



**SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**İşletme Anabilim Dalı**

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

**Yüksek Lisans Tezi**

**Nazik KARADAĞ**

**SIVAS**  
**Ekim 2020**

**SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**İşletme Anabilim Dalı**

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

**Yüksek Lisans Tezi**

**Nazik KARADAĞ**

**Tez Danışmanı**  
**Prof. Dr. Mehmet DEMİR**

**SİVAS**  
**Ekim 2020**

## ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

1. Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
2. Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
3. Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dâhil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
4. Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

19.10.2020

Nazik KARADAĞ

## ÖNSÖZ

Tez çalışmamı hazırlamamda, değerli bilgilerini benimle paylaşan, kendisine ne zaman danışsam bana kıymetli zamanını ayırıp sabırla ve büyük bir ilgiyle bana faydalı olabilmek için elinden gelenden fazlasını sunan, her sorun yaşadığımda yanına çekinmeden gidebildiğim, güler yüzünü ve samimiyetini benden esirgemeyen ve gelecekteki mesleki hayatımda da bana vereceği değerli bilgilerden faydalanacağımı düşündüğüm kıymetli hocam ve tez danışmanım Prof. Dr. Mehmet DEMİR'e sonsuz minnet ve şükranlarımı sunarım.

Beni sevgi ve saygı kelimelerinin anlamlarını bilecek şekilde yetiştiren ve benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyen bu hayattaki en büyük şansım olan, babam Gani KARADAĞ, annem Sevim KARADAĞ ve kardeşlerime sonsuz teşekkürler.

Son olarak çalışmamda desteğini ve bana olan güvenini benden esirgemeyen değerli arkadaşım Muhammed Said ALICI ve eğitim hayatım boyunca benden maddi ve manevi desteğini esirgemeyen amcam Mesut KARADAĞ'a teşekkür ederim.

# İÇİNDEKİLER

<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>i</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>vii</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>xi</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>xiii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>3</b>
<b>İNŞAAT VE İNŞAAT SEKTÖRÜNE GENEL BİR BAKIŞ</b> .....	<b>3</b>
1.1. Giriş .....	3
1.1.1. İnşaat .....	3
1.1.2. İnşaatla İlgili Temel Bilgiler .....	4
1.2. İnşaat Çeşitleri .....	6
1.2.1. Medeni Hukuku Yönünden İnşaatlar .....	6
1.2.1.1. Menkul İnşaat .....	6
1.2.1.2. Menkul Olmayan İnşaat .....	7
1.2.2. Vergi Hukuku Yönünden İnşaatlar .....	7
1.2.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat .....	7
1.2.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat .....	7
1.3. İnşaat Sektörüne Genel Bir Bakış .....	8
1.3.1. İnşaat Sektörünün Gayri Safi Yurtiçi Hâsılaya Etkisi .....	10
1.3.2. İnşaat Sektörünün İstihdama Etkisi .....	11
1.4. İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Faaliyet Süreci .....	13
1.4.1. Proje Hazırlığı .....	13

1.4.2. Yaklaşık Maliyetlerin Belirlenmesi .....	14
1.4.3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi .....	15
1.4.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi.....	17
1.4.5. İnşaat Taahhüdü İçin Teklif Alınması .....	18
1.4.6. Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Teminat .....	18
<b>İKİNCİ BÖLÜM .....</b>	<b>21</b>
<b>İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMALARININ VERGİ USUL KANUNU</b>	
<b>AÇISINDAN İNCELENMESİ.....</b>	<b>21</b>
2.1. Giriş .....	21
2.2. İnşaat Sektöründe Ticari Kazancın Tespiti.....	21
2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Sektöründe Ticari Kazancın Tespiti .....	21
2.2.1.1. Tamamlanma Yöntemi .....	23
2.2.1.2. Amortismanların Dağıtımı .....	24
2.2.1.3. Ortak Giderlerin Dağıtımı.....	27
2.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatlarda Ticari Kazanç.....	28
2.3. İnşaat Sektöründe İşe Başlama ve Bitiş Tarihi .....	28
2.3.1. İnşaat Sektöründe İşe Başlama Tarihi .....	29
2.3.2. İnşaat Sektöründe İşin Bitiş Tarihi .....	29
2.3.2.1. Özellik Arz Eden Durumlarda İşin Bitiş Tarihi .....	29
2.4. İnşaat Sektöründe Vergiyi Doğuran Olay .....	31
2.5. İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi (Stopaj) .....	32
2.5.1. Vergi Kesintisinin Mahsubu ve İadesi.....	34
2.5.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup .....	35
2.5.1.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla Ödeme.....	35
2.5.1.3. Nakden İade.....	35

2.5.2. Vergi Kesintisinde Sorumluluk .....	35
2.6. İnşaat Sektöründe Geçici Vergi.....	36
2.7. İnşaat Sektöründe Katma Değer Vergisi .....	39
2.8. İnşaat Sektöründe Damga Vergisi .....	40
2.9. İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergilendirme Sorunları .....	41
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....</b>	<b>45</b>
<b>İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMALARININ TMS 11 VE TFRS 15 STANDATLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ .....</b>	<b>45</b>
3.1. Giriş.....	45
3.2. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları .....	46
3.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı .....	47
3.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı .....	47
3.3.2. Tanımlar.....	48
3.3.3. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi.....	49
3.3.4. Sözleşme Geliri.....	50
3.3.5. Sözleşme Maliyetleri .....	52
3.3.5.1. Sözleşmeyle Direkt İlişkili Maliyetler .....	52
3.3.5.2. Sözleşmeyle İlişki Kurulabilen ve Yüklenebilen Maliyetler .....	53
3.3.5.3. Müşteriye Yüklenebilecek Olan Diğer Maliyetler .....	55
3.3.6. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi .....	55
3.3.6.1. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Güvenilir Bir Şekilde Tespit Edilmesi.....	55
3.3.6.2. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Güvenilir Bir Şekilde Tahmin Edilememesi .....	61
3.3.7. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi .....	62
3.3.8. Tahminlerdeki Değişiklikler .....	62

3.3.9. Kamuya Açıklanacak Bilgiler.....	63
3.4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı .....	64
3.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı .....	65
3.4.2. Tanımlar.....	67
3.4.3. Finansal Tablolara Alma.....	68
3.4.3.1. Sözleşmenin Belirlenmesi .....	68
3.4.3.2. Edim Yükümlülüğünün Tanımlanması .....	71
3.4.3.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi .....	73
3.4.3.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı .....	78
3.4.3.5. Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi .....	82
3.4.4. Sözleşme Maliyetleri .....	84
3.4.4.1. Sözleşmenin Yapılması İçin Katılan Ek Maliyetler .....	84
3.4.4.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri.....	85
3.4.4.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü .....	86
3.5. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması.....	86
<b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM .....</b>	<b>91</b>
<b>VUK, TMS 11 VE TFRS 15 STANDARTLARI AÇISINDAN İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....</b>	<b>91</b>
4.1. Giriş .....	91
4.2. Tekdüzen Hesap Planında İnşaat Taahhüt İşleri İçin Özellik Taşıyan Hesaplar .....	92
4.3. TFRS 15 İle Vergi Usul Kanununun Karşılaştırılması.....	100
4.3.1. Uygulama 1 .....	101
4.3.1.1. TFRS 15'e göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları.....	102

4.3.1.2. VUK'a göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları..	111
4.4. TMS 11 İle TFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması.....	114
4.4.1. Uygulama 2.....	114
4.4.1.1. TMS 11'e göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları .....	115
4.4.1.2. TFRS 15'e göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları .....	120
<b>SONUÇ.....</b>	<b>129</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>133</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>143</b>



## KISALTMALAR

<b>İNTES</b>	:Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası
<b>GSYİH</b>	:Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
<b>TL</b>	:Türk Lirası
<b>TÜİK</b>	:Türkiye İstatistik Kurumu
<b>VUK</b>	:Vergi Usul Kanunu
<b>GVK</b>	:Gelir Vergisi Kanunu
<b>KDV</b>	:Katma Değer Vergisi
<b>ÖTV</b>	:Özel Tüketim Vergisi
<b>TMS</b>	:Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TFRS</b>	:Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>IASC</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IASB</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları
<b>TMUDESK</b>	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMSK</b>	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>KGK</b>	:Kamu Gözetim Kurumu
<b>FASB</b>	:Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>IASB</b>	:Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TY</b>	:Tamamlanma Yüzdesi
<b>M</b>	:Madde
<b>Vd</b>	:Ve Diğerleri



## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> İnşaat Sektörünün Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla İçerisindeki Payı .....	11
<b>Tablo 2:</b> Tarımdışı İstihdam ve İnşaat Sektörünün Payı (2009-2019 Ocak Dönemi)12	
<b>Tablo 3:</b> 15-64 Yaş Arası İnşaat Sektöründe Çalışanların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı (2019 Yılı Nisan Ayı).....	13
<b>Tablo 4:</b> Hakediş Faturası Kesilme Tablosu .....	33
<b>Tablo 5:</b> TMS 11'in Tarihsel Gelişimi .....	46
<b>Tablo 6:</b> Tamamlanma Yöntemi İle Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi Arasındaki Farklar.....	60
<b>Tablo 7:</b> TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı.....	66
<b>Tablo 8:</b> İlerlemenin Ölçülmesinde Kullanılan Yöntemler.....	83
<b>Tablo 9:</b> TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması .....	87
<b>Tablo 10:</b> 690 Dönem Kâr/Zararı Hesabı.....	99
<b>Tablo 11:</b> TFRS 15'e Göre Okul İnşaat İçin Gerçekleşen Gelir, Maliyet ve Hasılat Tutarı (TL).....	111
<b>Tablo 12:</b> TFRS 15 ve VUK Kapsamında Kâr/Zarar Tutarlarının Karşılaştırılması (TL) .....	113
<b>Tablo 13:</b> TMS 11 ve TFRS 15 Kapsamında Kâr/Zarar Tutarlarının Karşılaştırılması (TL) .....	128



## ÖZET

Milli gelirin ve istihdam edilecek alanların artırılmasında kilit rol üstlenen sektörlerden biri olan inşaat sektörünün finansal işlemlerinin muhasebeleştirilmesi önemli bir konudur. Özellikle son dönemlerde baraj, otoyol, köprü gibi yıllara yaygın, büyük ölçekli ve maliyetli inşaat, taahhüt ve onarım projeleri artış göstermektedir. Bu türden inşaat işlerinin tamamlanması çoğunlukla birden fazla yıla yayıldığından inşaat işinden elde edilen hasılatın ve katlanılan maliyetlerin ne zaman kayda ve finansal tablolara alınacağı sorununun ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde son yıllarda önemli bir yer tutan yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerine ait finansal işlemleri Vergi Usul Kanunu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında incelemektir. Bu kapsamda hem VUK hem de TMS/TFRS açısından inşaat işlerine ait hasılat ve maliyetlerin kayda ve finansal tablolara alınmasındaki farklılıklara örnekler verilerek değinilmiştir. Çalışma sonucunda, vergi kanunlarının benimsediği *tamamlanma yöntemine* göre hazırlanan finansal tabloların, işletmeler ve finansal tablo kullanıcıları açısından yanıltıcı sonuçlar verdiği görülmüştür. İnşaat işi devam ederken, kâr/zarar hakkında her hangi bir bilginin verilmediği için yöntem her ne kadar kesin sonuçlar içerse de dönemsellik kavramı ile çelişmekte; işin bittiği yıl işletmelere büyük bir vergi borcu yüklemekte ve müteahhidin farklı bir vergi diliminde yer almasına sebep olmaktadır. TMS 11 standardında *tamamlanma yüzdesi yöntemi* benimsemiştir. Buna göre hazırlanan finansal tablolar, dönemsellik kavramı ile bağdaşmakta ancak tahminlere dayalı sonuçlar içermektedir. Tamamlanma yüzdesinin kullanılması için, işletmenin elde edeceği gelirin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi gerekir. Belirsizlik unsurunun yüksek olduğu dönemlerde bu yöntem yanıltıcı sonuçlar vermektedir. Bu standartta hasılatın tanımı net bir şekilde yapılmadığından yaşanan kavram karmaşasını ortadan kaldırmak için TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı getirilmiştir. TFRS 15 standardında benimsenen *tanımlanan girdi yöntemine* göre hazırlanan finansal tablolar, inşaat işlerinden elde edilen hasılatın tutarı konusunda daha detaylı ve doğru bilgiler sunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** TMS 11, TFRS 15, İnşaat ve Taahhüt İşleri, Vergi Usul Kanunu



## ABSTRACT

Accounting for the financial transactions of the construction sector, which plays a key role in increasing the national income and employment areas, is an important issue. Especially in recent years, large-scale and costly construction, contracting and repair projects such as dams, highways and bridges have been increasing. Since the completion of such construction works is mostly spread over more than one year, the problem arises when the revenues from the construction work and the costs incurred will be recorded and financial statements.

The purpose of this study is to examine the financial transactions of construction, contracting and repair works, which have taken an important place in our country in recent years, within the scope of the Tax Procedure Law, TAS 11 Construction Contracts Standard and TFRS 15 Revenue from Customer Contracts Standard. In this context, the differences in the recognition and financial statements of the revenues and costs of construction works in terms of both TPL and TAS / TFRS have been mentioned by giving examples. As a result of the study, it was seen that financial statements prepared according to the completion method adopted by tax laws give misleading results for businesses and financial statement users. The method contradicts with the concept of periodicity, although it contains definite results, since no information is given about profit / loss while the construction work continues; The year the work is completed, it imposes a large tax liability on businesses and causes the contractor to be in a different tax bracket. Percentage of completion method is adopted in TAS 11 standard. The financial statements prepared accordingly are compatible with the concept of periodicity, but contain results based on estimates. Using the percent complete requires a reliable estimate of the revenue the business will generate. In periods of high uncertainty, this method gives misleading results. Since the definition of revenue is not clearly defined in this standard, TFRS 15 Revenue Standard from Customer Contracts has been introduced in order to eliminate the confusion of concepts. Financial statements prepared according to the defined input method adopted in TFRS 15 standard, provide more detailed and accurate information about the amount of revenue generated from construction works.

**Keywords:** TAS 11, TFRS 15, Construction and Contracting Works, Tax Procedure Law.



## GİRİŞ

Barınma, ulaşım ve hatta daha konforlu bir hayat sürme, insanoğlu var olduğundan bu yana yerine getirilmesi zorunlu olan önemli ihtiyaçlardandır. Daha önceki çağlarda ilkel yöntemlerle ve genelde basit yapılar inşa edilerek yerine getirilmeye çalışan bu ihtiyaç, günümüzde teknolojinin gelişmesi ile modern ve karmaşık yapılar ile giderilmektedir. Bu tür yapıların inşasının artması, inşaat sektörünü farklı bir noktaya taşımıştır. İnşaat sektörü, istihdama ve gayri safi milli hasılaya katkılarından dolayı ülkelerin ekonomilerinde ayrı bir yere sahiptir. Sektör, sadece inşaat işinde istihdam alanı oluşturmamakta, inşaata başlamadan önce ve inşaat devam ederken de çok sayıda alt sektörü bünyesinde barındırdığı için son derece geniş bir sektördür.

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

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde son yıllarda sektörel olarak önemli bir yer tutan yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin Vergi Usul Kanunu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında incelenmesidir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, inşaat ve inşaatla ilgili kavramlar açıklanmış, inşaat sektörünün gayri safi yurtiçi hasılaya ve istihdama etkisine değinilmiştir. Bir inşaatın işinin faaliyet süresi bu bölümde detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

İkinci bölümde, inşaat ve taahhüt işlerinin Vergi Usul Kanunu açısından incelenmiştir. İlk olarak yıllara yaygın olan ve yıllara yaygın olmayan inşaat ve taahhüt işlerinde, ticari kazancın tespit edilmesi açıklanmış, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde önemli bir konu olan işe başlama ve bitiş tarihleri hakkında bilgi verilmiştir. İnşaat ve taahhüt işlerinde; vergiyi doğuran olay, geçici vergi uygulamaları, katma değer vergisi, damga vergisi konuları incelenmiş ve inşaat ve onarım faaliyetlerinde vergilendirilme sorunlarına yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, inşaat ve onarım faaliyetleri TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı açısından incelenmiştir. İlk olarak TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı; amaç, kapsam, tanımlar, inşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi ve bölümlenmesi, sözleşme gelir ve maliyetleri, sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi, beklenen zararların muhasebeleştirilmesi, tahminlerdeki değişiklikler ve kamuya açıklanacak bilgiler başlıkları altında detaylı bir şekilde açıklanmıştır. TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ise; amaç, kapsam, tanımlar, hasılatın finansal tablolara alınmasında beş aşamalı model incelenmiştir. Son olarak TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı belirli konular açısından karşılaştırılmıştır.

Son bölümde ise, inşaat ve taahhüt işlerinden elde edilen hasılat tutarının ne şekilde muhasebeleştirileceği uygulamalı olarak incelenmiştir. İlk olarak Vergi Usul Kanunu ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı daha sonra ise TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı uygulamalı olarak karşılaştırılmış, farklılıkları yevmiye kayıtları ve gerekli hesaplamalarla ile açıklanmaya çalışılmıştır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## İNŞAAT VE İNŞAAT SEKTÖRÜNE GENEL BİR BAKIŞ

### 1.1.Giriş

Barınma ihtiyacı geçmişten günümüze kadar insanoğlunun temel ihtiyaçlarının başında gelmektedir. Maslow'un ihtiyaçlar piramidinde beş basamakta ele alınan ihtiyaçlarda, barınma ihtiyacı ikinci sırada yer almaktadır. İlk zamanlarda doğada hazır olarak buldukları ortamlarda barınan insanlar, daha sonra kuru dallarla, hayvan postlarıyla, kerpiçlerle basit barınaklar inşa etmiştir. Günümüzde teknolojinin gelişmesi, nüfusun artması ve köyden kentlere yapılan göçlerin artışı gibi sebepler ile birlikte insanoğlu çok katlı binalar, alışveriş merkezleri, köprüler, okullar vs. inşa etmeye başlamıştır. Türkiye'de inşaat sektörünün gelişimi Cumhuriyet Dönemi'nde başlamıştır. İnşaat faaliyetlerindeki artış, ülke ekonomisi için büyük bir istihdam ortamı oluşturmaktadır. Çünkü inşaat sektörü, içerisinde birçok alt sektörü barındırmaktadır (Cam, seramik, beton, demir).

Bu bölümde inşaat ve inşaatla ilgili kavramlar açıklamıştır. İnşaat sektörünün gelişimine ve ülke ekonomisindeki yerine ve bir inşaat işinin yapım süresine değinilmiştir.

### 1.1.1 İnşaat

İnşaat deyince akla sadece bina gelmemelidir. İnşaat, bina başta olmak üzere karayolu, demiryolu, havayolu, baraj, liman, köprü vb. yatırımları da içine alan geniş kapsamlı bir sektördür (Alper 2017: 239). İnşaat, arazi veya arsa üzerine işçilik ve malzeme kullanarak bir gayrimenkulün yapımına ilişkin faaliyetlerin tümüdür (Yılmaz 2016: 3). Bir diğer tanımda ise inşaat, karada veya suda imar veya iskân gereği olarak yapılan tüm yol, apartman, köprü vb. tesislerinin yapım çalışmaları olarak açıklanmıştır (Uyaroğlu 2008: 14).

Çeşitli kanunlarda inşaatın tanımı şu şekilde yapılmıştır;

3194 sayılı İmar Kanunu'na göre inşaat, “*karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir*” (İmar Kanunu m. 5).

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda inşaat; “*bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini ifade etmektedir*” (Kamu İhale Kanunu m.4).

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu inşaatı; “*her türlü inşaat, ihzarat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme, yenileştirme ve montaj işleri şeklinde tanımlamıştır*” (Devlet İhale Kanunu m.4).

İnşaat, belirli bir gereksinimi karşılamak amacıyla, zemin içinde ve/veya üzerinde, iş gücü ve makine yardımıyla, hammadde ve malzeme kullanılarak inşa edilen mühendislik yapılarıdır (Kant 2005: 3). İnşaatlar kısaca 3'e ayrılabilir. Bunlar (Benligiray 2009: 153);

- Konutlar: Bağımsız ya da apartman şeklindeki yapılar,
- Ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar: İşyeri, okul, fabrika, kütüphane, dernek, hastane vb.
- Özel uzmanlık isteyen inşaatlar: Baraj, havalimanı, köprü vb.

### **1.1.2. İnşaatla İlgili Temel Bilgiler**

İnşaat, birden çok tarafı ve tanımı içerisinde barındıran geniş kapsamlı bir alandır. İnşaat kavramının tam olarak anlaşılması için bu tarafların ve tanımların açıklanması önemlidir. Bunlar:

*İşveren*, yapılacak inşaat işini, önceden belirlenen bir bedel üzerinden, taraflarca imzalanan sözleşmeye bağlı olarak müteahhide yaptıran gerçek ya da tüzel kişidir (Uçak 2018: 10).

*Müteahhit (yüklenici)*, işverenle imzaladıkları bir sözleşme kapsamında, inşaat ve onarım işini kendi nam ve hesabına üstlenen gerçek veya tüzel kişidir (Uçak 2018: 11). Müteahhit işletmenin üstlendiği faaliyetler; inşaatın yapımı için gerekli işçi, makine ve malzemeyi sağlamak, gerekli olan bu faktörleri inşaat alanına getirmek, inşaatın yapımını bu elemanlarla sağlamak ve inşaatın işinin sonunda işçileri, kalan malzemeleri ve makinaları inşaat alanından geri çekmektir (Benligiray 2006: 112).

Yapısı gereği inşaat ve onarım işleri oldukça uzmanlık ve deneyim gerektirmektedir. İnşaat yapımını üstlenen yüklenicinin inşaatla ilgili bütün işlemlerde uzmanlaşmış olması oldukça güç olduğundan, inşaat işlemlerinin belirli bir bölümünü o konuda uzmanlaşmış diğer firmalar veya kişiler yapmak durumunda kalabilirler (Yabancı 2014: 2).

*Taşeron*, inşaat işinin belirli bir kısmını ya da tamamını müteahhide karşı üstlenen, yapacağı işte uzmanlaşmış gerçek veya tüzel kişilerdir (Uçak 2018: 11). Taşeron işletmeler, yüklenici firma ile sürekli çalışıyorsa bunlara iç taşeron; taşeron işletme sadece işin uzmanlık isteyen bir bölümü için çağırılıyorsa bunlara da dış taşeron denir. Taşeron işletme işin tamamını alırsa, işletme taşeronluk sıfatını kaybeder ve müteahhit firma olarak kabul edilir (Usul 2012: 3).

*Hakediş*, müteahhidin inşaat sahibi ile yaptığı sözleşmeye uygun, taahhüt ettiği işlerle alakalı olarak yaptığı inşaat ve onarım işlerinde, belirli dönemlerde ve işin sonunda kendisine ödenecek tutara denir (Tezgelemez 2014: 19). Müteahhitlerin bu tutar karşılığında inşaat sahibi ya da kuruma hakediş faturası düzenlemeleri gerekmektedir. Hakediş faturası iki şekilde düzenlenir. Birincisi *Geçici (Ara) Hakediş Raporu*, inşaat ve onarım işinin geçici kabulünden önce yapılan tüm hakedişler için hazırlanan raporlardır (Aktaş 2018: 5). Genellikle ayda bir kere kümeli olarak hazırlanırlar (Tezgelmez 2014: 11). İkincisi ise *Kesin Hakediş Raporu*, inşaat ve onarım işinin bitmesinden sonra, kesin olarak elde edilen bilgiler doğrultusunda düzenlenen raporlardır. Bu rapor düzenlenirken geçici hakediş raporlarındaki veriler değil, işin tamamlanmasından sonra yapılan kesin hesaplar sonucunda bulunan miktar ve tutarlar dikkate alınır (Tezgelmez 2014: 11).

*Emanet Usulü*, yapılacak inşaat ve onarım işinin, arada müteahhit olmadan, idare veya idare adına kurulacak heyet tarafından yaptırılmasıdır (Kızılot 2010: 7). 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun yerine getirilen 4735 sayılı İhale Sözleşmeleri Kanunu'nda uygulamada en çok başvuru alan yöntemlerden birisi olan emanet usulü yürürlükten kaldırılmıştır.

*İhale Usulü*, idarenin yapılacak inşaat işine uygun müteahhidi seçmek amacıyla, projenin gerekliliklerine göre işi isteyen işletmelerin sunduğu en uygun teklifin kabul edilmesine denir (Şanlı 2015: 7).

*Geçici kabul*, müteahhit tarafından tamamlandığı idareye belirtilen inşaat işinin, oluşturulan bir kurul tarafından eksiklerinin, hatalarının belirlenmesi halinde, bu hataların giderilmesinin ardından yapılan kabuldür (Kavacık 2008: 33).

*Kesin kabul*, inşaat işlerinde geçici kabul ile belirlenen eksikliklerin giderilmesinin ardından müteahhidin başvurusu üzerine, oluşturulan kurul kararıyla, işin eksiksiz bir şekilde tamamlandığının idarece kabul edilerek onaylanmasıdır (Kavacık 2008: 33).

## **1.2. İnşaat Çeşitleri**

Bu başlık altında inşaat çeşitlerinin farklı açılardan ayrımı üzerinde durulacaktır. İnşaat çeşitleri hakkında medeni hukuk ve vergi hukuku yönünden bilgi verilecektir.

### **1.2.1. Medeni Hukuku Yönünden İnşaatlar**

Medeni hukuku yönünden inşaatlar Menkul İnşaatlar ve Menkul Olmayan İnşaatlar olarak ikiye ayrılır.

#### **1.2.1.1. Menkul İnşaat**

Menkul inşaatlar, sürekliliği olmayan, belirli bir amaç için kurulan ve işlevlerini yerine getirdikten sonra ortadan kaldırılan inşaatlardır (Yılmaz 2016: 4). Tarla işçileri için kurulan barakalar, kulübelere, panayırlar, yazlık tiyatro ve sinemalar menkul inşaatlara örnektir (Şanlı 2015: 4). Bu tür inşaatların sürekliliği olmadığı için tapu siciline tescili gerekmez.

### **1.2.1.2. Menkul Olmayan İnşaat**

Devamlı kalmak amacıyla, toprağa bağılı olarak, insan tarafından meydana getirilen yapılardır (Gök 2012: 15). Belli bir değere sahip olan bu inşaatlar ekonomik alanda önemli sayılan inşaat çeşitlerini içerisinde barındırmaktadır. Örneğin; köprüler, oto yollar, hava limanları, fabrikalar vs. (Üzmez Yılmaz 2019: 6).

### **1.2.2. Vergi Hukuku Yönünden İnşaatlar**

Vergi hukuku yönünden inşaatlar Özel (Yap-Sat) İnşaat ve Taahhüt Şeklinde İnşaat olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımın yapılmasının sebebi, özel inşaatların vergi hukuku açısından üretim işletmesi, taahhüt şeklinde yapılan inşaatların ise bir hizmet işletmesi olmasıdır (Pamuk, Kaya, 2010: 13) .

#### **1.2.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat**

Kişi veya kurumların kullanmak ya da satmak amacıyla kendi adlarına yaptıkları inşaatlardır (Adiloğlu 2006: 5). Asıl işleri bina, işyeri vb. yapıp satmak olan kişi ve kurumlar birer üretim işletmesi olduğundan ürettikleri mamullerin satışından ve pazarlanmasından kendileri yükümlüdür (Akin 2010: 3). Buna rağmen asıl işleri bina, işyeri vb. yapıp satmak olmayan işletmeler de kendileri kullanmak üzere depo, fabrika, garaj vb. inşa edebilirler. Bu tür faaliyetler özel inşaat kapsamına girmekle beraber vergilendirme açısından özel inşaat olarak kabul edilmezler (Özlü 2012: 6).

#### **1.2.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat**

Belli bir sözleşme kapsamında gerçek ya da tüzel kişilere ait inşaat işinin belli bir ücret karşılığında yapılmasıdır. Özel inşaatlardan farklı olarak bu tür inşaatlarda yapımı üstlenen firma ya da kişi inşaat işinden pay almamaktadır (Dursun 2018: 7). Bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde değerlendirilebilmesi sözleşmeye konu olan inşaat işi, işin yapılmasını isteyen inşaat sahibi, işin yapımını üstlenen müteahhit ve işin parasal karşılığının olması gerekmektedir (Sayın, Merter 2017: 68).

### 1.3. İnşaat Sektörüne Genel Bir Bakış

Türkiye’de inşaat sektörü Cumhuriyet Döneminde gelişim göstermeye başlamıştır. Bu dönemdeki ilk inşaat faaliyetlerinin, ulaşım alanında olduğu görülmektedir (Çelik, 2007: 3). 1930 yılında sağlıklı konutların yapımı amaçlanmış ve memurlara konut yapımı için Ankara Belediyesi işbirliği ile Bahçelievler Konut Yapı Kooperatifleri kurulmuştur. 1939 Erzincan depremi sonrasında, Ankara Saraçoğlu mahallesinin oluşturulması için Emlak Bank Yapı Limited Şirketi kurulmuş ve 450 konut inşa edilmiştir (<https://www.toki.gov.tr/kurulus-ve-tarihce>). 1950-1960 yıllarında Demokratik Parti dönemi ile canlanan inşaat faaliyetleri, Demirel döneminde baraj inşaatları ile bu ivmeyi sürdürmüş ve Özal dönemine gelindiğinde yurtdışına açılma fırsatları yakalamıştır (Uyaroğlu 2008: 17). 1970’li yıllarda tecrübeli teknik işgücü özel kesime kaymış ve kamu kesiminde büyük bir teknik eleman açığı ortaya çıkmıştır (Engin 2007: 4). 1980 yıllarda Özal’ın talimatı ile 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile Toplu Konut İdaresi kurulmuştur. Bu yıllardan sonra kentsel alandaki gecekonduların yerini, çok katlı yapılar almaya başlamıştır (Engin 2007: 5). 2000’li yıllardan itibaren inşaat alanına yapılan yatırımların artması ve konut kredi olanaklarının ulaşılabilir seviyeye gelmesi, Türk inşaat sektörünün gelişmesindeki önemli etkenlerdir. Ancak inşaat sektörü 2001 yılında yaşanan ekonomik krizinin etkisiyle hızla küçülmüştür. Krizi izleyen sene uygulanan istikrar programları ile sektör toplanma sürecine girmiştir (İNTEs 2019: 2). İnşaat alanında yaşanan diğer önemli bir gelişme ise 2007 yılında yürürlüğe giren 21.02.2007 tarih ve 5582 sayılı Konut Finansmanı Sisteminde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun olmuştur. 5582 sayılı Mortgage (Tutsat) Kanunu olarak da bilinen bu kanun, konut finansmanında uygulanmıştır (Topaloğlu 2011: 467). Yıllar içerisinde sürekli değişim gösteren inşaat sektörü günümüze kadar genişleyen bir alan olmuştur.

