

ACCOUNTING FOR CONSTRUCTION CONTRACTS IN ACCORDANCE WITH IFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS STANDARD

Yıldırım Ercan ÇALIŞ *

Birol YILDIRIM**

* Marmara Üniversitesi, SBE, İşletme Bölümü

** Yüksek Lisans Öğrencisi, Marmara Üniversitesi, SBE, İşletme Bölümü

E-mail: ecalis@marmara.edu.tr ; biroly_72@hotmail.com

Copyright © 2018 Yıldırım Ercan Çalış and Birol Yıldırım. This is an open access article distributed under the Eurasian Academy of Sciences License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

ABSTRACT

Period income is one of the most important criterion to evaluate performance of an enterprise. Determining recognising time of revenue correctly is very crucial to calculate period income accurately. Due to crucial developments at world economy, transformation from manufacture based economy to service based economy, increasing of multiple elements contracts, revenue standard could not meet the needs. As a result of joint work FASB and IASB UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers has been published. Afterward, TFRS 15 Revenue From Contracts with Customers has been published on 09.09.2016 at Turkish Official Gazette. This standard will be applied after 31.12.2017 accounting period and revenue from construction contracts will be recognised according to TFRS 15. At this study, we have tried to examine how to be applied the new standart to construction contracts.

Keywords: Construction Contracts, Revenue, TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers

Jel Code: M40, M41, M59

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ÖZET

Dönem karı, işletmelerin performansının değerlendirilmesinde önemli kriterlerden biridir. Hasılatın doğduğu zamanın doğru tespit edilerek gerçeğe uygun değeriyle raporlanması, dönem karının doğru hesaplanmasında büyük önem arz etmektedir. Dünya ekonomisinde meydana gelen gelişmeler, üretim ağırlıklı ekonomiden hizmet ağırlıklı ekonomiye dönüşüm, çok unsurlu sözleşmelerin artması gibi nedenlerle mevcut hasılat standardının ihtiyacı karşılayamaması yeni bir hasılat standardının hazırlanmasını gerektirmiştir. FASB ve IASB arasında yürütülen ortak çalışmalar sonucu UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayınlanmıştır. Bu gelişmeye paralel olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı 09.09.2016 tarihinde resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. 31.12.2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinden itibaren, inşaat taahhüt işlerinin ve hasılat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre yapılacaktır. Çalışmamız kapsamında inşaat taahhüt işlerinin standart hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler : İnşaat Taahhüt İşleri, Hasılat, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat



GİRİŞ

İnşaat sektörü Türkiye ekonomisinin lokomotif sektörlerinden biri olarak ülke ekonomisi açısından büyük bir öneme sahiptir. İnşaat işlerinin bir alt dalı olan ve genellikle bir yıldan uzun süren inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesi, ülkemiz muhasebe uygulamalarında diğer sektörlerle nazaran daha farklı uygulamalar içermektedir. Ülkemizde işletmeler muhasebe işlemlerini muhasebe sistemi uygulama genel tebliği hükümlerine göre raporlamaktadır. Bununla birlikte, halka açık şirketler ve Bakanlar Kurulu tarafından bağımsız denetim kapsamına alınan şirketler aynı zamanda Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerine uygun finansal tablolar hazırlamak zorundadırlar. İnşaat taahhüt işlerinin muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesi daha önceden, inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak UMS 11'in birebir çevirisi olan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre yapılmaktaydı. 09.09.2016 yılında yayınlanarak 31.12.2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde önemli değişiklikler yapılmaktadır.

İnşaat taahhüt işlerinin genellikle birden fazla yıla yayılması nedeniyle, inşaat taahhüt işlerinde hasılatın doğduğu zamanın tespit edilmesinde güçlükler yaşanmaktadır. Hasılatın, işin tamamlandığı yılda mı yoksa işin devam ettiği yıllara dağıtılarak mı tanınacağı, inşaat muhasebesinin en tartışmalı konusudur. Hangi işlerin inşaat taahhüt işi olarak kabul edileceği de cevaplanması gereken sorulardandır. Bu sorulara verilecek cevaplar, uygulanacak muhasebe standardı ilkelerinin belirlenmesinde önem arz edecektir. Çalışmamız kapsamında, genellikle bir yıldan fazla süren, Türk Vergi Sistemi içerisinde ayrı bir vergilendirme sistemine ve Türkiye muhasebe uygulamaları içerisinde ayrı bir öneme sahip olan birden fazla yıla yayılan inşaat taahhüt işlerinin, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre muhasebeleştirilmesi incelenecektir.

1. İNŞAAT KAVRAMI VE İNŞAAT TÜRLERİ

İnşaat kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup, “1.yapma işi, yapım, 2. yapımı süren bina” anlamlarına gelmektedir.¹Günlük hayatımızda inşaat ve bina/yapı kavramları kullanıldığında akla hemen apartman, dükkan, villa, site gibi taşınmaz yapılar gelmektedir. ²Genel anlamda ise inşaat kavramı, bina da dahil olmak üzere daha geniş anlamda yapım işlerini kapsar. Doktrinde oluşan genel kabule göre; “binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, köprüler, bir köprünün mesnetleri, bir demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri, istinatgahları ile birlikte havai hatlar, mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller, kuyular. İnşaat ve imalat kavramı içerisine girmektedir.”³

¹TDK Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a1c5dbf527569.69238908.

² Öz , 2013:1.

³ Kızılot,2010:41, Aktumaç,1975:9.



Ülkemizde inşaat muhasebesi uygulamalarına, vergi hukukuna göre yapılan ayırımın yön verdiği gözlemlenmektedir. Vergi hukuku yönünden inşaat işleri iki gruba ayrılmaktadır.⁴

- Özel inşaatlar
- Taahhüt şeklinde inşaatlar

1.1. Özel (Yap-Sat) İnşaatlar:

Bir gerçek veya tüzel kişinin, satmak, kullanmak kiraya vermek, yatırım v.s. amacıyla, kendi nam veya hesabına yaptığı veya yaptırdığı inşaatlar özel inşaat olup, bu inşaat faaliyeti sonunda elde edilen ürün inşaatın sahibi gerçek veya tüzel kişisidir. Özel inşaatlarda esas olan, inşaat faaliyetinde bulunan işletmenin ortaya çıkan üründen pay almasıdır. Bu payın %1 veya %100 olması sonucu değiştirmez önemli olan işletmenin ürün üzerinde tasarruf hakkının olmasıdır.⁵

Özel inşaat faaliyetlerinde iki önemli unsur arsa ve arsa üzerinde yapılan inşaat faaliyetidir. Bina inşa ederek kat veya dükkan olarak satanlar, bu inşaatı mülkiyeti kendilerine ait olan arsa üzerinde yapabildikleri gibi arsa payı karşılığında belirli sayıda daire veya dükkan vermek şeklinde de yapabilirler.⁶Başkasının arsası üzerine yapılan inşaat işleri, uygulamada arsa payı karşılığı inşaat işleri ve gelir paylaşımı esasına dayalı inşaat işleri olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır.

