır. Diğer yandan bazı sözleşmeler birden fazla, başka bir ifadeyle çoklu gelir unsurunu içerebilmektedir. Daha önce TMS 11 ve TMS 18'in kapsamında yer almayan çoklu gelir unsurlu sözleşmeler, TFRS 15 kapsamında yer almaktadır. Modelin bu aşaması özellikle aynı anda birden fazla mal veya hizmet satışını içeren işlemleri ve bu işlemleri fazlaca kullanan sektörleri etkilemektedir. Çoklu gelir unsuruna sahip işletmelerin bu aşamada ayrı edim yükümlülüklerini belirlemesi gerekmektedir (Aktaş ve Varol, 2017).

Zamana yayılı edim yükümlülükleri: Bir işletme şayet aşağıda belirtilen kriterlerden birini yerine getiriyor ise; taahhüdünde olan bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak müşterisine devrediyor demektir. Bu da edim yükümlülüğünün zamana yayılı olduğu anlamına gelmekte olup, zamana yayılı edim yükümlülüklerinde işletme, hasılatı da finansal tablolarında zamana yayılı olarak göstermektedir (Şeker, 2018).

- İşletme edim yükümlülüğünü yerine getirdikçe, müşterinin de eş zamanlı olarak edimin sağladığı faydayı kullanabiliyor olması,
- Edimin, işletme tarafından yerine getirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması,
- İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne değin gerçekleştirdiği (tamamladığı) edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının mevcut olması.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, zamana yayılı edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine verilebilecek en iyi örneklerdendir. Nitekim yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin süreleri bir yıldan fazla olup, bu tür işler müşterilerin talepleri doğrultusunda hazırlanan ve yerine getirilen yani edim yükümlülüklerinin zamana yaygın olarak gerçekleştirildiği işlemlerdir. Ancak her yıllara yaygın inşaat taahhüt işi zamana yayılı edim yükümlülüğü koşullarını sağlamayabilirler.

Belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülükleri: Şayet bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getiriliyor demektir. Edim yükümlülüğünün yerine getirildiği anın tespit edilebilmesi için ise kontrole ve kontrolün müşteriye devrine ilişkin gereklilikler dikkate alınmalıdır. Kontrolün devrine ilişkin dikkate alınması gereken göstergelerden bazıları aşağıdaki gibidir (Ataman ve Cavlak, 2017);

- İşletme varlık üzerindeki fiili hâkimiyetini devretmiştir,
- Müşteri varlığı kabul etmiştir,
- Müşteri, varlığın kanuni mülk sahibidir,
- Müşterinin, varlığın mülk sahibi olmasından kaynaklanan risk ve getirileri mevcuttur,
- İşletmenin, varlığa karşılık olarak tahsil hakkı bulunmaktadır.

Edim yükümlülüklerinin ifası

TFRS 15 kapsamında; “zamana yayılı olarak ifa edilen her bir edim yükümlülüğü için işletme bu edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara alır. İlerlemeyi ölçmekten amaç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün ölçüm tarihi itibarıyla, müşteriye devrine ilişkin performansını göstermektedir” ibaresi yer almaktadır.

Ayrıca standartta işletmenin zamana yayılı olan her edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi kullanacağı ve bunu benzer edim yükümlülüklerine benzer şekilde uygulayacağı belirtilmiştir. TFRS 15’e göre uygun ilerleme ölçüm yöntemleri girdi ve çıktı yöntemleridir. Standart çerçevesinde bu yöntemlerin ne şekilde kullanılacağına dair detaylı bilgi verilmiştir.

2.2.2.1.3. Sözleşme bedelinin belirlenmesi

Bu adımda işletme her sözleşme için belli bir sözleşme bedeli belirlemektedir. TFRS 15’e göre sözleşme bedeli; işletmenin uhdesindeki mal veya hizmetlerle ilgili, kontrolün müşteriye devrinin gerçekleşmesinin ardından, işletmenin elde etmeyi beklediği parasal tutar olarak tanımlanabilir. Ayrıca standartta sabit bir sözleşme bedeli olabileceği gibi, değişken bir sözleşme bedeli olabileceği de belirtilmiştir.