İnşaat sektörü, hem ülke içinde hem de ülke dışında sağladığı faaliyetler sayesinde ülke ekonomisinin gelişiminde önemli rol oynamaktadır (Özorhon 2012: 15). Ülke içerisinde milli gelirin tabana yayılması ve istihdamı artırmada bir araç olan inşaat sektörünün, ülke dışında da sağladığı iş imkânları ve inşaat malzemelerinin ihracatıyla milli gelire ve dış ödemeler dengesine olumlu katkıları

vardır (Kanıt 2005: 3). Ekonomiye ve istihdama sağladığı önemli katkılardan dolayı, ülkeler yaşadıkları ekonomik kriz süreçlerinde inşaat sektörüne olan yatırım harcamalarını artırarak bu krizlerin etkisini azaltmaya çalışmaktadırlar (Kaya vd. 2013: 148).

Yapısı gereği birçok iş kolunu içerisinde barındıran inşaat sektörünün özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Akdoğan vd. 2011: 276);

- İşin belirli bir sözleşmeye bağlı olması,
- İşin sipariş üzerine alınması,
- İşin dinamik bir yapıda olması,
- İşin ihale ya da pazarlık yoluyla üstlenilmesi,
- Proje için belirlenen maliyet tahminlerinin, fiyat tahminlerinde etkili olması,
- İşin yapımını üstlenen firmanın, büyük bir sorumluluk üstlenmesi,
- Yapılacak işin genelde yıllara yaygın olması,
- İşin sahibinin yüklenici firmadan teminat istemesi,
- Firma ömürlerinin kısa süreli olması,
- Az tutarda sabit sermaye yatırımları.

Sektörlerle ilgili denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri sunan KPMG'nin, yayımlandığı İnşaat Sektörel Bakış raporunda inşaat sektörünün durum analizi yapılarak, sektörün güçlü yönleri, zayıf yönleri, fırsatları ve tehditleri şu şekilde açıklanmıştır (<https://home.kpmg/tr/tr> Erişim Tarihi: 11.11.2019);

İnşaat sektörünün güçlü yönleri;

- Ülkenin coğrafi konumu,
- Nüfusun sürekli artarak sektör yatırımlarının devamlılığının olması,
- Göçler sebebiyle ortaya çıkan ucuz iş gücünün, maliyetlerdeki artışı engellemesi,
- Sektördeki bazı temsilcilerinin uluslararası tecrübeye sahip olması,
- Sektörünün gelişim gösterdiği bölgelere yakınlık.

İnşaat sektörünün zayıf yönleri;

- Ekonomik koşulların daralmasıyla birlikte bankaların konut kredi faizlerinin yukarı çekmesi,
- İnşaat hammadde malzeme maliyetlerinin artmasının ya da azalmasının döviz kurlarındaki değişime bağlı olması,
- Bireylerin uzun vadeli yatırımlara sıcak bakmaması,
- Sektörde kalifiye eleman bulamama zorluğu,
- Sektördeki kurumsallaşmanın zayıf olması,
- Teknolojik gelişmelerin sektör tarafından yakından takip edilememesi,

İnşaat sektöründe fırsatlar;

- Ülkenin yurtdışı pazarlarında önemli bir yere sahip olması,
- Ülkenin coğrafi konumunun sektöre olan talebi canlı tutması,
- Nüfusta konut sahipliği oranının düşük olması,
- Konut alımında hükümetin yeterli tedbirleri alması,
- Döviz kurundaki artışların ülkeye yabancı yatırımcı çekmesi,
- Kentsel dönüşüme olan ihtiyacın devam etmesi.

İnşaat sektöründe tehditler;

- Siyasi ve ekonomik alanda yaşanan sıkıntılar,
- Finansal piyasalardaki dalgalanmanın ekonomik güven üzerindeki etkisi,
- Jeopolitik belirsizlikler,
- Yanlış yatırım kararları,
- Kullanılmayan kapasitenin fiyatlara aşağı çekme beklentisi.

### **1.3.1. İnşaat Sektörünün Gayri Safi Yurtiçi Hâsılaya Etkisi**

Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYİH), bir ekonomide belli bir zaman aralığında üretilen tüm malların ve hizmetlerin piyasa fiyatları üzerinden hesaplanan toplam değerdir (Arı 2010: 30). İnşaat sektörü emek yoğun bir sektör olduğundan GSYİH'daki payı yüksektir. Özellikle 1980'li yıllardan sonra inşaat sektörü sürekli büyümekte ve gelişmekte olan bir sektör haline gelmiştir. Tablo 1'de inşaat sektörünün GSYİH'daki payı verilmiştir (İNTES 2019: 6).

**Tablo 1:** İnşaat Sektörünün Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla İçerisindeki Payı

Yıllar	İnşaat (Bin TL)	Gayri Safi Y. Hâsıla (Bin TL)	İnşaatın Payı
2019 <sup>1</sup>	54.494.117	914.699.050	6,0
2018	266.163.291	3.700.989.489	7,2
2017	265.680.168	3.104.906.706	8,6
2016	223.362.831	2.608.525.749	8,6
2015	190.619.215	2.338.647.494	8,2
2014	165.654.620	2.044.465.876	8,1
2013	145.908.413	1.809.713.087	8,1
2012	117.433.142	1.569.672.115	7,5
2011	100.016.363	1.394.477.166	7,2
2010	70.701.311	1.160.013.978	6,1

Tablo 1'e bakıldığında GSYİH'da 2010-2016 yılları arasında inşaat sektörünün payı sürekli artış göstermektedir. 2017-2019 Nisan döneminde sektörün payında azalma olmuştur.

### 1.3.2. İnşaat Sektörünün İstihdama Etkisi

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de işsizlik önemli bir sorundur. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre ülkemizde son yıllarda sürekli artış gösteren işsizlik oranı, 2019 yılında 13,7 olarak açıklanmıştır (tuik.gov.tr Erişim Tarihi:06.04.2020). Ülkeler, işsizliği en aza indirmek için tarım, sanayi, hizmet ve inşaat gibi çeşitli istihdam kalemleri sağlamıştır (İnal 2014: 22). İnşaat sektörünün ülke istihdamına etkisi oldukça yüksektir. Bunun sebebi inşaat sektörünün bir çok alt sektörle ilgisinin bulunmasıdır.

Tablo 2'de 2009-2019 Ocak dönemi tarımdışı istihdam ve inşaat sektörünün payı verilmiştir (İNTES 2019: 10):

<sup>1</sup> İlk 4 aylık veriler kullanılmıştır.

**Tablo 2:** Tarımdışı İstihdam ve İnşaat Sektörünün Payı (2009-2019 Ocak Dönemi)

Yıllar	Tarım Dışı İstihdam (Kişi)	İnşaat Sektörü (Kişi)	İnşaat Sektörü/Tarım Dışı İstihdam (%)
2019 <sup>2</sup>	23.223.000	1.611.000	6,93
2018	22.860.000	1.615.000	7,06
2017	23.118.000	2.057.000	8,89
2016	24.833.000	1.836.000	7,39
2015	1.445.000	1.878.000	8,75
2014	20.632.000	1.829.000	8,86
2013	19.755.000	1.753.000	8,87
2012	19.080.000	1.647.000	8,63
2011	418.079.000	1.512.000	8,36
2010	17.082.000	1.442.000	8,44
2009	16.324.000	1.297.000	7,94

Tablo 2'ye göre 2009-2015 yılları arasında inşaat sektöründe istihdam edilen kişi sayısı sürekli artış göstermiştir. 2016 yılında bu sayı azalma gösterse de 2017 yılında son on yılın en yüksek seviyesine ulaşmıştır. 2018-2019 Nisan döneminde inşaat sektöründe istihdam edilen kişi sayısında düşüşe sebep olarak ülkenin ekonomik alanda yaşadığı sıkıntılar gösterilebilir. İnşaat alanında kullanılacak yapı-malzeme fiyatlarının dolara paralel olarak artıp azalması da son yıllarda yaşanan düşüşün en büyük ekonomik sebebi olduğu söylenebilir.

İnşaat, eğitim durumu açısından birçok insanı bir araya getiren bir sektördür. İnşaat sektöründe istihdam edilen 15-64 yaş aralığındaki kişiler eğitim durumu açısından incelendiğinde Tablo 3 ortaya çıkmaktadır (İNTES 2019: 12).

<sup>2</sup> İlk 4 aylık veriler kullanılmıştır.

**Tablo 3:** 15-64 Yaş Arası İnşaat Sektöründe Çalışanların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı (2019 Yılı Nisan Ayı)

Eğitim Durumu	İstihdam Edilen (Kişi)	Oran (%)
İlkokul	569.000	35,70
Orta Okul	218.000	13,68
İlköğretim	201.000	12,61
Yüksek Öğretim	200.000	11,92
Lise Dengi Mesleki Okul	152.000	9,54
Genel Lise	149.000	9,35
Okuma Yazma Bilen Fakat Okulu Bitirmeyen	81.000	5,08
Okuma Yazma Bilmeyen	34.000	2,13

Tablo 3'te belirtilen verilere göre inşaat alanında istihdam edilen kişilerin eğitim durumlarına bakıldığında en büyük pay %35,70 ile ilkokul mezunlarına aittir. Bu sırayı %13,68 ile ortaokul, %12,61 ile ilköğretim, %11,92 ile yüksek öğretim mezunları izlemektedir. İnşaat alanında istihdam edilen kişilerin eğitim düzeyleri içerisinde en az paya sahip olan grup ise %2,13 ile okuma yazma bilmeyenlerdir.

#### 1.4. İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Faaliyet Süreci

İnşaat, taahhüt ve onarım işleri belirli süreçlerden oluşmaktadır. Bu süreçler her inşaat için farklılık göstermekle beraber genel hatlarıyla şöyledir;

- Proje Hazırlığı,
- Yaklaşık Maliyetlerin Belirlenmesi
- İlanın Yapılması ve İhale Bedelinin İncelenmesi
- İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi,
- İnşaat Taahhüdü İçin Teklif Alınması,
- Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Tazminat.

##### 1.4.1. Proje Hazırlığı

İnşaat, taahhüt ve onarım işlerinin ilk adımıdır. İş sahibinin ya da bu konuda uzman kişilerin yardımıyla üzerinde değişiklik yapılabilecek ilk proje hazırlanır

(Benligiray 2009: 157). Bütün yönleriyle incelenen proje, üzerinde gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra en net halini alır ve uygulama projesi elde edilir (Kızılot 2010: 15). İnşaat, taahhüt ve onarım işini yerine getirecek kişi veya kişilerin projeyi hazırlarken, gerekli yasa ve uygulamaları iyi bilmeleri gerekmektedir (Benligiray 2009: 157). Bir inşaat projesi mimari proje, elektrik tesisatı projesi, sıhhi tesisat projesi gibi çeşitli alt projelerin bir araya gelmesiyle oluşur (Usul 2012: 5).

#### **1.4.2. Yaklaşık Maliyetlerin Belirlenmesi**

2686 no.lu Devlet İhale Kanunu'nda "tahmin edilen bedel" olarak geçen yaklaşık maliyet, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 9. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır;

*"Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve dayanaklarıyla birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir. Yaklaşık maliyete ihale ve ön yeterlik ilânlarında yer verilmez, isteklilere veya ihale süreci ile resmî ilişkisi olmayan diğer kişilere açıklanmaz."*

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 9. maddesinde yaklaşık maliyete ilişkin ilkeler aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- *"İdare tarafından, ihale onay belgesi düzenlenmeden önce, bu Yönetmelikte belirlenen esas ve usullere göre miktar tespiti ve fiyat araştırması yapılmak suretiyle ihale konusu işin KDV hariç yaklaşık maliyeti hesaplanır ve dayanakları ile birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir.*
- *Ön ilan yayımlanmadan önce yapı tekniği ve ihtiyaç programına göre tahmin edilen fiziki miktar veya kapsam esas alınarak hesaplanan yaklaşık maliyet, ihale veya ön yeterlik ilanı öncesi gerekiyorsa yeniden hesaplanır.*
- *İhale konusu işin bir kısmına teklif verilmesinin mümkün olduğu hallerde, yaklaşık maliyet her bir kısım için ayrı ayrı olmak üzere işin tamamı dikkate alınarak hesaplanır.*

- *İhale konusu işin bünyesine girecek veya yardımcı olarak kullanılacak malzeme, araç, teçhizat, makine ve ekipman gibi unsurların idare tarafından verilmesi durumunda; yaklaşık maliyet, bu unsurların bedeli hariç tutularak hesaplanır ve bu unsurların listesi yaklaşık maliyet hesap cetvelinin ekine konulur.*
- *İhale komisyonu tarafından yaklaşık maliyet teklif fiyatları ile birlikte açıklanır. Bu aşamadan önce yaklaşık maliyet açıklanamaz ve ilan edilemez. Pazarlık usulü ile yapılan ihalede ise yaklaşık maliyet, son yazılı teklifler ile birlikte açıklanır.*
- *Yaklaşık maliyetin idarelerce hesaplanması esastır. Ancak, işin özelliğinden dolayı, idarelerce hazırlanmasının mümkün olmaması sebebiyle teknik şartnamenin danışmanlık hizmeti alınarak hazırlanması durumunda, yaklaşık maliyet de bu kapsamda hesaplanabilir.”*

İnşaat, taahhüt ve onarım işinin sorunsuz bir şekilde ilerlemesi için, yaklaşık maliyetlerin gerçeğe uygun şekilde belirlenmesi gerekmektedir. İnşaatın özellikleri ve ekonomik durum bu maliyetlerin belirlenmesinde büyük rol oynar (Benligiray 2009: 158).

Kamu inşaat işlerinde yaklaşık maliyetlerin belirlenmesinde iki yöntem kullanılır. Bunlar; Anahtar Teslim Götürü Bedel Yöntemi ve Birim Fiyat Yöntemidir. *Anahtar teslim götürü bedel*, uygulama projeleri ve inşaat işinde ihaleyi alan firmanın yapacağı işlemlerin detaylı olarak gösterildiği listelere bağlı olarak, inşaat işinin tamamı için ihaleye istekli işletmenin teklif ettiği ve ihaleyi yapan kurumun da kabul ettiği bedeldir. *Birim fiyat yöntemi* ise, ön proje veya kesin proje ve inşaat işinde ihaleyi alan firmanın yapacağı işlemlerin detaylı olarak gösterildiği listelere bağlı olarak, idare tarafından hazırlanmış her bir iş kalemi için ihaleyi isteyen işletme tarafından hazırlanan ve ihaleyi yapan kurum tarafından kabul edilen fiyattır (Usul 2012: 7).

### **1.4.3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi**

Yapılacak inşaat işinin, işle ilgilenen işletmelere duyurulması gerekmektedir. İnşaat işlerinin duyurulmasında özel kesim için belirleyici kurallar mevcut değildir.

Ancak kamu kesimde inşaat işinin ilanı belirli kurallara bağlanmıştır (Benligiray 2009: 158).

Devlet İhale Kanunu'nun 17. Maddesine göre;

İhalenin yapılacağı yerdeki ilanlar:

- *“Günlük gazete çıkan yerlerde ihaleler, ihalenin yapılacağı yerde çıkan gazetelerde en az bir gün aralıkla yayınlanmak suretiyle iki defa duyurulur. Gazete ile yapılacak ilk ilan ile ihale günü arası 10 günden, son ilan ile ihale günü arası 5 günden az olamaz.”*
- *“Günlük gazete çıkmayan yerlerdeki ihalelerde ilan, bu fıkranın (a) bendindeki süreler içinde ilgili idare ile hükümet ve belediye binalarının ilan tahtalarına asılacak yazılar ve belediye yayın araçları ile yapılır. Bu işlemler bir tutanakla belgelenir. Bu yerlerde en çok 7 gün aralıklarla gazete çıkıyorsa ayrıca gazete ile bir defa ilan yapılır.”*

Diğer şehirlerde yapılacak ilanlar;

- *“Tahmin edilen bedeli her yıl Genel Bütçe Kanunu ile belirlenecek miktarı aşan ihale konusu işler (1) numaralı fıkraya göre yapılacak ilanlardan başka, trajü göz önüne alınarak ili Basın-İlan Kurumunca tespit olunacak günlük gazetelerden birinde, ihale tarihinden en az 10 gün önce bir defa daha ilan edilir.”*

Resmi Gazete ile yapılacak ilanlar;

- *“Tahmin edilen bedeli (2) numaralı fıkra uyarınca belirlenecek miktarın üç katını aşan ihale konusu işler, ihale tarihinden en az 10 gün önce bir defada Resmi Gazete'de ilan edilir.”*

Devlet İhale Kanunu'nun 18. maddesine göre ilanlarda aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur;

- *“İhale konusu olan işin niteliği, yeri ve miktarı,*
- *Şartname ve eklerinin nereden ve hangi şartlarla alınacağı,*

- *İhalenin nerede, hangi tarih ve saatte ve hangi usulle yapılacağı,*
- *Varsa tahmin edilen bedel ve geçici teminat miktarı,*
- *İsteklilerden aranılan belgelerin neler olduğu,*
- *Kapalı teklif usulüyle yapılacak ihalelerde, tekliflerin hangi tarih ve saate kadar nereye verileceği.”*

Devlet İhale Kanunu'nun 19. maddesine göre “İlan yapıldıktan sonra şartname ve eklerinde değişiklik yapılamaz. Değişiklik yapılması zorunlu olursa, bunu gerektiren sebep ve zorunluluklar bir tutanakla tespit edilerek önceki ilanlar geçersiz sayılır ve iş yeniden aynı şekilde ilan olunur.”

Devlet İhale Kanunu'nun 20. maddesine göre “17 ve 18 inci maddelerdeki hükümlere uygun olmayan ilanlar geçersizdir. Bu durumda ilan yenilenmedikçe ihale yapılamaz.”

İş sahibinin verdiği ilanlardan haberi olan müteahhitler, ihale belgelerini içeren dosyaları inceler. İhaleyle ilgili belgelerin detaylı ve eksiksiz olması işletmelerin doğru bedel tahmini yapmasında önemli rol oynar (Benligiray 2009: 158).

#### **1.4.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi**

İş sahipleri, ihaleye girecek olan müteahhitlerin işi tamamlayacağından emin olmak için birtakım belgeler istemektedir. Bu belgeler kamu kesimi inşaatlarında şunlardır (Benligiray 2009: 159);

- Müteahhitlik karnesi
- Yapı araç bildirisi,
- Mali durum bildirisi,
- Teknik personelin durumu.

İhaleye katılacak müteahhitler iş için tahmin edilen bedelin %3'ünden az olmamak şartıyla geçici teminat yatırırlar (Tezgelmez 2014: 32).

#### **1.4.5. İnşaat Taahhüdü İçin Teklif Alınması**

Kamu İhale Kanunu'nun 8. maddesine göre ihaleye çıkarılan inşaat işi için aşağıdaki yöntemlerden biri kullanılır (Usul 2012:8);

- *Belirli istekliler arasında kapalı teklif usulü*, uzmanlık ve teknoloji isteyen işlerde, yapılacak ön yeterlilik değerlendirilmesi sonucu belirli isteklilerin verebileceği teklif usulüdür.
- *Açık teklif usulü*, uzmanlık ve teknoloji istemeyen işlerde, bütün isteklilerin teklif verebileceği usuldür.
- *Pazarlık usulü*, ihale yönteminin sonuçsuz kalması veya acele yapılması gibi durumlarda ihale komisyonu bir veya birden çok istekliden yazılı veya sözlü teklif alır ve ihaleye karşılıklı karar verirler.

#### **1.4.6. Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Teminat**

Teklifi kabul eden işletme ile inşaat sahibi arasında bir sözleşme imzalanır. Sözleşmede yer alacak hususlar şunlardır (Benligiray 2009: 160).

- İşin açık bir tanımı,
- Toplam bedel ve ücretlerin ödenme şekli,
- Tarafların hak ve yükümlülükleri.

Sözleşme yapılırken, müteahhitlerin toplam ihale bedeli üzerinden %6 kesin teminat alınır (Benligiray 2009: 160).

Devlet İhale Kanunu'nun 26. maddesine göre geçici veya kesin teminat olarak kabul edilecek değerler aşağıda gösterilmiştir;

- *“Tedavüldeki Türk Parası,*
- *Bankalarca ve özel finans kurumlarınca verecekleri süresiz teminat mektupları,*
- *Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dâhil edilerek*

*ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.”*





## İKİNCİ BÖLÜM

### İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMALARININ VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

#### 2.1. Giriş

213 no.lu Vergi Usul Kanunu (VUK), 04.01.1961 yılında yürürlüğe girmiştir. VUK, “ idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında (Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242. maddesi hükümleri uygulanır), genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Bahsi geçen vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir” (VUK m.1,m.2).

Bu bölümde ilk olarak inşaat ve onarım faaliyetlerinde kazanç tespit yöntemleri açıklanacaktır. İnşaat işlerinde önemlilik arz eden işe başlama ve bitiş tarihlerine değinilecek ve inşaat onarım işlerinde stopaj ve geçici vergi uygulamalarından bahsedilecektir. Son olarak inşaat ve onarım faaliyetleri Katma Değer Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu açısından incelenecek ve vergilendirme sorunları üzerinde durulacaktır.

#### 2.2. İnşaat Sektöründe Ticari Kazancın Tespiti

İNşaat sektöründe gelirin tanınması üzerinde durulması gereken bir husustur. Gelirin tespit edilmesinde, yapılacak işin yıllara yaygın olması ya da aynı yıl içerisinde bitmiş olması önemlilik arz etmektedir. Bu başlık altında, hem yapım süresi bir takvim yılını aşan ve hem de aynı takvim yılında başlayıp biten inşaat faaliyetlerinde kazanç tespit yöntemleri açıklanacaktır.

##### 2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Sektöründe Ticari Kazancın Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu madde 37'ye göre ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançtır. Bu tanımdan geçen sınai faaliyet kavramı,

hammadeleri, mamul ya da yarı mamule dönüştürme işlemidir. Ticari faaliyet ise, mal ve hizmet alıp satmaktır (Bilici 2016: 15). Ticari kazançlar şunlardır (Gelir Vergisi Kanunu m. 37);

- “Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
- Coberlik<sup>3</sup> işlerinden;
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar.
- Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.”

Aynı takvim yılı içerisinde başlayan, fakat aynı takvim yılı içerisinde bitmeyen inşaat işleri, yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilir. Taahhüt işinin bir yıldan az sürede bitmesi bu niteliği değiştirmez. Bu tür inşaat işlerinde ticari kâr, dönem sonu toplam hasılat ile katlanılan maliyetler arasındaki pozitif farktır (Usul 2012:52; Benligiray 2006: 131).

Gelir Vergisi Kanunu madde 42’ye göre, “yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılır”. Bu maddeye göre yapımı bir yıldan fazla süren inşaat işlerinde tamamlanmış taahhüt yöntemi kullanılmalıdır.

Gelir Vergisi Kanunu madde 43’e göre;

- “Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon

---

<sup>3</sup> Borsa uzmanı.

*düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde,*

- *Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağılımı yapılır.”*

Bunların dışında yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde, amortisman ve ortak giderlerin dağıtımında özel hükümler bulunmaktadır.

### **2.2.1.1. Tamamlanma Yöntemi**

Vergi kanunları uyarınca, inşaat ve taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde kullanılan yöntem tamamlanma yöntemidir. Tamamlanma yönteminde, kâr veya zararın tespiti için işin önemli ölçüde tamamlanması veya bitmesi gerekir. İşin devam ettiği süre boyunca katlanılan maliyetler ve elde edilen hakedişler işin bitimine kadar biriktirilmekte, oluştuğu dönemin geliri olarak kayıt edilememektedir (Usul 2012: 19). Bu yöntemin, maliyetlerinin tam olarak tahmin edilemediği inşaat işlerinde kullanılmasının daha doğru olacağı söylenebilir (Benligiray 2006: 130).

**Örnek:** B işletmesi bir inşaat ihalesini 200.000 TL'ye almıştır. İşletme ilk hakedişini 2017 yılında 60.000 TL olarak almış ve aynı yıl katlandığı giderler ise 55.000 TL'dir. 2018 yılında 75.000 TL hakediş alınmış ve 48.000 TL gider yapılmıştır. İnşaat işi 27.11.2019 yılında tamamlanmış ve aynı yıl 65.000 TL hakediş alınmış, 58.000 TL gider yapılmıştır. Bu durumda işletmenin kâr ya da zararı;

$$\text{Alınan hakedişler} = 60.000 + 75.000 + 65.000$$

$$= 200.000 \text{ TL}$$

$$\text{Maliyet} = 55.000 + 48.000 + 58.000$$

$$= 161.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kâr / Zarar} = 200.000 - 161.000$$

$$\text{Kâr} = 39.000 \text{ TL}$$

İşletme, aldığı ihale sonunda 39.000 TL kâr elde etmiştir.

İşin tam bitim yönteminin sağladığı yararları değinilecek olursa; işletmeler risk içeren tahminlere değil kesin sonuçlara odaklanır, kazanç işin bitiminde kesinleştiği için işletme iş devam ettiği sürede vergi ödemez, karmaşık işlemler ve hesaplamalar içermez. Diğer taraftan, işletme gelirlerinin dönemlerinden bağımsız olarak tanınmasının bazı sakıncaları vardır. Bunlardan ilki mali analizlerde finansal tabloların, özellikle gelir tablosunun yorumlanmasında yanıltıcı sonuçlar verebilir. İkincisi ise gerçek kişi müteahhit firmalarının yıllar itibariyle farklı vergi dilimlerine tabii olmalarıdır (Tuna 2009: 71)

### **2.2.1.2. Amortismanların Dağıtımı**

Vergi Usul Kanunu madde 313'e göre, "*işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder*". Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre amortisman ise, bir varlığın amortismanına tabi tutarının<sup>4</sup>, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Amortismanların tanımlanmasında ortaya çıkan farklılığın sebeplerini şu şekilde açıklamak mümkündür (Sevilengül 2016: 418);

*Değerleme Yaklaşımı*, bu yaklaşıma göre aktif düzeltilmesi olan amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, eskime gibi sebeplere bağlı olarak meydana gelen azalmadır.

*Tüketim Yaklaşımı*, bu yaklaşıma göre fayda stokunun tüketilmesi olan amortisman, bu fayda stokundaki azalışın dönemlere dağıtılmasını oluşturur.

*Yenileme Yaklaşımı*, bu yaklaşıma göre amortisman, duran varlığın faydalı ömrü sonunda yenilenmesi için gerekli fonun tutulmasında bir araçtır.

---

<sup>4</sup> Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

*Dağıtım Yaklaşımı*, bu yaklaşıma göre amortisman duran varlık elde edinimi için katlanılan maliyetlerin, varlığın ekonomik ömrü içinde kalan dönemlere dağıtılmasıdır.

Amortisman hesaplama yöntemleri VUK ve TMS’de farklı ele alınmıştır. VUK’a göre amortisman hesaplama yöntemleri; “Normal Amortisman Yöntemi”, “Azalan Bakiyeler Yöntemi”, “Fevkalade Amortisman Yöntemi”, “Madenlerde Amortisman Yöntemi” ve “Kıst Amortisman Yöntemidir”. TMS’ye göre amortisman hesaplama yöntemleri; “Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi”, “Azalan Bakiyeler Yöntemi” ve “Üretim Miktarı Yöntemidir”.

Her iki uygulamada yer alan normal amortisman yöntemine göre; *“amortismanına tabii olan iktisadi kıymetler, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden itfa edilir. Azalan bakiyeler yöntemi ise, her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, maliyet bedelinden daha önce hesaplanan amortismanlar toplamının düşülmesiyle hesaplanır”* (Vergi Usul Kanunu m.315).

*“Boş arazi ve boş arsalar<sup>5</sup> ile değeri 1.400 lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 1.400 lirayı aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir”* (Vergi Usul Kanunu m.313).

Yıllara yaygın inşaat sektöründe, Gelir Vergisi Kanunu madde 43’ e göre, *“ortak kullanılan teçhizat, taşıt araçları, makine gibi varlıkların dağıtımında esas alınacak husus, kullanıldıkları süredir<sup>6</sup>. İlk olarak varlık birden fazla şantiyede yılın tamamında kullanılıyorsa, şantiyede kullanıldığı süreye bakılarak amortismanların dağılımı yapılacaktır.”*

**Örnek:** A işletmesi maliyeti 68.000 TL ve amortisman oranı 0,20 olan ve amortisman yöntemi de normal amortisman yöntemi olan bir makineyi X,Y ve Z

<sup>5</sup> “Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri; İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar, amortismanına tabi tutulur.”

<sup>6</sup> Ancak amortisman uygulamalarında VUK’un 320. maddesinde göre, binek otomobiller açısından özellik arz eden durumlar vardır. Bu maddeye göre, inşaat firmalarına ait binek otomobillerinde aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, kalan ay sayısı kadar amortisman ayrılacaktır (Kızılot 2010: 100).

şantiyelerinde yıl boyunca kullanılmaktadır. Makine, X şantiyesinde 100 gün, Y şantiyesinde 90 gün, Z şantiyesinde ise 175 gün kullanılmıştır.

Bu makinenin amortisman dağılımı şu şekilde olacaktır:

$$\text{Amortisman tutarı} = 68.000 \times 0,20 = 13.600 \text{ TL'dir}$$

Şantiyeler	Gün Sayısı (GS)	Amortisman Tutarı(TL)	Dağılım(%) (GS/365)	Tutar (TL)
X	100	13.600	0,27	3.672
Y	90	13.600	0,25	4.400
Z	175	13.600	0,48	6.528

Eğer işletmenin duran varlığı şantiyelerde bir yıl içerisinde her gün çalışmayıp atıl duruyorsa amortisman dağılımında bu sürede dikkate alınacaktır (Usul 2012: 53).

**Örnek:** A işletmesi maliyeti 68.000 TL ve amortisman oranı 0,20 olan amortisman yöntemi de normal amortisman yöntemi olan bir makineyi X,Y ve Z şantiyelerinde kullanılmaktadır. Makine, X şantiyesinde 100 gün, Y şantiyesinde 70 gün, Z şantiyesinde ise 150 gün kullanılmıştır. Makine 45 gün şantiyelerde çalışmamıştır.

