

# BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES AND IMPLEMENTATION EXAMPLE OF LONG-TERM CONSTRUCTION CONTRACTS

**Özgür ÇATIKKAŞ\***  
**Özgür M. ESEN\*\***  
**Cafer ŞUEKİNCİ\*\*\***

## ÖZ

Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamak zorunda olan işletmeler haricindeki tüm şirketler 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) uygulamaya başlamışlardır. BOBİ FRS'nin yürürlüğü girmesi ile beraber şirketlerin mevcut muhasebe uygulamalarında birçok değişiklikler ve yenilikler ortaya çıkmıştır. BOBİ FRS ile mevcut mevzuat arasındaki en büyük farklılıklardan biri de yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde olmuştur. İnşaat taahhüt işleri ve özellikle yıllara yaygın inşaat işleri yapısı gereği birden fazla yıl süren işler olduğundan hasılatın ve buna ilişkin giderlerin raporlanma zamanı önem taşımaktadır. Bu da hasılat ve giderlerin ilgili oldukları dönemlerin kâr veya zarar tablolarına yansıtılması gerekliliğini doğurmaktadır. Çalışmada BOBİ FRS açısından yıllara yaygın inşaat işlerinde hasılatın ve ilgili giderlerin raporlanma zamanı ile muhasebeleştirilmesi değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** BOBİ FRS, İnşaat, Yıllara Yaygın İnşaat Sözleşmeleri.

## ABSTRACT

All companies except for the ones that are subject to independent audit and have to apply the Turkish Financial Reporting Standards, have started to apply the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBI FRS) as of January 1, 2018. With the introduction of BOBI FRS, many changes and innovations have emerged

\* Prof. Dr., Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu Öğretim Üyesi, ozgurcatikkas@marmara.edu.tr

\*\* Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, ozgures@istanbul.edu.tr

\*\*\* SMMM, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, cafer@erdadenetim.com

in the existing accounting practices of companies. One of the biggest differences between BOBİ FRS and the existing legislation has been the long-term construction contracts. Construction contracting and especially the long-term construction works continue for more than one year by nature and it is important to report the costs and expenses of these works. This necessitates the recognition of revenue and expenses in profit or loss statements for the periods in which they are incurred. This study evaluated the reporting time and recognition of revenue and relevant expenses in long-term construction works in terms of BOBİ FRS.

**Keywords:** BOBİ FRS, Construction, Long-Term Construction Contracts.

## GİRİŞ

29.07.2017 tarih 30138 mükerrer sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Bağımsız denetime tabi olup, TMS uygulamak zorunda olmayan şirketler için finansal raporlama standartları belirlenmiştir. KGK tarafından hazırlanan BOBİ FRS, Tam Set TMS/TFRS'ye göre daha sade bir dille hazırlanmış olup büyük ve orta ölçekli işletmeler için gerekli olmayan detaylardan kaçınılarak sadece ilgili konularda temel ilkelere değinilmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017: 156).

Çalışmada ülke ekonomisinin lokomotif sektörlerinden biri olan inşaat sektörünün alt kolu durumundaki Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt işlerinde Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı uygulamasının nasıl yapılması gerektiği ele alınmıştır.

Taahhüt işlerinin birden fazla yıla sirayet etmesi durumunda vergi kanunları ile finansal raporlama standartları arasında hasılatın ve inşaat maliyetlerinin raporlanması bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Vergi kanunlarında gelirin raporlanması konusunda özel bir vergilendirme bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu 42. maddesinde birden fazla takvim yılını kapsayan inşaat işlerinde kâr veya zararın işin tamamlandığı yıl tespit edileceği ve dolayısıyla hasılatın tamamının inşaatın bittiği yılın kâr veya zarar tablosuna (gelir tablosuna) yansıtılması ilkesi benimsenmiştir. Bu doğrultuda, iş kaç yıl sürerse sürsün, işin devam ettiği yıllarda taahhüt işleri yapan bir firmanın ilgili dönemlerdeki kâr veya zarar tablosu incelendiğinde ne hasılat ne de inşaat giderlerine ilişkin tutarların yansıtılmadığı anlaşılmaktadır. Ancak iş bittiğinde birden fazla yıl devam eden bir işin hasılatının tek bir yılda elde edilmiş gibi raporlandığı görülmektedir. Bu yöntemle "Tamamlanmış Sözleşme (Taahhüt) Yöntemi" denilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, işin devam ettiği yıllarda elde ettikleri hâsılat ve yaptıkları giderleri ilgili dönem bilançonun aktifinde Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri hesabı ve bilançonun pasifinde Yıllara Yaygın Hakediş Bedeli hesapları ile izleyen yıllara aktaracak; işin bittiği ve geçici kabulün yapıldığı yılda da kâr veya zararı kesin olarak tespit edip tamamını o yılın geliri veya zararı olarak beyan edeceklerdir (Yereli vd., 2011: 117 ).