TFRS 15’in 51. maddesi uyarınca sözleşme bedeli; “indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar vb. unsurların ortaya çıkması ve/veya işletmenin bedeli hak etmesinin gelecekteki herhangi bir olaya bağlı olması” gibi durumlarda değişebilmektedir.

Diğer yandan müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin zamanlaması ve niteliği gibi unsurlar da sözleşme bedelini etkilemektedir. Nitekim bir işletme sözleşme bedelini belirlerken; değişken bedel, gayri nakdi bedel, müşteriye ödenebilir bedel, sözleşmede kayda değer bir finansman bileşeninin olup olmadığı gibi hususları da göz önüne almalıdır.

Sözleşme bedeli tespit edilirken, şayet müşteri gayri nakdi bir bedel ile ödeme yapıyorsa, bu bedel gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Gerçeğe uygun değer güvenilir şekilde öngörülememesi halinde ise müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatı dikkate alınarak ölçüm yapılabilir (Gücenme Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2018).

2.2.2.1.4. Sözleşme bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması

İşletme sözleşme bedelini, sözleşmede yer alan her bir edim yükümlülüğüne, o edim yükümlülüğüne konu mal veya hizmetlerin müşteriye devri karşılığında elde etmeyi öngördüğü gelir doğrultusunda dağıtmalıdır.

Sözleşme bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılmasında uygulanan başlıca yöntemler aşağıdaki gibidir (Kılıç, 2017):

- Tek başına satış fiyatı esasına göre dağıtım yapılması,
- İlişkili tek başına satış fiyatı esasına göre dağıtım yapılması,
- Değişken bedellerin ve indirimlerin dağıtılması,
- Sözleşme bedelinde sonradan ortaya çıkan değişimlerin dağıtılması,

2.2.2.1.5. Hasılatın muhasebeleştirilmesi

Beş aşamalı modelin son aşaması olan hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunun temeli, hasılatın ne zaman ve ne koşullarda muhasebeleştirilmesi gerektiği üzerinedir.

TFRS 15'te, mal veya hizmete ilişkin kontrolün müşteriye devredilmesi, hasılatın kaydedilmesi için yeterli sayılmaktadır. TFRS 15'in 31. maddesinde de "işletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde varlık devredilmiş olur." ifadesi yer almaktadır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise ne zaman muhasebeleştirileceği konusudur. Bu noktada ise dikkate alınması gereken iki durum bulunmaktadır. Bunlardan ilki hasılatın zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi, diğeri belirli bir anda muhasebeleştirilmesidir.

2.2.3. TFRS 15'in Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Açısından Değerlendirilmesi

TFRS 15'in her sektördeki etkisi farklıdır. Standart, yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri kapsamında ele alınacak olur ise standardın getirdiği önemli yeniliklerden biri hasılatın belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı muhasebeleştirileceğinin ayrımının yapılması konusunda olmuştur.

Genel bir algı olarak; yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, hasılatların da zamana yaygın olarak muhasebeleştirileceği düşüncesi oluşabilir. Ancak TFRS 15 kapsamında bir inşaat taahhüt işi yıllara yaygın dahi olsa, hasılatın sözleşmedeki hangi edim yükümlülüğüne girdiği çok önemlidir. Şayet sözleşme zamana yayılı edim yükümlülüğü şartlarını sağlamıyor ise

hasılat belirli bir tarihte muhasebeleştirilmektedir. Bunun tespitinde ise önceki bölümlerde de belirtildiği üzere TFRS 15'in belirlemiş olduğu üç koşul dikkate alınmalı ve sözleşmenin bu üç koşuldaki herhangi birine uygun olup olmadığı belirlenmelidir. Sözleşme, belirtilen üç koşuldaki en az birini sağlıyor ise hasılat da zamana yayılı olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak koşullardan hiçbirini sağlamıyor ve sözleşmedeki edim yükümlülüğü, belirli bir anda yerine getirilen bir edim yükümlülüğü ise hasılat da belirli bir anda, yani işin tamamlanarak müşteriye teslim edildiği anda muhasebeleştirilmelidir.

