

**T.C.**  
**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**IFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT**  
**STANDART TASLAĞININ İNCELENMESİ VE İNŞAAT SEKTÖRÜNE İLİŞKİN**  
**ÖRNEK UYGULAMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN**  
**UTKU ÖZSES**

**TEZ DANIŐMANI**  
**PROF. DR. GÜRAY KÜÇÜKKOCAOĞLU**

**ANKARA-2016**

## KABUL VE ONAY SAYFASI

Utku ÖZSES tarafından hazırlanan “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standart Taslağının İncelenmesi Ve İnşaat Sektörüne İlişkin Örnek Uygulama” adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Kabul (sınav) Tarihi: 22/03/2016

(Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu):

İmzası

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Güray KÜÇÜKKOCAOĞLU – Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Fazıl GÖKGÖZ – Ankara Üniversitesi

Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Soner GÖKTEN – Başkent Üniversitesi

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../20.....

Prof. Dr. Doğan TUNCER

Enstitü Müdürü

## TEŞEKKÜR

Yüksek lisansa girdiğim günden beri desteğini ve ilgisini esirgemeyen, çalışmamın gerçekleşmesinde ve sonuca ulaşmasında her daim yanımda olan, ilgilenen ve yol gösteren tez danışmanım Prof. Dr. Güray Küçükkocaoğlu'na, çalışmamdaki desteğinden ötürü Yrd. Doç. Dr. Soner Gökten'e, örnek çalışmadaki desteğinden ötürü Ahmet Ufuk Gül'e, hem hayatım boyunca hem de çalışmam süresince manevi destekleri için aileme, çalışmam süresince desteklerini esirgemeyen dostlarıma teőekkürü bir borç bilirim.

## ÖZET

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), telekomünikasyon, yazılım, gayrimenkul, inşaat ve üretim sektörleri başta olmak üzere, tüm sektörlerin hasılatlarının tek bir standartta toplanması için çalışmalara başlamış ve Mayıs 2015'te IFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat (Revenue from Contracts with Customers) standardının taslağını yayınlamıştır. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) ortak bir çalışması olan yeni standart taslağı 1 Ocak 2017 yılından itibaren uygulamaya geçmesi planlanmasına karşın 1 Ocak 2018'e uzatılmıştır. Fakat erken uygulamaya izin verilmiştir. 01.09.2015 tarihinde taslağın Türkçe metni TFRS 15 adı ile yayınlanmıştır. Yeni standart taslağı, hasılatın kazanılmasını zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince gerçekleşen edim yükümlülüklerine bağlamıştır. Hasılatta, müşterilere kontrolün transferini sağlayan beş aşamalı bir model oluşturulmuş olup temeline de müşterilerle yapılan sözleşmeler yerleştirilmiştir. Bu beş aşamalı modelin asıl maksadı hasılatın ne tutarda ve ne zaman muhasebeleştirileceğini belirlemektir. Bu çalışmanın öncelikli amacı IFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat (Revenue from Contracts with Customers) standardının taslağını, Türkiye'deki inşaat mevzuatını ve kaldırılması planlanan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardını incelemek ve inşaat sektörüne yönelik olarak örnek bir çalışma sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, UFRS 15, TMS 11, Hasılat, Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat, Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, İnşaat sözleşmeleri.

## ABSTACT

International Accounting Standards Board (IASB) have started to work for the collection of a single standart about revenue from all sectors like telecommunications, software, real estate, mainly in the construction and manufacturing sectors, and in May 2015, draft of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers has published. American Financial Accounting Standards Board (FASB ) and International Accounting Standards Board (IASB ) which is a joint activity of the new draft standard has been extended to January 1, 2018, although planned to be implemented since January 1st, 2017. However, earlier application is permitted. The new draft standard, which took place during the time of the acquisition of revenue attributed to a specific point in time or overtime. Revenue on a five -stage model has been created that allows the transfer of control to the customer has placed contracts with customers in the base. The real purpose of the five -step model is to determine how much and when the revenue will be recognized. The primary objective of this study is to examine the draft of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Standard, Turkish legislation about construction, IAS 11 Construction Contrats standart which is planned to remove and a working example in the construction sector.

Key Words: IFRS 15, IAS 11, Revenue, Revenue From Contracts With Customers, Construction Contracts.

## İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	II
TEŞEKKÜR.....	III
ÖZET.....	IV
ABSTACT.....	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
TABLolar LİSTESİ.....	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	X
KISALTMALAR .....	XI
1- GİRİŞ.....	1
2- IFRS 15 MÜŞTERİLER İLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARDI TASLAĞI.....	4
2.1. Taslağın Genel Amacı Ve İçeriği .....	4
2.2. Beş Adım Modeli.....	6
2.2.1. Müşteri İle Yapılan Sözleşmelerin Belirlenmesi.....	7
2.2.1.1. Sözleşmelerin Birleştirilmesi.....	8
2.2.1.2. Sözleşmede Yapılan Değişiklikler.....	8
2.2.2. Sözleşmedeki Edim (Performans) Yükümlüklerinin Belirlenmesi.....	9
2.2.3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi.....	10
2.2.3.1. Değişken Bedel.....	10
2.2.3.2. Değişken Bedel Kısıtlamaları.....	11
2.2.3.3. Paranın Zaman Değeri.....	12
2.2.3.4. Nakit Olmayan (Ayni) Bedel.....	12
2.2.3.5. Müşteriye Ödenecek Bedel.....	12
2.2.4. İşlem Fiyatının Ayrı Edim (Performans) Yükümlülüklerine Dağıtılması.....	13
2.2.4.1. İskontoların Ve Değişken Bedelin Dağıtılması.....	13
2.2.4.2. Tahmin Edilen İşlem Fiyatındaki Değişiklikler.....	14
2.2.5. İşletme Edim (Performans) Yükümlülüklerini Tamamladığında Veya Tamamladıkça Hasılatın Tanınması.....	14
2.3. Sözleşme Maliyetleri.....	16
2.3.1. Sözleşme Ek Maliyetleri.....	16

2.3.2. Sözleşmede Edimi Yerine Getirme (İfa) Maliyetleri.....	16
2.3.3. İtfa Payı Ve Değer Düşüklüğü.....	17
3- TMS 18 HASILAT.....	18
3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	18
3.2. Hasılatın Ölçümü.....	20
3.3. Geçeye Uygun Değere İlişkin Örnek Uygulama.....	23
3.3.1. Peşin Fiyatına Vadeli Satış.....	24
3.3.2. Vade Farkı Eklenerek Satış.....	25
3.4. Mal Satışı.....	26
3.5. Hizmet Sunumu.....	29
3.6. Faiz, İsim Hakları ve Temettüler.....	32
4-MALİYE YÖNÜNDEN İNŞAAT İŞLERİ.....	33
4.1. İlgili Yasalar.....	34
4.1.1. 192 Sayı Numaralı Gelir Vergisi Kanunu'nun İlgili Bölümleri.....	34
4.1.1.1. Madde 42.....	34
4.1.1.2. Madde 43.....	35
4.1.1.3. Madde 44.....	36
4.1.1.4. Madde 94.....	36
5-ULUSLARARASI STANDARTLAR YÖNÜNDEN İNŞAAT İŞLERİ.....	38
5.1. Sözleşme Türleri.....	38
5.2. Sözleşme Gelirleri Ve Maliyetleri.....	39
5.2.1. Sözleşme Gelirleri.....	39
5.2.2. Sözleşme Maliyetleri.....	40
5.3. Tamamlama Yüzdesi Yöntemi.....	41
6- ÖRNEK KAYITLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİLERİNİN ÜÇ FARKLI AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	42
6.1. Örnek Kayıtlar.....	42
6.1.1. Demir Sevki.....	43
6.1.2. İşçi Ücret Tahakkuku.....	43
6.1.3. Malzeme Alımları.....	44
6.1.4. Taşeronlara Verilen Avanslar.....	44
6.1.5. Amortisman Kaydı.....	45
6.1.6. Gider Dağıtımı.....	45

6.1.7. Hakediş Kaydı.....	46
6.1.8. Yıl Sonu Kaydı.....	46
6.2. Örnek Kayıtların Mali tablolara etkileri.....	47
6.2.1. VUK'a göre mali tablolara etkisi.....	47
6.2.2. TFRS'ye göre mali tablolara etkisi.....	48
6.2.3. TFRS 15 Taslağı'na (Revizyon) göre mali tablolar etkisi.....	49
7- ÖRNEK ÇALIŞMA.....	50
7.1. Genel Bilgiler.....	50
7.2. Genel Açıklamaların Özeti.....	51
7.2.1. Karşılaştırmalı Bilgiler.....	51
7.2.2. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler.....	51
7.2.3 Netleştirme/Mahsup.....	52
7.2.4 Kullanılan Muhasebe Tahminleri.....	52
7.2.5 Maddi Duran Varlıklar.....	52
7.2.6 Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	52
7.3. Geçici Değişiklik Yapılan Hesaplar Ve Açıklamaları.....	53
7.3.1 Amortisman.....	53
7.3.2 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Kıdem Tazminatı).....	54
7.3.3. Türevsel Olmayan Finansal Araçlara Uygulanan Reeskont.....	55
7.3.4 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar.....	57
7.3.5 Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler (Gelir Vergileri).....	60
7.3.6 Ertelenen Vergiler.....	62
7.4. Karşılaştırmalı Gelir Tablosu Ve Analizi.....	63
8- SONUÇ.....	65
9- KAYNAKÇA.....	68
10- EKLER.....	73
EK-1 TFRS'YE Göre Amortisman Hesaplama Tablosu.....	74
EK-2 Standartlara Göre 2014 Yılı Kıdem Tazminatı Hesaplama Tablosu.....	75
EK-3 Müteahhitlik AŞ. 2014 Yılı Bilançosu Ve Düzeltme Kayıtları.....	76
EK-4 Müteahhitlik AŞ. 2013 Yılı Gelir Tablosu.....	78
EK-5 Müteahhitlik AŞ. 2013 Yılı Bilançosu.....	79



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1</b> Kıdem Tazminatı İçin Hesaplanan Oranlar.....	54
<b>Tablo 2</b> Kıdem Tazminatı Karşılığı.....	55
<b>Tablo 3</b> Etkin Faiz Oranı ve Bugünkü Değer Formülü.....	56
<b>Tablo 4</b> Reeskont Hesaplaması.....	57
<b>Tablo 5</b> Mali Tablolara Yansıtılan Karlar.....	58
<b>Tablo 6</b> TMS 11'e Göre Mali Tablolara Yansıtılan Karın Detay Çalışması.....	59
<b>Tablo 7</b> IFRS 15 Taslağına Göre Mali Tablolara Yansıtılan Karın Detay Çalışması.....	60
<b>Tablo 8</b> Ödenecek Vergi Yükümlülüğü.....	61
<b>Tablo 9</b> Ertelenmiş Vergi Etkisi.....	61
<b>Tablo 10</b> Ertelenen Vergi Aktifleri.....	62
<b>Tablo 11</b> Ertelenen Vergi Pasifleri.....	62
<b>Tablo 12</b> Ertelenen Vergi Net.....	63
<b>Tablo 13</b> Karşılaştırmalı Gelir Tablosu.....	63

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1	Peşin Fiyatına Vadeli Satış.....	24
Şekil 2	Vade Farkı Eklenerek Satış.....	25
Şekil 3	Satış Kaydı.....	26
Şekil 4	Ay Sonu Faiz Geliri Kaydı.....	26
Şekil 5	Mal Satışı Kaydının Hesaplanması.....	28
Şekil 6	Mal Satışı Kaydı.....	28
Şekil 7	İskonto Hesabı Kullanılarak Mal Satış Kaydı.....	29
Şekil 8	Demir Sevki.....	43
Şekil 9	İşçi Ücret Tahakkuku.....	43
Şekil 10	Malzeme Alımları.....	44
Şekil 11	Taşeronlara Verilen Avanslar.....	44
Şekil 12	Amortisman Kaydı.....	45
Şekil 13	Gider Dağıtımı.....	45
Şekil 14	Hakediş Kaydı.....	46
Şekil 15	Yıl Sonu Kaydı.....	47
Şekil 16	Devreden Hesaplar.....	48
Şekil 17	TFRS Kar/Zarar Hesaplaması.....	48
Şekil 18	TFRS Kar/Zarar Özet.....	49
Şekil 19	TFRS 15 (Taslak) Kar/Zarar Hesaplaması.....	49
Şekil 20	TFRS 15 (Taslak) Kar/Zarar Özet.....	50

## KISALTMALAR

- IAS** : International Accounting Standarts  
**IFRS** : International Financial Reporting Standarts  
**UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları  
**TFRS** : Türkiye Finansal Raporlama Standartları  
**TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları  
**IASB** : International Accounting Standarts Board  
**FASB** : Financial Accounting Standarts Board  
**KGK** : Kamu Gözetim Kurumu  
**GİB** : Gelir İdaresi Başkanlığı  
**VUK** : Vergi Usul Kanunu  
**GVK** : Gelir Vergisi Kanunu  
**BKK** : Bakanlar Kurulu Kararı

## 1- GİRİŞ

Dünyanın küreselleşmesiyle ve teknoloji alanındaki gelişmelerle birlikte birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da ortak bir sisteme gidilmiş, herkesin anlayabileceği ve karşılaştırma imkanı bulabileceği standartlar oluşturulmuştur. Önceden her ülkede farklılık gösteren, ülkelerin kendine özgü muhasebe standartları yerini yavaş yavaş bu ortak sistemin getirdiği uluslararası standartlara bırakmaya başlamıştır. Günümüzde yatırımcılar artık kendi ülkelerindeki fırsatlarla yetinmeyip yeni pazarlar ve fırsatlar aramaktadırlar. Lakin farklı ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamaları yatırımcıların şirketleri anlamasını zorlaştırmakta ve karşılaştırma imkanını neredeyse ortadan kaldırmaktadır. Şirketler bu ortak standartlara uygun olarak kayıtlarını tutup, finansal raporlamalarını yaptıklarında, varlıklarını ve yükümlülüklerini küresel bir dilde sunmuş olacaklardır. Böylece, yatırımcılar bu şirketlere yatırım yaparlarken, finansal tabloları net bir şekilde anlama ve başka şirketlerle karşılaştırma imkanı bulabileceklerdir. İşte bu gibi hedefler doğrultusunda dünya, daha şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal veriler elde etmek amacı ile ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duymuştur. Bu ihtiyacı karşılamak amacı ile Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Almanya ve Fransa gibi ileri gelen ülkelerin önderliğinde gerekli çalışmalar başlatılmış ve günümüze kadar gelen uluslararası muhasebe standartlarının da temeli atılmıştır.

Güncel olarak bakıldığında, 1973-2001 arasında oluşturulup kabul edilen International Accounting Standards (IAS), aynen Türkçeye çevrilmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak literatürümüzde yerini almıştır. 2001 yılından sonra oluşturulan ve kabul edilen standartlar, International Financial Reporting Standards (IFRS) da aynen Türkçeye çevrilmiş, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak yerini almıştır. Türkiye, bu standartları sayı numaraları ve içerikleriyle birebir tercüme ederek kabul etmiştir.

Uluslararası finansal raporlama standartlarının ve muhasebe standartlarının çıkma amacı çeşitli muhasebe hileleri ile finansal tablolara karşı azalmış olan güveni arttırmak, ülkeler arası çeşitli muhasebe standartlarını tek bir çatı altında toplamak, anlaşılır, kaliteli ve karşılaştırılabilir tablolar ve uygulamalar sağlamaktır. Türkiye bu standartlara uyum

konusunda gerekli adımları atmıştır. Önümüzdeki yıllarda, mevcut standartlara göre hazırlanan ve UFRS ile uyumlu hale getirilen tablolarımız, en başından itibaren bu standartlara göre hazırlanıp sunulacaktır. Böylece tabloların dönüştürülmesi için zaman, emek ve maliyet kaybı yaşanmadan firmalar yatırımcılarına çok daha kısa bir zamanda ve daha güvenilir olan tablolarını sunma imkanı bulabileceklerdir.

Anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bu standartlar daha çok genel prensipler içermektedir. Temeli atılan bu standartlar için artık ikinci aşama standartların eksik kaldıkları yönleri geliştirmek ve hatta ayrı ayrı başlıklar halinde toplanan standartları mümkün olduğunca sadeleştirmektir. IFRS 15'in taslağına bu sadeleştirme ve standartlardaki belirsizlikleri kaldırmaya yönelik çalışmaların süregeldiğini görmekteyiz. Hasılatı bir bütün olarak tek bir standartta toplamayı amaç edinen bu standart, tüm sektörler ve işlemler için tek bir kaynak olmayı amaç edinmiştir. Standartın öncelikli olarak yararlanacak sektörler telekomünikasyon, bilgi teknolojileri, gayrimenkul, savunma sanayi, inşaat ve fason üretimdir. Standart özellikle bu sektörlerle ilgili değişiklikler içermekte olup diğer sektörlerdeki işletmeler için kolay bir uyum süreci hazırlamaktadır.

