



Gönderim Tarihi: 26.03.2021

Kabul Tarihi: 21.04.2021

Yayınlanma Tarihi: 05.06.2021

İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMALARININ VERGİ USUL KANUNU, TMS 11 VE TFRS 15 STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ*

Nazik KARADAĞ¹

Mehmet DEMİR²

Öz

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde son yıllarda önemli bir yer tutan yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerine ait finansal işlemleri Vergi Usul Kanunu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında incelemektir.

Çalışma sonucunda, vergi kanunlarının benimsediği tamamlanma yöntemine göre hazırlanan finansal tabloların, işletmeler ve finansal tablo kullanıcıları açısından yanıltıcı sonuçlar verdiği görülmüştür. İnşaat işi devam ederken, kâr/zarar hakkında herhangi bir bilginin verilmediği için yöntem her ne kadar kesin sonuçlar içerse de dönemsellik kavramı ile çelişmektedir. TMS 11 standardında tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanan finansal tablolar, dönemsellik kavramı ile bağdaşmakta ancak tahminlere dayalı sonuçlar içermektedir. Bu standartta hasılatın tanımı net bir şekilde yapılmadığından yaşanan kavram karmaşasını ortadan kaldırmak için TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı getirilmiştir. TFRS 15'te tanımlanan girdi yöntemine göre hazırlanan finansal tablolar, inşaat işlerinden elde edilen hasılatın tutarı konusunda daha detaylı bilgiler sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: TMS 11, TFRS 15, Vergi Usul Kanunu

Jel Kodları: M40, M41, M49

EXAMINATION OF CONSTRUCTION ACCOUNTING PRACTICES IN TERMS OF TAX PROCEDURE LAW, TAS 11 AND TFRS 15 STANDARDS

Abstract

The purpose of this study is to examine the financial transactions related to construction, contracting and repair works, which have had an important place in our country in recent years, within the scope of the Tax Procedure Law, TAS 11 Construction Contracts Standard and TFRS 15 Revenue from Customer Contracts Standard.

* Bu çalışma, Prof. Dr. Mehmet Demir danışmanlığında, Nazik Karadağ'ın yazdığı aynı adlı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

¹ Yüksek Lisans Mezunu, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, nzkkrdg07@gmail.com, ORCID: 0000-0002-49993-4723

² Prof. Dr., Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, mehmet_demir01@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-1796-7974

As a result of the study, it was observed that financial statements prepared according to the completion method adopted by tax laws give misleading results for businesses and financial statement users. The method contradicts with the concept of periodicity, although it contains definite results, as no information is given about the profit / loss while the construction work is in progress. Since the definition of revenue is not clearly defined in this standard, TFRS 15 Revenue Standard from Customer Contracts has been introduced in order to eliminate the confusion of concepts. Financial statements prepared according to the input method defined in TFRS 15 provide more detailed information on the amount of revenue obtained from construction works.

Keywords: TAS 11, TFRS 15, Tax Procedure Law

Jel Classification: M40, M41, M49

GİRİŞ

Ülkemizde inşaat sektörü Cumhuriyet döneminde gelişim göstermeye başlamıştır. Bu dönemde inşaat sektöründe en fazla ulaşım alanında yatırım yapılmıştır. 1980’li yıllarda 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile Toplu Konut İdaresi kurulması ile kentsel alandaki gecekonduların yerini, çok katlı yapılar almaya başlamıştır. 2000 yılından itibaren inşaat alanına yapılan yatırımların artması ve konut kredi imkânlarının ulaşılabilir seviyeye gelmesi, Türk inşaat sektörünün gelişmesindeki önemli etkenlerdir. Ancak inşaat sektörü 2001 yılında yaşanan ekonomik krizinin etkisiyle hızla küçülmüştür. Krizi izleyen yıl uygulanan istikrar programları ile sektör toplanma sürecine girmiştir. yıllar içerisinde sürekli değişim gösteren inşaat sektörü günümüze kadar genişleyen bir alan olmuştur.

Bu çalışmada, inşaat muhasebesi uygulamaları VUK, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı açısından incelenmiş ve örnek uygulamalarla aralarındaki farklar açıklanmaya çalışılmıştır.

1. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VUK KAPSAMINDA İNCELENMESİ

İnşaat sektöründe gelirin tanınması, üzerinde durulması gereken bir husustur. Bir takvim yılı içerisinde başlayan fakat aynı takvim yılı içerisinde bitmeyen inşaat işleri, yıllara yaygın inşaat faaliyeti olarak kabul edilir. Bu tür inşaat işlerinde ticari kâr, dönem sonu toplam hasılat ile katlanılan maliyetler arasındaki pozitif farktır (Usul 2012:52: Benligiray 2006: 131).

Gelir Vergisi Kanunu madde 42’ye göre, “*Yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılır*”. Vergi kanunları uyarınca, inşaat faaliyetinden elde edilen kâr ya da zararın belirlenmesinde kullanılan yöntem *tamamlanma yöntemidir*. Bu yöntemde, kâr veya zararın tespiti için işin önemli ölçüde tamamlanması veya bitmesi gerekir. İşin devam ettiği süre boyunca katlanılan maliyetler ve elde edilen hak edişlerin bitimine kadar biriktirilmekte, olduğu dönemin geliri olarak kaydedilememektedir (Usul 2012: 19). Tamamlanma yönteminin sağladığı yararlar şöyle özetlenebilir: İşletmeler risk içeren tahminlere değil kesin sonuçlara odaklanır, kazanç işin bitiminde kesinleştiği için işletme iş devam ettiği sürede vergi ödemez, karmaşık işlemler ve hesaplamalar içermez. Diğer taraftan, işletme gelirlerinin dönemlerinden bağımsız olarak tanınmasının bazı sakıncaları vardır. Bunlardan ilki mali analizlerde

finansal tabloların, özellikle kâr/zarar tablosunun yorumlanmasında yanıltıcı sonuçlar verebilir. İkincisi ise müteahhit firmalarının yıllar itibariyle farklı vergi dilimlerine tabii olmalarıdır (Tuna 2009: 71).

İnşaat işlerinin bir yıldan uzun sürmesi halinde işletme, vergi ödemesini işin bittiği yıl yapmaktadır. Devletin vergiyi geç almasından dolayı gelir kaybına uğraması söz konusu olabilmektedir. Bu durum verginin genellik ilkesine aykırıdır. Genellik ilkesine göre, herkes geliri veya harcamaları üzerinden vergi ödemelidir (Ünlü 2016: 49). Bu amaçla devlet, müteahhide yapılacak hak ediş ödemelerinden zorunlu vergi kesintisi yapılması uygulamasını getirmiştir (Usul 2012: 14; Ünlü 2016: 49). Gelir Vergisi Kanunu madde 94'e göre müteahhit firma, inşaat faaliyetlerinden hak ettiği ödemeler üzerinden (04.02.2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3491 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile %5) vergi kesintisi yapmakla zorunludur.

Yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde, amortisman ve ortak giderlerin dağıtılması da üretim ve ticaret işletmelerinden farklılık göstermektedir. Bu farklılıktan dolayı VUK amortisman ve ortak giderlerin dağıtımında özel hükümlere yer vermiştir.

Vergi Usul Kanunu madde 313'e göre, "*işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder*". Yıllara yaygın inşaat sektöründe, Gelir Vergisi Kanunu madde 43' e göre, "*ortak kullanılan teçhizat, taşıt araçları, makine gibi varlıkların dağıtımında esas alınacak husus, kullanıldıkları süredir. İlk olarak varlık birden fazla şantiyede yılın tamamında kullanılıyorsa, şantiyede kullanıldığı süreye bakılarak amortismanların dağılımı yapılacaktır.*" Eğer işletmenin duran varlığı şantiyelerde bir yıl içerisinde her gün çalışmayıp atıl duruyorsa amortisman dağılımında bu süre de dikkate alınacaktır (Usul 2012: 53). Çalışılmayan kısım, işletme tarafından önlenebilen bir maliyet unsuru ise normal gider olarak kabul edilmeli ve maliyet hesabına kaydedilmelidir. Ancak çalışılmayan kısım işletme tarafından önlenebilen bir maliyet unsuru değil ise dönem gideri olarak 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI(-) hesabına kaydedilmelidir (Bozdemir 2016: 356).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde belirtilen müşterek giderler, araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama satış dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve finansman giderlerini kapsamaktadır. Hangi iş için yapıldığı belli olmayan veya bütün işler için yapılan bu giderler, ortak gider olarak kabul edilip yapılan faaliyetlere dağıtılmaktadır. Hangi faaliyete ait olduğu bilinen bu giderler ait olduğu faaliyetle ilgili hesaba aktarılmaktadır (Diril 2010: 78). Eğer işletme, inşaat faaliyeti dışında başka bir ticari iş de yapıyorsa ortak giderlerin dağıtımında, inşaat faaliyetlerinde harcama tutarı, ticari işte ise hasılat tutarı dikkate alınacaktır (Gelir Vergisi Kanunu m.43).

İnşaat ve onarım faaliyetlerinde hesaplanan kâr ya da zararın hangi döneme ait olduğu önemli bir husustur. Çünkü işletmenin vergilendirileceği dönemin doğru ve kesin bir şekilde bilinmesi gerekmektedir. Bir inşaat faaliyetinin yıllara yaygın olup olmadığının saptanmasında da işin başlama ve bitiş tarihi önemlilik arz eder. Kanun'da işe başlama tarihi hakkında açık bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak inşaat faaliyetlerinde işin bitiş tarihi Gelir Vergisi Kanunu madde 42, 43 ve 44'te açıklanmıştır.

Taahhüt şeklinde yapılan ihalelerde işin ne zaman başlayacağına dair kesin bir hüküm olmamasından, işletmeler sözleşmede belirtilen tarihi esas alırlar (Sinan 2014: 21). Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, işin başlama tarihinde izlenecek sıra şu şekilde olmalıdır. Yapılacak işin yer teslimi öngörülmüşse, yerin teslim edildiği tarih; eğer bu tarih belirtilmemişse, sözleşmede belirlenen tarih dikkate alınır. Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemişse işin başlangıç tarihi olarak, sözleşmenin imzalandığı tarih dikkate alınır (Erden 2017: 401-402).

Bir inşaat faaliyetinin son bulması için yapılmış olması, teslim edilmiş olması ve kabul edilmiş olması şartlarını taşıması gerekmektedir. Kabul ile sözleşme sona erer. Kabul, tek taraflı bir irade beyanı ile açıkça yapılabileceği gibi kusurların varsa sözleşmede öngörülen süre içinde, yoksa ilk fırsatta bildirilmesi suretiyle zımnen yapılabilir (Tuna 2009: 62). Geçici kabul, müteahhit tarafından tamamlandığı idareye belirtilen inşaat işinin, oluşturulan bir kurul tarafından eksiklerinin, hatalarının belirlenmesi halinde, bu hataların giderilmesinin ardından yapılan kabuldür. Kesin kabul, inşaat işlerinde geçici kabul ile belirlenen eksikliklerin giderilmesinin ardından müteahhidin başvurusu üzerine, oluşturulan kurul kararıyla, işin eksiksiz bir şekilde tamamlandığının idarece kabul edilerek onaylanmasıdır (Kavacık 2008: 33).

İnşaat faaliyetlerinde bitiş tarihi, kâr ve zararın hangi yıl içerisinde vergilendirileceği açısından önemli bir tarihtir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesine göre inşaat ve onarım işlerinde;

- *Eğer inşaat faaliyeti "Geçici ve Kesin Kabul" usulüne tabii ise, geçici kabulün yapıldığı tutanağın imzalandığı tarih,*
- *Söz konusu inşaat faaliyetinin, "Geçici ve Kesin Kabul" usulüne tabii olmadığı hallerde, işin fiilen tamamlandığı tarih,*
- *İnşaat işinin çeşitli sebeplerden dolayı bırakıldığı hallerde ise, fiilen bırakma tarihi, bitiş tarihi olarak kabul edilecektir.*

Geçmiş dönemlerde bir kısım vergi mükellefleri dekapaj işlerinden elde ettikleri kâr veya zararı genel kurallar içerisinde her yıl tespit edip beyan ederken, bazı mükellefler GVK'nın 42. maddesi çerçevesinde işin bittiği yıl beyan etmektedir. Yaşanan nu belirsizliğe 2004 yılında son veril iş ve GVK'nın 42. maddesine "dekapaj işleri de inşaat faaliyeti sayılır" biçiminde bir parantez içi hüküm eklenmiştir (Kızılot 2010: 65).

2. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde, işin başlama ve bitiş tarihleri aynı hesap dönemi içerisinde gerçekleşmemekte ve gelirlerin/giderlerin hangi hesap dönemimde kayıt altına alınacağı büyük bir sorun teşkil etmektedir.

BOBİ FRS bölüm 5'e göre yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili en önemli nokta; sözleşmeye ilişkin hasılat ve giderlerin, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılmasıdır. Bir başka ifadeyle mevcut vergi uygulamasında olduğu gibi inşaat sözleşmesi ile ilgili gelir ve giderlerin, kâr veya zarar tablosuna yansıtılabilmeleri için işin tamamlanması beklenmemekte, inşaat işi devam ederken gelir ile giderler ilgili dönemlerin kâr veya zarar tablolarına aktarılmaktadır (Çatıkkaş vd 2018: 208).

Bu doğrultuda TMS 11 standardının amacı, inşaat sözleşmelerinde yer alan, inşaat faaliyetine ilişkin elde edilen gelir ve katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak inşaat faaliyetinin yapıldığı yıllara nasıl dağıtılacağına açıklanmasıdır (TMS 11).

