

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ESASLARI ÜZERİNE GÜNCEL YAKLAŞIMLAR*

CURRENT APPROACHES ON ACCOUNTING PRINCIPLES OF ACCOUNTING WORKS FOR YEARS UNDER TFRS 15 REVENUE FROM CUSTOMER AGREEMENTS

Araştırma Makalesi
Research Paper

Erol DEMİR**
Emrullah TÖREMEN***

Öz:

“TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı, başta inşaat ve gayrimenkul sektörü olmak üzere perakende, teknoloji, yazılım gibi birçok sektörün içinde bulunduğu alanda hasılatın gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilmesi ve raporlanması açısından son derece önemli yenilikler ortaya koymuştur. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin söz konusu işler kapsamında yapmış oldukları inşaat sözleşmelerindeki temel sorun, hasılat tahakkukunun ne zaman yapılması gerektiğidir. Zira sınırlı olan sermayeyi doğru ve verimli bir şekilde kullanabilmenin yolu doğru muhasebe bilgisinden geçmektedir. Bu bağlamda TFRS 15 standardı, hasılatın gerçeğe uygun bir şekilde ve doğru zamanda temel mali tablolarda gösterilmesi ile ilgili birçok konuya açıklık getirmiştir. Günümüzde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, proje maliyetlerinin hesaplanarak muhasebenin “Dönemsellik İlkesi” gereği ilgili dönemlere yansıtılması ve sonuç hesabı olan net dönem kâr veya zararın en önemli bileşeni olan hasılatın doğru bir şekilde ortaya konması son derece önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla inşaat işletmeleri tarafından elde edilen hasılat, gerçekleştiği anda gerçeğe uygun bir şekilde kayıtlarda yer almalıdır. Bu itibarla konu, vergisel ve inşaat uygulamaları bakımından mukayese edilmiş ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde irdelenerek yorumlanmıştır. Çalışmayla, inşaat işlerinden kaynaklanan hasılat ile ilgili olası belirsizlikleri azaltmak suretiyle bu alanda faaliyette bulunanlara kıymetli bilgiler verilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Hasılat, Yıllara Yaygın İnşaat İşleri, TFRS 15.

Abstract:

The “TFRS 15 Revenue from Customer Contracts” Standard has introduced very important innovations in terms of determining and reporting the revenue in a realistic way in the field of many sectors such as retail, technology and software, especially the construction and real estate sector. The main problem in the construction contracts made by the enterprises that have been doing construction and repair

* Makale Geliş Tarihi: 23.05.2022

Makale Kabul Tarihi: 5.10.2022

** Doç. Dr., Ankara Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Bölümü
erol.demir@ankara.edu.tr <https://orcid.org/0000-0002-5415-4246>

*** Doktora Öğrencisi, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Anabilim Dalı
toremene@ankara.edu.tr <https://orcid.org/0000-0003-0379-0549>

works for years is when the revenue accrual should be made. Because the way to use the limited capital correctly and efficiently is through correct accounting information. In this context, TFRS (Turkish Financial Reporting Standards) 15 standard has clarified many issues related to the presentation of revenue in the basic financial statements in a fair manner and at the right time. In today's construction and repair works, it has become extremely important to calculate the project costs and reflect the accounting to the relevant periods in accordance with the "Periodality Principle" and to present the revenue, which is the most important component of the net profit or loss, which is the result account, correctly. Therefore, the revenue obtained by the construction enterprises should be recorded in a realistic way as soon as it is realized. In this respect, the subject has been compared in terms of taxation and construction practices and has been analyzed and interpreted within the framework of the relevant regulations. With the study, it is aimed to provide valuable information to those who operate in this field by reducing the possible uncertainties about the revenue arising from the construction works.

Keywords: Accounting, Construction and Real Estate Accounting, Revenue, Construction Works Spread Over Years, TFRS 15.

GİRİŞ

Hasılat, işletmelerin esas faaliyeti kapsamında yapmış oldukları mal satışı ve hizmet ifası sonucunda ortaya çıkan ve kâr ve zararın hesaplanması sürecinde ele alınan bir gelir unsurudur. Hasılat, işletmelerin kârlılık ve etkinlik durumunu göstermede, yabancı kaynak temininde kredibilite seviyesi ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesi bakımından işletmenin mali gücünü ortaya koyan önemli bir göstergedir. Bu anlamda, hasılatın meydana gelişi, tespiti ve bunun tutarlı olarak işletmelerin finansal tablolarına yansıtılması önemlidir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2021: 20). İşletmelerin elde ettiği hasılatın muhasebe kayıtlarına yansıtılmasına ilişkin ilkeler Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre, "TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) 18 Hasılat" ve "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" standartlarında belirtilmiştir. Hasılat standardına ilişkin olarak getirilen eleştiriler ve bu standardın ihtiyacı karşılamaması nedeniyle Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat adı altında TFRS 15 Standardı hazırlanarak yürürlüğe girmiş¹ ve 31 Aralık 2017 tarihi sonrası başlayacak olan hesap döneminde uygulanacağı açıklanmıştır. Bununla birlikte bazı şartları yerine getiren işletmelerin istemeleri halinde bu tarihten önce de bu standardı uygulayabilecekleri belirtilmiştir. Bahse konu TFRS 15 standardının uygulamaya başlamasıyla önceki standart olan TMS 11 ve 18'in uygulamasına son verilmiştir (Demirkol, 2018: 417). Bu değişikliklerle birlikte TFRS 15 standardının en çok etkin olduğu sektörler içinde yer alan yıllara yaygın inşaat işlerinin raporlanması önemli hale gelmiştir. Yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinin birden fazla vergilendirme dönemini aşması ve faaliyetin yapıldıkça finansal tablolarda kaydedilmesi gerekliliğinin bulunması nedeniyle bu faaliyetler genel vergilendirmeden farklı olarak uygulanmaktadır. Bu nedenle, belirtilen inşaat işlerinde hasılatın belirgin bir şekilde tespit edilmesi önem kazanmaktadır (Usul ve Öztürk, 2019: 1158).

Çalışmada, sözü edilen hasılat standardının temel amacı, önemi, kapsamı belirtilerek söz konusu standardın inşaat ve gayrimenkul sektörü açısından değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu değerlendirme sonucuna bağlı olarak çalışmada, söz konusu sözleşmeden doğan

¹ Resmi Gazete, Tarih: 09.09.2016, Sayı: 29826.

hasılat kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden² meydana gelen hasılatla oluşacak belirsizlikleri azaltmak ve finansal tablo kullanıcılarına yararlı bilgileri sunmak amaçlanmaktadır.

1. İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİSEL BAKIMDAN HASILAT

Vergilendirmede gelir, prensip itibarıyla yıllık olarak belirlenir. Bu nedenle, ticari faaliyet sonucu elde edilen kazançların takvim yılı süresinde veya özel hesap dönemi belirlenmiş olanlarda ise bir yıl içinde beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bunun istisnalarından birisi vergi kesintisi yöntemi olup gelirin yıllık olma prensibinden ayrılmaktadır. Gelirin yıllık olma ilkesinden ayrılan diğer önemli bir istisna ise yıllara sâri inşaat işleridir. Burada söz konusu olacak kazanç, bu işlerin tamamlandığı yıl olacaktır (Öncel vd., 2002: 248).

İnşaat işleri genellikle bir yıldan fazla bir zaman dilimine sirayet etmektedir. Bu tür inşaat işleri bir yıldan fazla takvim yılını içerdiğinden genel hükümlerden ayrı olarak bu işler için özel vergilendirme esasları öngörülmüştür. Bu bağlamda, özel vergilendirmeye tabi tutulan inşaat işlerinin; icra edilen faaliyet konusunun inşaat işi veya onarım işi şeklinde yapılması, bir yılı aşkın veya hesap dönemini aşması ve işin kendi hesabına değil, başkası hesabına ve bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir (Kızılot, 1980: 35). Diğer bir ifadeyle, yıllara sâri olarak yapılan inşaat işinin bu kapsamda kabul edilmesinde işin, taahhüde dayalı olması ve bu faaliyetin bir yılı diğer bir ifadeyle bir vergilendirme dönemini aşkın süreye sirayet etmesi gerekir. Buna mukabil bu koşulların birlikte gerçekleşmiş olması gereklidir (Gök, 2017: 61).

Bu husus vergi mevzuatında inşaat ve taahhüt işlerinin vergilendirilmesi kapsamında Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 42'nci maddesine göre, bir vergilendirme dönemini aşan inşaat (dekapaj işi de bu kapsamdadır) faaliyetlerinden elde edilecek kâr veya zarar nihai ve kesin olarak işin sonuçlandığı yılda ortaya çıkacak ve tamamen çıktığı yılın geliri sayılacaktır. Yine bu maddeye göre, belirtilen işlere ait olacak hasılat ve gider yükümlülere tutmakta oldukları ayrı defterde ya da bu defterin farklı sayfasında belirtilmesi gerekecektir. Bu durumda vergi mükellefiyeti bakımından gelir vergisi yükümlüsü olanlar, işlerin tamamlandığı ilgili takvim yılı sonrasında izleyen mart ayının 1'inci günü ile 31'inci³ günü arasında beyanname vermeleri gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri bakımından ise bu kapsamdaki kazançları hesap dönemi takvim yılı olanların izleyen yılın dördüncü ayın yirmi beşinci günün mesai sonuna dek, kendileri için özel hesap dönemi belirlenenler bakımından ise bu dönemin bitimini takip eden dördüncü ayın yirmi beşinci akşamına dek beyan edilir (Akın, 2011: 4; Şenlik, 2016: 48).

