

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE HASILAT MUHASEBELEŞTİRMENİN DÖNÜŞÜMÜ: TFRS 15'İN TMS 11'DEN AYRILAN UYGULAMA SENARYOLARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 14.06.2025
Kabul Tarihi : 31.12.2025
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1719855

Dr. Öğr. Üyesi Arzu MERİÇ*

Bibliyografik Bilgiler

Meriç A. (2026). “İnşaat Sektöründe Hasılat Muhasebeleştirme Dönüşümü: TFRS 15’in TMS 11’den Ayrılan Uygulama Senaryoları Üzerine Bir İnceleme” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2026, Sayı : 77, Sayfa : 153-180) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1719855>

ÖZ

Türkiye’de son zamanlarda gerçekleşen depremlerin yıkıcı etkisinin onarılması ve kentsel dönüşüm faaliyetleri bağlamında büyük bir ivme kazanan inşaat sektöründe finansal raporlama kalitesini sağlamak kritik bir öneme sahiptir. Bu çalışmada inşaat sektöründeki hasılat muhasebeleştirme uygulamalarını etkileyen temel düzenlemeler olan Vergi Usul Kanunu (VUK), yürürlükten kalkan Türkiye Muhasebe Standardı 11 (TMS 11) ve mevcut Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 (TFRS 15) açısından karşılaştırmak ve bunların finansal etkilerini vaka analizleri üzerinden inceleyerek standart değişiminin gerekçesini kanıtlamak amaçlanmıştır.

Literatür taraması ve vaka analizi yöntemlerinin kullanıldığı araştırmada, üç düzenleme arasında hasılatın ve kârın / zararın tanınma zamanlaması açısından önemli farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bulgular özellikle sözleşme değişiklikleri ve birden fazla edim yükümlülüğü içeren karmaşık sözleşmelerde TFRS 15’in TMS 11’den farklı sonuçlar üretebildiğini göstermiştir.

Çalışmada oluşturulan senaryolarda TMS 11 ile TFRS 15 standartlarının benzer olduğu ve ayrıştığı muhasebe uygulamaları ile TFRS 15’in dönüştürücü etkisi bilimsel bir vaka ile ispat edilmiştir.

* İnönü Üniversitesi, Malatya Meslek Yüksekokulu, arzu.meric@inonu.edu.tr, 0000-0002-6077-0301

Bu bağlamda çalışma, standartlar arası farklılığı belirgin bir şekilde ortaya koyarak literatüre katkı sağlamıştır. TFRS 15'in uygulanması, inşaat sektöründe hasılat muhasebesi süreçlerine önemli değişiklikler getirmekte ve finansal raporlama kalitesini artırma potansiyeli taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS 11, İnşaat Sözleşmeleri, VUK, Hasılat Muhasebesi, Yıllara Sari İnşaat İşleri

Jel Kodları: M40, M41

THE TRANSFORMATION OF REVENUE ACCOUNTING IN THE CONSTRUCTION SECTOR: A REVIEW OF IFRS 15 APPLICATION SCENARIOS THAT DEVIATE FROM IAS 11

ABSTRACT

In Turkey, the importance of ensuring the quality of financial reporting in the construction sector is paramount. This sector has gained significant momentum in recent times in the context of repairing the destructive effects of earthquakes and urban transformation activities.

The objective of this study is to provide a robust rationale for the standard change by conducting a comparative analysis of the fundamental regulations affecting revenue recognition practices in the construction sector. The specific regulatory frameworks under scrutiny include the Tax Procedure Law (VUK), the repealed Turkish Accounting Standard 11 (TMS 11), and the prevailing Turkish Financial Reporting Standard 15 (TFRS 15). Through a meticulous examination of case studies, this study aims to elucidate the financial ramifications of these regulatory changes, thereby substantiating the rationale for the standard change.

Utilising literature review and case study methods, the research identified significant discrepancies between the three regulations with regard to the timing of revenue and profit/loss recognition. The findings indicated that the implementation of IFRS 15 could potentially yield divergent outcomes in comparison to those generated by TMS 11, particularly in instances of contract modifications and complex contracts comprising multiple performance obligations.

The scenarios created in the study provided scientific evidence of the transformative effect of IFRS 15 by comparing accounting practices where IAS 11 and IFRS 15 are similar and where they diverge. In this context, the study makes a significant contribution to the existing literature by clearly highlighting the differences between the standards and filling a gap in the literature.

The implementation of IFRS 15 has brought significant changes to revenue recognition processes in the construction industry and has the potential to improve the quality of financial reporting.

Keywords: IFRS 15, Revenue from Customer Contracts, IAS 11, Construction Contracts, Tax Procedure Law, Revenue Accounting, Multi-Year Construction Projects

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Türk ekonomisi için inşaat sektörü, büyüme ve istihdam yaratma potansiyeliyle kritik bir role sahiptir. Sektörün ekonomik aktivite üzerinde geniş kapsamlı etkileri, sadece kendi büyüme rakamlarıyla değil, aynı zamanda diğer birçok sektörü de tetikleme kapasitesiyle bir “lokomotif sektör” olarak tanımlamaya olanak tanır. Özellikle 2003 yılından sonra toplu konut seferberliğinin ilan edilmesi ile GSMH içindeki payı artan sektörün ülke ekonomisine katkısı önemlidir (Eşkinat ve Tepecik, 2012: 33).

Ülke ekonomisi için öneme haiz söz konusu sektörün finansal sağlığının ve performansının doğru bir şekilde yansıtılması, sadece sektördeki işletmeler için değil, aynı zamanda yatırımcılar, finans kuruluşları ve düzenleyici otoriteler için de hayati öneme sahiptir. Bu bağlamda, finansal raporlamanın kalitesi, özellikle hasılatın doğru ve zamanında muhasebeleştirilmesi, sektörün ekonomik katkısının ve sürdürülebilirliğin değerlendirilmesinde merkezi bir rol oynar.

İnşaat sektöründe uzun vadeli projelerin ve karmaşık sözleşmelerin yaygınlığı göz önüne alındığında, gelirin doğru ve zamanında muhasebeleştirilmesi finansal raporlamanın kalitesini sağlamak için çok önemlidir. Bu bağlamda, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile büyük ölçüde uyumlu olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’na uyum, paydaşlara şeffaf ve güvenilir finansal bilgi sağlamak için esastır (Arsoy, 2008: 31). Hasılatın yanlış muhasebeleştirilmesi, finansal tablolarda yanlış beyanlar, düzenleyici kurumların incelemesi ve yatırımcı güveninin kaybı gibi sonuçlara yol açabilir ve söz konusu hayati sektörde muhasebe uygulamalarının kritik önemini ortaya çıkarır. Hasılatla ilgili Türkiye Muhasebe Standardı 8 (TMS 8) ve Türkiye Muhasebe Standardı 11 (TMS 11) gibi önceki standartlardan mevcut Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 (TFRS 15) çerçevesine geçiş, hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kapsamlı ve ilkeli bir yaklaşıma duyulan ihtiyacı vurgulamaktadır.

İnşaat sektörü ile ilgili hasılatın muhasebeleştirilmesinde esas olarak TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” dikkate alınmaktaydı. TMS 11’in amacı, bu tür işlerin genellikle birden fazla hesap dönemine yayıldığını kabul ederek, inşaat sözleşmeleriyle ilişkili hasılat ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesini öngörmektir. TMS 11’in temel ilkelerinden biri, sözleşmenin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi koşuluyla, hasılat ve maliyetlerin sözleşme faaliyetinin tamamlanma aşamasıyla orantılı olarak muhasebeleştirilmesine izin veren tamamlama yüzdesi yönteminin kullanılmasıydı. Ancak, ticari işlemlerin artan karmaşıklığı ve tüm sektörlerde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin daha birleşik bir yaklaşıma duyulan ihtiyaç nedeniyle, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere TMS 8 ve TMS 11’in yerini alan TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı yayınlanmıştır (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018: 35, Karadağ ve Demir, 2021: 20).

2. MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA YILLARA SARİ İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının standardizasyon süreci, 1992 yılında yayımlanarak 1994’te yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile kurumsal bir zemine oturmuştur. Uluslararası standartlara entegrasyon çabaları 1994’te TMUDESK ile başlamış; 1999’da TMSK’nın

kurulmasıyla devam etmiş ve 2011 yılı itibarıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) ihdasıyla nihai ve yetkili otoritesine kavuşmuştur (Karaca, 2023: 69).

Güncel mevzuat ve KGK tarafından yayımlanan “TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararları” uyarınca; başta Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olarak tanımlanan bankalar, sigorta şirketleri, yatırım kuruluşları ve portföy yönetim şirketleri olmak üzere; mülkiyet yapısına bakılmaksızın belirli eşik değerleri aşan ve bağımsız denetime tabi olan kuruluşlar tam set TMS/TFRS uygulama kapsamında yer almaktadır. Bunun dışında kalan ve bağımsız denetime tabi olan büyük ve orta ölçekli işletmeler için temel raporlama çerçevesi BOBİ FRS (Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) olmakla birlikte, bu işletmelere de isteğe bağlı olarak tam set TMS/TFRS uygulama hakkı tanınmıştır (Keleş, 2022: 623).

Burada temel amaç, Türk şirketlerinin finansal raporlamalarının karşılaştırılabilirliğini, şeffaflığını ve genel kalitesini artırmak ve finansal bilgilerini hem yerel hem de uluslararası paydaşlar için daha güvenilir ve anlaşılır hale getirmektir (Bahadır vd., 2016: 7). Genellikle karmaşık, uzun vadeli ve önemli finansal etkileri olan projeler içeren inşaat sektörü için TFRS'nin benimsenmesi, gelirin muhasebeleştirilmesi de dahil olmak üzere muhasebe için daha sağlam ve ilkeye dayalı bir çerçeve sağladığından özellikle önemlidir.

İnşaat sektöründe finansal raporlama kalitesi, özellikle hasılatın doğru ve zamanında muhasebeleştirilmesi ile yakından ilişkilidir ve bu durum, yatırımcı güveni, kredi erişimi ve operasyonel verimlilik açısından kritik bir öneme sahiptir. Sektörün doğasındaki karmaşık sözleşmeler, uzun proje döngüleri ve proje bazlı riskler, inşaat firmalarında hasılat tanımayı diğer sektörlerle göre daha zorlu hale getirmektedir. Bu zorlukların üstesinden gelmek amacıyla, TFRS, özellikle TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı, hasılatın doğru zamanda ve tutarda muhasebeleştirilmesi için beş aşamalı bir model sunmuştur. Bu standart, 1 Ocak 2018'den itibaren geçerli olan ve daha önceki TMS 11 ve TMS 18 standartlarının yerini alan kritik bir düzenlemedir (Tezel ve Üçoğlu, 2021: 92).

Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında yıllara sari inşaat ve onarım işleri, başladığı takvim yılı içinde tamamlanmayıp sonraki takvim yıllarına da uzanan inşaat ve onarım işlerini ifade eder. Bu işlerin vergilendirilmesi genel hükümlerden ayrılarak özel esaslara bağlanmıştır.

VUK'un yıllara sari inşaat ve onarım işlerini düzenleyen 42, 43 ve 44'üncü maddeleri, bu tür işlerin vergilendirilmesinde özel bir çerçeve çizmektedir. VUK'un temel yapısı vergi matrahını esas almakta olup, bu maddeler de bu prensip doğrultusunda özel düzenlemeler içermektedir.

VUK Madde 43'te inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi tanımlanmıştır. İşin bitim tarihi, kâr veya zararın hangi yılda beyan edileceğini belirlemesi açısından kritik öneme sahiptir.

VUK Madde 44'te, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zararın vergilendirilme zamanı ve stopaj uygulaması düzenlenmiştir. Buna göre; “yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar, işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılır”.

Hasılatın yanlış veya eksik muhasebeleştirilmesi, işletmenin gerçek finansal durumunu çarpıtarak paydaşların yanıltıcı kararlar almasına yol açabilir. Hasılatın muhasebeleştirilmesinde yapılan yanlışlık, iş-

letmenin finansal performansını yanıltıcı bir şekilde göstererek yatırımcı güvenini olumsuz etkileyebilir ve hatta kredi derecelerini düşürebilir. Bu nedenle, inşaat işletmelerinin, finansal raporlama kalitesini sağlamak ve sektördeki rekabetçi konumlarını sürdürmek için hasılat muhasebeleştirme süreçlerine özel bir dikkat göstermesi gerekmektedir.

2.1. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Kısa Bir Bakış

1.1.2018 tarihinde yürürlükten kaldırılan TMS 11, inşaat sözleşmeleriyle ilgili gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesini düzenleyen bir standarttı. Genellikle iki veya daha fazla muhasebe döneminde tamamlanan inşaat işleri için geçerli olan bu standardın temel amacı, sözleşme gelir ve maliyetlerinin, inşaat işinin yapıldığı muhasebe dönemlerine uygun şekilde dağıtılmasını sağlamaktır. Standart, inşaat sözleşmelerinin doğası gereği, işin başlaması ve tamamlanmasının farklı hesap dönemlerine yayılmasından kaynaklanan muhasebeleştirme sorunlarına çözüm sunmayı amaçlamıştır (Kayalı, 2010: 63).

TMS 11'in temel amacı, bir inşaat sözleşmesinin sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, sözleşme gelir ve maliyetlerinin, işin tamamlanma aşamasına göre ilgili hesap dönemlerine dağıtılmasıydı. Bu yaklaşım, "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak bilinir ve dönemsellik ilkesiyle uyumlu kabul edilmiştir. Sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda ise;

- Gelir, yalnızca geri kazanılması muhtemel olan sözleşme maliyetleri tutarında muhasebeleştirilirdi.
- Sözleşme maliyetleri, ortaya çıktıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirdi.

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşmasının muhtemel olduğu durumlarda, beklenen zarar derhal gider olarak muhasebeleştirilirdi (Alagöz, 2009: 19). Tamamlanma yüzdesi, genellikle katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam maliyetlere oranı, yapılan işe ilişkin incelemeler veya fiziki tamamlanma oranı gibi yöntemlerle belirlenirdi (KGK, 2012, TMS 11).

Ancak TMS 11, özellikle hasılatın tanınması ve ölçümü konusunda bazı eleştirilere tabi tutulmuştur. Bu eleştiriler, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nu (IASB), hasılat muhasebeleştirilmesine ilişkin daha kapsamlı ve ilke bazlı yeni bir standart geliştirme yönünde çalışmalara itmiştir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2021: 20).

Sonuç olarak, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ve TMS 18 Hasılat standardı, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 (TFRS 15) Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile yürürlükten kaldırılmıştır. TFRS 15, hasılat tanıma konusunda daha detaylı ve kapsamlı bir çerçeve sunarak, özellikle inşaat sektöründeki karmaşık sözleşmeler için finansal raporlama kalitesini artırmayı hedeflemektedir (KGK, 2012, TFRS 15).