İnşaat sektöründe gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi önemlilik arz eden bir konudur. İnşaat faaliyetinden elde edilen kazancın ve katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirilmesindeki en önemli husus gelir ve giderlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesidir (TMS 11 m.22). Sözleşme sonucunun tespit edildiği haller ve tespit edilemediği haller standartta açıklanmıştır.

İnşaat faaliyetlerinde gelir ve giderlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Genel olarak bir sözleşmede; tarafların inşa edilecek varlık üzerindeki hakları, alışveriş konusu bedelleri ve ödeme şekli ile koşullar açık bir şekilde belirtilmiş ise sözleşme ile ilgili güvenilir öngörülerde bulunulacağı kabul edilmektedir. Bu faktörlerin yanı sıra müteahhit firmanın etkin bir bütçeleme ve raporlama sisteminin varlığı da bu sonucu etkilemektedir (TMS 11 m.19).

Sözleşme gelir ve giderleri güvenilir bir şekilde tahmin edildiğinde TMS 11'e göre kullanılan yöntem *tamamlanma yüzdesi* yöntemidir. *"Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır"* (TMS 11 m.25). Bu yöntemle göre, inşaat faaliyeti ilerledikçe kâr veya zararın da buna bağlı olarak ortaya çıktığı kabul edilir (Usul 2012: 17). Tamamlanma yüzdesi her inşaat için farklılık göstermektedir. Yüklenici firma kendisine en güvenilir sonucu veren yöntemi kullanmalıdır. Bu yöntemlere örnek olarak şunlar verilebilir (TMS 11 m.30);

- *Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,*
- *Yapılan işe ilişkin incelemeler veya*
- *Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı*

Yöntemde gelirler ilgili olduğu dönemin mali tablolarına yansıdığı için, analizlerin daha doğru yorumlanması mümkün olacaktır. Ancak, yöntemde belirsizlik unsuru yüksektir. Özellikle ekonomik dalgalanmaların görüldüğü ülkelerde bu yöntem risk içermektedir. Yöntemin diğer bir sakıncası, iş devam ederken gelirin yüksek olması, ileride maliyetlerin tahmin edilenin üzerinde olması halinde, iş ilerleyen sürecinde elde edilen kârı etkilemektedir. İleride zararlar sonuçlanabilecek olan inşaat faaliyetinden dolayı ilk yıllarda kâr elde edildiğinin bildirilmesi sonucu, bu kârın dağıtılması yönünde işletmeyi gelecekte güç durumda bırakabilecek talepler ortaya çıkabilir (Tuna 2009: 73).

Sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi uygulamada sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ekonomik ve siyasi belirsizlikler, sektördeki dalgalanmalar, sözleşme taraflarının mali yapısının kötüye gitmesi buna sebep olabilir. Bu durumda aşağıdaki seçenekler söz konusudur (TMS 11 m.32-33);

- *Sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak gelir olarak kaydedilir,*
- *Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır veya*
- *Müşteriden geri kazanabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak kaydedilir.*

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) arasında hasılat kavramının tanımı ve hasılatın kayıtlara alınmasında farklılıklar, yeni bir standardın yayınlanmasını gerekli kılmıştır (Örten vd. 2020: 123). Yapılan bu eleştirileri ortadan kaldırmak için TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı 9 Eylül 2016 tarihli ve 29826 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmış ve 1 Ocak 2018’de yürürlüğe girmiştir.

3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN TFRS 15: MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Bir işletmenin finansal tablolarına yansıyan gelir tutarı, mali tablo kullanıcılarının bir işletme hakkında bilgi edinmek için en çok başvurdukları bilgidir (Khamis 2016: 2). Gelirin, muhasebe standartlarında farklı şekilde tanımlanması sonucu benzer işlemler farklı şekilde muhasebeleştirilmiştir. Bu karmaşanın önlenmesi için çıkarılan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının amacı, “müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir” (TFRS 15 m.1).

Bir sözleşmenin, TFRS 15 kapsamında olup olmadığını belirledikten sonra sözleşmenin finansal tablolara alınmasında 5 (beş) aşamalı bir süreç uygulanacaktır (MNP 2017: 9). Bu aşamalar şunlardır;

1. Aşama, Sözleşmenin Belirlenmesi,
2. Aşama, Edim Yükümlülüğünün Tanımlanması,

3. Aşama, İşlem Bedelinin Belirlenmesi,
4. Aşama, İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması,
5. Aşama, Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi.

TFRS 15 Standardında hasılatın belirlenmesi hiyerarşisinde özetle; sözleşmenin belirlenmesi, sözleşmede ilerleyen zamanlarda meydana gelen değişiklikler, sözleşmeye dayalı yükümlülüklerin tespiti, sözleşme işlem fiyatının belirlenmesi, belirlenen işlem fiyatının sözleşme yükümlülüklerine dağıtımı, hasılatın zamana yaygın olarak veya belirli bir tarihte muhasebeleştirilmesi gibi hususlar açıklanmıştır (Gökgöz 2018: 50).

Kontrolün zamanla müşteriye devredilmesi ve hasılatın da buna bağlı olarak kayda alındığı durumlarda, edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak gerçekleşir (Örten vd. 2020: 139). Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri, zamana yayılı edim yükümlülükleri kapsamına girmektedir. Bu tür işlerde, ilerlemenin ölçülmesi önemli bir husustur. Çünkü hasılat kayda alınırken, yükümlülüğün ne kadarının tamamlandığı dikkate alınır. İlerlemenin ölçülmesinde kullanılacak iki yöntem vardır; “Çıktı Esaslı Yöntemler” ve “Girdi Esaslı Yöntemler” (TFRS 15 m.B14). Çıktı Esaslı Yöntemler, hasılatın kaydedileceği güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerinin, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranıdır (TFRS 15 m.B15). Girdi Esaslı Yöntemler ise, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerinin, edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere oranıdır (TFRS 15 m.B18).

Edim yükümlülükleri, zamana yayılı olarak yerine getirilmiyor ise belirli bir anda yerine getirilmektedir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi, varlığın kontrolünün devri ile mümkündür. İşletme, kontrolün devrine yönelik aşağıdaki (bunlar ile sınırlı olmamak üzere) göstergeleri dikkate alır (TFRS 15 m. 38);

- *İşletme varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir,*
- *Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir,*
- *İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir,*
- *Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır,*
- *Müşteri varlığı kabul etmiştir.*

Yapılan açıklamalar sonrasında TFRS 15 ile TMS 11 arasındaki temel farklar (hasılat konusunda) şöyle özetlenebilir. TMS 11, sadece işin niteliğinin bir yıldan uzun süren Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini kapsar. Ayrıca yüklenici işletmelerin kullanacakları muhasebe uygulamalarını kapsar. TFRS 15 ise, işletmenin bir dönemden daha uzun süren edim (yapım) yükümlülüğüne taraf olduğu durumlarda, edim yükümlülüğünü dikkate almaktadır. TFRS 15, müşterilerle yapılan gelir sözleşmeleri içinde yer alan mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takasını kapsar. TMS 11, gelir ve giderin muhasebeleştirilmesinde, inşaat işlerinin ne zaman biteceğinin güvenilir şekilde ölçülüp veya ölçülememesi noktasında ayrıma gider. Sonuç, güvenilir bir şekilde ölçülüyorsa kayıtlara

alınır. Ancak sonuç güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa, sadece sözleşme belirtilen maliyetlerin, iş bitiminde gelire geri dönüşme olasılığı olan bölümü kadar gelir kayıtlara alınır (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018: 41). Ayrıca sözleşme bulunan diğer maliyetler meydana geldikleri dönemde, dönem gideri olarak kayıtlara alınır (TMS 11, mad. 34).