Dolayısıyla inşaat sözleşmesine ilişkin maliyetler ve hakedişler inşaat tamamlanana kadar bilançoda sırasıyla bir varlık ve bir borç olarak raporlanmaya devam edilmektedir (Yılmaz, 2009: 11). Bir başka ifadeyle, vergi kanunlarına göre

yıllara yaygın inşaat işlerinde, işin yapıldığı süre boyunca ilgili dönemlerin kâr veya zarar tablolarına işe ilişkin herhangi bir gelir ve gider, dolayısıyla kâr/zarar aktarılmamaktadır. Bunun sonucunda da işin yapıldığı süre boyunca kâr veya zarar tablolarında sanki işletme hiçbir faaliyette bulunmamış gibi gözükmektedir. Buna karşın yapılan işe ilişkin tüm gelir ve gider, dolayısıyla kâr/zarar, işin tamamlandığı yıl kâr veya zarar tablosuna aktarıldığı için son yılın kârı da olması gerekenden oldukça yüksek çıkmaktadır.

BOBİ FRS’de ise işin tamamen bitmesi beklenmemekte ve ilgili dönemlerin gelir ve giderleri işin tamamlanma oranı dikkate alınarak ilgili dönemin kâr veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır. Bu yönteme “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” denilmektedir. Böylece yatırımcıya da dönemsellik ilkesine koşut olarak ihtiyaca uygun ve güvenilir bir raporlama yapılmaktadır. Ayrıca tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması tam set TMS/TFRS’lerle de uyumluluk göstermektedir (Gücenme Gençoğlu, 2017: 10). Bu yöntem, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde hasılat ile giderlerin ve dolayısıyla kâr/zararın iş ilerledikçe oluştuğu esasına dayanmaktadır (Şen, 2012: 86).

Tamamlanmış sözleşme yöntemi ile tamamlanma yüzdesi yöntemi karşılaştırıldığında, tamamlanma yüzdesi yönteminin dönemsellik ilkesi ile daha iyi uyum sağladığı görülmektedir (Demir, 2015: 840). Tamamlanmış sözleşme yöntemi uluslararası alanda başarı kazanmış olan ve kazanmaya devam eden işletmelerin faaliyet sonuçlarının karşılaştırılmasında sorunlara yol açmakta, bu durum uluslararası finansman kuruluşları tarafından yapılacak yanlış değerlendirmelere neden olmaktadır.” (Acar, 2013: 24).

Gelirlerin tanınmasında büyük bir sorun, bunun için uygun süreyi belirlemektir. Gelecekteki ekonomik faydaların işletmenin hangi noktasında olacağı ve güvenilir bir şekilde ölçülebilecek olup olmadıklarıdır (Apostolov, 2015: 1648).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere BOBİ FRS’nin vergi uygulamalarından en büyük farklılıklarından biri de yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle bu çalışmada, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ilişkin BOBİ FRS’nin ilgili bölümü teorik açıdan ele alındıktan sonra uygulama örneği ile açıklanmaya çalışılmıştır.

## 1. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI TEBLİĞİ

**BOBİ FRS tebliğinde özetle standardın uygulanması açısından şu bilgilere yer verilmiştir;**

19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup, 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurul Kararı kapsamında TFRS uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunludur.

BOBİ FRS’yi uygulayacak işletmeler ile ilgili tebliğde birtakım kriterler belirlenmiştir. Bağımsız denetime tabi olacak şirketler için en son getirilen kriterler aşağıdaki gibidir.

- a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Ortalama çalışan sayısı 200 ve üstü.

Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, ard arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir:

- a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS’yi uygulayamazlar. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS’yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS’yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS’yi uygulamış olması zorunludur.

## 2. BOBİ FRS HASILAT BÖLÜMÜ

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardı BOBİ FRS içerisinde 5. nolu Hasılat bölümüne dahil edilmiştir.

## 2.1. İnşaat Taahhüt İşleri

İnşaat taahhüt işleri standartta hasılat bölümünün kapsamı içerisinde açıklanarak "işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri" şeklinde ifade edilmiştir. Yüklenici kelimesi ile tüm inşa sözleşmeleri değil işletmenin başkası adına yaptığı ve/veya taşeron olduğu taahhüt işlerinin anlaşılması gerekmektedir. İşletmenin yüklenici olduğu tipteki inşaat sözleşmelerinin diğer inşaat sözleşmelerinden en önemli farkı; ilgili varlığın mülkiyetinin yüklenici işletmeye ait olmamasıdır. İşletme sadece başkasına hizmet sunmakta ve başkası adına sözleşmede taahhüt edilen işi yapmaktadır.

"İnşa sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir." (BOBİ FRS bölüm 5.22)

"Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır" (BOBİ FRS bölüm 5.23)

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardında olduğu gibi BOBİ FRS'de de işin bitmesi değil yapılan işin tamamlanma düzeyi dikkate alınmaktadır. Bunun için de her yıl yapılan işin tamamlanma oranının tespit edilmesi gerekmektedir. Tamamlanma oranı aşağıdaki formül ile belirlenmektedir.