Bu kapsamda, belirtilen inşaat işlerinden elde edilen kazanç, iş bitirildiğinde vergilendirilmesi nedeniyle ödenecek verginin gecikmesini önlemek amacıyla işin bitiminde verginin toplu bir şekilde ödenmesinde mükellefe mali külfet getirmekte olduğundan bu

² Çalışmada inşaat işi veya işleri, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında ele alınmaktadır.

³ Mart ayının yirmibeşine kadar verilmesi gereken beyanname verme süresi, 115 no.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri gereği 01 Nisan 2019 tarihinden itibaren Mart ayının son günü akşamı olarak değiştirilmiştir.

tür işlerde vergi kesintisi sistemi uygulamaya konulmuştur. Bu çerçevede, inşaat işlerinde ödenen hakedişlerden işin bitiminde ödenmesi gereken gelir vergisinden mahsup edilmek üzere vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Vergi kesintisi yapmak durumunda olan mükellefler ödenecek hakedişler üzerinden (avans ödemeleri için de geçerli) kurumlar vergisi dâhil %5 oranında vergi kesintisi yapılır. Ödenen bu vergi kesintisi işin bitiminde beyan edilen mükellefin durumuna göre gelir veya kurumlar vergisinden düşülmektedir (Demir vd., 2022: 19).

Sözü edilen inşaat işlerinden sağlanan hasılat sonrasında hesaplanması gereken kâr veya zararın hangi vergilendirme dönemine ilişkin olduğunun bilinmesi mühimdir. Zira sözü edilen faaliyetin vergilendirileceği dönemin önce doğru daha sonra da kesin olarak belirlenmesi gerekir (Karadağ ve Demir, 2021: 18). Bahse konu inşaat faaliyetlerinde işlerin tamamlanma tarihi anılan Kanun'un 44'üncü maddesinde kurala bağlanmıştır. Bu kapsamda, geçici kabul ile kesin kabul durumlarında geçici kabul onayı işin bitim tarihidir. Bunun dışında işin bırakıldığı veya fiilen bitirildiği tarih işin bitim tarihi olmaktadır. Ayrıca iş bitirildikten sonra buna ilişkin bir gider yapılırsa bu gider, yapıldığı yılda dikkate alınır (Karakoyun, 2019: 95). Bu durumda, verginin dönemselliği veya takvim yılı esas ilkesi yerine işin bitim tarihi esas alınmaktadır (Küçük, 2013: 127; Sayın, vd., 2017: 71). Dolayısıyla, vergi mevzuatı doğrultusunda, söz konusu işlerin gerçekleştiği dönem süresince kâr ya da zarar belli olmayacaktır. İş yapılmaya devam ettiği zaman dilimi içinde mali raporlarda gelir değil, yapılan maliyetler aktifleşir. İşin tamamlanmasını müteakip aktifleştirilen giderler maliyete atılarak kâr veya zarar ortaya çıkarılmış olur (Usul ve Öztürk, 2019: 1160).

Bu işlerin vergilendirmesi kapsamında sağlanan kazancın belirlenmesinde tamamlanma yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemde işin bitmesi veya bitmesine yakın tamamlanması gerekir. Dolayısıyla işin bitimine kadar geçen sürelerde katlanılan maliyet ve elde edilen hakedişler işin bitiminde toplanmaktadır. Diğer bir ifadeyle bunların meydana geldiği dönemin geliri olmadığından bu dönemde de kaydedilmemektedir (Usul, 2012: 19). Bu yöntemin işletmelere getirdiği faydaları genel olarak; işletmelerin gelirlerinin kesin olarak belirlenmesi, tahmini hesaplar ve karmaşık işlemler içermemesidir. Çünkü işin bitip gelirin kesin olarak belirlenmiş olması beklenir. Öte yandan bu yöntemin olumsuz yanlarına gelince işin bitiminin birden fazla yıllara ulaşması nedeniyle kâr ve zararın yorumlanması gerçeği yansıtmayabilir. Buna ek olarak mükelleflerin, vergiyi ödemede mali gücünün olup olmadığı aranmamaktadır. Yıllar içinde vergi tarifesinde değişiklik olabilir. Ayrıca son yılda yüklü miktarda vergi ödenmesi mükellefe mali külfet getirebilir (Tuna, 2009: 71).

Vergilendirme kuralı olarak öngörülen tamamlanma yöntemine getirilen olumsuz yorumlar nedeniyle muhasebedeki “dönemsellik ilkesi”ne de uyarlı olan “tamamlanma yüzdesi”nin esas alınması istenmektedir. Tamamlanma yüzdesi işin ilerlemesine paralel olarak kaydedilmesi esasına dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, belirtilen inşaat faaliyeti devam ettikçe oluşan gelire yönelik bir muhasebeleştirme öngörülmektedir. Bu yöntem, söz-

leşmeye konu edilen işin biten kısmına denk gelen hasılat, maliyet ile kâr veya zararın mali tablolara yansıtılmasını sağlar. Böylece bu yöntemin, hasılatın daha gerçekçi ve kesin olarak belirlenmesi ve mali tablolara daha az hata ile geçmesini kayıtlar ve ayrıca mali tablolardan faydalanan kullanıcılara değerli bilgi sunmayı amaçlar (Kılılı ve Işık, 2018: 1094).

Birden fazla yıla yaygın inşaat işlerinde ortak gider ve aşınma payı dağıtımını konusunda ilgili yasa kuralında, söz konusu işler nedeniyle oluşan kazançlarda kâr veya zararın belirlenmesi önemli bir husustur. Bu bağlamda, inşaat işlerinin başka işlerle birlikte devam ettirilmesi halinde ortak giderlerin dağıtımı, birçok inşaat işinin beraber yapılmasında, her yıla ilişkin olarak ortak genel giderler ve yapılan harcamalar birbirine orantılanmaktadır. Bahse konu giderlerin belirtilen inşaat işleri kapsamına dâhil olmayan faaliyetlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderler ve harcamalar diğer faaliyetlere orantılanmak suretiyle dağıtılmaktadır. Tüm işlerde kullanılan amortisman tabi kıymetler için ayrılması gereken amortisman tutarları ise iktisadi kıymetlerin bu işlerde kullanılan gün adedine göre dağıtılması gerekir. Enflasyon dönemlerinde ise düzeltilmiş tutarlar dikkate alınır. Bununla beraber, inşaat işleri ile ilgisi olmayan ve ortak gider niteliği taşımayanlar dağıtıma konu edilmemekte ve bunlar direkt olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilmektedir (Karabacak, 2003: 178; Şentürk, 2013: 54; Özdemir, 2017: 55).

2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Türkiye’de finansal raporlama çerçevesinde, ilk olarak bağımsız denetim kapsamındaki borsa ve finans şirketleri tarafından uygulanmak mecburiyetinde bulunan IAS (International Accounting Standards = Uluslararası Muhasebe Standartları) ve IFRS (International Financial Reporting Standards = Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) yer almaktadır. Diğer raporlama türü olarak, yine bağımsız denetimi içeren ve Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (BOBİ) tarafından kullanılan Finansal Raporlama Standardı (FRS) gelmektedir. Bir başka finansal raporlama ise bağımsız denetim kapsamında olmayan küçük ve mikro işletmeler olup bu işletmelere özgü bir muhasebe sistemi çıkarılıncaya kadar MSUGT⁴ hükümleri uygulanacaktır. BOBİ FRS, ilgili tebliğe ek olarak yayımlanmış⁵ ve 1 Ocak 2018 tarihi ve sonraki dönemlerdeki raporlamalarda uygulanmaya başlanmıştır. Bu standardın 5. bölümü hasılatın muhasebe esaslarına ayrılmıştır (Kılılı ve Işık, 2018: 1093). Bu bölümün 5.18-5.35 maddelerinde inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde hasılatın, işin tamamlanma yüzdesine uygun olarak yıllara paylaştırılması belirtilmiştir.