TMS 11'e göre, kayıtlara alınacak gelir ve giderlerin hesaplanmasında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. Söz konusu yöntemde, sözleşmede belirlenen gelir, gerçekleşen veya tamamlanma noktasına kadar meydana gelen maliyetlerle karşılaştırılıp, tamamlanan inşaat faaliyetiyle doğru orantılı olacak şekilde gelir, gider ve kâr finansal tablolara alınır (TMS 11, mad. 25). TFRS 15'e göre inşaat ve taahhüt işleri, kontrolün müşterinin eline geçmesini esas alır ve gelir zaman içerisinde belli bir noktada ya da sözleşmenin yerine getirildiği zaman dilimi içerisinde tanımlanarak muhasebeleştirilir. TFRS 15'e göre inşaat ve taahhüt işleri zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüklerindedir. İnşaat ve taahhüt işlerinden elde edilen gelirin belirlenmesinde TFRS 15 *girdi yönteminin* kullanılmasını öngörmektedir. Bu yöntemde edim yükümlülüğünün ne kadarının tamamlandığı, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için işletme girdilerinin, beklenen toplam girdilere oranı ile bulunur (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018: 41).

4. İNŞAAT İŞLEMLERİNİN VUK, TMS 11 VE TFRS 15 STANDARDI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

VUK, TMS 11 ve TFRS 15 standardı; hasılatın muhasebeleştirilmesi, hasılatın ölçülmesi, sözleşme ek maliyetleri, sözleşmedeki farklı mal ve hizmetlerin tanımlanması, paranın zaman değerinin hasılatı etkisi, sözleşme maliyetlerinin aktifleştirilmesi, sözleşme değişiklikleri ve mali tabloların bilgi kullanıcılarına sunduğu bilgilerin detayı açısından, Tablo 1'de karşılaştırılmıştır.

Tablo 1: İnşaat İşlemlerinin VUK, TMS 11 ve TFRS 15 İle Karşılaştırılması *

KONU	VUK	TMS 11	TFRS 15
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde K/Z, işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılır.	Hasılatın güvenilir bir şekilde tahmin edildiği durumlarda hasılat kaydedilir.	Taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrollerinin müşteriye geçmesi ile herhangi bir zamanda veya belirli bir zamanda kaydedilir.
Hasılatın Ölçülmesi	Tamamlanma yöntemi esas alınır.	Tamamlanma yüzdesi yöntemi esas alınır.	Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış işlem fiyatı tutarı hasılat olarak kaydedilir
Sözleşme Ek Maliyetleri	Herhangi bir düzenleme yoktur.	Herhangi bir düzenleme yoktur.	Sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetler, sözleşmenin yapıp yapılmadığına bakılmadan gider olarak kaydedilir.
Sözleşmedeki Farklı Mal ve Hizmetlerin Tanımlanması	Bu konuda rehberlik sağlamamaktadır.	Sözleşmedeki farklı mal ve hizmetlerin ayrıştırılması konusunda bir düzenleme yoktur.	Mal ve hizmetlerin farklı olması için belirli ölçütler tanımlanmıştır.
Paranın Zaman Değerinin Hasılatı Etkisi	Bu konuda rehberlik sağlamamaktadır.	Bu konuda rehberlik sağlamamaktadır.	Paranın zaman değerinin finansman etkisini, daha kapsamlı olarak ele almaktadır.
Sözleşme Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	Herhangi bir düzenleme yoktur.	Gelecekte yapılacak işlemlerle ilgili katlanılan maliyetler, geri kazanılabilecekse varlık olarak kaydedilir.	İşletme, geri kazanabileceği ek maliyetleri ve müşteriyle yapılan bir sözleşmenin ifası kapsamında katlanılan maliyetleri, başka bir standardın kapsamında değilse, varlık olarak kaydeder.
Sözleşme Değişiklikleri	Bu konuda rehberlik sağlamamaktadır.	Sözleşme geliri veya maliyetlerine ilişkin yapılan tahminlerde bir değişiklik varsa, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak kaydedilir.	Yapılan değişikliğin, birbirinden farklı olarak tanımlanabilir mal veya hizmet taahhüdüne ek yapılması sebebiyle sözleşme kapsamının genişletilmesi ve ek mal veya hizmetlerden dolayı sözleşme bedelinin uygun tutarda artması halinde farklı bir sözleşme hazırlanır.
Bilgi Kullanıcıları Açısından	Mali tablolar, paydaşlara yanıltıcı bilgi veriri.	Mali tablolar, paydaşlara yeterli seviyede bilgi verir.	TMS 11'e göre daha detaylı bilgi sağlar.

*Tablo tarafımızca düzenlenmiştir.

4. ÖRNEK UYGULAMA

İnşaat faaliyetleri sonucu elde edilen kâr/zararın ne şekilde muhasebeleştirileceğini incelemek üzere aşağıdaki örnekten yararlanılacaktır.

(B) İnşaat işletmesi, müşterisi (C)'ye ait arsa üzerine 4 katlı bir hastane inşa etmek için 01.01.2019 tarihinde sözleşme imzalamıştır. Sözleşme ile ilgili bilgiler şöyledir, sözleşme bedeli 25.000.000 TL ve beklenen maliyet 20.000.000 TL'dir. B inşaat işletmesi ilk yıl binanın 2 katının yapımını tamamlamış ve gerçekleşen maliyet tutarı 10.000.000 TL olmuştur. 2020 yılının mayıs ayında müşteri, sözleşmede değişiklik yaparak hastanenin çatı katına helikopter pisti yaptırma kararı almış ve müteahhit firma bunu kabul etmiştir. Bu değişiklik sonunda, sözleşme bedeli 27.500.000 TL ve beklenen maliyet 21.500.000 TL olarak güncellenmiş fakat sözleşme süresinde bir değişiklik yapılmamıştır. Ayrıca ikinci yıl maliyet tutarı 11.500.000 TL olarak gerçekleşmiştir (Varol, 2016: 132'den düzenleme ile).