TFRS 15 kapsamında hasılatın belirli bir anda muhasebeleştirilmesi durumunda, inşaat işi devam ettiği müddetçe elde edilen gelirler yılsonlarında 350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri giderler ise 170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında kümülatif halde izlenir ve işin müşteriye teslim edilmesinin ardından gelir tablosu hesaplarına aktarılırlar. TFRS 15'in bu noktada VUK ile örtüştüğü görülmektedir.

Edim yükümlülüğünün zamana yayılı olması halinde ise işlerle ilgili hasılatlar da kısmi bitim yöntemine göre zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmektedir. Kısmi tamamlanma seviyesi ise TFRS 15'in belirlediği uygun ölçü yöntemleriyle tespit edilmektedir. Kullanılan yöntemlere göre belirlenen tamamlanma oranına (tamamlanma yüzdesine) göre de hasılat kayda alınmaktadır. TFRS 15'in bu noktada da eski inşaat sözleşmeleri standardı olan TMS 11 ile benzeştiği görülmektedir.

Yeni standardın getirdiği diğer yenilikler ise ilave işlerin ortaya çıkması, sözleşmelerin birleştirilmesi veya sözleşme kapsamında değişiklik yapılması halinde ek hasılatın da nasıl muhasebeleştirileceği konusu üzerine olmuştur. Bu durum inşaat sektörü açısından da oldukça önemlidir. Nitekim fiili uygulamalarda da bir inşaat işi devam ederken mevcut işe ilave yeni işlerin ortaya çıkması veya sözleşme kapsamında bazı değişiklikler yapılması olasıdır. Yeni standartla birlikte bu gibi durumlarla karşılaşıldığında sözleşmelerin birleştirilip birleştirilmeyeceği veya sözleşmedeki değişikliklerin ayrı bir sözleşme olarak ele alınıp alınmayacağına ilişkin de açıklık getirilmiştir.

Açıklamalardan da anlaşıldığı üzere; yeni bir standart olan ve sektörlere göre bir takım yenilikler ve farklı uygulamalar getiren TFRS 15'in yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri açısından ele alındığında hem yürürlükten kaldırılan eski inşaat sözleşmeleri standardı TMS 11, hem de hâlihazırda kullanılmakta olan VUK çerçevesindeki birtakım uygulamaları kapsadığı görülmektedir.

3. TFRS 15'İN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE UYGULANMASI ÜZERİNE ÖRNEK UYGULAMA

3.1. Örnek Uygulama

ABC Üstyapı İnşaat A.Ş., 01/01/2017 tarihinde KLM Ticaret A.Ş. ve GLG Ticaret A.Ş.'ye yönelik yönetim binası ve tefrişatının yapılması konusunda ayrı ayrı sözleşme imzalamıştır. Her iki işletmeye yapılacak yönetim binaları ve tefrişat işleri nitelik, maliyet bedeli ve süre olarak aynıdır. Müteahhit ABC Üstyapı İnşaat A.Ş. her bir yönetim binası için 2 yıl süre ve 2.000.000 TL maliyet öngörürken, sözleşme bedeli olarak ise 2.500.000 TL belirlemiştir. Her iki işletmeyle yapılan sözleşme kapsamında da toplam bedel 5 eşit parça halinde ödenecek olup; ilk ödeme işe başlamadan önce, ikinci ödeme subasman kotu tamamlandığında, üçüncü ödeme kaba inşaat tamamlandığında, dördüncü ödeme ince inşaat işleri tamamlandığında, beşinci ödeme ise tefrişat işleri de tamamlanarak binalar teslim edildiğinde gerçekleştirilecektir. Ancak KLM Ticaret A.Ş.'nin henüz yeni kurulan bir işletme olması nedeniyle müteahhit tarafından bu işletme ile yapılan sözleşmeye tedbir amaçlı farklı bir madde ilave edilmiştir. Öyle ki, KLM Ticaret A.Ş.'nin ödeme yükümlülüklerini belirlenen sürelerde yerine getirmemesi halinde yönetim binası müteahhide kalacak; ancak müteahhit sözleşmede belirtilen ödemelerin haricinde o tarihe kadar herhangi bir harcama yapar ise bu harcamaları müşteriden talep edemeyecektir. GLG Ticaret A.Ş.'nin ise köklü ve piyasa istihbaratı oldukça olumlu bir işletme olması nedeniyle sözleşmesinde ödeme alınamamasına yönelik tedbir amaçlı herhangi bir madde bulunmazken, müşterinin sözleşmeyi mücbir sebepler olmaksızın feshetmesi halinde müteahhidin sözleşme bedelinin tamamını talep etme hakkının olduğu hükmü yer almaktadır.