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

$$\text{Hasılat} = \text{Tamamlanma Oranı} \times \text{Toplam Sözleşme Hasılatı}$$

İnşaat işi yapısı gereği uzun yıllar süren işler olduğundan bazen tahmin edilen maliyetlerde değişiklikler söz konusu olabilmektedir. Hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik şeklinde ileriye yönelik olarak uygulanmaktadır. Bir başka ifadeyle, değişiklik nedeniyle geriye dönük düzeltme yapılmamakta, değişiklik cari dönem ve ileriki dönemleri etkilemektedir.

İşletmenin, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi kapsamında daha sonra faaliyete başlayacağı işlerle ilgili maliyete katlanması söz konusu olabilir. İşletme daha sonra faaliyete başlayacağı taahhüt işleri için malzeme alımına ilişkin maliyete katlanmış olabilir, bu tür maliyetler geri kazanılması muhtemel olmaları şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz, (BOBİ FRS Bölüm 5.33) Finansal Durum Tablosunda “Peşin Ödenmiş Giderler” kaleminde gösterilir. TMS 11 de “Peşin Ödenmiş Giderler” yerine “Yapılmakta Olan İşler” kalemi kullanılmaktadır (TMS 11: 27).

Örneğin: ABC İnşaat AŞ'nin daha sonra başlayacağı taahhüt işi nedeniyle katlandığı ilk madde malzeme giderlerini bilançoda “Peşin Ödenmiş Giderler” kaleminde raporlaması gerekmektedir.

İnşaat firmasının işveren ile yapılan hakediş tutarları bazı durumlarda hasılat tutarından düşük veya fazla olabilmektedir. Çünkü hakediş tutarı tamamlanma aşamasını yansıtmamaktadır. Sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi ile tespit edilen tamamlanma yüzdesi oranı ile sözleşme gelirinin çarpılması sonucu ilgili dönemin hasılatı bulunmuş olacaktır. Hakediş ise “sözleşmesi imzalanmış ve uygulaması başlatılmış proje için, sözleşmede belirlenen aralıklarla, yapılan iş miktarı karşılığında yükleniciye ödenen bedeldir”<sup>1</sup> şeklinde tanımlanmıştır.

Tamamlanma aşamasına göre bulunan hasılat tutarının hakedişten eksik veya fazla olması mümkündür. Bu durumda artı veya eksi olmasına göre “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” veya “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemine kaydedilir. İşin tamamı bittiğinde hakediş ve hasılat tutarları eşitleneceği için bu iki hesap kaleminin bakiyeleri de eşit olacaktır.

Bir inşa taahhüt sözleşmesinde sonucun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda sadece geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat yazılabileceği belirtilmiştir (BOBİ FRS Bölüm 5.25). Bir başka deyişle, yalnızca ilgili dönemde katlanılan gider kadar hasılat kayıtlara alınmakta ve bunun sonucunda gider tutarı da hasılat tutarı da birbirine eşit olacağı için ilgili dönemin kâr veya zarar tablosunda herhangi bir kâr rakamı ortaya çıkmamaktadır.

TMS 11 İnşaat sözleşmelerine göre sözleşme maliyetlerinin sözleşme gelirini aşması muhtemelse doğrudan gider yazılacağı belirtilmiştir (TMS 11, paragraf 36). Ancak maliyetlerde önemli bir artış meydana gelmesi, işletmenin inşa

<sup>1</sup> - <https://www.hakedis.org/hakedis/> (Erişim tarihi: 30/01/2018).

sözleşmesi süresi içerisinde herhangi bir yıl zarar raporlamasına neden olabilir. Bunun nedeni, işletmenin o dönem içerisinde inşaat faaliyetinde bulunmaması değil, maliyet tahminlerinde yapılan değişikliklerin finansal tablolar üzerindeki etkileridir. Maliyet tahminlerinde önemli bir artış meydana gelmesi, işletmenin önceki yıllarda olması gerekenden daha fazla tutarda brüt kâr raporlamasına ve sözleşme maliyetinde önemli değişiklik olduğu yılda ise zarar raporlanmasına neden olmaktadır (Şengür, 2013: 370). BOBİ FRS’de de toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşması bekleniyorsa, beklenen zarar tutarı kadar karşılık ayrılır (BOBİ FRS Bölüm 5.34).

“Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” ve “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemlerinin nasıl oluştukları aşağıdaki basit örnek ile iki farklı senaryoya göre açıklanmaya çalışılmıştır.

Bir inşaat taahhüt firmasının 2017 yılı başlarında bir okul inşası ihalesine katıldığını ve 15.000 TL bedel ile ihaleyi kazandığını ve okul inşaatının iki yılda bitirileceğini varsayalım (rakamlar kolaylık olması amacıyla küçültülmüştür). İhale şartlarına göre 2017 yılı için düzenlenen hakediş tutarı 3.500 TL’dir ve tümü 2017 yılında tahsil edilmiştir.