Yeni standart taslağı, hasılatın kazanılmasını zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince gerçekleşen edim yükümlülüklerine bağlamış ve müşterilere kontrolün transferini sağlayan beş aşamalı bir model oluşturulmuştur. Müşterilerle yapılan sözleşmelere ağırlık ve önem veren bu modelin asıl maksadı hasılatın ne tutarda ve ne zaman muhasebeleştirileceğini belirlemektir (Köse ve Çelikay, 2015, S. 20). Bir diğer ifadeyle, taraflar arasındaki sözleşmede belirlenen edim yükümlülükleri tamamlandıkça kontrolü devreden beş adımlı (aşamalı) bir modeldir.

Beş adım modelinin başlıkları orijinal taslaktaki İngilizce başlıkları ile birlikte aşağıda sunulmuştur;

- 1) Müşteri ile yapılan sözleşmelerin belirlenmesi (Identify the contract(s) with the customer)
- 2) Sözleşmedeki edim (performans) yükümlülüklerinin belirlenmesi (Identify the performance obligations in the contract)
- 3) İşlem fiyatının belirlenmesi (Determine the transaction price)

- 4) İşlem fiyatının ayrı edim (performans) yükümlülüklerine dağıtılması (Allocate the transaction price)
- 5) İşletme edim (performans) yükümlülüklerini tamamladığında veya tamamladıkça hasılatın tanınması (Recognise revenue when a performance obligation is satisfied) (International Accounting Standards Board /IASB/, 2015,IFRS 15, S. 4-5)

İkinci bölümde, IFRS 15 Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat (Revenue from Contracts with Customers) standardı taslağının genel amaç ve içeriği, beş adım modeli detaylı olarak incelenecek olup, IFRS 15'e kullanılmakta olan diğer standartlar açısından genel bakış ile tamamlanacaktır. Profesyonellerin makalelerinden ve geniş bir literatür araştırmasından yararlanılmış olan bu kısımda amaç genel hatları ile taslağı anlamak ve 2018 yılından itibaren uygulanması planlanan bu standarda bir temel oluşturmaktır.

Üçüncü bölümde, TMS 18 Hasılat standardı ışığında hasılat kavramı, hasılatın ölçümü mal satışları, hizmet sunumu, faiz, isim hakkı ve temettüer ile elde edilen hasılat açıklanacaktır. Geniş literatür aramasına ve profesyonellerin makalelerinden alıntılar yapılarak aktarılacak olan bu bölüm sayesinde kaldırılması planlanan ve TFRS 15 taslağına bir temel teşkil eden bu TMS 18 standardı incelenecektir.

Dördüncü bölümde, inşaat sektöründe mevcut uygulamadaki Maliye Bakanlığı'nın hazırladığı ve kanunlar ile uygulamada olan muhasebe standartları açıklanacaktır. Böylece şu anda ülkemizdeki uygulama anlatılarak mevcut sistem hakkında bilgiler aktarılacaktır. Geniş literatür aramasına ve profesyonellerin makalelerinden alıntılar yapılarak aktarılacak olan bu kısım sayesinde mevcut durum gözler önüne serilecektir.

Beşinci bölümde, inşaat işleri ile ilgili olarak temel uygulamaları içeren TMS 11 standardı başta olmak üzere ilgili standartlar açıklanacaktır. Bir diğer ifadeyle, uluslararası standartların inşaat işleri ile ilgili olan standardı TMS 11 ayrıntılı olarak incelenecek ve bu standartlar hakkında geniş bilgilere yer verilecektir. Bu bölümde de geniş literatür aramasına ve profesyonellerin makalelerinden alıntılara yer verilecektir.

Altıncı bölümde, VUK'a göre kayıt tutan yıllara sari inşaat taahhüt işi yapan örnek bir inşaat şirketinin bazı muhasebe kayıtlarını gösterilecek, bu kayıtların mali tablolarla olan etkileri genel hatları ile üç farklı açıdan gösterilecek ve örnek çalışmamıza bir zemin hazırlanacaktır.

Yedinci bölümde, inşaat sektöründeki orta ölçekli bir firmanın finansal verileri kullanılarak örnek bir çalışma hazırlanacak olup, bu çalışmada maliye, kaldırılması planlanan TMS 11 ve taslak halindeki IFRS 15'teki bilgilerden yararlanılarak hem finansal hem de sözel içeriklerle bu üç durum değerlendirilecektir.

Sekizinci bölüm ise sonuç bölümü olacaktır. Bu bölüme kadar aktarılanlar bu bölümde özetlenecektir. Bu bölümde ayrıca konu ile ilgili olarak önerilere ve tavsiyelere yer verilecektir.

## **2- UFRS 15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT STANDARTI TASLAĞI**

Bu bölümde taslağın genel amacı, içeriği, beş adım modeli ve sözleşme maliyetleri ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır. Taslağın genel amaç ve içeriğinde taslağın tarihi gelişimi, uygulama tarihi, kaldırılması planlanan standartlar, yeni standarttan etkilenmeyecek standartlar ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır. Beş adım modeli kısmında, hasılatın kazanılması ve muhasebeleştirilmesini beş adımda süreç olarak ayrıntılı olarak anlatılacaktır. Son kısım olan sözleşme maliyetlerinde ise sözleşme ek maliyetleri, ifa maliyetleri ve itfa payı ve değer düşüklüğü hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

### **2.1. Taslağın Genel Amacı Ve İçeriği**

2002 yılında çalışmalara başlayan IASB ve FASB komisyonları hasılatı gerçekleştiren edim yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplamak olarak sunmuşlardı. Fakat yayınlanan bu taslak ile birlikte hasılatın işletmelerin gerçekleştirdiği edim yükümlülüklerinin sözleşmedeki işlem fiyatları üzerinden hesaplanması gündeme gelmiştir. 2010 yılında yayınlanan ilk taslakta gerekli düzeltmeler yapılmış olup 14 Kasım

2011’de nihai taslak yayınlanmıştır ve eleştirilere açık bırakılmıştır. 13 Mart 2012’de yapılan eleştiriler komisyonlar tarafından incelemeye alınmış ve 28 Mayıs 2014 tarihinde yapılan önemli eleştiriler ile birlikte taslağın revizyona uğrayan kısımlarını da içeren son taslak yayınlanmıştır (Köse ve Çelikay, 2015, S.21). Taslağa göre erken uygulamaya izin verilmiştir. Standartın asıl uygulama tarihi taslakta 1 Ocak 2017 olarak geçmektedir. Fakat daha sonra yapılan açıklamada uygulama tarihi 1 Ocak 2018’e ertelenmiştir. (IASB, 2015, IFRS 15, S.2) 01.09.2015 tarihinde taslağın Türkçe metni TFRS 15 adı ile yayınlanmıştır.

Standart yürürlüğe girdiğinde aşağıdaki mevcut kullanımda olan 2 standart ile 4 yorumun yerini alacaktır. Bir diğer ifadeyle bu standart yürürlüğe girdiğinde aşağıdaki standartlar kaldırılacaktır. Bunlar;

- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- TMS 18 Hasılat,
- TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları,
- TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- TFRS Yorum 18 Müşteriden Varlık Transferleri,
- TFRS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri içeren Takas (Barter) İşlemleri (Kamu Gözetim Kurumu /KGK/,01.09.2015, TFRS 15, S.34).

Standart bazı durumlar haricindeki müşterilerle yapılan bütün sözleşmelerde uygulanacaktır. Hariç tutulan durumlar aşağıdaki gibidir;

- TMS 17 Kiralama İşlemleri Standart’ına yer alan kiralama sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri’nde yer alan sigorta sözleşmeleri,
- TFRS 9 Finansal Araçlar, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştirakteki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standartlarında yer alan sözleşmelerden doğan haklar.
- Benzer iş alanındaki işletmelerin aralarında yaptıkları parasal olmayan (takas) işlemlerinde ve hatta özellikle müşterilerine veya potansiyel müşterilerine satışı kolaylaştırmak amacı ile yaptıkları parasal olmayan (takas) işlemleri. Örneğin, farklı illerdeki iki dağıtıcı firmanın eş zamanlı müşterilerinden gelen taleplerini



karşılmak için takasa gitmesi bu standart kapsamında değildir (KGK, 01.09.2015, TFRS 15, S.1).

Eğer müşterilerle yapılan sözleşmeler tamamen başka bir standardın kapsamında değilse, kısmen içerdiği standart var ise özel hükümler içerip içermediğine bakılacak olup, özel hükümler içeriyorsa özel hükümlere denk gelen kısımları için ilgili standarda, kalan kısımları için yeni standart uygulanır. Tamamen veya kısmen başka bir standartta kapsamında olmaması ve özel hükümleri kısmen içeren standardın özel hükümleri olmaması durumunda yeni standart uygulanır. İlgili durum tamamen başka bir standardın kapsamında ise ilgili standart uygulanır.

Taslak halindeki standardın önemli amaçlarından bir de önceki ilgili standartlardaki çelişen noktaları ortadan kaldırmak ve belirsizlikleri aydınlatmaktır. Bu amaç ile hasılatın kazanılmasını ve muhasebeleştirilmesi edim yükümlülüklerine bağlanmıştır. Edim yükümlükleri zamanın belirli bir noktasında yerine getirilebileceği gibi zaman süresince aralıklı olarak da yerine getirilebilmektedir. Edim yükümlükleri ile anlatılmak istenen taahhüt edilen mal veya hizmetlerin müşteriye devridir. Standard taslağının en önemli noktalarından biri hasılatın ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirileceğini belirlemesidir. Taslak bunu açıklamak için beş adım (aşama) içeren bir model sunmuştur ve eklemiştir şirketler hasılatı belirlemek için aşağıda anlatılacak olan beş adımı uygulamalıdır.

## **2.2. Beş Adım Modeli**

Beş adım modeli sırasıyla müşteri ile yapılan sözleşmelerin belirlenmesi, sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin belirlenmesi, işlem fiyatının belirlenmesi, işlem fiyatının ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılması ve edim yükümlülükleri tamamlandığında veya tamamlandıkça hasılatın tanınması aşamalarından oluşmaktadır. İşletmelerin hasılatı muhasebeleştirme aşamalarını sırasıyla ayrıntılı ve seçenekler sunarak açıklayan bu modelin uygulanmasında amaç doğru şekilde ve tutarda hasılatı finansal tablolara aktarılmasını sağlamaktır. Bu kısımda ayrıntılı olarak seçenekleri ile beş adım modeli anlatılacaktır.

### 2.2.1. Müşteri İle Yapılan Sözleşmelerin Belirlenmesi

Standart taslağında müşteri ve sözleşme kavramları açıklanmıştır. Bir sözleşme iki veya daha fazla taraf arasında uygulanabilir haklar ve yükümlülükler yaratan anlaşmalardır (KGK, 2015, TFRS 15, S. 2). Sözleşmelerde bir taraf hak talebinde bulunurken, diğer taraf ise bir yükümlülük üstlenmiştir. Müşteri ise, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda sunduğu malları veya hizmetleri belirli bir bedel karşılığında elde etmek için işletme ile sözleşme yapmış tüzel veya gerçek kişidir. Müşteri ile yapılan sözleşmede, müşteri tarafı belirli bir bedel ödemeyi taahhüt eder, işletme tarafı ise mal veya hizmet vermeyi taahhüt eder. Bu işlemin sonucunda tarafların birbirlerine karşı hak ve yükümlülükleri doğmuş olur. Taslağa göre sözleşmeler yazılı, sözlü, zımnî ve işletmenin içinde bulunduğu sektöre veya yasal düzenlemelere göre değişiklik gösteren bir yapıda olabilir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 2). Bir diğer ifadeyle taslak her ülkede farklılık gösteren mevzuata göre sözleşmenin yapılma biçimini serbest bırakmıştır.

Standart taslağına göre, bir şirket IFRS 15'i müşteri ile olan, ticari özü olan ve belirlenmiş kriterleri karşılayan sözleşmesine uygulayabilir. Müşteri ile yapılan sözleşmelerin IFRS 15 standardı kapsamına girebilmesi için aşağıdaki tüm koşulları sağlaması gerekmektedir. Bunlar;

- Taraflar sözleşmeyi kabul etmişlerdir. Bir diğer ifadeyle sözleşme taraflarca onaylanmıştır.
- Tarafların hakları belirlenmiştir. Sözleşmede, hem müşteriye devir edilecek mal veya hizmetle ilgili hem de işletmenin talep ettiği bedelle ilgili haklar belirlenmiş olmalıdır.
- Ödeme koşulları belirlenmiştir. Müşterinin nasıl ödeyeceği vade varsa vadesinde ödeme yapamaması durumunda karşılaşılabilecek yaptırımlar bu maddeye örnek olarak verilebilir.
- Sözleşmenin ticari bir özü olmalıdır. Bir diğer ifadeyle sözleşmenin temelinde bir ticari alış veriş söz konusu olmaktadır.
- Beklenen bedelin tahsil edilme olasılığının yüksek olması. İşletme eğer bedeli tahsil edemeyeceğini düşünüyorsa hasılat daha sonraki bir zaman ertelenir. Bedelin

bir kısmı tahsil edilmişse, bu kısmi tahsilat yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 2).

Bir başka durum ise eğer müşteri sözleşmedeki bedelin tamamının veya en azından önemli bir kısmının ödemesini yapmış ise aşağıda verilen maddelerden en az birini sağlayıp sağlamadığı kontrol etmek gerekir. Alınan bedel aşağıdaki maddelerden en az biri gerçekleşinceye kadar yükümlülük, en az biri gerçekleşmiş ise hasılat olarak muhasebeleştirilir. Bunlar;

- İşletmenin asgariden önemli bir kısmını elde ettiği bedelin iade edilemez nitelikte olması ve işletmenin mal ve hizmet taahhüdünü yerine getirmiş olması gerekmektedir.
- İşletmenin asgariden önemli bir kısmını elde ettiği bedelin iade edilemez nitelikte olması ve sözleşmenin iptal edilemez nitelikte olması (KGK, 2015, TFRS 15, S. 2).

#### *2.2.1.1. Sözleşmelerin Birleştirilmesi*

Normal koşullarda standart taslağı müşteri ile yapılan bir sözleşmeye uygulanır. Fakat bazı durumlarda, yapılan birden fazla sözleşme taslağına göre birleştirilebilir ve tek bir sözleşme gibi ele alınır (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, S. 198). Aşağıdaki koşullardan herhangi biri sağlandığında sözleşmeler birleştirilir ve tek bir sözleşme olarak ele anılır. Bunlar;

- Sözleşmelerin bir bütün halinde tek bir ticari amaç için yapılması
- Sözleşmenin şartlarının başka bir edime veya fiyata bağlı olması
- Sözleşmenin tek bir edim yükümlüğüne bağlı olması (KGK, 2015, TFRS 15, S. 3).

#### *2.2.1.2. Sözleşmede Yapılan Değişiklikler*

Müşterilerle yapılan sözleşmeye daha sonra değişiklik yapıldığında, mal veya hizmet veren tarafın önünde iki seçenek bulunmaktadır. Bu seçeneklerden biri yeni bir

sözleşme yapmak, diğeri ise mevcut sözleşmede değişiklik olarak ele almaktır. Tarafların onayladığı değişiklikler sözleşmenin kapsamında, fiyatında veya hem fiyatında hem de kapsamında olabilir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 3).

Taslağa göre eğer sözleşmede yapılan değişiklik, belirlenen ve onaylan mal veya hizmetten farklı ise eski sözleşme fes eldir ve yeni bir sözleşme yapılır (Keskin ve Dinçer, 2015 S. 226). Eğer yapılan değişiklikte, ilave olarak farklı bir mal veya hizmet talep edildiyse eski sözleşme aynen kalır ve değişiklikler için yeni bir sözleşme yapılır. Fakat, yapılan değişiklik tek bir edim yükümlülüğünün bir parçası ise, yani aynı mal veya hizmet ise, yapılan değişiklik mevcut sözleşmede bir değişiklik olarak ele alınır ve gerçekleştirilen edim yükümlülüğünün ve işlem fiyatının tamamlanma derecesine göre gerekli düzenlemeler yapılır. Örneğin, bir müşteri bir firmadan 50 adet mal almak için sözleşme yapmıştır. Firma 30 adet malı göndererek edim yükümlülüğünü gerçekleştirdiğinde, taraflar sözleşmede bir değişikliğe gitmiş ve kalan mallar için sözleşmedeki mallardan farklı mallar talep etmişlerdir. Bu durumda mevcut sözleşme fes edilir ve yeni bir sözleşme yapılır. İkinci durumda ise 30 malın edim yükümlülüğü gerçekleştiğinde müşterinin ilave olarak 20 farklı mal istemesidir. Bu durumda bu değişiklik için yeni bir sözleşme yapılır eski sözleşme devam eder. Üçüncü durumda ise müşteri ilave olarak 40 adet aynı maldan daha uygun bir fiyatla talepte bulunmuştur. Bu durumda, mevcut sözleşmede değişikliğe gidilmeli edimi gerçekleştirilen 30 adet üründen sonra değişiklik öncesi kalan 20 adet mal ve değişiklik sonrası ilave edilen 40 malın toplamı 60 mal için eski ve yeni fiyatın ortalaması alınarak sözleşmede değişiklik yapılmalıdır.