İnşaat işlerine yönelik muhasebe uygulamalarında esas konu, inşaat süresi kapsamındaki gelir ve maliyetlerinin muhasebedeki dönemsellik kavramıyla bağlantılı olmasıdır. 1 Ocak 2018 tarihinden önce TMS 11’in kapsamında yer alan inşaat işlerinin muhasebe ilgili usuller hususunda TFRS 15 esaslarının kullanılması gerekir. Bu anlamda, inşaat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde belirtilen standartların kullanılması önemli kaynak durumun-

⁴ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

⁵ 56 Sıra No.lu BOBİ FRS Hakkında Tebliği.

dadır. İnşaat taahhüt işlerinde gelirin belirlenmesi bakımından iki ayrı muhasebeleştirme yöntemi bulunmaktadır. Bunlardan ilki Vergi Usul Kanunu (VUK) ve MSUGT’de belirtilen işin bitiminde gelirin tespitini esas almaktadır. Diğeri ise TFRS 15 ve BOBİ FRS’de belirtilen işin bitme nispetine göre dönemsel şekilde gelir ve giderlerin kaydını temel gören bir yöntemdir (Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2018: 147).

VUK ve MSUGT’de belirtilen işin bitiminde gelirin tespitini esas alan yöntemde; gelir/maliyet/gider/kâr/zararın kayıtlara alınabilmesi için inşaat işinin tamamen bitirilmesi veya geçici kabulün yapılmış bulunmasını öngörmektedir. Bu yöntem, sözleşmeyle gelirin ve maliyetin sürekli olarak takip edilemediği hallerde tercih edilen bir yöntemdir. Devam eden inşaatlarla ilişkin kâr/zararın tespit edilebilmesi için faturalar/hakedişler biriktirilmekte, ancak bunlar dönemin gelir ve gideri olarak dikkate alınmamaktadır. İşle ilgili olarak; yapılan maliyetler bilançonun aktifinde, alınan hakedişler ise bilançonun pasifinde gösterilmektedir. Toplam kâr/zarar inşaatın bitiş tarihinde tespit edilmektedir. Dolayısıyla inşaat işlerinde meydana gelecek kâr veya zararın hesaplanması konusunda “tamamlanma” yöntemi benimsenmiştir.

TFRS 15 ve BOBİ FRS’de belirtilen tamamlanma yöntemi, tamamlanma nispetine göre gelir ve giderlerin kaydını dönemsel olarak esas alan yöntemdir. Diğer taraftan iş henüz tamamlanmamıştır. Dolayısıyla bu yöntem, giderlerin ve gelirlerin takvimsel şekilde izlenmesini hedeflemektedir. Buna göre; inşaatın tamamlama sürecinde işin aşamalarında hasılatın meydana geldiği varsayılır. Hasılat miktarının tespiti inşaatın toplam tahmini bitiş durumu dikkate alınarak yüzde olarak belirlenir. Bu yöntemin göstergesi, bu zamana kadar oluşan maliyetlerin toplam inşaat maliyetine oranlanmasıyla bulunacaktır (Demir vd., 2022: 97).

Sözleşme, faaliyetlerin tamamlanma seviyesini temel almak suretiyle gelirlerin ve maliyetlerin inşaat işlerinin gerçekleştiği hesap dönemlerine paylaştırılmasını hedeflemektedir. Bu bağlamda tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında üç ayrı yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan ilki hesaplama gününe dek oluşan masrafların tümü dâhilindeki nispetini hesaplanmaktadır. Diğer yöntem ise uzmanlara göre tahmini olarak işin tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bir diğer yöntemde gelince bu yöntem yeni bir yöntem öngörmemekte önceki iki yöntemin bir arada kullanılmasını öngörmektedir.

İNşaat işlerinde, işlerin muhasebeleştirilmesinde ve buna bağlı olarak elde edilen kârın ölçülmesinde işin zamanlaması bakımından VUK ile genel muhasebe standardına ilişkin pratiklerde farklı durumlar olmaktadır. Bu bakımdan, söz konusu inşaat işlerinde muhasebe esasları belirtilen 3 (üç) tür mali raporlamaya mahsus olan işletmelerden farklı durumdadır. Sözü edilen alanda ilgili TFRS 15 standardı öngörülmüş bulunmaktadır (Akdoğan, 2020: 139).

İNşaat işlerinde gider ya da gelirin tamamlanma usulüne göre yapılmasının birçok olumsuz yönleri bulunmakla birlikte bu yöntemin uygulamasına devam edilmektedir. Bu yöntem muhasebenin ve standart vergilendirmenin temel ilkesi olan dönemsellik ilkesine aykırı olmasına karşın inşaat işlerinde gelir vergisi ve vergi usul mevzuatı bakımından yürürlükte olan bir sistemdir (Kıllı ve Işık 2018: 1098).

Bu bakımdan inşaat işlerine ilişkin işlemlerin temelde vergi mevzuatı, TMS 11 ve TFRS 15 ile kıyaslandığında, hasılatın muhasebeleştirilmesinde ve hasılatın ölçülmesinde farklılıklar kendini göstermektedir. Buna göre, vergi usul hükümleri bağlamında inşaat işlerinde kâr veya zarar faaliyetin tamamlandığı yılda belirlenir ve belirlendiği yılın geliri kabul edilmektedir. Dolayısıyla, hasılatın ölçülmesinde “tamamlanma yöntemi” uygulanmaktadır. TMS 11’de hasılatın güvenilir şekilde öngörüldüğü hallerde hasılat kaydedilmekte ve hasılatın ölçülmesinde yöntem olarak “tamamlanma yüzdesi” esas alınmaktadır. TFRS 15’te ise hasılatın muhasebeleştirilmesi, sunulan mal/hizmetin denetimlerinin mükellefe intikali ile herhangi bir zaman diliminde belirli bir zamanda kaydedilmesini öngörmektedir. Hasılatın ölçülmesinde bir edimin ifa edilmesinde bu edim yükümlülüğüne ilişkin olarak işlem fiyatı miktarı hasılat şeklinde kaydedilmektedir. Bilgi edinilmesi bakımından, finansal tablolar kullanıcılara yanıltıcı bilgi verebilirken, TMS 11’e göre TFRS 15 daha ayrıntılı bilgi vermektedir. Öte yandan, TRFS 15 paranın zaman değerinin hasılatı etkisi bakımından bu etkiyi TMS 11’e göre daha kapsamlı şekilde göstermektedir (Karadağ ve Demir, 2021: 23).

Bu anlamda, TFRS 15 standardı, önceki standartlardan farklı olarak hasılatın ölçülmesinde ve raporlanmasında yeni bir bakış açısı öngörmüştür. Bu farklılıklardan en önde geleni hasılatın bir sözleşmeye bağlanması hususu olmuştur. Buna göre, işletme sahibi sözleşmeden kaynaklı olarak ortaya çıkan alacaklarını ve yine bu sözleşme hükümlerinden kaynaklanan borç durumunu meydana çıkarmaktadır (Gökgöz, 2018: 57).

3. TFRS 15 HASILAT STANDARDI

TFRS 15 standardı, 2017 yılından başlamak üzere ilgili hesap dönemini kapsayan ve bu hesap dönemlerini içeren bir muhasebe raporlamasıdır. Bu standart, işletmeler ile müşteriler arasında yapılan sözleşmeler dolayısıyla kazanılan gelirin muhasebe hesaplarına transferi ile ilgili ilkelere ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Bu sebeple standart, bir işletmenin elde edeceği hasılatın mali tabloya aktarılması işlemlerini kapsamaktadır. İnşaat faaliyeti bakımından hasılat, inşaat işi münasebetiyle gerçekleşen her bir sözleşmenin muhasebeleştirilmesi temelini esas almaktadır. Sonuç olarak TFRS 15 standardında belirtilen istisnalar hariç olmak üzere bu standart işletmenin iş yaptığı müşterilerini muhatap alan edimi yerine getirme bakımından yükümlülük nedeniyle sağladığı kazancın mali hesaplara yansıtabilmesi esası olarak kendini göstermektedir (Uyar Oğuz vd., 2020: 1493).

Bu anlamda söz konusu hasılat, muhasebe prensipleri doğrultusunda aşağıda belirtilen 5 (beş) adımlı bir yöntem uygulanarak muhasebeleştirilmektedir. Bu yöntem çerçevesinde ait olduğu dönemlere ilişkin olarak isabet eden hasılat tutarlarının nasıl ve ne zaman kaydedilmesi, daha önceki standartlara ve vergi mevzuatına göre farklılıklar barındırmaktadır. Sözleşme sonucunda yapılan işlemler nedeniyle kaydedilen hasılat tutarları bütün standartlarda aynı olsa bile muhasebedeki tam açıklama ilkesi ile dönemsellik ilkesi esas alındığında bu standarda uygun olarak kaydedilen ve raporlanan hasılat tutarlarının gerçeğe daha yakın ve daha doğru sonuçlara ulaşılacaktır (Ünlütürk vd., 2019: 267).