1.2. Taahhüt Şeklinde İnşaatlar:

Taahhüt, “kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek” demektir.⁷ Taahhüt şeklindeki inşaatlarda temel prensip, inşaat faaliyetlerini yürüten yüklenici işletmenin ortaya çıkan üründen pay almaması, ortaya çıkan inşaat ürünü üzerinde herhangi bir tasarruf hakkının olmamasıdır.⁸Taahhüt şeklindeki inşaatlarda aşağıdaki unsurların bulunması gereklidir.

İşin yapılmasını talep eden bir tarafın bulunması: Genellikle” iş sahibi” ya da “ihale makamı” olarak isimlendirilen bu kişiler, gerçek kişi veya tüzel kişi olabilir. İş sahibinin kamu veya tüzel kişi olmasının işin niteliği üzerinde herhangi bir etkisi yoktur.⁹

İşin yapılmasını üstlenen ikinci tarafın bulunması: Bir işin taahhüt işi olarak kabul edilebilmesi için bir gerçek veya tüzel kişiye ait inşaat işini, önceden belirlenen koşullara uygun olarak gerçekleştirmeyi taahhüt eden gerçek veya tüzel kişilerin bulunması gerekir. Üzerinde anlaşılan bir bedel karşılığında olmak üzere, iş sahiplerinin işinin yapmayı taahhüt eden müteahhitler, taahhüt ettikleri bu işleri tek başlarına veya konsorsiyum olarak gerçekleştirebilirler. Müteahhitler; gerçek kişi veya tüzel kişi olabilirler.¹⁰

⁴ Kızılot,2010:43.

⁵ Selimoğlu,2010:19-21.

⁶ Kızılot,2010:331.

⁷ Kızılot,2010:43.

⁸ Selimoğlu,2010:20.

⁹ Usul,2012:2.

¹⁰ Usul,2012:2.



2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİN-DEN HASILAT STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ :

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, 09.09.2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Standardın, 01.01.2018 tarihinden başlayan dönemlerde uygulanması zorunludur. Dileyen işletmelerin ise, 01.01.2018 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ait finansal tablolarını düzenlerken bu standardı uygulayabilmelerine izin verilmiştir. Bu standardın yürürlüğe girmesi ile birlikte TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat standartları yorumları ile birlikte yürürlükten kalkmıştır.¹¹

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının amacı; işletmelerin müşteriler ile yaptıkları sözleşmelerden elde edecekleri hasılatın niteliği, hasılatın tutarı, sözleşme kapsamında müşterilerden sağlayacakları nakit akışlarının zamanlaması, varsa hasılatın elde edilmesindeki belirsizlikler hakkında finansal tablo kullanıcılarına fayda sağlayacak bilgilerin finansal tablolar aracılığıyla raporlanmasında uygulanacak ilkeleri belirlemektir. Bu amaca ulaşılması için, işletmelerin yaptıkları sözleşme ile müşterilere teslim etmeyi taahhüt ettikleri mal/mallar veya hizmetleri sağlayarak edim yükümlülüklerini yerine getirdiklerinde müşterilerden tahsil etmeye hak kazanacakları ve tahsil etmeyi bekledikleri tutar üzerinden bir hasılatın finansal tablolarda gösterilmesini, standart temel ilke olarak belirlemiştir.

2.1. İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilme Aşamaları:

Getirilen standart ile, yukarıda belirtilen amaçlara ulaşılabilmesi için 5 aşamalı bir model getirilmiştir. Söz konusu 5 aşama aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹²

- 1- Müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması
- 2- İşletmenin yerine getirmek zorunda olduğu edim yükümlülüklerinin tanımlanması
- 3- İşlem fiyatının belirlenmesi
- 4- İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması
- 5- Edim yerine getirildiğinde veya yerine getirildikçe hasılatın tanınması.

Çalışmamızın devam eden bölümlerinde 5 aşama ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.1.1. Müşteri İle Yapılan Sözleşmenin Tanımlanması:

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının uygulanmasında ilk aşama sözleşmenin tanımlanmasıdır. Sözleşmenin doğru ve niteliklerine uygun olarak tanımlanması daha sonraki aşamaların da sağlıklı olarak yürütülebilmesi bakımından önemlidir. İşletme ile müşteri arasında yapılan bir sözleşmenin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı kapsamında muhasebeleştirilebilmesi için bazı koşullar getirilmiştir. Standartta göre bu koşullar aşağıdaki gibidir.¹³

- Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamıştır. Sözleşmenin onaylanması sözlü veya yazılı olabileceği gibi ticari teamüllere uygun başka bir şekilde de olabilir. Sözleşmenin yapılmasında belirli bir şekil şartı aranmamıştır. Sözleşmenin onaylanmış olmasından maksat, tarafların karşılıklı olarak hak ve yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmiş olmasıdır. Sözleşme, iki veya daha fazla taraf arasında yapılabilir.

¹¹ TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kamu Gözetimi Kurumu İnternet Sitesi.

¹² Get Ready For IFRS 15, Recognising Revenue in The Real Estate and Construction Industries, Grant Thornton, 2016.

¹³ TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, Kamu Gözetimi Kurumu İnternet Sitesi.