Bu makinenin amortisman dağılımı şu şekilde olacaktır;

Şantiyeler	Gün Sayısı (GS)	Amortisman Tutarı(TL)	Dağılım(%) (GS/365)	Tutar (TL)
X	100	13.600	0,27	3.672
Y	70	13.600	0,19	2.584
Z	150	13.600	0,41	5.576
Çalışılmayan Kısım	45	13.600	0,13	1.768

A işletmesi faaliyetlerinde kullanmak üzere aldığı fakat 45 gün süreyle kullanmadığı makineye ait 1.768 TL olan amortisman tutarının maliyete eklenmesi ya da gider olarak kaydedilmesinde dikkat edilecek bir husus vardır. Çalışılmayan kısım, işletme tarafından önlenebilen bir maliyet unsuru ise normal gider olarak kabul edilmeli ve maliyet hesabına kaydedilmelidir. Ancak çalışılmayan kısım

işletme tarafından önlenemeyen bir maliyet unsuru değil ise dönem gideri olarak 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-) hesabına kaydedilmelidir (Bozdemir 2016: 356).

### 2.2.1.3. Ortak Giderlerin Dağıtımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde belirtilen müşterek ortak giderler, araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama satış dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve finansman giderlerini kapsamaktadır. Hangi iş için yapıldığı belli olmayan veya bütün işler için yapılan bu giderler, ortak gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılmaktadır. Hangi işe ait olduğu bilinen bu giderler ait olduğu işle ilgili hesaba aktarılmaktadır (Diril 2010: 78).

**Örnek:** B inşaat işletmesi, X ve Y işlerini yürütmektedir. X işi için yapılan harcama 20.000 TL, Y işi için yapılan harcama ise 30.000 TL'dir. İşler için yapılan ortak gider ise 8.000 TL'dir.

Bu işler için yapılan ortak genel giderlerin dağılımı şöyle olacaktır;

İş	Harcama (TL)	Ortak Giderler (TL)	Toplam İçindeki Payı (%)	Dağıtılan Pay (TL)
X	20.000	8.000	0,40	3.200
Y	30.000		0,60	4.800
Toplam	50.000	8.000	%100	8.000

Eğer işletme inşaat işi dışında başka bir ticari iş yapıyorsa ortak giderlerin dağıtımında, inşaat işlerinde harcama tutarı, ticari işte ise hasılat tutarı dikkate alınacaktır (Gelir Vergisi Kanunu m.43).

**Örnek:** B inşaat işletmesi, X ve Y işlerini ve hafriyat işini yürütmektedir. X işi için yapılan harcama 20.000 TL, Y işi için yapılan harcama ise 30.000 TL'dir. İşletmenin hafriyat işinden elde ettiği kazanç 10.000 TL'dir. İşler için yapılan ortak gider ise 8.000 TL'dir.

Bu işler için yapılan ortak genel giderlerin dağılımı şöyle olacaktır;

İş	Harcama (TL)	Ortak Giderler (TL)	Toplam İçindeki Payı (%)	Dağıtılan Pay (TL)
X	20.000	8.000	0,33	2.640
Y	30.000		0,50	4.000
Hafriyat	10.000		0,17	1.360
Toplam	60.000	8.000	%100	8.000

Tabloda görüldüğü gibi, (B) inşaat işletmesinin ortak giderlerinin dağıtımında, X ve Y işlerinde harcama tutarı, yürüttüğü hafriyat işinden ise elde ettiği hasılat tutarı dikkate alınmıştır.

### 2.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatlarda Ticari Kazanç

Aynı takvim yılı içerisinde başlayan ve aynı takvim yılında tamamlanan inşaat ve taahhüt işlerinde ticari kârın saptanmasında özel hükümler bulunmamaktadır. Bu sebeple yıllara yaygın olmayan inşaat ve taahhüt işlerinde ticari kazanç, genel hükümlere göre tespit edilmelidir (Benligiray 2006: 136). Bu tür inşaat işlerinde hasılatın giderleri aşan kısmı, kârı oluşturur. Bu konuyla ilgili yayınlanan bir özalgede benzer açıklamalara yer verilmiştir; “.....Valiliği İl Milli Eğitim Müdürlüğü ile akdedilen sözleşme karşılığı yapımını taahhüt ettiğiniz Çıraklık Eğitim Merkezi İkmal İnşaat yapım işinin aynı takvim yılında başlayıp bitecek olması yani birden fazla takvim yılına sirayet etmesi nedeniyle GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmadığı gibi bu işe ilişkin tarafınıza yapılan istihkak ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 94/3. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulması da gerekmemektedir.” (Akın 2010: 31).

### 2.3. İnşaat Sektöründe İşe Başlama ve Bitiş Tarihi

İnşaat faaliyetlerinde işe başlama ve bitiş tarihi önemli bir husustur. Çünkü işletmenin vergilendirileceği dönemin doğru ve kesin bir şekilde bilinmesi gerekmektedir. Bir inşaat işinin yıllara yaygın olup olmadığının saptanmasında da işin başlama ve bitiş tarihi önemlilik arz eder. Kanunda işe başlama tarihi hakkında açık bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak inşaat faaliyetlerinde işin bitiş tarihi Gelir Vergisi Kanunu madde 42,43 ve 44'te açıklanmıştır. İşin bitiş tarihinde özellik

arz eden bazı durumlar mevcuttur. Bunlar, sözleşmenin feshi, müteahhidin ölümü, ağır hastalık, tutukluluk, mahkumiyet, tasfiyeye gitme ve sözleşmenin devri hallerinde işin bitiş tarihi farklılık göstermektedir. Bu başlıkta inşaat sektöründe işe başlama ve bitiş tarihi ile işin bitiş tarihinde özellik arz eden durumlar açıklanacaktır.

### **2.3.1. İnşaat Sektöründe İşe Başlama Tarihi**

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

### **2.3.2. İnşaat Sektöründe İşin Bitiş Tarihi**

Bir inşaat işinin son bulması için; yapılmış olması, teslim edilmiş olması ve kabul edilmiş olması şartlarını taşıması gerekmektedir (Tuna 2009: 62). İnşaat faaliyetlerinde bitiş tarihi, kâr ve zararın hangi yıl içerisinde vergilendirileceği açısından önemli bir tarihtir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesine göre inşaat ve onarım işlerinde bitiş tarihi olarak;

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

#### **2.3.2.1. Özellik Arz Eden Durumlarda İşin Bitiş Tarihi**

Bazı özellikli durumlarda işin bitiş tarihi farklılık arz etmektedir. Bu durumlar şöyle sıralanabilir;

*Fesih Halinde İşin Bitiş Tarihi*

Yüklenicinin, sözleşme hükümlerini yerine getirememesi ve işi belirlenen sürede bitirememesinden dolayı idare sözleşmeyi feshedebilir. Fakat işin %80'inin tamamlandığı hallerde işin başka bir yüklenici firma tarafından yapılmasının mümkün olmaması, işin kalan kısmının ihalesi için yeterli sürenin olmaması ve yüklenici firmanın yasak teşkil eden davranışlarının taahhüdünü tamamlamasını engelleyecek nitelikte olmaması hallerinde, idare sözleşmeyi feshedemez ve müteahhit firmanın taahhüdünü yerine getirmesini isteyebilir. Böyle bir durumda yüklenici firmaya kesin teminat ya da ek teminat kadar para cezası uygulanır (Tuna 2009: 65).

#### *Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitiş Tarihi*

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun 17. maddesine göre “Yüklenicinin ölümü halinde, sözleşme feshedilmek suretiyle hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek kesin teminatları ve varsa diğer alacakları varislerine verilir. Ancak, aynı şartları taşıyan ve talepte bulunan varislere idarenin uygun görmesi halinde, ölüm tarihini izleyen otuz gün içinde varsa ek teminatlar dâhil taahhüdün tamamı için gerekli kesin teminatı vermeleri şartıyla sözleşme devredilebilir.” Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 164. Maddesine göre ölüm işi bırakma hükmündedir, varislere devredilemez.

#### *Ağır Hastalık, Tutukluluk, Mahkumiyet Hallerinde İşin Bitiş Tarihi*

Ağır hastalık, tutukluluk veya mahkumiyet sebeplerinden dolayı taahhüdünü yerine getiremeyen yüklenici firma, bu durumun olduğu tarihten itibaren 30 gün içerisinde idarenin kabul edebileceği birini tayin ederek taahhüdüne devam edebilir. Fakat yüklenici bu kararı verebilme imkanı yok ise yerine kayyum atanabilir (Yanık 2015: 145).

#### *Tasfiyeye Gitme Durumunda İşin Bitiş Tarihi*

Taahhüd edilen inşaat işi bitmeden tasfiye haline gidilmesinin ardından; yüklenici firma ve idare arasındaki hukuki bağ sona erer. Tasfiyeye giden şirketler, tasfiye kârını tespit ederler. Bu kâr, tasfiye döneminin sonundaki ve başındaki servet değerleri arasındaki farktır (Yılmaz 2003: 21). Kurumlar Vergisi Kanunu 42.

maddesine göre tasfiye kârı üzerinden ödenecek vergi, tasfiye beyannamesi verme süresi içinde ödenir.

#### *Sözleşmenin Devri Halinde İşin Bitiş Tarihi*

İhale makamının kararıyla yapılan devir halinde, müteahhit açısından iş bitmiş sayılmakta ve işverene karşı yükümlülükler sona ermektedir. Devir sözleşmesinin yapıldığı tarih, işin bitiş tarihi olarak kabul edilmekte ve işi devralan kişi veya firma bütün hak ve görevleri devralmaktadır (Sinan 2014: 52).

#### **2.4. İnşaat Sektöründe Vergiyi Doğuran Olay**

Türk vergi sisteminde kişi ve kurumların vergi yükümlüsü, devletin ise vergi alacaklısı olması için gerekli koşullar vardır. Bunlardan ilki, vergi kanununun varlığıdır. Vergi alacaklısı ve vergi yükümlüsü arasındaki ilişkiyi düzenleyen hüküm ve kurallar kanunlarda yer almaktadır. Vergi kanununun bağlı olmadığı hiçbir olay veya kişi vergilendirilemez. Diğer bir koşul ise Bütçe Kanunu ile ilgili verginin tarh ve tahsiline izin verilmesidir. Eğer verginin tarh ve tahsiline izin verilmezse verginin kaynağı olan kanun yürürlükte kalmaya devam eder fakat uygulanmaz. Vergi borcunun alınmasındaki son koşul ise verginin doğuran olayın meydana gelmesidir (Dilek 2006: 4-6).

Vergiyi doğuran olay vergi yükümlüsü açısından vergi borcunu, devlet açısından ise vergi alacağını meydana getiren olaydır (Pehlivan 2010:61). VUK madde 19'a göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu (meydana gelmesi) veya hukuki durumun tekemmülü (tamamlanması) ile doğar. Tahakkuk esası gereği, mal ve hizmetin ifası karşılığında elde edilen paranın henüz tahsil edilmemiş olması verginin doğmasını engellemez (Bilici 2016: 135).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre *“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını*

*takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”*

GVK'nun 42. maddesine göre birden fazla yıl içerisinde devam eden inşaat faaliyetlerinde her yılın mali tablolarına bakıldığında, inşaatın bittiği yıl hariç diğer yıllar gelirin oluşmadığı sonucuna varılacaktır (Çatıkkaş, Şuekinci, 2013: 103). Bu durum muhasebenin “*Dönemsellik*” ilkesi ile çelişmektedir. Dönemsellik kavramı gereği, işletmenin sınırsız kabul edilen ömrü belirli dönemlere ayrılmalı ve bu dönemlerde oluşan gelir ve giderlerin diğer dönemlerden bağımsız olarak muhasebeleştirilmelidir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde, geçici hakediş raporunun ihale makamı tarafından onaylandığı tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılmaktadır (Usul 2012: 14). Geçici ve kesin kabul usulüne göre yapılmayan işlerde vergiyi doğuran olay ise işin fiilen bittiği tarihtir (Güvere 2019: 31).

## **2.5. İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi (Stopaj)**

İnşaat işlerinin bir yıldan uzun sürmesi halinde işletme, vergi ödemesini işin bittiği yıl yapmaktadır. Devletin vergiyi geç almasından dolayı gelir kaybına uğraması söz konusu olabilmektedir. Bu durum verginin genellik ilkesine aykırıdır. Genellik ilkesine göre, herkes geliri veya harcamaları üzerinden vergi ödemelidir (Ünlü 2016: 49). Bu amaçla devlet, müteahhide yapılacak hakediş ödemelerinden zorunlu vergi kesintisi yapılması uygulamasını getirmiştir (Usul 2012: 14: Ünlü 2016: 49). Gelir Vergisi Kanunu madde 94'e göre müteahhid firma, inşaat faaliyetlerinden hakettiği ödemeler üzerinden (12.01.2009 tarih ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla %3 oranında) vergi kesintisi yapmakla zorludur. Vergi tevkifatı nakden veya hesaben ödemeler üzerinden yapılır. *Nakden ödeme*, yükleniciye parasal olarak yapılan ödemelerdir (Durna 2008: 59). *Hesaben ödeme*, “*vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder*” (Gelir Vergisi Kanunu m. 96). Yapılan vergi kesintileri inşaatın tamamlandığı yıla kadar 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabında izlenir ve inşaatın tamamlandığı yıl 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabına devredilir (Çatıkkaş, Şuekinci 2013: 107).

**Örnek:** X müteahhid firması üstlendiği inşaat işinin tamamlanan kısmı için 14.07.2019 tarihinde 40.000 TL hakediş faturası düzenlemiştir. İnşaat işi 27.10.2020 tarihinde tamamlanacaktır.

**Tablo 4:** Hakediş Faturası Kesilme Tablosu

Hakediş Bedeli	Stopaj (%3)	Net Tutar/KDV Matrahı (Hakediş bedeli – Stopaj)	KDV (%18)	Toplam
40.000	1.200	38.800	7.200	46.000

Hakediş bedellerinin X müteahhit işletmesine ödenmesi durumunda muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

-14.07.2019-			
102 Bankalar Hesabı		46.000	
295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı		1.200	
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bed. H.			40.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı			7.200

Daha önce belirtildiği gibi 295 no.lu hesapta yer alan tutar inşaatın tamamlanacağı yıl 193 no.lu hesaba aktarılacaktır. 31.12.2019 tarihinde yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

-31.12.2020-			
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı		1.200	
295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı			1.200

Taşeronlarla yapılan inşaat ve onarım işlerinde de vergi kesintisi yapılmaktadır. Ancak vergi kesintisinin yapılması için, inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olmasının yanı sıra taşeronla yapılan kısmının da yıllara yaygın olması gerekmektedir. Aynı yıl başlayıp aynı yıl biten inşaat ve onarım işlerinde, taşeronlara yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır (Çınar 2015: 25).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yüklenici firmaya ödenen avanslar üzerinden de vergi kesintisi yapılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi uygulamalarında özellik arz eden bazı durumlar vardır. Bunlardan ilki; aynı yıl içerisinde başlayıp bitmesi düşünülen inşaat işlerinde vergi kesintisi yapılmaz. Ancak bu işin yıllara yayılması durumunda, bir yılı aştığı tarihten sonraki hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaktadır. İkinci durum ise; iş sözleşmesinin feshi durumunda, fesih tarihi işin bitiş tarihi olarak dikkate alınır ve bu tarihten sonra yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaz (Akşehir 2014: 82-84).

### **2.5.1. Vergi Kesintisinin Mahsubu ve İadesi**

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir. Gelir Vergisi Kanunu madde 121'e göre; *“Yıllık beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsubedilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur”*.

Mahsubu gerçekleşmeyen tutar ise mükellefin diğer vergi borçlarından düşülür. Mahsup işleminin gerçekleştirilmesi için tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir (Güneş 2007: 174).

Yapılan mahsup işleminde üç farklı durum söz konusudur. Bunlardan ilki, stopaj yoluyla ödenen verginin, ödenen gelir vergisine eşit olması durumunda, mükellefe hiçbir ödeme yapılmaz. İkinci durum, yapılan stopaj ödemesinin hesaplanan gelir vergisinden az olması halinde, aradaki fark vergi dairesine ödenir. Son durumda ise kesinti yoluyla ödenen vergilerin, hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halidir. Bu durumda aradaki fark mükellefe iade edilmelidir (Turut 2009: 4).

*“Mahsup sonunda iade edilecek tutarın bulunması halinde, mükellefçe yazılı olarak iade talebin yapılması gerekir. İadenin mahsuben ya da nakden yapılmasına ve iade için gerekli belgelerin belirlenmesinde Maliye Bakanlığı yetkilidir”* (Gelir Vergisi Kanunu m.121). Yapılacak iade işleminde herhangi bir sınır olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir.

### **2.5.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup**

Stopaj yoluyla ödenen vergiler, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilebilir. Ancak bu işlemin yapılabilmesi için, kesinti yoluyla ödenen verginin, beyannamede hesaplanan gelirle ilgisi olması gerekir (Çiçek Özkan 2018: 41).

### **2.5.1.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla Ödeme**

Yapılacak mahsup talebi ve yıl içinde yapılan vergi kesintilerini gösterildiği tablo ile diğer vergi borçlarına mahsup talebi, kesinti tutarına bakılmaksızın yerine getirilir. VUK madde 114'e göre "*Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*".

Mükellefler dilerse ortaklık hakkının bulunduğu adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu talebin yerine getirilmesi için, mükellefim muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve hangi dönem borçlarından mahsup edileceğinin belirtilmesi gerekir (Kızılot 2010: 198).

### **2.5.1.3. Nakden İade**

Nakden iade talebi, 429 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ilgili ekindeki dilekçe ile yapılmalıdır. İade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi durumunda, iade talebi yıl içinde yapılacak kesintilere ait tablo ile teminat aranmaksızın yerine getirilir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020: 23). İade talebinin 10.000 TL'yi aşması durumunda VUK'a göre, 10.000 TL'lik tutar inceleme raporuna ihtiyaç olmadan, tutarı aşan kısmı ise yeminli mali müşavir vergi inceleme raporuna göre iade edilir (Akın, 2010: 65).

### **2.5.2. Vergi Kesintisinde Sorumluluk**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ödenen hakediş bedellerinden, eksik vergi kesintisi yapılması veya hiç yapılmaması durumunda, muhasebe yetkilileri sorumlu olacaktır. Ancak, müteahhit bu işle ilgili gelirini beyan etmiş ve vergiyi

mahsup etmeyerek ödemişse, muhasebe yetkilisi sorumlu tutulamaz (Kızılot 2010: 169).

Yaptıkları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, bunlarla ilgili ödevleri yerine getirip getirmemesinden sorumlu oldukları VUK Kanunu'nun 11. maddesinde açıklanmıştır.

VUK'nun 11. maddesine göre, “*Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.*” Buna göre, vergi kesintisi yapmakla yükümlü oldukları halde bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen müteahhit adına, vergi tarhiyatı yapılır.

## **2.6. İnşaat Sektöründe Geçici Vergi**

Ülkelerde enflasyonun yüksek olması, vergi siteminin işlevini kaybetmesine yol açmaktadır. Bu dönemlerde vergi alacaklısı olan devlet, ulusal paranın değerini yitirmesiyle kayba uğramakta, mükellefler ise nominal olarak artan gelirleri sebebiyle reel olarak elde etmediği gelirler üzerinden vergi ödemektedir. Enflasyonist ortamda vergi tahsilatının gecikmesi, vergi hasılatının reel olarak aşınmasına yol açmaktadır (Tanzi Etkisi) (Zülfüoğlu 2018: 364-365). Enflasyonun bu olumsuzluklarını ortadan kaldırmak için bütçe, kamu harcamaları, kamu gelirleri ve vergilerden yararlanılmaktadır (Öztürk 2015: 249). Bu uygulamalardan biri de geçici vergi uygulamasıdır.

Vergilendirme sistemimizde, vergiler birer yıllık kazanç üzerinden hesaplanmakta ve izleyen yıl ödenmektedir. Gelir vergilerinin, kamu gelirinine dönüşmesindeki sürenin uzun olması, geçici vergi uygulamasının başlamasındaki temel sebeptir (Çınar 2015: 29). Türkiye’de geçici vergi uygulaması, ilk olarak 1981 yılında 2361 no.lu yasada yer alan “peşin uygulama” yöntemiyle gündeme gelmiştir. Bu yöntemin yerini, 1986 yılında 3239 sayılı kanun ile “dahili tevkifat” uygulaması

almıştır. 1 Ocak 1989 yılında dahili tevkifat uygulaması değiştirilerek günümüzde de kullanılan “geçici vergi” uygulamasına geçilmiştir (Öz 2012: 114).

Geçici vergide temel amaç, vergi ödemelerinin mümkün olduğunca kısa sürede gerçekleşmesini sağlamaktır. Ayrıca geçici vergi uygulaması, verginin uygunluk ilkesinin yerine getirilmesinde önemli bir etkidir (Zülfüoğlu 2018: 371). *Uygunluk ilkesine* göre, alınacak her vergi, vergiyi ödeyecek her birey için en uygun zamanda tahsil edilmelidir (Arslan 2016: 226). Geçici vergi uygulaması, cari dönem üzerinden hesaplanır ve ilgili dönemin gelir vergisinden mahsup edilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, gelir üzerinden vergi kesintisi yapıldığından, geçici vergi ödemesi yapılmamaktadır. Ancak (Gerçekçioğlu 2018: 53);

- İş bittikten sonra ödenen hakedişler,
- Yıl içerisinde başlayıp, aynı yıl içerisinde biten inşaat işlerinden elde edilen kazançlar,
- İnşaat işinin yanı sıra başka bir işle uğraşan mükellefler elde ettikleri gelirler ve faaizler üzerinden, geçici vergiye tabiidir.

**Örnek:** M A.Ş. Nisan, Mayıs, Haziran döneminde (2. Dönem) 195.000 TL kâr elde etmiştir. Önceki dönemde ödenen geçici vergi 14.000 TL’dir. Geçici vergi 15/08/2019 tarihinde banka aracılığıyla ödenmiştir (Geçici vergi oranı %20).

İkinci dönem için hesaplan geçici vergi tutarı ve yapılacak taahhuk kaydı şu şekilde olacaktır;

$$195.000 \times 0,20 = 39.000 - 14.000 = 25.000 \text{ TL geçici vergi taahhuk etmiştir.}$$

-30.06.2019-		
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı	25.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		25.000

Geçici vergi ödendiğinde yapılacak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir,

-15.08.2019-		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	25.000	
102 Bankalar Hesabı		25.000

M işletmesinin dönem sonunda 2019 yılı içerisinde peşin ödenen vergiler ve fonlar hesabının borç toplamı tutarının 56.000 TL olduğu görülmüştür. Yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır,

-31.12.2019-		
371 Dönem Kârı Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük. Hesabı	56.000	
193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı		56.000

Söz konusu işletmenin 2019 yılı için hesap edilen kurumlar vergisinin 75.000 TL olduğu saptanmıştır. Bu durumda yapılacak kayıt ise şöyle olacaktır,

-.././2020-		
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. H.	75.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		19.000
371 Dönem Kârı Peşin Ödenen Vergi ve Diğ. Yük. H.		56.000

İşletmenin 2019 yılı için hesaplanan kurumlar vergisi tutarının 50.000 TL olarak hesaplandığı varsayıldığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır,

-.././2020-		
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Hesabı	50.000	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	6.000	
371 Dönem Kârı Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük. H.		56.000

Bu yevmiye kaydına göre fazla ödenen geçici vergi, ilgili vergi dairesinden istenilebileceği gibi diğer vergi borçlarından da mahsup edilebilir (Bozdemir 2016: 277).

## 2.7. İnşaat Sektöründe Katma Değer Vergisi

KDV, 3065 sayılı kanunla 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya konulmuştur. Katma Değer Vergisi, mal ve hizmet teslimlerinde, mal veya hizmeti teslim alanın, teslim edene ödediği harcama vergisidir (Akdoğan 2019: 125). Malın nihai tüketiciye kadarki her el değiştirme aşamasında, yalnızca o aşamaya kadar katılan değer üzerinden vergi alınır (Erden 2017: 43). KDV Kanunu madde 1'e göre vergiye konu olan işlemler şunlardır;

- *“Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,*
- *Her türlü mal ve hizmet ithalatı,*
- *Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler.”*

İnşaat onarım faaliyetlerinde ödenen hakedişlerden ticari kazanç elde eden müteahhitler, bu sebeple katma değer vergisi mükellefidir (Akın 2010: 73). Vergi idaresi görüşüne göre inşaat ve onarım faaliyetlerinde vergiyi doğuran olay, hakediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihtir. Danıştay'a göre vergiyi doğuran olayda iki farklı görüş vardır. Birinci görüşe göre vergiyi doğuran olay, hakediş raporunun onaylandığı tarihtir. İkinci görüşte ise, hakediş raporunun onaylanmasından sonra ita amirlerince taahhükün yapıldığı ve işin belli bir kısmının teslim alındığı tarih vergiyi doğuran olay meydana gelmiştir (Kızılot 2010: 281). Ancak müteahhitlerin, kendi nam ve hesaplarına yaptıkları inşaatlarda, bir teslim veya hizmet olmadığından, alınan bedeller avans özelliği taşıdığından fatura düzenlenmez ve Katma Değer Vergisi uygulanması söz konusu olmaz (Kızılot 2010: 345).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde, işin teslimi halinde %18 oranında KDV uygulanması 843 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.12.2019 tarihine kadar %8 olarak belirlenmiştir. Bu oranların belirlenmesinde yetkili olan Bakanlar Kurulu kararı ile bazı inşaat ve onarım işlerinin tesliminde (Erden 2017: 44: <https://www.pwc.com.tr>).

- *“Konut yapı kooperatiflerinde %1,*

- *Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan 150 m<sup>2</sup>'ye ilişkin taahhüt işlerinde %1),*
- *Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlardan; birim m<sup>2</sup> vergi değeri 1.000 TL'nin (yapı ruhsatı 01.01.2013 – 31.12.2016 tarihleri arasında alınmış olanlarda 500 TL'nin) altında olanlar için %1,*
- *Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlardan; birim m<sup>2</sup> vergi değeri 1.000-2.000 TL (yapı ruhsatı 01.01.2013 – 31.12.2016 tarihleri arasında alınmış olanlarda 500-1.000 TL) arasında olanlar için %8,*
- *Net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin üzerindeki ile 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olmakla birlikte büyükşehir belediye sınırları içerisindeki birim m<sup>2</sup> vergi değeri 2.000 TL'nin (yapı ruhsatı 01.01.2013–31.12.2016 tarihleri arasında alınmış olanlarda 1.000 TL'nin) üzerinde olanlar için %18 KDV” uygulanmaktadır.*

*“İnşaat ve onarım faaliyetlerinde stopaj hesaplanması durumunda vergi matrahı, kesintiler düşülmeden önceki tutardır. Avans, teminat, gecikme cezası, işveren tarafından sağlanan malzeme bedeli ve sair kesintiler KDV matrahından indirilmeyecektir. Matrahtan düşülecek tutar, müteahhitin işi almak için yaptığı iskontolar ve hesaplanan katma değer vergisidir” (KDV Kanunu m.14).*

## **2.8. İnşaat Sektöründe Damga Vergisi**

Damga vergisi, 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Damga vergisi, hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kâğıtlar üzerinden belli bir parayı ihtiva edip etmemesine bağlı olarak alınan vergidir (Akın 2010: 85). Tanımda kâğıtlar ifadesinde anlatılmak istenen, *yazılıp imzalanmak veya imza yerinde bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat etmek veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder* (Damga Vergisi Kanunu m.1).

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 ve 2 sayılı listelere bakıldığında inşaat ve onarım faaliyetlerinde damga vergisine konu olan kâğıtlar ve oranlar şu şekildedir;

- *Sözleşmeler*; Hangi konuda yapılmış olursa olsun, üzerinde para yazılı olan her türlü sözleşmeden ‰ 9,48,
- *İhale Kararları*; Hukuken tekemmül ettirilen ihale kararlarından ‰ 5,69,
- *Hakediş belgelerinde*, bedelin tahsil edildiğine dair şerh konması halinde ‰ 9,48,
- *Avanslar*; yapılan avans ödemelerinde ‰ 9,48 oranında damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

Hakedişler ve avanslara ait belgelerden kesilen damga vergileri, resmi daireler tarafından düzenlenmiş olmalıdır. Özel kuruluşlar tarafından ödenen hakedişler ve avanslar üzerinden damga vergisi hesaplanmasına gerek yoktur (Durna 2008: 83).

## **2.9. İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergilendirme Sorunları**

İnşaat ve onarım faaliyetlerinde vergilendirme sorunları aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Kızılot 2010: 553-580).

### *Satılan Daire, Kat ve Dükkanların Satış Fiyatlarını Düşük Göstermek*

Satılan daire, kat ve dükkanların satış fiyatlarının düşük gösterilmesinde, hem müteahhit firmanın hem de alıcının menfaatleri vardır. Müteahhit firmanın bu durumda ödeyeceği gelir vergisi açısından, alıcının da ödeyeceği tapu harcı miktarı açısından çıkarlarının olduğu söylenebilir.

### *İnşaat Maliyetlerini Olduğundan Düşük Göstermek,*

İnşaat işinin üstlenen firmalar, faturasız mal almak suretiyle ödeyecekleri KDV açısından bir avantaj sağlamaktadır. Özel inşaat işlerinde işçilik giderlerinin tam olarak kayıtlara yansıtılmaması, inşaat maliyetlerinin tespit edilememesine ya da eksik tespit edilmesine sebep olmaktadır.

### *İnşaat Maliyetlerini Olduğundan Yüksek Göstermek,*

İnşaat işlerinde, naylon fatura almak, akaryakıt giderlerini, nakliye giderlerini ve stoktaki malları fazla göstermek suretiyle inşaat maliyetlerinin olduğundan yüksek

gösterilmesi söz konusu olabilmektedir. Maliyetlerin olduğundan yüksek gösterilmesinde ki amaç, müteahhit firmanın daha az vergi ödemek istemesi olabilir.

*İşin Fiilen Bitmesine Rağmen, İnşaat İşine İlişkin Gelir Beyanını Bir Sonraki Döneme Kaydırmak,*

Özel inşaat işlerinde, çok sık rastlanmamakla birlikte müteahhitler, inşaat işinin bitmiş olmasına rağmen, işle ilgili kayıt yapmaya devam ederek beyanı bir sonraki döneme kaydırabilmektedirler.