TFRS 15 Müşteri Sözlenmelerinden Hasılatla yakından bakıldığında; bu standardın amacı, kapsamı, finansal tablolara alma, hasılatın ölçümü, sözleşme maliyetleri, sunum, açıklama ve ekler şeklinde konu başlığı halinde bir düzenleme yapıldığı görülmektedir. Bu noktada anılan Standardın 1’inci maddesinde, bu standardın amacı belirtilmiştir. Bu kapsamda, işletmenin müşterisiyle yaptığı sözleşme sonrasında oluşan hasılat ve nakit akışları, bunların niteliği, miktarı, zamanı ve belirliliği ile ilgili yararlı olan bilgilerin mali tablolarda bu tabloları kullananlara rapor edilmesinde işletmenin uygulaması gereken genel prensipleri yer almıştır. Standardın kapsamına gelince, 5’inci maddede belirtilen hususlar dışında yapılan tüm sözleşmelere uygulanacak olmasıdır. Bu çerçevede, standart kapsamına girmeyen sözleşme ve yükümlülükler sayma yoluyla Standardın yine bu maddesinde belirtilmiştir. Bu bağlamda sözleşme, işletme ile müşteri arasında düzenlenir. Bu anlamda, işletmenin müşterisi, işletmenin faaliyetleri sonucu ürettiği mal veya hizmeti sağlaması ile ilgili olarak sözleşme yaptığı taraftır (TFRS 15, 2022, Md. 6).

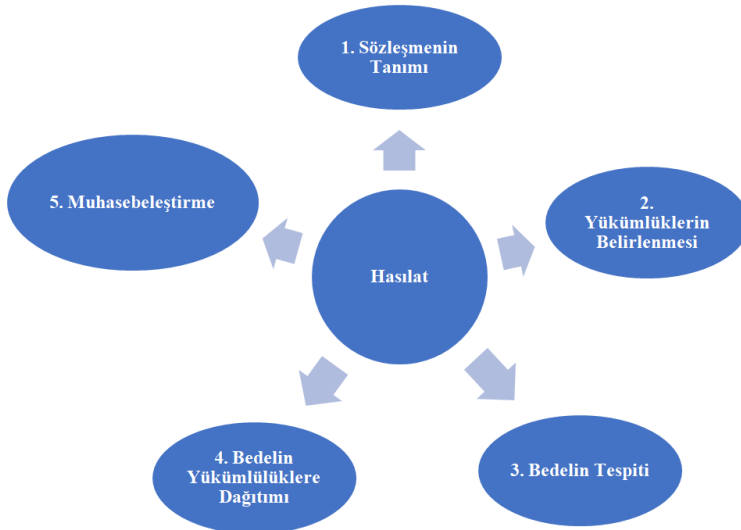
TFRS 15 ile ilgili hasılatla ilişkin sözleşmeler, farklı edim yükümlülükleri adı altında tanımlanarak beş temel aşamada açıklanmıştır. Bu kapsamda Standartta sözleşme değişiklikleri konusunda büyük değişiklikler ortaya konulmuştur. Söz konusu açıklamaların mevcut sisteme daha uygun olduğu söylenebilir. Örneğin işlem fiyatının alıcı ile satıcı arasında karar verilerek belirlenmesi hali MSUGT’ye çok benzemektedir. Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal/hizmetlerin açık bir şekilde tanımlanıp muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için tüm satış sözleşmelerinin analiz edilmesi gerekmektedir. TFRS 15 Standardı, inşaat sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”nden ayrı olarak “Edim Yükümlülüğü” kapsamında alıcıya taahhütte bulunan malın veya hizmetin yerine getirilmesi halinde hasılat olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu durumda inşaat ve taahhüt işletmesi tarafından, müşteri sadece tamamlanmış varlığın kontrolünü elde ettiğinde hasılatı muhasebeleştirilebilecektir. Bir başka ifade ile sözleşmede yer alan tutarın, edim yükümlülükleri gerçekleştikçe hasılat olarak kaydedilmesi işlemi hali hazırdaki sisteme göre önce satış yapılması daha sonra fatura kesilip hasılatın muhasebe kayıtlarına hızlı bir şekilde alınması işlemine oldukça çok benzemektedir. Hasılat, Gelir Vergisi Kanunu’nda işletmenin bir vergilendirme döneminde sağladığı ticari kazançlarla giderlerinin karşılaştırılması sonucu oluşan olumlu durum şeklinde tanımlanmaktadır (GVK, Md. 39). Temel mali tablolardan finansal performans tablosuna (gelir tablosu) olumlu etki eden işlemler hasılat ve kazanç olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu durumda işletmenin esas işiğal konusu kapsamında elde etmiş olunan iktisadi yararların hasılat şeklinde, diğerine gelince ise bunun kazanç olduğu belirtilmektedir.

TFRS 15 Müşteri Sözlenmelerinden Hasılat Standardı genel anlamda, işletmelerin olağan faaliyetleri sonucu yapmış oldukları sözleşmelerden elde etmiş buldukları gelirleri ile bu gelirlerin ne zaman ve nasıl bir şekilde temel mali tablolara yansıtılması gerektiğine ilişkin bilgileri açıklamaktadır. Bu anlamda, işletmenin müşterisine taahhütte bulunduğu mal/hizmetlerin intikali sonucunda elde edeceği hasılatı mali tablolara yansıtması bu standardın temel ilkesi olarak ortaya çıkmaktadır (TFRS 15, 2022, Md. 2). Dolayısıyla söz ko-

nusu standart işletme ile müşteri arasında yapılan sözleşmeyi ön planda tutmakta ve bunu beş aşamalı bir süreçle yapmaktadır. Bu noktada hasılatın elde edilmesi sürecinde “gerçeğe uygun değer” değil de işlem fiyatı esas alınmak suretiyle muhasebeleştirilmesine olanak tanınmaktadır. Bu sebeple standart hasılat ölçümü ile ilgili olarak bir edim yükümlülüğü ifasında (veya ifa edildikçe) yükümlülüğe paylaştırılan işlem fiyatını esas alınmaktadır.

Bu standart, beş temel hedef üzerinde durmaktadır (Güven, 2016: 6). Bunlar; (i) daha önce olan gelir standardındaki zayıf ve uyumsuzlukları gidermek, (ii) Sağlam bir kapsam belirleyerek gelir konusunu irdelemek, (iii) İlgili sektörler ve taraflar bağlamında gelir tanımına yönelik mukayese edilebilirliği hususunu geliştirmek, (iv) Mali tablolardan yararlananlara, faydalı bilgileri temin etmek, (v) Bazı hususları azaltılmak suretiyle finansal tabloların teminini kolaylaştırmaktır. TFRS 15 standardının içeriğine bakıldığında temel mali tablolarda hasılat ve muhasebeleştirilme esaslarına ilişkin açıklamalara (iade hakkı, değişken fiyatlı sözleşmeler, garanti hakkı unsurlarını içeren sözleşmeler vb.) biraz daha kapsamlı bir şekilde yer verilerek kontrol esaslı hasılatın muhasebeleştirilmesi modelinin revize edildiği görülmektedir.

İnşaat ve gayrimenkul sektörü açısından TFRS 15 esas anlamda, mal/hizmet sağlama-sına yönelik olarak satıcı ile müşteri arasında inşaat işlerine ait sözleşme hükümlerinin kayıtlara alınması esasına dayanmaktadır. Söz konusu sözleşmeye göre taraflar arasındaki hak ve yükümlülüklerin satıcı adına gelir tanıma modelinde uygulanacak beş adet adım bulunmaktadır. Bunlar; (i) Sözleşmenin tanımı, (ii) Edim yükümlülüğünün belirtilmesi, (iii) İşleme ait bedelin açıklanması, (iv) İşleme ilişkin bedelin sözleşmedeki edim yükümlülükleri bağlamında dağılımı, (v) Sözleşmeye dair yükümlülüklerin ifa edilmesinde oluşan hasılatların finansal tablolara alınmasıdır (TFRS 15, 2022, Md. 9). Hasılat ile ilgili aşamalar şematik olarak şöyle özetlenebilmekte (Şekil: 1) ve bu adımlara aşağıda kısaca değinilmektedir.