- İşletme, sözleşmeyi yapan tarafların sözleşme ile belirlenmiş karşılıklı hak ve yükümlülüklerini tanımlayabilmelidir.
- İşletme, sözleşme gereği müşteriye devretmeyi taahhüt ettiği mal veya sağlamayı taahhüt ettiği hizmetlerin karşılığı olarak müşteri tarafından yapılması gereken ödemenin koşullarını tanımlayabilmelidir.
- Sözleşme, özü itibariyle ticari nitelikte olmalıdır.
- İşletmenin tahsil etmeye hak kazanacağı bedel için, müşterinin ödemeyi yapması muhtemel olmalıdır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı sözleşme odaklıdır. Bu nedenle, satış işleminin tamamlanıp tamamlanmadığının tespit edilmesi için başvurulabilecek en önemli kanıt müşteri ile yapılan sözleşmedir.¹⁴ Standart sözleşmenin yapılmasında belirli bir şekil şartı aranmamıştır. Bununla birlikte sözleşme özü itibariyle ticari nitelikte olmalıdır. Bu şartın aranmasında, içeriği itibariyle standart kapsamına girmeyecek işlemlerin, şekli unsurlarının karşılanarak standart kapsamına alınmasının önüne geçilmek istendiği düşünülebilir.

Tahsil edilebilirliğin değerlendirilmesi, müşteriyle yapılan sözleşmenin mevcut olup olmadığının belirlenmesinde karşılanması gereken kriterlerden biridir. İşletmenin, teslim edilen mal veya sağlanan hizmetler karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli müşteriden tahsil edeceği muhtemel olmalıdır. Alacağın tahsil edilebilme olasılığı değerlendirilirken, müşterinin ödeme gücü ve ödeme niyeti değerlendirilir.¹⁵

Müşteri ile yapılan sözleşmenin, yukarıda belirtilen koşulları karşıladığı tespit edilmişse, önemli bir değişiklik olmadıkça işletme şartları yeniden değerlendirmez. Eğer işin başında bu şartlar karşılanmamışsa, sonradan karşılanıp karşılanmadığını tespit için işletme değerlendirmeyi sürdürür. Müşteriden tahsil edilen herhangi bir bedel varsa, işletme bunu finansal tablolarına yükümlülük olarak alır. Bu kuralın iki istisnası vardır. Birincisi; işletme, müşterinin ödemeyi taahhüt ettiği tutarın tamamını veya tamamına yakını tahsil etmiş ve mal veya hizmet teslimi ile ilgili herhangi bir yükümlülüğü kalmamışsa, yükümlülük olarak kaydettiği bedeli hasılat olarak finansal tablolarına alır. İkinci istisna ise; sözleşme iptal edilemez ve alınan bedel müşteriye geri ödenemez nitelikte ise, işletme tahsil ettiği bedeli hasılat olarak kaydeder.

2.1.1.1. Sözleşmelerin Birleştirilmesi ve Sözleşme Değişiklikleri :

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının genel prensibi müşteri ile yapılan her bir sözleşmenin birbirinden bağımsız olarak ayrı ayrı muhasebeleştirilmesidir. Bu prensibin istisnası olarak aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda aynı müşteri ile veya bu müşteri ile ilişkili diğer kişilerle aynı zamanda veya birbiriyle yakın zamanda yapılan birden fazla sözleşme birleştirilerek tek bir sözleşmeymiş gibi muhasebeleştirilir.¹⁶

- 1- Birden fazla sözleşmenin aynı ticari amaç için bir paket olarak değerlendirilmesi
- 2- Bir sözleşmenin bedelinin başka bir sözleşme için yerine getirilecek edime veya bedeline bağlı olması

¹⁴ Aktaş ve Varol, 2017: 27-50.

¹⁵ Applying IFRS in Engineering and Construction, E&Y, 2015.

¹⁶ TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı,, Kamu Gözetimi Kurumu İnternet Sitesi.



3- Sözleşme kapsamında yerine getirileceği taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü meydana getirmesi

2.1.2. Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi :

İşletme, sözleşmeyi tanımlayarak birinci aşamayı tamamladıktan sonra, ikinci aşamada işletmenin edim yükümlülükleri belirlenir. Edim yükümlülüklerinin doğrulukla ve tam olarak belirlenmesi hasılatın doğru olarak tanınması bakımından önemlidir. Çünkü, dördüncü aşamada işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması ve beşinci aşamada edim yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılatın tanınarak finansal tablolarda gösterilmesi gerekecektir. İşletmeler, müşteriye teslim etmeyi söz verdiği mal veya sunmayı söz verdiği hizmetlerden, aşağıdaki şartları sağlayanları ayrı bir edim yükümlülüğü olarak raporlar.

- Ayrı bir malın/malların teslimi veya hizmetin sunulması

-Birbirine büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan ayrı bir malın/malların teslimi veya hizmetler serisinin sağlanması. İşletmenin müşteriye devretmeyi taahhüt ettiği her bir ayrı mal veya hizmetin zamana yayılı edim yükümlülüğü olması ve edim yükümlülüğünün yerine getirilmesine yönelik ilerlemenin ölçümünün aynı yöntemle belirlenmesi halinde, mal veya hizmetlerin aynı devir şekline tabi olduğu kabul edilir.

TFRS 15 standardında, hasılatın tanınabilmesi için sözleşme ile taahhüt edilen edim yükümlülüklerinin işletme tarafından yerine getirilmesi şartı aranmaktadır. Müşteri ile yapılan bazı sözleşmeler çoklu gelir unsurlarını içeriyor olabilir.¹⁷ Hasılatın finansal tablolara doğru tutar üzerinden alınabilmesi için, birbirinden ayrı olarak tanımlanabilen gelir unsurlarının ortaya konulabilmesi önemlidir. Müşteriye teslim edileceği taahhüt edilen mal veya hizmetin ayrı bir mal veya hizmet olup olmadığının tespit edilebilmesinde standart ile iki aşamalı bir süreç getirilmiştir. Mal veya hizmetin ayrı olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdaki iki şartın birlikte karşılanması gerekir.¹⁸

-Mal veya hizmetin ayrı olarak temin edilebilirliğinin değerlendirilmesi.

-Mal veya hizmetin sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrılabilir olması.

Müşteriye teslimi taahhüt edilen mal veya hizmet yukarıda belirtilen iki şartı birlikte karşılıyorsa, ayrı bir edim yükümlülüğü olarak kabul edilir ve ayrı muhasebeleştirilir. Yukarıdaki şartları taşımayan mal veya hizmet taahhütleri ise mal veya hizmetler paketi olarak birlikte muhasebeleştirir.