ABC Üstyapı İnşaat A.Ş. yönetim binalarının inşaatını eş zamanlı olarak gerçekleştirmiş olup, her bir yönetim binası için birinci yılın sonunda 1.200.000 TL harcama yapmıştır. 31/12/2018 tarihinde ise her iki yönetim binasını öngördüğü maliyet bedeliyle ve sözleşmeye uygun şekilde tamamlayarak müşterilerine teslim etmiştir. Vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin ihmal edildiği varsayılmıştır (Gündüz, 2019).

3.2. Örnek Uygulamannın Değerlendirilmesi

ABC Üstyapı İnşaat A.Ş.'nin bünyesinde tamamen aynı nitelikte ve aynı bedelde iki ayrı yıllara yaygın inşaat taahhüt işi bulunmaktadır. İşler her ne kadar aynı nitelik ve bedelde de olsa sözleşmeleri arasında bir konuda farklılık mevcuttur.

İlk etapta yapılması gereken, müteahhidin sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerinin zamana yayılı bir edim yükümlülüğü mü yoksa belirli bir anda gerçekleşen bir edim yükümlülüğü mü olduğunun tespiti olmalıdır. Bu noktada ise sözleşmelerdeki farklı maddelerin edim yükümlülüğü açısından farklılık yaratıp yaratmadığı irdelenmelidir.

TFRS 15 kapsamında bir sözleşme aşağıdaki üç koşuldan en az birini sağlıyor ise, o sözleşmedeki edim yükümlülüğünün zamana yayılı bir edim yükümlülüğü olduğu anlamına gelmektedir. İşletme böyle bir durumda hasılatı da finansal tablolarında zamana yayılı olarak göstermektedir.

- İşletme edim yükümlülüğünü yerine getirdikçe, müşterinin de eş zamanlı olarak edimin sağladığı faydayı kullanabiliyor olması,
- Edimin, işletme tarafından yerine getirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması,
- İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne değin gerçekleştirdiği edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.

Örnekteki sözleşmeler incelenecek olursa; sözleşmelerden birinin hiçbir koşulu sağlamadığı, birinin ise yalnızca üçüncü koşulu sağladığı görülmektedir. Buna göre hiçbir koşulu sağlamayan sözleşme belirli bir anda yerine getirilen, diğeri ise zamana yayılı edim yükümlülüğüne sahiptir.

Sözleşmeler ayrı ayrı incelenecek olursa KLM Ticaret A.Ş. ile yapılan sözleşmede, KLM Ticaret A.Ş.'nin ödemelerini zamanında yapamaması halinde müteahhit sözleşme çerçevesinde yönetim binasını alacak olmasına karşın, sözleşmede belirlenen ödemeler haricinde, o güne kadarki tamamladığı kısımlara ilişkin yapmış olduğu harcamaları ise müşteriden talep edemeyecektir. Bu durumda bu sözleşmenin üçüncü kriteri sağlamadığı görülmektedir. O halde KLM Ticaret A.Ş. ile yapılan sözleşmedeki işlemler, belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü çerçevesinde yapılmalıdır. Yani işletme bu sözleşme kapsamında elde edeceği gelirleri, ancak 2 yılın sonunda işi müşteriye teslim ettiğinde hasılat olarak kaydedebilecektir.

GLG Ticaret A.Ş. ile yapılan sözleşmede ise müteahhidin yaptığı harcamaların tamamını talep etme hakkı bulunmakta olup üçüncü kriteri sağladığından bu sözleşmedeki işlemler ise zamana yayılı edim yükümlülüğü çerçevesinde ele alınmalıdır. Bu durumda ise işletme 2 yıl süresince elde edeceği gelirleri, işin TFRS 15'e uygun ilerleme ölçütü doğrultusunda belirlenen tamamlanma oranına göre muhasebeleştirecektir.