Şekil 1: Hasılat ile İlgili Aşamalar

Kaynak: TFRS 15, 2022'den tarafımızca geliştirilmiştir.

a) Sözleşmenin tanımlanması

Standart, işletme ile müşteri arasından yapılan sözleşmeye odaklanmış olduğundan sözleşme, satış işlemi sürecinin tamamlanmaması veya tamamlanmasının belirlenmesi açısından önemli bir ispat aracıdır (Aktaş ve Varol, 2017: 32). Sözleşmeler iki veya daha fazla taraflar arasında yapılan hukuk alanında taraflara hak ve yükümlülükler getiren bir uzlaşma durumudur. Öngörülen söz konusu hak ve yükümlülüklerin hukuken uygulanabilir olması gerekir. Sözleşmeler, özel olarak kısıtlayıcı bir hüküm olmadığı sürece serbest olarak yapılır. Ayrıca sözleşmeler, ticari teamüllerin öngördüğü şekilde yapılabilir. Bununla birlikte yapılacak sözleşmelerin uygulama süreçleri ve hukuki çerçevesinin sektörlere göre farklılık göstereceği tabiidir (TFRS 15, 2022, Md. 10). Bir başka ifadeyle sözleşme, özü itibarıyla ticari bir niteliğe sahip anlaşmalardır. Sözleşmenin içeriğinde; sözleşmenin tarafları belirlenir, sözleşmenin yerine getirilmesi taahhüt edilir, devredilecek mal ve hizmetler ile ilgili tarafların hakları ve yapılacak ödemenin koşulları tanımlanır. Bu kapsamda, inşaat işlerine ilişkin sözleşmeler bazı şartların varlığı halinde anılan standart çerçevesinde değerlendirilerek muhasebeleştirilir (TFRS 15, 2022, Md. 9). Bu şartlar şu şekilde sıralanabilir: (i) Sözleşmeye karşılıklı imza koyanlar taahhüt ettikleri edimleri yerine getirmeye söz vermişlerdir. (ii) Sözleşme kapsamında devre konu mal veya hizmetler için iki tarafın hakkının neler olduğunun tanımlanması gerekir. (iii) Bu arada sözü edilen mal veya hizmetler için ödenecek şartların belirlenmesi gerekir. (iv) Öte yandan bu sözleşmenin niteliği gereği ticari olduğu unutulmamalıdır. (v) Sözleşme kapsamında işletme müşteriye devredilen malların/hizmetlerin karşılığı olarak alacağı bedelleri işletmenin tahsil etmesi olasıdır. Diğer bir anlatımla işletme hak ettiği bedelin tahsil kabiliyetini değerlendirmesi gerekecektir.

Bununla beraber standart sözleşmeleri birleştirmek suretiyle bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirmeye de olanak tanımaktadır. Bunun için bazı ölçütlerin bulunması gerekir. Buna göre, (i) yapılan sözleşmelerin bütüncül bir yaklaşımla aynı ticari amaç kapsamında yapılması gerekir. (ii) Dolayısıyla sözleşmeye bağlı yapılacak ödemenin başka sözleşmelere ilişkin olan fiyat veya ifası bakımında bağlantılı olması beklenir. (iii) En önemlisi mal teslimi ve hizmet ifasının tek edim yükümlülüğü kapsamında oluşturulması gerekir (TFRS 15, 2022, Md. 17). Uygulama kapsamında TFRS 15 Standardı, genellikle işletmenin müşteriyle yapmış olduğu tek sözleşmeler için uygulanmakta olup çok özel durumlarda hasılat ile hasılatın muhasebeleştirme zamanlaması, işletmenin gerekli koşullarda sözleşmeleri birleştirme/ayırıştırma durumu ile karşı karşıya bırakılabilmektedir.

Bu kapsamda, belirtilen inşaat sözleşmeleri iki şekilde düzenlenebilir. Bunlardan ilki sabit fiyatlı sözleşmelerdir. Diğeri ise maliyet artı kâr sözleşmesi olarak düzenlenmektedir.

b) Edim yükümlülüğünün tanımlanması

İşletme, ilgili kuralın öngördüğü çerçevede, müşteri ile yaptığı sözleşmede devretmeyi üstlendiği mal/hizmeti inceler, bu kapsamda aynı veya farklı ya da benzer olan malları belli bir düzen içinde yerine getirmeyi taahhüt eden bir edim yükümlülüğünü tespit eder. Edim

yükümlülüğü çeşitlerine örnek olarak; inşaat sözleşmeleri, mal veya hizmet paketi, tüketim malı, çağrı merkezi hizmet sözleşmeleri vb. gösterilebilir (TFRS 15, 2022, Md. 25). İnşaat işlerine ilişkin sözleşmelerde yüklenicinin yükümlülükleri (yapılacak işlerin tanımlanması, işlem sırası, sözleşme tek bir varlığın inşasını mı yoksa birden fazla varlığın inşasını mı kapsamakta, her bir varlığa ilişkin hasılat ve maliyetlerin ayrı bir sözleşme olarak belirlenmesi, vb.) açık bir şekilde belirtilir.

c) İşlem bedelinin belirlenmesi

TFRS 15, hasılat tutarının belirlenmesinde işlem bedelini esas almaktadır. Söz konusu hasılatın finansal tablolara yansıtılması, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi veya bu yükümlülük ifa edildikçe yükümlülüğe paylaştırılan işlem fiyatı tutarı kadar olmasını istemektedir. İşlem bedelini belirlerken işletme şu hususların tamamının etkisini değerlendirmede nazarı dikkate alması gerekir (TFRS 15, 2022, Md. 48). Bu hususlardan ilki (i) değişken bedel olup (ii) bu değişken bedelin tahmininin kısıtlandırılması gerekir. (iii) İşlem bedelinin tespitinde finansman bileşeninin varlığı da önemlidir. (iv) Bedelin nakit dışı bir bedel olması (v) ve müşteriye ödenen bedel olması gibi durumlardır.

Değişken bedel: Sözleşmeyle taahhüt altına alınan bir hizmetin veya malın devrinde işletmenin tahsil hakkını doğurduğu bedel işlem bedeli olarak ifade edilir. Bu bedel sabit olabilir, değişken olabilir ya da karma şeklinde olabilir. Bu bedelin çeşitli nedenlerle değişkenlik göstermesi durumunda değişken bedel durumu söz konusu olmaktadır. Değişkenlik durumu, ticari hayatın gereği olarak indirim, iade, teşvik, prim, ceza gibi hususlar çerçevesinde kendini gösterebilmektedir. Bu durumda sözleşmede yer alacak bedel tahmini olarak belirlenecektir (TFRS 15, 2022, Md. 50-51). Değişken bedeli iki şekilde tahmin edilebilir. Bu yöntemlerden birisi beklenen değer, diğeri ise en muhtemel tutar yöntemidir (Demirkol: 2018: 426).

Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması: Sözleşme yükümlülüğü kapsamında değişken bedel gerekli durumda kısıtlanmaya konu edilebilir. Tahmine konu edilen değişken bedelin tam olarak veya kısmi olarak fiyata dahil edilmesi bakımından ilgili değişken bedele yönelik olarak mevcut olan belirsizlik giderildiğinde mali tablolara aktarılan kümülatif hasılatla yüksek oranda iptal olmayacağı çok kuvvetli bir şekilde açık olması gerekir (TFRS 15, 2022, Md. 56).

Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı: Sözleşmeye bağlı olarak ilgili taraflarca belirlenen ödemelerin ne zaman yapılacağı hususunun belirli şekilde veya örtülü bir şekilde belirlenmesi gerekir. Bu durumda ödeme sürelerinin zaman aralığı bakımından paranın zaman değerinin ortaya çıkaracağı etkisi dikkate alınır. Dolayısıyla sözleşme yapılırken bu hususun nazara alınması ve buna göre gerekli düzeltmenin yapılarak sözleşme imzalanması gerekir (TFRS 15, 2022, Md. 63) Paranın zaman değerinin etkisi söz konusu olduğunda piyasada oluşan faiz oranları, sürenin kısa veya uzun olması, ödemenin nakit veya gayri nakdi olması durumlarına göre değişiklik göstereceğinden bu hususlara göre ölçümün yapılması gerekir (Killi ve Işık: 2018: 1096).

Gayri nakdî bedel: Sözleşmede öngörülen bedel gayri nakdi bedel ile de ödemeye bağlanabilir. Bu durumda bedelin gerçeğe uygun değer bağlamında belirlenmesi yapılabilir. Bu bedelin gerçeğe uygun değer olarak tespitinin yapılamıyor olması durumunda sözleşmeyle yerine getirilmesi öngörülen mal teslimi ve hizmet sunumu nedeniyle oluşan satış fiyatına gönderme yapılarak söz konusu bedel tahmini şekilde ölçülebilir (TFRS 15, 2022, Md. 66-68).

Müşteriye ödenebilir bedel: İşletmenin, sözleşmeyle belirlenen ve sözleşme kapsamında müşteriye yapacağı ödeme bedelini ifade eder. Müşteri doğrudan iş yaptığı taraf olabileceği gibi bu tarafla bağlantılı olarak üçüncü kişiler de olabilir. Esas itibarıyla bu bedellerin nakden olması beklenir. Bunun yanı sıra işletmece, sözü edilen bedelin çek, kupon veya puan gibi diğer ödeme araçları ile de ödenmesi mümkün bulunmaktadır. Yapılacak ödemeler işletme ile müşteri arasında yapılan sözleşme çerçevesi dışında ise bu durumda müşteriye ödenecek bedel sözleşme hasılatında azalma yaratabilecektir. Bu durumun mali tablolarında azaltma olarak muhasebeleştirileceği tabiidir (TFRS 15, 2022, Md. 70-71).

d) İşlem bedelinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtımı

İnşaat işleri nedeniyle yapılan inşaat sözleşmelerinde öngörülen işlem bedelinin edim yükümlülüğüne paylaştırılması gerekir. Bu dağıtımdan kasıt, herhangi bir şekilde ifa edilen edim yükümlülüğüne işlem bedelinin pay edilmesi hususudur (TFRS 15, 2022, Md. 73).