2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve İnşaat Sözleşmelerine Uygulanması

TFRS 15, finansal tablo kullanıcılarına bir müşteriyle yapılan sözleşmeden doğan hasılat ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgiler raporlamak için bir işletmenin uygulayacağı ilkeleri belirlemeyi amaçlamaktadır. TFRS 15'in temel ilkesi, bir işletmenin, müşterilere vaat edilen mal veya hizmetlerin devrini, işletmenin bu mal veya hizmetler karşılığında hak etmeyi beklediği bedeli yansıtacak bir tutarda hasılat olarak muhasebeleştirmesidir. Bu ilke, hasılatın muhase-

beleştirilmesi için odak noktasını “risk ve faydaların” devrinden “kontrolün” devrine kaydırmıştır. Bu temel değişim, özellikle hasılatın muhasebeleştirilme zamanlaması ve ölçümü üzerinde önemli bir etki yaratmaktadır. Kontrol, TFRS 15’e göre, bir varlığın kullanımını yönlendirme ve ondan kaynaklanan faydaların tamamına yakını elde etme yeteneğini ifade eder. Bu durum, hukuki mülkiyetin henüz geçmediği durumlarda bile, müşterinin devam eden iş üzerindeki fiili kontrolü varsa hasılatın muhasebeleştirilebileceği anlamına gelir. Bu, özellikle uzun vadeli ve aşamalı değer transferi içeren inşaat projeleri için hasılatın muhasebeleştirilme zamanlamasını yeniden tanımlamaktadır. Bu yeniden tanımlama, muhasebe kayıtlarını etkilemekle kalmayıp, aynı zamanda sözleşme yapılarını, proje yönetimini ve risk tahsisini de etkilemektedir. Müşteri hak ve yükümlülüklerinin proje yaşam döngüsü boyunca daha incelikli bir şekilde anlaşılmasını gerektirmektedir (Çalış ve Hışman, 2019: 356-358).

Bu standart, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından, tek ve kapsamlı bir hasılat muhasebeleştirme modeli oluşturmak amacıyla ortak bir proje olarak geliştirilmiştir. Bu iş birliği, küresel karşılaştırılabilirliği artırmayı hedeflemiştir (Çalış ve Yıldırım, 2018: 131).

Yürürlüğe girmesiyle birlikte UFRS 15, IAS 18 (Hasılat), IAS 11 (İnşaat Sözleşmeleri), IFRIC 13 (Müşteri Sadakat Programları), IFRIC 15 (Gayrimenkul İnşaat Sözleşmeleri), IFRIC 18 ve SIC-31 dahil olmak üzere mevcut hasılat muhasebeleştirme standartları ve yorumlarının çoğunu yürürlükten kaldırmıştır. Bu kapsamlı değişiklik, yeni standardın dönüştürücü niteliğini vurgulamaktadır (Köse ve Çelikay, 2015: 22).

Türkiye’de, UFRS 15’in eşdeğeri olan TFRS 15, 9 Eylül 2016 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 31 Aralık 2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu durum, özellikle sözleşmeleri daha önce TMS 11 tarafından yönetilen inşaat sektörü dahil olmak üzere Türk işletmelerini doğrudan etkilemiştir (Çalış ve Yıldırım, 2018: 116).

Demirkol (2018) tarafından yapılan bir çalışma, TFRS 15’in beş aşamalı hasılat modelini daha anlaşılır hale getirerek, hasılatın daha doğru bir biçimde tespit edilmesinin önemini vurgulamaktadır. İşletmelerde performansın temel göstergelerinden olan hasılatın hem gerçeği yansıtması hem de finansal tablolara aktarılmasında uygulamalar arasında tutarlılığın sağlanması için standardın katkısı ifade edilmiştir. Bu bağlamda uygulamalardaki karmaşıklığın giderilmesi açısından standardın önemine dikkat çekilmiştir.

TFRS 15 ile önerilen beş aşamalı hasılat tanıma modeli, tüm müşteri sözleşmesi türleri için hasılat muhasebeleştirmesine yapılandırılmış, sistematik bir yaklaşım sunmaktadır. Bu model, daha önce parçalı olan kurallardan uzaklaşarak, daha yapılandırılmış ve ilke bazlı bir yaklaşıma doğru kasıtlı bir hareketi temsil etmektedir. Her adım mantıksal olarak bir öncekinin üzerine inşa edilmekte ve işletmeleri sözleşmeleri sistematik bir sırayla analiz etmeye zorlamaktadır. Bu uygulama, özellikle inşaat sektöründe yaygın olan, birden fazla teslimat, değişken fiyatlandırma ve uzun zaman çizelgeleri içeren karmaşık, uzun vadeli sözleşmeler için avantajlıdır (Mchedlishvili ve Tabatadze, 2020: 2).

Beş adım şunlardır:

1. Müşteriyle yapılan sözleşmeleri tanımla.

2. Sözleşmedeki edim yükümlülüklerini tanımla.
3. İşlem fiyatını belirle.
4. İşlem fiyatını edim yükümlülüklerine dağıt.
5. Edim yükümlülükleri yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) hasılatı muhasebeleştir.

3. LİTERATÜR TARAMA

Literatür taraması kapsamında, inşaat sektöründe hasılat muhasebesi konusuna odaklanılmış ve çalışmalar TFRS 15'in genel uygulamaları, inşaat sektöründeki hasılat muhasebesine dair akademik çalışmalar ve konuyla ilgili TMS/TFRS ile VUK karşılaştırması yapan araştırmalar şeklinde üç ana başlık altında incelenmiştir.

İncelenen çalışmalar, TFRS 15 standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte inşaat sektöründe önemli dönüşümler yaşandığını göstermektedir. Çalış & Yıldırım (2018), TFRS 15'in inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde önemli değişikliklere yol açtığını tespit ederken, Arabacı (2017) ise standardın, şirketlere hasılatı yönelik yeni tahminler oluşturulması ve takip edilmesi için sistem, süreç ve iç kontrol anlamında zorluklar getireceğini öngörmüştür.

TMS 11 ve TFRS 15 karşılaştırmalarına odaklanan araştırmalarda Cengiz & Tosunoğlu (2018) hasılat konusunda ayrışma olduğunu ancak maliyet hesaplama yöntemlerinde herhangi bir değişiklik olmadığını belirtmiştir. Buna karşın Gündüz & Yanık (2020) hasılat kaydının kullanılan yönteme göre TMS 11 ile benzeşebileceğini ancak farklı edim yükümlülüklerinin muhasebeleştirmeyi farklılaştırdığını ifade etmiştir. Kılılı & Işık (2018) ise TFRS 15 ile BOBİ FRS'nin yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilme esasları açısından farklılıkları olduğunu ifade etmiştir.

TFRS 15'in finansal raporlama kalitesine katkıları da literatürde vurgulanmıştır. Karadağ & Demir (2021), TFRS 15'te tanımlanan girdi yöntemine göre hazırlanan finansal tabloların hasılat hakkında daha detaylı bilgiler sunduğunu belirtmiştir. Benzer şekilde, Demir & Töremen (2022) ve Saraç (2024) gibi çalışmalar, standardın, hasılatın, gelir ve maliyet unsurlarının daha gerçekçi, zamanında ve şeffaf bir şekilde raporlanmasına olanak sağladığını ifade etmiştir. Ayrıca Usul & Öztürk (2019), TFRS 15 kapsamında yıllara yaygın inşaat işlerinde gelirin tespiti ve “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar/Borçlar” gibi özellikli yevmiye kayıtlarının önemini göstermiştir. Saban, Gürkan & Vargün (2019) ise TFRS 15'in hasılatın finansal tablolara yansıtılması için önerdiği yaklaşımlardaki farklılaşmayı değerlendirmiştir.

Mevcut literatür, TFRS 15'in getirdiği karmaşık sözleşme değerlendirmeleri ve edim yükümlülüklerinin ayrıştırılması gibi konulara odaklanırken, bu çalışma söz konusu farklılıkların daha belirgin olduğu bir örnek uygulama ile 2024 KGK Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'ndaki hesapları kullanarak muhasebe kayıtları üzerinden somutlaştırmayı ve literatüre pratik bir katkı sunmayı hedeflemektedir.

4. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ UYGULAMALARININ VUK, TMS 11 VE TFRS 15 DÜZENLEMELERİ ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu çalışmada yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde VUK, TMS 11 ve TFRS 15 düzenlemelerinin etkisini gösteren örnek muhasebe kayıtları yapılmıştır. Muhasebe kayıtları yapılırken VUK’a göre TDHP’de (Tek Düzen Hesap Planı’nda), standartlara göre KGK Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı’nda yer alan hesaplar kullanılmıştır.