2.1.3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi :

Müşteri ile yapılan sözleşmelerden hasılatın muhasebeleştirilmesinde üçüncü adım, işlem fiyatının belirlenmesidir. İşlem fiyatının belirlenmesinde, TMS 11 standardından farklı bir anlayış benimsenmiştir. TFRS 15 standardına göre işlem bedeli, işletmenin müşteriye taahhütlerini yerine getirmesi karşılığında müşteriden tahsil etmeği hak edeceği bedeldir. Bu bedel belirlenirken, üçüncü şahıslar ve devlet adına müşterilerden tahsil edilecek tutarlar, müşteriden tahsil edilecek bedelden düşülür. İşlem bedeli, sabit tutarlı, değişken tutarlı veya her ikisini de içerecek şekilde karma tutarlı olabilir. İşletme, işlem bedelini tespit ederken, hem sözleşme hükümlerini hem de ticari teamülleri dikkate almalıdır.

¹⁷ Aktaş ve Varol, 2017:27-50.

¹⁸ Applying IFRS in Engineering and Construction, E&Y,2015.



İşlem bedelini belirlerken işletme, değişken bedel, değişken bedelin sınırlandırılması, sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin mevcut olup olmadığı, gayri nakdi bedel ve müşteriye ödenebilir bedel gibi, işlem bedeline etki edebilecek durumların hepsini değerlendirir.

İşletmenin edimlerini yerine getirmesi karşılığında müşteriden tahsil edeceği bedelin değişken olması halinde, işletme müşteriden tahsil edeceği bedeli tahmin eder. Bedelin değişken olduğu, sözleşme şartları ile belirlenmiş olabilir. Bununla birlikte, işletmenin geçmiş uygulamalarından veya özel beyanlarından dolayı işletmenin sözleşme bedelinden daha düşük bir bedeli kabul edeceğine dair müşterinin haklı bir beklentisi olması halinde veya işletmenin müşteriye fiyat avantajı önerme niyetinin olduğu biliniyorsa da işlem bedelinin değişken olduğu kabul edilir.

İşlem fiyatı belirlenirken, değerlendirilmesi gereken en önemli hususlardan birisi de sözleşmenin bir finansman varlığı içerip içermediğinin tespit edilmesidir. Müşteri sözleşme bedelini peşin olarak ödemiş olsa daha düşük bir bedel ödeyecekse, müşteriye finansal bir destek sağlandığı kabul edilir ve hasılatın ayrı olarak raporlanır. Standartta ayrıca kolaylaştırıcı bir uygulamaya yer verilmiştir. İşletmenin müşteriye mal veya hizmet teslimi ile tahsil tarihi arasındaki süre 1 yıldan az ise finansman bedelinin ayrıştırılmasına gerek yoktur.

2.1.4. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması :

Müşteri sözleşmelerinden hasılatın muhasebeleştirilmesinde dördüncü adım, işlem fiyatının işletmenin sözleşme ile üstlendiği edim yükümlülüklerine dağıtılmasıdır. 2. aşamada işletmenin edim yükümlülüklerinin belirlenmesi ve ayrılması ile bu aşamaya hazırlık yapılmıştır. 4. aşamada ise işlem fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılarak hasılatın tanınması aşamasına hazırlık yapılır.

İşletmenin müşteriye teslim etmeyi taahhüt ettiği mal/mallar veya sağlamayı taahhüt ettiği hizmet tek bir edim yükümlülüğü olarak belirlenmişse işlem fiyatının bütün edim yükümünü kapsayacağı kuşkusuzdur. Fakat, işletme sözleşmede birden fazla edim yükümlülüğü belirlemişse, nispi tek başına satış fiyatını esas alarak edim yükümlülüklerine dağıtır. Dağıtım yapılırken uyulacak esaslar standart ile belirlenmiştir. Buna göre, öncelikle işletme tarafından, ayrı bir edim yükümlülüğü olarak belirlenen her bir mal veya hizmetin sözleşme başlangıcındaki fiyatını belirlenir. Belirlenen bu fiyat mal veya hizmetin tek başına satış fiyatıdır. Daha sonra ise toplam işlem bedelini bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak edim yükümlülüklerine dağıtılır. Tek başına satış fiyatının belirlenmesinde en iyi yöntem, bir mal veya hizmetin başka müşterilere ayrı olarak satılması durumunda uygulanan satış fiyatıdır. Fiyatın bu şekilde belirlenememesi durumunda işletme, işlemin tek başına satış fiyatını normal şartlarda temin edilebilir tüm bilgileri değerlendirerek tahmin eder.

İşletme tarafından müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatları toplamı, sözleşmenin toplam bedelini aşıyorsa, müşteriye bir indirim yapıldığı kabul edilir. İndirim, sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı olarak dağıtılır. Bu kuralın istisnası olarak, indirimin sözleşmede taahhüt edilen edimlerden bir veya belirli birkaçına münhasır olduğu gözlemlenebiliyorsa indirim sadece bu edim yükümlülükleri arasında dağıtılır.



2.1.5. Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde veya Yerine Getirildikçe Hasılatın Tanınması:

Müşteri sözleşmelerinden hasılatın muhasebeleştirilmesinde beşinci adımda, edim yükümlülükleri zamana yayılı olarak yerine getirildikçe veya belli bir anda getirildiğinde hasılat finansal tablolara alınır. İşletme, müşterisine transfer etmeyi taahhüt ettiği varlığın kontrolünü müşterisine geçirdiğinde edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olur.

Standartta göre edim yükümlülükleri, zamana yayılı olarak veya belirli bir anda yerine getirebilir. İşletmenin, müşteriye karşı olan edim yükümlülüklerini bir anda mı veya zamana yayılı olarak yerine getireceği sözleşmenin başında belirlenir. Bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa belirli bir anda yerine getirilen bir edim olarak kabul edilir. Bir edim yükümlülüğünün hangi hallerde zamana yayılı olarak yerine getirilmiş kabul edileceği standartta açıklanmıştır. Aşağıda sayılan 3 koşuldan birinin karşılanması halinde, işletmenin edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirdiği kabul edilir.

- İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmeti müşterisine devrettikçe, eş zamanlı olarak müşterinin bu edimlerden sağlanan faydayı tüketmesi,
- Yapım aşamasında olan işler de olduğu gibi, işletme edim yükümlülüğüne uygun olarak bir varlığı oluşturdukça kontrolünün müşteriye geçiyor olması
- İşletmenin edimini yerine getirmesi sonucunda oluşturulan varlığın, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık olmaması. İşletme bu varlığı oluşturmaya devam ettiği müddetçe, ifa ettiği kısım kadar müşteriden bedel tahsil etmeye hukuki olarak iddia edebilmeli ve bu iddia işletmeye icra edilebilir bir hak tanımalıdır.

