

TÜRKİYE'DE VERGİ DÜZENLEMELERİ VE MUHASEBE  
STANDARTLARI AÇISINDAN İNŞAAT TAAHHÜT  
İŞLETMELERİNDE FİNANSAL RAPORLAMA

Ümit GÜCENME GENÇOĞLU\*, Gülsin İŞSEVEROĞLU\*\*

Makale Geliş Tarihi-Received: 09.04.2018  
Makale Kabul Tarihi-Accepted: 27.10.2018

135

IJSI 11/2  
Aralık  
December  
2018

ÖZ

*Bu çalışmada, Türkiye'deki inşaat taahhüt işletmelerinin vergi mevzuatı ile Muhasebe Standartları uygulamalarının farklılığı üzerinde durulmakta ve bu farklılığın dönem karlılığı ve finansal raporlama üzerindeki etkisinin açıklanması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle vergi mevzuatımıza göre inşaat tahakkuk işlerinin raporlanmasında kullanılan "tamamlanma yöntemi" ele alınmaktadır. Ardından, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanacak olan ve bugüne kadar gerek 'İnşaat Sözleşmeleri' ve gerekse hasılatın kaydı ve raporlanmasında kullanılan muhasebe standartlarını yürürlükten kaldıran TFRS 15'in, mevcut standartlara göre getirdiği yenilikler açıklanmıştır. Ayrıca çalışma, 2018 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanan 29.07.2017 tarihli, BOBİ FRS'de inşaat işletmelerine ilişkin düzenlemeler ve tüm bu farklı düzenlemelerin karşılaştırılmasını kapsamaktadır. Literatür ve mevzuat taraması ile gerçekleştirilen çalışmada, mevcut durum tespiti yapılarak farklılıkların sonuçları yorumlanmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** İnşaat Taahhüt İşleri, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, Dönemsel Raporlama.

**Jel Kodları:** M4, M41, M48

\* Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Bursa/Türkiye. umitgucenme@uludag.edu.tr

\*\* Doç. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, Mustafa Kemalpaşa Meslek Yüksek Okulu, Bursa/Türkiye. gissever@uludag.edu.tr

**FINANCIAL REPORTING IN THE CONSTRUCTION  
CONTRACTING COMPANIES IN TURKEY IN  
PERSPECTIVE FROM TAX REGULATIONS AND  
ACCOUNTING STANDARDS**

**ABSTRACT**

*The main focus is of this study to explain the difference between tax legislation and Accounting Standard applications of construction contracting companies in Turkey and how this difference affects the profitability of the period and financial reporting. For this purpose, firstly, the completion method which is used in the reporting of construction accrual transactions according to tax legislation is considered. After that, TFRS 15 which has been applied since 1 January 2018 and removed all accounting standards about 'Construction Contracts', recording and reporting of revenue and this standard's innovations to existing standards is examined. In addition, the study includes comparing, the arrangements for the construction companies in Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Entities (BOBİ FRS), which was started to be implemented from the beginning of 2018, dated 29.07.2017 and all these different regulations. The study was conducted by literature and legislation survey, the current situation is determined and the results of the differences are interpreted.*

**Keywords:** Construction Contracting Works, Percent Complete Method, Periodic Reporting.

**Jel Kodları:** M4, M41, M48

## GİRİŞ

Genellikle yıllara yaygın olarak gerçekleşen inşaat taahhüt işlerinde, inşaat işletmesi bir sözleşme bedeli karşılığı başkası adına işin yapılmasını üstlenmektedir. İnşaat taahhüt işletmeleri detaylı maliyet hesaplamalarını takiben sözleşme maliyetlerini ve sözleşme bedelini belirler. Sözleşme gelir ve giderlerinin doğru bir şekilde tahmin edilmesi halinde, inşaat taahhüt işletmesinin sağlıklı bir şekilde raporlama yapması mümkün olur.