Buna göre üç düzenleme arasındaki temel farklar özetle şöyledir:

VUK: Vergi Usul Kanunu’na göre, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kâr/zarar işin bittiği yılda beyan edilir (VUK Madde 42-44).

TMS 11: Standardın temel ilkesi, inşaatın tamamlanma yüzdesine göre hasılat ve maliyetin muhasebeleştirilmesidir.

TFRS 15: Standart, beş adımlı bir model sunar ve hasılatın, mal veya hizmetin müşteriye devredilmesiyle (kontrolün geçmesiyle) muhasebeleştirilmesini esas alır.

4.1. Örnek Senaryo 1

ABC İnşaat A.Ş. bir müşteri ile 1 Ocak 20X1 tarihinde bir bina inşa etmek üzere sözleşme imzalamıştır.

Sözleşme Bedeli: 10.000.000 TL

Tahmini Toplam Maliyet: 8.000.000 TL

Sözleşme Süresi: 3 yıl (31 Aralık 20X3’te inşaatın tamamlanması bekleniyor)

Yıllara Göre Gerçekleşen Maliyetler ve Tahmini Tamamlama Maliyetleri

Yıl	Yıl İçinde Katılan Maliyet	Sözleşmenin Toplam Tahmini Maliyeti	Yıl İçinde Alınan Hakedişler
20X1	2.400.000	8.000.000	3.000.000
20X2	3.200.000	8.000.000	3.000.000
20X3	2.500.000	8.000.000	3.000.000

VUK’a göre muhasebeleştirme:

20X1 ve 20X2 yıllarında katılan maliyetler “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabında biriktirilir. Alınan hakedişler (avans niteliğinde) “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri” hesabında izlenir. Bu yıllarda kâr/zarar beyan edilmez.

20X1 Yılı:

.../.../20X1

170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. MALİYETLERİ	2.400.000	
102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.		2.400.000

.../.../20X1

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb.	3.000.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. HAKEDİŞLERİ		3.000.000

20X2 Yılı:

.../.../20X2

170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. MALİYETLERİ	3.200.000	
102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.		3.200.000

.../.../20X2

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb.	3.000.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. HAKEDİŞLERİ		3.000.000

20X3 yılında iş tamamlandığında toplam hasılat ve toplam maliyetler karşılaştırılır. Dönem içinde ödenen maliyetler ve tahsil edilen hakedişler yine 170 ve 350 hesaplarında muhasebeleştirilip, bu dönemin sonunda ilgili sonuç hesaplarına aktarılmıştır. Üçüncü yılın sonunda inşaat tamamlanmış olup, fiili maliyet 8.100.000 TL olarak gerçekleşmiştir. İnşaat bedeli 10.000.000 TL olup üç yıl içinde 9.000.000 TL'si tahsil edilmiştir. İnşaat faaliyetlerinden elde edilen brüt 1.900.000 TL'lik kâr üçüncü yılın dönem sonucu olarak muhasebe kayıtlarında görülmektedir.

20X3 Yılı:

.../.../20X3

170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. MALİYETLERİ	2.500.000	
102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.		2.500.000

.../.../20X3

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb.	3.000.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. HAKEDİŞLERİ		3.000.000

.../.../20X3

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. MALİYETLERİ	8.100.000	8.100.000
---	-----------	-----------

.../.../20X3

350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. HAKEDİŞLERİ	9.000.000	
12X TİC. ALACAKLAR	1.000.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		10.000.000

TMS 11'e göre muhasebeleştirme:

20X1 ve 20X2 yıllarında ödenen maliyetler ve tahsil edilen hakedişler 140 ve 340 hesaplarında muhasebeleştirilip, ilgili dönemlerin sonunda tamamlama yüzdesi dikkate alınarak maliyetler ve hasılatlar hesaplanmış ve ilgili dönemlerin sonunda sonuç hesaplarına aktarılmıştır.

20X1 Yılı:

Tamamlama Yüzdesi = Fiili Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

T. Y. = 2.400.000 / 8.000.000 = %30

Muhasebeleştirilecek hasılat = 10.000.000 x %30 = 3.000.000

Dönem kârı olan 600.000 TL birinci yılın dönem sonucu olarak muhasebe kayıtlarında gözükmektedir.

.../.../20X1

140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. VARLIKLAR	2.400.000	
102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.		2.400.000

.../.../20X1

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb. 340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. YÜKÜMLÜLÜKLER	3.000.000	
		3.000.000

.../.../20X1

340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. YÜKÜMLÜLÜKLER 600 YURT İÇİ SATIŞLAR	3.000.000	
		3.000.000

.../.../20X1

622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ 140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. VARLIKLAR	2.400.000	
		2.400.000

20X2 Yılı:

Tamamlama Yüzdesi = Kümülatif Fiili Maliyet / Güncel Toplam Tahmini Maliyet

$$T. Y. = 2.400.000 + 3.200.000 / 8.000.000 = \%70$$

$$\text{Muhasebeleştirilecek hasılat} = 10.000.000 \times \%70 = 7.000.000$$

$$20X2 \text{ yılı için muhasebeleştirilecek hasılat} = 7.000.000 - 3.000.000 \text{ (20X1 yılı hasılatı)} = 4.000.000$$

Dönem kârı olan 800.000 TL ikinci yılın dönem sonucu olarak muhasebe kayıtlarında gözükecektir.

.../.../20X2

140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. VARLIKLAR 102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.	3.200.000	
		3.200.000

.../.../20X2

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb. 340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. YÜKÜMLÜLÜKLER	3.000.000	
		3.000.000

.../.../20X2

340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
YÜKÜMLÜLÜKLER	3.000.000	
12X TİC. ALACAKLAR	1.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		
		4.000.000

.../.../20X2

622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ	3.200.000	
140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
VARLIKLAR		
		3.200.000

20X3 Yılı:

Tamamlama Yüzdesi = %100

Muhasebeleştirilecek hasılat = 10.000.000

20X3 yılı için muhasebeleştirilecek hasılat = 10.000.000 - (3.000.000 (20X1 yılı hasılatı) + 4.000.000 (20X2 yılı hasılatı) = 3.000.000

Dönem kârı olan 500.000 TL üçüncü yılın dönem sonucu olarak muhasebe kayıtlarında gözükecektir.

.../.../20X3

140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
VARLIKLAR	2.500.000	
102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.		
		2.500.000

.../.../20X3

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb.	3.000.000	
340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
YÜKÜMLÜLÜKLER		
		3.000.000

.../.../20X3

340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. YÜKÜMLÜLÜKLER 600 YURT İÇİ SATIŞLAR	3.000.000	
		3.000.000

.../.../20X3

622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ 140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. VARLIKLAR	2.500.000	
		2.500.000

TFRS 15'e göre muhasebeleştirme:

5 adımlı bir model sunar:

1. Müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması
2. Sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması (bu örnekte tek bir edim yükümlülüğü vardır; bina inşası)
3. İşlem bedelinin belirlenmesi (bu örnekte 10.000.000 TL)
4. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması (tek bir edim yükümlülüğü var ve bedelin tamamı bu edime ait)
5. Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe hasılatın muhasebeleştirilmesi

İnşaat sözleşmeleri aşağıdaki kriterlerden birini karşıladığı zaman hasılat “zaman içinde” muhasebeleştirilir (TFRS 15):

- Müşteri, işletmenin edimini yerine getirmesiyle eş zamanlı olarak, edimden kaynaklanan faydaları elde eder ve tüketir.
- İşletmenin edimi, müşteri tarafından kontrol edilen bir varlığı (örneğin müşterinin arsasına yapılan inşaat) yaratır veya iyileştirir.
- İşletmenin edimi, işletme için alternatif bir kullanıma sahip olmayan bir varlık yaratır ve işletmenin o tarihe kadar tamamlanan edimi için ödeme alma konusunda icra edilebilir bir hakkı vardır.