TMS 11 inşaat sözleşmesinde, inşaat işlerinin zamana yayılı olarak yerine getirilen bir edim olduğu kabul ediliyordu. TFRS 15 standardı, ise münhasır olarak inşaat sözleşmelerine uygulanacak kurallar getirmemiştir. Standart, tüm sektörleri kapsamakta ve müşteri sözleşmelerine uygulanacak genel kuralları belirlemektedir. İnşaat işletmeleri, sözleşmelerine uygulayacakları hükümleri titizlikle değerlendirmelidir. Edim yükümlülüğünün belirli bir anda mı veya zamana yayılı olarak mı yerine getirildiğinin doğru olarak tespit edilmesi hasılatın doğduğu zamanın doğru olarak tespit edilerek ilgili olduğu dönemde finansal tablolarda gösterilebilmesi için çok önemlidir. Bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getiriliyorsa, edim yükümlülüğünün tamamlanmasına yönelik ilerleme ölçülerek, hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır.

Edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak yerine getirildiğine karar verilmesi halinde, ilerlemenin nasıl ölçüleceği standartta belirtilmiş ve detaylı şekilde açıklanmıştır.¹⁹ Standartta yapılan açıklamalara göre, ilerlemenin ölçülmesinde “Çıktı Yöntemleri” ve “Girdi Yöntemleri” olmak üzere iki yöntem vardır. İşletme, müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetin niteliğini dikkate alarak uygun ölçüm yöntemini belirler ve her bir ayrı edim yükümlülüğü için belirlediği aynı ölçüm yöntemini kullanır. İlerlemenin tespitine yönelik ölçüm her raporlama döneminde yeniden yapılır.

¹⁹ TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, Kamu Gözetimi Kurumu İnternet Sitesi.



İlerlemenin Ölçüm Yöntemleri :

A) Çıktı Yöntemleri : Bu yöntemde, değerlendirme gününe kadar müşteriye teslim edilen mal veya hizmetlerin değerini müşteri açısından değerlendirerek geriye kalan mal veya hizmetlere oranı tespit edilerek bulunan tutar hasılat olarak finansal tablolara alınır. Standartta, çıktı yönteminin kullanılmasında kolaylaştırıcı bir uygulamaya yer verilmiştir. İşletmenin, raporlama dönemine kadar işletmenin kontrolüne devrettiği mal veya hizmetin müşteri açısından değerine denk gelen bir bedeli tahsil etmeye hak kazanması durumunda, hak ettiği tutar kadar hasılatı finansal tablolarında gösterir.

B) Girdi Yöntemleri : Bu yöntemde, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için işletmenin harcadığı emek veya tüketilen kaynak, katlanılan maliyetler gibi girdilerini edim yükümlülüklerinin tamamlanması için toplam olarak harcanması beklenen emek veya girdilere oranlanması neticesinde bulunan tutar ilgili olduğu dönemde hasılat olarak finansal tablolara alınır. İşletmenin kullandığı emek veya girdiler, edim yükümlülüklerinin yerine getirileceği döneme eşit olarak dağılıyorsa, dönemler itibarıyla eşit tutarda hasılat finansal tablolara alınabilir.

Her iki yöntemin kendilerine göre avantajları olmakla birlikte dezavantajları da mevcuttur. Çıktı yöntemlerinde, ilerlemenin ölçülmesi için kullanılacak veriler, doğrudan gözlemlenemeyebilir. Bu verilerin temin edilmesi için işletme ek aşırı maliyetlere katlanmak zorunda kalabilir. Bu durumda, işletmenin girdi yöntemlerini kullanması daha doğrudur. Bununla birlikte, girdi yöntemlerini kullanmanın da bazı dezavantajları mevcuttur. Kullanılan girdilerle ve işletme tarafından katlanılan maliyetlerle, müşterinin kontrolüne devredilen mal veya hizmetlerden müşterinin sağladığı fayda arasında bir denklik olmayabilir. Bunun önüne geçmek için, katlanılan maliyetlerin hesaplanmasında bazı düzeltmeler yapılması uygun olur. Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinde doğrudan katkı sağlamayan maliyetler katlanılan maliyetlerin toplamından düşülerek bir düzeltme yapılır. Yine, katlanılan maliyetlerin, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinde ulaşılan ilerlemeyle orantılı olmaması durumunda bir düzeltme yapılarak, yalnızca katlanılan maliyetler ölçüsünde bir hasılatın finansal tablolarda gösterilmesi sağlanmalıdır. İlerlemenin ölçülmesi yönteminin TMS 11 standardı ile paralellik gösterdiği söylenebilir.

2.2. Sözleşme Maliyetleri :

Sözleşme maliyetlerinde, sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler ve sözleşmeyi yerine getirme maliyetleri olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiştir.

Ek Maliyetler: Bir işletmenin, müşteri ile sözleşme yapmak için katlandığı, eğer o sözleşme yapılmamış olsa katlanmak zorunda kalmayacağı maliyetler ek maliyetler olarak tanımlanır. Sözleşmenin yapılması için ödenen satış komisyonları ek maliyetlere örnek olarak verilebilir.

İşletme, bir müşteri ile sözleşme yapmak için bazı ek maliyetlere katlanabilir. İşletme, sözleşme yapılmamış olsaydı katlanmak zorunda kalmayacağı ek maliyetleri geri kazanmayı bekliyorsa, bu maliyetleri varlık olarak finansal tablolarda gösterir. Sözleşmenin yapılması için normal olarak katlanılan maliyetler ise müşteriye fatura edilerek tahsil edilmesi beklenenler varlık olarak finansal tablolarda gösterilir. Müşterilerden tahsil edilmesi beklenmiyorsa gider olarak finansal tablolara alınır. Standartta ayrıca kolaylaştırıcı bir uygulamaya yer verilmiştir.



Varlığın itfa süresinin bir yıl veya daha az olması durumunda, katlanılan ek maliyetler varlık olarak finansal tablolarda gösterilmek yerine doğrudan gider olarak finansal tablolara alınabilir.

Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri : Sözleşme ile yüklenilen edimi yerine getirmek için işletme tarafından katlanılan maliyetler başka bir standardın kapsamına girmiyorsa ve aşağıdaki şartları taşıyorsa varlık olarak finansal tablolara alınır.

- Maliyetlere doğrudan belirli bir sözleşme için veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilgili olarak katlanılmış olmalıdır.