### 2.2.2. Sözleşmedeki Edim (Performans) Yükümlüklerinin Belirlenmesi

Müşteri ile sözleşme tanımlandıktan sonra ikinci aşama edim (performans) yükümlülüklerinin belirlenmesidir. Standart taslağındaki en önemli unsurlardan biri edim yükümlülüğüdür. Çünkü gelirin tahakkuk etmesi edim yükümlülüğünün gerçekleştirilmesine bağlıdır (Keskin ve Dinçer, 2015 S. 227). Edim yükümlülüğü (performance obligations) sözleşmede belirlenen malların veya hizmetlerin müşteriye transferi anlamına gelir. Mal veya hizmetin müşteriye transferi ile edim yükümlülüğü gerçekleşir ve gelir tahakkuk ettirilir. Taslakta edim yükümlülüğünü değerlendirilen mal

veya hizmetleri müşteriye devretme taahhüdü olarak karımıza çıkmaktadır (KGK, 2015, TFRS 15, S. 4).

Sözleşmedeki edim yükümlülükleri kimi zaman ayrı ayrı sayılırken kimi zamanda tek bir edim yükümlülüğü olarak sayılabilir. Örneğin müşteri bir binasına cam kaplama yaptırmak istemektedir. Bu işle uğraşan bir inşaat şirketinden camlar için ayrı işçilik için ayrı taahhüt isteyebilir. Bir önceki inşaat işinden kalan malzemelerle bu işi tamamlayacağını düşünebilir. Bu durumda hizmet ve mal edimi sözleşmede ayrı ayrı yer alır. Fakat müşteri sadece cam kaplama talep ediyorsa bu durumda inşaat firmasının edimi cam kaplamayı gerçekleştirmek olarak tek bir edim haline gelir. Tüm malzemeler ve işçilik tek bir edim için birleşir. Bu durumda bakılması gereken müşterinin, mal veya hizmet verenin kaynaklarından ayrı ayrı mı yararlanacağı yoksa tek bir bütün halinde mi yararlanacağıdır.

### 2.2.3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi

İşlem fiyatının belirlenmesi üçüncü aşamadır. Müşteriye taahhüdü gerçekleştirilen edim yükümlülüklerine karşılık olarak beklenen bedeldir. Bir diğer ifadeyle, mal veya hizmetin transferi sonrasında beklenen bedeldir. İşlem fiyatını, üçüncü kişilere verilecek olan bedeller hariç tutularak belirlenir. Örneğin satıştaki vergiler işlem fiyatına dahil edilmez. İşlem fiyatının belirlenmesinde aşağıdaki unsurlar dikkate alınmalıdır (KGK, 2015, TFRS 15, S. 8). Bunlar;

- Değişken bedel
- Değişken bedel kısıtlamaları
- Paranın zaman değeri
- Nakit olmayan (ayni) bedel
- Müşteriye ödenecek bedel (KGK, 2015, TFRS 15, S. 8).

#### *2.2.3.1. Değişken Bedel*

Mal veya hizmet satışına ilişkin olarak sözleşmede satılan malın iadesinin mümkün olmadığı ve bedelinin geri ödenmeyeceği koşulu varsa sözleşmedeki fiyat sabittir ve edim

gerçekleştirilince gelir tahakkuk eder ve muhasebeleştirilir. Fakat sözleşmede malın iadesinin mümkün olabileceği, bedelinin geri ödenebileceği, bedelde indirimler yapılabileceği, teşvikler istenebileceği veya performans primleri talep edilebileceği gibi koşullar eklenmişse sözleşmedeki bedel değişken bedeldir. Bu durumda mal veya hizmeti temin eden taraf işlem fiyatını hesaplarken bu olasılıkları göz önünde bulundurarak tahmini bir fiyat belirlemektedir (Özerhan, Marşap ve Yanık, 2015, S. 208). Değişken bedel tahmin edilirken iki yöntem kullanılır. Bunlar;

- Beklenen değer
- En çok muhtemel değer(KGK, 2015, TFRS 15, S. 9)

Beklenen değer, yapılan bedel tahmininde işletmenin benzer özelliklere sahip sözleşmelerindeki tecrübelerinden yararlanarak beklediği tahmini değerdir. En çok muhtemel değer ise sadece sözleşmenin iki muhtemel bedelinden birini tahmin ediyorsa elde edilen değerdir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 9). Mesela işletme tamamlamakla yükümlü olduğu bir inşaatı erken bitirmesi halinde ya teşvik alabilecek ya da alamayacaktır. Bu durumda hangisinin daha muhtemel olduğunu düşünüyorsa o bedeli dikkate almalıdır. Bu iki yöntemden hangisi seçildiyse sözleşme sonuna kadar aynı yöntem kullanılmalıdır. Eğer ki işletme müşteriden alınacak bedelin bir kısmının geri iade edileceği beklentisi içerisindeyse bu bedel için pasif hesaplarda bir karşılık ayırması ve ara dönemlerde tahminin alacağı şekillenmeye bağlı olarak bu tutarı güncellemelidir.

#### *2.2.3.2. Değişken Bedel Kısıtlamaları*

İşlem fiyatına eklenen değişken bedel bazı durumlarda kısıtlanabilir. Bir belirsizlikten dolayı önemli bir iptal beklenmiyorsa değişken bedelin bir kısmı veya tamamı işlem fiyatına dahil edilir. Ama eğer bir belirsizlik söz konusu ise değişken bedel kısıtlanır. Örneğin işletme sözleşmeye satmayı taahhüt ettiği mallar için geri alma koşulunu içeren bir madde eklemişse ve malların %5'inin iade edileceğini düşünüyorsa geçmişteki tecrübelerinden, bu durumda değişken bedeli kısıtlamalıdır. Bu durumda işletme edimini gerçekleştirdiğinde malların %95'ini hasılat olarak muhasebeleştirir ve %5'ini yükümlülük olarak muhasebeleştirir. Bu durumda işletme beklenen değer

yöntemini kullanarak değişken bedelini kısıtlamış olur. Belirsizliklerin ortadan kalktığı ölçüde de fiyata dahil edilir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 9).

#### *2.2.3.3 Paranın Zaman Değeri*

Standart taslağına göre sözleşme önemli bir finansman unsuru içeriyorsa, edimin sonunda beklediğı bedelin tahmininde paranın zaman değerini hesaba katmalıdır. Eğer mal veya hizmeti sunan edimini gerçekleştirdiğinde nakit olarak tahsilat yapmayacaksa örneğin vadeli bir bedel temini söz konusu ise faiz geliri beklentisi oluşmaktadır. Eğer taahhüt edilen mal veya hizmetin edimin gerçekleştirilme zamanı ile müşterinin ödemekle yükümlü olduğu beledin zamanı arasındaki fark bir yıl veya daha az ise standart taslağına göre işlem önemli bir finansman unsuru içermediğine karar vermiştir. Faiz gelirinin veya faiz giderinin oluşması durumunda bu finansman etkileri hasılatan ayrı bir şekilde kapsamlı gelir tablosunda gösterilmektedir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 10).

#### *2.2.3.4. Nakit Olmayan (Aynı) Bedel*

Standart taslağına göre eğer müşteri alacağı mal veya hizmetle ilgili olarak sözleşmede nakitten farklı bir bedel taahhüt ettiyse işlem fiyatı belirlenirken aynı bedelin gerçeğe uygun değeri dikkate alınır. Eğer mal veya hizmeti sunan, nakit olmayan (aynı) bedelin gerçeğe uygun değerini tespit edemiyorsa, bu durumda taahhüt edilen mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatını dikkate alarak dolaylı bir ölçüm yapılmalıdır (KGK, 2015, TFRS 15, S. 11).

#### *2.2.3.5 Müşteriye Ödenecek Bedel*

Genellikle sözleşme taraflarından biri mal veya hizmet taahhüdünde bulunurken diğeri bu gerçekleşecek edim için bir bedel ödeme taahhüdüne girer. Ancak bazı durumlarda mal veya hizmeti veren müşteriye borçlu duruma düşebilir. Müşteriye ödenecek bedel ise mal veya hizmet vermeyi taahhüt eden tarafın müşteriye vermeyi beklediğı bedeldir. Bu bedeller müşterilerden mal veya hizmet temini gerçekleştirilmemesi karşılığında işlem fiyatından düşülür. Eğer işletme mal veya hizmet taahhüdünde bulunduğu müşterisinden, mal veya hizmet temin ediyorsa ve temin ettiği mal veya

hizmetlerin gerçeğe uygun değeri, müşterisine olan borcundan fazla ise bu fazlalık tutarında da işlem fiyatı düşürülür. Müşterilerden alınan mal veya hizmet normal bir alım işlemi gibi değerlendirilir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 11). Örneğin, bir bilgisayar tedarikçisi ile elektronik toptancısı yıllık 1.000 adet bilgisayar 1.000.000,00 TL'lik bir sözleşme imzalıyorlar. Sözleşmenin imzalanmasına müteakip tedarikçi toptancıya 150.000,00 TL'lik geri ödenemez bir ödeme yapmıştır. Toptancı sözleşmedeki edim yükümlülüğünü gerçekleştirdiğinde tedarikçi önceden ödediği iade edilemez niteliğindeki 150.000,00 TL'yi işlem fiyatında bir azalma olarak hesaba katacaktır.

#### 2.2.4. İşlem Fiyatının Ayrı Edim (Performans) Yükümlülüklerine Dağıtılması

“İşlem fiyatının dağıtımında amaç, işletme açısından, işlem fiyatının her bir edim yükümlülüğüne (ya da farklı mal veya hizmete) müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığı hak etmeyi beklediği bedeli gösteren bir tutarda dağıtılmasıdır.” (KGK, 2015, TFRS 15, S. 11).

Standart taslağına göre sözleşmede tek bir edim olabileceği gibi bir iş için farklı edimler söz konusu olabilir. Örneğin, müşteri mal veya hizmeti içeren tek bir edim talebinde bulunabileceği gibi mal ve hizmet olarak ayrı edimler talep edebilir veya mal edimini detaylı olarak ayrı ayrı sözleşmeye dahil edebilir. Bu gibi durumlarda işlem fiyatı tek olacak fakat bağımsız satış fiyatları hesaplanarak işlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine ayrı ayrı dağıtılacaktır. Bu şekilde standart taslağı hasılatın zamanında ve doğru olarak hesaplanmasını amaçlamaktadır. Bağımsız satış fiyatı mal veya hizmeti vermeyi taahhüt eden tarafın bu malları veya hizmetleri ayrı ayrı sattığı veya satmayı planladığı fiyattır. Eğer sözleşme tek bir edim yükümlülüğünü içeriyorsa dağıtım söz konusu olmayacak ve bu aşama atlanacaktır. Eğer bağımsız satış fiyatı belirlenemiyorsa, mal veya hizmet taahhüdünde bulunan taraf geçmiş tecrübelerini, piyasa fiyatlarını veya maliyetlerini hesaba katarak bir tahminde bulunabilir (Keskin ve Dinçer, 2015 S. 233).

##### *2.2.4.1. İskontoların Ve Değişken Bedelin Dağıtılması*

Standart taslağına göre bir bütün halinde verilen mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatları toplamı sözleşmenin işlem fiyatını aşarsa, aşan tutar indirim olarak dikkate



alınır ve oransal olarak her bir edim yükümlülüğüne dağıtılır. Edim yükümlülükleri gerçekleştirildiğinde oranlanarak ıskonto ettirilmiş bedeller hasılat olarak muhasebeleştirilir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 13).

#### *2.2.4.2. Tahmin Edilen İşlem Fiyatındaki Değişiklikler*

Eğer sözleşme değişken bir bedel içeriyorsa (malın iadesinin mümkün olması, bedelin geri ödenebilir olması, indirimler yapılabileceği, teşvikleri istenebileceği veya performans primleri talep edilebileceği gibi) bu değişken bedel ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır ve hasılatta artış veya azalış olarak edim gerçekleştiğinde muhasebeleştirilir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 13).

#### 2.2.5. İşletme Edim ( Performans) Yükümlülüklerini Tamamladığında Veya Tamamladıkça Hasılatın Tanınması

“İşletme taahhüt edilmiş bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş kabul edilir.” (KGK, 2015, TFRS 15, S. 6).

Standart taslağına göre mal veya hizmet taahhüdünde bulunan taraf edim yükümlülüğünü gerçekleştirdiğinde veya zamana yaygın olarak gerçekleştirdikçe hasılat olarak muhasebeleştirilecektir. Daha önce de ifade edildiği gibi, zamanın belirli bir noktasında bu edim gerçekleşebileceği gibi zaman süresince de gerçekleşebilir. Taslağına göre mal veya hizmetin müşteriye transferi gerçekleştiğinde hasılat tanınır ve mal veya hizmetin kontrolü müşteriye geçtiğinde oluşur (Keskin ve Dinçer, 2015 S. 235). Müşteri mal veya hizmetin kontrolünü elde ettiğinde taahhüde bulunan taraf edim yükümlülüğünü gerçekleştirmiş olur. Kontrol sahibi müşteri artık mal veya hizmetin kullanma hakkını elde eder ve faydalarından yararlanabilir.

Aşağıdaki üç kriterden birinin sağlanması halinde hasılat zaman süresince (zamana yaygın )olarak muhasebeleştirilir.

- İşletmenin edim yükümlülüğü yerine getirmesi ile müşterinin kullanma hakkından veya faydalarından eş zamanlı faydalanması.

Genellikle hizmet sektöründe bu durum karşımıza çıkmaktadır. Örneğin bir yemek firmasıyla iki yıllık belirli bir tutarda sözleşme yapılmış olup yemekler günlük olarak müşteriye transfer edilmektedir. Bu durumda işletme edimini gerçekleştirdiği anda eş zamanlı olarak müşteri fayda sağlamaktadır.

- İşletme edim yükümlülüğünü bir varlığın üretilmesi veya geliştirilmesi ile yerine getirmesi.

Genellikle inşaat ve üretim sektörlerinde karşımıza çıkmaktadır. Örneğin yıllara yaygın olarak yapılan bir inşaatın sözleşmeye göre tamamladığı işleri müşterinin kontrolüne sunmasıdır.

- İşletmenin edim yükümlülüğünü tamamladığında bedeli alma hakkı olması ve yapılan bu varlığın alternatif bir başka kullanım alanı olmaması (KGK, 2015, TFRS 15, S. 6).

Örneğin bir porselen fabrikası bir işletmeye özel üretim olarak o firmanın logoları ile kahve fincanları tasarlamak ve üretmek için bir sözleşme imzalamıştır. Fincanların üretimi ve transferi ile edim yükümlülüğünü gerçekleştirecek olan porselen fabrikası bu ürünleri bir başkasına satamayacağı için ürünlerin alternatif bir kullanım alanı mümkün olmamaktadır.

Bu üç durumdan herhangi birini karşılamaması durumunda edim zamanının belirli bir noktasında gerçekleştirilmiş olur.

Taslağa göre işletme, edim yükümlülüğünü yerine getirdikçe süreç ölçümlenir ve hasılat oluşur. Eğer işletme ilerlemeyi makul bir şekilde ölçemiyorsa, makul şekilde ölçeceği zamana kadar katlandığı masrafları ölçüsünde hasılatı finansal tablolarına aktarır (KGK, 2015, TFRS 15, S. 8). Sürecin ölçülmesinde iki yöntem uygulanır. Bunlar girdi ve çıktı yöntemleridir. Girdi yönteminde, edimin gerçekleşmesi için gerekli olan girdiler

hesaba alınır. Genellikle mal veya hizmeti oluşturmak için katlanılan giderlerdir. Çalışma saati, kullanılan malzeme ve maliyetler örnek olarak verilebilir. Çıktı yönteminde ise hasılat edim yükümlülüğünün gerçekleştiği zamanki değeri üzerinden ölçülerek hesaba alınır (KGK, 2015, TFRS 15, S. 8). Üretilen ve transfer edilen birim sayısı, ulaşılan sonucun değerlendirilmesi örnek olarak verilebilir. Uygulamada hangi yöntem seçilirse seçilsin ölçüm sürecine yalnızca edim yükümlülüğü gerçekleşmiş mal veya hizmetler girmektedir.