Örnek uygulamadaki inşaat söz konusu kriterleri (özellikle ikinci ve üçüncü) karşıladığı için hasılat zaman içinde muhasebeleştirilecektir. Zaman içindeki ilerlemeyi ölçmek için “girdi yöntemleri” (örneğin katılan maliyetler) veya “çıktı yöntemleri” (örneğin tamamlanan işin bilirkişi değerlendirmesi) kullanılabilir. Örnek uygulamada “girdi yöntemi” kullanılarak ilerleme ölçüsü kullanıldığında muhasebeleştirme TMS 11’de yapılan muhasebe kayıtları ile benzer olacaktır.

Sözleşme değişikliği olmadan olağan bir inşaat:

Yıl	Düzenleme	Maliyet	Hasılat	Kâr
20X1	TMS 11	2.400.000	3.000.000	600.000
	TFRS 15	2.400.000	3.000.000	600.000
20X2	TMS 11	3.200.000	4.000.000	800.000
	TFRS 15	3.200.000	4.000.000	800.000
20X3	TMS 11	2.500.000	3.000.000	500.000
	TFRS 15	2.500.000	3.000.000	500.000

TFRS 15’in TMS 11’den muhasebeleştirilecek maliyet ve hasılat tutarları açısından belirgin bir şekilde ayrıştığı bir durum, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri devam eden bir sözleşmede değişiklik yapılması ve ilerleme oranının hesaplanmasında olacaktır. Bu durum aynı örnek uygulama üzerinden “sözleşmede değişiklik” yapılarak Senaryo 2’de gösterilmiştir.

4.2. Örnek Senaryo 2

ABC İnşaat A.Ş. bir müşteri ile 1 Ocak 20X1 tarihinde bir bina inşa etmek üzere sözleşme imzalamıştır.

Sözleşme Bedeli: 10.000.000 TL

Tahmini Toplam Maliyet: 8.000.000 TL

Sözleşme Süresi: 3 yıl (31 Aralık 20X3’te inşaatın tamamlanması bekleniyor)

Yıllara Göre Gerçekleşen Maliyetler ve Tahmini Tamamlama Maliyetleri

Yıl	Yıl İçinde Katlanılan Maliyet	Sözleşmenin Toplam Tahmini Maliyeti	Yıl İçinde Alınan Hakedişler
20X1	2.400.000	8.000.000	3.000.000
20X2	3.200.000	8.000.000	3.000.000
20X3	2.500.000	8.000.000	3.000.000

20X2 yılında ABC İnşaat A.Ş. müşterisinin talebi üzerine sözleşmede değişiklik yapmıştır. Bu değişiklik inşaat maliyeti ve bedeli üzerinde artışa sebep olurken inşaat tamamlanma süresinde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Sözleşme değişikliği ile ortaya çıkan ek maliyetler sözleşmenin son yılında gerçekleşmiştir. Buna göre;

Sözleşme Bedeli: 10.000.000 TL + 4.000.000 TL

Tahmini Toplam Maliyet: 8.000.000 + 2.000.000 TL

Yıllara Göre Gerçekleşen Maliyetler ve Tahmini Tamamlama Maliyetleri

Yıl	Yıl İçinde Katılan Maliyet	Sözleşmenin Toplam Tahmini Maliyeti	Yıl İçinde Alınan Hakedişler
20X2	3.200.000	10.000.000	3.000.000
20X3	5.000.000	10.000.000	3.000.000

TMS 11'e göre muhasebeleştirme:

20X1 ve 20X2 yıllarında tamamlama yüzdesi dikkate alınarak maliyetler ve hasılat hesaplanır ve ilgili dönemin sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.

20X1 Yılı:

Tamamlama Yüzdesi = Fiili Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

T. Y. = 2.400.000 / 8.000.000 = %30

Muhasebeleştirilecek hasılat = 10.000.000 x %30 = 3.000.000

Dönem kârı olan 600.000 TL birinci yılın dönem sonucu olarak muhasebe kayıtlarında gözükecektir.

.../.../20X1

140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. VARLIKLAR	2.400.000	
102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.		2.400.000

.../.../20X1

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb. 340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. YÜKÜMLÜLÜKLER	3.000.000	
		3.000.000

.../.../20X1

340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. YÜKÜMLÜLÜKLER	3.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		3.000.000

.../.../20X1

622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ	2.400.000	
140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
VARLIKLAR		2.400.000

20X2 Yılı:

Tamamlama Yüzdesi = Kümülatif Fiili Maliyet / Güncel Toplam Tahmini Maliyet

T. Y. = 2.400.000 + 3.200.000 / 10.000.000 = %56

Muhasebeleştirilecek hasılat = 14.000.000 x %56 = 7.840.000

20X2 yılı için muhasebeleştirilecek hasılat = 7.840.000 – 3.000.000 (20X1 yılı hasılatı) = 4.840.000

Dönem kârı olan 1.640.000 TL ikinci yılın dönem sonucu olarak muhasebe kayıtlarında gözükmektedir.

.../.../20X2

140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
VARLIKLAR	3.200.000	
102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.		3.200.000

.../.../20X2

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb.	3.000.000	
340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
YÜKÜMLÜLÜKLER		3.000.000

.../.../20X2

340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
YÜKÜMLÜLÜKLER	3.000.000	
12X TİC. ALACAKLAR	1.840.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		4.840.000

.../.../20X2

622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ	3.200.000	
140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
VARLIKLAR		3.200.000

20X3 Yılı:

Tamamlama Yüzdesi = %100

Muhasebeleştirilecek hasılat = 14.000.000

20X3 yılı için muhasebeleştirilecek hasılat = 14.000.000 - (3.000.000 (20X1 yılı hasılatı) + 4.840.000 (20X2 yılı hasılatı) = 6.160.000

Dönem kârı olan 1.160.000 TL üçüncü yılın dönem sonucu olarak muhasebe kayıtlarında gözükmektedir.

.../.../20X3

140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
VARLIKLAR	5.000.000	
102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.		5.000.000

.../.../20X3

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb.	3.000.000	
340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
YÜKÜMLÜLÜKLER		3.000.000

.../.../20X3

340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
YÜKÜMLÜLÜKLER	3.000.000	
12X TİC. ALACAKLAR	3.160.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		6.160.000

.../.../20X3

622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ	5.000.000	
140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
VARLIKLAR		5.000.000

TFRS 15'e göre muhasebeleştirme:

Sözleşme değişikliğinin etkisinin, ilerleme oranını hesaplanırken ayrı bir edim yükümlüğü olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu sebeple TMS 11'de kullanılan tamamlama yüzdesi, girdi yöntemi kullanılarak hesaplanan ilerleme oranından farklı olmaktadır.

20X1 Yılı:

İlerleme Oranı = Fiili Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

T. Y. = 2.400.000 / 8.000.000 = %30

Muhasebeleştirilecek hasılat = 10.000.000 x %30 = 3.000.000

Dönem kârı olan 600.000 TL birinci yılın dönem sonucu olarak muhasebe kayıtlarında gözükecektir.

.../.../20X1

140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
VARLIKLAR	2.400.000	
102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.		2.400.000

.../.../20X1

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb.	3.000.000	
340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
YÜKÜMLÜLÜKLER		3.000.000

.../.../20X1

340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
YÜKÜMLÜLÜKLER	3.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		3.000.000

.../.../20X1

622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ	2.400.000	
140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ.		
VARLIKLAR		2.400.000

20X2 Yılı:

Yıllara Göre Gerçekleşen Maliyetler ve Tahmini Tamamlama Maliyetleri

Yıl	Yıl İçinde Katılan Maliyet	Sözleşmenin Toplam Tahmini Maliyeti	Yıl İçinde Alınan Hakedişler
20X2	3.200.000	8.000.000	3.000.000
20X3	2.500.000	8.000.000	3.000.000

Ek sözleşmeden Kaynaklı Yıllara Göre Gerçekleşen Maliyetler ve Tahmini Tamamlama Maliyetleri

Yıl	Yıl İçinde Katılan Maliyet	Sözleşmenin Toplam Tahmini Maliyeti	Yıl İçinde Alınan Hakedişler
20X2	-	2.000.000	-
20X3	2.500.000	2.500.000	-

İlerleme oranı hesaplanırken, değişikliğe sebep olan tutarlar ayrı bir edim olarak dikkate alınmaktadır.