**Senaryo 1:** 2017 yılında katlanılan fiili maliyet 3.200 TL ve 31.12.2017 itibariyle tahmini tamamlanma maliyeti 6.800 TL’dir. Bu doğrultuda 2017 yılına ilişkin tamamlanma oranı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$2017 \text{ Yılı Tamamlanma Oranı} = \frac{3.200}{3.200 + 6.800} = \%32$$

$$2017 \text{ Yılı Hasılat Tutarı} = 15.000 * \%32 = 4.800 \text{ TL}$$

Görüldüğü gibi işletmenin 2017 yılında tanınması gereken hasılat tutarı 4.800 TL ve 2017 yılında bu inşaata ilişkin kâr tutarı da (4.800 – 3.200) 1.600 TL’dir. Ancak sözleşme gereği işletme karşı tarafa sadece 3.500 TL tutarında hakediş bedeli faturalayabilecektir. Bu durumda da hasılat ile hakediş arasındaki fark olan (4.800 – 3.500) 1.300 TL kadar faturalanamayan alacak ortaya çıkacaktır. Bir başka ifadeyle işletmenin kabul ettiği hasılat, karşı tarafa faturaladığı tutarı 1.300 TL aşmaktadır. Bu tutar “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” kalemine kaydedilmektedir. Bu işleme ilişkin 31.12.2017 tarihinde yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.



HESAP İSİMLERİ	BORÇ	ALACAK
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	3.500	
HAKEDİŞLER		3.500
HAKEDİŞLER	3.500	
DEVAM EDEN İNŞA SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR	1.300	
HASILAT		4.800

BOBİ FRS’de Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar veya Borçlar tutarı fiili maliyet ile kâr (ya da varsa zarar) tutarının toplamından hakediş tutarlarının çıkarılması sonucunda da bulunabilmektedir. Eğer sonuç artı (+) çıkarsa Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar, eksi (-) çıkarsa Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar olacaktır. Bahsi geçen hesaplanma şekli örneğimizde şu şekilde olacaktır:

Fiili Maliyet + Kâr – Hakediş

$$3.200 + 1.600 - 3.500 = 1.300 \text{ TL}$$

Sonuç artı (+) çıktığı için bu tutar “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” hesabına kaydedilecektir.

**Senaryo 2:** Bu senaryoda aynı örnek fiili maliyet ile tahmini tamamlanma maliyeti tutarları değiştirilerek çözülecektir. 2017 yılında katlanılan fiili maliyet 2.000 TL ve 31.12.2017 itibariyle tahmini tamamlanma maliyeti 8.000 TL’dir. Senaryo 2’ye göre 2017 yılına ilişkin tamamlanma oranı aşağıdaki gibidir:

$$2017 \text{ Yılı Tamamlanma Oranı} = \frac{2.000}{2.000 + 8.000} = \%20$$

$$2017 \text{ Yılı Hasılat Tutarı} = 15.000 * \%20 = 3.000 \text{ TL}$$

Görüldüğü gibi senaryo ikide, işletmenin 2017 yılında tanınması gereken hasılat tutarı 3.000 TL ve 2017 yılında bu inşaata ilişkin kâr tutarı da (3.000 – 2.000) 1.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Ancak unutulmaması gerekirken işletme karşı tarafa 3.500 TL tutarında hakediş bedeli faturalayabilmektedir. Bu sefer hasılat ile hakediş arasındaki fark olan (3.000 – 3.500) 500 TL, karşı tarafa faturalanan tutarın işletmenin tanıdığı hasılatı aşan kısmını göstermekte ve dolayısıyla işletmenin karşı tarafa yükümlülüğü doğmaktadır. Bir başka deyişle, karşı tarafa faturalanan tutar işletmenin tanıdığı hasılatın 500 TL daha fazladır.

Bu tutar “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemine kaydedilmektedir. Bu durumda 31.12.2017 tarihindeki kayıtlar aşağıdaki şekilde olacaktır.

HESAP İSİMLERİ	BORÇ	ALACAK
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	3.500	
HAKEDİŞLER		3.500
HAKEDİŞLER	3.500	
HASILAT		3.000
DEVAM EDEN İNŞA SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR		500

BOBİ FRS’de bahsedilen diğer yöntemle hesaplama şekli:

$$2.000 + 1.000 - 3.500 = -500 \text{ TL}$$

Görüldüğü gibi sonuç eksi (-) çıktığı için bu tutar “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemine kaydedilmektedir.

### 3. UYGULAMA

PEL İnşaat A.Ş., yapmakta olduğu 400 dairelik site inşaatının elektrik işleri için taşeron ECE Elektrik A.Ş. ile 02.03.2015 tarihinde sözleşme imzalamıştır. Sözleşme bedeli 3.000.000 TL ve başlangıçtaki maliyet tahmini de 2.500.000 TL’dir. İşin 3 yıl içerisinde bitirilmesi planlanmıştır. 20.07.2017 tarihinde de Ece Elektrik A.Ş. taahhüt ettiği işleri bitirmiştir. İlgili yıllar itibariyle elektrik taahhüt işine ilişkin taşeron Ece Elektrik A.Ş.’ye ait bilgiler aşağıdaki tablolarda özetlenmiştir (örnekte Ece A.Ş. ele alınacaktır ve işletmenin yıllık olarak raporlama yaptığı varsayılacaktır).