*Defter Tutmama veya Vergi Mükellefiyetini Gizleme,*

Her türlü ticaret şirketleri, kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzelkişiler, ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler ve VUK'un 177. ve 180. maddesinde yer alan hadleri aşanlar (Alış tutarı 280.000 TL, Satış Tutarı 390.000 TL, Yıllık Gayrisafi İş Hasılatı 140.000 TL ve İş Hasılatının Beş Katı İle Yıllık Satış Tutarının Toplamı 280.000 TL) bilanço usulüne göre defter tutmak zorundadırlar. VUK 182'ye göre tutulacak defterler, Yevmiye defteri, Defterikebir ve Envanter defteridir.

*Yevmiye defteri*; işletmenin parayla ifade edilen işlemlerinin maddeler halinde tarih sırasına göre fiziki ya da elektronik ortamda<sup>7</sup> tutulması gereken defterdir. Yevmiye defterine kaydedilen veriler daha sonra büyük deftere (defterikebir) aktarılır (Bozdemir 2016: 67). *Defterikebir*, yevmiye defterine sadece tarih sırasına göre kaydedilen işlemlerin muhasebe diline tercüme edilerek, işlemlerin niteliklerine göre sınıflandırılıp kaydedildiği defterdir. *Envanter defteri*, işe başlama tarihinde ve izleyen her dönem sonunda çıkarılan envanterlerin ve bilançoların konulduğu defterdir (VUK m.185). 13.12.2011 Tarih ve 28141 Sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Elektronik Defter Genel Tebliği'ne göre, "2018 Hesap dönemi brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler; 01.01.2020 tarihinden itibaren zorunlu olarak e-deftere geçecektir."

<sup>7</sup> e-Defter, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin bu sitede duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkan tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür (<http://www.edefer.gov.tr>).

Bazı müteahhitlerin zorunlu olan bu defterleri tutmadıkları veya tutsalar bile vergi mükellefiyetlerinin gizledikleri uygulama da karşılaşılan bir sorundur. Bu tür yola başvuran işletmeler, genellikle yeni işe başlayan ya da birden çok inşaat işini birlikte yürüterek bu inşaat işlerinden birini veya bir kaçını beyan dışı bırakanlardır. Tutulması kanunlarca zorunlu olan bu defterlerin tutulmaması ve defter kayıtlarının vergi incelemesi yapılmasını engelleyecek şekilde eksik veya karışık olması, VUK madde 325'ye göre birinci derece usulsüzlük cezası gerektirir. Verilecek bu cezalar 2020 yılı için şöyledir (<https://www.muhasabedersleri.com> Erişim Tarihi: 15.04.220);

<b>Hukuki Yapılarına Göre Şirketler</b>	<b>2020 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)</b>
Sermaye şirketleri	220
Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	130
İkinci sınıf tüccarlar	67
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	30
Kazancı basit usulde tespit edilenler	18
Gelir vergisinden muaf esnaf	8,5

Ayrıca, 6102 Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesinin birinci fıkrasındaki defter tutma zorunluluğunu yerine getirmeyenler ile aynı maddenin üçüncü fıkrasındaki açılış ve kapanış onaylarını yaptırmayanlara, 2019 yılı için 7.658 TL idari para cezası uygulanacaktır ( TTK m.562).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMALARININ TMS 11 VE TFRS 15 STANDATLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

#### 3.1. Giriş

Diğer sektörlerde olduğu gibi inşaat sektöründe de işletmelere yol gösterici olarak bazı standartlar ve kanunlar vardır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde finansal tabloların doğru bir şekilde yorumlanması için işletmelerin hangi standart veya kanunu benimsediklerinin önemi büyüktür. Vergi Usul Kanunu, inşaat sektöründe günümüzde hala kullanılan bir kanundur. VUK'a göre bir inşaat işi için yapılan harcamalar ve elde edilen gelirler, ilgili dönemde değil işin bittiği tarihte finansal tablolara yansıtılmalıdır. Daha öncede belirtildiği gibi bu durum muhasebe temel kavramlarından “*Dönemsellik*” kavramı ile çelişmekte ve finansal tablo kullanıcılarını yanıltmaktadır. Çünkü işletmelerin finansal tablolarında işin bittiği yılda gerçekleşen Kâr/Zarar diğer yıllara göre daha yüksek tutarda yer alacaktır.

Finansal tablo kullanıcıları için daha doğru bilgiler sunmak amacıyla 01.01.2006 tarihinde Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlüğe girmiştir. TMS 11’de açıklanan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, inşaat devam ederken her yıla ait kâr/zarar ayrı ayrı hesaplanmakta ve daha güvenilir finansal tablolar oluşturulmaktadır. Ancak bu standartta hasılatın tanımı net bir şekilde yapılmadığı için kavram karmaşası yaşanmış ve yeni bir standarda ihtiyaç duyulmuştur. 01.01.2018 tarihinde TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlükten kaldırılarak yerine işletmelere ait hasılat kavramını tek bir standartta toplayan Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı getirilmiştir.

Standartın tarihsel gelişimi şu şekildedir:

**Tablo 5:** TMS 11'in Tarihsel Gelişimi

Aralık 1997	Taslak Metin E11 İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi
Mart 1979	TMS 11 İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi
Ocak 1980	TMS 11'in Yürürlük Tarihi
Mayıs 1992	Taslak Metin E42 İnşaat Sözleşmeleri
Aralık 1993	TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
Ocak 1995	TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Yürürlük Tarihi
Ocak 2018	TMS 11'in Yerini TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Almıştır.

**Kaynak:** <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11> (Erişim Tarihi: 29.04.2020).

Bu bölümde inşaat muhasebesi uygulamaları, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı açısından incelenecek ve aralarındaki benzerlik/farklılıklar açıklanacaktır.

### **3.2. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**

Günümüzde şirketler, ekonomik ve uluslararası alanda sürekli büyüme ve gelişme göstermektedir. Uluslararası ticaretin artmasıyla birlikte küresel piyasalar ve uluslararası şirketler ortaya çıkmıştır. Her ülkenin kendisine ait muhasebe ve finansal raporlama standartlarının olması, işletmelerin mali durumlarının anlaşılmasını zorlaştırmakta, diğer ülkelerden gelecek yatırım olanaklarını sınırlandırmaktadır. Bu karmaşayı engellemek için 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee IASC) kurulmuştur. Daha sonra bu komitenin yerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board IASB) almıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun amacı, uluslararası alanda kabul görmüş standartlar yayınlamaktır (<https://www.tsb.org.tr> Erişim Tarihi;25.04.2020).

Türkiye'de bu alanda ilk olarak 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları (TÜRMOB) ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ile oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, 1 Ocak 2002 tarihinde, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu 19

adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Ancak standartların uygulanmasında yasal bir zorunluluğun olmaması yüzünden istenen başarı sağlanamamış ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir maddeyle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) faaliyete geçmiştir (Parlakaya 2004: 130). 2011 yılında ise 6102 Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetim Kurumu (KGK) kurulmuştur. Yeni kurul, uluslararası alanda yayınlanan standartlarla uyumlu TMS ve TFRS yayımlamayı sürdürmektedir. 2020 yılı itibariyle KGK tarafından tam set 16 adet TFRS ve 25 adet TMS yayımlanmıştır (<https://www.kgk.gov.tr> Erişim Tarihi; 09.05.2020).

### **3.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı**

Uluslararası Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının (IAS 11 Construction Contracts Standard) karşılığı olan “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı” ilk olarak 26/10/2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Standart 11 bölümden ve 46 maddeden oluşmaktadır (TMS 11).

#### **3.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde, işin başlama ve bitiş tarihleri aynı hesap dönemi içerisinde gerçekleşmemekte ve gelirlerin/giderlerin hangi hesap dönemimde kayıt altına alınacağı büyük bir sorun teşkil etmektedir. Bu doğrultuda standardın amacı, inşaat sözleşmelerinde yer alan, inşaat işine ilişkin elde edilen gelir ve katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak inşaat işinin yapıldığı yıllara nasıl dağıtılacağına açıklanmasıdır (TMS 11). Standart muhasebenin temel kavramlarından *Dönemsellik* ve *Tahakkuk Esası* kavramına uygun davranarak işletmelere ait mali tablolarının doğru bir şekilde karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır (Acer 2019: 9). “*Belirtilen amaç çerçevesinde inşaat sözleşmelerinin kapsamını, bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik hizmet sözleşmeleri ve varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler oluşturur*” (TMS m.5).

Standartın kapsamını, yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi oluşturmaktadır. Özel inşaatlar ve Yap-İşlet-Devret şeklindeki inşaatlar bu standartın kapsamı dışında bırakılmıştır.

### 3.3.2. Tanımlar

Standartta inşaat sözleşmesi için, “sabit fiyatlı sözleşme” ve “maliyet artı kâr sözleşmesi” tanımları yapılmıştır.

İnşaat sözleşmesi, “*bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. İnşaat sözleşmeleri karmaşık parçaların inşasını içermektedir.*” Bu doğrultuda inşaat sözleşmeleri (TMS 11 m. 3-4);

- “*Köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası ve*
- *Tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili olabilir.*”

Sabit fiyatlı sözleşme, “*yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir*” (TMS 11 m.3). Yapılacak bir bina inşaatının maliyetinin 100.000 TL olarak belirlenmesi örnek olarak kabul edilebilir. Bu sözleşmelerde maliyetler net bir şekilde tanımlanmalıdır. Bu maliyetlere örnek olarak; malzeme ve işçilik giderleri, makine ve teçhizatların kullanım bedelleri (kira bedeli, amortisman bedeli) vb. verilebilir (Benligiray 2006: 120).

Maliyet artı kâr sözleşmesi, “*yükleniciye, kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir*” (TMS 11 m.3). Bu usule göre yapılan sözleşmelerde, idare işin yürütülmesi için müteahhit firmaya belirli bir işletme sermayesi verilir. Müteahhit firmaya ödenecek kesin kâr iş bitince kesinleşir (Kızılot 2000: 55). Maliyet artı kâr sözleşmelerinde maliyete eklenen kâr oranı, sabit

bir fiyat veya belirli bir oran olarak taraflarca karşılıklı olarak belirlenir (Yıldırım 2020: 14). Örneğin, maliyete ek olarak %25 kâr ya da maliyet+25.000 TL şeklinde hesaplanabilir.

### 3.3.3. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

İnşaat sektöründe yapılacak işler tek bir sözleşmede belirlenebileceği gibi her iş için ayrı ayrı sözleşme de yapılabilir. TMS 11 hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanmaktadır.

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (TMS 11 m.8);

- “Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,
- Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve
- Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.”

**Örnek:** Bir inşaat işletmesi iki farklı bölgede köprü inşaatı ihalesini almıştır. Yapılacak köprülerin uzunlukları ve bölgelerin arazi koşulları farklı olduğundan her iki iş için farklı fiyat teklifleri verilmiştir. Bu durumda iki ayrı sözleşme söz konusudur.

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir (TMS 11 m.9);

- Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,
- Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması ve
- Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

**Örnek:** Bir inşaat işletmesi enerji nakil hattı ihalesi almıştır. Sözleşmeye göre inşaat işletmesi enerji nakil hattının projelendirilmesini ve inşaatını birlikte üstlenmiştir. İşletme projelendirme ve inşaat işinden maliyete ek olarak %20 kâr elde

edecektir. Bu inşaat işinde yapılacak işler birbirini izleyen sıra ile yapılması zorunlu olduğundan yapılan proje ve inşa sözleşmesi tek bir sözleşme olarak ele alınacaktır.

*“İnşaat işletmesi, müşterinin isteği üzerine ek bir varlık yapımı için sözleşme imzalamış veya daha önce imzalanan sözleşme, bir varlık eklemek için güncellenmesi halinde söz konusu varlığın; sözleşme kapsamındaki varlıklardan farklı bir amaç için kullanılması veya fiyatı için tekrar bir ihale yapılması söz konusu ise ayrı bir inşaat sözleşmesi düzenlenir”* (TMS 11 m.10).

### **3.3.4. Sözleşme Geliri**

İnşaat taahhüt işlerinde sözleşme kapsamındaki işlerden elde edilen gelirler, sözleşme geliri olarak ifade edilmektedir. Sözleşme geliri şunlardan oluşur (TMS 11 m.11):

- *“Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve*
- *Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden, gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenler.”*

Sözleşme gelirleri alınmış veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Sözleşme gelirleri, içerisinde bulunduğu döneme göre artabilir veya azalabilir. Örneğin (TMS 11 m.12);

- *“Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir,*
- *Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir,*
- *Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya*
- *Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.”*

*Gerçeğe uygun değer;* bilgili bir alıcı ile bilgili bir satıcı arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun

devrinde ödenecek fiyat olarak TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardında tanımlanmıştır. Bu sebeple sözleşme gelirlerinin sürekli gözden geçirilmesi ve güncellenmesi gerekir.

Değişiklik, “sözleşme kapsamında yapılan işle ilgili değişiklik yapmak üzere verilen talimata denmektedir. Yapılan değişiklik sözleşme maliyetinde artış veya azalışa sebep olabilir. Müşterinin, yapılan değişikten kaynaklı geliri onaylamasının muhtemel olması ve gelirin güvenli bir şekilde ölçülmesi halinde, yapılacak değişiklik sözleşmeye eklenebilir”( TMS 11 m.13).

Ek ödeme talepleri, “müteahhit firmanın, müşteriden veya başka bir taraftan tahsil etmek istediği, sözleşme fiyatına dâhil edilmeyen maliyetlerdir. Ek ödeme talepleri, müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve bu tutarın olumlu bir şekilde ölçülmesi durumlarında sözleşmeye dâhil edilir” (TMS 11 m.14).

Teşvik ödemeleri, “sözleşmede belirlenen başarı standartlarına ulaşılması veya bu standartların aşılması durumunda müteahhit firmaya ödenen ek tutardır. Sözleşmeye konu olan işin belirlenen başarı standartlarına ulaşmasını veya aşmasını muhtemel kılacak kadar ilerlemesi ve teşvik tutarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi halinde, teşvik ödemeleri sözleşmeye dâhil edilir” (TMS 11 m.15).

Tüm bu bilgilerden yola çıkarak sözleşme gelirlerinin formüle edilmiş hali şu şekilde olacaktır;

$$\text{Sözleşme Geliri} = \text{Başlangıç Sözleşme Bedeli} \pm \text{Değişiklikler} + \text{Ek Ödeme Talepleri} + \text{Teşvik Ödemeleri}$$

Başlangıçta belirlenen sözleşme bedeli, eklenecek ya da çıkarılacak bir değişiklik, ek ödeme talebi veya teşvik ödemelerinin olmaması durumunda tek başına sözleşme gelirini oluşturur. Diğer bir anlatımla sözleşme geliri, değişiklik, ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinin varlığı durumunda artış ya da azalış göstermektedir.

İnşaat Sözleşmeleri Standardının, muhasebenin temel ilkelerinden “ihtiyatlılık” kavramına aykırı davrandığını söylemek yanlış olmayacaktır (Yıldırım 2020: 17). İhtiyatlılık kavramına göre işletmeler, muhtemel giderleri/zararları için

karşılık ayırır, muhtemel gelir/kârları için ise gerçekleşme dönemine kadar herhangi bir işlem yapmazlar (Demir vd. 2014: 35). Ancak gerçekleşmesi muhtemel olan değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşviklerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi durumunda sözleşme gelirine eklenmesi söz konusudur.

### 3.3.5. Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyeti, bir sözleşmeye taraf olunmasından başlayarak nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek maliyetlerdir (TMS 11 m.21). Sözleşme maliyetleri;

- “Sözleşmeyle direkt ilişkili maliyetler,
- Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve
- Müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetlerinden” oluşur.

“Sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler, yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dâhil edilmezler “(TMS 11 m.21).

**Örnek:** N inşaat işletmesi 2020 Eylül yılında yapmayı planladığı bir inşaat işi için 23.000 TL gider yapmış ve bu giderleri 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabına kaydetmiştir. İnşaat işinin yapımı çeşitli sebeplerden dolayı 2021 Mart ayına sarkmıştır.

Bu durumda ilgili gider maliyetten çıkarılıp aktifleştirilmelidir.

-././2020-		
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	23.000	
740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı		23.000

Bu yevmiye kaydında inşaat işinin yapım süresi bir yılı (12 ay) aştığı takdirde yapılan giderler 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabına kaydedilmelidir.

#### 3.3.5.1. Sözleşmeyle Direkt İlişkili Maliyetler

Bu maliyetler sözleşme bitimine kadar sözleşmeye eklenebilen maliyetlerdir. Aşağıda sıralananlar buna örnek olarak verilebilir (TMS 11 m.17);

- “Gözetim dâhil inşaat alanı işçilik maliyetleri,
- İnşaatta kullanılan malzeme maliyetleri,
- İnşaatta kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı,
- Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri,
- Tesis ve makine kiralama maliyetleri,
- Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,
- Tahmini garanti maliyetleri dâhil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve
- Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.”

**Örnek:** Ş inşaat işletmesi 2020 yılında yapımını üstlendiği inşaat işi için, 20.000 TL tutarında çimento, 8.000 TL değerinde tuğla, 25.000 TL değerinde demiri peşin olarak satın almıştır.

Bu durumda yapılacak malzeme alış kaydı şu şekilde olacaktır.

	-.././2020-		
	740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	53.000	
	100 Kasa Hesabı		53.000

Sözleşmeyle direkt ilişkili maliyetler, sözleşme gelirlerine eklenmeyen arızı gelirlere azaltılabilmektedir. Arızı kazanç, süreklilik göstermeyen faaliyetlerden elde edilen kazançtır (Bilici 2016: 67). Örneğin aşağıdaki yollarla elde edilen arızı kazançlar maliyeti azaltabilecek unsurlardır;

- İnşaat işi sonunda elde kalan ilk madde malzemenin satımı,
- İnşaatta kullanılan makine ve teçhizatın elden çıkarılması,
- İnşaat işi yapılacak yerdeki mevcut binanın yıkımından sonra ortaya çıkan hurdaların satışı.

### 3.3.5.2. Sözleşmeyle İlişki Kurulabilen ve Yüklenebilen Maliyetler

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetlerdir. Bu tür maliyetler, inşaat işiyle ilişkisi tutarında belirli bir oranda maliyete dağıtılmaktadır. Bu maliyetler (TMS 11 m.18);

- “Sigorta,
- *Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve*
- *İnşaat genel giderleridir.”*

Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler şu şekilde sıralanabilir (TMS 11 m.20);

- *“Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri,*
- *Satış maliyetleri,*
- *Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri ve*
- *Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.”*

**Örnek:** G inşaat işletmesinde aşçı olarak çalışan S, günlük mesaisinin 2/3’ünü şantiyede geçirmekte, kalan mesaisinde ise büroda bulunmaktadır. Bayan S aylık 2.100 TL maaş almaktadır.

Bu durumda bayan S’nin ücretinin muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

-./../2020-		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	1.400	
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	700	
100 Kasa Hesabı		2.00

Yevmiye kaydında görüldüğü gibi S’nin şantiyede bulunduğu süreye isabet eden 1.400 lira ( $2.100 \times \frac{2}{3}$ ) sözleşme maliyetlerine eklenmiştir. Eğer S’nin ne kadar süre şantiyede bulunduğu kesin bir şekilde bilinmiyorsa ücretin tamamı 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına kaydedilmelidir.

### 3.3.5.3. Müşteriye Yüklenebilecek Olan Diğer Maliyetler

Bu tür maliyetler sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle, geliştirme maliyetlerini içerebilir. İşletme bu maliyetleri sözleşme maliyetine aktarmamalıdır.

**Örnek:** Asıl işi bina yapıp satmak olan E inşaat firması bir kreş işletmesinin yapımını üstlenmiştir. Kreş işletmesi sözleşmenin kapsamı dışında E işletmesinde çocuk parkı yapmasını istemiş ve bedelinin kreş tarafından karşılanacağını belirtmiştir. İnşaat işletmesi, maliyetinin 75.000 TL olduğunu hesaplamış ve bu maliyetin 15.000 TL'si çocuk parkı yapımına aittir.

Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı;

-.././2020-			
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	15.000		
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	60.000		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı			75.000

Yevmiye kaydına bakıldığında işletmenin asıl işi olmayan park yapımı için oluşan 15.000'lik alacağı, muhasebe temel kavramlarından “önemlilik” kavramı gereği 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabına kaydedilmiştir.

### 3.3.6. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

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

#### 3.3.6.1. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Güvenilir Bir Şekilde Tespit Edilmesi

Sözleşme gelir ve giderlerinin güvenilir bir şekilde tespit edilmesi inşaat sektörü açısından önemli husustur. Genel olarak bir sözleşmede; tarafların inşa edilecek varlık üzerindeki hakları, alışveriş konusu bedelleri ve ödeme şekli ile

koşullar açık bir şekilde belirtilmiş ise sözleşme ile ilgili güvenilir öngörülerde bulunulacağı kabul edilmektedir. Bu faktörlerin yanı sıra, müteahhit firmanın etkin bir bütçeleme ve raporlama sisteminin varlığı da bu sonucu etkilemektedir (TMS 11 m.19).

Daha öncede belirtildiği gibi TMS 11'e göre inşaat sözleşmeleri, sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kâr usulü sözleşmeler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu durumda her iki sözleşme için sonucun güvenilir bir şekilde ölçülmesinde taşıması gereken hususlar vardır.

Sabit fiyatlı sözleşmede, aşağıdaki koşulların varlığı halinde sözleşme sonucu güvenilir bir şekilde tespit edilecektir (TMS 11 m.23);

- *“Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,*
- *Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,*
- *Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve*
- *Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.”*

Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların varlığı halinde sözleşme sonucu güvenilir bir şekilde tespit edilecektir (TMS 11 m.24);

- *“Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;*
- *Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”*

Bu koşullarının tamamının mevcut olduğu hallerde sonuç güvenilir bir şekilde ölçülecek ve finansal tablolara yansıtılacaktır. Bu durumlarda mali tablolara

yansıtılacak gelir ve giderlerin varlığı için kullanılan yöntem, tamamlanma yüzdesi yöntemidir.

### 3.3.6.1.1. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

“Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır” (TMS 11 m.25). Bu yöntemle göre, inşaat işi ilerledikçe kâr veya zararın da buna bağlı olarak ortaya çıktığı kabul edilir (Usul 2012: 17). Diğer adıyla işin kısmen bitim yönteminin, muhasebenin temel kavramlarından biri olan *Dönemsellik Kavramı* ile bağdaştığı söylenebilir.

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre gerçekleşen gelirin tespit edilmesinde inşaatın tamamı için belirlenen tahminin yüzde esas alınır (Benligiray 2006: 127). Tamamlanma yüzdesi her inşaat için farklılık göstermektedir. Yüklenici firma kendisine en güvenilir sonucu veren yöntemi kullanmalıdır. Bu yöntemlere örnek olarak (TMS 11 m.30);

- “Bugüne kadar yapılan işle ilgili katılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- Yapılan işe ilişkin incelemeler veya
- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı verilebilir.”

Yüklenici firmaya ödenen hakedişler veya avanslar, yapılan işin ne kadarlık kısmının tamamlandığını yansıtmadığı için tamamlanma yüzdesi yönteminde bir esas olarak kabul edilemez (TMS 11 m.30).

**Örnek:** A inşaat taahhüt işletmesi 1 Şubat 2019 tarihinde bir inşaat işinin yapımını üstlenmiştir. İnşaatın tahmini maliyeti 140.000 TL’dir. İşin sözleşme bedeli 160.000 TL’dir. Dönem sonuna gelindiğinde inşaat işi için toplam 60.000 TL harcandığı belirlenmiştir.

İşin kısmen bitim yöntemine göre işletmenin elde edeceği kâr ya da zarar hesaplamak için ilk olarak tamamlanma yüzdesinin hesaplanması gerekir. Tamamlanma yüzdesi, kâr/zararın hesaplanacağı yıl oluşan maliyetlerin, toplam maliyete oranlanması ile bulunur.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \text{Oluşan Maliyet} \div \text{Toplam Tahmini Maliyet}$$

$$\text{Tamalanma Yüzdesi} = 60.000 \div 140.000$$

$$\text{Tamalanma Yüzdesi} = 0,428 \text{ olarak hesaplanmıştır.}$$

2019 yılı tamamlanma yüzdesi 0,428 olarak hesaplanmıştır. Bu yüzde yardımı ile 2019 yılı gerçekleştirilen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer değişle sözleşme tutarının 0,428'lik kısmı 2019 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\text{Hasılat Tutarı} = \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 160.000 \times 0,428$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 64.480 \text{ TL}$$

2019 yılı gerçekleşen hasılat tutarı 64.480 TL olarak bulunmuştur. Bu tutardan, aynı yıl gerçekleşen maliyet tutarı düşüldüğünde 2019 yılı kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = \text{Hasılat Tutarı} - \text{O Yıl Gerçekleşen Maliyet T.}$$

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = 64.480 - 60.000$$

$$\text{Brüt Satış Kârı} = 4.480 \text{ TL}$$

İşletme işin kısmen bitim yöntemine göre 31.12.2019 tarihi itibariyle 4.480 TL kâr elde edecektir. Ancak bu tarihten işin bitim tarihine kadar işletmenin katlanacağı başka maliyetler de ortaya çıkacaktır. İnşaatın ilerleyen aşamalarında yapılacak hesaplama şu şekilde olacaktır.

**Örnek:** A inşaat taahhüt işletmesinin inşaatın bitimi için dönem sonundan sonra 50.000 TL daha harcaması gerektiğini hesaplamıştır. İşletmenin bu inşaatın yapımından elde edeceği kâr ya da zarar:

İlk olarak tamamlanma yüzdesinin hesaplanması gerekir. Tamamlanma yüzdesi, kâr/zararın hesaplanacağı yıl oluşan maliyetlerin, o yıl oluşan maliyetler ve ek maliyetlerin toplamına oranlanması ile bulunur.

$$\text{Tamamlanma Yüzd.} = \text{Toplam Maliyet} \div (\text{Toplam Maliyet} + \text{Ek Maliyet})$$

$$\text{Tamalanma Yüzd.} = 60.000 \div (60.000+50.000)$$

$$\text{Tamalanma Yüzd.} = 0,545 \text{ olarak hesaplanmıştır.}$$

2019 yılı için yeniden hesaplanan tamamlanma yüzdesi 0,545 olarak hesaplanmıştır. Bu yüzde yardımı ile 2019 yılı gerçekleştirilen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer değişle sözleşme tutarının 0,545’lik kısmı 2019 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\text{Hasılat Tutarı} = \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 160.000 \times 0,545$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 87.200 \text{ TL}$$

2019 yılı yeniden hesaplanan hasılat tutarı 87.200 TL olarak bulunmuştur. Bu tutardan, aynı yıl gerçekleşen maliyet tutarı düşüldüğünde 2019 yılı kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = \text{Hasılat Tutarı} - \text{O Yıl Gerçekleşen Maliyet T.}$$

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = 87.200 - 60.000$$

$$\text{Brüt Satış Kârı} = 27.200 \text{ TL}$$

İşletme bu inşaatın bitiminde, işin kısmen bitim yöntemine göre 27.200 TL’lik bir kâr elde edecektir.

Bu hesaplamalarda dikkat edilecek bir husus vardır. Tamamlanma aşamasının hesaplandığı güne kadar oluşan her maliyet, tamamlanma yüzdesinin belirlenmesinde dikkate alınmamalıdır. Bu yüzdenin belirlenmesinde yapılan inşaat işini yansıtan maliyetler dikkate alınmalı, aşağıdaki maliyetler hesaplamada gözardı edilmelidir (TMS 11 m.31);

- “Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz

*kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri ve*

- *Yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler.”*

Yöntemin işletmeye sağladığı bazı faydalar vardır. Bunlar; gelirler ilgili olduğu dönemin mali tablolarına yansıdığı için, analizlerin daha doğru yorumlanması mümkün olacaktır. Ancak, yöntemde belirsizlik unsuru yüksektir. Özellikle ekonomik dalgalanmaların görüldüğü ülkelerde bu yöntem risk içermektedir. Yöntemin diğer bir sakıncası, iş devam ederken gelirin yüksek olması, ilerde maliyetlerin tahmin edilenin üzerinde olması halinde, işin ilerleyen sürecinde elde edilen kârı etkilemektedir (Tuna 2009: 73).

İkinci bölümde bahsedildiği üzere vergi kanunları açısından gelir ve giderin tespit edilmesinde kullanılan yöntem tamamlanma yöntemidir. Bu yöntemde işin büyük oranda tamamlanması veya bitmesi gerekliydi. Bu iki yöntemi bazı yönleriyle karşılaştırılması aşağıdaki gibidir.

**Tablo 6:** Tamamlanma Yöntemi İle Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi Arasındaki Farklar

<b>Tamamlanma Yöntemi</b>	<b>Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi</b>
Gelir ve giderin hesaplanması için işin bitmesi gerekir.	Gelir ve giderlerin hesaplanması için işin bitmesi gerekmez.
Ticari Kâr dikkate alınır.	Mali Kâr dikkate alınır.
Kesin sonuçlar.	Tahminlere dayalı sonuçlar.
Dönemsellik ilkesine aykırı.	Dönemsellik ilkesi ile uyumlu.
GVK'da düzenlenmiştir.	TMS 11'de düzenlenmiştir.

Tablo 6'da görüldüğü üzere gelir ve giderin hesaplanması için tamamlanma yönteminde işin bitmesi gerekirken, tamamlanma yüzdesi yönteminde işin bitmesi gerekmez. Tamamlanma yöntemi kesin sonuçlar verirken, tamamlanma yüzdesi yöntemi tahminlere dayalı sonuçlar vermektedir. GVK'da düzenlenen tamamlanma yönteminde gelir ve giderler olduğu dönem değil dönem sonunda muhasebeleştirilir. Bu durum dönemsellik ilkesine aykırıdır. Ancak TMS 11'de

düzenlenen tamamlanma yüzdesi yöntemi gelir ve giderler olduğu dönem muhasebeleştirildiği için dönemsellik ilkesi ile paralellik göstermektedir.

### 3.3.6.2. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Güvenilir Bir Şekilde Tahmin Edilememesi

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

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

Müşteriden kazanabilme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak kaydedilecek maliyetlere(TMS 11 m.34),

- *“Geçerliliği konusunda ciddi kuşku bulduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar,*
- *Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,*
- *İstimplâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar,*
- *Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar,*
- *Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar”,* örnek olarak verilebilir.

Daha önce de söylendiği gibi sözleşme gelirinin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesinin bazı sebepleri olabilir. Bu duruma engel olan belirsizlikler ortadan kalktığında sözleşmeye ilişkin gelir ve maliyetler bu standardın 22. maddesine göre;

raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır(TMS 11 m.35).