1. Sözleşme için ilerleme oranı;

İlerleme Oranı = Kümülatif Fiili Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

$$\text{İ. O.} = 2.400.000 + 3.200.000 / 8.000.000 = \%70$$

$$\text{Muhasebeleştirilecek hasılat} = 10.000.000 \times \%70 = 7.000.000$$

$$20X2 \text{ yılı için muhasebeleştirilecek hasılat} = 7.000.000 - 3.000.000 \text{ (20X1 yılı hasılatı)} = 4.000.000$$

2. Sözleşme için ilerleme oranı;

İlerleme Oranı = Kümülatif Fiili Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

$$\text{İ. O.} = 0 / 2.000.000 = 0$$

Muhasebeleştirilecek hasılat = yok

Dönem kârı olan 800.000 TL ikinci yılın dönem sonucu olarak muhasebe kayıtlarında gözükecektir.

1 ve 2. (ek) Sözleşmenin toplam maliyet ve hasılat kaydı:

.../.../20X2

140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. VARLIKLAR 102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.	3.200.000	3.200.000
---	-----------	-----------

.../.../20X2

102 BANKALAR /120 ALICILAR vb. 340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. YÜKÜMLÜLÜKLER	3.000.000	3.000.000
---	-----------	-----------

.../.../20X2

340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. YÜKÜMLÜLÜKLER 12X TİC. ALACAKLAR 600 YURT İÇİ SATIŞLAR	3.000.000 1.000.000	4.000.000
--	------------------------	-----------

.../.../20X2

622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ 140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. VARLIKLAR	3.200.000	3.200.000
--	-----------	-----------

20X3 Yılı:

İnşaatın tamamlandığı yıl, birinci sözleşme için 8.100.000 TL'lik, ikinci sözleşme için 2.500.000 TL'lik maliyete katlanılmıştır.

1. Sözleşme için ilerleme oranı;

İlerleme Oranı = Kümülatif Fiili Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

İ. O. = 2.400.000 + 3.200.000 + 2.500.000 / 8.100.000 = %100

Muhasebeleştirilecek hasılat = 10.000.000 x %100= 10.000.000

20X2 yılı için muhasebeleştirilecek hasılat = 10.000.000 – 3.000.000 (20X1 yılı hasılatı) - 4.000.000 (20X2 yılı hasılatı) = 3.000.000

2. Sözleşme için ilerleme oranı;

İlerleme Oranı = Kümülatif Fiili Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

İ. O. = 2.500.000 / 2.500.000 = 100

Muhasebeleştirilecek hasılat = 4.000.000

20X3 yılında, 1. ve 2. sözleşme için muhasebeleştirilecek maliyet toplamı 5.000.000 TL, hasılat toplamı 7.000.000 TL olmalıdır.

Dönem kârı olan 2.000.000 TL üçüncü yılın dönem sonucu olarak muhasebe kayıtlarında gözükecektir.

.../.../20X3

140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. VARLIKLAR 102 BANKALAR / 320 SATICILAR vb.	5.000.000	5.000.000
---	-----------	-----------

.../.../20X3

102 BANKALAR / 120 ALICILAR vb. 340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. YÜKÜMLÜLÜKLER	3.000.000	3.000.000
--	-----------	-----------

.../.../20X3

340 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. YÜKÜMLÜLÜKLER 12X TİC. ALACAKLAR 600 YURT İÇİ SATIŞLAR	3.000.000 4.000.000	7.000.000
--	------------------------	-----------

.../.../20X3

622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ 140 DEVAM EDEN İNŞ. (TAAH.) SÖZ. VARLIKLAR	5.000.000	5.000.000
--	-----------	-----------

Sözleşme değişikliği TMS 11 ve TFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesini farklılaştırmıştır. TFRS 15'e göre sözleşme değişikliği ayrı bir edim olarak düşünüldüğünden, ilerleme oranı tamamlama yüzdesinden farklı hesaplanmıştır. TFRS 15'e göre sözleşme değişikliği ayrı bir edim olarak değeri-

dirilmiş ve iki ayrı sözleşme için ilerleme durumu tespit edilmiştir. Sözleşmelerin ilerleme durumuna göre hasılatlar muhasebeleştirilmiştir.

Sözleşme değişikliğinin etkisi aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Yıl	Düzenleme	Maliyet	Hasılat	Kâr
20X1	TMS 11	2.400.000	3.000.000	600.000
	TFRS 15	2.400.000	3.000.000	600.000
20X2	TMS 11	3.200.000	4.840.000	1.640.000
	TFRS 15	3.200.000	4.000.000	800.000
20X3	TMS 11	5.000.000	6.160.000	1.160.000
	TFRS 15	5.000.000	7.000.000	2.000.000

Örneğimizde sözleşme değişikliği ikinci yılda yapılmış olup, edim yükümlülüğü olarak ek sözleşme faaliyetlerinin üçüncü yılda gerçekleştiği varsayılmıştır. Dolayısıyla TMS 11 uygulamasında tamamlama yüzdesi hesaplanırken, sözleşme değişikliği tahmini maliyetleri artırırken fiili maliyetlerde bir değişim olmadığından tamamlanma oranı düşmüştür. Tamamlanma oranının düşmesine rağmen ek sözleşmeyle artan hizmet bedelinin bu oranla çarpımı bu yıla ait hasılat tutarının artmasını sağlamıştır. Kısaca, 20X2 yılında ek sözleşme nedeniyle maliyetlerde bir artış olmadığı halde hasılatta artış olmuştur. TFRS 15 uygulamasında ise sözleşme değişikliği ayrı bir edim olarak değerlendirilmiş ve ilerleme oranı iki ayrı sözleşme için hesaplanmıştır. Bunun sonucu, TFRS 15 uygulaması edim yükümlülüğünü dikkate aldığı için henüz ek sözleşmeden kaynaklı bir maliyet ya da hasılat kaydı ikinci yılda gerçekleşmediğinden muhasebeleştirilmemiştir.

5. BULGULAR

Bu çalışmada, Türkiye inşaat sektöründe hasılat muhasebesi uygulamaları VUK, TMS 11 ve TFRS 15 standartları açısından incelenmiş ve bir vaka analizi üzerinden karşılaştırılmıştır. Vaka analizinden elde edilen temel bulgular şunlardır:

VUK Uygulaması: VUK kapsamında yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde, kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılmaktadır. Örnek senaryoda, hasılat ve maliyetler ilgili yıllarda biriktirilmiş ancak kâr/zarar beyanı ve vergilendirme inşaatın tamamlandığı 20X3 yılında gerçekleşmiştir. Bu durum, TMS 11 ve TFRS 15'e göre dönemsel kâr raporlamasından önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Alınan hakedişler, iş tamamlanana kadar «350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri» hesabında izlenmiştir.

TMS 11 Uygulaması: TMS 11 «İnşaat Sözleşmeleri» standardı, inşaatın tamamlanma yüzdesine göre hasılat ve maliyetin muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

- **Senaryo 1 (Olağan İnşaat):** Katılan maliyetlerin toplam tahmini maliyete oranıyla bulunan tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak her dönem için hasılat ve kâr hesaplanmıştır. Bu, VUK'a kıyasla projenin ekonomik performansının dönemsel olarak izlenmesine olanak tanımıştır.

- **Senaryo 2 (Sözleşme Değişikliği):** Sözleşme değişikliği (ek iş) durumunda, toplam sözleşme bedeli ve toplam tahmini maliyet revize edilmiş ve yeni tamamlanma yüzdesi üzerinden kümülatif hasılat ve ilgili dönemin kârı hesaplanmıştır. Değişiklik, mevcut sözleşmenin bir parçası olarak değerlendirilmiştir. 20X2 yılında, artan sözleşme bedelinin etkisiyle, fiili maliyet artışı olmamasına rağmen tamamlanma yüzdesindeki düşüşe karşın hasılat ve kârda artış gözlemlenmiştir.