- İşletme, sözleşme ile müşteriye transfer etmeyi üstlendiği mal veya hizmet yükümlülüğünü yerine getirmek için kullanacağı kaynakları meydana getirmek veya geliştirmek için bu maliyetlere katlanmış olmalıdır.

- Katlanılan maliyetlerin müşteriden geri kazanılması muhtemel olmalıdır. Eğer, maliyetlerin geri kazanılması muhtemel değilse gider olarak finansal tablolara alınır.

Katlanılan maliyetler, eğer TMS2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 38 Maddi olmayan Duran Varlıklar Standardı gibi başka standartların kapsamına giriyorsa, ilgili standardın kurallarına göre muhasebeleştirilir.

Standartta, bir sözleşme ile doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Belirli bir sözleşme ile ilgili Direkt işçilik giderleri,

- Belirli bir sözleşme ile ilgili direkt malzeme giderleri

- Doğrudan belirli bir sözleşme için katlanılan maliyetler. İnşaat işinde kullanılan teçhizat ve makinelerin sigorta ve amortisman giderleri, sözleşmenin yönetilmesi ve gözetilmesi için katlanılan maliyetler gibi.

- Müşteriye fatura edilebileceği sözleşme ile hüküm altına alınmış maliyetler

- Taşeronlara yapılan ödemeler gibi, işletmenin belirli bir sözleşme için katlandığı maliyetler

Aşağıda sayılan maliyetler ise, finansal tablolara gider olarak alınır.

- Genel yönetim giderleri

- Sözleşmenin yerine getirilmesi için yürütülen faaliyetler esnasında telef olan malzeme, boşa geçen zamanlara ait işçilik giderleri gibi maliyetler gider olarak finansal tablolara alınır.

- Geçmiş dönemlerde yerine getirilmiş edimlere ait olan maliyetler

- İşletmenin geçmiş dönemlerde tamamen veya kısmen yerine getirdiği edim yükümlülükleri ile mi yoksa gelecekte yerine getireceği edim yükümlülükleri ile mi ilgili olduğu tam olarak tespit edilemeyen maliyetler finansal tablolara gider olarak alınır.

2.3.TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri İle TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Karşılaştırılması :

Yürürlükten kaldırılan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile TFRS 15 Hasılat Standardı arasındaki önemli farklılıklar aşağıdaki tabloda ele alınmıştır.

Tablo 1: TMS 11 ve TFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması



	TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı	TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı
Kapsam Bakımından	TMS 11 münhasıran inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi için kullanılır. İnşaat taahhüt işleri için yapılan sözleşmeler başka herhangi bir değerlendirme yapılmasına gerek duyulmadan TMS 11 standardı kapsamında muhasebeleştirilir.	TFRS15 tüm sektörleri kapsayan bir standarttır. Aranacak koşulların karşılanması durumunda inşaat taahhüt işleri bu standart hükümlerine göre muhasebeleştirilir. Sözleşmelerin standart kapsamında muhasebeleştirilebilmesi için bazı ön değerlendirmeler yapılması gerekmektedir
Sözleşme Geliri Bakımından	Sözleşme geliri, alınan veya alınacak hakediş bedellerinin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür	İşletmenin sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmesi karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedel üzerinden ölçülür. Önemli bir finansman bileşeni mevcut ise hasılatı ayrı olarak muhasebeleştirilir. Birden fazla edim yükümlülüğü varsa, işlem fiyatı edim yükümlülüklerine dağıtılır.
Sözleşme Maliyetleri Bakımından	Sözleşmenin onaylanmasından önce katlanılan maliyetler, sözleşmenin yapılması muhtemelse sözleşme maliyetlerine dahil edilir	Bir müşteri ile sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetlerin geri kazanılması bekleniyorsa sözleşme maliyetlerine dahil edilmez ve varlık olarak finansal tablolarında gösterilir.

3. ÖRNEK UYGULAMA

Melike İnşaat Ltd. Şti. A Belediyesi arasında 2017 yılında bir sözleşme imzalanmış ve işletme belediye binası ve kültür merkezi inşası işini yüklenmiştir. İşin ihale bedeli 10.000.000,00 TL, tahmini maliyet bedeli 8.000.000,00 TL dir. İşin 2 yılda bitirilmesi planlanmaktadır. 2 yıllık süre içinde katlanılan maliyet bedelleri ve alınan hakediş bedelleri aşağıdaki tablolar üzerinde gösterilmiştir. İşletmenin inşaat sözleşmesinin sonucunu güvenilir bir şekilde öngörebildiği kabul edilmiştir.

Örnek uygulamamızın kapsamı maliyet ve hasılat kayıtları ile sınırlandırılmıştır. Hakediş ile ilgili kayıtlar , hakedişler üzerinden yapılan stopaj kesintileri, SGK primleri, KDV, Damga Vergisi ve diğer vergiler uygulama kapsamına dahil edilmemiştir. Tamamlanma



oranının hesaplanmasında, uygulamada en çok kullanılan yöntem olan maliyetleri esas alan yöntem kullanılmıştır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi : TFRS 15 Müşterilerden sözleşmelerinden hasılat standardına göre muhasebeleştirilmesi için yukarıda detaylı olarak açıkladığımız 5 aşamalı modelin uygulanması gereklidir.

1.Aşama Müşteri İle Yapılan Anlaşmanın Tanımlanması : İşletme ile A belediyesi arasında yazılı bir sözleşme imzalanmıştır. Sözleşmede tarafların karşılıklı olarak hak ve yükümlülükleri tanımlanmıştır, müşterinin ödeme koşulları belirlenmiştir., sözleşme ticari niteliktedir ve müşteri belediyenin ödeme gücü vardır. Standart ile aranılan şartların tamamının karşılandığı anlaşılmaktadır.

2. Aşama Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması : İşletmenin edim yükümlülükleri, belediyesi binası ve kültür merkezi inşaatlarının sözleşme koşullarına uygun olarak tamamlanarak süresinde X Belediyesine teslim edilmesi olarak tanımlanmıştır.

3. Aşama İşlem Fiyatının Belirlenmesi : TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre işlem fiyatı, işletmenin edim yükümlülüklerini yerine getirmesi karşılığında müşteriden tahsil edeceği bedeldir. Yıldırım İnşaat Ltd. Şti. edim yükümlülükleri yerine getirilerek teslim edildiğinde sözleşme gereği A Belediyesi'nden 10.000.000,00 TL tahsil edilecektir. Bu veriler ışığında, işlem fiyatının 10.000.000,00 TL olduğu tespit edilmiştir.