### **3.3.7. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi**

Toplam sözleşme maliyetlerinin, toplam sözleşme gelirlerini aşmasının muhtemel olduğu durumlarda beklenen zarar söz konusudur. Bu zarar tutarı; işin başlayıp başlamamasından, sözleşme konusu işin tamamlanma aşamasından veya bir sözleşmenin içerisinde birden çok sözleşmeyi barındırması ve bunlardan elde edilecek kârdan bağımsız olarak hesaplanır (TMS 11 m.36-37).

### **3.3.8. Tahminlerdeki Değişiklikler**

Bazı finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki belirsizliklerden dolayı tahmini olarak hesaplanmaktadır. Yapılan tahminler güvenilir bilgilere dayanmalı ve en uygun tahmin yöntemi seçilmelidir. Tahmin koşullarında değişiklik meydana gelmesi, yeni bir bilgi edinimi gibi durumlarda yapılan tahminlerin gözden geçirilmesi gerekebilir. Bu durum “hata” olarak düşünülmemeli, önceki dönemlerle alakalandırılmadan izleyen dönemlerde kullanılmalıdır (Örten vd. 2020: 106).

Tahminlerdeki değişiklikler “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı (TMS 8)” kapsamında muhasebeleştirilmelidir (TMS 11 m.38).

Bir muhasebe tahminindeki değişiklik (Örten vd. 2020: 107);

- Yalnızca bir döneme ilişkinse, değişikliğin yapıldığı cari dönemde finansal tablolara yansıtılır.
- Gelecek dönemlerle de ilişkinse, hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de ileri dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.
- Muhasebe tahminlerindeki değişiklik, varlıkları ve borçları değiştiriyorsa veya bir öz sermaye kalemiyle alakalı ise, varlık, borç veya öz sermaye kaleminin kayıtlı değeri düzeltilerek raporlanır.

Tahminlerdeki değişiklikler finansal tablo kalemlerinin dipnotlarında, muhasebe temel kavramlarından “tam açıklama kavramı” gereği “Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler” başlığı altında açıklanmalıdır.

### 3.3.9. Kamuya Açıklanacak Bilgiler

Karşılaştırılabilir, tam zamanlı ve güvenilir bilgiye erişim, şirketlerin itibarının değerlendirilmesinde önemli bir konudur. Yatırımcılar, yatırım kararı alırken şirketlerin ne kadar şeffaf olduklarını ve kamuoyuna yaptıkları açıklamaların kalitesini dikkate almaktadırlar (Pamukçu 2011: 140). Bu doğrultuda “tam açıklama kavramı” gereğince, inşaat taahhüt işlerinde hem işverenin hem de yüklenici firmanın kamuya bazı hususları açıklaması zorunlu kılınmıştır.

Yüklenici işletme açısından kamuya açıklanacak hususlar şunlardır (TMS 11 m.39);

- *“Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı,*
- *Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler ve*
- *Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.”*

İşletme, raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdakilerden her birini açıklamalıdır (TMS 11 m.40);

- *“Raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı.*
- *Alınan avansların tutarı ve*
- *Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları.”*

Bir işletme, sözleşmeye konu olan işle ilgili brüt alacaklarını varlık olarak, müşterilere olan brüt yükümlülüklerini ise borç olarak kaydetmelidir. *Brüt alacak;* katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır. *Brüt yükümlülük* ise; katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış

kârlar tutarından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır (TMS 11 m.42,43,44).

Bir işletme, varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar (TMS 11 m.45). *Koşullu Borç*; geçmişten kaynaklanan, işletmenin kontrolü altında olmayan bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride meydana gelmesi/gelmemesi ile gerçekleşir (TMS 37 m.10). *Koşullu Varlık* ise; beklenilmeyen olaylar sonucu ortaya çıkan ve aktif kalemlerde artışa sebep olan durumlardır (Örten vd. 2020: 517).

Yapısı gereği bir yıldan fazla süren inşaat ve onarım faaliyetlerinde, ilk yıllar iş kârlı gibi görünse de daha sonra yapılacak işlerden zarar elde edilebilir. Kârlı gibi görülen ilk yıllarda daha sonraki durumlar dikkate alınarak düzeltme yapılabilir. Bu durum dikkate alınarak, ilk yıllarda ve işten zarar elde edileceği durumlarda işletme "ihtiyatlılık kavramı" gereği karşılık ayırmalıdır (Örten vd. 2020: 520).

### **3.4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı**

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

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı" ve "TMS 18 Hasılat Standardı" yürürlükten kaldırılmış ve hasılatın muhasebeleştirilmesi tek bir standart kapsamına alınmıştır. Ancak bu standart TMS 18 ve TMS 11'in birleşimi olarak düşünülmemelidir. Çünkü bu standart hasılatın ölçülmesiyle ilgili önemli yenilikler getirmiştir (Saban vd. 2019: 62).

Bu başlık altında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı detaylı bir şekilde incelenecektir.

### 3.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Gelir, şirketlerin finansal tablolarında yer alan en büyük ve en değerli kalemler arasındadır. Bir işletmenin finansal tablolarına yansıyan gelir tutarı, mali tablo kullanıcıları tarafından, bir işletme hakkında bilgi edinmek için en çok başvurdukları bilgidir (Khamis 2016: 2). Gelirin, muhasebe standartlarında farklı şekilde tanımlanması sonucu benzer işlemler farklı şekilde muhasebeleştirilmiştir Bu karmaşanın önlenmesi için çıkarılan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının amacı, “müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir” (TFRS 15 m.1). Bu amaca göre TFRS 15 (Aurora, Bontaş 2014: 375);

- Kontrol tabanlı yeni bir gelir tanıma modeli ortaya koyar,
- Kapsamlı uygulama rehberliği ve açıklayıcı örnekler içerir,
- Hasılatın zamanla mı yoksa belirli bir tarihte mi kayıt altına alınacağını açıklar,
- Belirli konularda yeni ve daha ayrıntılı rehberlik sağlar,
- Gelirle ilgili açıklamaları genişletir ve geliştirir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na (FASB) göre TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının amaçlarını (Du vd. 2016: 1677);

- Gelirle ilgili tutarsızlıkları ve zayıflıkları ortadan kaldırmak,
- Gelir sorunlarını ele almak için daha sağlam bir çerçeve sağlamak,
- Kurumlar, endüstriler ve sermaye piyasalarında arasında gelir tanıma uygulamalarının karşılaştırılabilirliğini artırmak,
- Finansal tabloların kullanıcılarına daha yararlı bilgiler sağlamak,
- Finansal tabloların oluşturulmasında ortak bir kılavuz olmak şeklinde açıklanmıştır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının kapsamını oluşturan sözleşmeler ve standardın kapsamı dışında kalan sözleşmeler Tablo 7’de belirtilmiştir (TFRS m.5).

**Tablo 7:** TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı

TFRS 15 Standardı Kapsamındaki Sözleşmeler	TFRS 15 Standardı Kapsamı Dışında Olan Sözleşmeler
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,	TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
TMS 18 Hasılat,	TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları,	TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar,
TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar,
TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri,	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar,
TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.	Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler.

Müşteri ile yapılan sözleşme, hem TFRS 15 kapsamında hem de başka bir standart kapsamında olabilir. Bu durumda (Amper, Co 2014: 3);

- Diğer standartlar, sözleşmenin bir veya daha fazla bölümünün nasıl ayrılacağını ve/veya başlangıçta nasıl ölçüleceğini belirtiyorsa, önce bu ayırma ve ölçüm gereklilikleri uygulanır. Daha sonra işlem fiyatı, başlangıçta diğer standartlar tarafından ölçülen tutarlardan düşülür.
- Başka bir standart sözleşmenin bir veya daha fazla bölümünün nasıl ayrılacağı ve/veya başlangıçta ölçüleceği konusunda rehberlik sağlamıyorsa, TFRS 15 hükümleri uygulanır.

Ayrıca TFRS 15 standardı, sözleşme yapılması için katlanılan ve başka bir standart kapsamında tanımlanmayan ek maliyetler (TFRS 15 m.8) ile parasal olmayan varlıkların değişimini (takas) içeren sözleşmeler için de uygulanır. Takas

işlemleri, aynı iş kolunda faaliyet gösteren işletmeler arasında ve müşterilerine yapılacak satışı kolaylaştırmak için yapılıyorsa bu standardın kapsamı dışındadır (Örten vd. 2020: 125).

### 3.4.2. Tanımlar

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında bahsi geçen tanımlar ve anlamları aşağıdaki gibidir (Kızıl vd. 2016:342: Örten vd. 2020: 125: Ataman, Cavlak 2017: 405 );

*Sözleşme*, iki veya daha fazla kişi arasında yapılan, hukuken iki taraf için de hak ve yükümlülükler doğuran anlaşmadır.

*Sözleşme varlığı*, işletmenin müşteriye mal ve hizmet devredeceği tarihin, gelecekteki bir tarihte gerçekleşmesi durumunda alacağı bedel hakkıdır.

*Sözleşme yükümlülüğü*, işletmenin müşteriden tahsil ettiği bedel karşılığında, mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.

Sözleşme kapsamında ortaya çıkan ve işletmenin kazanacağı miktarı temsil eden “sözleşme varlığı” bilançonun varlıklar kısmında raporlanır. İşletmenin borcunu temsil eden “sözleşme yükümlülüğünün” ise bilançonun kaynaklar kısmında yer alması gerekmektedir (Gökgöz 2018: 50).

*Müşteri*, işletmenin olağan faaliyetleri sonucu ürettikleri mal veya hizmetleri, bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır.

*Gelir*, ortakların işletmeye yaptığı katkıların dışında, bir hesap dönemi boyunca özkaynakta artışa sebep olan varlık girişleri veya yükümlülüklerde azalma şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır. Gelir, hasılat ve kazanç kavramlarını içerisinde barındıran daha geniş kapsamlı bir tanımdır.

*Kazanç*, işletmelerin olağan faaliyetlerinden ya da olağan olmayan faaliyetlerinden elde ettiği diğer gelir kalemleridir.

*Hasılat*, işletmenin olağan faaliyetlerinden sonra elde ettiği, brüt ekonomik faydalardır.

*Edim (performans) yükümlülüğü*, farklı bir mal veya hizmetin ya da birbirine önemli ölçüde benzer ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen belirli bir mal veya hizmet serisinin, müşteriye teslim edilmesine ilişkin sözleşmede belirtilen taahhüttür.

*Tekli (tek başına) satış fiyatı*, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini, müşteriye ayrı olarak satması durumunda talep edeceği bedeldir.

*İşlem bedeli*, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil ettiği tutarlar hariç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında, hak etmeyi beklediği tutardır.

### **3.4.3. Finansal Tablolara Alma**

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

- 1. Aşama**, Sözleşmenin Belirlenmesi,
- 2. Aşama**, Edim Yükümlülüğünün Tanımlanması,
- 3. Aşama**, İşlem Bedelinin Belirlenmesi,
- 4. Aşama**, İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması,
- 5. Aşama**, Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi.

Bu yöntem, sözleşme gelirlerinin ne zaman ve nasıl kaydedileceğini tanımlamak için kullanılır. Bir şirket için beş aşamalı model uygulanmasının ne kadar zor olduğu, hangi sektörde faaliyet gösterdiğine bağlıdır (Skog 2018: 4).

#### **3.4.3.1. Sözleşmenin Belirlenmesi**

Sözleşmenin belirlenme aşaması; sözleşmenin tanımlanması, sözleşmenin birleştirilmesi ve sözleşme değişiklikleri şeklinde üç kısımda ele alınacaktır

##### **3.4.3.1.1. Sözleşmenin Tanımlanması**

Beş aşamalı modelde ilk olarak sözleşmenin belirlenmesi gerekmektedir. Aşağıdaki koşulları tamamen karşılayan bir sözleşme TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilir (Ernst Young 2019: 56);

*Taraflar sözleşmeyi onaylamış ve yerine getirmeyi taahhüt etmişlerdir.* Bir sözleşmenin, TFRS 15 kapsamında değerlendirilmesindeki ilk koşul tarafların sözleşmeyi onaylamış olmasıdır. Çünkü bir sözleşme, her iki tarafın da onayı olmadan hukuki bir anlam kazanmaz. Müşteri ile işletme arasında yapılan sözleşmeler yazılı, sözlü ya da işletmelerin belirlediği şekillerde olabilir (TFRS 15 m.10: Ernst Young 2019: 60).

*Tarafların devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili hakları tanımlanabilmektedir.* Sözleşmede, tarafların devredeceği mal veya hizmetlerin tespit edilememesi durumunda sözleşme, bu standart kapsamına dâhil edilemez.

*Tarafların ödeme şartları tanımlanabilmektedir.* Sözleşme, tarafların devredecekleri mal veya hizmetlerle ilgili ödeme koşullarını tahmin etmek için yeterli bilgi içerdiği sürece, bu standart uyarınca muhasebeleştirilecektir.

*Sözleşme ticari unsur taşımaktadır.* Ticari bir yapısı bulunmayan sözleşme bu standardın kapsamı dışında tutulmuştur. İşletmenin, gelecekteki nakit akışlarında değişime yol açan işlemler ticari bir yapıya sahiptirler (Örten vd. 2020: 126).

*İşletmenin, müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil etmesi muhtemeldir.* Tahsil edilebilirlik kriteri, müşterinin devralacağı mal veya hizmetler karşılığında, işletmeye hak ettiği bedeli ödeme gücü ve niyetini ifade eder. İşletme, bu bedelin tahsil edilip edilemeyeceğini değerlendirirken, müşterinin ödeme kapasitesini, finansal durumunu ve varsa geçmiş deneyimlerini göz önünde bulundurmalıdır.

Müşteri ile yapılan sözleşmenin başlangıçta bu şartları karşılaması halinde işletme, mevcut durum ve şartlarda önemli bir değişiklik olduğuna dair bir belirti olmadığı sürece bu şartları yeniden değerlendiremez (TFRS 15 m. 13). Müşterinin bu şartları karşılayamaması ve işletmenin müşteriden mal ve hizmet bedelini tahsil etmesi durumunda hasılatın finansal tablolara alınmasında gerçekleşmesi gereken bazı koşullar vardır. İlki, işletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin

mümkün olmamasıdır. Diğer koşul ise, sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmamasıdır (TFRS 15 m.15).

İşletmenin, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri henüz devretmemesi ve işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığında herhangi bir bedel tahsil etmemiş ya da tahsil etme hakkına sahip olmamış ise sözleşme tamamen ifa edilmemiştir (TFRS 15 m.12).

Müşteri ile işletme arasında yapılan sözleşmelerin süresi belli olmayabilir. Bu sözleşmeler, taraflardan herhangi birince, herhangi bir zaman da feshedilebilir veya maddeler değiştirilebilir (TFRS 15 m.11).

#### **3.4.3.1.2. Sözleşmenin Birleştirilmesi**

İşletmeler, bir müşteri ile birbirine yakın periyotlarda birden fazla sözleşme yapabilir. Bu durumlarda işletme, müşteriyle olan sözleşmelerini aşağıdaki koşullardan herhangi birini sağlaması durumunda, tek bir sözleşme haline getirir (TFRS 15 m.17);

- *“Sözleşmelerin tek bir ticari amaç için müzakere edilmesi,*
- *Bir sözleşme için ödenmesi gereken bedelin, başka bir sözleşmenin fiyatına veya performans yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlı olması,*
- *Sözleşmeler kapsamında edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğünü oluşturması.”*

Sözleşmelerin, yakın zamanlarda yapılması, birleştirilmesi için yeterli değildir. Sözleşmelerin birleştirilmesi için zorunlu olan unsur, tek bir yükümlülük doğurmasıdır.

#### **3.4.3.1.3. Sözleşmenin Değişiklikleri**

Bir sözleşmenin tarafları, sözleşmenin kapsamını veya fiyatını (ya da her ikisini) değiştirmeyi kabul edebilir. Sözleşmede bir değişikliğin yapılması durumunda taraflar, yapılan değişikliğin yeni bir sözleşme olarak mı yoksa mevcut sözleşmenin bir parçası olarak mı muhasebeleştirileceğini belirlemelidir (Ernst Young 2019: 74).

Yapılan değişikliğin, birbirinden farklı olarak tanımlanabilir mal veya hizmetler taahhüdüne ek yapılması sebebiyle sözleşme kapsamının genişletilmesi ve ek mal veya hizmetlerden dolayı sözleşme bedelinin uygun tutarda artması halinde, farklı bir sözleşme hazırlanır (Örten vd. 2020: 128). Bu şartların ikisinin birlikte sağlanmaması durumunda, yapılan değişiklik ayrı bir sözleşme olarak kabul edilemez. Söz konusu değişiklik, şartlara bağlı olarak üç şekilde finansal tablolara yansıtılır. (Şavlı 2016: 31);

- Değişikliğin yapıldığı güne kadar verilen mal veya hizmet, geriye kalan yükümlülüklerden ayrılabilir halde ise, ilk sözleşme iptal edilerek, yerine yeni bir sözleşme yapıldığı kabul edilir. Bu durumda sözleşme bedeli, ilk sözleşmede yerine getirilmemiş yükümlülükler ile meydana gelen fiyat artışlarının toplamından oluşur.
- Değişikliğin yapıldığı güne kadar verilen mal veya hizmet geriye kalan yükümlülüklerden ayrılabilir halde değil ise, bu durumda yapılan değişiklik sözleşmenin bir parçası olarak kabul edilir. Bu durumda sözleşme bedeli, değişikliğin yapıldığı günden önce yerine getirilen sorumluluklar dâhil olmak üzere, değişikliği de içeren toplam bedeldir.
- Eğer değişikliğin yapıldığı gün itibariyle geriye kalan yükümlülükler hem daha önce verilen hizmet ve devredilen mallardan ayrıştırılabilir kalemler hem de ayrıştırılamaz kalemler içeriyor ise bu durumda, değişiklikle birlikte geriye kalan yükümlülükler dikkate alınarak hasılat kaydı yapılır.

#### **3.4.3.2. Edim Yükümlülüğünün Tanımlanması**

Yapılan sözleşmelerde, işletme ve müşteri yerine getirmek için bazı taahhütlerde bulunur. Taraflardan biri (işletme) mal veya hizmeti devretmeyi, diğer ise (müşteri) bunun bedelini ödemeyi taahhüt eder. TFRS 15 madde 22'ye göre aşığıdaki taahhütlerin her biri edim yükümlülüğü olarak tanımlanmıştır (Örten vd., 2020: 130: Oncioiu ve Tănase, 2016: 35);

- *Farklı mal veya hizmet.* Bu durumda her mal veya hizmet bir edim yükümlülüğü oluşturur.

- *Önemli ölçüde benzer olan ve müşteriye devir şekli aynı olan, farklı mal veya hizmetler.* Bu durumda, edim yükümlüğü iki koşulun birlikte sağlanması halinde aynı devir şekline tabiidir. Birinci şart uyarınca müşteri mallardan teslim ile birlikte yararlanmalı, ikinci şarta göre ise, edim yükümlülüğünün ifası tek bir ilerleme yöntemi ile ölçülmelidir.

Aşağıdaki kriterler karşılandığında, bir mal veya hizmet farklı olarak kabul edilmektedir (PKF 2014: 3: TFRS 15 m. 28-29);

- Müşteri, mal veya hizmetlerden tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklar ile birlikte yararlanabilir. *“Bir müşterinin, bu madde uyarınca bir mal veya hizmetten faydalanabilmesi için, mal veya hizmet kullanılabilir, tüketilebilir, hurda değerinden daha yüksek bir değerden satılabilir veya diğer durumlarda iktisadi fayda üretecek bir şekilde elde tutulabilir olmalıdır. Müşteri, bazı mal veya hizmetlerden bizzat tek başına faydalanabilir. Müşteri, diğer mal veya hizmetlerden ise sadece kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalanabilir. Çeşitli faktörler, müşterinin bir mal veya hizmetten tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte fayda sağlayabileceğine yönelik kanıt teşkil edebilir. Örneğin işletmenin bir mal veya hizmeti düzenli bir şekilde ayrı olarak satması, müşterinin bu mal veya hizmetten tek başına veya diğer kullanıma hazır kaynaklarla birlikte faydalanabildiğini gösterir.”*
- İşletmenin mal veya hizmeti müşteriye devretme sözü, sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrı olarak tanımlanabilir. *“Bir işletmenin müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin ayrı olarak tanımlanabilir olup olmadığının değerlendirilmesinin amacı, taahhüdün niteliğinin, sözleşme kapsamında, her bir mal veya hizmetin ayrı olarak veya bunun yerine taahhüt edilen mal veya hizmetlerin girdileri olduğu birleşik kalem veya kalemler olarak devredilip devredilmediğini değerlendirmektir.”*

TFRS 15 standardı aşağıda belirtilen maddeleri, taahhüt edilen mal ve hizmetlere örnek olarak vermiştir (TFRS 15 m.26);

- *“İşletme tarafından üretilen malların satışı. Üretimi işletmeye ait olan ve satışa sunulan mallardır. Örneğin, imalatçıya ait stoklar.*

- *İşletme tarafından başka bir işletmeden satın alınmış ve satışa sunulan mallar. Örneğin, perakende satış yapan işletmeye ait stoklar.*
- *Kazanılmış olan hakların yeniden satışı, işletme tarafından satın alınmış mal veya hizmetlere ait hakların yeniden satışı.*
- *Sözleşmede kararlaştırılmış bir veya birden fazla görevin müşteri adına yerine getirilmesi.*
- *Mal veya hizmetlerin, satılmaya hazır hale getirilmesi veya dilediği zaman ve şekilde kullanması için müşteriye mal veya hizmetin hazır edilmesine ilişkin bir hizmet verilmesi.*
- *Müşteriye devredilecek mal veya hizmet için, başka bir taraf adına aracılık hizmeti sunması.*
- *Gelecek dönemlerde bir müşterinin, yeniden satabileceği veya kendi müşterilerine temin edebileceği mal veya hizmetlerle bağlı haklar verilmesi.*
- *Bir müşteri adına bir varlığın inşa edilmesi, imali veya geliştirilmesi.*
- *Lisans verilmesi.*
- *İlave mal veya hizmet alım opsiyonu verilmesi.”*

### **3.4.3.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi**

Hasılatın finansal tablolara alınmasında üçüncü aşama olan işlem bedelinin belirlenmesinde, sözleşme koşulları dikkate alınmaktadır. İşlem bedeli sabit tutarlı, değişken tutarlı veya bir kısmı sabit bir kısmı değişken tutarlı olabilir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen tutarlar (KDV, ÖTV) işlem bedeline dâhil edilmez (Örten vd. 2020: 132).

İşlem bedeli belirlenirken işletme, aşağıdaki unsurların etkilerini dikkate almalıdır (TFRS 15 m.48);

- *“Değişken bedel,*
- *Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması,*
- *Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı,*
- *Nakdi olmayan bedel,*
- *Müşteriye ödenebilir bedel.”*

İşlem bedeli belirlenirken işletme,

- “Mal ve hizmetlerin sözleşme uyarınca müşteriye devredileceğini,
- Sözleşmenin iptal edilemeyeceğini,
- Sözleşmenin yenilenemeyeceğini,
- Sözleşmenin değiştirilemeyeceğini,” varsayar (TFRS 15 m.49).

#### 3.4.3.3.1. Değişken Bedel

İşlem bedelinin, iadeler, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar vb. unsurlardan dolayı değişmesi durumunda işletme, müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin devri karşılığında hak kazanacağı bedeli tahmin eder (TFRS 15 m.50,51). Müşteri tarafından ödenmesi taahhüt edilen bedele ilişkin değişiklikler, sözleşmede açıkça ifade edilebileceği gibi aşağıdaki unsurların herhangi birinin varlığı da taahhüt edilen bedelin değişken olduğunu gösterir (TFRS 15 m.52);

- “Müşterinin, işletmenin sözleşmede beyan edilen bedelin altında bir bedeli kabul edeceğine dair, işletmenin ticari teamüllerinden, yayımlanmış politikalarından veya özel beyanlarından kaynaklanan geçerli bir beklentisi bulunmaktadır.
- Diğer durum ve şartlar sözleşme yaparken işletmenin niyetinin müşteriye bir fiyat avantajı önermek olduğunu göstermektedir.”

İşletme, sözleşmenin niteliğini göz önünde bulundurarak hak edeceği tutarı belirlemek için, “beklenen değer yöntemi” veya “en muhtemel tutar yöntemini” kullanır. *Beklenen değer yöntemi*, gerçekleşmesi muhtemel bedellerin, gerçekleşme ihtimalleri ile ağırlıklandırılmasıdır. İşletmenin benzer özellikte çok sayıda sözleşmeye sahipse, değişken bedelin tahmini daha tutarlı sonuçlar verir. *En muhtemel tutar yöntemi* ise, gerçekleşmesi mümkün olan bedeller arasında en muhtemel tutarın esas alınmasıdır. Bu yöntem iki ihtimalli durumlarda daha olası sonuçlar verebilmektedir (Örten vd. 2020: 133).

“İşletme, bir müşteriden tahsil ettiği bedelin bir kısmını veya tamamını bu müşteriye geri ödemeyi bekliyorsa, finansal tablolara bir iade yükümlülüğü yansıtır. *Iade yükümlülüğü*, işletmenin tahsil ettiği (veya edeceği) bedelin hak etmeyi

*beklemediği kısmı üzerinden (başka bir ifadeyle, işlem bedeline dâhil olmayan tutarlar üzerinden) hesaplanır” (TFRS 15 m.55).*

#### **3.4.3.3.2. Değişken Bedel Tahminlerinin Sınırlandırılması**

Değişken işlem bedeli belirlenirken dikkat edilecek husus, belirsizlikler ortadan kalktığı zaman, hasılat olarak finansal tablolara alınacak tutarda önemli bir değişikliğin olmamasıdır (Şavlı, 2016: 44). Hasılatın iptal olma olasılığını ve büyüklüğünü artırabilecek faktörler, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdaki gibidir (TFRS 15 m.57);

- *“Piyasalardaki değişimler, üçüncü tarafın işletme üzerindeki etkileri, hava olayları, taahhüt edilen mal veya hizmetlerin yüksek değer yitirme olasılığı gibi bedeli etkileyen dış faktörler.*
- *Bedeli etkileyen dış faktörlerin uzun süre devam etmesi beklenmemektedir.*
- *İşletmenin daha önce mevcut sözleşmeler ile ilgili deneyimi veyahut bu tahminleri kullanabilme özelliği sınırlıdır.*
- *İşletmenin geniş bir yelpazede fiyat avantajı sunma ya da benzer şartlar altında benzer sözleşmelerin ödeme koşullarında değişiklik yapma uygulamaları vardır.*
- *Sözleşme için çok sayıda gerçekleşmesi muhtemel bedel söz konusudur.”*

Dönemsonu işletme, mevcut olan şartları ve dönem sonuna kadar şartlarda meydana gelen değişiklikleri doğru bir şekilde yansıtmak için tahmini işlem bedelini günceller.

#### **3.4.3.3.3. Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı**

Sözleşme bedelinin gelecekte ödenmesi durumunda, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar. *“Bu değişimin yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde müşteri, bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır“ (TFRS 15 m.61).*

Sözleşme bedelinin gelecekte ödenmesi durumunda, sözleşme önemli bir finansman bileşeni içermektedir. “Önemli bir finansman bileşeninin mevcudiyeti için, finansman taahhüdünün sözleşmede açıkça belirtilmiş olması veya sözleşmenin taraflarınca mutabık kalınan ödeme şartlarından zımnen anlaşılıyor olması fark etmez” (TFRS 15 m.60). İşletme, sözleşmenin bir finansman bileşeni içerip içermediğini ve finansman bileşeninin sözleşme açısından belirgin olup olmadığını değerlendirirken, aşağıdakilerin her ikisi de dâhil olmak üzere, ilgili tüm durum ve şartları göz önünde bulundurur (TFRS 15 m.61);

- “Varsa, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasındaki fark ve
- İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşterisine devrettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığı ödeme yaptığı zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ile ilgili piyasada yaygın olan faiz oranlarının birleşik etkisi.”

Standarda göre belirtilen iki şartın da oluşmasına rağmen, aşağıdaki unsurların herhangi birinin varlığı halinde, müşteriyle yapılan sözleşmenin önemli bir finansman bileşenine sahip olmadığı anlaşılır (Örten vd. 2020: 134);

- Mal veya işlem bedeli işletme tarafından tahsil edilmiştir, ancak bunların kullanım zamanına müşteriler karar veriyorsa,
- Müşteri tarafından ödenecek bedelin büyük bir kısmının değişken olması ve bedelin ödenmesinin, müşteri veya işletmenin kontrolünde olmayan bir olayın gerçekleşmesine veya gerçekleşmemesine bağlı olması,
- Vade farkının, müşteriye veya işletmeye finansman sağlamak amacı dışında doğması ve farkın bu amaçla orantılı olması.

Standart, vade farkının ayrıştırılmasında işletmeler için bazı kolaylaştırıcı uygulamalar sunmaktadır. Müşteriye ödenen mal ve hizmetlerin devir tarihi ile bedelin ödendiği tarih arasında geçen sürenin bir yıldan az olmasının ön görüldüğü durumlarda işletme, vade farkının etkisini hasıllattan ayırtmak zorunda değildir (TFRS 15 m.63). Bu durumu benimseyen işletmeler, vade farkının hasıllattan ayrıştırılmadığını finansal tablolarının dip notlarında belirtmelidir.

Bir işletme, finansal bileşenin sözleşme için önemli bir unsur olduğunun farkına vardığında, sözleşme başlangıcında işletme ile müşterisi arasında ayrı bir finansman işlemi yapılması durumunda, bu işleme yansıtılacak iskonto oranını kullanır. *“Bu oran, sözleşmeye göre finansmanı alan tarafın kredi özelliklerinin yanı sıra, sözleşme kapsamında devredilen varlıklar dâhil müşteri veya işletme tarafından sağlanan teminat veya güvenceleri yansıtabilir. İşletme bu oranı, taahhüt edilen bedelin nominal tutarını, mal ve hizmetler müşteriye devredildiği anda, müşteri nakden ödeme yapmış olsaydı, bu durumda ödeyeceği fiyata indirgeyen oranı belirlemek suretiyle saptayabilir. Sözleşme başladıktan sonra, faiz oranları veya diğer şartlarda meydana gelen değişiklikler için iskonto oranında güncelleme yapılmaz”* (TFRS 15 m.64). Standartta açıkça belirtilmesede, sözleşme başlangıcında mevcut piyasa koşulları ışığında faiz oranını belirlerken, bir varlığın beklenen finansman dönemini de dikkate alınmalıdır (Ernst Young 2019: 201).