Örnekteki metin şöyle özetlenebilir:

İlk yıl sözleşme bilgileri,

- Sözleşme bedeli 25.000.000 TL
- Beklenen maliyet 20.000.000 TL'dir.

Değişim sonrası sözleşme bilgileri,

- Sözleşme tutarı 27.500.000 TL
- Beklenen maliyet 21.500.000 TL'dir.

4.1. VUK'a Göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları

Vergi Usul Kanunu'na göre yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinden elde edilen hasılatın hesaplanmasında kullanılan yöntem *tamamlanma yöntemidir*. Bilindiği üzere bu yöntemde işin devam ettiği süre boyunca katlanılan maliyetler ve elde edilen hak edişler işin bitimine kadar biriktirilmekte, olduğu dönemin geliri olarak kaydedilememektedir. Yani bütün kayıtlar işin bittiği yıl olan 2020 yılında yapılacaktır.

2020 yılında katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı:

-./../2020-		
170 YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİY. HS.	21.500.000	
741 HİZMET ÜR. MALİYETİ YANSITMA HS.		21.500.000

2020 yılı yılında kazanılan hak edişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı:

-./../2020-		
102 BANKALAR HS.	27.500.000	
350 YIL. YAY. İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.		27.500.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hak edişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 YILARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI ve 350 YILARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HESABI

kapatılacaktır. Aynı şekilde dönem sonunda 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI da kapatılacaktır.

Hastane inşaatı için katlanılan maliyetlerin gelir tablosu hesabına hesaplarına aktarılması:

-31.12.2020-		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	21.500.000	
170 YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİY. HS.		21.500.000

Hastane inşaatından elde edilen hak edişler gelir tablosu hesabına aktarılması:

-31.12.2020-		
350 YILARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.	27.500.000	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HS.		27.500.000

Hizmet Üretim Gideri Yansıtma Hesabı ile Hizmet Üretim Gideri Hesabının kapatılması:

-31.12.2020-		
741 HİZMET ÜR. MALİYETİ YANSITMA HS.	21.500.000	
740 HİZMET ÜR. MALİYETİ HS.		21.500.000

Dönem sonunda 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI ile 600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI'na kaydedilerek kapatılacaktır. Bu durumda 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI Hesabı'nın görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

(B) 690 DÖN. KÂR/ZAR. H. (A)	
21.500.000	27.500.000

690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI 2020 yılında 6.000.000 TL alacak kalanı vermiştir. İşletmenin, işin bittiği 2020 yılında 6.000.000 TL kâr elde ettiği görülecektir.

4.2. TMS 11'e göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları

TMS 11 standardı uyarınca, inşaat sektöründe elde edilen kazanç ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesindeki en önemli husus, gelirin güvenilir bir şekilde ölçülmesidir. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre inşaat işlerinden elde edilen hasılatın ölçülmesinde kullanılacak yöntem *tamamlanma yüzdesi yöntemidir*. Bu yöntemle göre, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanmaktadır.

2019 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

İnşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde edildiğini bulmak için yapılması gerekenler şöyledir.

İlk aşama tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2019 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

$$\begin{aligned} \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı} \div \text{Beklenen Maliyet} \\ \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 10.000.000 \div 20.000.000 \\ \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 0,50 (\% 50) \text{ olarak gerçekleşmiştir.} \end{aligned}$$

2019 yılı için tamamlanma yüzdesi %50 olarak bulunmuştur.

İkinci aşamada bu yüzde yardımı ile 2019 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %50'lik kısmı 2019 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Hasılat Tutarı} &= \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi} \\ \text{Hasılat Tutarı} &= 25.000.000 \times 0,50 \\ \text{Hasılat Tutarı} &= 12.500.000 \text{ TL'dir.} \end{aligned}$$

Üçüncü aşamada ise gerçekleşen hasılat tutarından (12.500.000 TL), aynı yıl gerçekleşen maliyet tutarı düşüldüğünde, işletmenin yaptığı inşaat faaliyetinden 2019 yılı kâr ya da zarar durumu ortaya çıkacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Brüt Satış Kâr/Zararı} &= \text{Hasılat Tutarı} - \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı} \\ \text{Brüt Satış Kâr/Zararı} &= 12.500.000 - 10.000.000 \\ \text{Brüt Satış Kârı} &= 2.500.000 \text{ TL'dir.} \end{aligned}$$

İşletme B, 2019 yılında üstlendiği inşaat ve taahhüt işinden 2.500.000 TL kâr elde etmiştir. Bu kârın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

2019 yılında katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı:

-../../2019-		
170 YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM MAL. HS.	10.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		10.000.000

2019 yılında kazanılan hak edişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı:

-../../2019-		
102 BANKALAR HS.	12.500.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞ. HAKEDİŞLERİ HS.		12.500.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hak edişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI ve 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HESABI kapatılacaktır. Aynı şekilde 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI da kapatılacaktır.

İnşaat işi için katlanılan maliyetlerin gelir tablosu hesabına aktarılması:

-31.12.2019-		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	10.000.000	
170 YIL. YAYGIN İNŞ. ONARIM MAL. HS.		10.000.000

İnşaat işinden elde edilen hak edişlerin gelir tablosu hesabına aktarılması:

-31.12.2019-		
350 YILARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.	12.500.000	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HS.		12.500.000

Hizmet Üretim Gideri Yansıtma Hesabı ile Hizmet Üretim Gideri Hesabının kapatılması:

-31.12.2019-		
741 HİZMET ÜR. MALİYETİ YANSITMA HS.	10.000.000	
740 HİZMET ÜR. MALİYETİ HS.		10.000.000

Dönem sonunda 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI ile 600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesabına kaydedilerek kapatılacaktır. Bu durumunda 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI'nın görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

(B) 690 DÖN. KÂR/ZAR. HS. (A)

10.000.000	12.500.000
------------	------------

690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI 2019 yılında 2.500.000 TL alacak kalanı vermiştir. İşletmenin, işin başladığı 2019 yılında 2.500.000 TL kâr elde edildiği görülecektir.

2020 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

Birinci yıl (2019) beklenen maliyetin 10.000.000 TL'lik kısmı gider hesaplarına yansıtılmış ve beklenen maliyet 10.000.000 TL kalmıştır. 2020 yılında hastanenin çatı katına helikopter pisti yapılmasına karar verildiğinden dolayı sözleşmeye 1.500.000 TL ilave maliyet eklenmiştir ve yeni maliyet 11.500.000 TL olarak dikkate alınmalıdır. Aynı şekilde sözleşme tutarının 12.500.000 TL'lik kısmı 2019 yılında gelir hesaplarına alınmış ve 12.500.000 TL kalmıştır. 2020 yılında helikopter pisti yapımından sözleşmede değişikliğe gidildiğinden sözleşme tutarına 2.500.000 TL eklenmiş ve dikkate alınacak tutar 15.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durum aşağıdaki gibi özetlenebilir:

	<u>Beklenen Maliyet</u>	<u>Beklenen Gelir</u>
2019 Yılı	20.000.000	25.000.000
Muhasebeleştirilen Tutar	<u>(10.000.000)</u>	<u>(12.500.000)</u>
Kalan Tutar	10.000.000	12.500.000
2020 Yılında Eklenen Tutar	1.500.000	2.500.000
Dikkate Alınacak Tutar	11.500.000	15.000.000

İnşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde ettiğini bulmak için yapılması gerekenler şöyledir.