3.3. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

KLM Ticaret A.Ş. ile yapılan sözleşme, belirli bir anda yerine getirilen bir edim yükümlülüğünü konu aldığından, müteahhit iş kapsamındaki hasılatını ancak işi tamamlayarak müşteriye teslim ettiği anda gelir tablosuna alacaktır. İş devam ettiği süre içerisinde ise gelir ve harcamaları için 350 ve 170 nolu hesapları kullanacaktır. İşe ilişkin müteahhidin yapacağı muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır;

1. aşama: Maliyetlerin gelir tablosuna aktarılması:

31/12/2018	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	2.000.000
170 YIL.YAY.İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	2.000.000
KLM yönetim binası inşaatına ilişkin maliyetlerin bilançodan gelir tablosuna aktarılması	
/	

2. aşama: Hakedişlerin gelir tablosuna aktarılması:

31/12/2018	
350 YIL.YAY.İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELİ	2.500.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.500.000
KLM yönetim binası inşaatına ilişkin hakediş gelirlerinin bilançodan gelir tablosuna aktarılması	
/	

3. aşama: İnşaat gelirlerinin kar/zarar hesabına aktarılması:

31/12/2018	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.500.000
690 DÖNEM KAR/ZARAR	2.500.000
KLM yönetim binası inşaatına ilişkin hakediş gelirlerinin dönem k/z hesabına aktarılması	
/	

4. aşama: İnşaat maliyetlerinin kar/zarar hesabına aktarılması:

31/12/2018	
690 DÖNEM KAR/ZARAR	2.000.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	2.000.000
KLM yönetim binası inşaatına ilişkin maliyetlerin dönem k/z hesabına aktarılması	

5. aşama: Dönem karının gelir tablosu hesabında gösterilmesi

31/12/2018	
690 DÖNEM KAR/ZARAR	500.000
692 DÖNEM NET KAR/ZARAR	500.000
KLM yönetim binası inşaatına ilişkin dönem k/z hesabının gelir tablosu hesabında gösterilmesi	

6. aşama: Dönem karının bilançoda gösterilmesi:

31/12/2018	
692 DÖNEM NET KAR/ZARAR	500.000
590 DÖNEM NET KAR/ZARAR	500.000
KLM yönetim binası inşaatına ilişkin dönem k/z hesabının kapatılarak bilanço dönem karı hs. aktarılması	

GLG Ticaret A.Ş. ile yapılan sözleşmede ise hasılat zamana yayılı olarak muhasebeleştirilecek olup, bunun için ilk önce uygun ilerleme ölçütü ile inşaatın tamamlanma seviyesi hesaplanmalıdır. İnşaatın tamamlanma oranının hesaplanmasında TFRS 15'teki uygun ilerleme ölçütlerinden biri girdi yöntemi olup; bu yöntemle göre fiili maliyet, toplam sözleşme bedeline bölünerek bir oran elde edilebilmektedir. O halde birinci yılın sonunda inşaatın tamamlanma oranı %60 "(1.200.000 TL/2.000.000 TL)" olarak hesaplanmaktadır.

Tamamlanma oranı üzerinden birinci yıl için hesaplanan hakediş geliri ise 1.500.000 TL'dir "(0,60 x 2.500.000 TL)".

Müteahhidin birinci yılın sonunda işten elde ettiği kar tutarı ise 300.000 TL "(1.500.000 TL – 1.200.000 TL)" olarak hesaplanmaktadır.

Buna göre müteahhidin 2017 yılsonunda yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır;

1. aşama: İnşaat için yapılan harcamaların kaydı:

31/12/2017	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 102 BANKALAR GLG yönetim binası inşaatına ilişkin birinci yıl harcama kaydı	1.200.000
	1.200.000

2. aşama: İnşaat için yapılan hakediş faturasının kaydı:

31/12/2017	
120 İNŞAAT MÜŞTERİLERİ 600 YURTIÇİ SATIŞLAR GLG yönetim binası inşaatına ilişkin hakediş faturasının kaydı	1.500.000
	1.500.000

3. aşama: İnşaat için yapılan hakediş tutarının tahsil kaydı:

31/12/2017	
102 BANKALAR 120 İNŞAAT MÜŞTERİLERİ GLG yönetim binası inşaatına ilişkin hakediş tutarının tahsil kaydı	1.500.000
	1.500.000