İnşaat taahhüt işi yapan işletmelerde, yapımı üstlenilen faaliyetler birden fazla hesap dönemini kapsadığından bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan sorun, faaliyet sonucunun doğru ölçümü ve raporlanmasıdır. İnşaat taahhüt işletmelerinde faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde “Tamamlanma (Tamamlanmış Taahhüt) Yöntemi” ve “Tamamlanma Yüzdesi (İşin Kısmen Bitim) Yöntemi” olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır;

Tamamlanma yönteminde, taahhüt edilen iş tamamlandığında hasılat ve kar - zarar raporlanmaktadır. Bu durumda bir dönemi aşan yıllara yaygın inşaat işlerinde, her dönem sonunda kar-zarar raporlanmamakta ve dönem sonuçlarının karşılaştırması yapılmamaktadır. Dolayısıyla bu yöntemde inşaat maliyetlerinin önceden tahmin edilmesi gerekmemektedir. İş tamamlandığında kar ve zarar hesaplanacağından, gerçek maliyet rakamlarının belirlenmesi yeterlidir. Ayrıca kar, inşaat taahhüt işinin bitiminde hesaplanır, raporlanır ve vergilendirilir. Bu nedenle işletme için, işin devam ettiği yıllarda vergi yükü olmayacaktır, ancak bu yöntem muhasebenin dönemsel ilkesine aykırıdır. İşin devam ettiği dönemler boyunca elde edilen hasılat ve bunun maliyetinin dönemlere yaygın bir şekilde raporlanmaması, yöneticilerin kararlarını yanlış yönlendirme sakıncasını taşımakta ve yöntem, dönemler itibarıyla gerçekleri yansıtmada yetersiz kalmaktadır. İnşaat taahhüt işinin bitiminde hesaplanan kar rakamı, işin bittiği yıldaki finansal tablolarda yer almaktadır. “Tamamlanmış sözleşme yönteminde amaç, vergiye tabi kazancın belirlenmesi iken; tamamlanma yüzdesi yönteminde amaç, ticari karın doğru bir şekilde tespit edilmesidir” (Alagöz, 2009: 4-62). “Tamamlanma yönteminin yararları ile sakıncaları karşılaştırıldığında, sakıncaları daha fazla olduğundan Standartlar bu yöntemi önermemektedir. Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarınca tercih edilen uygulama, tamamlanma

yüzdesi yöntemi ise, Muhasebe Standartlarında tercih edilen uygulamadır" (Örten vd., 2014: 126).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşmedeki işin tamamlanma yüzdesine göre her dönem hasılat belirlenir ve dönemin katlanılan maliyetiyle karşılaştırılarak kar-zarar hesaplanır. Böylece işin tamamlanması beklenmeden her dönem sözleşmenin tamamlanma oranı temel ölçüt olarak kabul edilerek gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır.

138

IJSI 11/2  
Aralık  
December  
2018

Küreselleşme sonucu tüm dünyada ortak bir muhasebe dili oluşturma çabaları sonucunda, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayımladığı "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları" tercüme edilerek "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)" oluşturulmuştur. Türkiye'de sermaye piyasasında faaliyet gösteren işletmeler tarafından 2005 yılından itibaren zorunlu olarak "TMS/TFRS"lere göre raporlama yapılmaktadır. Sermaye piyasası dışında olan ancak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen kriterleri aştığı için bağımsız denetime tabi olan işletmeler ise, 1 Ocak 2018'den itibaren BOBİ FRS düzenlemelerine göre finansal raporlama yapmak zorundadır. 2018 yılı başından itibaren uygulanan TFRS 15 ve BOBİ FRS düzenlemeleri arasında da farklar bulunmakta, her iki uygulama da ülkemizdeki vergi uygulamalarından farklı bir yaklaşım getirmektedir. Bu çalışmada, tüm bu düzenlemeler kapsamındaki düzenlemelere göre inşaat taahhüt işletmelerinin finansal raporlaması arasındaki farklılıklar ortaya konmaya çalışılmaktadır.

## 1. VERGİ UYGULAMALARIMIZDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN RAPORLANMASI

Gelir Vergisi Kanunu 42. maddesine göre, "birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde gelir ve giderler, iş kaç yıl sürerse sürsün, işin bittiği yılda hesaplama dahil edilir ve vergi hesaplanır." Diğer bir ifade ile, "yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, sözleşme maliyet ve gelirlerinin tespiti ve dolayısıyla oluşacak kar ya da zararın hesaplanmasında "tamamlanma yüzdesi" yöntemi değil "tamamlanma" yöntemi benimsenmiştir." Bu durum, dönemsel ilkesi ile çelişmekte, dönemlere ilişkin hasılatın ve

maliyetlerin yıllık finansal tablolara alınmaması sakıncasını doğurmaktadır.