4. Aşama İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması : Bu aşamada işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekmektedir. Yapılan değerlendirmelere göre işletme iki binayı ayrı yapsa belediye binası yapım işini 6.000.000,00 TL'ye, kültür merkezi binası işini 4.000.000,00 TL'ye yapacaktı. İnşaat maliyetleri ise, inşaat maliyetleri ise belediye binası için 4.800.000,00 TL ve kültür merkezi inşaat için 3.200.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.

5. Aşama Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde veya Yerine Getirildikçe Hasılatın Tanınması : 5. ve son aşama hasılatın tanınarak finansal tablolara alınmasını içerdiğinden görüşümüze göre en kritik aşamadır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre, edim yükümlülüklerinin belirli bir anda mı yoksa zamana yayılı olarak mı yerine getirileceğinin sözleşmenin başında belirlenmesi gereklidir. Çalışmamızın 2.1.5. bölümünde belirtildiği gibi, işletmenin edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirdiğinin kabul edilebilmesi için, aranan 3 şarttan en az bir tanesinin karşılanması gerekmektedir. Standardın 35. paragrafının b fıkrası inşaat taahhüt işlerine uygulanabilir niteliktedir. İlgili fıkra hükmüne göre işletme edimini yerine getirdikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması durumunda, edimin zamana yayılı olarak yerine getireceği kabul edilecektir. Parantez içinde yapım aşamasındaki işlerin örnek olarak verilmesi tespitimizi doğrular niteliktedir. Edim yükümlülüklerinin zamana yayılı olarak yerine getirildiği kabul edildiğinde, edim yükümlülüğünün tamamlanmasına yönelik ilerleme ölçülerek, hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır.²⁰ Sözleşme maliyetlerinin ve hasılatın muhasebeleştirilmesi işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

²⁰ TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, Kamu Gözetimi Kurumu İnternet Sitesi.



4. Aşamada işlem fiyatı belediye binası inşaatı ve kültür merkezi inşaatı arasında dağıtılmıştı. Katılan maliyetlerin dağıtılması ve elde edilen hasılatın finansal tablolarda gösterilmesi bu ayırım esas alınarak yapılacaktır.

Belediye Binası İnşaatı			
	1.YIL	2. YIL	TOPLAM
Fiili Maliyetler	2.880.000,00	1.920.000,00	4.800.000,00
Faturalandırılmış Hakedişler	3.375.000,00	2.625.000,00	6.000.000,00
Kültür Merkezi İnşaatı			
	1.YIL	2. YIL	TOPLAM
Fiili Maliyetler	1.920.000,00	1.280.000,00	3.200.000,00
Faturalandırılmış Hakedişler	2.250.000,00	1.750.000,00	4.000.000,00

1. Yıl İnşaat Maliyetlerinin Muhasebe Kayıtları :

İnşaat sözleşmesi ile ilgili maliyetlerin 2017 yılı dönem içi ve dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır

31.12.2017			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		4.800.000,00	
740.10 BELEDİYE BİNASI İNŞ.	2.880.000,00		
740.20 KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.920.000,00		
İLGİLİ HESAPLAR			4.800.000,00
İnşaat Maliyetlerinin Kaydı			
31.12.2017			
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		4.800.000,00	
622.10 BELEDİYE BİNASI İNŞ.	2.880.000,00		
622.20 KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.920.000,00		
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANS.HESABI			4.800.000,00
İnşaat Maliyetlerinin Maliyet Hesabına Yansıtılması			
31.12.2017			
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANS.HES.		4.800.000,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			4.800.000,00
740.10 BELEDİYE BİNASI İNŞ.	2.880.000,00		
740.20 KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.920.000,00		
Yansıtma Hesabının Kapatılması			

Birinci yılın sonunda tamamlanma yüzdesi ve dönem geliri iki bina inşaatı için ayrı ayrı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Belediye Binası İnşaatı:

Tamamlanma Yüzdesi = $2.880.000,00 / 4.800.000,00 = 0,60$

Dönem Geliri = $6.000.000,00 * 0,60 = 3.600.000,00$ TL



$$\text{Kar} = 3.600.000,00 - 2.880.000,00 = 720.000,00 \text{ TL}$$

Kültür Merkezi İnşaatı:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 1.920.000,00 / 3.200.000,00 = 0,60$$

$$\text{Dönem Geliri} = 4.000.000,00 * 0,60 = 2.400.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Kar} = 2.400.000,00 - 1.920.000,00 = 480.000,00 \text{ TL}$$

Dönem sonunda hasılatla ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

31.12.2017		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		6.000.000,00
600.10 BELEDİYE BİNASI İNŞ.	3.600.000,00	
600.10 KÜLTÜR MRK. İNŞ.	2.400.000,00	
XXX İLGİLİ HESAPLAR	6.000.000,00	
2017 Yılı Gelirinin Kaydı		
31.12.2017		
690 DÖNEM KARI/ZARARI HESABI		6.000.000,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	6.000.000,00	
600.10 BELEDİYE BİNASI İNŞ.	3.600.000,00	
600.10 KÜLTÜR MRK. İNŞ.	2.400.000,00	
Gelir Hesaplarının Kar/Zarar Hesabına Devri		

İşletmenin 2017 yılı Gelir Tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

MELİKE İNŞAAT LTD.ŞTİ.	
01.01.2017-31.12.2017 DÖNEMİ GELİR TABLOSU	
BRUT SATIŞLAR	6.000.000,00
YURTICI SATIŞLARI	
BELEDİYE BİNASI İNŞ.	3.600.000,00
KÜLTÜR MRK. İNŞ.	2.400.000,00
NET SATIŞLAR	6.000.000,00
SATIŞLARIN MALİYETİ	-4.800.000,00
SATILAN HİZMET MALİYETİ	
BELEDİYE BİNASI İNŞ.	2.880.000,00
KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.920.000,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	1.200.000,00

2. Yıl İnşaat Maliyetlerinin Muhasebe Kayıtları :

31.12.2018		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		3.200.000,00
740.10 BELEDİYE BİNASI İNŞ.	1.920.000,00	