4. aşama: İnşaatla ilişkin ana maliyet hesabının yansıtma hesabı ile karşılıklı kapatılması kaydı:

31/12/2017	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANSITMA HS. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ GLG yönetim binası inşaatına ilişkin ana ve yansıtma hesaplarının karşılıklı kapatılması	1.200.000
	1.200.000

5. aşama: İnşaat maliyetlerinin gelir tablosu hesabına aktarılması:

31/12/2017	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MAL. YAN. HS. GLG yönetim binası inşaatına ilişkin maliyetlerin gider hesaplarına aktarılması	1.200.000
	1.200.000

6. aşama: İnşaatın dönem kaz/zarar kaydının yapılması:

31/12/2017	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	1.500.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.200.000
690 DÖNEM KAR/ZARAR HESABI	300.000
GLG yönetim binası dönem kar/zarar hesabı	

7. aşama: Dönem karının gelir tablosu hesabında gösterilmesi:

31/12/2017	
690 DÖNEM KAR/ZARAR	300.000
692 DÖNEM NET KAR/ZARAR	300.000
GLG yönetim binası inşaatına ilişkin dönem k/z hesabının gelir tablosu hesabında gösterilmesi	

8. aşama: Dönem karının bilanço hesabında gösterilmesi:

31/12/2017	
692 DÖNEM NET KAR/ZARAR	300.000
590 DÖNEM NET KAR/ZARAR	300.000
GLG yönetim binası inşaatına ilişkin dönem k/z hesabının bilançoda dönem karı hesabına aktarılması	

Müteahhit GLG Ticaret A.Ş. ile yaptığı sözleşme kapsamında ilk yıl 300.000 TL kar elde etmiş olup, o halde iş için öngördüğü 500.000 TL'lik toplam kar tutarının kalan 200.000 TL'lik kısmını işi tamamladığı ikinci yılın sonunda yani 2018 yılsonunda muhasebeleştirecektir. Aynı şekilde 2.500.000 TL'lik sözleşme bedelinin kalan kısmı olan 1.000.000 TL'lik tutar da yine 2018 yılsonunda muhasebeleştirilecektir.

Yapılan hesaplamalar ve muhasebe kayıtlarının ardından her iki sözleşme kapsamında dönemler itibariyle gelir tablosuna yansıtılacak tutarlar ise aşağıdaki gibi olacaktır;

Tablo 1. Farklı Edim Yükümlülüklerine Sahip Sözleşmelerin Gelir Tablosuna Hasılat ve Maliyet Açısından Etkileri

Yıl	KLM Tur. A.Ş. sözleşmesinden elde edilen gelir	GLG Tur. A.Ş. sözleşmesinden elde edilen gelir	KLM Tur. A.Ş. sözleşmesinden maliyet	GLG Tur. A.Ş. sözleşmesinden maliyet
2017	0	1.500.000 TL	0	1.200.000 TL
2018	2.500.000 TL	1.000.000 TL	2.000.000 TL	800.000 TL
Toplam	2.500.000 TL	2.500.000 TL	2.000.000 TL	2.000.000 TL

Tablo 2. Farklı Edim Yükümlülüklerine Sahip Sözleşmelerin Kara Etkileri

Yıl	KLM Turizm A.Ş. Sözleşmesinden Elde Edilen Kar	GLG Turizm A.Ş. Sözleşmesinden Elde Edilen Kar
2017	0	300.000 TL
2018	500.000 TL	200.000 TL
Toplam Kar	500.000 TL	500.000 TL

Elde edilen gelir tablosu hesaplarından da görüldüğü üzere niteliği, süresi, maliyeti ve nihai geliri bakımından tıpatıp aynı dahi olsa; farklı edim yükümlülüğüne sahip sözleşmelerle üstlenilen yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin gerek muhasebeleştirilmesi, gerekse de gelir tablosu hesaplarına ve işletmenin yıllık karına etkileri farklı olmaktadır.