GVK 44. maddesine göre, “inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan gider ve her nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.”

Türkiye’de Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan ve 1994 yılından itibaren uygulanması zorunlu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ndeki Tekdüzen Hesap Planı’nda bu işletmelerin, hizmet işletmesi olması sebebiyle, “740 Hizmet Üretim Maliyet Hesabı, 741 Hizmet Üretim Maliyet Yansıtma Hesabı, 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı, 622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesaplarının kullanılması öngörülmüştür. Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki finansal tablo formatlarına göre, tamamlanmış taahhüt yönteminde, “yapılmakta olan inşaat yapım sözleşmesine ilişkin maliyetler, inşaat tamamlanana kadar bilançoda varlıklar bölümünde takip edilirken, düzenlenen hakediş bedelleri faturaları da yine inşaat tamamlanana kadar bilançonun borçlar (yabancı kaynaklar) kısmında takip edilmektedir.” Dolayısıyla, “inşaat sözleşmesine ilişkin maliyetler ve hakedişler inşaat tamamlanana kadar bilançoda sırasıyla bir varlık ve bir borç olarak raporlanmaya devam edilmektedir. İnşaatın tamamlandığı dönemde, tamamlanan inşaatla ilişkin maliyet ve hak edişler gelir tablosuna alınmaktadır. Bu aşamada maliyetler satışların maliyetine aktarılırken, hakedişler toplamı da, hasılatla (satışlar) aktarılmaktadır” (Yılmaz, 2009: 10).

## **2. MUHASEBE STANDARTLARINDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN RAPORLANMASI**

Muhasebe Standartları basit bir mal satışında dahi, hasılatın hangi koşullarda gerçekleşeceğine ilişkin kriterler getirmektedir. İnşaat taahhüt işlerinde olduğu gibi yıllara yaygın olarak tamamlanan hizmet sunumlarında hasılatın nasıl ve ne zaman gerçekleşeceği

konusu ise daha özel düzenlemeler gerektirmektedir. Bu konuda, “1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için” uygulanmakta olan iki muhasebe seti arasında da farklılıklar bulunmaktadır.

## 2.1. BOBİ FRS’de İnşaat Taahhüt İşlerinin Raporlanması

Bağımsız muhasebe denetimine tabi ancak tam set standartları “TMS/TFRS’yi” uygulamayan işletmelerin uymak zorunda olduğu finansal raporlama çerçevesi olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)”, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından “29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de” yayımlanmıştır. Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ve Avrupa Birliği düzenlemeleriyle uyumlu olan ve 27 bölümden oluşan BOBİ FRS, sermaye piyasasındaki işletmeler tarafından zorunlu olarak kullanılan tam set Muhasebe Standartlarına (Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları-TMS/TFRS) nazaran daha sade uygulamalar ve kolaylaştırıcı yöntemler içermektedir.

BOBİ FRS beşinci bölümde hasılat, “işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir” olarak tanımlanmakta ve bölüm kapsamında “mal satışı, hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri ile işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı” bulunmaktadır. Bu bölüm düzenlemeleri, 9 Eylül 2016 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları arasında yer alan ve “1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri” için geçerli olmak üzere “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat Standardını” yürürlükten kaldıran TFRS 15 ile karşılaştırıldığında çok daha sadedir. BOBİ FRS’de hasılat ile ilgili düzenlemeler genel olarak TMS 18 ile aynı paraleldedir. “TFRS 15’in temel prensibi, şirketlerin geliri, mal veya hizmetleri müşterilerine devretmesi karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtacak şekilde muhasebeleştirilmeleri ve hasılatın istisnai türdeki uygulamalarının tanımlanmasına ve muhasebeleştirilmesine ve finansal tablo dipnotlarında gelir hakkında yatırımcıların daha iyi bilgilendirilmesine ilişkin detaylı hükümler içermesidir”(KGK, <http://kgk.gov.tr>, 2017).

*Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat  
Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama*

BOBİ FRS’de, “hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır” (madde 5.18). TFRS 15’e göre ise, “bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış olan işlem fiyatı tutarı, hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.”

İnşaat sözleşmesi gelir ve maliyetlerinin dönemler itibari ile tespiti temel sorun olduğundan, öncelikle hangi unsurların sözleşme gelir ve maliyeti kapsamında olduğunun belirlenmesi gerekir (Şengür, 2012: 123). Tamamlanma yüzdesi hesaplanırken, ya dönem içinde tamamlanan işlerin toplam yapılacak işlere oranı yada dönem içinde gerçekleşen maliyetlerin toplam tahmini maliyetlere oranı kullanılır (Akdoğan vd., 2011: 284). Bu yöntemin uygulanması için toplam maliyetlerin tahmin edilmesi gerektiğinden yöntem, işletmelerin bütçeleme ve planlama yapmalarını gerektirmektedir.

BOBİ FRS madde 5.21’e göre, “hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınır. “Bu durum fiili olarak da sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi olanak dâhilinde ise, sözleşme geliri katlanılmış maliyetlerden geri kazanılması muhtemel olan kısım üzerinden kaydedilir ve sözleşme sonucu güvenilir normlarda tahmin edilemediğinden kâr tahakkuk ettirilmez” (Büyüktürk, 2013: 106). Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerin de geri kazanılmasının beklenmediği” durumlarda ise, hasılat kayda alınmaz, giderler kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. BOBİ FRS’de, “İnşaat Sözleşmeleri” ve “Tamamlama Yüzdesi Yöntemi” başlığı altında bu ilkeler doğrultusunda açıklamalar yapılmıştır.

BOBİ FRS’ye göre “hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür”. Hasılatın tahsilatı geleceğe ötelenmişse, işlemin finansman niteliği taşıması durumunda, TFRS 15 ile uyumlu olarak faiz ayrıştırmasının yapılması gerekir. Bu konuda TFRS 15’deki

kolaylaştırıcı yöntem esas alınmıştır ve BOBİ FRS'ye göre "eğer hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesi öngörülüyorsa, hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" bölümünde belirtildiği gibi etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir" (madde 5.8. ve 5.9). Bu düzenleme TFRS 15 ile uyumludur ancak, iskonto oranı ile ilgili bir düzenleme BOBİ FRS'de bulunmamaktadır. Ayrıca, bir yıldan kısa vadeli satışlar için faiz ayrıştırmasının yapılmaması, sadece TFRS 15 madde 63 ile uyumludur. TFRS 15 madde 61'e göre genel prensip, vadeli satışlarda vade farkının ayrıştırılmasıdır. Ancak TFRS 15 madde 63'de "kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletme, bir yıl veya daha kısa süreli vadeli satış yaptığında, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir."

## 2.2. TFRS 15'de Hasılatın ve İnşaat Taahhüt İşlerinin Raporlanması

"Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) ile, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)'nin hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin yaptıkları çalışmaların neticesinde, Mayıs 2014'de UFRS 15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat" Standardı yayımlanmıştır" (Deloitte, 2015: 6). UFRS 15'in ve bunun tercümesi olan TFRS 15'in 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."

TFRS15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı", TMS18 "Hasılat" Standardının pek çok unsurunu içermektedir ancak gelirin tanımı değiştirilmiş, hizmet geliri ve sözleşme değişiklikleri gibi konularda önemli yenilikler getirilmiştir. TMS 18'de hasılat kapsamındaki faiz ve temettü gelirleri TFRS 15 kapsamı dışında bırakılmıştır.



*Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat  
Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama*

TFRS 15’de temel prensip, “şirketlerin geliri, mal veya hizmetleri, müşterilerine devretmesi karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtabilecek şekilde muhasebeleştirilmelidir. Ayrıca, yeni standardın, hasılatın istisnai türdeki uygulamalarının tanımlanmasına ve muhasebeleştirilmesine ve finansal tablo dipnotlarında yatırımcıların gelir hakkında daha iyi bir düzeyde bilgilendirilmesine ilişkin detaylı hükümleri içerdiği görülmektedir” (KGK, <http://kgk.gov.tr>, 2017). Buna göre, yeni standart “kayda alınacak hasılat tutarı ve zamanı konusunda bazı sektörlerde küçük değişikliklere neden olurken (ticaret işletmeleri gibi), bazı sektörlerde daha kapsamlı değişikliklere neden olabilecektir” (Özerhan vd., 2015: 195). “Aşağıdaki koşulların tümü gerçekleştiğinde sözleşme TFRS 15 kapsamına girmektedir (Keskin, Dinçer, 2015: 224).

- Sözleşmenin taraflarca onaylanması,
- İşlemi yapılacak ürün veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarının tanımlanabilir olması,
- İşlemi yapılacak ürün veya hizmetlerin ödeme koşullarının tanımlanabilir olması,
- Sözleşmenin tanımlanabilir olması,
- Sözleşmede belirtilen mal veya hizmete ilişkin bedelin tahsil edilebilmesinin muhtemel olması”

TFRS 15 madde 15’e göre, “yukarıdaki kriterlerin sağlanamadığı durumlarda hasılatın tanınması, işletmenin sözleşmede belirtilen mal veya hizmete ilişkin yükümlülüklerin tamamlanması, müşteriden sözleşme bedelinin önemli ölçüde veya tamamen tahsil edilmesi, sözleşme bedelinin iade edilebilir nitelikte olmaması veya sözleşmenin tamamlanmış olması ve tahsil edilen bedelin iade edilebilir olmaması gerekir. TFRS 15 madde 14’e göre, “eğer müşteri ile olan sözleşme yukarıdaki kriterlerin hiçbirine uymuyorsa, işletme ileriki tarihlerde sözleşme ile ilgili değerlendirmeleri yeniden yapar ve yukarıdaki kriterleri sağladığında TFRS 15’ i uygulamaya başlar.”

TFRS 15, TMS 18’in yeterince açıklamadığı çok unsurlu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine açıklık getirmektedir. Beş aşamalı hasılatın

muhasabeleştirilmesi sürecinde, satış sözleşmelerindeki her bir unsur (edim yükümlülükleri - mal veya hizmetler) belirlenmekte, işlem fiyatı bu unsurlara dağıtılarak, müşteri tarafından bu unsurlar devralındığında (ya da devralındıkça) hasılat muhasabeleştirilmektedir. Ayrıca, mevcut standartta hiç yer bulmayan sözleşme değişiklikleri de tanımlanmakta ve değişikliğin hangi koşullarda yeni bir sözleşme, hangi koşullarda orijinal sözleşmede değişiklik olarak ele alınması gerektiğini açıklamaktadır. Yeni Standardın ayrıntılı düzenlemeleri, uygulamalardaki farklılıkları önlemekte ve karşılaştırılabilirliği arttırmaktadır (Aktaş, Varol, 2017: 47).

144

IJSI 11/2  
Aralık  
December  
2018

Standartta, işletmelerin hasılatı ne zaman ve hangi tutarda muhasabeleştireceklerini tespit etmek için oluşturulan ve her işletme için ortak olan beş adımlı bir model öngörülmektedir. İlk adım, müşteriyle yapılan sözleşmelerin tanımlanmasıdır. TFRS 15 kapsamında şirketlerin yapması gereken ilk çalışma, yazılı ya da sözlü olmasına bakılmaksızın müşterilerle yapılan sözleşmeleri incelemek olmalıdır. TFRS 15 madde 17'e göre "birbirine bağlı sözleşmeler var ise, bunların bir arada değerlendirilmesi gerekmektedir. Sözleşme, tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere ediliyorsa, bir sözleşme karşılığında ödenecek bedel diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlı ise veya sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü varsa, işletme en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme şeklinde muhasabeleştirir."