### **2.3. Sözleşme Maliyetleri**

IFRS 15 taslağına göre sözleşmenin yapılması ve yerine getirilmesi (ifası) sürecinde katlanılan maliyetler başka bir standardın kapsamına girmediği sürece ve sözleşme ile ilişkilendirilebildiği sürece bu standarttaki kriterlere göre muhasebeleştirilir.

#### **2.3.1. Sözleşme Ek Maliyetleri**

Sözleşme yapma ek maliyetleri yalnızca müşteri ile sözleşme yapılması halinde ortaya çıkan maliyetlerdir. Örnek olarak taslakta personele fazladan çabaları için verilen satış komisyonları verilmiştir. Sözleşme ister yapılmış olsun ister yapılmamış olsun, eğer ek maliyetler müşteriye fatura kesilerek yansıtılmaması durumunda gider olarak kayıtlara alınır. “İşletme, geri kazanabileceğini beklediği durumda, bir müşteri ile sözleşme yapma ek maliyetlerini varlık olarak finansal tablolara alır.” (KGK, 2015, TFRS 15, S. 14). Eğer varlığın itfa (amortisman yoluyla eritme) süresi bir yıl veya daha az ise ek maliyetleri gider olarak kayıtlara alabilir.

#### **2.3.2. Sözleşmede Edimi Yerine Getirme (İfa) Maliyetleri**

Sözleşmedeki edimi yerine getirme (ifa) maliyetleri başka bir standardın kapsamına girmemesi ve aşağıdaki maddelerin tamamı karşılaması durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir. Bunlar;

- Bir sözleşme veya muhtemel bir sözleşme ile doğrudan ilişkili maliyetler olması

- İşletmenin gelecekteki edim yükümlülüklerini yerine getirirken kullanacağı kaynakların maliyeti veya bu kaynakların geliştirilmesi maliyetleri olması
- Maliyetlerin geri kazanılmasının bekleniyor olması (KGK, 2015, TFRS 15, S. 14).

Standart taslağında bir sözleşme veya muhtemel bir sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetler aşağıda sayılmıştır. Bunlar;

- Direkt işçilik
- Direkt malzeme
- Sözleşme veya sözleşme maliyetleri ile doğrudan ilişkili maliyetlerin dağıtım
- Sözleşmeye göre açıkça müşteriye fatura edilebilen giderler
- İşletmenin sözleşmenin yapılmasından dolayı katlandığı diğer giderler. Örnek olarak taslak taşeronlara yapılan ödemeleri vermiştir (KGK, 2015, TFRS 15, S. 14–15).

Standart taslağına göre aşağıda sayılan maliyetlere katlandııkça işletme bu kalemleri gider olarak finansal tablolara alır. Bunlar;

- Genel yönetim maliyetleri (müşteriye fatura edilebilenler hariç)
- Sözleşmenin ifası sırasında sözleşme bedeline yansıtılmamış olan atık malzeme, işçilik gibi işletmeye yüklenen kaynak maliyetleri,
- Sözleşmede kısmen veya tamamen yerine getirilmiş edim yükümlülükleri ile bağlantılı giderler
- Yerine getirilmiş edim yükümlülükleri ile ilişkisinin kurulamadığı maliyetler veya yerine getirilmemiş edim yükümlülükleri maliyetleri (KGK, 2015, TFRS 15, S. 15).

### 2.3.3. İtfa Payı Ve Değer Düşüklüğü

“...finansal tablolara alınan bir varlık, varlığın ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile tutarlı bir şekilde sistematik olarak itfa edilir.” (KGK, 2015, TFRS 15, S. 15).

İşletmenin itfa payında güncelleme yapabilmesi için varlığın ilişkili oldu mal veya hizmetlerin devir süresinde önemli bir değişikliğe uğraması gerekmektedir.

Varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetlerden gelmesi beklenen bedelin kalan tutarından, mal veya hizmet temini ile doğrudan ilişkili olan ve gider yazılmayan maliyetler arasında bulunan tutar, varlığın defter değerindeki tutarı aşıyor ise değer düşüklüğü oluşur. Bu değer düşüklüğü duruma göre kar veya zarar olarak finansal tablolara alınır (KGK, 2015, TFRS 15, S. 14).

### **3- TMS 18 HASILAT**

TMS 18 Standardı 09.12.2005 tarihinde 26018 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır. 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanması uygun görülmüştür. TFRS 15 Taslağı ile birlikte kaldırılması planlanan bu standart hasılat konusunda temel oluşturmakta ve hasılatı tanımlamaktadır. TFRS 15 Taslağı ile aralarında kavramsal farklılıklar olmasına rağmen taslağın temeli niteliğindedir. Bu bölümde standardın amacı ve kapsamı, hasılatın ölçümü, mal satışı hizmet sunumu, faiz, isim hakları ve temettülerden bahsedilecektir.

#### **3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı**

Bu standart hasılatı tanımlayarak, hasılatın ölçümü mal satışları, hizmet sunumu, faiz, isim hakkı ve temettüler ile elde edilen hasılatı açıklamıştır. Standarttaki en önemli konulardan biri hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğidir. *“Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir.”* (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.2).

Bir diğer ifadeyle, standart hasılatı güvenilir bir şekilde ölçebildiğimiz zaman muhasebeleştireceğimizi ifade etmektedir. Standarda göre hasılat, *“Ortakların sermayeye*

katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.3). Şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda anlatılmak istenen hasılatın işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanarak elde ettiği nakit veya nakit benzeri kazançlar olmasıdır. Bir diğer ifadeyle hasılat, işletme ortaklarının işletmeye koydukları sermayeler dışında işletmenin faaliyetleri ile elde edilen tutarlardır. Hasılat sadece işletmelerin kendi adlarına aldıkları veya alacakları ekonomik değerler olduğundan dolayı 3. Kişiler adına alınan ekonomik değerler hasılatın dışında bırakılır. Her türlü satış vergileri (KDV gibi) veya başka işletme adına tahsil edilen her türlü nakit veya nakit benzeri değerler hasılatı dahil edilmezler. “Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ile katma değer vergisi gibi tutarların, işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar içinde olmadığı net olarak ifade edilmiştir. Çünkü bu türden akışlar, işletmenin öz kaynaklarında herhangi bir artışa neden olmamaktadır. Bu nedenle, bu türden yapılan tahsilatlar, standarda göre, hasılat dışında kalmaktadır.”(Özulucan & Özdemir, Ocak 2010, S.66).

Standart ayrıca mal ve hizmet kavramları açıklanmıştır. Mallar, satmak üzere ürettiğimiz, satmak üzere aldığımız veya satmak amacı ile elimizde bulundurduğumuz fiziksel yapılar veya ürünlerdir. Hizmet sunumu ise anlaşmaya bağlı olarak yapılan sözleşme kapsamında işletmelerin yaptıkları işlerdir. Örnek olarak, proje işleri, mali müşavirlik, danışmalık, mimarlık, avukatlık ve inşaat işleri verilebilir.

Standart ayrıca işletme varlıklarının başkalarının kullanmasıyla elde ettiği bazı kavramları açıklamıştır. Bunlar;

*“(a) Faiz – nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler;*

*(b) İsim hakları – patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilenler ve*

*(c) Temettüler – ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar.”* (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.2).

Aşağıdaki durumlardan meydana gelen hasılat bu standart kapsamına dahil edilmemiştir. Bu durumlar için ilgili standartlara gidilmesi gerekmektedir.

*“(a) Finansal kiralama sözleşmeleri*

*(b) Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri*

*(c) “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” kapsamındaki sigorta poliçeleri;*

*(d) Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması*

*(e) Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler;*

*(f) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler*

*(g) Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması*

*(h) Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.2-3).*

### **3.2. Hasılatın Ölçümü**

Standartta hasılatın ölçümünün gerçeğe uygun değer ile yapılabileceği anlatılmıştır. Standartta göre gerçeğe uygun değer “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.3).

Gerçeğe uygun değere geçmeden önce değer kelimesinin anlamını anlamak gerekmektedir. “Değer, bir varlığın değişimi sırasında ortaya çıkan para cinsinden tutarı veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan bedeli ifade eder. Bu anlamda bir varlık veya yükümlülüğün değişim zamanlarına ve değişim ortamlarına göre farklı değerlerinden bahsetmek mümkündür.” (Pamukçu, Ocak-Şubat 2011, S.81). Bu ifadeden de anlaşılacağı gibi değer değişken bir kavramdır. Piyasaya yeni sürülen bir malın değeri

yüksekken, belirli bir zaman sonra modası geçtiğinde veya bir yenisi piyasaya sürüldüğünde değeri düşecektir.

Gerçeğe uygun değer ise alıcı ve satıcının bulunduğu piyasada oluşan satış tutarıdır. Satıma konu varlık veya yükümlük olabilir (Topbaş, 2009, S.57). Aktif bir piyasanın olmaması durumunda, işletmeler varlığın veya yükümlülüğün değerini en doğru şekilde yansıtmak için mevcut bilgiler dahilinde bir tahmin yürütmek zorundadırlar. Bu tahmin ile çıkan değerler finansal tablolarda gösterileceği için büyük önem taşımaktadır. "...bir varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri bazı durumlarda, söz konusu varlık ve yükümlülüğe ilişkin olarak piyasada oluşan fiyat iken, bazı durumlarda varlıktan gelecekte beklenen nakit akışlarının bugünkü değeri veya yükümlülüğün itfa edilmiş değeri olabilmektedir." (Tokay & Deran, 2009, S.152). Gerçeğe uygun değer bazı durumlarda işletmelerin gelecekte elde edecekleri hasılatın veya gelecekteki yükümlülüklerinin bugüne indirgenmiş nakit akışları şeklinde de hesaplanabilmektedir. Bu değerın hesaplanmasında çoğunlukla bugünkü değer yaklaşımına başvurulmaktadır. Bugünkü değer gelecekteki parasal tutarların bugüne indirgenmiş tutarlardır. Bugüne indirgenirken gelecekteki değer aradaki zaman ve belirli bir faiz oranı ile iskonto ettirilmektedir (Ayçiçek, Mayıs-Haziran 2011, S.71). Bulunan değer ise varlığın veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir. Özellikle vade farkı hesaplamalarında sıklıkla kullanılmaktadır.

Muhasebe sisteminde iki temel değerlendirme yaklaşımı vardır gerçeğe uygun değer ve maliyet değeri. Maliyet değeri bir varlığın alınma tarihindeki parasal değeridir. Maliyet değeri işlem sırasındaki parasal değere dayandığından gerçeğe uygun değere göre son fiyat hareketlerine karşı daha duyarsızdır. Bir diğer ifadeyle ölçüm tarihinde varlığın en son değerini yansıtmayacaktır. Gerçeğe uygun değer ortaklara, yöneticilere ve 3. Kişilere daha güncel bilgiler sağlayacağından muhasebenin güvenilirlik karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık ilkeleriyle örtüşmektedir. Öte yandan gerçeğe uygun değer henüz gerçekleşmemiş gelirleri de kayda aldığından muhasebenin ihtiyatlılık ve süreklilik kavramlarından uzaklaşmaktadır. Bir diğer ifadeyle henüz gerçekleşmeyen karın finansal tablolara aktarılması şirketleri olduğundan daha iyi gösterecektir (Arı & Rıfat, 2015, S.148-150). Ek olarak VUK'ta maliyet değeri ile kayıt altına alınan varlıklar, gerçeğe uygun değeri ile



satılmaktadır. Örneğin, maliyet bedeli ile kayıtlara giren bir gayrimenkul, satış işlemi (ölçüm tarihi) sırasında değerlendirilerek gerçeğe uygun değeri ile satılmaktadır.

Hasılat tutarı genellikle bir anlaşmaya taraf olan işletme ve varlık alıcısı arasında belirlenir. Hasılat, bu bedel üzerinden var ise iskonto veya miktar indirimleri düşüldükten sonra hesaplanan tutarın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

Hasılatla konu olan anlaşma bedeli genellikle nakit veya nakit benzeri olmasına karşın bu bedellerin tahsilatı ertelenebilir. İşletmenin esnek satış politikasından kaynaklanan bu ertelemelere işletmenin vade sunması veya senet, çek gibi kıymetli evrak alması örnek gösterilebilir. Erteleme durumunda satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, satış tutarından daha düşük çıkabilir. Bu durumda işletmeler gerçeğe uygun değeri gelecekte elde edecekleri tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto ettirerek hesaplayabilirler. Standarda göre emsal faiz oranı aşağıdaki metotlardan biri kullanılarak tespit edilebilir. Bunlar;

*“(a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya*

*(b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.”* (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.3).

Mal veya hizmetlerin, mal veya hizmetlerle değiştirilmesi işlemine takas denilmektedir. Standarda göre takasa konu olan mal veya hizmetler ancak birbirlerinden farklı nitelikte olduklarında hasılat yaratıcı nitelikte olmaktadır. Örneğin, farklı illerdeki iki ticaret işletmesi müşterilerinden gelen acil talepleri yerine getirebilmek için birbirleriyle iletişime geçip takas işlemi gerçekleştirebilirler. Eğer süt ürünlerine karşılık olarak hırdavat ürünleri takasa konu olmuş ise bu durumda bir hasılattan söz edebiliriz. Bu gibi durumlarda hasılatın hesaplanması standarda şu şekilde açıklanmıştır; *“...alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının*

*düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.4).*

Standart ayrıca işlemlerin ayrılıştırılabileceğinden de bahsetmiştir. Standarda göre muhasebeleştirme ilkeleri genelde her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda işlemin özü gereği tek bir işlemin ayrılıştırılabilir kısımlarına da ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Standarda göre bir satış işlemi tutarına satış sonrası hizmet de dahil ise hasılat ertelenmeli ve satış sonrası hizmet verildikçe muhasebeleştirilmelidir.

### **3.3. Geçeğe Uygun Değere İlişkin Örnek Uygulama**

TMS 18 Hasılat standardı, satılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri ile ölçüleceğini açıklamıştır. “Bazı durumlarda yapılan satış veya sunulan hizmet sonucunda alınacak olan nakit veya nakit benzerlerinin tahsil edilmesi ertelenmiş, yani vadeli satış yapılmış olabilir. Bu durumda, satış işlemi sonucunda alınacak olan tutarın içerisinde vade farkı da bulunmaktadır. TMS 18 Standardı, vadeli satışlarda, satış tutarı içerisindeki vade farklarının ayrılıştırılarak, vade süresi boyunca itfa edilip kâr veya zarara yansıtılmasını istemektedir.”(Gökgöz & Özdemir, 2015, S.114). Eğer elde edilen gelir ertelenmiş ise, örneğın vade farkı var ise, bu satış hasılatından ayrı hesaplanacak ve finansal tablolara aktarılacaktır. Satışın gerçekleştiği ayda hasılattan arındırılmış vade farkı hesaplanarak kayıtlara geçtiğinde dönem sonlarını beklemeye gerek kalmayacaktır. “TMS:18- Hasılat Standardı’na göre (m.11) hasılat, satılan mal veya hizmet karşılığında alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçüleceğinden vade farkları satış hasılatı içinde yer almayacaktır. Buna göre satış aşlamasında gelir yazılmayan tutarın dönem sonlarında da reeskont yolu ile düzeltilmesine gerek kalmayacaktır.” (Akdoğan & Sevilengül, 2007, S.38).

Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM’in TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar Ve Ertelenmiş Vergi Etkisi; TMSUGT İle Karşılaştırma adlı

makalesindeki vadeli satışların TMS 18 Hasılat standardına göre hesaplanması örneği özet tablo haline getirilerek açıklanacaktır.

Makalede iki durum ele alınmıştır. Bunlar peşin fiyatına vadeli satış ve vade farkı eklenerek satış. Bu iki uygulama özet olarak makaleden derlenmiştir.

### 3.3.1. Peşin Fiyatına Vadeli Satış

Peşin fiyatına vadeli olarak ürün satıldığında satış işlemi sırasında elde edilmesi beklenen tutar aslında gelecekte vade sonunda elde edilecektir. Bu durumda vade farkı eklenmediğinden vade farkı tutarı satış fiyatının içinde olduğunu düşünerek hesaplama yapmamız gerekmektedir. TMS 18 Standardına göre yapılan bu vadeli satış işlemi gerçeğe uygun değeri ile kayıt altına alınmalıdır. Gerçeğe uygun değer ise belirlenen faiz oranı ile gelecekteki değer bugünkü değerini hesaplayarak bulunmaktadır. Bileşik faiz oranı formülünden yola çıkılarak gerçeğe uygun değer formülü aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Gerçeğe Uygun Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1+i)^n$$

Parantez üssü n vadeyi, i ise faiz oranını simgeler.