Müteahhit tamamıyla aynı niteliklere sahip inşaat işini iki farklı edim yükümlülüğü altında gerçekleştirdiğinde; zamana yayılı olarak üstlenilen inşaat işi kapsamında her yılın kendi içerisindeki hasılat, maliyet ve karı, o yılın gelir tablosu hesaplarına yansımaktadır. Ancak belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü özelliği taşıyan inşaat işinde ise hasılat, maliyet ve kar tutarlarının gelir tablosu hesaplarına intikali ancak iş bitiminde gerçekleşmektedir.

Her ne kadar belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüklerinde işletme, iş ile ilgili hasılatın tamamını işin bittiği dönemde gelir tablosuna yansıtırsa da; bu tutarın bir kısmını önceki dönemde hakediş geliri olarak elde etmesi nedeniyle işletmenin işin tamamlandığı yıldaki reel geliri ve karlılığının bu seviyede olmadığı dikkate alınmalıdır.

Farklı edim yükümlülükleri ile üstlenilen aynı nitelikli işlerin yalnızca gelir tabloları değil, bilançoları da farklılık gösterecektir. Nitekim zamana yayılı edim yükümlülükleri çerçevesinde değerlendirilen iş ile ilgili hasılat ve maliyet gelir tablosu hesaplarında izlenirken; belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü çerçevesindeki işte ise hakediş gelirleri ve maliyetler iş sonuna kadar bilanço hesaplarında izleneceğinden aktif ve pasif büyüklük daha yüksek seviyelerde olacaktır. Bu durum finansal tabloların analizinde de farklı yorumlara yol açacaktır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Gerek ülkemizde gerekse de dünyada oldukça önemli bir yere sahip olan inşaat sektörü, muhasebe uygulamaları açısından da bir takım farklılıklara sahiptir. Özellikle yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde göz önüne alınması gereken farklı ölçütler bulunmaktadır. Diğer yandan ülkemizde işletmeler, mali tablolarını farklı finansal rapor düzenleme esasları çerçevesinde düzenleyebilmekte olup, bu da finansal tabloların oluşturulmasında ve değerlendirilmesinde kullanılan yöntemlere göre farklı yaklaşımları beraberinde getirmektedir.

Ülkemizde hâlihazırda işletmeler finansal tablolarını hem VUK, hem de TFRS'ye göre düzenleyebilmektedir. Yıllara yaygın bir inşaat taahhüt işinin VUK'a göre muhasebeleştirilmesinde; işe ilişkin hasılat, GVK'nin 42. ve 44. maddelerinde de belirtildiği üzere ancak işin tamamlanmasının ve geçici kabulünün yapılmasının ardından gelir tablosu hesaplarına yansıtılabilirken; iş devam ettiği müddetçe ise işle ilgili gelir ve giderler bilançoda "170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" ve "350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesaplarında kümülatif halde izlenmektedir. Bu nedenle işe ilişkin nihai kar veya zarar durumu da ancak işin bittiği yıl tespit edilebilmektedir. Tamamlanmış sözleşme yöntemini benimseyen VUK'un, bu noktada dönemsellik ilkesiyle çeliştiği görülmektedir.

Bir diğer muhasebe yöntemi olan TFRS 15 ise, 01.01.2018 tarih itibarıyla uygulamaya geçmiş olup, öncesinde kullanılan ve tamamlanma yüzdesi yöntemini benimseyen TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlükten kalkmıştır. TFRS 15 ile birlikte pek çok sektörde hasılat konusunda önemli yenilikler getirilmiş olup; bazı sektörler açısından büyük değişiklikler ortaya çıkarken, bazı sektörler ise yeniliklerden daha az etkilenmiştir.

TFRS 15, yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri kapsamında ele alınacak olur ise; standardın getirdiği en önemli yeniliklerden biri hasılatı edim yükümlülüğüne bağlaması ve hasılatın belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı muhasebeleştirileceğinin ayrımının yapılması konusunda olmuştur. Başka bir deyişle TFRS 15 ile birlikte artık her yıllara yaygın inşaat taahhüt işi için hasılatın muhasebeleştirilmesi aynı ve tek bir yöntemle yapılmayacak olup, ne şekilde muhasebeleştirileceği konusunda işlerin sözleşmelerindeki edim yükümlüğü dikkate alınacaktır.