İkinci adım, "sözleşmedeki ayrı performans kriterleri ve yükümlülüklerin" belirlenmesidir. "Bu anlamda standardın en çok etkileyeceği şirketler, müşteriye birden fazla mal ve/veya hizmeti bir arada sunan şirketler olacaktır. Bunlara örnek vermek gerekirse; telefon ile konuşma paketlerine ilave olarak taahhütlü telefon satışları, konuşma ve internet paketlerinin bir arada satılması, montaj hizmetinin ürün satışı ile birlikte verilmesi, satılan ürünün kullanımına ilişkin eğitim verilmesi, satılan mal ile birlikte belirli bir süre garanti verilmesi. Örneklerde de görüldüğü gibi, bu satışlar birden fazla mal ve hizmeti kapsamaktadır. Bu noktada şirketler, sözleşmede yer alan bu mal ve hizmet teslimlerinin ayrıştırılabilir unsurlarını belirlemek durumundadır" (Şerifler, <http://www.muhasabet.com>, 2016).

*Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat  
Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama*

Üçüncü adımda, işlem bedeli (işlem fiyatı) belirlenmelidir. “İşletme sözleşme bedeli olarak da isimlendirilebilen işlem bedelini tespit etmek için sözleşme hükümlerini ve ticari teamülleri, sözleşmede yer alan hususlardan doğacak varlık ve yükümlülükleri ve iskontoları da dikkate almak zorundadır. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir.” (TFRS 15 madde 47). İşlem bedeli belirlenirken müşteri nakit dışı bedelle ödeme yapıyorsa, bu bedel gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi halinde müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetin bağımsız satış fiyatı esasa alınarak ölçüm yapılabilir.

Esasen TMS 18’deki hasılatın peşin değer (bugünkü değer) üzerinden raporlanması ilkesi TFRS 15’de korunmaktadır. TFRS 15 madde 61’e göre, “önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır.” Ancak TFRS 15 madde 63’de “kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletme, sözleşmenin başlangıcında, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödediği tarih arasında geçen sürenin bir yıl veya daha az olacağını öngörmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir.” TFRS 15 madde 64’e göre, “iskonto oranı, işletme ile müşterisi arasında ayrı bir finansman işlemi yapılmış olsaydı, bu işleme yansıtılacak iskonto oranıdır. 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. Bu konulardaki değişimler için iskonto oranında güncelleme yapılmaz.”

Dördüncü adımda, işlem bedeli (işlem fiyatı) yükümlülüklerle dağıtılmaktadır. Sözleşmede tek bir sözleşme yükümlülüğü varsa, dağıtım yapılmasına gerek yoktur. “Sözleşme birden fazla mal ve hizmet satışını kapsıyor ise, işlem bedeli her bir sözleşme yükümlülüğüne dağıtılır. Bunun için satış bedeli belirlenirken, sözleşmede yer alan ayrıştırılabilir olan tüm unsurların, toplam satış fiyatına oranının hesaplanması gerekmektedir. Eğer her bir unsurun

ayrı bir satış fiyatı mevcut değil ise, düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı ( maliyet ve kar marjına göre düzeltilen tahmini piyasa satış fiyatı), maliyet artı kâr yöntemi, emsal karşılaştırma yöntemi ya da kalan değer yaklaşımı gibi yöntemlerden biri ile satış fiyatının bulunması gerekmektedir” (Özerhan vd., 2015: 213-214). Ayrıca, müşteriye yapılacak iskontoların da yine aynı şekilde sözleşmede yer alan ayrıştırılabilir unsurlara dağıtılarak satış hasılatından düşülmesi gerekmektedir.

146

IJSI 11/2  
Aralık  
December  
2018

Beşinci adımda, sözleşme yükümlülükleri yerine getirildikçe hasılat kaydedilir. TFRS 15 madde 31'e göre, “işletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde varlık devredilmiş olur.” Standartta kontrolün devrine yönelik başlıca göstergeler, işletmenin varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahip olması, müşterinin bir ödeme yükümlülüğünün olması, müşterinin varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücüne sahip olması ve müşterinin varlığın yasal mülkiyetine sahip olmasıdır. Buna göre, TFRS 15'de, “bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde, hasılat olarak muhasebeleştirilir. Bir mal veya hizmet, müşteri, söz konusu mal veya hizmetin kontrolünü ele geçirdiği zaman transfer edilmiş olmaktadır.” Buna göre, TFRS 15'de hasılatın muhasebeleştirme koşulları da TMS 18 Hasılat standardından farklılık göstermektedir. TMS 18 Hasılat Standardı'nda, hasılatın ön koşulu olarak ürün ve/veya hizmete ilişkin risk ve getirilerin transfer edilmiş olması yer almakta iken, TFRS 15'de ürün ya da hizmete ilişkin kontrolün devredilmiş olması, bu satışa ilişkin hasılatın kaydedilmesi için yeterli olmaktadır.