İşletme, finansman bileşeni kapsamında meydana gelen faiz gelirlerini ve faiz giderlerini, hasıllattan ayırıştırarak finansal tablolara yansıtır (TFRS 15 m.65).

#### **3.4.3.3.4. Nakdi Olmayan Bedel**

Müşteri, sözleşme kapsamında taahhüt ettiği bedeli nakit dışında (hisse senedi, çek, hammadde, işçilik) bir unsur ile ödediği durumda işletme, bu bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değeri, bedelin özelliğine göre değişir. Eğer işletme, gerçeğe uygun değeri makul bir şekilde tahmin edemezse, taahhüt edilen malların bağımsız satış fiyatı dikkate alınmalıdır (Church 2016: 15).

*“Müşteri, işletmenin sözleşmeyi yerine getirmesini kolaylaştırmak amacıyla mal veya hizmet katkısında bulunuyorsa (malzeme, teçhizat veya işçilik temini gibi), işletme katkı olarak verilen bu mal veya hizmetlerin kontrolünün kendisine geçip geçmediğini değerlendirir. Kontrol kendisinde ise mal veya hizmet katkılarını müşteriden alınan gayri nakdî bedel olarak muhasebeleştirir”* (TR 15 m.69).

#### **3.4.3.3.5. Müşteriye Ödenebilir Bedel**

Müşteriye ödenecek bedeller, işletmenin müşteriye ödediği veya ödemeyi düşündüğü nakit ve nakit olmayan bedelleri içerir. Bu bedeller, müşterinin, işletmeye

olan yükümlülüğüne karşılık, uygulayabileceği indirim kuponu, hediye çeki gibi unsurları içerir (Keskin, Dinçer 2015: 232). İşletme bu bedeli aşağıdaki gibi muhasebeleştirmelidir (TFRS 15 m.70-71);

- *“Müşteriye ödenebilir bedel, müşterinin işletmeye devrettiği farklı mal veya hizmetler karşılığında yapılmıyorsa, işletme, müşteriye ödenebilir bedeli işlem bedelinde ve dolayısıyla hasılda azaltma olarak muhasebeleştirir*
- *Müşteriye ödenebilir bedel müşteriden alınan farklı mal veya hizmetler karşılığı bir ödeme ise işletme, mal veya hizmet alımını tedarikçilerinden yaptığı diğer alımlarla aynı şekilde muhasebeleştirir.*
- *İşletme, müşteriye ödenebilir bedelin müşteriden aldığı farklı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini aşan kısmını işlem bedelinde bir azaltma olarak muhasebeleştirir.*
- *İşletme, müşteriden aldığı mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini makul şekilde tahmin edemiyorsa, müşteriye ödenebilir bedelin tamamını işlem bedelinden bir azaltma olarak muhasebeleştirir.”*

Müşteriye ödenebilir bedelin, işlem bedelinde azalış olarak muhasebeleştirilmesi halinde, hasılda azalış, aşağıdaki olayların gerçekleştiği tarihten sonra finansal raporlara alınır;

- İşletmenin, mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığı, hasılda finansal tablolara aldığı tarih ve
- İşletmenin bedeli ödemesi veya ödeme taahhüdünde bulunduğu bedelin tarihi.

#### **3.4.3.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı**

İşletme, yerine getirdiği her edim yükümlülüğüne karşılık gelen işlem bedellerini hasılda olarak finansal tablolara yansıtır (TFRS 15 m.73). Sözleşmede tek bir edim yükümlülüğü varsa, işlem bedelinin dağıtılmasına gerek yoktur. Ancak sözleşme, birden fazla edim yükümlülüğü içeriyorsa, bu standardın hükümleri doğrultusunda, işlem bedeli bu yükümlülükler dağıtılmalıdır (Güçenme Gençoğlu, İşseveroğlu 2018: 145).

#### 3.4.3.4.1. Tek Başına Satış Fiyatları Esas Alınarak Dağıtım Yapılması

İşlem bedelinin, edim yükümlülüklerine dağıtılmasında esas alınan yöntemdir. Tek bir satış fiyatı, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmeti, müşteriye ayrı olarak satmış olması durumunda uygulanır. Mal veya hizmetin, sözleşmede belirtilen fiyatı, o mal veya hizmetin tek başına satış fiyatı olabilir (TFRS 15 m.77).

Tek başına satış fiyatı doğrudan gözlemlenemiyorsa, işletme bu bedeli tahmin eder. Bu fiyat tahmin edilirken, tüm bilgileri göz önünde bulundurmalıdır. İşletme fiyat tahmini yaparken, gözlemlenebilir giderlerden azami bir seviyede yararlanır ve tahmin yöntemlerini benzer durumlara tutarlı bir şekilde uygular (TFRS 15 m.78).

Tekil satış fiyatını tahmin ederken işletmeler, “düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı”, “beklenen maliyet artı kâr marjı yaklaşımı” veya “bakiye yaklaşımı” yöntemlerinden birini kullanabilir (TFRS 15 m.79).

*Düzeltilmiş Piyasa Değerlendirme Yaklaşımı.* Bu yöntemde işletme, mal veya hizmetlerin satışını gerçekleştirdiği piyasayı değerlendirip, bir müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığında ödemeye istekli olacağı fiyatı tahmin yoluyla belirleyebilir. Ayrıca işletme, aynı mal veya hizmet satışı yapan rakip bir firmanın uyguladığı fiyatı referans alarak, kendi kâr marjı ve maliyetlerine göre düzelme yaparak fiyat tahmininde bulunabilir.

*Beklenen Maliyet Artı Kâr Marjı Yaklaşımı.* İşletme bu yöntemde, edim yükümlülüğünün toplam maliyetini tahmin ederek, bu tahmine uygun olarak mal veya hizmetlere uygun bir kâr marjı belirler.

*Bakiye Yaklaşımı.* İşletme, toplam işlem bedelinden sözleşmede taahhüt edilen diğer mal veya hizmetlerin gözlemlenebilir tek başına satış fiyatları toplamını çıkartmak suretiyle bulacağı tutarı referans alarak tek başına satış fiyatını tahmin edebilir. Bu yöntemi uygulayabilmek için işletme, aynı mal veya hizmeti farklı müşterilere geniş bir fiyat yelpazesinden satmalı veya söz konusu mal veya hizmetlerin satış fiyatlarının belirsiz olması gerekmektedir.

İşletme bu yöntemlerden herhangi birini seçerken, satış politikalarını ve fiyatlandırma yaparken aldığı kararları göz önünde bulundurmalıdır (Erdoğan 2019:104). Mal veya hizmetlerden, iki veya daha fazlasının fiyatlarının yüksek

derece değişken veya belirsiz olması halinde işletme, bu yöntemler aynı anda kullanılabilir (TFRS 15 m.80).

#### **3.4.3.4.2. İndirimin Dağıtımı**

İşletmenin, sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin satış fiyatlarının toplamının, sözleşmedeki değerden fazla olması, müşteriye indirim yapıldığının bir göstergesidir (Yesirlioğlu 2019: 45). Aşağıdaki koşulların tümünün karşılanması durumunda dağıtım, indirimin yapıldığı mal ve hizmetlere dağıtılır (TFRS 15 m.82),

- *“İşletme, sözleşmedeki her bir farklı hizmeti düzenli olarak tek başına satmaktadır.*
- *İşletme, paket halinde satılan mal veya hizmetleri, indirimli olarak tek başına satmaktadır.*
- *Yukarıda bahsedilen indirim ile sözleşmede yapılan indirim büyük ölçüde benzerdir ve her paket içerisindeki mal veya hizmetlerin analizi, edim yükümlülüklerine dair gözlemlenebilir kanıt sağlamaktadır.”*

İndirimin, sözleşmede düzenlenen edim yükümlülüklerinin tamamına değil, yalnızca bir veya bir kaçına ilişkin olduğuna dair gözlemlenebilir göstergelerin bulunduğu durumlar haricinde işletme, indirimi sözleşmedeki tüm edim yükümlülüklerine orantılı bir şekilde dağıtır (TFRS 15 m.81).

#### **3.4.3.4.3. Değişken Bedelin Dağıtımı**

Sözleşmede taahhüt edilen değişken bedel, sözleşmenin tamamı ile ilişkili olabileceği gibi sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bir veya daha fazlasıyla ilgili olabilir. Ayrıca tek bir edim yükümlülüğünün bir kısmını teşkil eden bir seri farklı mal veya hizmet kapsamında taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlerin bir veya daha fazlası ile ilişkili olabilir. Değişken bedelin dağıtılması için gerekli olan unsurlar aşağıdaki gibidir (TFRS 15 m.84,85);

- *“Değişken ödemenin şartları, özel olarak işletmenin edim yükümlülüğünü yerine getirme ya da farklı mal veya hizmeti devretme çabalarına bağlanması ve*

- *Bedelin değişken tutarının tamamının söz konusu edim yükümlülüğüne ya da farklı mal veya hizmete dağıtılması, sözleşmedeki edim yükümlülükleri ve ödeme şartlarının hepsi göz önünde bulundurulduğunda, edim yükümlülüğününün dağıtım amacı ile tutarlı olması.”*

Bu şartların karşılanmadığı durumlarda, değişken bedelin dağıtılmasında, işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılırken uyulması gereken hükümler uygulanır (TFRS 15 m.86).

#### **3.4.3.4.4. İşlem Bedelinde Değişimler**

Sözleşme imzalandıktan sonra, bazı sebeplerin etkisiyle işlem bedelinde değişiklikler meydana gelebilir. İşlem bedelinde meydana gelen değişiklikler, sözleşme başlangıcındaki aynı esaslar kullanılarak edim yükümlülüklerine dağıtılır. *“Buna bağlı olarak işletme, tek başına satış fiyatlarında sözleşme başladıktan sonra meydana gelen değişiklikleri yansıtmak için işlem bedelini yeniden dağıtmaz. Yerine getirilmiş bir edim yükümlülüğüne tekabül eden tutarlar işlem bedelinde değişikliğin olduğu dönemde hasılat ya da hasılattan indirim olarak finansal tablolara alınır”* (TFRS 15 m.88).

*“İşletme, yalnızca değişken bedelin dağıtımına ilişkin şartların karşılanması halinde, işlem bedelindeki bir değişimin tamamını tek bir edim yükümlülüğününün bir kısmını oluşturan bir seri içerisinde taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlerin veya edim yükümlülüklerinin bir veya daha fazlasına (tamamına değil) dağıtır”* (TFRS 15 m.89).

İşlem bedelinde meydana gelen değişiklikler, sözleşmede meydana gelen değişiklikler uyarınca muhasebeleştirilir. Ancak sözleşme değişikliğinden sonra işlem bedelinde meydana gelen değişimlerin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki yollardan biri uygulanır (TFRS 15 m.90);

- *“İşlem bedelindeki değişikliğin, sözleşmedeki değişiklikten önce taahhüt edilen bir değişken bedele atfedilmesi ve sözleşme değişikliğinin mevcut sözleşme feshedilmiş ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirildiği durumlarda işletme, işlem bedelindeki değişikliği*

*sözleşmedeki değişiklikten önce sözleşmede tanımlanan edim yükümlülüklerine dağıtır.*

- *Değişikliğin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmediği tüm diğer durumlarda işletme, işlem bedelindeki değişimi, değiştirilen sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtır.”*

### **3.4.3.5. Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi**

İşletme, sözleşmede taahhüt ettiği mal ve hizmeti müşteriye teslim ederek, edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde elde ettiği hasılatı muhasebeleştirir (Khamis 2016:11). Varlığın kontrolü, müşterinin eline geçtiğinde veya geçtikçe varlık devredilmiş olur (TFRS 15 m.31). Kontrol kavramı, varlığın kullanımını yönetme ve varlıktan kalan tüm faydaları önemli ölçüde elde etmeyi ifade eder. Bir varlığın faydaları, varlıktan dolaylı veya dolaysız yoldan elde edilen nakit akışlarıdır (MNP 2017: 31). Varlığın (TFRS 15 m.33);

- *“Mal üretimi veya hizmet sunumu için kullanılması*
- *Başka varlıkların değerini arttırmak için kullanılması,*
- *Yükümlülükleri yerine getirmek veya giderleri azaltmak için kullanılması,*
- *Satılması veya takas edilmesi,*
- *Bir borcun teminatı olarak rehin verilmesi,*
- *Elde tutulması”* bu nakit akışlarına örnek olarak verilebilir.

Edim yükümlülükleri belirli bir anda yerine getirileceği gibi, zamana yayılı olarak da yerine getirilebilir.

#### **3.4.3.5.1. Zamana Yayılı Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi**

Kontrolün zamanla müşteriye devredilmesi ve hasılatın da buna bağlı olarak kayda alındığı durumlarda, edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak gerçekleşir (Örten vd. 2020: 139). Edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak yerine getirilmesi için aşağıdaki şartların birinin gerçekleşmesi gerekir (TFRS 15 m.35);

- *“İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi.*

- *İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi veya*
- *İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.”*

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri, zamana yayılı edim yükümlülükleri kapsamına girmektedir. Bu tür işlerde, ilerlemenin ölçülmesi önemli bir husustur. Çünkü hasılat kayda alınırken, yükümlülüğün ne kadarının tamamlandığı dikkate alınır. İlerlemenin ölçülmesinde kullanılacak iki yöntem vardır; “Çıktı Esaslı Yöntemler” ve “Girdi Esaslı Yöntemleri” (TRFS 15 m.B14). Çıktı Esaslı Yöntemler, hasılatın kaydedileceği güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerinin, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranıdır (TRFS 15 m.B15). Girdi Esaslı Yöntemler ise, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerinin, edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere oranıdır (TRFS 15 m.B18).

İlerlemenin ölçümünde kullanılan yöntemlerin avantaj ve dezavantajları Tablo 8’de belirtilmiştir.

**Tablo 8: İlerlemenin Ölçülmesinde Kullanılan Yöntemler**

<b>Yöntem</b>	<b>Avantaj</b>	<b>Dezavantaj</b>
<b>Çıktı Esaslı Yöntemler</b>	İşletme performansını en iyi yansıtan yöntem.	Doğrudan gözlemlenmeme olasılığı vardır ve bilgiye ulaşma maliyetli olabilir.
<b>Girdi Esaslı Yöntemler</b>	Girdiler eşit bir şekilde dağıtılıyorsa, hasılat doğru bir şekilde hesaplanır.	İşletme girdileri ile müşteriye devredilen mal veya hizmetin kontrolünün arasında bir ilişkinin olmama ihtimalinin bulunması.

(Kaynak: Özmez Yılmaz 2019: 79)

Çıktı esaslı yöntemlerde dezavantajların önüne geçebilmek için, girdi esaslı bir yöntemin varlığı gerekli olabilir. Girdi esaslı yöntemde dezavantajın önüne geçebilmek için ise mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde

işletmenin edimini göstermeyen girdilerin girdi yöntemine dâhil edilmemesi gerekmektedir (TFRS 15 m.B17, B19).

#### **3.4.3.5.2. Belirli Bir Anda Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi**

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

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

#### **3.4.4. Sözleşme Maliyetleri**

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında sözleşme maliyetleri iki başlık olarak ele alınmıştır. Bu maliyetler, “Sözleşmenin Yapılması İçin Katlanılan Ek Maliyetler” ve “Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri”dir.

##### **3.4.4.1. Sözleşmenin Yapılması İçin Katlanılan Ek Maliyetler**

Sözleşmenin yapılması için katlanılan maliyetler, sözleşme yapılınsın veya yapılmasın, ortaya çıktıkları dönemde gider olarak kayıt altına alınır (Örten vd. 2020: 141). Eğer katlanılan bu maliyetlerin geri kazanılması bekleniyorsa, bu maliyetler varlık olarak finansal tablolara alınır. Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, aktifleştirilecek ek maliyetinin itfa süresinin 1 yıl veya daha az olması halinde doğrudan gider olarak yazılması mümkündür (TFRS 15 m.91,94). Ek maliyetlere örnek olarak, çalışanlara satışa bağlı olarak verilen komisyonlar, damga vergisi, kamu ihale payı, noter giderleri vs. verilebilir (Örten vd. 2020: 141).

#### 3.4.4.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri

Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirme maliyetler çoğunlukla başka standartların (Örneğin; TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar) kapsamına girmektedir. Bu maliyetler, ilgili standart kapsamında muhasebeleştirilmelidir. Söz konusu maliyetlerin; doğrudan bir sözleşme ile ilgili olması veya işletmenin belirleyebildiği bir sözleşme ile ilgili olması, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi ve geri kazanılması beklenmektedir (TFRS 15 m.95,96). Bir sözleşme ile doğrudan ilişkili olan maliyetlere örnek olarak (TFRS 15 m.97);

- *“Direkt işçilik maliyetleri,*
- *Direkt malzeme maliyetleri,*
- *Sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine doğrudan tekabül eden maliyetler,*
- *Sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler,*
- *İşletmenin yalnızca sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetler, verilebilir.”*

Standarda göre işletme, aşağıda verilen maliyetlere katlandıkça gider olarak finansal tablolara alır (TFRS 15 m.98);

- *“Genel maliyetler ve yönetim giderleri,*
- *Sözleşme bedeline yansıtılmamış olup sözleşmenin yerine getirilmesinde ortaya çıkan telef edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyetleri,*
- *Geçmiş edimlerle ilişkili maliyetler ve*
- *İşletmenin yerine getirilmemiş edim yükümlülükleriyle mi, yoksa yerine getirilmiş edim yükümlülükleriyle mi ilişkili olduğunu ayırt edemediği maliyetler.”*

Bu maliyetler sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilmediği için, doğrudan gider olarak kaydedilir.

### 3.4.4.3. İtfa Payı ve Değer Düşüklüğü

Varlık olarak finansal tablolara alınan sözleşme maliyetleri, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile tutarlı bir şekilde sistematik olarak itfa edilir. *“İşletme itfa payını, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetleri müşteriye devretmeyi öngördüğü sürede meydana gelen önemli bir değişikliği yansıtmak için günceller. Bu tür bir değişiklik, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca, muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir”* ( TFRS 15 m.99,100).

Finansal tablolara alınan varlığın defter değeri; işletmenin, varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı ile varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarın arasındaki farktan büyük olması halinde işletme, kâr/zarara bir değer düşüklüğü zararı yansıtır. Mal ve hizmetler karşılığında tahsil edilmesi gereken tutar belirlenirken, müşteriye ilişkin kredi riski göz önünde bulundurulmalıdır (TFRS 15 m.101, 102).

İşletme, varlık olarak finansal tablolara alınan maliyetlere ilişkin değer düşüklüğü zararını finansal tablolara almadan önce, başka bir standart uyarınca finansal tablolara alınan sözleşmeyle ilişkili varlıklar için tüm değer düşüklüğü zararlarını finansal tablolara alır. Değer düşüklüğü ortadan kalktığında veya azaldığında, finansal tablolara alınan karşılığın iptal edilmesi mümkündür. Bu işlem yapılırken, varlığın defter değerindeki artış, önceden hiçbir değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınmamış olsaydı belirlenecek olan (itfa payı düşülmüş) tutarı aşamaz (TFRS 15 m.103,104).

### 3.5. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İle Karşılaştırılması

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yürürlüğe girmeden önce inşaat uygulamaları, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında muhasebeleştirilmekteydi. Yeni standardın getirdiği yenilikler ve TMS 11 standardı; kapsam, hasılatın muhasebeleştirilmesi, hasılatın ölçülmesi, sözleşme ek maliyetleri, sözleşmedeki farklı mal ve hizmetlerin tanımlanması, paranın zaman değerinin

hasıllata etkisi, sözleşme maliyetlerinin aktifleştirilmesi, sözleşme değişiklikleri ve mali tabloların bilgi kullanıcılarına sunduğu bilgilerin detayı açısından, Tablo 9'da karşılaştırılmıştır.

**Tablo 9:** TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasıllat Standardı İle Karşılaştırılması

<b>KONU</b>	<b>TMS 11</b>	<b>TFRS 15</b>
<b>Kapsam</b>	Yapımı bir yıldan uzun süren inşaat ve taahhüt işlerini kapsar ve işletme ve müşteri açısından inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.	Müşteriler ile yapılan gelir sözleşmeleri içerisinde bulunan mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takasını kapsar.
<b>Hasıllatın Muhasebeleştirilmesi</b>	Hasıllatın güvenilir bir şekilde tahmin edildiği durumlarda hasıllat muhasebeleştirilir.	Taahhüt edilen mal veya hizmetlerin kontrollerinin müşteriye geçmesi ile herhangi bir zamanda veya belirli bir zamanda muhasebeleştirilir.
<b>Hasıllatın Ölçülmesi</b>	Tamamlanma yüzdesi yöntemi esas alınır.	Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış işlem fiyatı tutarı hasıllat olarak muhasebeleştirilmektedir
<b>Sözleşme Ek Maliyetleri</b>	Herhangi bir düzenleme yoktur.	Sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetler, sözleşmenin yapılıp yapılmadığına bakılmadan gider olarak kaydedilir.
<b>Sözleşmedeki Farklı Mal ve Hizmetlerin Tanımlanması</b>	Sözleşmedeki farklı mal ve hizmetlerin ayrıştırılması konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır.	Mal ve hizmetlerin farklı olması için belirli kriterler tanımlanmıştır.
<b>Paranın Zaman Değerinin Hasıllata Etkisi</b>	Bu konuda rehberlik sağlamamaktadır.	Paranın zaman değerinin finansman etkisini, daha kapsamlı olarak ele almaktadır.
<b>Sözleşme Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi</b>	Gelecekte yapılacak işlerle ilgili katlanılan maliyetler, geri kazanılabilecekse varlık olarak kaydedilir.	İşletme, geri kazanabileceği ek maliyetleri ve müşteriyle yapılan bir sözleşmenin ifası kapsamında katlanılan maliyetlerin başka bir standardın kapsamında olmaması durumunda, varlık olarak kaydedilir.

<b>Sözleşme Değişiklikleri</b>	Sözleşme geliri veya maliyetlerine ilişkin yapılan tahminlerde bir değişiklik varsa, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.	Yapılan değişikliğin, birbirinden farklı olarak tanımlanabilir mal veya hizmetler taahhüdüne ek yapılması sebebiyle sözleşme kapsamının genişletilmesi ve ek mal veya hizmetlerden dolayı sözleşme bedelinin uygun tutarda artması halinde, farklı bir sözleşme hazırlanır.
<b>Bilgi Açısından</b>	<b>Kullanıcıları</b> Mali tablolar, bilgi kullanıcılarına yeterli seviyede bilgi verir.	TMS 11'e göre daha detaylı bilgi sağlar.

Tablo 9'da görüldüğü gibi,

- TFRS 15 standardı, TMS 11 standardına göre daha kapsamlı bir standarttır. TMS 11 standardı, yapımı bir yıldan uzun süren inşaat ve taahhüt işlerini kapsarken, TFRS 15 standardı mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takasını kapsar.
- TMS 11 standardına göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edildiği durumlarda, inşaat işinden elde edilen hasılat finansal tablolara alınır. TFRS 15 standardında ise, taahhüt edilen mal veya hizmete ilişkin edim yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılat muhasebeleştirilir.
- Hasılatın ölçülmesinde, TMS 11 standardında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılırken, TFRS 15 standardında ise edim yükümlülüğü yerine getirildikçe işlem fiyatı üzerinden ölçülür.
- Sözleşme için katlanılan ek maliyetler, sözleşmenin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın TFRS 15 standardına göre gider olarak kaydedilirken, TMS 11 standardında bu konuyla ilgili bir açıklama bulunmamaktadır.
- TMS 11 standardı, bir sözleşmedeki farklı mal ve hizmetlerin tanımlanmasında özel rehberlik sunmazken, TFRS 15 standardı daha ayrıntılı bir rehberlik sunar.
- Paranın zaman değerinin hasılatı etkisi açısından TMS 11 standardında bir hüküm mevcut değildir. TFRS 15 standardına göre, sözleşme bedelinin gelecekte ödenmesi durumunda, işletme işlem bedelini

belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar. Bu değişimin yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde müşteri, bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır.

- TMS 11 standardına göre sözleşme maliyetleri, geri kazanılmaları muhtemel oldukları zaman varlık olarak kaydedilir. TFRS 15 standardına göre, katlanılan bu maliyetlerin geri kazanılması bekleniyorsa, bu maliyetler varlık olarak finansal tablolara alınır. Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, aktifleştirilecek ek maliyetinin itfa süresinin 1 yıl veya daha az olması halinde doğrudan gider olarak yazılması mümkündür.
- Sözleşme değişiklikleri, TMS 11 standardına göre “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı (TMS 8)” kapsamında muhasebeleştirilmelidir. TFRS 15 standardına göre yapılan değişiklik sonucu, sözleşme kapsamının genişletilmesi ve ek mal veya hizmetlerden dolayı sözleşme bedelinin uygun tutarda artması halinde, farklı bir sözleşme hazırlanır.
- Devlet, sendikalar, yöneticiler, potansiyel ortaklar gibi bilgi kullanıcıları işletmelerle ilgili bilgi almak için işletmelerin mali tablolarına başvurmaktadır. Hazırlanan mali tablolar ne kadar güvenli ve doğru bilgiler içeriyorsa, alınan kararlar da o kadar doğru olacaktır. Bu açıdan TFRS 15 standardına göre hazırlanan mali tablolar, TMS 11 standardına göre daha detaylı ve kesin bilgiler sunar.



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### VUK, TMS 11 VE TFRS 15 STANDARTLARI AÇISINDAN İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

#### 4.1. Giriş

Baraj, köprü, otoyol, havalimanı vb. büyük çaplı projelerin hayata geçirilmesi ile inşaat işlerinin tamamlanması birden fazla yıla yayılmaktadır. İnşaat işlerinin yıllara yaygın olması, işin farklı dönemlerde başlayıp bitmesine sebep olmakta ve bu durum inşaat işinden elde edilen hasılatın ve katlanılan maliyetlerin ne zaman finansal tablolara alınacağı sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmeler, finansal tablolarını hazırlarken vergi kanunları ve Türk Ticaret Kanunu’nun 64 ile 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır.

VUK’a göre inşaat taahhüt işlerinde hasılatın belirlenmesinde kullanılan yöntem, tamamlanma yöntemidir. Tamamlanma yöntemine göre, kâr/zarar iş devam ederken değil, işin bitiminde ortaya çıkmaktadır.

TMS 11 standardına göre, inşaat taahhüt işlerinde hasılatın belirlenmesinde kullanılan yöntem tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Bu yöntemde işin bitmesi beklenmeksizin, gelir ve giderler oluştuğu dönemde kayıt altına alınır.

TFRS 15 standardına göre hasılat tanımlanmasında beş aşamalı model benimsenmektedir. Modelin son aşaması olan edim yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılat finansal tablolara alınmaktadır. İnşaat ve taahhüt işlerinden elde edilen gelirin belirlenmesinde TFRS 15 “Girdi Yöntemini” kullanılmaktadır. Bu yöntemde edim yükümlülüğünün ne kadarının tamamlandığı, edim yükümlülüğünün

yerine getirilmesi için işletme girdilerinin, beklenen toplam girdilere oranı ile bulunur.

Bu bölümde, Tekdüzen Hesap Planı'nda İnşaat Taahhüt İşleri İçin Özellik Taşıyan Hesaplar açıklanmış, Vergi Usul Kanunu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı karşılaştırılarak, benzerlikler ve farklılıklar örneklerle ortaya konulmaya çalışılmıştır.

#### **4.2. Tekdüzen Hesap Planında İnşaat Taahhüt İşleri İçin Özellik Taşıyan Hesaplar**

İşletmelerde kullanılacak hesapların, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında sistemli ve gruplandırılmış olarak yer aldığı listeye hesap planı denir. Hesap planı oluşturulurken, muhasebede üretilen bilgilerin finansal tablolara daha kolay ve hızlı alınmasına yardımcı olmak hedeflenmektedir. (Benligiray 2006: 140). Manuel işlerin yerini bilgisayarların alması ile yapılacak hatalar azalsa bile hesap planı hazırlanırken dikkat edilecek bazı hususlar şunlardır (Sevilengül 2016: 58);

- Hesap planında kullanılacak hesaplar, muhasebeden istenilen bilgileri kolayca vermelidir.
- İşletmeler için açılan ana ve yardımcı hesaplar gerekli ise açılmalıdır. Bir hesapta izlenebilecek işlem için birden çok hesabın varlığı, muhasebenin iş yükünün artmasına sebep olacaktır.
- Hesap planı, muhasebe ilkelerinin ve standartlarının uygulamaya yansımaya yardımcı olmalıdır.
- Hesap planında kullanılacak hesapların kapsamı açık olarak belirtilmelidir.
- Hesap planı yapılacak değişikliklere açık olmalı ve yapılan değişikliklerden hesap planının bütünü etkilenmemelidir.

Hesap planında yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin bu işlemlerini incelemek için varlık ve kaynak hesapları arasında özel bir grup yer almaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleriyle

ilgili yapılan harcamalar toplanır. Buna karşılık kaynaklar bölümünde ise iş üzerinden hesaplanarak iş sahibinden tahsil edilen hakedişler izlenir. İş bitiminde, toplam maliyetler ve toplam hakedişler karşılaştırılarak ulaşılan sonuç o yılın kârı ya da zararı olarak raporlanmalıdır (Sevilengül 2016: 210).

01.01.1994 tarihinden itibaren bankacılık ve sigortacılık işletmeleri hariç, işletmelerde tekdüzen hesap planı uygulama zorunluluğu getirilmiş, bu başlık altında ise sadece vereceğimiz örnek uygulamalarda kullanılan, inşaat ve onarım faaliyetleri için özellik taşıyan hesaplar açıklanmıştır.

### **17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**

Tekdüzen Hesap Planı'nda yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerinin izlenmesi için açılan hesapları içermektedir. Bu hesaplar,

- 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı,
- 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı,
- 179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabıdır.

17 no.lu hesap grubunda bulunan 170-177 arasındaki hesapla için bir isim belirtilmemiştir. Bu aralıktaki hesapların her biri, işletmenin yapmakta olduğu birden fazla yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi için kullanılır.

17 no.lu hesap grubu, aktif nitelikli olup, hesap grubunun pasif nitelikli karşılığı 35 no.lu hesap grubudur.

### **170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı**

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin oluşturulduğu hesaptır. İşletme üstlendiği inşaat ve onarım faaliyetleri bu hesapta proje bazında izlenir.

İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri dolayısıyla katlandığı maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç yazılır. Dönem sonlarında bu hesapta oluşan maliyetler, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı karşılığında bu gruptaki hesaba yansıtılır. İş bitiminde ise bu hesaplarda toplanan giderler sonuç hesaplarına devredilir.