İlk olarak tamamlanma yüzdesi hesaplanmalıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2019 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı}}{\text{Beklenen Maliyet}}$$

$$\begin{aligned}\text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 11.500.000 \div 11.500.000 \\ \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 1 (\% 100) \text{ olarak gerçekleşmiştir.} \\ \text{2020 yılı için tamamlanma yüzdesi} & \%100 \text{ olarak bulunmuştur.}\end{aligned}$$

İkinci aşamada bu yüzde yardımı ile 2020 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %100'lük kısmı 2020 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\begin{aligned}\text{Hasılat Tutarı} &= \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi} \\ \text{Hasılat Tutarı} &= 15.000.000 \times 1 \\ \text{Hasılat Tutarı} &= 15.000.000 \text{ TL'dir.}\end{aligned}$$

Üçüncü aşamada ise gerçekleşen hasılat tutarından (15.000.000 TL), aynı yıl gerçekleşen maliyet tutarı düşüldüğünde, işletmenin yaptığı inşaat faaliyetinden 2020 yılı kâr ya da zarar durumu ortaya çıkacaktır.

$$\begin{aligned}\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} &= \text{Hasılat Tutarı} - \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı} \\ \text{Brüt Satış Kâr/Zararı} &= 15.000.000 - 11.500.000 \\ \text{Brüt Satış Kârı} &= 3.500.000 \text{ TL'dir.}\end{aligned}$$

İşletme (B), 2020 yılında üstlendiği inşaat ve taahhüt işinden 3.500.000 TL kâr elde etmiştir. Bu kârın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

2020 yılında katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı:

-../../2020-		
170 YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.	11.500.000	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANSITMA HS.		11.500.000

2020 yılı yılında kazanılan hak edişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı:

-../../2020-		
102 BANKALAR HS.	15.000.000	
350 YIL. YAY. İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.		15.000.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hak edişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 YILARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI ve 350 YILARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HESABI kapatılacaktır. Aynı şekilde 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI da kapatılacaktır.

Hastane inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gelir tablosu hesabına aktarılması:

-31.12.2020-		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	11.500.000	
170 YIL. YAY. İNŞ. ONARIM MALİY. HS.		11.500.000

Hastane inşaatından elde edilen hak edişler gelir tablosu hesabına aktarılması:

-31.12.2020-		
350 YIL. YAY. İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.	15.000.000	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HS.		15.000.000

Hizmet Üretim Gideri Yansıtma Hesabı ile Hizmet Üretim Gideri Hesabının kapatılması:

-31.12.2020-		
741 HİZMET ÜR. MALİYETİ YANSITMA HS.	11.500.000	
740 HİZMET ÜR. MALİYETİ HS.		11.500.000

Dönem sonunda 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI ile 600 600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI hesap 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI'na kaydedilerek kapatılacaktır. Bu durumda 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI'nın görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

(B) 690 DÖNEM KÂRI/ZAR. HS. (A)

11.500.000	15.000.000
------------	------------

690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI 2020 hesap yılında 3.500.000 TL alacak kalanı vermiştir. İşletmenin, işin bittiği 2020 yılında 3.500.000 TL kâr elde etmiştir.

4.3. TFRS 15'e göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları

TFRS 15 standardı hasılatın raporlanmasında beş aşamalı modeli benimsemiştir. Modele göre ilk aşamada sözleşme belirlenmekte, ikinci aşamada edim yükümlülükleri tanımlanmakta, üçüncü aşamada işlem bedeli belirlenmekte, dördüncü aşamada belirlenen işlem bedeli edim yükümlülüklerine dağıtılmaktadır. Son aşamada ise edim yükümlülükleri yerine getirilmektedir.

Hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceği dikkat edilmesi konudur. Bu aşamada TFRS 15 standardına göre hasılatın muhasebeleştirilmesinde iki durum söz konusudur: Zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi ve belirli bir anda muhasebeleştirilmesi.

İnşaat ve taahhüt işleri, TFRS 15'e göre zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüklerindedir. İnşaat ve taahhüt işlerinden elde edilen gelirin belirlenmesinde TFRS 15 *girdi yönteminin* kullanılmasını öngörmektedir. Bu yöntemde edim yükümlülüğünün ne kadarının tamamlandığı, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için işletme girdilerinin, beklenen toplam girdilere oranı ile bulunur.

İlk olarak her yıl için edim yükümlülüğünün ne kadarının tamamlandığı hesaplanacak, daha sonra hasılat tutarı ve kâr bulunacak ve ilgili muhasebe kayıtları yapılacaktır.

2019 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

İnşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde ettiğini bulmak için yapılması gerekenler şöyledir.

İlk aşama tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2019 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

$$\begin{aligned}\text{Tamamlanma Yüzdesi} &= \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı} \div \text{Beklenen Maliyet} \\ \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 10.000.000 \div 20.000.000 \\ \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 0,50 (\% 50) \text{ olarak gerçekleşmiştir.}\end{aligned}$$

2019 yılı için tamamlanma yüzdesi %50 olarak bulunmuştur.

İkinci aşamada bu yüzde yardımı ile 2019 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %50'lik kısmı 2019 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\begin{aligned}\text{Hasılat Tutarı} &= \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi} \\ \text{Hasılat Tutarı} &= 25.000.000 \times 0,50 \\ \text{Hasılat Tutarı} &= 12.500.000 \text{ TL'dir.}\end{aligned}$$

Üçüncü aşamada ise gerçekleşen hasılat tutarından (12.500.000 TL), aynı yıl gerçekleşen maliyet tutarı düşüldüğünde, işletmenin yaptığı inşaat faaliyetinden 2019 yılı kâr ya da zarar durumu ortaya çıkacaktır.

$$\begin{aligned}\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} &= \text{Hasılat Tutarı} - \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı} \\ \text{Brüt Satış Kâr/Zararı} &= 12.500.000 - 10.000.000 \\ \text{Brüt Satış Kâr} &= 2.500.000 \text{ TL'dir.}\end{aligned}$$

İşletme (B), 2019 yılında üstlendiği inşaat ve taahhüt işinden 2.500.000 TL kâr elde etmiştir. Bu kârın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

2019 yılında katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı:

-../../2019-		
170 YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİY. HS.	10.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANSITMA H.		10.000.000

2019 yılında kazanılan hak edişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı:

-../../2019-		
102 BANKALAR HS.	12.500.000	
350 YIL. YAY. İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.		12.500.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hak edişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 YILARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI ve 350 YILARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HESABI kapatılacaktır. Aynı şekilde 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI da kapatılacaktır.