### **Şekil 1 Peşin Fiyatına Vadeli Satış**

<b>Peşin Satış Fiyatı</b>	240	TL
<b>Satış Miktarı</b>	5	Adet
<b>Satış İşlemi</b>	6 ay vadeli senetsiz	
<b>Peşin Tutar</b>	1200	TL (240x5)
<b>Fatura Tutarı</b>	1200	TL (240x5)
<b>Faiz Oranı (Aylık)</b>	1%	
<b>Gelecekteki Değer</b>	1200	TL
<b>Gerçeğe Uygun Değer</b>	1130	(1200/(1+0,01)^6)
<b>Vade Farkı</b>	70	TL (1200-1130)
<b>1 Aylık Faiz Geliri</b>	11,3	TL (1130x0,01)

Yukarıdaki durumda 6 ay vadeli olarak 5 adet malın 1.200,00 TL'ye vade farkı eklenmeden peşin fiyatına satıldığını görmekteyiz. TMS 18 Standardına göre benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin geçerli olan faiz oranı aylık %1 olarak kabul edilmiştir. Bileşik faiz oranı formülüne gerekli veriler konularak gerçeğe uygun değer hesaplanmıştır. Bir diğer ifadeyle yapılan satış 1.200,00 TL olmasına rağmen, bu satışın bugünkü değeri 1.130,00 TL olarak hesaplanmıştır. Aradaki 70,00 TL'lik fark vade farkı niteliğindedir ve ertelenmiş gelir (alacak reeskontu) olarak kayıtlara geçer. Geçeğe uygun değer ile aylık faiz oranı ile çarpılarak bulunan 11,3TL'lik tutar ise 70,00TL'lik tutardan 1 aylık tahakkuk eden ve ay sonunda faiz geliri olarak kayıtlara geçecek olan tutardır (Badem, 2012, S.65-68).

### 3.3.2. Vade Farkı Eklenerek Satış

Bu durumda ise vade farkı eklenmiş olduğundan Gelecekteki değer ve gerçeğe uygun değer bilinmektedir. TMS 18 Standardına göre bu burumda 1.320,00 TL'yi 1.200,00 TL'ye indirgeyen faiz oranını hesaplamamız gerekmektedir.

### **Şekil 2 Vade Farkı Eklenerek Satış**

<b>Peşin Satış Fiyatı</b>	240	TL
<b>Satış Miktarı</b>	5	Adet
<b>Satış İşlemi</b>	6 ay vadeli senetsiz	
<b>Peşin Tutar</b>	1200	TL (240x5)
<b>Vade Farkı</b>	120	TL
<b>Fatura Tutarı</b>	1320	TL (1200+120)
<b>Gelecekteki Değer</b>	1320	TL
<b>Gerçeğe Uygun Değer</b>	1200	TL
<b>Faiz Oranı (Aylık)</b>	1,6%	$(1200=1320(1+i)^6)$
<b>1 Aylık Faiz Geliri</b>	19,2	TL (1200*%1,6)
<b>Ertelenmiş Gelir</b>	100,8	TL (120-19,2)

Yukarıdaki durumda 6 ay vadeli olarak 5 adet malın 1.320,00 TL'ye 120,00 TL vade farkı eklenerek satıldığını görmekteyiz. Bileşik faiz oranı formülüne gerekli veriler

konularak bu kez faiz oranı hesaplanmıştır. Bulunan %1,6'lık faiz oranı ile gerçeğe uygun değer çarpılarak bulunan 19,2 TL'lik tutar ay sonunda kayıtlara alınacak olan 1 aylık faiz geliridir. 120,00 TL'lik vade farkının 1 aylık faiz geliri sonrasındaki 100,8 TL'lik kısmı ise ertelenmiş gelir (alacak reeskontu) olarak raporlanacaktır ve aşağıdaki gibi kayıtlara alınacaktır (Badem, 2012, S.65-68).

### Şekil 3 Satış Kaydı

120 ALICILAR	1320	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1200
127 TİCARİ ALACAK REESKONTU		120

### Şekil4 Ay Sonu Faiz Geliri Kaydı

127 TİCARİ ALACAK REESKONTU	19,2	
642 FAİZ GELİRLERİ		19,2

### 3.4. Mal Satışı

Standarda göre aşağıdaki tüm koşullar yerine getirildiğinde mal satışından gelen hasılat finansal tablolara yansıtılır.

“(a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;

(b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;

(c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

(d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;

(e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.5).

Genellikle ilk iki madde aynı anda gerçekleşir. Özellikle perakende sektöründe malın sahipliği ile ilgili risk ve getirilerle birlikte malların kontrolü ve sahipliği aynı anda gerçekleşir. Fakat bazı durumlarda mülkiyetin devri ile risk ve getirilerin devri farklı zamanlarda gerçekleşebilir. Bir diğer ifadeyle, malların mülkiyeti karşı tarafa geçmiş fakat işletme hala önemli riskleri taşımaya devam etmektedir. Böyle bir durumda malların sahipliği ile ilgili olarak önemli riskler devredilmediğinden işlem bir satış işlemi niteliği kazanmaz ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Standart işletmelerin önemli riskleri ve yararları taşımaya devam etmesiyle ilgili olarak aşağıdaki örnekleri vermiştir.

*“(a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşınması;*

*(b) Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması;*

*(c) Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;*

*(d) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.5).*

İşletmenin malları devri ile ilgili önemsiz riskler söz konusu olduğunda hasılatın muhasebeleştirilmesini engellemez. Standartta örnek olarak satış sonrası mal iadeleri örnek olarak verilmiştir. Eğer işletme iadeleri geçmiş tecrübelerinden yararlanarak güvenilir bir biçimde tahmin edebiliyorsa karşılık ayırmak suretiyle hasılat olarak muhasebeleştirilebilir. Hasılatın önemli noktalarından biri de hasılatın muhasebeleştirilmesinin tahsilatın (ekonomik faydanın) işletme tarafından elde edilebilmesinin muhtemel olmasıdır. Eğer bir belirsizlik meydana gelmiş ise belirsizlik ortadan kalkmadan hasılat finansal tablolara yansıtılmaz. Eğer belirsizlik hasılat finansal tablolara aktarıldıktan sonra meydana gelmiş ise tahsil edilemeyen tutar gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın kayıtlara alınabilmesi için ayrıca satış işlemi sonrasında meydana çıkabilecek giderlerle ilgili bir belirsizliğin olmaması gerekmektedir. Garanti masrafları örnek olarak verilebilir. Eğer

işletme bu muhtemel giderleri güvenilir bir şekilde ölçemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz ve mal satışı ile ilgili daha önce alınan bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

Mal satışına genel bir örnek verelim. Uzun San. Ve Tic. A.Ş. bilgisayarlar için uzun ömürlü bataryalar üretmektedir. Cari yılda 50,00 TL birim maliyetle ürettiği parçaları birim fiyatı 80,00 TL'den satmaktadır. 100 adet ve daha fazla siparişlerde %5 indirim yapmaktadır. Firmamız bir müşteriye 110 adet uzun ömürlü batarya satışı gerçekleştirdiğinde hesaplama ve kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

#### Şekil 5 Mal Satışı Kaydının Hesaplanması

<b>Birim Maliyet</b>	50 TL
<b>Birim Fiyat</b>	80 TL
<b>Satılan Ürün Adeti</b>	110 TL
<b>Satıştaki Toplam Maliyet</b>	5500 TL (50x110)
<b>Satıştaki Toplam Hasılat</b>	8800 TL (80x110)
<b>İndirim Oranı</b>	5% -440 TL
<b>İndirimli Hasılat</b>	8360 TL

#### Şekil 6 Mal Satışı Kaydı

120 ALICILAR	9865	
620 SATILAN MAMÜL MALİHYETİ	5500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		8360
391 HESAPLANAN KDV		1505
152 MAMÜLLER		5500

Bu uygulama temel bir mal satışını göstermektedir ve hem TMS hem de VUK'a uygun bir kayıttır (Yücenurşen, Peker, Apak, Polat, 2014, S.3-4). Eğer işletmemiz yaptığı indirimleri takip etmek istiyorsa, faturada ayrıca göstermek koşulu ile indirim tutarı olan 440,00 TL'yi 611 Satış İskontoları hesabının borcuna atıp takip edebilir. Bu durumda kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

### Şekil 7 İskonto Hesabı Kullanılarak Mal Satış Kaydı

120 ALICILAR	9865	
620 SATILAN MAMÜL MALİHYETİ	5500	
611 SATIŞ İSKONTOLARI	440	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		8800
391 HESAPLANAN KDV		1505
152 MAMÜLLER		5500

### 3.5. Hizmet Sunumu

Hizmet sunumunda da mal satışı gibi hasılat, işlem sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesiyle finansal tablolara alınır. Fakat finansal tablolara raporlama dönemi sonunda hizmetin tamamlanma düzeyi ölçüsünde aktarılır. İşlemin tamamlanma düzeyine göre hasılatın kayıtlara alınması standartta tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak aktarılmıştır (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.6). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri'nden bahsederken sıklıkla kullanacağımız bu yöntem raporlama dönemi sonunda bir sonraki raporlama döneminde devam edecek bir hizmet sunumu söz konusu olduğunda sunulan hizmetin tamamlanma düzeyine göre hasılatı finansal tablolara aktarmamız gerektiğini açıklamaktadır. “Bilanço tarihi itibarıyla tamamlanan hizmet kadar kısmı gelir yazılmalı, gelirin sağlanması için katlanılan maliyetler ise hizmet maliyetine yansıtılmalıdır.”(Dursun & Yalnız, 2013, S155). Standarda göre aşağıdaki koşulların tamamı sağlandığında işlemin güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir. Bunlar,

*“(a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;*

*(b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;*

*(c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi*

*(d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.6).*



Mal satışında da olduğu gibi hizmet sunumunda da tahsilatın (ekonomik yararların) muhtemel bir şekilde elde edilebildiği durumlarda hasılat finansal tablolara aktarılır. Belirsizliğin daha sonra ortaya çıkması durumunda tahsil edilemeyen tutar finansal tablolara gider olarak aktarılır.

VUK'a göre bakıldığında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması hasılatın gerçekleşmesi için yeterlidir. Bu durumdan dolayı tahsilatın (ekonomik yararların) elde edilmesi muhtemel olmasa bile hasılat doğmuş ve işletme gelir elde etmiş olur. Tahsil edilemeyecek tutarlar için karşılık ayrılır. “Ticari işletmeler açısından satılan mal veya ifa edilen hizmetin mahiyeti ve bedeli konusunda alıcı ve satıcı anlaşmış ve fatura düzenlenmiş ise, vergilendirme açısından malın bedelinin tahsiline gerek yoktur. Fatura düzenlenmiş ise alıcı ve satıcı mal veya hizmetin bedeli ve mahiyeti konusunda mutabık kalmışlar, bir başka deyişle gelir mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiş, yani gelir elde edilmiştir.”(Tuğlu, 2011).

Standarda göre, işletmelerin aşağıdaki koşullar hakkında karşı tarafla anlaşmaya vardığında güvenilir tahminler yapabileceği kabul edilir. Bunlar,

“(a) *Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,*

(b) *Hizmet bedeli,*

(c) *Ödeme şekli ve koşulları.*” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.6).

İşletmelerin güvenilir hasılat tahminleri yapabilmesi için etkin bir bütçeleme ve raporlama sisteminin olması gerekmektedir ve işletme hizmet sunumu devam ederken belirli aralıklarla tahminlerini gözden geçirmeli, gerekirse değiştirmelidir.

Standarda göre işlemin tamamlanma düzeyini aşağıdaki yöntemlerle belirleyebilir. İşin niteliğine göre verilen hizmeti güvenilir bir şekilde ölçen yöntem kullanılır. Bunlar,

*“(a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,*

*(b) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,*

*(c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.6).*

Standartta göre belirsiz sayıda işlem yapılan hizmetlerde başka bir yöntemin tamamlama düzeyini daha iyi yansıtacağı görülmüşse hasılatın belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılabileceğine de değinmiştir.

Hizmet sunumundaki işlemin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanabilir tutarları kadar hasılat finansal tablolara aktarılır. Fakat sonuç güvenilir bir şekilde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kar yansıtılamaz. Eğer katlanılmış maliyetlerin geri kazanılabileceği de muhtemel değilse hasılat finansal tablolara yansıtılmaz ve katlanılan maliyetler giderleştirilir.

Örneğin, bir tur şirketi yurtdışındaki firmalarla yaptığı anlaşmaya göre burada gezdirdikleri turistlerden elde ettikleri kazanca göre yurtdışındaki firmalardan gelir elde etmektedir. Bu durumda, yılsonuna denk gelen bir tur olduğunda, işletmemiz çeşitli giderlere katlanmasına rağmen geliri bir sonraki yıla sarkacaktır. Böylece finansal tablolara yapılan maliyetler gider olarak geçmesine rağmen elde edilmesi beklenen tutar hasılat olarak geçmeyecektir. Tekdüzen muhasebe standartlarındaki dönemsellik kavramı ve TMS 18 Standardına göre aykırılık teşkil eden bu durumda hizmetin sonucu güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinden ve işletmemizin geçmiş tecrübelerine göre hasılatı elde etmesinin muhtemel olduğu göz önüne alındığında, beklenen ekonomik değer (tahsilat tutarı) 181 Gelir tahakkukları hesabına atılarak finansal tablolara eklenir (Yarbaşı, 2008, S. 109).

Benzer bir durum inşaat sözleşmelerinde de vardır. Yıllara sari inşaat taahhüt işlerinde hasılatın ve maliyetlerin işin tamamlandığı hesap döneminde finansal tablolara aktarılmasının özünde işin başladığı hesap döneminde, sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemeyeceği yaklaşımı vardır. Bu sebepten tamamlanma aşamasında olası maliyetler ve hasılatlar güvenilir bir şekilde tahmin ediliyorsa finansal tablolara aktarılmaktadır (Özyürek, 2012, S.135) “Gelecekteki beklentinin süreç içinde değişmesi, hakediş gelirlerinin bugünkü değerinin değişmesine dolayısıyla, gerçeğe uygun değer değişmesine yol açacaktır. Gerçeğe uygun değerdeki fark ise kar veya zarar olarak gelir tablosu unsuru olarak kayıtlanmalıdır.” (Tokay & Deran, 2009, S.152). Dönem sonlarında hesaplanan hakediş gelirleri, sarkan her hesap dönemi için farklı hesaplanacaktır çünkü gerçeğe uygun değer her hesap dönemi sonunda farklı olacaktır.

### 3.6. Faiz, İsim Hakları ve Temettüleri

Faiz, isim hakları ve temettü gelirleri işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasıyla elde edilen gelirlerdir. Bu gelirler aşağıdaki koşulların bulunması durumunda muhasebeleştirilirler. Bunlar,

*“(a) İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve*

*(b) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.7).*

Standarda göre hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

*“(a) Faiz, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının 9 uncu ve UR5–UR8 Paragraflarında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;*

*(b) İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve*

*(c) Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.” (KGK, 30.12.2012, TMS 18, S.7).*

Bu bölümde de hasılat tahsilatın (ekonomik yararın) elde edilebilmesinin muhtemel olduğu durumda muhasebeleştirilir. Finansal tablolara hasılat aktarıldıktan sonra meydana gelen belirsizliklerden dolayı elde edilemeyen tutarlar gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

#### **4- MALİYE YÖNÜNDEN İNŞAAT İŞLERİ**

Türkiye’deki mevcut uygulamaya baktığımızda inşaat işlerinin iki ana başlıkta toplandığını görmekteyiz. Bunlar özel inşaat işleri ve inşaat taahhüt işleridir. Özel inşaat işlerinde, inşaat işini gerçekleştiren firmalar bu işi kendi nam ve hesabına yapmaktadır. Bu firmalar gerek kendi ihtiyaçlarını karşılamayı gerekse yaptıkları inşaatlardan ve onarımlardan gelir sağlamayı hedeflemektedirler. Bu durumda tıpkı bir üretim işletmesi gibi hareket edecekler ve yapacakları bina kendilerine ait olacaktır. Kendilerine ait olan bu bina ile ilgili olarak yapacakları pazarlama, satış gibi giderler gene bu işi yaptıran firmalara ait olacaktır.

İnşaat taahhüt işlerinde ise durum biraz daha farklıdır. İnşaat taahhüt işlerinde bunu yapan firmalar yaptıkları inşaat ve onarım işlerini başkalarının nam ve hesabına yapmaktadırlar. Bu sebepten ötürü yaptıkları inşaatın sahipliği kendilerinde değildir ve buna bağlı satış, pazarlama gibi giderlere katlanma durumları yoktur. Bu durumda bu gibi firmalar hizmet üretim işletmesi gibi hareket ederler.

İnşaat taahhüt işlerinde mevcut olarak uygulanan sisteme tepeden bakıldığında bu gibi işlerin farklı hesap dönemlerine denk gelmesinden dolayı, yapılan giderlerin ve elde edilen gelirlerin meydana geldikleri dönemde değil, işin fiilen tamamlandığı dönemde hesaba alınarak kar veya zarardan söz edilmesi durumu söz konusudur. Muhasebe ilkeleri yönünden ihtiyatlılık kavramının ön plana çıktığı kabul edilse de açıkça dönemsellik kavramının uygulanmadığını ifade etmek yanlış olmaz. Uluslararası ilgili standartlardan bizi ayıran bu durum tamamlanmış sözleşme yöntemi olarak da ifade edilmektedir. Bu bölümde ilgili yasa maddeleri incelenecek olup Türkiye’deki mevzuat hakkında genel bilgi verilecektir.