TFRS 15 Uygulaması: TFRS 15 «Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat» standardı, beş aşamalı bir model sunmakta ve hasılatın, mal veya hizmetin müşteriye devredilmesiyle (kontrolün geçmesiyle) muhasebeleştirilmesini esas almaktadır.

- **Senaryo 1 (Olağan İnşaat):** Örnekteki inşaat sözleşmesi, zaman içinde yerine getirilen tek bir edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmiş ve ilerlemeyi ölçmek için «girdi yöntemi» (katlanılan maliyetler) kullanılmıştır. Bu durumda, TFRS 15 uygulaması ile TMS 11 uygulamasından elde edilen dönemsel hasılat ve kâr tutarları benzer olmuştur.
- **Senaryo 2 (Sözleşme Değişikliği):** TFRS 15, sözleşme değişikliklerinin ayrı bir edim yükümlülüğü olup olmadığını değerlendirmeyi gerektirir. Örnekte, ek sözleşme ayrı bir edim yükümlülüğü olarak kabul edilmiş ve ilerleme oranı her bir sözleşme (orijinal ve ek) için ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Bu durum, TMS 11 uygulamasından farklılaşmıştır. TMS 11'de değişiklik mevcut sözleşmeye entegre edilirken, TFRS 15'te ek sözleşmenin hasılatı ve maliyeti, ilgili edim yükümlülüğü yerine getirildikçe (örnekte 20X3 yılında) tanınmıştır. Bu nedenle, 20X2 yılı için TFRS 15 kapsamında TMS 11'e göre daha düşük bir kâr (1.640.000 TL iken 800.000 TL), 20X3 yılında ise daha yüksek bir kâr (1.160.000 TL iken 2.000.000 TL) raporlanmıştır.

Özetle; üç düzenleme arasındaki temel farklar, özellikle hasılatın ve kârın/zararın zamanlaması konusunda ortaya çıkmaktadır. VUK, vergi odaklı bir yaklaşımla kârı/zararı işin sonunda tanıırken; TMS 11 ve TFRS 15, projenin ilerlemesine paralel olarak dönemsel tanımayı esas almaktadır. TFRS 15'in özellikle sözleşme değişiklikleri ve birden fazla edim yükümlülüğü içeren karmaşık sözleşmelerde TMS 11'den farklı sonuçlar üretebildiği ve hasılatın muhasebeleştirilmesinde daha ayrıntılı bir analiz gerektirdiği görülmüştür.

6. TARTIŞMA

Bu çalışmada, Türkiye inşaat sektöründe VUK, TMS 11 ve TFRS 15 standartları kapsamında hasılat muhasebesi uygulamaları, özellikle bir sözleşme değişikliği senaryosu üzerinden incelenmiş ve karşılaştırılmıştır. Elde edilen bulgular, mevcut literatürdeki tartışmalarla önemli ölçüde örtüşmekte ve bazı noktalarda pratik uygulamalarla literatüre katkı sağlamaktadır.

Çalışmamızın temel bulgularından biri, VUK'un yıllara sari inşaat işlerinde kâr/zararı işin sonunda tanınması ve bu yaklaşımın TMS 11 ve TFRS 15'in dönemsel hasılat ve kâr tanıma prensiplerinden köklü bir şekilde ayrışmasıdır. Bu durum, literatürde sıklıkla vurgulanan ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılığın inşaat sektörü özelindeki yansımasıdır (Cengiz & Tosunoğlu, 2018). VUK'un vergi odaklı yaklaşımı, projenin ekonomik performansını dönemsel olarak yansıtmakta yetersiz kalırken, TMS 11 ve özellikle TFRS 15, finansal tablo kullanıcılarına daha anlamlı bilgiler sunmayı amaçlamaktadır.

TMS 11'in "tamamlanma yüzdesi" yöntemi ile TFRS 15'in "zaman içinde" hasılat tanıma yaklaşımı (özellikle girdi yöntemi kullanıldığında), çalışmamızdaki ilk senaryoda (sözleşme değişikliği olmadan) benzer sonuçlar vermiştir. Bu bulgu, Gündüz & Yanık (2020) tarafından yapılan ve TFRS 15'in bazı durumlarda TMS 11 ile benzer hasılat kayıtlarına yol açabileceği tespitini desteklemektedir. Ancak, TFRS 15'in getirdiği "kontrolün devri" ve "edim yükümlülükleri" gibi temel kavramlar, muhasebeleştirilmenin altında yatan mantığı değiştirmiştir.

Çalışmamızın önemli bir katkısı, sözleşme değişikliği durumunda TMS 11 ve TFRS 15 arasındaki farkın net bir şekilde ortaya konulmasıdır. TMS 11 uygulamasında, sözleşme değişikliği mevcut sözleşmenin bir parçası olarak değerlendirilip toplam maliyet ve hasılat üzerinden kümülatif bir yaklaşımla ilerleme hesaplanırken; TFRS 15, değişikliğin ayrı bir edim yükümlülüğü olup olmadığının değerlendirilmesini gerektirmiştir. Örneğimizde, ek sözleşme ayrı bir edim olarak değerlendirilmiş ve bu durum, TFRS 15 ile TMS 11 arasında ilgili yıllar için raporlanan kâr/zarar tutarlarında önemli farklılıklara yol açmıştır. Bu durum, Çalış & Yıldırım (2018) tarafından ifade edilen, TFRS 15'in inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde "önemli değişikliklere" sebep olduğu ve Gündüz & Yanık (2020) tarafından "farklı edim yükümlülüklerinin" muhasebeleştirmeyi farklılaştırdığı yönündeki ifadeleri ile uyumludur. Özellikle, TFRS 15'in ilerleme oranını her bir edim yükümlülüğü için ayrı ayrı değerlendirmesi, hasılatın daha doğru bir şekilde dönemselleştirilmesine olanak tanımaktadır.

Literatürde, TFRS 15'in inşaat sektörü için getirdiği zorluklara ve faydalara değinilmiştir. Arabacı (2017), standardın şirketlere sistem, süreç ve iç kontrol anlamında yeni yükümlülükler getireceğini öngörmüştür. Çalışmamızdaki vaka analizi, özellikle sözleşme değişikliklerinin analizinde ve edim yükümlülüklerinin ayrıştırılmasında TFRS 15'in daha fazla yargı ve detaylı analiz gerektirdiğini göstermiştir. Öte yandan, Karadağ & Demir (2021) ve Demir & Töremen (2022) gibi çalışmalar, TFRS 15'in daha detaylı, gerçekçi ve zamanında bilgi sunduğunu, Saraç (2024) ise şeffaflığı artırdığını belirtmektedir. Vaka analizimizdeki TFRS 15 uygulaması, özellikle sözleşme değişikliğinin etkisinin ayrı olarak izlenmesiyle bu görüşleri destekler niteliktedir; zira ek sözleşmeden kaynaklı hasılat, ancak ilgili edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (örneğimizde 20X3'te) tanınmıştır. Bu, TMS 11'in kümülatif yaklaşımından farklılaşarak ekonomik olayın özüne daha yakın bir raporlama sunmuştur.

Usul & Öztürk (2019) ve Saban, Gürkan & Vargün (2019) gibi çalışmalar, TFRS 15'in farklı senaryolarındaki uygulamalarını ve finansal tablolara etkilerini TMS 11 karşılaştırması yapmadan incelemiştir. Çalışmamız, bu çalışmalardan farklı olarak TFRS 15'in TMS 11 ile benzeştiği ve farklılaştığı iki uygulama örneği ile standart değişikliğinin gerekçesini temellendirmiş, ek olarak; KGK tarafından yayınlanan Hesap Planı'na uygun yevmiye kayıtları sunarak, standartlar arası farkların muhasebe kayıtlarına nasıl yansıdığını somut bir şekilde göstermiş ve bu yönüyle pratik bir katkı sağlamıştır.