Genel bir algı olarak; yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, hasılatın da zamana yaygın olarak muhasebeleştirileceği düşüncesi oluşabilir. Ancak TFRS 15 kapsamında bir inşaat taahhüt işi yıllara yaygın dahi olsa, hasılatın sözleşmedeki hangi edim yükümlülüğüne girdiği

çok önemlidir. Şayet sözleşme zamana yayılı edim yükümlülüğü şartlarını sağlamıyor ise, hasılat belirli bir tarihte muhasebeleştirilmektedir.

TFRS 15 kapsamında hasılatın belirli bir anda muhasebeleştirilmesi durumunda, inşaat işi devam ettiği müddetçe elde edilen gelirler yılsonlarında 350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri giderler ise 170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında kümülatif halde izlenir ve işin müşteriye teslim edilmesinin ardından gelir tablosu hesaplarına aktarılırlar. TFRS 15'in bu noktada VUK ile örtüştüğü görülmektedir.

Edim yükümlülüğünün zamana yayılı olması halinde ise işlerle ilgili hasılatlar da kısmi bitim yöntemine göre zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmektedir. Kısmi tamamlanma seviyesi ise TFRS 15'in belirlediği uygun ölçü yöntemleriyle tespit edilmektedir. Kullanılan yöntemle göre belirlenen tamamlanma oranına (tamamlanma yüzdesine) göre de hasılat kayda alınmaktadır. TFRS 15'in bu noktada da eski inşaat sözleşmeleri standardı olan TMS 11 ile benzeştiği anlaşılmaktadır.

Nitekim örnek uygulama çalışmasında da görüldüğü üzere süresi, maliyeti ve nihai geliri bakımından tıpatıp aynı dahi olsa; farklı edim yükümlülüğüne sahip sözleşmelerle üstlenilen yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin gerek muhasebeleştirilmesi, gerekse de bilanço ve gelir tablosu hesapları ile işletmenin yıllık karına etkileri farklı olmaktadır.

Öyle ki, aynı işletme, aynı işi farklı muhasebe yöntemlerine göre muhasebeleştirdiğinde, iş aynı dahi olsa, ortaya farklı sonuçlar çıkmaktadır. Bu farklılıklar finansal tablo kullanıcıları açısından da kafa karışıklığına sebep olurken, özellikle hasılatın yorumlanmasında çelişki yaratmaktadır. Şayet bir finansal tablo kullanıcısı, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesindeki bu özellikli durumları bilmez ise işletme hakkında çelişkili bilgilere sahip olacaktır. Bu noktadan hareketle TFRS 15 ile birlikte hangi sözleşme kapsamında hangi edim yükümlülüğünün geçerli olduğunun ayrımının yapılması ve kullanılan yöntemler hakkında bilgi sahibi olunması, finansal tabloların değerlendirilmesi ve yorumlanması açısından büyük önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Aktaş, R., Varol, İ.D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 27-50.
- Ataman, B., Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39 (2), 403-428.
- Cengiz, S., 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.
- Gücenme Gençoğlu, Ü., İşseveroğlu, G. (2018). Türkiye'de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama. *International Journal of Social Inquiry*, 11 (2), 135-151.
- Gündüz, G.A., Yanık, S.S., Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Üstlenen İşletmelerin Vergi Usul Kanunu'na Göre Düzenlenmiş Finansal Tablolarından Finansman İhtiyacının Belirlenmesi ve Performanslarının Değerlendirilmesi, *V. International Conference on Applied Economics and Finance & Extended with Social Sciences (ICOAEF) Full Paper Proceeding*, 80-94.
- Gündüz, G.A. (2019). *Farklı Finansal Rapor Düzenleme Esaslarına Göre Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Finansman İhtiyacının Belirlenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, URL: https://www.kgk.gov.tr/Portaly2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_15.pdf, Son Erişim Tarihi 17.08.2019.
- Kılıç, G. (2017). *UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özerhan, Y., Marşap, B., Yanık, S.S. (2015). IFRS 15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardının irdelenmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17 (2): 193-226.
- Şengür, E.D. (2012). İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi. *Mali Çözüm Dergisi*, 113, 123-153.
- Şeker, N. (2018). *Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ile Finansal Raporlama Standartları (TFRS 15-BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi ve Bir*



Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı. İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Hakkında Tebliğ, Resmi Gazete, 26/10 2005.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.), 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.