TFRS 15'de, “müşteriye sunulan hizmet ya da ürün, yalnızca belirli bir zaman aralığında fayda sağlayacak ise, hasılat, bu döneme dağıtılarak kayıtlara alınmalıdır. Eğer ürün, müşteriye özgü ve yalnızca ona sunulmak üzere hazırlanıyorsa, üretim süresi boyunca, hesaplanacak dönemsel hasılat tutarları, kayıtlara alınmaktadır”, ve bu yönüyle TMS 11 Standardı'nın özelliklerini taşımaktadır. Ancak, TMS 18'de yer almayan edim yükümlülüğü kavramı TFRS 15'de tanımlanmış ve hasılatın sözleşme içinde ayrı edim yükümlülüklerinin yerine getirildiği ölçüde muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Buna göre, TMS 18'deki tamamlanma yüzdesi yöntemi yerine, TFRS 15'de

“bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde, hasılat olarak muhasebeleştirilmesi” öngörülmektedir. Bu durumda işletme, müşteriye tamamlanmış varlığın kontrolünü devrettiğinde hasılatı muhasebeleştirmektedir. “Yeni standardın getirdiği bu koşullar nedeniyle sözleşme şartlarının ve ilgili yasal mevzuatın detaylı bir şekilde değerlendirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Yeni standart, işletmenin açıklaması gereken bilgileri çok kapsamlı bir şekilde istemektedir. Bu nedenle, ilgili nitel ve nicel bilgilerin elde edilebilmesi için gerekli bilgilerin gözden geçirilmesi ve mevcut dipnotların çok daha ayrıntılı hale getirilmesi gerekecektir” (Köse, Şengül Çelikay, 2015: 43).

## **SONUÇ**

Türkiye’de vergi mevzuatı tarafından, “tamamlanmış sözleşme yöntemi” kabul edilmekte ancak, standartlara göre raporlama yapan işletmelerde tamamlanma yüzdesi yöntemi ya da edim yükümlülüklerinin yerine getirildiği ölçüde muhasebeleştirilmesi esasına göre sonuç hesaplanmaktadır. Bu durumda standartlara göre hesaplanan dönem gelirleri, vergi mevzuatına göre gerçekleşen gelir olmadığından vergisi aynı dönemde istenmemekte, bu iki farklı uygulama ile sonuç hesaplarına aktarılan gelir ve maliyetler farklılaştığından dönemin kâr veya zararı da farklı hesaplanmaktadır.

BOBİ FRS’de hasılat,” alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile” ölçülmekte iken; TFRS 15’de “edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış işlem bedeli” hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Satışlar vadeli olarak yapılmışsa, vergi uygulamamızda vade farkı hasılat tutarından ayrıştırılmaz. BOBİ FRS’de vade bir yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır, TFRS 15’de ise, tüm vade farklarının ayrıştırılması gerekmektedir ancak, uygulama kolaylığı için sadece bir yıldan uzun vadelerde ayrıştırma yapılmasına da izin vermektedir. Bu durum vergi uygulamamızdaki hasılat tutarı ile standartlardaki hasılat tutarının farklılaşması neticesini doğurmaktadır.

Hizmet sunumunda hasılat, vergi uygulamamızda hizmet ifa edildiğinde ve gelir tutar olarak kesinleştiğinde raporlanırken, BOBİ FRS’ye göre tamamlanma yüzdesi kullanılır ve hasılat dönemsel

olarak raporlanır. TFRS 15’de ise hasılat, “edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde” tek seferde veya zamana yayılı bir şekilde raporlanır.