## 4.1. İlgili Yasalar

Türkiye’de yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili olarak asıl düzenlemeler 192 sayılı numaralı Gelir Vergisi Kanunu’nun 42, 43 ve 44 numaralı maddeleri ile yapılmıştır. 213 sayılı numaralı Vergi Usul Kanunu’nda uygulama bakımından yol gösteren maddeler olsa da yıllara sari inşaat işleri kavramına direkt olarak yer verilmemiştir. Yıllara sari inşaat işlerindeki haledişlerden kesilecek ve daha sonra mahsup edilecek olan oran ise Bakanlar Kurulu Kararı’nda kararname eklerine 1. Maddesinin 1. Bendinde geçmektedir ve 192 sayılı numaralı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. Maddesinde Bakanlar Kurulu Kararı’na atıfta bulunarak oran eklenmiştir. Ayrıca 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 15. Maddesinin 2. Bendinde Bakanlar Kurulu’na yetki verilmekte ve aynı maddenin 3. Bendinin 1. alt bendinde Bakanlar Kurulu Kararı eklenmiştir.

### 4.1.1. 192 Sayılı Numaralı Gelir Vergisi Kanunu’nun İlgili Bölümleri

#### *4.1.1.1. Madde 42*

*“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*

*Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma 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.”* (Gelir İdaresi Başkanlığı /GİB/, 1961, Gelir Vergisi Kanunu /GVK/, Md.42).

Birden fazla takvim yılına sirayet eden ifadeyle anlatılmak istenen, inşaat veya onarım işlerinin başlangıcı ve bitişinin ayrı muhasebe hesap dönemlerine denk gelmesidir. Bir diğer ifadeyle, Eylül 2013 tarihinde başlayan bir iş Haziran 2014 tarihinde bitmesi

planlanıyorsa, her ne kadar 9 ay sürecek olması planlanıyorsa da ayrı hesap yıllarına denk geldiğinden ötürü bu madde kapsamında yer alacaktır.

Bu maddede asıl anlatılmak istenen yapılan inşaat faaliyetindeki meydana gelecek olan kar veya zararın inşaat işlerinin bittiği tarihte hesaplanmasıdır. İnşaat işlerinin bu maddeye girmesi için aşağıdaki üç maddeyi birebir sağlaması gerekmektedir.

- İnşaat ve onarım işi olmalıdır.
- Bir taahhüde bağlı olmalıdır.
- Yıllara yaygın bir iş olmalıdır.

#### 4.1.1.2. Madde 43

*“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:*

1. *Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;*

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

3. *Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.*” (GİB, 1961, GVK, Md.43).

Bu maddede ise yıllara yaygın olarak yapılan inşaat işlerinde bu işlerle beraber yapılan aynı türden veya farklı türden başka işlerin de aynı zamanda yapılmasında giderler ve amortismanlar yönünden karışıklıkları ortadan kaldırmaya yönelik olarak açıklamalarda bulunulmuştur. Bu maddedeki en önemli kavram ise gelirlerin ve giderlerin enflasyona göre düzeltilerek işleme alınması gerektiğidir.

#### 4.1.1.3. Madde 44

*“İnşaat 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 fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*

*Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.”* (GİB, 1961, GVK, Md.44).

Bu madde de ise işin bitiş tarihi hakkında açıklamada bulunulmuştur. Özellikle işin fiilen bittiği tarih artık işletmelerin kar veya zararlarını hesaplayabilecekleri anlamına gelmektedir.

#### 4.1.1.4. Madde 94

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinin 3. bölümünde ise hakediş adı verdiğimiz inşaatı yaptıran tarafın ara ödemelerinde uygulanması gereken tevkifattan bahsedilmektedir. Daha önce de açıkladığımız gibi Devlet inşaat firmalarından aralarda elde ettikleri gelirler üzerinden kesinti yaptırmakta ve inşaat yapıldıktan sonra bu kesintiler

kar üzerinden hesaplanacak olan vergiden mahsup edilmektedir. Bu durumda Devlet, inşaatı yaptıran tarafı, bu kesintiyi kendisine ulaştırmakla yükümlü tutmakta ve bu şekilde alacağına bir kısmını inşaatın bitmesini beklemeden tahsil etme imkanı bulmaktadır. Yasal olarak kesinti tutarı %3'tür. İlgili madde aşağıdaki gibidir.

*“42’nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden,*

*(2009/14592 sayılı B.K.K. ile "42’nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden % 3" Yürürlük; 3.2.2009)(4)”* (GİB, 1961, GVK, Md.94).

Aynı zamanda 5520 sayı numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. Maddesinin 1-a bendinde aynı konuya aşağıdaki gibi atıfta bulunulmuştur.

*“Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.”* (GİB, 2007, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Md.15.3.1).

Bu maddedeki bahsettiğimiz kısım ile ilgili olarak bakanlar kurulu kararı ile kararnamenin eki şeklinde karar alınmış ve ayrıntıya yer verilmiştir. Tevkifat tutarının %3 olduğu tekrar vurgulanmıştır.

*“Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3”* (GİB, 2009, Bakanlar Kurulu Kararı /BKK/Md. 1.1).



## 5- ULUSLARARASI STANDARTLAR YÖNÜNDEN İNŞAAT İŞLERİ

1973-2001 yılları arasında oluşturulup kabul edilen International Accounting Standarts (IAS), aynen Türkçeye çevrilmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak literatürümüzde yerini almıştır. İnşaat işleri ile ilgili olarak 11 numaralı standart “Construction Contracts” (IAS 11) Türkçeye aynen çevrilerek “İnşaat Sözleşmeleri” (TMS 11) olarak yerini almıştır. Bu standarttaki asıl amaç inşaat sözleşmesine bağlı işlerin başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı muhasebe dönemlerine gelmesinden dolayı gelirlerin ve maliyetlerin işin fiziksel olarak bitim tarihini beklemeden, meydana geldikleri dönemle ilişkilendirmek ve karı veya zararı dönemselsel olarak belirlemektir. İnşaat sözleşmesi standartta aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“İnşaat sözleşmesi (sözleşme); 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.” (KGK, 2005, Türkiye Muhasebe Standartları /TMS/ 11, S. 2).

Geniş bir bakış açısı ile bakacak olursak inşaat sözleşmeleri inşaat amacı ile yapılmış olan her tür sözleşmeyi kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle, bir yapıyı sıfırdan oluşturmak anlamına gelir ve standartta yol, köprü, bina gibi yapıların yanı sıra fabrikalardaki karmaşık parçaların inşasını ve teknolojik bir yapının inşasını da bu kapsam içerisine almaktadır. Bu bölümde sözleşme türleri, sözleşme gelirleri, sözleşme maliyetleri ve tamamlama yüzdesi yöntemi hakkında açıklamalarda bulunarak bu standart hakkında genel bilgiler verilecektir.

### 5.1. Sözleşme Türleri

Standartta iki çeşit sözleşme türünden bahsedilmiştir. Bunlar sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kar sözleşmesidir. Standartta aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“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.

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.” (KGK, 2005, TMS 11, S. 2).

Standartta göre, bu sözleşmeler ayrı ayrı yapılabileceği gibi iki sözleşmenin özelliklerini kapsayan bir sözleşme yapılmasına da bir engel yoktur. Sabit fiyatlı sözleşmelerde geçen kavramların ülkemizdeki kavram karşılıklarına bakacak olursak, yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatı belirlemesi ülkemizde “götürü bedel üzerinden sözleşme” ve üretim birim başına sabit bir tutar belirlenmesi ise ülkemizde “birim fiyat üzerinden sözleşme” olarak geçmektedir (Yıldırım).

Sözleşmede kullanılan metot ne olursa olsun inşaat işin üstlenen taraf olası maliyetlerinin tamamını dikkatli bir şekilde hesaplaması gerekmektedir. Güvenilir bir biçimde ölçülme kavramı standartta özellikle vurgulanan kavramlardan biridir.

## **5.2. Sözleşme Gelirleri Ve Maliyetleri**

### 5.2.1. Sözleşme Gelirleri

Standart sözleşme gelirini aşağıdaki gibi tanımlamıştır.

“Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir.” (KGK, 2005, TMS 11, S. 3).

Buradaki en önemli madde gelirlerin gelecekteki belirsiz olaylardan etkilendiği ve gerçeğe uygun değeri hesaplariken bu belirsizlikleri de dahil etmemiz gerektiğidir. Standartta gelirin unsurları aşağıdaki gibidir.

- “ (a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve  
(b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:  
(i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve  
(ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.” (KGK, 2005, TMS 11, S. 3).

Standartta ayrıca değişiklik, ek ödeme ve teşvik ödemelerinin gelirlerde ve giderlerde değişikliğe neden olabileceği hususuna değinmiştir. Bu gibi durumlarda gelirlerde ve giderlerde değişiklik yapılabilmesi için standart iki esas koşulu bulunmaktadır genel olarak. Bu koşullardan ilki bu gibi durumlar için bir anlaşmaya ve mutabakata varılmış olmasıdır. Diğeri ise tutarların güvenilir bir biçimde ölçülmesidir.

### 5.2.2. Sözleşme Maliyetleri

Standart sözleşme maliyetlerini üç ana başlık altında toplamıştır. Bu başlıklar aşağıdaki gibidir.

- “(a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,  
(b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve  
(c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.”  
(KGK, 2005, TMS 11, S. 4).

Doğrudan maliyet kapsamına alınabilecek olan maliyetler tebliğde aynen yazılmıştır. Aşağıda aynen alınmış olan maliyetler inşaatlarda doğrudan giderleştirilebilmektedirler.

- “(a) Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri;  
(b) İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri;  
(c) İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı;  
(d) Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri;  
(e) Tesis ve makine kiralama maliyetleri;  
(f) Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri;

*(g) Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve*

*(h) Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.” (KGK, 2005, TMS 11, S. 4).*

Bir diğer ana başlık ise sözleşme ile ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek maliyetlerdir. Standart, bu tür maliyetlerin uygun yöntemler kullanılarak dağıtılması gerektiğinden bahseder. Standartta aşağıdaki üç maliyetin ilişkili olduğunda giderleştirilebileceği anlatılmak istenmiştir.

*“ (a) Sigorta,*

*(b) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve*

*(c) İnşaat genel giderleri.” (KGK, 2005, TMS 11, S. 4).*

Standartta ayrıca, inşaat genel giderlerine çalışan personellerin ücretleri, geliştirme maliyetleri ve borçlanma maliyetlerinin ilişkili olduğu takdirde giderleştirilebileceğinden söz eder.

Standartın son ana başlığında sözleşme maliyetlerine dahil edilemeyecek olan maliyetlere yer verilmiştir. Bu maliyetler aşağıdaki gibidir.

*“ (a) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri;*

*(b) Satış maliyetleri;*

*(c) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri ve*

*(d) Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.”*

*(KGK, 2005, TMS 11, S. 5).*

### **5.3. Tamamlama Yüzdesi Yöntemi**

Tamamlanma yüzdesi yöntemi yıllara yaygın olarak yapılan inşaat işlerinde, standartta amaçlanan dönemsellik ilkesine uyum amacı ile oluşturulmuş bir hesaplama

yöntemidir. Dönemsellik, 1 sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde şu şekilde geçmektedir. “Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.” (GİB, 1992, 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği /MSUGT/ Md. 1-a). Bu yöntemin asıl amacı, yıllara yaygın olarak süregelen bir inşaat işinin dönemlere ayırmak için bir tamamlanma yüzdesi hesaplanması ve bu hesaplanan oran doğrultusunda gelirlerin ve giderlerin inşaatın tamamlanma durumuna göre tekrardan şekillendirilmesidir. Bu sayede her muhasebe dönemi için kar veya zarar hesaplayabilmenin önünü açmaktır. Bu şekilde paydaşlar bu tip işletmeleri dönemsel olarak gözden geçirme imkanı bulabileceklerdir.

Tamamlama yüzdesi oranı, toplam fiili maliyetlerin, tahmini sözleşme maliyetlerine bölünmesi ile bulunur. Dönemin sözleşme geliri, toplam sözleşme bedeli ile bu oranın çarpılmasıyla, dönemin sözleşme maliyeti ise toplam sözleşme maliyetinin bu oran ile çarpılmasıyla bulunur.

## **6- ÖRNEK KAYITLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİLERİNİN ÜÇ FARKLI AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Bu bölümde VUK'a göre kayıt yapan örnek bir inşaat şirketinin bazı kayıtları gösterilecek ve bu kayıtların finansal tablolara olan etkileri üç farklı açıdan incelenecektir.

### **6.1. Örnek Kayıtlar**

VUK'a göre kayıt tutan yıllara sari inşaat taahhüt işi yapan örnek bir inşaat şirketinin dönem içi bazı kayıtlarını göstermek amacı ile aşağıdaki kayıtlar oluşturulmuştur. Firmamızın adı Güzeliş Yapı İnşaat ve Ticaret A.Ş. olsun. Yıllara sari olarak bir vakıf üniversitesinde idari bina yapımını üstlenen firmamızın yaptığı bazı kayıtlar aşağıdaki gibidir.

### 6.1.1. Demir Sevki

Güzeliş A.Ş. önceden 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına almış olduğu demir stoklarının tamamı kullanılmak üzere 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının altında bir hesaba atarak giderleştirir.

### **Şekil 8 Demir Sevki**

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.01 Malzeme	210.000	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı 150.01 Demir		210.000
Demir Sevki		

### 6.1.2. İşçi Ücret Tahakkuku

Güzeliş A.Ş. ay sonlarında bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin yapmış olduğu gibi ücret tahakkukunu yapar. Farklı sektörlere göre gider yeri değişiklik gösterse de genel olarak kayıt aşağıdaki gibidir. Örneğin idarede çalışan personel için 770 Genel Yönetim Giderleri hesabı kullanılacaktır. Aşağıdaki örnek kayıta inşaatta çalışan işçilerin ücret tahakkukları örnek olarak verilmiştir.

### **Şekil 9 İşçi Ücret Tahakkuku**

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.02 Ücret	95.000	
335 Personele Borçlar Hesabı		75.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs		12.000
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hs		8.000
İşçi Ücreleri Ücret Tahakkuku		

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı ücret tahakkuklarında Gelir Vergisi ve Damga Vergisini içerir. 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabı ise SSK işçi, SSK işveren gibi sosyal güvenlik kesintilerini içerir. 335 Personele Borçlar hesabı işçilerin aldıkları net ücretleri içerir.

#### 6.1.3. Malzeme Alımları

Güzeliş A.Ş. inşaatta stoklara girmeden kullanmak üzere aldığı malzeme giderlerini aşağıdaki gibi kayıtlara alır.

#### **Şekil 10 Malzeme Alımları**

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.03 Doğrama	120.000	
191. İndirilecek KDV %18	21.600	
320 Satıcılar 320.001 A Çelik Doğrama Çelik Doğrama Alımı		141.600

#### 6.1.4. Taşeronlara Verilen Avanslar

Güzeliş A.Ş.'nin yıllara yaygın işleri için taşeronlara verdiği avansların kaydı aşağıdaki gibidir.

#### **Şekil 11 Taşeronlara Verilen Avanslar**

179-Taşeronlara Verilen Avanslar B İnşaat	500.000	
102- Bankalar Garantibankası Oran Şubesi 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar		485.000 15.000
Taşeronlara Avanslar		

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı burada verilen 500.000,00 TL üzerinden kesilen %3 oranındaki 15.000,00 TL'lik stopajı içerir.

#### 6.1.5. Amortisman Kaydı

Güzeliş A.Ş. dönem dönem kullanmış olduğu aktifinde yer alan iş makinelerine ayırdığı amortisman kayıtları aşağıdaki gibidir.

#### **Şekil 12 Amortisman Kaydı**

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.04 Amortisman	75.000	
257- Birikmiş Amortisman iş makineleri		75.000
Amortisman Kaydı		

#### 6.1.6. Gider Dağıtımı

Güzeliş A.Ş. gider dağıtım çalışması sonucunda genel yönetim giderlerinden 80.000,00 TL ve finansman giderlerinden 75.000,00 TL tutarlarının yıllara yaygın işlerle ilgili olduğunu tespit ettiğinde bu tutarları hizmet üretim maliyeti hesabına alır.