**Örnek:** İşletme 2020 yılında yapımını üstlendiği baraj inşaatı için 55.000 TL tutarında çimento satın almıştır. Alınan çimentonun bedeli banka aracılığı ile ödenmiştir. Çimento alımında yapılacak muhasebe kaydı;

	-.././2020-		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı		55.000	
102 Bankalar Hesabı			55.000

İşletme inşaat işi için katlandığı her maliyette 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç, ilgili hesaplara ise (100 Kasa, 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri vs. gibi) alacak kaydı yapılır.

Dönem sonunda söz konusu inşaat işi ile ilgili katlanılan maliyetlerin 312.600 TL'ye ulaştığı hesaplanmıştır.

Maliyet giderlerinin dönem sonunda yansıtılması halinde yapılacak muhasebe kaydı;

	-31.12.2020-		
170 Yıllara Yaygın İnş. ve Ona. Mal. Hesabı		312.600	
170.01 Baraj İnşaatı <u>312.600</u>			
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı			312.600

740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı dönem sonunda 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Üretim Maliyetleri hesabına yansıtılmıştır. Eğer inşaat ve taahhüt işlerinde işletmeyi ilgilendiren başka dönem giderlerinin de varlığı halinde, bu giderlerde yansıtma hesapları vasıtası ile 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Üretim Maliyetleri hesabına yansıtılmalıdır.

Eğer işletmenin kendi adına kullanmak üzere maddi duran varlık yapım ve onarım işlemlerinin kendisinin yapması halinde, yapımı devam eden işlerde “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabı kullanılır (Bozdemir, 2016: 146).

### **179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı**

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi yapan işletmeler, işin bir bölümünü veya tamamını taşeron kullanarak tamamlayabilir. Bu gibi durumlarda, taşeronlara verilen iş avansları bu hesapta izlenir (Akyol, Küçük 2016: 444).

179 Taşeronlara Verilen Avanslar hesabı, taşeron avansının verilmesi halinde borç, avansın taşeronun yaptığı işe mahsubunda ise alacak olarak kaydedilir.

**Örnek:** İnşaat işiyle uğraşan firma, 2020 yılında yüklendiği bir inşaat işi dolayısıyla taşeron firmaya 54.800 TL, avansı çek ile veriyor. Taşeron firma, 96.000 TL tutarındaki işi tamamlayarak teslim ediyor, taşeronun geriye kalan alacağı ise banka yardımı ile ödeniyor.

İşletmenin ilk olarak avansın verilmesinde yapacağı muhasebe kaydı;

-.././2020-			
179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı	54.800		
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri H. (-)			54.800

İşletmenin, taşeronu yaptığı avans ödemesi sonucunda 179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı borçlandırılmıştır.

İş bitiminde yapılacak ödemedan, işin devamı süresince ödenen avansların mahsup edilmesinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır,

-.././2020-			
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	96.000		
179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı			54.800
102 Bankalar Hesabı			41.200

Eğer müteahhit işletmenin taşeronu verdiği işin değeri büyük ve yapım süresi oldukça uzun ise, taşeronu ödeme yapılması için işin bitimi beklenmez. İşin tamamlanma derecesine göre kısmi ödemeler yapılabilir.

### 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

Tekdüzen Hesap Planı'nda yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişlerinin izlenmesi için açılan hesapları içermektedir. Bu hesaplar,

- 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı,
- 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabıdır.

35 no.lu hesap grubunda yer alan hesapların tümü, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişlerinin izlendiği hesaplardan oluşmaktadır.

### **350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı**

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde düzenlenen hakedişlerin izlendiği hesaptır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri hakedişleri işin bitimine kadar 350 no.lu hesapta bekletilir.

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat işi dolayısıyla tahsil ettiği hakediş bedelleri bu hesaba alacak olarak kaydedilir. İşin bitmesi ile 350 no.lu hesapta biriken hakediş bedelleri, 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılarak hasılat kaydedilir. Söz konusu inşaat işleriyle ilgili olarak 170 no.lu hesapta izlenen maliyetler ise aynı tarihte 622 satılan hizmet maliyeti hesabına maliyet olarak kaydedilir. Söz konusu inşaat işleriyle ilgili olarak elde edilen kâr/zarar bu dönemde belli olur.

**Örnek:** İşletmenin üstlendiği inşaat işinin bittiği 2020 yılında, maliyet hesaplarının toplamını gösteren 170 no.lu hesapta 850.600 TL, 350 no.lu hesapta ise 1.123.500 TL olduğu hesaplanmış ve söz konusu işin eksiksiz tamamlanmış olup müşteriye teslim edilmiştir.

İlk olarak inşaat maliyetlerinin gider hesaplarına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılacaktır,

-.././2020-			
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	850.600	
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.		850.600

Daha sonra ise 350 no.lu hesapta yer alan tutar iş bittiğinden dolayı 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır.

-.31.12.2020-			
	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı	1.123.500	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		1.123.500

Dönem sonunda 622 no.lu hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının borcuna, 600 no.lu hesap ise 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının alacağına kaydedildikten sonra bu işle ilgili 272.900 TL kâr elde edildiği görülecektir.

### **600 Yurtiçi Satışlar Hesabı**

Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal veya hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerinin izlendiği hesaptır.

İnşaat işinin bitmesi ile 350 no.lu hesapta biriken hakediş bedelleri, 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılarak hasılat kaydedilir. Eğer inşaat yurt dışında gerçekleşiyorsa 601 Yurtdışı Satışlar hesabına kaydedilir.

600 no.lu hesabın işleyişinde dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. Dönemsellik ilkesi gereği gelecek dönemleri ilgilendiren gelirler bu hesaba değil 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler veya 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabına kaydedilmelidir. 380 ve 480 no.lu hesaba aktarılan gelirlerden cari döneme ilişkin olanlar bu hesaplardan çıkarılarak, 600 no.lu hesaba kaydedilir. Dönem sonunda 600 no.lu hesap, 690 Dönem Kârı/Zararı hesabına devredilerek kapatılmalıdır (Akyol, Küçük 2016: 1558).

### **622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı (-)**

İşletme tarafından üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin izlendiği hesaptır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler bu işlerden dönem içerisinde tamamlananlara ilişkin maliyetleri bu hesaba kaydederler.

Üretilen hizmetlerle ilgili giderler, 7/A seçeneğini uygulayan hizmet işletmeleri için 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı alacağı ile 622 no.lu hesaba borç kaydedilir. 7/B seçeneğini kullanan küçük işletmelerde ise 799 Üretim Maliyeti hesabı alacağı ile 622 no.lu hesaba borç kaydedilir.

**Örnek:** İşletmenin üstlendiği inşaat işinin bittiği 2020 yılında, maliyet hesaplarının toplamını gösteren 170 no.lu hesapta 850.600 TL, 350 no.lu hesapta ise 1.123.500 TL olduğu hesaplanmış ve söz konusu işin eksiksiz tamamlanmış olup müşteriye teslim edilmiştir. 170 no.lu hesabın, 40.600 TL'lik kısmı genel yönetim giderlerine, 8.000 TL'lik kısmı ise finansman giderlerine aittir.

İlk olarak inşaat maliyetlerinin gider hesaplarına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılacaktır. İnşaat işine ilişkin 850.600 TL’lik maliyetin, 40.600 TL’lik kısmı 632 Genel Yönetim Giderleri hesabına, 8.000 TL’lik kısmı 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri hesabına kaydedilerek gelir tablosuna aktarılır.

-.././2020-		
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	802.000	
632 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	40.600	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı	8.000	
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.		850.600

Daha sonra ise 350 no.lu hesapta yer alan tutar iş bittiğinden dolayı 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır.

-.././2020-		
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı	1.123.500	
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		1.123.500

Hizmet üretim maliyetleri ile ortak giderlerin 170 yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında aktifleştirilmesi sırasında kullanılan yansıtma hesapları dönem sonunda kapatılır.

-31.12.2020-		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	802.000	
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı	40.600	
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	8.000	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı		802.00
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		40.600
780 Finansman Giderleri Hesabı		8.000

Dönem sonunda inşaat işiyle ilgili hakedişlerin kaydedildiği 600 no.lu hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesaba devredilecektir.

-31.12.2020-		
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	1.123.500	
690 Dönem Kârı/Zararı H.		1.123.500

Aynı şekilde inşaat işi için katlanılan maliyetlerin izlendiği 622, 632 ve 660 no.lu hesaplar da 690 Dönem Kârı/Zararı hesabına devredilecektir.

-31.12.2020-		
690 Dönem Kârı/Zararı H.	850.600	
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı		802.000
632 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		40.600
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri H.		8.000

Yevmiye kayıtlarından görüldüğü üzere işletmenin bu inşaat işinden 272.900 TL kâr elde edildiği görülmektedir.

#### 690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı

690 Dönem Kârı/Zararı, işletmelerin bir dönem içerisinde yapmış olduğu faaliyetlerin sonucunu görebilmek için dönem sonunda gelir ve gider hesaplarını bir arada toplayan, borç ya da alacak kalanı veren bir hesaptır. Bu ilişkiyi Tablo 10'da detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

**Tablo 10:** 690 Dönem Kâr/Zararı Hesabı

690 Dönem Kâr/Zararı Hesabı	
Gider Hesapları (Borç)	Gelir Hesapları (Alacak)
61 Satış İndirimleri	60 Brüt Satışlar Grubu
62 Satışların Maliyeti	64 Olağan Faaliyetler Gelir Ve Kârlar
63 Faaliyet Giderleri	67 Olağandışı Faaliyetlerden Gelir Ve Kârlar
65 Olağan Gider Ve Zararlar	
66 Finansman Giderleri	
68 Olağandışı Faaliyetlerden Gider Ve Zararlar	

Tablo 10'da görüldüğü üzere, işletmelere ait giderler hesabın borç kısmında, gelirler ise hesabın alacak kısmında toplanmıştır. Hesabın borç kalanı vermesi işletmenin zarar ettiğini, alacak kalanı vermesi ise kâr ettiğini gösterir.

## **74 Hizmet Üretim Maliyeti**

74 no.lu hesap grubu hizmet işletmelerinde yapılan giderlerin izlenmesinde kullanılır. Hesap grubunda bulunan büyük defter hesaplar şunlardır;

- 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı,
- 741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı,
- 742 Hizmet Üretim Maliyet Fark Hesabı.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde faaliyet gösteren işletmeler hizmet üretim işletmesi olarak değerlendirildiğinden, bu işlere ilişkin maliyetler, 74 no.lu hesap grubunda izlenir. Hesap grubunda toplanan maliyetler ve giderler ya 17 no.lu hesap grubuna ya da 622 no.lu sonuç hesabına aktarılacaktır.

### **740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı**

Bu hesap, hizmet işletmelerinde yapılan maliyetlerin izlenmesinde kullanılır. Hizmet üretim işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonunda hesap 741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

### **741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı**

Bu hesap, hizmet işletmelerinde oluşan giderlerin 622 no.lu hesaba, taahhüt işleri yapan inşaat şirketlerinde ise dönem içinde oluşan giderlerin 170 no.lu hesaba aktarılmasında kullanılır

## **4.3. TFRS 15 İle Vergi Usul Kanununun Karşılaştırılması**

Gelir Vergisi Kanunu madde 42'ye göre yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden elde edilecek gelir ya da gider için bittiği yıl kesinleşmekte ve tamamı o yılın kârı/zararı sayılmaktadır. Bu yöntemle göre hazırlanan finansal tablolar ışığında yapılan yorumlar, yanıltıcı sonuçlar verebilmektedir. Çünkü işletmenin iş devam ederken elde ettiği hasılat bilinmediğinden, işletmenin bu yıllarda elde ettiği dönem kârı son yılın dönem kârına göre daha az görünecektir.

TFRS 15 standardında ise inşaat ve taahhüt işlerinden elde edilen gelirler ve maliyetler, taahhüt edilen inşaat işi tamamlandıkça oluştuğu dönemde finansal tablolara yansıtılır.

Aşağıda yer alan uygulama ile bir inşaat işi tamamlandıkça yıllara göre elde edilen kârın, VUK ve TFRS 15'e göre finansal tablolara ne şekilde alınacağı gösterilmiştir.

#### **4.3.1. Uygulama 1<sup>8</sup>**

A işletmesi 5 Eylül 2018 tarihinde, B Müteahhit firması ile okul inşaatı yapımı için anlaşmıştır. Müteahhit firma, okul inşaatının yapımına 05 Ocak 2019 tarihinde başlayacaktır. Bina yapımının üç yılı bulacağı tahmin edilmektedir. İnşaat işiyle ilgili olarak, sözleşme tutarı 10.000.000 TL ve beklenen maliyet, 9.000.000 TL'dir. 2019 yılında (inşaatın ilk yılı) gerçekleşen maliyet tutarı 2.700.000 TL'dir. 2020 yılında (inşaatın ikinci yılı) A İşletmesi, okul inşaatı için müzik odası ve ses yalıtım sistemi yapılmasını istemiş ve müteahhit firma bu isteği kabul etmiştir. Sözleşmedeki bu değişiklik sonucunda, sözleşme tutarı 10.750.000 TL ve beklenen maliyet 9.500.000 TL olarak güncellenmiştir. Ayrıca ikinci yıl gerçekleşen maliyet tutarı 3.950.000 TL, üçüncü yıl gerçekleşen maliyet tutarı (inşaatın üçüncü yılı) ise 2.850.000 TL'dir<sup>9</sup>. Örnekteki metin şöyle özetlenebilir:

İlk yıl (2019) sözleşme bilgileri,

- Sözleşme tutarı 10.000.000 TL ve
- Beklenen maliyet 9.000.000 TL'dir.

Değişim sonrası (2020 yılı ve sonrası) sözleşme bilgileri,

- Sözleşme tutarı 10.750.000 TL ve
- Beklenen maliyet 9.500.000 TL'dir.

---

<sup>8</sup>Çalış ve Hışman'ın 2019 yılında yayınlanan "Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİFRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi" eserinden faydalanılmıştır (369-373).

<sup>9</sup> Uygulamanın dahi iyi anlaşılabilmesi için KDV ve geçici vergi dönemleri ihmal edilmiştir.

#### **4.3.1.1. TFRS 15'e göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları**

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

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

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

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

#### **2019 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları**

Yapılan inşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde ettiğini bulmak için yapılması gereken ilk aşama tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2019 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

$$\textit{Tamamlanma Yüzdesi} = \textit{Gerçekleşen Maliyet Tutarı} \div \textit{Beklenen Maliyet}$$

$$\textit{Tamamlanma Yüzdesi} = 2.700.000 \div 9.000.000$$

$$\textit{Tamamlanma Yüzdesi} = 0,30 (\% 30) \textit{ olarak gerçekleşmiştir.}$$

2019 yılı için tamamlanma yüzdesi %30 olarak bulunmuştur. Bu yüzde yardımı ile 2019 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %30'luk kısmı 2019 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\text{Hasılat Tutarı} = \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 10.000.000 \times 0,30$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 3.000.000 \text{ TL'dir.}$$

Gerçekleşen hasılat tutarından (3.000.000 TL), aynı yıl gerçekleşen maliyet tutarı düşüldüğünde, işletmenin yaptığı inşaat işinden 2019 yılı kâr ya da zarar durumu ortaya çıkacaktır.

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = \text{Hasılat Tutarı} - \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı}$$

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = 3.000.000 - 2.700.000$$

$$\text{Brüt Satış Kârı} = 300.000 \text{ TL'dir.}$$

İşletme A, 2019 yılında üstlendiği inşaat ve taahhüt işinden 300.000 TL kâr elde etmiştir. Bu kârın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

2019 yılı için katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir.

-.././2019-			
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.	2.700.000		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma H.			2.700.000

2019 yılında kazanılan hakedişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

-.././2019-			
102 Bankalar	3.000.000		
350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri H.			3.000.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hakedişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 Yıllara

Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı ve 350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı kapatılacaktır.

İlk olarak okul inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılacaktır.

	-31.12.2019-		
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	2.700.000	
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.		2.700.000

Daha sonra okul inşaatından elde edilen hakedişler gelir tablosuna aktarılacaktır.

	-31.12.2019-		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı	3.000.000	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		3.000.000

Okul inşaatı için katlanılan maliyetler 622 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2019-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	2.700.000	
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı		2.700.000

Okul inşaatından elde edilen hakedişler 600 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2019-		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	3.000.000	
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı		3.000.000

Dönem sonunda 622 no.lu hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının borcuna, 600 no.lu hesap ise 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının alacağına kaydedildikten sonra bu işle ilgili 2019 yılında 300.000 TL kâr elde edildiği görülecek ve bu kârın gelir tablosuna aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	-31.12.2019-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	300.000	
	692 Dönem Net Kârı/Zararı Hesabı		300.000

### 2020 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

Birinci yıl (2019) beklenen maliyetin 2.700.000 TL'lik kısmı gider hesaplarına yansıtılmış ve beklenen maliyet 6.300.000 TL kalmıştır. 2020 yılında müzik odası ve ses yalıtım sistemi yapılmak istenmesinden dolayı sözleşmeye 500.000 TL ilave maliyet eklenmiş ve yeni maliyet 6.800.000 TL olarak dikkate alınmalıdır. Aynı şekilde sözleşme tutarının 3.000.000 TL'lik kısmı 2019 yılında gelir hesaplarına alınmış ve 7.000.000 TL kalmıştır. 2020 yılında müzik odası ses yalıtım sisteminden dolayı sözleşmede değişikliğe gidildiğinden dolayı sözleşme tutarına 750.000 TL eklenmiş ve dikkate alınacak tutar 7.750.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durum aşağıdaki gibi özetlenebilir:

	<u>Beklenen Maliyet</u>	<u>Beklenen Gelir</u>
2019 Yılı	9.000.000	10.000.000
Muhasebeleştirilen Tutar	(2.700.000)	(3.000.000)
Kalan	6.300.000	7.000.000
2020 Yılı Eklenen Tutar	500.000	750.000
<b>Dikkate Alınacak Tutar</b>	<b>6.800.000</b>	<b>7.750.000</b>

Yapılan inşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde ettiğini bulmak için yapılması gereken ilk aşama tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2020 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

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

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 3.950.000 \div 6.800.000$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 0,58 (\% 58) \text{ olarak gerçekleşmiştir.}$$

2020 yılı için tamamlanma yüzdesi %58 olarak bulunmuştur. Bu yüzde yardımı ile 2020 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %58'lik kısmı 2020 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\text{Hasılat Tutarı} = \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 7.750.000 \times 0,58$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 4.495.000 \text{ TL'dir.}$$

Gerçekleşen hasılat tutarından (4.495.000 TL), aynı yıl gerçekleşen maliyet tutarı düşüldüğünde, işletmenin yaptığı inşaat işinden 2020 yılı kâr ya da zarar durumu ortaya çıkacaktır.

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = \text{Hasılat Tutarı} - \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı}$$

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = 4.495.000 - 3.950.000$$

$$\text{Brüt Satış Kârı} = 545.000 \text{ TL'dir.}$$

İşletme A, 2020 yılında üstlendiği inşaat ve taahhüt işinden 545.000 TL kâr elde etmiştir. Bu kârın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

2020 yılı için katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir.

-././2020-			
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.	3.950.000		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma H.			3.950.000

2020 yılında kazanılan hakedişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

-././2020-			
102 Bankalar	4.495.000		
350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri H.			4.495.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hakedişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 Yıllara

Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı ve 350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı kapatılacaktır.

İlk olarak okul inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılacaktır.

	-31.12.2020-		
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	3.950.000	
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.		3.950.000

Daha sonra okul inşaatından elde edilen hakedişler gelir tablosuna aktarılacaktır.

	-31.12.2020-		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı	4.495.000	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		4.495.000

Okul inşaatı için katlanılan maliyetler 622 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2020-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	3.950.000	
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı		3.950.000

Okul inşaatından elde edilen hakedişler 600 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2020-		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	4.495.000	
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı		4.495.000

Dönem sonunda 622 no.lu hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının borcuna, 600 no.lu hesap ise 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının alacağına kaydedildikten sonra bu işle ilgili 2020 yılında 545.000 TL kâr elde edildiği görülecek ve bu kârın gelir tablosuna aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	-31.12.2020-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	545.000	
	692 Dönem Net Kârı/Zararı Hesabı		545.000

### 2021 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

Beklenen maliyetlerin ilk yıl 2.700.000 TL, ikinci yıl 3.950.000 TL toplamda 6.650.000 TL'lik kısmı gider hesaplarına yansıtılmış ve beklenen maliyet 2.850.000 TL kalmıştır. Aynı şekilde sözleşme tutarının 3.000.000 TL'lik kısmı 2019 yılında, 4.495.000 TL'lik kısmı ise 2020 yılında gelir hesaplarına alınmış ve 3.255.000 TL kalmıştır. Bu durum aşağıdaki gibi özetlenebilir:

	<u>Beklenen Maliyet</u>	<u>Beklenen Gelir</u>
2020 Yılı	9.500.000	10.750.000
Muhasebeleştirilen Tutar	6.650.000*	7.495.000**
Kalan	2.850.000	3.255.000
<b>Dikkate Alınacak Tutar</b>	<b>2.850.000</b>	<b>3.255.000</b>

\* Bu tutar 2019 yılı ve 2020 yılında muhasebeleştirilen maliyetlerin toplamıdır.

\*\* Bu tutar 2019 yılı ve 2020 yılında muhasebeleştirilen gelirlerin toplamıdır.

Yapılan inşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde ettiğini bulmak için yapılması gereken ilk aşama tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2021 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

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

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 2.850.000 \div 2.850.000$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 1 (\% 100) \text{ olarak gerçekleşmiştir.}$$

2021 yılı için tamamlanma yüzdesi %100 olarak bulunmuştur. Bu yüzde yardımı ile 2021 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %100'lük kısmı 2021 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\text{Hasılat Tutarı} = \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 3.255.000 \times 1$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 3.255.000 \text{ TL'dir.}$$

Gerçekleşen hasılat tutarından (3.255.000 TL), aynı yıl gerçekleşen maliyet tutarı düşüldüğünde, işletmenin yaptığı inşaat işinden 2021 yılı kâr ya da zarar durumu ortaya çıkacaktır.

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = \text{Hasılat Tutarı} - \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı}$$

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = 3.255.000 - 2.850.000$$

$$\text{Brüt Satış Kârı} = 405.000 \text{ TL'dir.}$$

İşletme A, 2021 yılında üstlendiği inşaat ve taahhüt işinden 405.000 TL kâr elde etmiştir. Bu kârın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

2021 yılı için katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir.

-.././2021-			
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.	2.850.000		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma H.			2.850.000

2021 yılında kazanılan hakedişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

-.././2021-			
102 Bankalar	3.255.000		
350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri H.			3.255.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hakedişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı ve 350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı kapatılacaktır.

İlk olarak okul inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılacaktır.

	-31.12.2021-		
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	2.850.000	
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.		2.850.000

Daha sonra okul inşaatından elde edilen hakedişler gelir tablosuna aktarılacaktır.

	-31.12.2021-		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı	3.255.000	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		3.255.000

Okul inşaatı için katlanılan maliyetler 622 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2021-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	2.850.000	
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı		2.850.000

Okul inşaatından elde edilen hakedişler 600 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2021-		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	3.255.000	
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı		3.255.000

Dönem sonunda 622 no.lu hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının borcuna, 600 no.lu hesap ise 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının alacağına kaydedildikten sonra bu işle ilgili 2021 yılında 405.000 TL kâr elde edildiği görülecek ve bu kârın gelir tablosuna aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	-31.12.2021-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	405.000	
	692 Dönem Net Kârı/Zararı Hesabı		405.000

Bu bilgiler doğrultusunda TFRS 15'e göre her yıl için gerçekleşen gelir, maliyetler ve kâr tutarı Tablo 11'deki gibidir.

**Tablo 11:** TFRS 15'e Göre Okul İnşaat İçin Gerçekleşen Gelir, Maliyet ve Hasılat Tutarı (TL)

		<b>Cari Yıl Kaydedilen</b>	<b>Geçmiş Yıllarda Kaydedilen</b>	<b>Toplam</b>
<b>2019</b>	Hasılat	3.000.000	-	<b>3.000.000</b>
	Maliyet	(2.700.000)	-	<b>(2.700.000)</b>
	Kâr	300.000	-	<b>300.000</b>
<b>2020</b>	Hasılat	4.495.000	3.000.000	<b>7.495.000</b>
	Maliyet	(3.950.000)	(2.700.000)	<b>(6.650.000)</b>
	Kâr	545.000	300.000	<b>845.000</b>
<b>2021</b>	Hasılat	3.255.000	7.495.000	<b>10.750.000</b>
	Maliyet	(2.850.000)	(6.650.000)	<b>(9.500.000)</b>
	Kâr	405.000	845.000	<b>1.250.000</b>

#### **4.3.1.2. VUK'a göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları**

Vergi Usul Kanununa göre yıllara inşaat ve taahhüt işlerinden elde edilen hasılatın hesaplanmasında Tamamlanma Yöntemi kullanılır. Bilindiği üzere bu yöntemde işin devam ettiği süre boyunca katlanılan maliyetler ve elde edilen hakedişler işin bitimine kadar biriktirilmekte, oluştuğu dönemin geliri olarak kayıt edilememektedir. Yani tüm kayıtlar işin bittiği yıl olan 2021 yılında yapılacaktır.

İnşaat işi için katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir.

	-.././2021-		
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.		9.500.000	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma H.			9.500.000

İnşaat işi için kazanılan hakedişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

	-.././2021-		
102 Bankalar		10.750.000	
350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri H.			10.750.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hakedişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı ve 350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı kapatılacaktır.

İlk olarak okul inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılacaktır.

	-31.12.2021-		
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	9.500.000	
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.		9.500.000

Daha sonra okul inşaatından elde edilen hakedişler gelir tablosuna aktarılacaktır.

	-31.12.2021-		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı	10.750.000	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		10.750.000

Okul inşaatı için katlanılan maliyetler 622 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2021-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	9.500.000	
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı		9.500.000

Okul inşaatından elde edilen hakedişler 600 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2021-		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	10.750.000	
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı		10.750.000

Dönem sonunda 622 no.lu hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının borcuna, 600 no.lu hesap ise 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının alacağına kaydedildikten sonra

bu işle ilgili işletmenin 1.250.00 TL kâr elde dildiği görülecek ve bu kârın gelir tablosuna aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-31.12.2020-			
690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı		1.250.000	
692 Dönem Net Kârı/Zararı Hesabı			1.250.000

Yıllar bazında TFRS 15 ve VUK kapsamında gelir tablosuna yansıyan hasılat tutarları Tablo 12'deki gibidir.

**Tablo 12:** TFRS 15 ve VUK Kapsamında Kâr/Zarar Tutarlarının Karşılaştırılması (TL)

Yıllar	TFRS 15	VUK
2019	300.000	-
2020	545.000	-
2021	405.000	1.250.000
<b>Toplam</b>	<b>1.250.000</b>	<b>1.250.000</b>

Tablo 12'de görüldüğü üzere, TFRS 15 standardında, her yıl edim yükümlülüğü tamamlandıkça oluşan hasılat kayda alınmıştır. VUK'a göre ise hasılat, işin bittiği yıl kayda alınmıştır. TFRS 15 standardında, muhasebenin temel kavramlarından *dönemsellik ilkesine* uygun olarak her yıl gerçekleşen gelir ve giderler ait olduğu dönemde muhasebeleştirilmiştir. Ancak VUK'a göre yapılan kayıtlar, dönemsellik ilkesine aykırıdır. İnşaatın ilk iki yılına ait gelir ve giderler ait oldukları dönemde muhasebeleştirilmemiş, kümülatif olarak 2021 yılında yani inşaatın bittiği yıl muhasebeleştirilmiştir. Bu durum işletmelerin mali tablo kullanıcılarına detaylı bilgi vermeyi engellemektedir. Nitekim TFRS 15 standardına göre kayıt yapan bir işletmenin, her yıl ne kadar kâr/zarar ettiği açıkça mali tablolarında görülmektedir. Ancak VUK'a göre yapılan kayıtlarda, her yıl gerçekleşen kâr/zarara ayrıntılı olarak ulaşılamaz, kâr/zarar işin bittiği dönemde belli olur.

#### 4.4. TMS 11 İle TFRS 15 Standartlarının Karşılaştırılması

Daha önce değinildiği gibi, TRFS 15 standardında hasılat, edim yükümlülükleri yerine getirildikçe finansal tablolara aktarılır. İnşaat işlerinden elde edilen hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında TFRS 15 standardından önce kullanılan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında ise hasılat tutarı, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ile finansal tablolara alınır. Bu yöntemde, gelirin tespit edilmesi için inşaatın tamamı kapsayan tahmini bir yüzde esas alınır. Bu yüzde yöntemine göre her yıl elde edilen hasılat tutarı finansal tablolara yansıtılır.

Bu başlık altında TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı uygulamalı olarak karşılaştırılacaktır.

##### 4.4.1. Uygulama 2<sup>10</sup>

B İnşaat işletmesi, müşterisi C'ye ait arsa üzerine 4 katlı bir hastane inşa etmek için 01.01.2019 tarihinde sözleşme imzalamıştır. Sözleşme ile ilgili bilgiler şöyledir, sözleşme bedeli 25.000.000 TL ve beklenen maliyet 20.000.000 TL'dir. B inşaat işletmesi ilk yıl binanın 2 katının yapımını tamamlamış ve gerçekleşen maliyet tutarı 10.000.000 TL'dir. 2020 yılının Mayıs ayında müşteri, sözleşmede değişiklik yaparak hastanenin çatı katına helikopter pisti yaptırma kararı almış ve müteahhit firma bunu kabul etmiştir. Bu değişiklik sonunda, sözleşme bedeli 27.500.000 TL ve beklenen maliyet 21.500.000 TL, olarak güncellenmiştir.<sup>11</sup> Ayrıca ikinci yıl maliyet tutarı 11.500.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Örnekteki metin şöyle özetlenebilir:

İlk yıl sözleşme bilgileri,

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

Değişim sonrası sözleşme bilgileri,

- Sözleşme tutarı 27.500.000 TL ve

<sup>10</sup>Varol'un 2016 yılında yayımlanan "Yeni Hasılat Standardı UFRS 15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat": Yorum ve Uygulamaları" isimli eserinden faydalanılmıştır (135-138).