Hastane inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılması:

-31.12.2019-		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	10.000.000	
170 YIL. YAYGIN İNŞ. ONARIM MALİY. H.		10.000.000

Hastane inşaatından elde edilen hak edişler gelir tablosuna aktarılması:

-31.12.2019-		
350 YIL. YAY. İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.	12.500.000	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HS.		12.500.000

Hizmet Üretim Gideri Yansıtma Hesabı ile Hizmet Üretim Gideri Hesabının kapatılması:

-31.12.2019-		
741 HİZMET ÜR. MALİYETİ YANSITMA HS.	10.000.000	
740 HİZMET ÜR. MALİYETİ HS.		10.000.000

Dönem sonunda 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI ile 600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI'na kaydedilerek kapatılacaktır. Bu durumunda 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI'nın görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

(B) 690 DÖNEM KÂR/ZAR. HS. (A)

10.000.000	12.500.000
------------	------------

690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI 2019 yılında 2.500.000 TL alacak kalanı vermiştir. İşletmenin işin başladığı 2019 yılında 2.500.000 TL kâr elde ettiği görülecektir.

2020 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

İnşaat işinin ikinci yılı işletme ve müşteri karşılıklı anlaşarak sözleşme bedelinde değişikliğe gitmiştir. Bu durumda, 2020 yılı için yeniden tamamlanma yüzdesi hesaplanmalıdır. İlk yıl gerçekleşen maliyet tutarı (10.000.000 TL), 2020 yılında beklenen maliyet tutarına (21.500.000 TL) oranlanarak edim yükümlülüğünün ne kadarının tamamlandığı hesaplanır daha sonra ise değişiklik zamanında ortaya çıkan ek hasılat bulunur.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 10.000.000 \div 21.500.000$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 0.465 (\% 46,5) \text{ olarak gerçekleşmiştir.}$$

Bu durumda kayda geçirilecek ek hasılat tutarı,

$$\text{Ek Hasılat Tutarı} = (27.500.000 \times 0,465) - 12.500.000$$

$$\text{Ek Hasılat Tutarı} = 287.500 \text{ TL'dir.}$$

287.500 TL'lik bu tutar Mayıs ayında hasılat olarak kaydedilecektir.

-...05.2020-		
102 BANKALAR HS.	287.500	
350 YIL. YAY. İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.		287.500

Mayıs ayında ek hasılat olarak kaydedilen 287.500 TL'lik tutar dönem sonunda 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına aktarılacaktır.

-31.12.2020-		
350 YIL. YAY. İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.	287.500	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HS.		287.500

Birinci yıl (2019) beklenen maliyetin 10.000.000 TL’lik kısmı gider hesaplarına yansıtılmış ve beklenen maliyet 10.000.000 TL kalmıştır. 2020 yılında hastanenin çatı katına helikopter pisti yaptırmaya karar verildiğinden dolayı sözleşmeye 1.500.000 TL ilave maliyet eklenmiştir ve yeni maliyet 11.500.000 TL olarak dikkate alınmalıdır. Aynı şekilde sözleşme tutarının 12.500.000 TL’lik kısmı 2019 yılında gelir hesaplarına alınmış ve 12.500.000 TL kalmıştır. Yapılacak değişiklikten dolayı sözleşme tutarına 2.500.000 TL eklenmiştir. Ayrıca TFRS 15’e göre değişiklik ortaya çıktığı zaman oluşan ek hasılat (287.500 TL) olduğu dönemin hasılatı olarak kayda alınmıştır. Hesaplamalar yapılırken bu tutar dikkate alınmayacak, sözleşme tutarından düşülecektir. Bu durum aşağıdaki gibi özetlenebilir:

	<u>Beklenen Maliyet</u>	<u>Beklenen Gelir</u>
2019 Yılı	20.000.000	25.000.000
Muhasebeleştirilen Tutar	<u>(10.000.000)</u>	<u>(12.787.500)*</u>
Kalan	10.000.000	12.212.500
2020 Yılı Eklenen Tutar	1.500.000	2.500.000
Dikkate Alınacak Tutar	11.500.000	14.712.500

*Bu tutar 2019 ve 2020 Mayıs ayında muhasebeleştirilen gelirlerin toplamıdır.

Dönem sonunda yapılan inşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde ettiğini bulmak için yapılması gerekenler şöyledir.

İlk aşama tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2020 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

$$\begin{aligned}\text{Tamamlanma Yüzdesi} &= \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı} \div \text{Beklenen Maliyet} \\ \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 11.500.000 \div 11.500.000 \\ \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 1 (\% 100) \text{ olarak gerçekleşmiştir.}\end{aligned}$$

2020 yılı için tamamlanma yüzdesi %100 olarak bulunmuştur.

İkinci aşamada bu yüzde yardımı ile 2020 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %100’lük kısmı 2020 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\begin{aligned}\text{Hasılat Tutarı} &= \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi} \\ \text{Hasılat Tutarı} &= 14.712.500 \times 1 \\ \text{Hasılat Tutarı} &= 14.712.500 \text{ TL'dir.}\end{aligned}$$

Üçüncü aşamada ise gerçekleşen hasılat tutarından (14.712.500 TL), aynı yıl gerçekleşen maliyet tutarı düşüldüğünde, işletmenin yaptığı inşaat faaliyetinden 2020 yılı kâr ya da zarar durumu ortaya çıkacaktır.

$$\begin{aligned}\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} &= \text{Hasılat Tutarı} - \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı} \\ \text{Brüt Satış Kâr/Zararı} &= 14.712.500 - 11.500.000 \\ \text{Brüt Satış Kârı} &= 3.212.500 \text{ TL'dir.}\end{aligned}$$

İşletme (B), 2020 yılında üstlendiği inşaat ve taahhüt işinden Mayıs ayında 287.500 TL dönem sonunda ise 3.212.500 TL kâr elde etmiştir. Bu kârın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

2020 yılında katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı:

-.././2020-		
170 YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİY. HS.	11.500.000	
741 HİZMET ÜR. MALİYETİ YANSITMA HS.		11.500.000

2020 yılında kazanılan hak edişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı:

-.././2020-		
102 BANKALAR HS.	14.712.500	
350 YIL. YAY. İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.		14.712.500

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hak edişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 YILARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI ve 350 YILARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HESABI kapatılacaktır. Aynı şekilde 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI da kapatılacaktır.