#### **Şekil 13 Gider Dağıtımı**

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.05 Genel Giderler	80.000	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.06 Finansman	75.000	
770- Genel Yönetim Giderleri		80.000
780- Finansman Giderleri		75.000
Gider Payı		



#### 6.1.7. Hakediş Kaydı

Güzeliş A.Ş. ilk hakediş faturasını kesmiştir. 600.000,00 TL + KDV şeklinde kesilen faturanın üzerinden %3 oranında kaynakta kesinti (stopaj) yapılarak firmamıza aktarılacaktır. Tevkif edilecek vergi olan 18.000,00 TL bizim kayıtlarımızda 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabına atılacaktır. Bu tutar bizim için uzun vadede önceden ödediğimiz vergi niteliğindedir.

#### **Şekil 14 Hakediş Kaydı**

120-Alıcılar ...Üniversitesi 295-Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	690.000,00 18.000	
350 Yıllara Sari İnşaat Hakedişleri Üniversite İşi 391 Hesaplanan KDV		600.000,00 108.000
Hakediş Faturası		

#### 6.1.8. Yıl Sonu Kaydı

Güzeliş A.Ş. dönem içinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının alt hesaplarında işlemiş olduğu giderlerini dönem sonunda kapatarak, 170 Yıllara Sari İnşaat Maliyetleri hesabına aktarır.

## Şekil 15 Yıl Sonu Kaydı

170-Yıllara Sari İnşaat Maliyetleri Üniversite İşi	655.000	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.01 Malzeme		210.000
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.02 Ücret		95.000
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.03 Doğrama		120.000
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.04 Amortisman		75.000
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.05 Genel Giderler		80.000
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 740.06 Finansman		75.000
Maliyet Devri		

### 6.2. Örnek Kayıtların Mali tablolara etkileri

VUK'a göre yapılan bu kayıtlar mali tablolara aktarılırken, VUK'a göre, TFRS'ye göre ve Revizyon diye adlandırdığımız TFRS 15 taslağına göre farklılık göstermektedir. Bu bölümde Güzeliş A.Ş.'ye yapmış olduğumuz örnek kayıtların mali tablolara olan etkileri üç farklı açıdan değerlendirilecektir. TFRS ve TFRS 15 Taslağına göre yapılan bu çalışmada bağımsız denetim tam olarak uygulanmamış sadece gelir tahakkuklarının etkisi gösterilmiştir. Bir sonraki bölümdeki örnek çalışmaya zemin hazırlar niteliktedir.

#### 6.2.1. VUK'a göre mali tablolara etkisi

VUK'da daha önce de ifade ettiğimiz gibi yıllara sari işler için bittiği mali yılda kar veya zarara aktarılır. Bu sebeple aşağıdaki gibi finansal tablolara aktarılarak bu hesaplar bir sonraki yıla devreder ve kar veya zarar hesabına girmez.

## Şekil 16 Devreden Hesaplar

170-Yıllara Sari İnşaat Maliyetleri	655.000,00	
350 Yıllara Sari İnşaat Hakedişleri		600.000,00

### 6.2.2. TFRS'ye göre mali tablolara etkisi

TFRS'ye göre yapılan denetim çalışması sonucunda aşağıdaki veriler elde edilmiştir.

## Şekil 17 TFRS Kar/Zarar Hesaplaması

SÖZLEŞME TUTARI	6.000.000,00 TL
ÖNGÖRÜLEN KAR MARJI	10,50%
DÖNEM TAMAMLANMA ORANI	11,00%
TAMAMLANMA ORANI İLE DÖNEM SONU GELİR	660.000,00 TL
FATURALANDIRILMAMIŞ GELİRLER	60.000,00 TL
DÖNEM SONU MALİYET	655.000,00 TL
KULLANILMAMIŞ MALZEME / DOĞRAMALAR	0,00 TL
DÖNEM SONU MALİYET	655.000,00 TL
<b>MALİ TABLOLARA YANSITILAN KAR</b>	<b>5.000,00 TL</b>

Tamamlanma oranı ile elde ettiğimiz gelir 660.000,00 TL (6.000.000,00 TL x %11) olmasına rağmen ilk hakediş faturası ile elde ettiğimiz faturalanmış gelirimiz 600.000,00 TL'dir. Bu sebeple aradaki farkı Gelir Tahakkukları olarak hesaba almaktayız. Yaptığımız çalışmada kar veya zarar hesaplayacağımız için dönem sonundaki durum özet olarak aşağıdaki gibi olacaktır.

### Şekil 18 TFRS Kar/Zarar Özet

Gelirler	600.000,00 TL
Gelir Tahakkukları	60.000,00 TL
Toplam Gelirler	660.000,00 TL
Toplam Maliyetler	655.000,00 TL
<b>Kar</b>	<b>5.000,00 TL</b>

Bu durumda tamamlanma yüzdesi oranı ile bulduğumuz 60.000,00 TL gelir tahakkukun etkisi ile 5.000,00 TL kar elde etmiş olmaktadır.

#### 6.2.3. TFRS 15 Taslağı'na (Revizyon) göre mali tablolar etkisi

TFRS 15 Taslağı'na (Revizyon) göre yapılan denetim çalışması sonucunda aşağıdaki veriler elde edilmiştir. Bir önceki kısımdan farklı olarak edim yükümlülüğü gerçekleştirilip kesilen hakediş faturası ile elde ettiğimiz gelir ile kar veya zarar hesaplamaktayız. Standart taslağında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmadığı için bu yöntemle göre gelir hesaplanmamıştır. Bu durumda çalışmamız aşağıdaki gibi olacaktır.

### Şekil 19 TFRS 15 (Taslak) Kar/Zarar Hesaplaması

SÖZLEŞME TUTARI	6.000.000,00 TL
DÖNEM SONU GELİR	600.000,00 TL
FATURLANDIRILMAMIŞ GELİRLER	0,00 TL
DÖNEM SONU MALİYET	655.000,00 TL
KULLANILMAMIŞ MALZEME / DOĞRAMALAR	0,00 TL
DÖNEM SONU MALİYET	655.000,00 TL
<b>MALİ TABLOLARA YANSITILAN ZARAR</b>	<b>-55.000,00 TL</b>

Tamamlanma yüzdesine göre gelir hesaplanıp aradaki farklar gelir tahakkuku olarak değerlendirilmediğinden mali tablolara kesilen hakediş 600.000,00 TL gelir ve dönem sonu maliyet 655.000,00 TL olduğundan dolayı 55.000,00 TL zarar mali tablolara yansıtılmıştır. Bu durumda TFRS 15 Taslağına göre yapılan çalışmada dönem sonundaki durum özet olarak aşağıdaki gibi olacaktır.

#### Şekil 20 TFRS 15 (Taslak) Kar/Zarar Özet

Toplam Gelirler	600.000,00 TL
Toplam Maliyetler	655.000,00 TL
<b>Zarar</b>	<b>-55.000,00 TL</b>

### 7- ÖRNEK ÇALIŞMA

Bu bölümde firma faaliyetleri ve çalışma hakkında genel bilgiler verilecek, genel açıklamalar özet olarak sunulacak, geçici değişiklik yapılan hesaplar açıklanacak ve yapılan çalışmanın sonucu karşılaştırmalı olarak gelir tablosunda gösterilerek açıklamalara yer verilecektir.

#### 7.1. Genel Bilgiler

Müteahhitlik Yapı İnşaat ve Ticaret AŞ. olarak adlandırdığımız firma aslında faal olarak inşaat işleri yapan bir firmadır. Yıllara sari olarak taahhüt işi yapan firmanın ismi gizli tutulmakla beraber 31.12.2013 ve 31.12.2014 tarihlerindeki finansal durum tablosu (bilanço), kar veya zarar durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu verileri tamamen gerçek olup, bu verilere dayanarak örnek bir çalışma yapılmıştır. 2014 yılında Ankara’da bir üniversitede yurt inşaatını gerçekleştiren firmamıza küçük ölçekli bir bağımsız denetim yapılmıştır.

Müteahhitlik A.Ş. yasal muhasebe kayıtlarını Tek Düzen Hesap Planı, Türk Ticaret Kanunu ve Türk Vergi Kanunları'na uygun olarak tutmakta ve yasal finansal tablolarını da buna uygun olarak Türk Lirası (“TL”) bazında hazırlamakta ve sunmaktadır. Finansal tablolar, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yürürlüğe konulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile bunlara ilişkin ek ve yorumları (TMS/TFRS) esas alınmıştır. Ayrıca IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardı taslağı ışığında yapılan bağımsız denetim çalışması revize edilerek sunulmuştur. Örnek tablolarda “Revize” başlığı altında geçmektedir.

## **7.2. Genel Açıklamaların Özeti**

Mali tabloların hazırlanmasında izlenen önemli değerlendirme ilkeleri ve muhasebe politikaları aşağıda özetlenmiştir.

### 7.2.1. Karşılaştırmalı Bilgiler

Şirket'in mali tabloları, mali durumu, performansı ve nakit akımındaki eğilimleri belirleyebilmek amacıyla, önceki dönemle karşılaştırmalı hazırlanmaktadır. Cari dönem mali tabloların sunumu ile uygunluk sağlanması açısından karşılaştırmalı bilgiler gerekli görüldüğünde yeniden sınıflandırılır ve önemli farklar açıklanır.

### 7.2.2. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

Uygulanan değerlendirme ilkeleri ve muhasebe politikaları sunumu yapılan tüm dönem bilgilerinde tutarlı bir şekilde uygulanmıştır. Şirket benzer nitelikteki işlemleri, diğer olayları ve durumları tutarlı olarak mali tablolara alır, değerler ve sunar. Muhasebe politikalarında yapılan önemli değişiklikler ve tespit edilen önemli muhasebe hataları geriye dönük olarak uygulanır ve önceki dönem mali tabloları yeniden düzenlenir.

### 7.2.3 Netleştirme/Mahsup

Şirket'in finansal varlıkları ve borçları netleştirmek için hukuki bir hakkı olduğunda ve söz konusu finansal varlıkları ve borçları netleştirmek suretiyle kapatma veya varlığın mali tablolara alınmasını ve borcun ifasını aynı zamanda yapma niyetinin olması söz konusu olduğunda, Şirket finansal varlıkları ve borçları netleştirerek bilançoda net tutarları ile göstermektedir.

### 7.2.4 Kullanılan Muhasebe Tahminleri

Mali tabloların KGK'nun belirlediği Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanmasında, şirket yönetimi muhasebe politikalarının uygulanmasını ve varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin raporlanmasını etkileyen muhasebe tahminlerini, kararlarını ve varsayımlarını kullanmaktadır. Gerçekleşen sonuçlar bu tahminlerden farklılık gösterebilir. Muhasebe tahminleri ve altında yatan varsayımlar sürekli incelenir. Muhasebe tahminlerinde değişimler tahminlerin yapıldığı dönemde ve gelecekte etkilenen dönemlerde kayıtlara alınır.

### 7.2.5 Maddi Duran Varlıklar

1 Ocak 2005 tarihinden önce satın alınan sabit kıymetler, 31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş maliyet değerlerinden birikmiş amortisman ve kalıcı değer kayıpları düşülerek; 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren satın alınan sabit kıymetler ise maliyet değerlerinden birikmiş amortisman ve kalıcı değer kayıpları düşülerek net değerleriyle mali tablolara yansıtılmıştır.

### 7.2.6 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar, iktisap edilmiş yazılım haklarından oluşmaktadır. 1 Ocak 2005 tarihinden önce aktife giren maddi olmayan duran varlıklar 31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş maliyetlerinden birikmiş itfa payları ile kalıcı değer kayıpları düşülmüş olarak; 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren aktife giren maddi olmayan duran varlıklar ise maliyet değerlerinden, birikmiş itfa payları ile

kalıcı değer kayıpları düşülmüş olarak gösterilirler. Değer düşüklüğü olması durumunda maddi olmayan duran varlıkların kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerine indirilir.

Maddi olmayan duran varlık itfa payları gelir tablolarında, ilgili varlıkların iktisap edildikleri tarihten sonra üç ile on beş arasındaki faydalı ömürleri üzerinden doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak hesaplanması sonucu muhasebeleştirilir.

### **7.3. Geçici Değişiklik Yapılan Hesaplar Ve Açıklamaları**

Bağımsız denetim çalışması yapılırken standartlara göre geçici ve kalıcı düzelme kayıtları atılmaktadır. İlgili hesaplarda mevzuata aykırı bir yanlışlık görülmesi halinde kalıcı düzeltme kayıtları atılır. Şirketin bugünkü halini tespit etmek için ise geçici düzeltme kayıtları atılır. Müteahhitlik A.Ş. şirketine atılan geçici düzeltme kayıtları ve bu kayıtlara ilişkin özet bilgiler aşağıda sunulmuştur.

#### 7.3.1 Amortisman

Duran varlıklara ilişkin amortismanlar, varlıkların faydalı ömürlerine göre aktife giriş veya montaj tarihleri esas alınarak doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak ayrılmıştır. Söz konusu varlıkların tahmin edilen faydalı ömürlerine göre VUK'ta olduğunun aksine alındığı yıl tam yıl amortisman ayrılmayıp; sabit varlığın aktife girdiği tarihe göre kıst hesaplama yapılmıştır. Bu suretle hesaplanan tutar ile VUK mevzuatına göre hesaplanan tutar karşılaştırılmak suretiyle farklar gelir tablosuna yansıtılmıştır.

Bu suretle yapılan hesaplamalarda;

-VUK'a göre daha düşük bir amortisman tutarına ulaşılmış ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü,

-VUK'a göre daha yüksek bir amortisman tutarına ulaşılmış ise ertelenmiş vergi varlığı, olarak hesaplara alınmıştır.

VUK'a göre hazırlanan finansal tablolarda maddi duran varlıklar için 23.658,60 TL, maddi olmayan duran varlıklar için 78.318,40 TL amortisman hesaplanmıştır. Yaptığımız amortisman çalışması sonucunda maddi duran varlıklara 11.554,40 TL ve maddi olmayan duran varlıklara 47.900,00 TL düzelme kaydı atılmıştır. Bu durumda şirketin



amortismanı 101.977,00 TL'den 59.454,40 TL düzelme kaydı ile 42.522,60 TL'ye indirilmiştir. Böylece ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşmuştur. Yapılan hesaplamaların etkisi Tablo 11'de işleme alınmıştır. Yapılan hesaplamalar Ek-3'te detaylı bir biçimde görülebilir.

### 7.3.2 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Kıdem Tazminatı)

Yürürlükteki kanunlara göre, Şirket, emeklilik dolayısıyla veya istifa ve iş kanununda belirtilen davranışlar dışındaki sebeplerle istihdamı sona eren çalışanlara belirli bir toplu ödeme yapmakla yükümlüdür. Söz konusu ödeme tutarları bilanço tarihi itibarıyla geçerli olan kıdem tazminat tavanı esas alınarak hesaplanır.

Kıdem tazminatı karşılığı, tüm çalışanların emeklilikleri dolayısıyla ileride doğacak yükümlülük tutarları bugünkü net değerine göre hesaplanarak mali tablolara yansıtılır.

Buna göre; Şirket en az bir yıllık hizmeti tamamlayarak emekliye ayrılan (kadınlar için 58, erkekler için 60 yaş), iş ilişkisi kesilen, askerlik hizmeti için çağrılan veya vefat eden her çalışanına kıdem tazminatı ödemek mecburiyetindedir. Ödenecek kıdem tazminatı her hizmet yılı için bir aylık maaş tutarı kadardır ve bu tutar 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla 3.438,22 TL (31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla 3.254,44 TL) ile sınırlandırılmıştır. Kıdem tazminatı karşılığı, Şirket'in çalışanlarının emekli olmasından doğan gelecekteki olası yükümlülüğün bugünkü değerinin tahmini üzerinden hesaplara yansıtılmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Şirket'in kıdem tazminatı karşılığını tahmin etmek için aktüer değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesini öngörmektedir. Buna göre toplam karşılığın hesaplanmasına yönelik aşağıdaki varsayımlar yapılmıştır. Bilanço tarihindeki karşılıklar yıllık yaklaşık %6,00 maaş artışı-enflasyon ve yaklaşık % 8,75 reel getiri oranı varsayımlarına göre yaklaşık % 2,59 olarak elde edilen reel iskonto oranı kullanılmak suretiyle hesaplanmıştır.

### **Tablo 1 Kıdem Tazminatı İçin Hesaplanan Oranlar**

	<b>31 Aralık 2014</b>	<b>31 Aralık 2013</b>
İskonto Oranı	2,59%	2,59%
Emeklilik Olasılığının Tahmini İçin Devir Hızı Oranı Ort.	98%	98%

Temel varsayım, enflasyon ile orantılı olarak her hizmet yılı için 3.438,22 TL (31 Aralık 2013: 3.254,44 TL) olan tavan yükümlülüğünün artmasıdır. Böylece uygulanan iskonto oranı enflasyonun beklenen etkilerinden arındırılmış gerçek oranı gösterir.