<sup>11</sup>Uygulamanın dahi iyi anlaşılabilmesi için KDV ve geçici vergi dönemleri ihmal edilmiştir.

- Beklenen maliyet 21.500.000 TL'dir.

#### 4.4.1.1. TMS 11'e göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları

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

#### 2019 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

Yapılan inşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde ettiğini bulmak için yapılması gereken ilk aşama tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2019 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

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

$$\text{Tam. Yüzdesi} = 10.000.000 \div 20.000.000$$

$$\text{Tam. Yüzdesi} = 0,50 (\% 50) \text{ olarak gerçekleşmiştir.}$$

2019 yılı için tamamlanma yüzdesi %50 olarak bulunmuştur. Bu yüzde yardımı ile 2019 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %50'lik kısmı 2019 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\text{Hasılat Tutarı} = \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 25.000.000 \times 0,50$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 12.500.000 \text{ TL'dir.}$$

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

*Brüt Satış Kâr/Zararı = Hasılat Tutarı –Gerçekleşen Maliyet Tutarı*

Brüt Satış Kâr/Zararı = 12.500.000 – 10.000.000

Brüt Satış Kârı = 2.500.000 TL'dir.

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

2019 yılında katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir.

-.././2019-			
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.	10.000.000	
	741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma H.		10.000.000

2019 yılında kazanılan hakedişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

-.././2019-			
	102 Bankalar	12.500.000	
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri H.		12.500.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hakedişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı ve 350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı kapatılacaktır.

İlk olarak hastane inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılacaktır.

-31.12.2019-			
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	10.000.000	
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.		10.000.000

Daha sonra hastane inşaatından elde edilen hakedişler gelir tablosuna aktarılacaktır.

	-31.12.2019-		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı	12.500.000	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		12.500.000

Hastane inşaatı için katlanılan maliyetler 622 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2019-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	10.000.000	
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı		10.000.000

Hastane inşaatından elde edilen hakedişler 600 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2019-		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	12.500.000	
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı		12.500.000

Dönem sonunda 622 no.lu hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının borcuna, 600 no.lu hesap ise 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının alacağına kaydedildikten sonra bu işle ilgili 2019 yılında 2.500.000 TL kâr elde edildiği görülecek ve bu kârın gelir tablosuna aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	-31.12.2019-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	2.500.000	
	692 Dönem Net Kârı/Zararı Hesabı		2.500.000

### 2020 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

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

2.500.000 TL eklenmiş ve dikkate alınacak tutar 15.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durum aşağıdaki gibi özetlenebilir:

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

Yapılan inşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde ettiğini bulmak için yapılması gereken ilk aşama tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2019 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

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

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 11.500.000 \div 11.500.000$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 1 (\% 100) \text{ olarak gerçekleşmiştir.}$$

2020 yılı için tamamlanma yüzdesi %100 olarak bulunmuştur. Bu yüzde yardımı ile 2020 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %100'lük kısmı 2020 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\text{Hasılat Tutarı} = \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 15.000.000 \times 1$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 15.000.000 \text{ TL'dir.}$$

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

*Brüt Satış Kâr/Zararı = Hasılat Tutarı – Gerçekleşen Maliyet Tutarı*

Brüt Satış Kâr/Zararı = 15.000.000 – 11.500.000

Brüt Satış Kârı = 3.500.000 TL'dir.

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

2020 yılında katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir.

-.././2020-			
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.	15.000.000		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma H.			15.000.000

2020 yılı yılında kazanılan hakedişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

-.././2020-			
102 Bankalar	11.500.000		
350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri H.			11.500.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hakedişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı ve 350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı kapatılacaktır.

İlk olarak hastane inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılacaktır.

-31.12.2020-			
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	11.500.000		
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.			11.500.000

Daha sonra hastane inşaatından elde edilen hakedişler gelir tablosuna aktarılacaktır.

	-31.12.2020-		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı	15.000.000	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		15.000.000

Hastane inşaatı için katlanılan maliyetler 622 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2020-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	11.500.000	
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı		11.500.000

Hastane inşaatından elde edilen hakedişler 600 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2020-		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	15.000.000	
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı		15.000.000

Dönem sonunda 622 no.lu hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının borcuna, 600 no.lu hesap ise 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının alacağına kaydedildikten sonra bu işle ilgili 2020 yılında 3.500.000 TL kâr elde edildiği görülecek ve bu kârın gelir tablosuna aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	-31.12.2020-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	3.500.000	
	692 Dönem Net Kârı/Zararı Hesabı		3.500.000

#### 4.4.1.2. TFRS 15'e göre Hasılatın Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtları

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

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde dikkat edilmesi gereken ne zaman muhasebeleştirileceği konusudur. Bu aşamada TFRS 15 standardına göre hasılatın

muhasebeleştirilmesinde iki durum söz konusudur, zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi ve belirli bir anda muhasebeleştirilmesi.

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

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

### **2019 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları**

Yapılan inşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde ettiğini bulmak için yapılması gereken ilk aşama tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2019 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

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

$$\text{Tam. Yüzdesi} = 10.000.000 \div 20.000.000$$

$$\text{Tam. Yüzdesi} = 0,50 (\% 50) \text{ olarak gerçekleşmiştir.}$$

2019 yılı için tamamlanma yüzdesi %50 olarak bulunmuştur. Bu yüzde yardımı ile 2019 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %50'lik kısmı 2019 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\text{Hasılat Tutarı} = \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 25.000.000 \times 0,50$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 12.500.000 \text{ TL'dir.}$$

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

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = \text{Hasılat Tutarı} - \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı}$$

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = 12.500.000 - 10.000.000$$

$$\text{Brüt Satış Kârı} = 2.500.000 \text{ TL'dir.}$$

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

2019 yılında katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir.

-././2019-			
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.	10.000.000	
	741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma H.		10.000.000

2019 yılında kazanılan hakedişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

-././2019-			
	102 Bankalar	12.500.000	
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri H.		12.500.000

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hakedişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı ve 350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı kapatılacaktır.

İlk olarak hastane inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılacaktır.

	-31.12.2019-		
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	10.000.000	
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.		10.000.000

Daha sonra hastane inşaatından elde edilen hakedişler gelir tablosuna aktarılacaktır.

	-31.12.2019-		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı	12.500.000	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		12.500.000

Hastane inşaatı için katlanılan maliyetler 622 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2019-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	10.000.000	
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı		10.000.000

Hastane inşaatından elde edilen hakedişler 600 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2019-		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	12.500.000	
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı		12.500.000

Dönem sonunda 622 no.lu hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının borcuna, 600 no.lu hesap ise 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının alacağına kaydedildikten sonra bu işle ilgili 2019 yılında 2.500.000 TL kâr elde edildiği görülecek ve bu kârın gelir tablosuna aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	-31.12.2019-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	2.500.000	
	692 Dönem Net Kârı/Zararı Hesabı		2.500.000

## 2020 Yılı Açısından İşlemler ve Muhasebe Kayıtları

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

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

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

Bu durumda kayda geçirilecek hasılat tutarı,

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

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

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

-31.05.2020-			
102 Bankalar Hesabı		287.500	
350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri H.			287.500

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

-31.12.2020-			
350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı		287.500	
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı			287.500

Birinci yıl (2019) beklenen maliyetin 10.000.000 TL'lik kısmı gider hesaplarına yansıtılmış ve beklenen maliyet 10.000.000 TL kalmıştır. 2020 yılında hastanenin çatı katına helikopter pisti yaptırmaya karar verildiğinden dolayı sözleşmeye 1.500.000 TL ilave maliyet eklenmiştir ve yeni maliyet 11.500.000 TL olarak dikkate alınmalıdır. Aynı şekilde sözleşme tutarının 12.500.000 TL'lik kısmı 2019 yılında gelir hesaplarına alınmış ve 12.500.000 TL kalmıştır. Yapılacak

değişiklikten dolayı sözleşme tutarına 2.500.000 TL eklenmiştir. Ayrıca TFRS 15'e göre değişiklik ortaya çıktığı zaman oluşan ek hasılat (287.500 TL) oluştuğu dönemin hasılatı olarak kayda alınmıştır. Hesaplamalar yapılırken bu tutar dikkate alınmayacak, sözleşme tutarından düşülecektir. Bu durum aşağıdaki gibi özetlenebilir:

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

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

Dönem sonunda yapılan inşaat ve taahhüt işinden ne kadar kâr elde ettiğini bulmak için yapılması gereken ilk aşama tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasıdır. Bu yüzdenin hesaplanması için, 2020 yılında gerçekleşen maliyet tutarının o yıl beklenen maliyet tutarına oranlanması gerekir.

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

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 11.500.000 \div 11.500.000$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 1 (\% 100) \text{ olarak gerçekleşmiştir.}$$

2020 yılı için tamamlanma yüzdesi %100 olarak bulunmuştur. Bu yüzde yardımı ile 2020 yılı gerçekleşen hasılat tutarı hesaplanmalıdır. Toplam hasılat tutarının diğer bir deyişle sözleşme bedelinin %100'lük kısmı 2020 yılının hasılat tutarını oluşturmaktadır.

$$\text{Hasılat Tutarı} = \text{Toplam Hasılat} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 14.712.500 \times 1$$

$$\text{Hasılat Tutarı} = 14.712.500 \text{ TL'dir.}$$

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

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = \text{Hasılat Tutarı} - \text{Gerçekleşen Maliyet Tutarı}$$

$$\text{Brüt Satış Kâr/Zararı} = 14.712.500 - 11.500.000$$

$$\text{Brüt Satış Kârı} = 3.212.500 \text{ TL'dir.}$$

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

2020 yılında katlanılan maliyetler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyledir.

-././2020-			
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.	11.500.000	
	741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma H.		11.500.000

2020 yılında kazanılan hakedişler ortaya çıktığında yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

-././2020-			
	102 Bankalar	14.712.500	
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri H.		14.712.500

Dönem sonuna gelindiğinde kazanılan hakedişler ve katlanılan maliyetlerin izlendiği hesaplarda yer alan tutarlar gelir tablosuna aktarılacaktır. Yani 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı ve 350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı kapatılacaktır.

İlk olarak hastane inşaatı yapımı için katlanılan maliyetlerin gider hesaplarına aktarılmasının muhasebe kaydı yapılacaktır.

	-31.12.2020-		
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	11.500.000	
	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri H.		11.500.000

Daha sonra hastane inşaatından elde edilen hakedişler gelir tablosuna aktarılacaktır.

	-31.12.2020-		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri Hesabı	14.712.500	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		14.712.500

Hastane inşaatı için katlanılan maliyetler 622 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2020-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	11.500.000	
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı		11.500.000

Hastane inşaatından elde edilen hakedişler 600 no.lu hesaptan 690 no.lu hesaba devredilerek işletmenin kâr/zarar durumu ortaya çıkacaktır.

	-31.12.2020-		
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	14.712.500	
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı		14.712.500

Dönem sonunda 622 no.lu hesap 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının borcuna, 600 no.lu hesap ise 690 Dönem Kârı/Zararı hesabının alacağına kaydedildikten sonra bu işle ilgili 2020 yılında 3.212.500 TL kâr elde edildiği görülecek ve bu kârın gelir tablosuna aktarılmasının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	-31.12.2020-		
	690 Dönem Kârı/Zararı Hesabı	3.212.500	
	692 Dönem Net Kârı/Zararı Hesabı		3.212.500

Tüm bu hesaplamalardan sonra yıllar bazında TFRS 15 ve VUK kapsamında gelir tablosuna yansıyan hasılat tutarları Tablo 13'deki gibidir

**Tablo 13:** TMS 11 ve TFRS 15 Kapsamında Kâr/Zarar Tutarlarının Karşılaştırılması (TL)

<b>Yıllar</b>	<b>TMS 11</b>	<b>TFRS 15</b>
2019	2.500.000	2.500.000
2020	3.500.000	3.712.500
Ek Hasılat (2020)	-	287.500
<b>Toplam Kâr</b>	<b>6.000.000</b>	<b>6.000.000</b>

Tablo 13’de görüldüğü üzere TMS 11 standardında hasılat, işin tamamlanma aşamasına göre mali tablolara yansıtılmıştır. Ancak TMS 11 standardında, sözleşme bedelinde meydana gelen değişiklik sonucu elde edilecek ek hasılatın hesaplanması ile ilgili bir kayıt yapılmamıştır. Ancak TFRS 15 standardında ek hasılat (287.500 TL) gerçekleştiği ayın geliri olarak kayda alınmıştır.

## SONUÇ

Günümüzde teknolojinin gelişmesi, nüfusun ve köyden şehre göçlerin artması ile birlikte çok katlı binalar, barajlar, köprüler vs. inşa edilmeye başlanmıştır. Bu tür yapıların artması ile inşaat sektörü, dünyada ve Türkiye’de ekonominin temel yapı taşlarından biri haline gelmiştir. Çok sayıda alt sektörü bünyesinde barındıran inşaat sektörünün, istihdama ve gayrisafi milli hasılaya katkısı da oldukça büyüktür.

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

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmeler, finansal tablolarını hazırlarken vergi kanunları ve Türk Ticaret Kanunu’nun 64 ile 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. VUK’a göre inşaat işlerinden elde edilen kazancın finansal tablolara alınmasında dikkat edilecek ilk husus, inşaat işinin yıllara yaygın olması veya aynı takvim yılı içerisinde başlayıp bitmesidir. VUK’da aynı takvim yılı içerisinde başlayıp biten inşaat ve taahhüt faaliyetlerinden elde edilecek kârın/zararın hesaplanmasında özel hükümler bulunmamaktadır. Bu tür inşaat ve onarım faaliyetlerinde kâr/zarar özel hükümlere göre tespit edilmektedir. GVK madde 42’ye göre yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden elde edilecek gelir ya da gider işin bittiği yıl kesinleşmekte ve tamamı o yılın kârı/zararı sayılmaktadır. Bu yönteme “Tamamlanma Yöntemi” adı verilir. Tamamlanma yöntemi, karmaşık işlemler içermez ve hesaplanması kolay bir yöntemdir. Ancak işin bittiği yıl işletmenin üzerinde büyük bir vergi yükü oluşur ve yıllar bazında özellikle gelir tablosunun yorumlanmasında yanıltıcı sonuçlar verebilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde, verginin işin bittiği yıl

ödenmesinden dolayı devletin olası bir gelir kaybına uğramasının önüne geçmek için müteahhide yapılan hakediş ödemelerinden %3 oranında zorunlu vergi kesintisi yapılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde, gelir üzerinden vergi kesintisi yapıldığı için işletmeler geçici vergi ödemesi yapmamaktadır. Ancak, iş bittikten sonra ödenen hakedişler, aynı yıl başlayıp biten inşaat işinden elde edilen kazanç ve inşaat işinin yanı sıra ek bir işle uğraşan mükellefler elde ettikleri gelir üzerinden geçici vergi ödemesine tabiidir.

İnşaat ve onarım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde işletmelere rehberlik eden diğer bir kaynak TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardıdır. Standart, inşaat işine ilişkin gelir ve maliyetleri inşaatın yapıldığı yıllara nasıl dağıtılacağını ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır. Standarda göre, inşaat ve taahhüt işlerinden elde edilecek kârın/zararın belirlenmesinde iki yol izlenmektedir. Bunlar; “sözleşme gelir ve giderlerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi” ve “sözleşme gelir ve giderlerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi”dir. TMS 11 standardında sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” adı verilen bu yöntemde göre, inşaat işinin devam ettiği her yıl kazanılan gelir ve katlanılan maliyetler finansal tablolara yansıtılır. Bu yöntem, gelir ve giderlerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi halinde kullanılmaktadır. Sözleşme gelir ve giderlerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi halinde işletme, katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilecekleri muhtemel olan kısımları gelir olarak kaydeder ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat ve onarım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde 31 Aralık 2017 tarihine kadar TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı kullanılırken, 01 Ocak 2018 tarihinden daha geniş kapsamlı olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı kullanılmaya başlanılmıştır. TFRS 15 standardı hasılatın raporlanmasında beş aşamalı model sistemini benimsemiştir. Modele göre ilk aşamada sözleşme belirlenmekte, ikinci aşamada edim yükümlülükleri tanımlanmakta, üçüncü aşamada işlem bedeli belirlenmekte, dördüncü aşamada belirlenen işlem bedeli edim yükümlülüklerine dağıtılmaktadır. Son aşamada ise edim yükümlülükleri yerine getirilmektedir. TFRS 15 standardında hasılat, her bir edim yükümlülüğü yerine

getirildikçe muhasebeleştirilir. İnşaat ve taahhüt işleri, TFRS 15'e göre zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüklerindedir. İnşaat ve taahhüt işlerinden elde edilen gelirin belirlenmesinde TFRS 15 "Girdi Yönteminin" kullanılmasını öngörmektedir. Bu yöntemde edim yükümlülüğünün ne kadarının tamamlandığı, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için işletme girdilerinin, beklenen toplam girdilere oranı ile bulunur. TFRS 15 standardı, sözleşmeyle ilgili katlanılan ek maliyetler, sözleşmedeki farklı mal ve hizmetlerin tanımlanması ve paranın zaman değerinin hasılatı etkisi gibi konularda yeni düzenlemeler getirmiştir.

Bu çalışmada, inşaat sektörü ve inşaat muhasebesi uygulamaları VUK, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı açısından ayrıntılı olarak incelenmiş ve örnek uygulamalarla aralarındaki farklar açıklanmıştır. Çalışma sonucunda, vergi kanunlarının benimsediği tamamlanma yöntemine göre hazırlanan finansal tabloların, işletmeler ve finansal tablo kullanıcıları açısından yanıltıcı sonuçlar vereceği belirlenmiştir. İnşaat işi devam ederken, kâr/zarar hakkında her hangi bir bilgi verilmediği bu yöntem, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı ile çelişmektedir. Yöntem, işin bittiği yıl işletmelere büyük bir vergi borcu yüklemekte ve müteahhittin farklı bir vergi diliminde yer almasına sebep olmaktadır. Yöntemin en büyük avantajı ise kesin sonuçlar içermesidir. TMS 11 standardına göre hazırlanan finansal tablolar, dönemsellik kavramı ile bağdaşmakta ancak tahminlere dayalı sonuçlar içermektedir. Tamamlanma yüzdesinin kullanılması için, işletmenin elde edeceği gelirin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi gerekir. Belirsizlik unsurunun yüksek olduğu dönemlerde bu yöntem yanıltıcı sonuçlar verecektir. TFRS 15 standardında tanımlanan girdi yöntemine göre hazırlanan finansal tablolar, inşaat işlerinden elde edilen hasılat tutarı konusunda detaylı ve doğru bilgiler sunmaktadır.

Bu yeni standart ile ilgili birçok uygulamaya, yeni akademik çalışmalara ve farklı akademisyenlerin yorumlarına ihtiyaç vardır. Çalışmanın özellikle inşaat sektörü ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardından etkilenecek diğer sektörlerle rehber olması amaçlanmıştır.



## KAYNAKÇA

- Acer, Emine (2019). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standartlarının, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi. İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Adiloğlu, Burcu (2006). İnşaat Taahhüt İşlemlerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Akdoğan Nalan, Aktaş Rafet, Deran Ali, Erhan Deniz U. ve Acar Vedat (2011). *Sektörel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, Nalan (2019). *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*. İstanbul: Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu.
- Akın, Serdar (2010). Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Akkın, Gürkan (2017). UFRS 15 (Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat) Standardının, TMS 18 (Hasılat) ve TMS 11 (İnşaat Sözleşmeleri) Standartlarıyla Karşılaştırmalı Uygulama ve Yorumları. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Aydın.
- Akşehir, İrfan M. (2014). “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama, Bitim Tarihi ve Vergi Tevkifatı İle Başlangıçta Yıllara Yaygın Olmayan İşin Yıllara Yaygın İnşaat İşine Dönüşmesinde Tevkifat Uygulaması”. *Denetim Dergisi*, 13: 78-84.
- Aktaş, Arif (2018). Kat Karşılığı İnşaat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama. İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Alper, Ali Eren (2017). “İnşaat Sektörünün Ekonomik Büyümedeki Rolü: Türkiye Örneği”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 26(2): 239-252.

- Arı, Burak (2010). Tüketici Kredilerinin Kullanımı ve Gayri Safi Yurtiçi Hasıla Oranları Arasındaki İlişki. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- Arslan, Kahan Onur (2016). “Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 223-244.
- Ataman Başak ve Cavlak Hakan (2017). “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 39(2): 403-428.
- Aurora Cristina ve Bontaş Bunea (2014). “New Approaches On Revenue Recognition And Measurement”. *New Approaches On Revenue Recognition and Measurement Management Strategies Journal*. 26(4): 375-382.
- Aydın, Fikriye (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebeleştirilmesi. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Burdur.
- Benligiray, Yılmaz (2006). *Uzmanlık Muhasebeleri*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Bilici, Nurettin (2016). *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bozdemir, Enver (2016). *Genel Muhasebe Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Church, Isaac Thomas (2016). Honors Thesis, The Effects Of Accounting Standards Update 2014-09: Revenue From Contracts With Customers. Appalachian State University, Onur Tezi, Boone.
- Çalış, Gülben (2013). “Bilançolar İle Türk İnşaat Sektörünün Finansal Yapısının Değerlendirilmesi”. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*. 4(2): 1-19.
- Çalış Yıldırım Ercan ve Hışman Burcu (2019). “Hasılatın TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİFRS Bölüm 5 ve Vergi Kanunlarına Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi”. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*. 11(4): 355-377.

- Çatıkkaş Özgür ve Şuekinici Cafer (2013). *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*, İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık.
- Çelik, Şuhudi (2007). Türk İnşaat Sektörü ve İnşaat Sektörünün Ülke Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması. Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Çınar, Ömer (2015). Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirmesi ve Muhasebe Uygulamaları. Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep.
- Çiçek Özkan, Nihal (2018). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirmesinin İncelenmesi. İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Demir Mehmet ve Kısakürek Mustafa (2019). *Finansal Muhasebe 1-2 Basılmamış Ders Notları*.
- Dilek, Esmâ Evren (2006). Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olayla Verginin Hazineye İntikali Arasında Süreyi Kısaltan Yöntemlerin Değerlendirilmesi. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa
- Diril, Funda (2010). İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi. İzmir
- Du Ning, Alford Mark R. ve Smith Patricia L. (2016). “Do GAAP and IFRS Differ In Collectibility Judgments Related To Revenue Recognition?”. *The Journal Of Applied Business Research*. 32(6): 1675-1685.
- Durna, Ferhat (2008). Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Dursun, Mustafa Faruk (2018). Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi Üzerine Örnek Bir Uygulama, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Engin, Kerem Osman (2007). Türk Vergi Sistemi Açısından İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Erden, Emre (2017). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerine İlişkin Muhasebe İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standardı 11 Açısından Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Uygulama. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Gerçekçioğlu, Hüseyin (2018). İnşaat Muhasebesi ve İnşaat Muhasebenin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale.
- Gök, Ayhan (2012). İnşaat Sektöründe Muhasebe ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Bir Uygulama. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Gökgöz, Ahmet (2018). “TFRS 15 Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Sözleşme Varlığı İle Sözleşme Yükümlülüğü Kavramları ve Raporlanması”, *Journal Of Accounting*. 4(4): 45-57.
- Gönen Seçkin ve Erden Emre (2018). “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerine İlişkin Muhasebe İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standardı 11 Açısından Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Uygulama”. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 7(4): 399-415.
- Gücenme Gençoğlu Ümit ve İşseveroğlu Gülsüm: (2018). “Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama”. *International Journal Of Social Inquiry*. 11(2): 135-151.
- Güneş, Şibli (2007). “Gelir Vergisinde Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler İle Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi”. *Mali Çözüm Dergisi*. 83: 171-175.
- Güvere, Eyüp (2019). Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinin Vergi Usul Kanunu ve TMS Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- İnal, Anıl (2014). İnşaat Sektörünün Ekonomik Büyümeye Etkisi (2002-2014) ve Sürdürülebilir Büyüme. TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- İnşaat Sektörü Raporu*(2019). Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası.
- Kanıt, Recep (2005). *İnşaat Sektöründe Kalite Yönetim Sistemi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kavacık, Mustafa (2008). Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Manisa.
- Keskin Ayşe İrem ve Dinçer Banu (2015). “UFRS 15–Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama”. *Maliye Finans Yazıları*. 1(103): 219-246.
- Khamis, Amr M. (2016). “Perception Of Preparers and Auditors On New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt”. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*. 3(2): 1-18.
- Kırkık Şule ve Coşkun Selin (2017). Changes Of Revenue Standard and Sectoral Effects Within The Framework Accounting and Reporting Standards: A Research On Explanations Of Retail Sector Companies. *The Sixth International Conference İn Economics*: (1-16). Fransa. 25-27 Temmuz 2017. Econworld.
- Kızıl Ahmet, Fidan Mehmet M. ve Keskin İrem A. (2016). *TMS - TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. İstanbul: Der Kitabevi Yayınevi ve Dağıtım.
- Kızılot, Şükrü (2000). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Şükrü (2010). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- Konukcu, Ömer (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Sağlanan Hasılat Standardı ve Bir Uygulama. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Oncioiu Ionica ve Tănase Alin Eliodor (2016). “Revenue From Contracts With Customers Under IFRS 15: New Perspectives On Practice”. *Euro Economica*. 2(35): 31-40.
- Örten Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın (2020). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öz, Semih (2012). “Türkiye’de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırılmalı Değerlendirilmesi”. *Sosyoekonomi Dergisi*. 18(18): 106-131.
- Özlü, Yusuf (2012). Yıllar Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlemleri İnşaat Taahhüt İşletmelerinde İç Kontrol ve Denetim. İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Özorhon, Beliz (2012). *Türkiye’de İnşaat Sektörü ve Dünyadaki Yeri*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Öztürk, Nazım (2015). *Maliye Politikası*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Pamuk Mete ve Kaya Yeşim: (2010). “İnşaat Kavramı ve İnşaata Başlama”. *Vergi Raporu Dergisi*.129: 7-13.
- Pamukçu, Fatma (2011). “Finansal Raporlama İle Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 50: 133-148.
- Parlakkaya, Raif (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 4(7): 119-139.
- Pehlivan, Osman (2010). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Saban Metin, Gürkan Serhan ve Vargün Hakan (2019). “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12(1): 43-64.

- Sayın Şevket Kudret ve Merter Abdullah Kürşat (2017). “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Örnek Bir Uygulama”. *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*. 4(13): 63-95.
- Sevilengül, Orhan (2016). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Sinan, Zekerya (2014). Yıllara Yaygın İnşaat/Taahhüt Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, Vergilendirilmesi İle Örnek Bir Uygulama. Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep.
- Skog, Ida (2018). IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers. Yrkeshögskolan Novia University, Lisans Tezi, Finlandiya.
- Şanlı, Emrullah Yücel (2015). İnşaat Sözleşmeleri Standardının Mevcut Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması ve İnşaat Firmalarına Fayda ve Zararları Hakkında Bir Uygulama. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Şavlı, Tuba (2016). UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Tezgelmez, Hilâl (2014). Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Uygulama Örneği, İstanbul Adın Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Topaloğlu, Mustafa (2011). Türkiye’de Mortgage Sistemi ve Ekonomik Kriz Açısından Değerlendirilmesi. *International Conference On Eurasian Economies* (456-462) 12-14 Ekim 2011. Manas Üniversitesi Yayınları, Kırgızistan.
- Tuna, Özlem (2009). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Turut, Şenol (2009). “Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin (Stopaj) İadesinde Yaşanan Sorunlar”. *Mali Çözüm Dergisi*. 95: 35-56.

- Uçak, Mehmet (2018). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Mevzuatları Ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İncelenmesine Yönelik Bir Uygulama. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Usul, Hayrettin (2012). *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyaroğlu, A, Turhan (2008). *İnşaata Başlarken*. İstanbul: Yem Yayın.
- Ünlü, Murat (2016). Vergi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri ve Sınırları. Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale.
- Üzmez Yılmaz, Duygu (2019). Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama Örneği. İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Yabancı, Mehmet (2014). İnşaat Muhasebesi ve Örnek Bir İnşaat Firmasında Uygulama. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Yanık, Fatih (2015). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Joint Venture (İş Ortaklıkları) ve Vergilendirme Yöntemleri. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Yesirlioğlu, Seda (2019). Hasılatın TFRS 15-Türk Vergi Mevzuatı ve BOBİ FRS Bölüm 5 Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Yıldırım, Oktay (2020). “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Mevcut Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Kapsamında Değerlendirilmesi”. *Vergi ve Denetimin Detayları*.
- Yılmaz, Ayhan (2003). *Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme*. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları.

Yılmaz, Tolga (2016). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları. Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Zülfüoğlu, Özkan (2018). “Seçilmiş Ülke Örnekleri Üzerinden Teoride ve Uygulamada Geçici Vergi”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 14(2): 363-380.

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

<https://www2.deloitte.com>. (Erişim Tarihi: 11.05.2020)

<https://home.kpmg/tr/tr/home> (Erişim Tarihi: 12.11.2019).

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

<https://www.pkf.com>. (Erişim Tarihi: 13.05.2020).

<https://www.gib.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 25.03.2020).

<https://www.tsb.org.tr>. (Erişim Tarihi 25.04.2020).

<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11> (Erişim Tarihi: 29 04 2020).

<https://www.kgk.gov.tr>

<https://www.toki.gov.tr>

“Vergi Usul Kanunu (213 S.K)”. Resmi Gazete, 10703, 10.1.1961.

“Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.)”. Resmi Gazete, 10700, 06.01.1961.

“Damga Vergisi Kanunu (488 S.K.)”. Resmi Gazete, 11751, 11.07.1964.

“Katma Değer Vergisi Kanunu (18749 S.K.)”. Resmi Gazete, 18563, 02.11.1984.

“Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu (4735 S.K.)”. Resmi Gazete, 24648, 22.01.2002.

“İmar Kanunu (3194 S.K.)”. Resmi Gazete, 18749, 09.05.1985.

“Kamu İhale Kanunu (4734 S.K.)”. Resmi Gazete, 24648, 22.01.2002.

“Devlet İhale Kanunu (2886 S.K.)”. Resmi Gazete, 18161, 10.09.1983.



## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

Adı soyadı : Nazik KARADAĞ  
Uyruğu : T.C.  
Doğum Tarihi : 14.07.1994  
Doğum Yeri : Yıldızeli/SİVAS  
e-posta : nzkkrdg07@gmail.com

### EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Lisans	Atatürk Üniversitesi/Açık Öğretim Fakültesi	2017
Lisans	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi/İ.İ.B.F.	2018
Yüksek Lisans	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü	2020