#### **2015 YILI**

Sözleşme ile ilgili 2015 yılı bilgileri aşağıdaki gibidir.

	2015
<b>GERÇEKLEŞEN MALİYET</b>	720.000 TL
<b>KALAN TAHMİNİ TAMAMLANMA MALİYET</b>	1.680.000 TL
<b>HAKEDİŞLER</b>	1.000.000 TL
<b>TAHSİLATLAR</b>	870.000 TL

Ece işletmesi, dönem içinde katlandığı maliyetlerini, hakediş tutarlarını ve hakedişlerden tahsilatlarını normal kayıt düzeni içinde kaydedecektir. Örneğin kolaylaştırılması açısından Ece A.Ş'nin bu hususlara ilişkin yapması gereken kayıtlar aşağıda toplulaştırılarak yapılmıştır.

2015 yılı içinde katlanılan maliyetlere ilişkin kayıt:

HESAP İSİMLERİ	BORÇ	ALACAK
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	720.000	
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ <sup>2</sup>		720.000

2015 yılı içinde hakedişlere ve bu hakedişlerden yapılan tahsilatlara ilişkin kayıtlar:

HESAP İSİMLERİ	BORÇ	ALACAK
TİCARİ ALACAKLAR	1.000.000	
HAKEDİŞLER		1.000.000
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	870.000	
TİCARİ ALACAKLAR		870.000

Görüldüğü gibi Ece işletmesi karşı tarafa faturaladığı 1.000.000 TL'lik hakediş karşılığında sadece 870.000 TL tahsil ettiği için dönem sonu (31.12.2015) itibariyle 130.000 TL tutarında Ticari Alacağı kalmıştır. Ancak bu alacağın işletmenin 2015 yılı için tanıyacağı hasılatla bir ilgisi bulunmamakta yalnızca sözleşmede yazan hakediş tutarı ve bu hakediş tutarına karşılık yapılan tahsilat ile alakası bulunmaktadır.

Ece İşletmesinin dönem sonunda ilk yapması gereken bu inşa işi ile ilgili 2015 yılına ait tamamlanma oranını tespit etmesidir. Bu doğrultuda 2015 yılına ilişkin tamamlanma oranı:

$$2015 \text{ Yılı Tamamlanma Oranı} = \frac{720.000}{720.000 + 1.680.000} = \%30$$

<sup>2</sup> Katlanılan tüm maliyetlerin peşin olarak ödendiği varsayılmıştır

Burada dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan biri de her dönem sonunda toplam inşaat maliyeti tahmininin güncellenmesi gerektiğidir. İşin ilk yüklenildiği tarihte tahmini inşaat maliyeti 2.500.000 TL olmasına rağmen, 2015 yılı sonu itibarıyla yapılan revize sonucunda toplam inşaat maliyeti (720.000 + 1.680.000) 2.400.000 TL olarak güncellenmiş ve bu yeni maliyet tutarı üzerinden tamamlanma oranı hesaplanmıştır.

$$2015 \text{ Yılı Hasılatı} = 3.000.000 \text{ TL} * \%30 = 900.000 \text{ TL}$$

2015 yılı için kayıtlara alınan hasılat tutarı 900.000 TL olmasına rağmen, karşı tarafa hakediş tutarı 1.000.000 TL olarak faturalanmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere hasılat tutarı faturalanmış hakediş tutarının 100.000 TL altında kalmış ve dolayısıyla Ece şirketinin Pel şirketine yükümlülüğü doğmuştur. Bir başka ifadeyle Ece şirketinin 31.12.2015 tarihli bilançosunda bu iş ile ilgili olarak varlıkları arasında Ticari Alacakları 130.000 TL gözükmesine karşın, borçları arasında "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar" kalemi 100.000 TL olarak yer alacaktır.

Ece işletmesinin 31.12.2015 tarihinde bu iş ile ilgili yapacağı hasılat kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

HESAP İSİMLERİ	BORÇ	ALACAK
HAKEDİŞLER	1.000.000	
HASILAT		900.000
DEVAM EDEN İNŞA SÖZ. BORÇLAR		100.000

Yukarıdaki kayıt sonucunda bu iş ile ilgili hasılat 2015 yılı kâr veya zarar tablosuna aktarılmış olacaktır. Ayrıca, dönemsellik kavramı gereğince, işe ilişkin 2015 yılında katlanılan maliyetlerde de 2015 yılı kâr veya zarar tablosuna aktarılmalıdır. Bu nedenle hasılat kaydından sonra yıl sonu itibarıyla aşağıdaki satışların maliyeti kaydının da yapılması gerekmektedir.