İnşaat işlerine ait sözleşmeye tabi gelirler, “zamana yayılı edim yükümlülükleri” doğrultusunda söz konusu inşaat işinin tamamlanma oranına göre dağıtılmaktadır. Bu kapsamda, inşaat işlerinde oluşacak hasılat veya katlanılacak maliyet tutarları süreç içinde inşaatın ilerleme seviyesine göre sürekli kontrol edilecektir. Bu kontrollerin sonucuna göre lüzum görüldükçe gerekli düzeltmeler yapılır. Bu kapsamda, dağıtım dört şekilde yapılır. Bunlar; tek başına satış fiyatları esas alınarak yapılan dağıtım, indirim dağıtımı, değişken bedelin dağıtımı ve son olarak da işlem bedelinde değişimlerin dağıtımı olarak ortaya çıkmaktadır (TFRS, 2022, Md. 76-88).

e) Edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi

Belirtilen adımların sonuncusu ise edim yükümlülüklerinin ifasıdır (TFRS 15, 2022, Md. 31, 33). Bir işletmenin sözleşme gereği yerine getirmek için taahhütte bulunduğu bir malın veya hizmetin ya da varlığın devrini müşterisine bırakarak edim yükümlülüğü ifa edildiğinde veya ifa edildikçe hasılat mali tablolara alınacaktır. Dolayısıyla varlığın müşteriye devredilmesi, kontrolün de müşteriye geçmesi durumunda veya peyderpey geçtikçe olacaktır. Bu anlamda varlığın kontrolünün ele geçirilmesi, söz konusu varlık üzerinde müşterinin inisiyatifi bulunarak varlığı kullanma, yönetme ve diğer kullanımlarında yararlanmayı içine alan bir gücün anlaşılması gerekir. Öte yandan kontrol diğer bir şekilde ifade edilecek olursa, ilgili işletme dışında diğer işletmelerin bahse konu varlıktan yararlanma veya kullanma yetilerinin engellenmiş olması şeklinde belirtilebilir (Usul ve Öztürk: 2019: 1162).

Özet olarak belirtmek gerekirse TFRS 15 Standardı kapsamında öncelikle hasılat tutarı belirlenir, belirlenen hasılatın muhasebe kayıtlarına alınabilmesi ancak işletme tarafından taahhüt edilen mal/hizmetin müşteriye transferi sonucu yapılır. Transfer ise müşterinin mal/hizmetin

kontrolünü elde etmesi ile gerçekleşir. Bir başka ifadeyle hasılatın muhasebeleştirilmesi edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlıdır. Edim yükümlülüğü ne zaman yerine getirilirse hasılat da o zaman muhasebeleştirilir. Edim yükümlülüklerinde meydana gelen ilerlemeler ise standartta belirtilen girdi/çıktı yöntemlerinden biri ile ölçülmektedir. *Girdi yöntemleri*; (i) Kullanılan kaynaklar, (ii) Direkt işçilik saati ile ölçülen emek, (iii) Direkt makine saati ile ölçülen makine kullanımı, (iv) Kullanılan zaman, (v) Gerçekleşen maliyetlerdir. *Çıktı yöntemleri*; (i) Elde edilen sonuçlara yönelik değerlemeler, (ii) Tamamlanan yükümlülüklerle ilişkin incelemeler, (iii) Kullanılan zaman, (iv) Varılan dönüm noktaları, (v) Yapımı tamamlanan birimlerdir.

TFRS 15, inşaat ve gayrimenkul işlemlerine yönelik mal veya hizmet sunumunu içeren sözleşmelerde hasılatın elde edilme süresi boyunca ya da bu sürecin belirli bir aşamasında gerçek değere uygun bir değere ilişkin olarak bunun yerine kaim olan işleme ilişkin fiyatı esas alan bir muhasebe olanağı sunmaktadır.

Örnek: Hakyemez İnşaat Taahhüt A.Ş. Milli Eğitim Bakanlığı ile ilköğretim okulu inşaatı yapımı için 01 Ocak 2019 tarihinde 3.000.000.-TL tutarlı, üç yıl süreli bir inşaat yapım sözleşmesi imzalamıştır. İnşaata ilişkin hesaplanan tahmin edilen maliyet tutarı 2.400.000.-TL şeklinde belirtilmiştir. İlk sene içerisinde inşaatın %40'lık bölümü tamamlanmıştır. Söz konusu inşaatın devamı sırasında projede değişiklik yapılarak engelli asansörü eklenmiştir. Yapılan bu değişiklik sözleşme bedelinde 200.000.-TL, maliyetlerde ise 100.000.-TL'lik artışa sebebiyet vermiştir. Bu verilere göre hasılatın muhasebeleştirilmesi şöyle olacaktır.

Toplam Sözleşme Tutarı	3.000.000.-TL
Tahmini Maliyet Tutarı	2.400.000.- TL
Tamamlanma Oranı	%40
Birinci Yıl Geliri	$3.000.000 * \%40 = 1.200.000.-TL$

-----31/12/2019 -----

120. ALICILAR	1.200.000.-	
600. YURTİÇİ SATIŞLAR		1.200.000.-

2019 yılı hasılat kaydı ----- / -----

Projede yapılan değişiklik sonrası;

Toplam Sözleşme Tutarı	$3.000.000.-TL + 200.000.-TL = 3.200.000.-TL$
Tahmini Maliyet Tutarı	$2.400.000.-TL + 100.000.-TL = 2.500.000.-TL$
Tamamlanma Oranı	$(2.400.000 \times \%40) / 2.500.000.-TL = \%38$
Ek Hasılat	$(3.200.000 * \%38) - 1.200.000.-TL = 16.000.-TL$

-----31/12/2019 -----

120. ALICILAR	16.000.-	
600. YURTİÇİ SATIŞLAR		16.000.-

Ek hasılat kaydı----- / -----

Öte yandan, TFRS 15 standardı, hasılatın belirlenmesinde uygulanan yöntem tutarlı bir örgütsel davranışın kazanılmasına neden olur. Kazanılan bu davranış işletmeler arasında bir standart ve tutarlılık getirir. Bu durum yurt içinde olduğu gibi uluslararası düzeyde de birliklilik sağlamaktadır. Üretimde sağlam bir yapı oluşturacak ve finansal mukayesede bu durum dikkate alınabilecektir. Bu standart aynı zamanda işletmelerin yoğun şekilde sözleşme uygulamaları kapsamında özellikle inşaat işlerinde net kârı ve bu nedenle de vergilendirmeyi etkileyebilecektir. Dolayısıyla sosyal bir sorumluluk görevinin yerine getirilmesi bakımından standardın etkin uygulanması önemli olacaktır (Demirkol, 2018: 432).

4. BOBİ FRS KAPSAMINDA İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

BOBİ FRS “Hasılat” başlıklı 5. Bölümünde bu standart kapsamındaki işletmelerin faaliyet alanları ile ilgili olarak yapmış olduğu işlemler sonucu oluşan hasılatın kayda alınması ve ölçülmesi gibi hususlar ele alınmıştır (BOBİ FRS, 2022, Md. 5.1). Hasılat, işletmelerin genel olarak kendi faaliyetleri nedeniyle meydana gelen gelir şeklinde ifade edilmektedir. Bu kapsamda, işletmelerde hangi işlemler sonucunda hasılat elde edilebilir? Bu soruya genel olarak aşağıdaki şekilde karşılık verilebilir. Bunlardan ilki (i) mal satışı, bir diğeri (ii) hizmet ifasıdır. Diğeri inşaat faaliyetleri nedeniyle (iii) işletmenin yüklenmiş bulunduğu inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılattır. Son konu ise (iv) işletmeye ait varlıkların işletme dışındaki kişilerce kullanılmasından elde edilen faiz, isim hakkı ve kâr payıdır (BOBİ FRS, 2022, Md. 5.2-5.3). Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri ile ilgili hususlar, standartta “Hasılat” bölümü içerisinde yer alarak “işletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri” biçiminde belirtilmiştir. Burada ifade edilen “Yüklenici” kavramı ile başkaları adına sözleşmede belirtilen hususları doğrudan veya taşeron marifetiyle yapılan taahhüt işleri anlaşılmaktadır. Ancak burada mülkiyet, yüklenici işletmeye ait değildir.