İlk olarak hastane inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılması:

-31.12.2020-		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	11.500.000	
170 YIL. YAY. İNŞAAT ONARIM MAL. HS.		11.500.000

Daha sonra hastane inşaatından elde edilen hak edişler gelir tablosuna aktarılması:

-31.12.2020-		
350 YIL. YAY. İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.	14.712.500	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HS.		14.712.500

Hizmet Üretim Gideri Yansıtma Hesabı ile Hizmet Üretim Gideri Hesabının kapatılması:

-31.12.2020-		
741 HİZMET ÜR. MALİYETİ YANSITMA HS.	11.500.000	
740 HİZMET ÜR. MALİYETİ HS.		11.500.000

Dönem sonunda 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI ile 600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI'na kaydedilerek kapatılacaktır. Bu durumda 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI'nın görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

(B) 690 DÖNEM KÂRI/ZAR. HS. (A)

11.500.000	15.000.000
------------	------------

690 DÖNEM KÂRI/ZARARI HESABI 2020 yılında 3.500.000 TL alacak kalanı vermiştir. İşletmenin işin bittiği 2020 yılında 3.500.000 TL kâr elde ettiği görülecektir.

Bütün bu hesaplamalardan sonra yıllar bazında VUK, TMS 11 ve TFRS 15'e göre hesaplanan hasılat tutarları Tablo 2'deki gibi olacaktır.

Tablo 1: VUK, TMS 11 ve TFRS 15 Kapsamında Kâr/Zararın Karşılaştırılması (TL)

YILLAR	VUK	TMS 11	TFRS 15
2019	-	2.500.000	2.500.000
2020	6.000.000	3.500.000	3.212.500
Ek Hasılat (2020)	-	-	287.500
Toplam Kâr	6.000.000	6.000.000	6.000.000

Tablo 2'de görüldüğü üzere, VUK'a göre hazırlanan mali tablolarda inşaat faaliyetinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi için işin bitmesi beklenmiştir ve bütün kayıtlar işin bittiği yıl yapılmıştır. Bu durum dönemsellik ilkesine aykırıdır. İnşaatın ilk iki yılına ait gelir ve giderler ait oldukları dönemde muhasebeleştirilmemiş, birikimli olarak 2020 yılında yani inşaatın bittiği yıl muhasebeleştirilmiştir. Bu durum işletmelerin mali tablo kullanıcılarına detaylı bilgi vermeyi engellemektedir. TMS11 standardında hasılat, işin tamamlanma aşamasına göre mali tablolara yansıtılmıştır. Ancak TMS 11 standardında, sözleşme bedelinde meydana gelen değişiklik sonucu elde edilecek ek hasılatın hesaplanması ile ilgili bir kayıt yapılmamıştır. Ancak TFRS 15 standardında ek hasılat (287.500 TL) gerçekleştiği ayın geliri olarak kaydedilmiş ve her yıl edim yükümlülüğü tamamlandıkça oluşan hasılat kayda alınmıştır.

SONUÇ

Ülkelerin milli gelirlerinin ve istihdam edilecek alanlarının artırılmasında önemli bir araç olan inşaat sektörünün finansal işlemlerinin muhasebeleştirilmesi de önemli bir konudur. Büyük çaplı projelerin artması ile inşaat işlerinin tamamlanması birden fazla yıla yayılmaktadır. İnşaat işlerinin yıllara yaygın olması, işin farklı dönemlerde başlayıp bitmesine sebep olmakta ve bu durum inşaat faaliyetinden elde edilen hasılatın ve katlanılan maliyetlerin ne zaman finansal tablolara alınacağı sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Vergi kanunlarının benimsediği tamamlanma yöntemine göre hazırlanan finansal tabloların, işletmeler ve finansal tablo kullanıcıları açısından yanıltıcı sonuçlar vermektedir. İnşaat işi devam ederken, kâr/zarar hakkında herhangi bir bilgi verilmediği bu yöntem, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı ile çelişmektedir. Yöntem, işin bittiği yıl işletmelere büyük bir vergi borcu yüklemekte ve müteahhitin farklı bir vergi diliminde yer almasına sebep olmaktadır. Yöntemin en büyük avantajı ise kesin sonuçlar içermesidir.

TMS 11 standardına göre hazırlanan finansal tablolar, dönemsellik kavramı ile bağdaşmakta ancak tahminlere dayalı sonuçlar içermektedir. Tamamlanma yüzdesinin kullanılması için, işletmenin

elde edeceği gelirin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi gerekir. Belirsizlik unsurunun yüksek olduğu dönemlerde bu yöntem yanıltıcı sonuçlar verecektir.

TFRS 15 standardında tanımlanan girdi yöntemine göre hazırlanan finansal tablolar, inşaat işlerinden elde edilen hasılat tutarı konusunda detaylı ve doğru bilgiler sunmaktadır. TFRS 15 standardı ek hasılatın, tahsil edildiği dönemde kayıt altına alınmasına imkân vermektedir. Bu şekilde tamamlanma yüzdesi yöntemi terk edilerek, elde edilen hasılat gerçekçi bir şekilde finansal tablolara yansıtılması amaçlanmıştır. İşletme müşterileriyle yaptığı sözleşmeler, sözleşmelerdeki değişimler ve sözleşmenin yapılması veya ifası için katlanılan maliyetlerin varlık olarak finansal tablolara alınmasına ilişkin bilgilerin tamamını açıklayarak mevcut ve potansiyel yatırımcı kitlesine ve borç verenlere işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında faydalı bilgiler sağlayacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Benligiray, Y. (2006). *Uzmanlık Muhasebeleri*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Bozdemir, E. (2016). *Genel Muhasebe Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitapevi.

Cengiz, S. ve Tosunoğlu, B. (2018). TFRS 15, TMS 11 ve VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, cilt.9, sa.2, 3-57.

Çatıkkaş Ö., Esen Ö.M. ve Şuekinci Ş. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği, *Sayıştay Dergisi*, sa.108, 191-209.

Diril, F. (2010). İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi. İzmir.

Erden, E. (2017). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerine İlişkin Muhasebe İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standardı 11 Açısından Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Uygulama. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.). Resmî Gazete, 10700, 06.01.1961.

Gökgöz, A. (2018). TFRS 15 Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Sözleşme Varlığı ile Sözleşme Yükümlülüğü Kavramları ve Raporlanması, *Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies*, cilt4, sa.4, 45-57.

<https://www.kgk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 10.05.2020).

<https://www.mnp.com>. (Erişim Tarihi: 12.05.2020).

Kavacık, M. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Manisa.

Khamis, A. M. (2016). Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, cilt.3 sa.2, 1-18.

Kızılot, Şükrü (2010). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Örten R., Kaval H. Ve Karapınar A. (2020). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Sinan, Z. (2014). Yıllara Yaygın İnşaat/Taahhüt Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, Vergilendirilmesi ile Örnek Bir Uygulama. Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

Tuna, Ö. (2009). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Usul, H. (2012). *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Ünlü, M. (2016). Vergi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri ve Sınırları. Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale.

Varol, İ. D. (2016). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat”: Yorum ve Uygulamaları. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. Manisa.

Vergi Usul Kanunu (213 S.K). Resmî Gazete, 10703, 10.1.1961.