130		İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
-----	---	---

740.20 KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.280.000,00		3.200.000,00
İLGİLİ HESAPLAR			
İnşaat Maliyetlerinin Kaydı			
31.12.2018			
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		3.200.000,00	
622.10 BELEDİYE BİNASI İNŞ.	1.920.000,00		
622.20 KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.280.000,00		
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANS.HESABI			3.200.000,00
İnşaat Maliyetlerinin Maliyet Hesabına Yansıtılması			
31.12.2018			
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANS.HES.		3.200.000,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			3.200.000,00
740.10 BELEDİYE BİNASI İNŞ.	1.920.000,00		
740.20 KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.280.000,00		
Yansıtma Hesabının Kapatılması			

2. Yıl Sözleşme Gelirlerinin Muhasebe Kaydı:

İkinci yılın sonunda tamamlanma yüzdesi ve dönem geliri ayrı ayrı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Belediye Binası İnşaatı:

Tamamlanma Yüzdesi = $4.800.000,00 / 4.800.000,00 = 1$

Dönem Geliri = $(6.000.000,00 * 1) - 3.600.000,00 = 2.400.000,00$ TL

Kar = $2.400.000,00 - 1.920.000,00 = 480.000,00$ TL

Kültür Merkezi İnşaatı:

Tamamlanma Yüzdesi = $3.200.000,00 / 3.200.000,00 = 1$

Dönem Geliri = $(4.000.000,00 * 1) - 2.400.000,00 = 1.600.000,00$ TL

Kar = $1.600.000,00 - 1.280.000,00 = 320.000,00$ TL

Dönem sonunda hasılatla ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır.

31.12.2018			
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI			4.000.000,00
600.10 BELEDİYE BİNASI İNŞ.	2.400.000,00		
600.20 KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.600.000,00		
İLGİLİ HESAPLAR		4.000.000,00	
2018 Yılı Gelirinin Kaydı			
31.12.2018			
690 DÖNEM KARI/ZARARI HESABI			4.000.000,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		4.000.000,00	
600.10 BELEDİYE BİNASI İNŞ.	2.400.000,00		



600.20 KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.600.000,00		
Gelir Hesaplarının Kar/Zarar Hesabına Devri			

İşletmenin 2018 yılı Gelir Tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

MELİKE İNŞAAT LTD.ŞTİ.	
01.01.2018-31.12.2018 DÖNEMİ GELİR TABLOSU	
BRUT SATISLAR	4.000.000,00
YURTICI SATISLARI	
BELEDİYE BİNASI İNŞ.	2.400.000,00
KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.600.000,00
NET SATIŞLAR	4.000.000,00
SATISLARIN MALİYETİ	-3.200.000,00
SATILAN HİZMET MALİYETİ	
BELEDİYE BİNASI İNŞ.	1.920.000,00
KÜLTÜR MRK. İNŞ.	1.280.000,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	800.000,00

SONUÇ VE ÖNERİLER

İnşaat taahhüt işlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi, 31.12.2017 öncesine ait dönemde TMS 11 İnşaat Sözleşmesi Standardı ile belirlenen esaslara göre yapılmaktaydı. Dünya ekonomisinde meydana gelen gelişmeler, ekonomik yapıda yaşanan üretim temelli ekonomiden hizmet temelli ekonomiye dönüşüm, çok unsurlu sözleşmelerin sayısında görülen artış gibi nedenler mevcut hasılat standardına yetersizlikler görülmesine neden olmuş ve yeni bir hasılat standardının yayınlanmasına duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Dünya ekonomisinde yaşanan hızlı küreselleşmenin sonucu olarak ortak bir hasılat standardına duyulan ihtiyaç neticesinde FASB ve IASB tarafından yürütülen ortak çalışma sonucu UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayınlanmıştır. Ülkemiz muhasebe uygulamalarının, dünya muhasebe uygulamalarına uyumu amacı ile UFRS 15 in tercümesi olarak TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayınlanmış ve 31.12.2017 tarihini izleyen hesap döneminden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe konularak TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlükten kaldırılmıştır.

. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, münhasıran inşaat sözleşmeleri için uygulanan bir standart iken TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ise genel olarak bütün sektörlerde uygulanmak üzere daha geniş bir kapsama sahiptir. Uygulayıcı işletmelerin, standardın inşaat taahhüt işlerine uygulanacak kurallarını dikkatle değerlendirmesi bu açıdan önem arz etmektedir.

İnşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile getirilen 5 aşamalı model uygulanmaktadır. 5 aşamalı modelin inşaat taahhüt işlerine uygulanmasında getirilen önemli yeniliklerden birisi işlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması olacaktır. İnşaat sözleşmesine konu olan işlerin ayrı edim



yükümlülükleri olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği işletmeler tarafından titizlikle değerlendirilmelidir.

TFRS 15 standardının uygulanmaya başlanması ile birlikte inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde önemli değişiklikler yapılmaktadır. Çalışmamız kapsamında, inşaat taahhüt işlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre muhasebeleştirilmesi incelenmiş ve örnek bir uygulama ile anlatılanların pekiştirilmesi amaçlanmıştır.

REFERENCES

- Economic and Social Affairs, United Nations, E-Government Survery 2014, New York 2014
- Aktumaç, S. (1975), İnşaat Hukuku, Ankara.
- 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, Ocak 2017 sayısı, 27-50.
- Kızılot, Ş. (2010), İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Ankara.
- Öz , M. T. (2013), İnşaat Sözleşmesi ve İlgili Mevzuat, İstanbul.
- Selimoğlu, R. (2010), İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, İstanbul.
- Usul, H. (2012), TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi, Ankara.
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat,, Kamu Gözetimi Kurumu İnternet sitesi, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf (Erişim Tarihi: 31.10.2017)
- Applying IFRS in Engineering and Construction,E&Y,2015, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Engineering_and_Construction:_The_new_revenue_recognition_standard./\\$FILE/Applying-Rev-Construction-July2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Engineering_and_Construction:_The_new_revenue_recognition_standard./$FILE/Applying-Rev-Construction-July2015.pdf) (Erişim Tarihi:20.10.2017)
- Get Ready For IFRS 15, Recognising Revenue in The Real Estate and Construction Industries,GrantThornton,2016, http://www.gtturkey.com/UD_OBJs/PDF/GTHBR/IFRS15.pdf (Erişim Tarihi: 20.10.2017)



- TDK Güncel Türkçe Sözlük,
[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a1c5dbf527569.69238908)
TDK.GTS.5a1c5dbf527569.69238908 (Erişim Tarihi :27.11.2017)