Bu standardın ilgili bölümüne göre, inşaat sözleşmeleri, yıllara yaygın inşaat işleri nedeniyle belli bir yapım işinin yerine getirilmesidir. Bu sözleşmeler nitelik itibarıyla özel sözleşmelerdir. Belli mimari, mühendislik ve teknolojik standartları sağlaması gereklidir. Zira yapım işine ait faaliyetlerin belli aşamasından sonra geri dönüşü mümkün olmadığı için bu sözleşmenin kapsam ve niteliğinin yapının kullanım ve fonksiyon bakımından belirsizlikleri barındırmayacak şekilde düzenlenmiş olması gerekir. Bu kapsamda, yapılan inşaat sözleşmeleri nedeniyle elde edilecek tutarların güvenilir olarak tahmin edildiği hallerde buradan doğacak hasılat ve maliyetlerin dönem sonunda raporlanması söz konusu olacaktır. Bu durumda, gerçekleşen faaliyetler belirlenecektir. Bu itibarla, işin tamamlanma seviyesi göz önünde bulundurularak kâr veya zarar mali tablolara yansıtılmış olacaktır. Bu şekilde hasılat ve maliyetlerin kâr veya zarara yansıtılması sürecinde sözleşmede belirtilen faaliyetlerin tamamlanma seviyesinin ele alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” şeklinde ifade edilir. Bahse konu yöntemde, inşaat faaliyetlerinde tamamlanan kısma isabet eden işler için gerekli raporlama yapılmış olacaktır (BOBİ FRS, 2022, Md. 5.22-23).

Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin

edilmesini gerektirmektedir (BOBİ FRS, 2022, Md. 5.24). Dolayısıyla, inşaat sözleşmesine ilişkin hasılat ve maliyetlerin ortaya çıkmasına bağlı olarak sözleşme ile ilgili olan işin bitme seviyesi esas görülerek kâr ya da zarar yansıtılmaktadır. Vergi mevzuatının aksine belirtilen standart bu şekilde dönemsellik ilkesine uyumlu çalışmış olmalıdır (Kılılı ve Işık 2018: 1098).

Öte yandan inşaat sözleşmesi kapsamında sonucun öngörülen şekilde tahmini mümkün olmaması halinde buna ilişkin beklenen gider miktarınca hasılat kaydı yapılır. Bu şekilde gerçekleşmiş bir sözleşme nedeniyle sonuçta kârın oluşmayacağı açıktır. Bu durumda, hasılat kaydı yapılmazken giderler kâr ve zarar hesaplarına yansıtılmasına gidilir. Güvensizlik durumunu ortadan kaldıran etkenlerin varlığı halinde işin tamamlanma yüzdesi esas alınarak hasılat ve maliyetler mali tablolara yansıtılabilecektir. Güvenirlik durumunun olmadığı bu durumda geriye yönelik bir düzeltme gerekmemektedir (BOBİ FRS, 2022, Md. 5.25).

Hasılatın açıklandığı söz konusu bölümde belirtilen kurallar genel olarak ayrı inşaat sözleşmeleri için farklı olarak uygulanacaktır. Bununla birlikte bir inşaat sözleşmesinin özünü değiştirmeyen sözleşmenin bir bölüm ile beraber uygulanması mümkündür. Bu durum bir inşaat sözleşmesi için uygulandığı gibi bir sözleşme grubu için de geçerli olabilecektir (BOBİ FRS, 2022, Md. 5.26).

Standardın 5.27'nci maddesinde, birden fazla varlığı içerse de hangi sözleşmenin ayrı bir inşaat sözleşmesi olacağı belirtilmiştir. Bunun için ilk şart (i) bütün varlıklara yönelik olarak farklı teklifin verilmesi gerekir. Diğer şart ise (ii) her varlık, ilgili taraflarca ayrı olarak göz önünde bulundurulacaktır. İlave olarak ilgili varlık için hangi kısmının kabul edildiği, hangi kısmının ise kabul edilmeme noktasında müşteri ile yüklenicinin hakkının bulunması gerekir. Diğer bir şarta gelince (iii) ilgili varlıkla ilişkili olarak hasılat ve maliyet bedellerinin belirtilmiş olması gerekir. Ayrıca bu üç şartın birlikte mevcut olması gereklidir.

Bunun yanı sıra Standardın 5.28'inci maddesinde birden fazla yapılmış sözleşmenin tek sözleşme olarak kabul edilebileceği belirtilmiştir. Bunun için ilk husus (i) sözleşmelerin veya sözleşme grubu itibarıyla bir bütün şekilde ele alınması gerekir. Diğer husus (ii) belli bir kârı hedef alan bir projenin parçası olacak şekilde sözleşmelerin bir biriyle bağlantılı bulunması gerekir. Bir diğer husus ise (iii) inşaat sözleşmelerine ilişkin olan işlerin bir birini takip edecek şekilde yapılması ve bunun da aynı zamanda yapılması gerekir. Bu hususlara ilave olarak belirtilen şartlar aynı zamanda var olması gereklidir.

BOBİ FRS'de işin tam bitim yöntemi yerine faaliyet konusu olan işin tamamlanma seviyesi esas alınır. Bu durumda belirtilen işin ilgili her dönem sonunda sözleşme kapsamında verilen işlerin tamamlanma düzeyinin (oranı) belirlenmesi icap etmektedir. Sözü edilen tamamlanma oranının tespiti şu formülün kullanılmasıyla hesaplanacaktır.

$$\text{Tamamlanma Oranı} = \frac{\text{Toplam}^6 \text{ Fiili Maliyet}}{\text{Toplam Fiili Maliyet} + \text{Kalan Tahmini Tamamlanma Maliyeti}}$$

⁶ BOBİ FRS, 2022, Md. 5.29.

Bu durumda, Tamamlanma Oranı x Sözleşme Hasılatı = Toplam Hasılatı olacaktır.

Bu yöntemde hasılat, sözleşmede belirtilen işlerin bitirilme seviyesine göre belirlenir. Diğer bir ifadeyle, “İşin yüzde olarak ne kadarı bitirilmiştir?” sorusuna yanıt verilmesini ifade etmektedir. Dolayısıyla sözleşmede belirtilen mal satışı veya hizmet ifası sonucunda oluşan hasılatın ilgili dönem itibarıyla mali tablolara yansıtılması konusu, işin tamamlanma seviyesine göre tespit edilir. Bu arada inşaat sözleşmesine göre elde edilecek toplam hasılat ve katlanılacak maliyet tutarları ile tahminler iş ilerledikçe kontrol edilir ve gerekli görülmesi durumunda yeniden düzenlenir (BOBİ FRS, 2022, Md. 5.29). Bu durum, tamamlanan işi en güvenli olarak ölçme biçimi kullanılmak suretiyle belirlenir (BOBİ FRS, 2022, Md. 5.31). Tamamlanma düzeyi belirlenirken hakediş ve avanslar umumiyetle yansıtılmaz. Bunlardan yola çıkarak tamamlanma seviyesinin tespitinde belirtilen hususlara dikkat edilmesi gerekir (BOBİ FRS, 2022, Md. 5.32).

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre inşaat işlerinde sözleşmenin geliri, yapım işinin ilerleme sürecinde doğan kazancın meydana geldiği ilkesi esas alınır. Bu bağlamda elde edilen gelir, işlerin bitirilmesi safhasına kadar geçen süreçte katlanmak durumundaki maliyet ile karşılaştırılır. Tamamlanan işlerle orantılı olarak gelir/gider ve kârın finansal tablolara yansıtılması sağlanmış olur. Böylece inşaat işinin tamamı bitmeden önce kâr/zararın hesaplanmasına imkân sağlar. Sözleşme tutarı işin yapıldığı döneme ait finansal performans (gelir) tablosunda gelir olarak, sözleşme maliyetleri ise gider olarak gösterilir. İnşaat işleri bir yıldan fazla devam eden bir süreyi kapsama almasından dolayı tahmini maliyetlerde birtakım değişiklikler söz konusu olmaktadır. Hasılat ve maliyetlere yönelik muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri ileriye yönelik olarak uygulanmaktadır.

BOBİ FRS madde 5.34’e göre inşaat işleri nedeniyle yapılan sözleşmede toplam maliyetlerinin yine bu sözleşme hükümleri çerçevesinde toplam hasılatı geçmesinin öngörülmesi halinde, öngörülen zarar kadar karşılık ayrılması gerekir. Dolayısıyla inşaat sözleşmelerinde inşaat süreci ve diğer dış etkenler nedeniyle beklenen maliyetlerin olası toplam hasılatı geçmesi beklenebilir.

Tamamlanma oranının belirlenmesinde kullanılan yöntemler şöyledir; a) Girdi yöntemine göre (i) hesaplama tarihi itibarıyla işe ilişkin katlanmak zorunda olunan ve sözleşmede belirtilen maliyetlerinin hedeflenen toplam işletme maliyetlerine oranıdır. Diğer yöntem ise b) Çıktı yöntemine göre (ii) işle ilgili incelemeler ve (iii) işin fiziki tamamlanma oranıdır.