HESAP İSİMLERİ	BORÇ	ALACAK
SATILAN HİZMET MALİYETİ	720.000	
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		720.000

Yapılan kayıtlar sonucunda ilgili işin Ece işletmesinin 2015 yılı kâr veya zarar tablosu ile 31.12.2015 tarihli bilançosuna olan etkileri aşağıdaki gibidir:

<b>ECE A.Ş. 2015 YILI K/Z TABLOSU</b>	
İnşaat Hasılatı	900.000
Satılan Hizmet Maliyeti	(720.000)
Brüt Kâr	180.000

<b>ECE A.Ş. 31.12.2015 TARİHLİ BİLANÇOSU</b>			
<i>Varlıklar</i>		<i>Yabancı Kaynaklar</i>	
TİCARİ ALACAKLAR	130.000 TL	DEVAM EDEN İNŞA SÖZ. BORÇLAR	100.000 TL

### **2016 YILI**

Sözleşme ile ilgili 2015 ve 2016 yıllarına ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>GERÇEKLEŞEN MALİYET</b>	720.000 TL	1.371.000 TL
<b>KALAN TAHMİNİ TAMAMLANMA MALİYET</b>	1.680.000 TL	459.000 TL
<b>HAKEDİŞLER</b>	1.000.000 TL	1.400.000 TL
<b>TAHSİLATLAR</b>	870.000 TL	1.380.000 TL

2016 yılında Ece A.Ş.'nin dönem içinde yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Maliyetlere ilişkin kayıt:

<b>HESAP İSİMLERİ</b>	<b>BORÇ</b>	<b>ALACAK</b>
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.371.000	
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ		1.371.000

Hakedişlere ve bu hakedişlerden yapılan tahsilatlara ilişkin kayıtlar:

<b>HESAP İSİMLERİ</b>	<b>BORÇ</b>	<b>ALACAK</b>
TİCARİ ALACAKLAR	1.400.000	
HAKEDİŞLER		1.400.000
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	1.380.000	
TİCARİ ALACAKLAR		1.380.000

2016 yılında Ece işletmesi karşı tarafa faturaladığı 1.400.000 TL'lik hakedişine istinaden 1.380.000 TL tahsil etmiştir. İşletmenin 2015 sonundaki 130.000 TL tutarındaki ticari alacağına 2016 yılında 20.000 TL daha ticari

alacak eklenecek ve 31.12.2016 tarihi itibarıyla Pel İşletmesinden olan Ticari Alacak toplam 150.000 TL'ye yükselecektir.

Ece İşletmesinin 2016 yılına ilişkin tamamlanma oranı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$2016 \text{ Yılı Tamamlanma Oranı} = \frac{720.000 + 1.371.000}{720.000 + 1.371.000 + 459.000} = \%82$$

Burada üstünde durulması gereken nokta, 2016 yılında hesaplanan %82'lik tamamlanma oranının o güne kadar yapılan tüm işi kapsadığıdır. Bir başka ifadeyle bu oran 2015 ve 2016 dönemlerinin tümünü kapsamaktadır. Bu nedenle sadece 2016 yılına ilişkin hasılatı tespit edebilmek için bulunan orandan 2015 yılına ait oran çıkarılmalıdır. Sadece 2016 yılına ait tamamlanma oranı (%82 - %30) %52'dir. Buradan da anlaşılacağı üzere 2016 yılında işin %52'si tamamlanmıştır.

Ayrıca görüldüğü üzere 2016 yılı sonunda yine tahminler gözden geçirilmiş ve toplam tahmini maliyet (720.000 + 1.371.000 + 459.000) 2.550.000 TL olarak güncellenmiştir.

Bu doğrultuda 2016 Yılı Hasılat Tutarı = 3.000.000 TL \* %52 = 1.560.000 TL'dir.

2016 yılında kâr/zarar tablosuna aktarılması gereken hasılat tutarı 1.560.000 TL iken karşı tarafa faturalanan hakediş tutarı 1.400.000 TL'de kalmıştır. Bu sefer işletmenin tanıdığı hasılat tutarı, faturalanmış olan hakediş tutarını 160.000 TL (1.560.000 - 1.400.000) aşmıştır. Bu nedenle 2016 yılı sonu itibarıyla "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar" hesabına 160.000 TL kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak aynı iş ile ilgili geçmişten 100.000 TL'lik "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar" olduğu için dönem sonunda bu tutar mahsup edilerek bilançoda "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar" 60.000 TL olarak gözükecektir.