Sonuç olarak, bu çalışma, TFRS 15'in inşaat sektöründe hasılat muhasebesi uygulamalarını, özellikle sözleşme değişiklikleri bağlamında TMS 11 ve VUK'tan nasıl farklılaştırdığını göstermiştir. TFRS 15, daha fazla yargı ve analiz gerektirmekle birlikte, hasılatın ekonomik gerçekliğe daha uygun ve şeffaf bir şekilde raporlanmasına imkan tanımaktadır. Bu durum, literatürdeki genel eğilimlerle uyumlu olup uygulamaya yönelik somut örneklerle desteklenmiştir. Türkiye'deki inşaat firmalarının, TFRS 15'in karmaşık yapısına uyum sağlamaları ve standardın gerektirdiği detaylı analizleri doğru bir şekilde yapmaları, finansal raporlama kalitelerini artırmaları açısından büyük önem taşımaktadır.

7. SONUÇ

Bu çalışma, Türkiye inşaat sektöründe hasılat muhasebesi uygulamalarını düzenleyen VUK, TMS 11 ve TFRS 15 standartlarını karşılaştırmalı olarak incelemiş ve aralarındaki temel farkları ve finansal etkileri bir vaka analizi aracılığıyla ortaya koymuştur. Çalışma, iki standart arasındaki geçişin sadece isim veya süreç değişikliği olmadığını kanıtlayan senaryolarla, iki standart arasındaki uygulama benzerliğini ve farklılığını belirgin bir şekilde ortaya koyarak literatürdeki boşluğu doldurmuştur. “Senaryo 2” kapsamında iki standart arasındaki belirgin farkı somut bir şekilde ortaya çıkaran özgün bir katkı ile çalışma, standart değişiminin muhasebe uygulamaları üzerindeki dönüştürücü etkisini bilimsel bir vaka analizi ile ispat etmiştir. Bu bağlamda TMS 11’in yürürlükten kalkmasının, yerine TFRS 15’in getirilmesinin gerekçeleri güçlü bir şekilde kanıtlanmıştır.

Elde edilen bulgular ışığında, VUK’un vergi matrahını esas alan ve “işin bittiği yıl” prensibine göre hasılatı ve kârı/zararı tanıyan yaklaşımının, finansal raporlama amacıyla geliştirilen TMS 11 ve TFRS 15 standartlarından önemli ölçüde ayrıştığı görülmüştür. Bu durum, ticari kâr ile mali kâr arasında önemli farklılıklara yol açmaktadır.

TMS 11, “tamamlanma yüzdesi” yöntemini kullanarak hasılatın dönemsel olarak tanınmasını sağlamış ve inşaat projelerinin ekonomik performansının daha zamanlı bir şekilde raporlanmasına imkân vermiştir. Ancak TFRS 15’in yürürlüğe girmesiyle birlikte, hasılat muhasebesine daha ilkesel ve kapsamlı bir yaklaşım getirilmiştir. TFRS 15’in beş aşamalı modeli, özellikle “kontrolün devri” ve “edim yükümlülüklerinin” tanımlanması gibi kavramlarla, hasılatın ne zaman ve ne tutarda tanınacağına dair daha net kriterler sunmaktadır.

Vaka analizi, basit inşaat sözleşmelerinde TFRS 15 ile TMS 11 arasında benzer sonuçlar elde edilebileceğini, ancak sözleşme değişiklikleri gibi karmaşık durumlarda TFRS 15’in, değişikliğin ayrı bir edim yükümlülüğü olup olmadığını değerlendirmeyi gerektirmesi nedeniyle TMS 11’den farklı muhasebeleştirme sonuçları doğurabildiğini göstermiştir. TFRS 15, bu tür durumlarda hasılatın ekonomik özüne daha uygun bir şekilde raporlanmasını hedeflemektedir.

Sonuç olarak, TFRS 15 standardının uygulanması, inşaat sektöründeki işletmeler için hasılat muhasebesi süreçlerinde önemli değişiklikler getirmiştir ve finansal raporlama kalitesini artırma potansiyeli taşımaktadır. İşletmelerin, TFRS 15’in gerektirdiği ayrıntılı analizleri ve yargıları doğru bir şekilde uygulayabilmeleri, paydaşlara şeffaf ve güvenilir finansal bilgi sunulması açısından kritik öneme sahiptir. Bu çalışma, KGK tarafından yayınlanan Hesap Planı’ndaki hesapları kullanarak yapılan muhasebe kayıtları ile bu farklılıkları somutlaştırmış ve literatüre pratik bir katkı sunmayı amaçlamıştır. İnşaat sektörünün Türkiye ekonomisindeki lokomotif rolü göz önüne alındığında, TFRS 15’e uyumun ve doğru uygulamanın önemi daha da artmaktadır.

KAYNAKÇA

- Alagöz, A. (2009). TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2 (1), 1-36.
- Arabacı, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi ve İnşaat Sektörüne İlişkin Bir Uygulama, *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, Special Issue, 59- 66.
- Arsoy, A. P. (2008). Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10(2), 17- 35.
- Bahadır, O., Demir, V., Öncel, A. G. (2016). IFRS Implementation In Turkey: Benefits And Challenges, *Journal of Accounting And Management Information Systems*, 15 (1), 5-26.
- Cengiz, S., Tosunoğlu, B. (2018). TFRS 15, TMS 11 ve VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları, *ÇKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (2), 33- 57.
- Çalış, Y. E., Hışman, B. (2019). Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi, *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 11 (4), 355-377.
- Çalış, Y. E., Yıldırım, B. (2018). İnşaat Taahhüt İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi, *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, 14, 116- 133.
- Demir, E., Töremen, E. (2022). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi Esasları Üzerine Güncel Yaklaşımlar, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (24), 369- 388.
- Demirkol, Ö. F. (2018). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model, *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 6 (15), 415- 434.
- Eşkinat, R., Tepecik, F. (2012). İnşaat Sektörüne Küresel Bakış, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14 (1), 25-41.
- Gündüz, G. A., Yanık, S. S. (2020). Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Üstlenen İşletmelerin Finansal Tablolarının TFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama, *Uygulamalı Ekonomi ve Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (1), 1- 22.
- IAS 11- Construction Contracts- <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11> (Erişim Tarihi: 19.05.2025)
- Karaca, H. (2023). Stoklarla İlgili İşlemlerin Farklı Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması. In: Hacıhasanoğlu, T., Özdemir, N., Dalkılıç, E. (eds.), *Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama*. Özgür Yayınları. DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub139.c1076>
- Karadağ, N., 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 Dergisi*, 6 (11), 15-33.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2012), TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/TürkiyeMuhasebeStandartları/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.05.2025).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2012), TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/TürkiyeMuhasebeStandartları/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 12.05.2025).
- Kayalı, A. U. (2010). İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Türkiye Uygulaması, *Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi*.
- Keleş, D. (2022). Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Düzen-

lemeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Çerçevesinde Bir Karşılaştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24 (3), 620-640. DOI: 10.31460/mbdd.953500

Kıllı, M., Işık, Y. (2018). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi, Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 6 (6), 1093- 1104.

Köse, T., Çelikay, D. Ş. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler, Mali Çözüm, 127, 19-44.

Mchedlishvili, M., Tabatadze, N. (2020). One Of The Key Items Of The Financial Statements- Revenue Adjustmant, Ecoforum, 9 (2).

Özerhan, Y., Sultanoğlu, B. (2021). TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı Kapsamında Asıl-Verkil İlişkisinin Değerlendirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, 63, 19-38.

Saban, M., Gürkan, S., Vargün, H. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi,

Saraç, E. (2024). TFRS 15 Standardının İnşaat Taahhüt İşlerinde Uygulanması, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 59 (2), 708- 722.

Tezel, K., Üçoğlu, D. (2021). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Geçişin BİST 100 Endeksindeki Firmaların Finansal Tablolarına Etkileri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 92, 91-114.

Usul, H., Öztürk, M. S., (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin İncelenmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 24 (4), 1157- 1166.

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