İnşa sözleşmelerinde hasılatın raporlaması, vergi uygulamalarımızda inşa bitiminde tamamlanmış taahhüt yöntemine göre raporlanırken, BOBİ FRS’de yine tamamlanma yüzdesi kullanılır. TFRS 15’de ise, edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde zamana yayılı olarak raporlanır. TFRS 15, inşaat ve gayrimenkul şirketlerinde gelir kaydının muhasebeleştirilmesini, dönem ve tutar olarak etkilemektedir. TFRS 15’e göre, müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki şartların gözden geçirilmesi ve standarda göre tüm aşamalarda bazı değerlendirmelerin yapılması gerekmektedir. Bu değerlendirmeleri yapmak çoğu zaman belli zorluklar içerir ve standart gereklerinin uygulanması inşaat işletmelerine bazı maliyetler getirmektedir. Ancak inşaat şirketleri standartlara göre raporlama yapmazsa, vergi mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde hazırlanan finansal tablolarla, iş ortaklıklarındaki ve yurtdışındaki şube ve ortaklıklarının gelir giderlerini finansal tablolarına yansıtamamakta ve bu durum şirketlerin aleyhine durumlar oluşturmaktadır. Ülkemizde faaliyette bulunan ve büyük hacimli yıllara sâri inşaat işiyle uğraşan firmaların finansal raporlarında inşaat işlerinden elde edilen gelirler ve giderler yüksek tutarlardadır. Standartların doğru uygulanması sonucu yapılan hesaplamalar neticesinde ortaya çıkan finansal raporlar, rekabet ortamının geliştiği günümüzde güçlü duruş sergileme ve finansal tablolarının dönemsel olarak gerçeği yansıtması açısından büyük önem arz etmektedir. Standartların doğru olarak uygulanması için şirket bünyesinde etkin bir bütçe ve raporlama biriminin olması, sözleşme gelir ve giderlerinin doğru bir şekilde tahmin edilebilmesi gerekmektedir.

*Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat  
Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama*

## KAYNAKLAR

Akdoğan, Nalan; Aktaş, Rafet; Deran, Ali; Erhan, Deniz; Acar, Vedat (2011). *Sektörel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Aktaş, Rabia; Varol, İsmail Deniz (2017). “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 27-50.

Alagöz, Ali (2009). “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet Ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2(1), 3.

Büyüktürk, Gönül (2013). “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Deloitte (2016). “Clearly IFRS, IASB Proposes Clarifications to IFRS 15”, <https://www.iasplus.com/en-ca/publications/clearly-ifrs/clearly-ifrs-2014-iasb-proposes-clarifications-to-ifrs-15>, (Erişim Tarihi 14.02.2018).

Keskin, Ayşe İrem; Dinçer, Banu (2015). “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama”. *Maliye Finans Yazıları*, 103, 219-246.

KGK, UFRS 15 Basın Duyurusu, <http://kgk.gov.tr/Assingments/1/0/Duyurular> (Erişim Tarihi 15.02.2017).

Köse, Tunç; Şengül Çelikay, Duygu (2015). “Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler”. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, 19-44.

Örten, Remzi; Kaval, Hasan; Karapınar, Aydın (2014). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Şengür, Evren Dilek (2012). “İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi”. *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim, 123-156.

Şerifler, Ünal ( 2016). “IFRS 15: Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Alacaklar Standardı ve Örnek Uygulama”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/unalserifler/001> (Erişim Tarihi 29.9.2016).

Özerhan, Yıldız; Marşap, Beyhan; Yanık, Serap (2015). “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İncelenmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), 192-226.

TMS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete.

Yılmaz, Fatih (2009), "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi". *Yönetim Dergisi*, 20(64), 8-26.



## **SUMMARY**

In this study, the completion method used in reporting the construction contracts according to the tax legislation and the applications to be done according to the standards have been compared. There are also some differences between TFRS 15 and BOB FRS applications that will be effective from 1 January 2018. However, the general principle in the standard is to record revenue as much as the completed part of each year's widespread business. In addition, unlike our tax practices, revenue is measured by the fair value according to the standards. In our country, the construction sector is a pioneering sector and the income and expenses of the enterprises in this sector are high. The financial reports resulting from the proper application of standards are of great importance in today's competitive environment, reflecting the reality of financial statements. To ensure that standards are implemented correctly, it is necessary to have an effective budget and reporting unit within the company to accurately estimate contract revenue and expenses.