TFRS 15 standardı kapsamında net bir şekilde “yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmeleri” ile ilgili ayrı bir bölüm bulunmasa da standart içeriğine bakıldığında bu inşaat işleri hakkındaki sözleşmelerin de kapsandığı görülmektedir. Ayrıca BOBİ FRS esaslarında da “inşaat sözleşmeleri” ile ilgili hususlar net bir şekilde ortaya konulmuştur. Belirtilen inşaat işini yapmakta olan işletmelerce işveren firma ile yaptıkları sözleşme karşılığı aldıkları/alacakları hakediş bedelleri ile hasılat tutarları arasında bir takım farklılıklar oluşabilmektedir. Bunun temel nedeni hakediş tutarlarının tamamlanma aşamasını yansıtmasından kaynaklanmaktadır. Bu durum muhasebe açısından normal olarak karşılanır ve söz konusu

farklılıklar “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” / “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” hesaplarında takip edilir. İnşaat işi tamamlandığında bu hesap kalemlerinin bakiyeleri de eşit olacaktır. BOBİ FRS’ye göre “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” / “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” tutarı; Fiili Maliyet Tutarı + Kâr – Hakediş Bedeli şeklinde hesaplanmaktadır. Elde edilen sonuç pozitif ise “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar”, negatif çıkarsa “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” olacaktır.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Çok sayıda ekonomik iş ve faaliyeti etkileyen inşaat ve gayrimenkul sektörü ülke ekonomisi bakımından önemli bir paya sahiptir. İnşaat ve gayrimenkul sektörü içinde vergi mevzuatı ve muhasebe standartları bakımından bir yıldan fazla yıla sarkan inşaat işlerinde birtakım farklılıklar görülmektedir. Bu işlerde, işlere ilişkin olan sözleşmeden doğan hasılatın doğru ve gerçekçi bir şekilde tespit edilerek kaydedilmesi ülke ekonomisinin hem vergilendirme hem de muhasebe kaydı bakımından ön plana çıkarılması gereken bir husus olmaktadır.

İnşaat işlerinde sözleşmeden doğan hasılat, gelir ve maliyetlerin ölçülmesinde iki yöntem bulunmaktadır. Bunlardan ilki tamamlanma yöntemidir. Bu yöntemde işin tamamlanmasından sonra sonuç hesapları kesinleştikten sonra ortaya çıkan kâr ve zarar kesin olmaktadır. Diğer yöntem ise tamamlanma yüzdesi olup, bu yöntem yapılan işin yapıldığı kısmı kadarıyla ortaya çıkan hasılat ve katlanılan maliyetin mali tablolara yansıtılmasını ifade etmektedir.

Bu anlamda, belirtilen inşaat işleri nedeniyle elde edilen hasılat bakımından da vergi mevzuatında genel vergilendirmeden ayrıldığı görülmektedir. İnşaat işlerinde elde edilen hasılat ve maliyetlerin işin bitiminde ortaya çıkması ve çıktığı yıl itibarıyla vergilendirilmesi hasılatın ölçümünde “tamamlanma” yönteminin esas alındığı anlaşılmaktadır. Çıkan bu veriler sonucu oluşturulan finansal tablolarda kâr ve zararın kesin olarak belirlenmesi olumlu bir durum olarak görülse de bu durumun muhasebenin dönersellik ilkesi ile uyumlu olmadığı ve ayrıca işi yapanın işin bitiminde yüklediği vergileri de topluca ödediğinden yükleniciye külfet getirdiği görülmektedir. Oysaki tahakkuk eden verginin belirli oranlarla ödenmesi mükellefe ağır gelmeyeceği gibi paranın zaman değeri dikkate alındığında vergi idaresi açısından da önemli bir kazanç olacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde sözleşmeden doğan hasılatın ölçümü ve kaydedilmesi ile ilgili olarak TFRS 15 standardı vergi mevzuatında uygulanan işin tamamlanma yönteminden ayrılarak bir edimin ifasında söz konusu belirtilen yükümlülüğün dağıtımındaki işleme ilişkin fiyata dair tutarın hasılatının kaydedilmesini öngörmektedir. Böylece TFRS 15 standardı, vergi mevzuatının esas aldığı yöntemden ayrışmakta ve TMS 11’in öngördüğü hususları da geliştirilerek hayata geçirdiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, ekonomide öngörülebilirliğin az olduğu dönemlerde TFRS 15 standardının öngördüğü yöntemin kullanılma-

sı halinde ekonomik belirsizliklerin azaltılacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca, bu standardın kullanılmasında hasılatın mali tablolara yansıtılmasında tutarlı bir davranış olacaktır.

TFRS 15 standardı, inşaat işleri ile uğraşan işletmelerin hasılat, gelir ve maliyet unsurlarının daha gerçekçi ve zamanında muhasebe kayıtlarına geçirilmesi, mali tablolara yansıtılması hususunda detaylı ve gerçekçi bilgi vermektedir. Çalışmada bu konulara değinilmiş olup özellikle sözleşmeden doğan hasılatın TRFS 15 standardı çerçevesinde kullanılmasında işletmelerin muhasebenin tam açıklama ve dönemsellik ilkelerine uyumuna, mali tabloların gerçeğe uygun düzenlenmesine, işletmelerin finansman teminine ve vergi yükümlüsü olan işletmenin mali güce göre vergilendirilmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca çalışma, hem inşaat ve muhasebe alanında faaliyette bulunanlara hem de bu alanda araştırma yapanlara konunun daha iyi anlaşılması bakımından fayda sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- 56 Sıra No.lu Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 30138 ve Tarih: 29.07.2017.
- Akdoğan, N. (2020). *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Çalışma Notları*, SPL Yayınları <https://www.spl.com.tr/docs/other/aaf9a5f9-2f80-4f.pdf>. Erişim Tarihi: 03.04.2021.
- Akın, S. (2011). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Alınan Hakediş Ödemelerinde Damga Vergisi Kesintisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, (273), 1-11.
- Aktaş, R. ve 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.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 2021 Sürümü, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 31439 (mükerrer) ve Tarih: 30.03.2021.
- Demir, E. (2015). *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Demir, E., Tanrıvermiş, Y. ve Töremen, E. (2022). Türkiye'de Gayrimenkul ve İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Özellik Gösteren Durumların Değerlendirilmesi, *Avrasya Bilimler Akademisi, Avrasya İşletme ve İktisat Dergisi*, (28), 79-100.
- Demirkol, Ö. F. (2018). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model, *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 6(15), 415-434.
- Gençoğlu, Ü. G. ve 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.
- Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No: 193, Kabul Tarihi: 31.12.1960, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 10700, Tarih: 06.01.1961.
- Gök, G. S. (2017). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Her Bir İş İçin Ayrı Yer Teslimi ve Geçici Kabulün Öngörüldüğü Hallerde Vergi Tevkifatı, *Vergi Sorunları Dergisi*, (344), 60-68.
- 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*, 4(4), 45-57.
- Güven, B. (2016), *Overview Of Development Of The New Standard IFRS 15 Revenue From Contracts With Customer*, Norwich Business School University of East Anglia Norwich Research Park Norwich.
- Karabacak, S. (2003). Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması, *Vergi Sorunları Dergisi*, (183), 177-183.
- Karadağ, N. ve Demir, M. (2021). İnşaat Muhasebesi Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu, TMS 11 ve TFRS 15 Standartları Açısından İncelenmesi, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(11), 15-33.
- Karakoyun, F. (2019). Vergi Tekniği Bakımından Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinin Vergilemesi ve Damga Vergisi Sorunsalı, *Vergi Sorunları Dergisi*, (368), 86-107.
- Kıllı, M. ve Işık, Y. (2018). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi, *Anemon Muş Alparlan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(6), 1093-1104.
- Kızılot, Ş. (1980). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Ölçümleme*, İkinci Baskı, Ankara: Olgaç Matbaası.

- Küçük, E. (2013). Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (21), 106-129.
- Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 15) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 54), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 29826 ve Tarih: 9.9.2016.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2002). *Vergi Hukuku*, 10. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özdemir, A. (2017). Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşlerinde Müşterek Gider Dağıtımı, *Vergi Sorunları Dergisi*, (344), 53-59.
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2021). TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı Kap-samında Asıl-Vekil İlişkisinin Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi*, (63), 19-38.
- Sayın, K. Ş. ve Merter, A. K. (2017). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği, *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*, 4(13), 63-95.
- Şenlik, M. (2016). *İnşaat muhasebesi, Genel Bilgiler, Vergilendirme Muhasebe Uygulamaları*, İkinci Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Şentürk, M. (2013). Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı, *Vergi Sorunları Dergisi*, (292), 49-54.
- Tuna, Ö. (2009). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi*. Marmara Üni-versitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Usul, H. (2012). *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Usul, H. ve Öztürk, M. S. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin İncelenmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(4), 1157-1166.
- Uyar Oğuz, H., Solmaz, S., A. ve Ergün, B. (2020). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Otel İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2), 1489-1504.
- Ünlütürk, A. Ç., Deveci, E. N. ve Dağlı, M. F. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması, *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ*, (57), 247-268.
- Vergi Usul Kanunu, Kanun No: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 10703-10705, Tarih: 10.01.1961.
- Vergi Usul Kanunu Sirküleri/115 <https://www.gib.gov.tr/node/137819/pdf>. Erişim tarihi: 15.4.2022.
- https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF, Erişim tarihi: 13.05.2021.
- <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10378/TFRS-2022-Seti> Erişim tarihi: 4.05.2022.