Ece İşletmesinin 31.12.2016 tarihinde yapacağı hasılat ile satışların maliyetine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

HESAP İSİMLERİ		BORÇ	ALACAK
HAKEDİŞLER		1.400.000	
DEVAM EDEN İNŞA SÖZ. ALACAKLAR		160.000	
	HASILAT		1.560.000
DEVAM EDEN İNŞA SÖZ. BORÇLAR		100.000	
DEVAM EDEN İNŞA SÖZ. ALACAKLAR			100.000
SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.371.000	
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			1.371.000

Yapılan kayıtlar sonucunda Ece işletmesinin 2016 yılı kâr veya zarar tablosu ile 31.12.2016 tarihli bilançosuna olan etkileri aşağıdaki gibidir:

ECE A.Ş. 2016 YILI K/Z TABLOSU	
İnşaat Hasılatı	1.560.000
Satılan Hizmet Maliyeti	(1.371.000)
Brüt Kâr	189.000

ECE A.Ş. 31.12.2016 TARİHLİ BİLANÇOSU	
<i>Varlıklar</i>	
TİCARİ ALACAKLAR	150.000 TL
DEVAM EDEN İNŞA SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR	60.000 TL

## **2017 YILI**

Sözleşme ile ilgili 2015, 2016 VE 2017 yıllarına ait tüm bilgiler aşağıdaki gibidir.

	2015	2016	2017
<b>GERÇEKLEŞEN MALİYET</b>	720.000 TL	1.371.000 TL	434.000 TL
<b>KALAN TAHMİNİ TAMAMLANMA MALİYET</b>	1.680.000 TL	459.000 TL	0
<b>HAKEDİŞLER</b>	1.000.000 TL	1.400.000 TL	600.000 TL
<b>TAHSİLATLAR</b>	870.000 TL	1.380.000 TL	750.000 TL

2017 yılına gelindiğinde, yapılan iş tamamlandığı için, ayrıca tamamlanma oranı hesaplanmasına gerek kalmayacaktır. Tamamlanma oranı doğrudan daha önceki yıllarda (2015 ve 2016) hesaplanan yüzdelerin %100'den çıkarılarak bulunacaktır. Bunun sonucunda 2017 yılı tamamlanma oranı (%100 - %30 - %52) %18 olacaktır.

Ece A.Ş.'nin 2017 yılı dönemi içinde yapacağı maliyetlere ve hakedişlere ilişkin kayıtlar aşağıda gösterilmiştir.

HESAP İSİMLERİ	BORÇ	ALACAK
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	434.000	
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ		434.000
TİCARİ ALACAKLAR	600.000	
HAKEDİŞLER		600.000
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	750.000	
TİCARİ ALACAKLAR		750.000

2017 yılında yıllara yaygın taahhüt işi tamamlanmış ve toplam fiili maliyet üç yılın toplamı olan (720.000 + 1.371.000 + 434.000) 2.525.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Fark edileceği gibi daha önce yapılan tüm maliyet tahminlerden farklı bir fiili maliyet tutarı gerçekleşmiştir ki bu da işin doğası gereği normal bir durumdur. Bununla beraber 2017 yılı hakediş tutarı 600.000 olmasına rağmen, geçmişten alacak bulunması nedeniyle Pel Şirketinden 750.000 TL tahsil edilerek işin başında anlaşılan tutar olan 3.000.000 TL'nin tümü alınmıştır.

2017 yılında işin kalan %18'lik kısmı da tamamlandığı için kalan hasılatın tümü olan (3.000.000 \* %18) 540.000 TL de 2017 yılında gelir olarak k/z tablosuna aktarılacaktır. Ece işletmesinin işin bittiği tarihte yapması gereken hasılat ile satışların maliyetine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir.

HESAP İSİMLERİ	BORÇ	ALACAK
HAKEDİŞLER	600.000	
HASILAT		540.000
DEVAM EDEN İNŞA SÖZ. ALACAKLAR		60.000
SATILAN HİZMET MALİYETİ	434.000	
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		434.000

2017 yılında taahhüt işi bittiği ve tüm hasılat tutarı olan 3.000.000 TL karşı tarafa faturalandığı için "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar" hesabı da kendiliğinden kapanacaktır. Bu durum "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar" hesabı olması durumunda da geçerlidir.

Yapılan kayıtların Ece işletmesinin 2017 yılı kâr veya zarar tablosuna olan etkileri aşağıdaki gibidir (alacak ve borçların tümü kapandığı için bu taahhüt işi ile ilgili işletmenin 31.12.2017 tarihli bilançosunda herhangi bir kalem gözükmeyecektir):



### ECE A.Ş. 2017 YILI K/Z TABLOSU

İnşaat Hasılatı	540.000
Satılan Hizmet Maliyeti	(434.000)
Brüt Kâr	106.000

Sonuçta bu taahhüt işinden Ece İşletmesi sözleşmede yazan bedel olan 3.000.000 TL tutarında gelir elde etmiş, katlandığı fiili maliyetler toplamı olan 2.525.000 TL tutarında gidere katlanmış ve toplamda 475.000 TL kâr elde etmiştir. Burada önemle üstünde durulması gereken nokta, toplam kâr olan 475.000 TL'nin tümünün işin bittiği yıl olan 2017 yılına tek seferde kâr veya zarar tablosuna aktarılması değil, bu kârın işin yapıldığı 2015, 2016 ve 2017 yıllarına tamamlanma oranı kullanılarak dağıtılması gerektiğidir. Bu taahhüt işinin ilgili dönemlerin kâr veya zarar tablolarına olan etkileri aşağıdaki tabloda özetlenmeye çalışılmıştır.

	2015	2016	2017	TOPLAM
<b>HASILAT</b>	900.000	1.560.000	540.000	3.000.000
<b>SATIŞLARINMALİYETİ</b>	(720.000)	(1.371.000)	(434.000)	(2.525.000)
<b>KÂR</b>	180.000	189.000	106.000	475.000

Yöntemin daha iyi anlaşılabilmesi için Borsa İstanbul'da işlem gören bir şirketin yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri ile ilgili 2016 yılı faaliyet raporunda yaptığı dipnot açıklamaları aşağıda sunulmuştur.

#### **DİPNOT 2.5**

##### İnşaat Sözleşmeleri:

Üçüncü tarafların inşaat faaliyetlerini yönetme, denetleme ve koordine etme amaçlı sözleşmeler hizmet sözleşmeleri olarak değerlendirilir ve sözleşme kapsamındaki bu hizmetler üçüncü taraflara sunulduğunda hasılat olarak kaydedilir.

*Bir inşaat sözleşmesinin gelirinin güvenilir olarak tahmin edilebileceği durumlarda, gelirler inşaat faaliyetinin bilanço tarihindeki tamamlanma oranına göre kayıt edilir. Tamamlanma oranı, bilanço tarihine kadar oluşan inşaat maliyetinin toplam tahmini proje sonu maliyetine oranlanmasına göre hesaplanır.*

Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar, konsolide finansal tablolara yansıtılan hasılatın faturalanmamış tutarını; devam eden inşaat sözleşmeleri borçlar ise konsolide finansal tablolara yansıtılan hasılatı aşan fatura tutarını gösterir.

## SONUÇ

Çalışmada vergisel ve uygulama yönüyle içerisinde birçok özellikli durum barındıran Yıllara Yaygın İnşaat işleri, 29.07.2017 tarih 30138 Mükerrer sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile açıklanmaya çalışılmıştır.

BOBİ FRS'de yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili en önemli nokta; sözleşmeye ilişkin hasılat ve giderlerin, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılmasıdır. Bir başka ifadeyle mevcut vergi uygulamasında olduğu gibi inşaat sözleşmesi ile ilgili hasılat ve giderlerin kâr veya zarar tablosuna yansıtılabilmeleri için işin tamamlanması beklenmemekte, inşaat işi devam ederken hasılat ile giderler ilgili dönemlerin kâr veya zarar tablolarına aktarılmaktadır.

İnşa sözleşmeleri için ilgili dönemde tanınan hasılat tutarının hakedişi aşan tutarı "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar", altında kalan tutarı ise "Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar" kalemine kaydedilmektedir. Ayrıca bu tutarlar her bir inşa sözleşmesi için finansal tablo dipnotlarında ayrıca gösterilmelidir.

Hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi kendiliğinden muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik şeklinde ileriye yönelik olarak kayda alınmaktadır. Bununla beraber eğer inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa, sadece geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat tanınmakta ve ilgili dönemde inşaat işine ilişkin herhangi bir kâr rakamı oluşmamaktadır.

Sonuç olarak BOBİ FRS'de yer alan raporlama şekli ile ihtiyaca, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlanmış olmaktadır. Bu raporlama şeklinin etkisi ile birlikte inşaat taahhüt işleri yapan işletmelerin kâr veya zarar tablolarında dönemler itibarıyla raporladıkları kâr (zarar) tutarlarında mevcut vergi uygulamalarına göre büyük değişiklikler olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Acar, Vedat (2013), "Türkiye Muhasebe Standartları-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması", Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı 1.
- Apostolov, Ivan (2015), "Revenue Recognition from Construction Contracts: Differences Between Bulgarian National Accounting Standards and International Accounting Standards", Procedia Economics and Finance, 32.
- Ataman, Başak, Hakan Cavlak (2017), "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/IFRS) Karşılaştırılması", Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı 3.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ.
- Demir, Erol (2015), "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinde Vergilendirme ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme", Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı 36 (Şubat).
- Gücenme Gençoğlu, Ümit (2017), "Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırılması", Muhasebe ve Finansman Dergisi (Ekim), Sayı 76.
- Kıymetli Şen, İlker (2012), "TMS11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi", Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 16, Sayı 2 (Aralık).
- Şengür, Evren Dilek (2013), "İnşaat Sözleşmelerinde Zararın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 2.
- Türkiye Muhasebe Standardı 11 "İnşaat Sözleşmeleri".
- Yereli, Ayşe N., Nilgün Kayalı, Lale Demirlioğlu (2011), "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi , Cilt 13.
- Yılmaz, Fatih (2009), "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi", Yıl: 20, Sayı: 64 (Ekim).