### **Tablo 2 Kıdem Tazminatı Karşılığı**

1 Ocak 2014 Bakiyesi	0
Cari Dönemde Ayrılan Karşılık Tutarı	54.560,00 TL
31 Aralık 2014 Bakiyesi	<b>54.560,00 TL</b>

Bu suretle yapılan hesaplamalar sonucunda oluşan kıdem tazminatı karşılıkları gider olarak mali tablolara yansıtılmış ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamaların etkisi Tablo 10'da işleme alınmıştır. Yapılan hesaplamalar Ek-2'de detaylı bir biçimde görülebilir.

### **7.3.3. Türevsel Olmayan Finansal Araçlara Uygulanan Reeskont**

Türevsel olmayan finansal araçları, nakit ve nakit benzerleri, ticari alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar ve diğer alacaklar, ticari borçlar, ilişkili taraflara borçlar ve finansal borçlardan oluşmaktadır. Bir finansal varlık ya da finansal borç ilk defa mali tablolara alınırken makul değeri üzerinden değerlendirilir. Bu maliyet, verilen (bir varlık olması durumunda) veya alınan (bir yükümlülük olması durumunda) bedelin makul değeridir. Elde etme veya ihraçla doğrudan ilişkilendirilebilir işlem maliyetleri, finansal varlığın veya finansal borcun ilk değerlemesine dahil edilir. İlk kez kayıtlara alınmasına müteakiben finansal araçlar aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir. Nakit ve nakit benzerleri, vadeli/ vadesiz mevduat ve tahsildeki kısa vadeli çeklerden oluşmaktadır. Hazır değerler bilançoda maliyet değerleri ile yansıtılmaktadır.

Ticari alacak ve borçlar, ilk maliyetleri üzerinden işlem maliyetleri ile netleştirilmiş tutarları ile değerlendirilir. Kayda alınmalarını izleyen dönemlerde, ilk maliyet ve geri ödeme tutarlarının etkin faiz yöntemiyle hesaplanan bugünkü değerleri arasındaki farkların gelir tablosunda itfa edilmesi suretiyle elde edilen tutarlar üzerinden finansal tablolarda gösterilir. Grup, çeşitli nedenlerle tahsil imkanlarının güçleşmiş olduğunu tahmin ettiği ticari alacakları için karşılık ayırmaktadır. Tahmin edilen şüpheli alacakların

dışında, ilgili bulunduğu dönemde vadesi geçtiği halde tahsil edilemeyen veya dava ve icra aşamasında bulunan veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ticari alacaklar için ayrıca karşılık ayrılır. Şüpheli alacak tutarına karşılık ayrılmasını takiben, şüpheli alacak tutarının tamamının veya bir kısmının tahsil edilmesi durumunda, tahsil edilen tutar ayrılan şüpheli alacak karşılığından düşülerek gelir kaydedilir. Kısa vadeli diğer alacak ve borçlar maliyet değerleri üzerinden gösterilmektedir.

Finansal borçlar, ilk maliyet değerleri üzerinden işlem maliyetleri ile netleştirilmiş tutarları ile kayda alınır. Kayda alınmalarını izleyen dönemlerde, geri ödeme tutarlarının etkin faiz yöntemiyle hesaplanan bugünkü değerleriyle finansal tablolara yansıtılır ve ilk maliyet ile arasındaki farklar söz konusu borçların vadeleri süresince gelir tablosuna intikal ettirilir. Ticari alacaklar, etkin faiz oranı ile ıskonto edilmiş net gerçekleştirilebilir değerlerinden olası şüpheli alacak karşılıkları düşülmek suretiyle gösterilmektedir.

Yapılan bağımsız denetim çalışmasında 31.12.2014 tarihli bilançoda yer alan ticari borçlara ve ticari alacaklara reeskont uygulanmıştır. Ticari alacaklardaki alıcılar hesabında, ticari borçlarda ise satıcılar ve borç senetleri olmak üzere üç hesaba düzeltme kaydı atılmıştır. Kullanılan formül bugünkü değer formülüdür. (Tablo 3) Değerleme günü ile borç ve alacakların vadeleri arasındaki gün sayısı hesaplanır ve maliyet değeri ile etkin faiz oranı dahil edilerek formüle yerleştirilir. Bugünkü değer hesaplandıktan sonra borçları ve alacakları bugünkü değere getirebilmek için aradaki farklar kadar geçici düzeltme kayıtları yapılır. Tablo 4'te yapılan hesaplama görülebilir. Alıcılara 2.500,00 TL reeskont başlığı ile Tablo 10'da ertelenmiş vergi aktifi olarak işleme alınmıştır. Satıcılara yapılan 34.343,00 TL ile borç senetlerine yapılan 247.000,00 TL olmak üzere toplamda 281.343,00 TL'lik düzeltme kaydı Tablo 11'de reeskont başlığı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak işleme alınmıştır.

### **Tablo 3 Etkin Faiz Oranı ve Bugünkü Değer Formülü**

<b>DEĞERLEME GÜNÜ:</b> 31.12.2014	<b>ETKİN FAİZ ORANI:</b> 0,1050
<b>BUGÜNKÜ DEĞER FORMÜLÜ</b>	
Bugünkü Değer = İlk Maliyet Değeri / (((1+etkin faiz oranı)^(vadeye kalan gün sayısı/360)))	

**Tablo 4 Reeskont Hesaplaması**

	İLK MALİYET DEĞERİ	VADE	GÜN	BUGÜNKÜ DEĞER	REESKONT	AÇIKLAMA
Alıcılar	125.000,00	14.03.2015	73,00	122.500,00	2.500,00	Alıcı reeskontu
Satıcılar	2.997.028,18	17.01.2015	17,00	2.962.685,18	34.343,00	Satıcı Reeskontu
Senetler	6.877.383,84	12.05.2015	132,00	6.630.383,84	247.000,00	Borç senedi Reeskontu

7.3.4 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar

Türkiye'deki kanunlara ve mevzuata göre yıllara sari inşaat işi yapan inşaat şirketleri işin tamamlanması ile geçici kabulü gerçekleştirdikleri dönemde yaptıkları inşaat işinin gelirini ve maliyetini mali tablolara yansıtırlar. Müteahhitlik AŞ.'nin 2014 yılında başladığı yıllara sari olan inşaat işi henüz tamamlanmadığından mali tablolara aktarılacak herhangi bir karı bulunmamaktadır.

TMS 11'e göre yıllara sari inşaat işlerinden kaynaklanan hasılatlar ve maliyetler işin tamamlanma derecesine göre tahakkuk ettirilerek kayıtlara alınır. Şirket 35.619.298,00 TL sözleşme bedelli işin %50,58 'ini tamamlamış olup, gelir tablosuna bu oranda yansıtılacak tutar 18.016.240,93 TL'dir. Şirketin müşteriye ara dönemde kestiği hakediş faturası ise 16.927.849,53 TL'dir. Mevcut TFRS ve TMS'ye göre aradaki fark olan 1.088.391,40 TL hak edişe bağlı gelir tahakkukları olarak hesaplara alınmıştır. Dönem sonunda hesaplanan maliyet tutarı ise 16.448.837,97 olup bu tutardan, 323.000,00 TL'lik hali hazırda yapılmakta olan işler düşülmüş ve toplam dönem sonu maliyet 16.125.838 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda şirketin TMS 11'e göre mali tablolarına yansıtılacak karı 1.890.402,96 TL olarak hesaplanmıştır. Yapılan hesabın detayı Tablo 6'da gösterilmiştir.

IFRS 15 taslağına göre yapılan hesaplamalarda maliyet TMS 11'e göre yapılan hesaplamalarla aynı şekilde olmasına karşın hasılatın hesaplanması farklıdır. IFRS 15 taslağına göre edim yükümlülüğü gerçekleştirilmiş ve müşteriye transfer edilerek müşteri işletmenin kontrolüne geçmiş olan işler gelir olarak tahakkuk ettirilebilmektedir. Zaman süresince gerçekleşen tek bir edim yükümlülüğüne sahip olan işletmemiz artık tamamlanma yüzdesini kullanmak yerine sözleşmede belirlenmiş olan hakediş bedeli

üzerinden gelir hesaplayacaktır. Bu taslak çerçevesinde hakedişe bağlı gelir olan 16.927.849,53 TL'den toplam maliyetimiz olan 16.125.838 TL'nin çıkartılması sonucunda IFRS 15 taslağına göre mali tablolara yansıtılacak karımız 802.011,56 TL'dir. Yapılan hesabın detayı Tablo 7'de gösterilmiştir.

Bu çalışmanın en önemli noktası yeni standart taslağına göre tamamlama yüzdesi kullanılarak yapılan inşaat işinin hasılatının hesaplanması yerine, denetim yapılan dönemde kesilen hakediş fatura veya faturalarının toplamının hesaplara aktarılabilmesidir.

**Tablo 5 Mali Tablolara Yansıtılan Karlar**

<b>MALİ TABLOLARA YANSITILAN KARLAR</b>	<b>REVİZYON</b>	<b>TFRS</b>	<b>VUK</b>
Dönem Sonu İtibariyle Toplam Faturalanan Hakediş Bedeli	16.927.849,53 TL	16.927.849,53 TL	0
Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları	0	1.088.391,40 TL	0
<b>TOPLAM GELİR</b>	<b>16.927.850 TL</b>	<b>18.016.240,93 TL</b>	
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleriyle İlgili Maliyetler	16.448.837,97 TL	16.448.837,97 TL	0
Yapılmakta olan işler	-323.000,00 TL	-323.000,00 TL	0
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>16.125.837,97 TL</b>	<b>16.125.837,97 TL</b>	
<b>NET BAKİYE</b>	<b>802.011,56 TL</b>	<b>1.890.402,96 TL</b>	0

**Tablo 6 TMS 11'e Göre Mali Tablolara Yansıtılan Karın Detay Çalışması**

	<b>31 Aralık 2014</b>	<b>31 Aralık 2013</b>
Dönem Sonu İtibariyle Toplam Faturalanan Hakediş Bedeli	16.927.849,53 TL	0
Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları	1.088.391 TL	0
<b>TOPLAM GELİR</b>	<b>18.016.240,93 TL</b>	<b>0</b>
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleriyle İlgili Maliyetler	16.448.837,97 TL	0
Yapılmakta olan işler	-323.000,00 TL	0
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>16.125.837,97 TL</b>	
<b>NET BAKİYE</b>	<b>1.890.402,96 TL</b>	<b>0</b>
<b>İŞİN ADI</b>	<b>ÜNİVERSİTE YURT İNŞAATI</b>	
<b>TOPLAM FATURALANAN HAKEDİŞ</b>	16.927.849,53 TL (31.12.2014 Tarihi itibariyle)	
<b>TOPLAM MALİYETLER</b>	16.448.837,97 TL (31.12.2014 Tarihi itibariyle)	
<b>SÖZLEŞME TUTARI</b>	35.619.298,00 TL	
<b>ÖNGÖRÜLEN KAR MARJİ</b>	10,50%	
<b>31.12.2014-31.12.2013 TAMAMLANMA ORANI</b>	50,58%	
<b>TAMAMLANMA ORANI İLE DÖNEM SONU GELİR</b>	18.016.240,93 TL	
<b>FATURLANDIRILMAMIŞ GELİRLER</b>	1.088.391,40 TL (Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları)	
<b>DÖNEM SONU MALİYET</b>	16.448.837,97 TL	
<b>KULLANILMAMIŞ MALZEME / DOĞRAMALAR</b>	323.000,00 TL (Yapılmakta Olan İşler)	
<b>DÖNEM SONU MALİYET</b>	16.125.837,97 TL	
<b>MALİ TABLOLARA YANSITILAN KAR</b>	<b>1.890.402,96 TL</b>	

**Tablo 7 IFRS 15 Taslağına Göre Mali Tablolara Yansıtılan Karın Detay Çalışması**

	<b>31 Aralık 2014</b>	<b>31 Aralık 2013</b>
Dönem Sonu İtibariyle Toplam Faturalanan Hakediş Bedeli	16.927.849,53 TL	0
Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları	0	0
<b>TOPLAM GELİR</b>	<b>16.927.849,53 TL</b>	
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleriyle İlgili Maliyetler	16.448.837,97 TL	0
Yapılmakta olan işler	-323.000,00 TL	0
<b>TOPLAM MALİYET</b>	<b>16.125.837,97 TL</b>	
<b>NET BAKİYE</b>	<b>802.011,56 TL</b>	<b>0</b>
<b>İŞİN ADI</b>	<b>ÜNİVERSİTE YURT İNŞAATI</b>	
<b>TOPLAM FATERIALANAN HAKEDİŞ</b>	16.927.849,53 TL (31.12.2014 tarihi itibariyle)	
<b>TOPLAM MALİYETLER</b>	16.448.837,97 TL (31.12.2014 tarihi itibariyle)	
<b>SÖZLEŞME TUTARI</b>	35.619.298,00 TL	
<b>DÖNEM SONU MALİYET</b>	16.448.837,97 TL	
<b>KULLANILMAMIŞ MALZEME / DOĞRAMALAR</b>	323.000,00 TL (Yapılmakta Olan İşler)	
<b>DÖNEM SONU MALİYET</b>	16.125.837,97 TL	
<b>MALİ TABLOLARA YANSITILAN KAR</b>	<b>802.011,56 TL</b>	

**7.3.5 Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler (Gelir Vergileri)**

Dönem kârı üzerindeki gelir vergisi yükümlülüğü, cari dönem vergisi ve ertelenen vergiyi içermektedir. Cari dönem vergi yükümlülüğü, dönem kârının vergiye tabi olan kısmı üzerinden ve bilanço tarihinde geçerli olan vergi oranları ile hesaplanan ertelenen vergi yükümlülüğüne neden oluşturmaktadır. Ertelenen vergi varlıkların ve borçların mali tablolarda gösterilen değerleri ile yasal vergi matrahı hesabında dikkate alınan tutarları arasındaki geçici farklılıkların bilanço yükümlülüğü yöntemine göre vergi etkilerinin hesaplanmasıyla belirlenmektedir. Ertelenen verginin hesaplanmasında yürürlükte olan vergi oranları kullanılmaktadır. Başlıca geçici farklar, gelir ve giderlerin mali tablolardaki ve vergi kanunlarına göre değişik raporlama dönemlerinde muhasebeleşmesinden ve maddi ve maddi olmayan varlıklar ile ilgili aktifleştirme ve amortisman farklılıklarından

kaynaklanmaktadır. Ertelenen vergi yükümlülüğü veya varlığı, söz konusu geçici farklılıkların ortadan kalkacağı ilerideki dönemlerde ödenecek vergi tutarlarında yapacakları tahmin edilen artış ve azalış oranlarında ilişikteki mali tablolara yansıtılmaktadırlar. Ertelenen vergi varlığı, gelecek dönemlerde vergi avantajının sağlanmasının olası olduğu durumlarda ayrılır. Bu alacaktan artık yararlanılamayacağı anlaşıldığı oranda ilgili aktiften silinir. Aynı ülkenin vergi mevzuatına tabi olmak şartıyla ve cari vergi varlıklarının cari vergi yükümlülüklerinden mahsup edilmesi konusunda yasal olarak uygulanabilir bir hakkın bulunması durumunda, ertelenen vergi varlıkları ve ertelenen vergi yükümlülükleri, karşılıklı olarak birbirinden mahsup edilir.

Şirket'in vergi yükü VUK hesaplamalarına göre; 4.664.147,77 TL olarak hesaplanmıştır. (Tablo 8) TFRS'ye göre yapıp, IFRS 15 taslağına göre revize edilen çalışmada, yapılan hesaplamalar sonucunda oluşan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin netleştirilmesi sonucunda oluşan farklar da vergi gideri olarak mali tablolara yansıtılmıştır.(Tablo 9) Ertelenmiş vergi giderinin hesaplanması bir sonraki bölümde anlatılmıştır.

**Tablo 8 Ödenecek Vergi Yükümlülüğü**

	REVİZYON	TFRS	VUK
Cari Dönem Kurumlar Vergisi Karşılığı	4.664.147,77 TL	4.664.147,77 TL	4.664.147,77 TL
Peşin Ödenen Vergiler (-)	-4.664.147,77 TL	-4.664.147,77 TL	-4.664.147,77 TL
<b>Ödenecek Vergi Yükümlülüğü Net</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

**Tablo 9 Ertelenmiş Vergi Etkisi**

	REVİZYON	TFRS	VUK
Cari Dönem Kurumlar Vergisi Karşılığı	-4.664.147,77 TL	-4.664.147,77 TL	-4.664.147,77 TL
Ertelenmiş Vergi geliri / gideri	-217.149,87 TL	-434.828,15 TL	0
<b>TOPLAM</b>	<b>-4.881.297,64 TL</b>	<b>-5.098.975,92 TL</b>	<b>-4.664.147,77 TL</b>

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21 Haziran 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.



Türkiye’de kurumlar vergisi oranı 2014 yılı için % 20’dir. (2013: % 20) Kurumlar vergisi oranı, kurumların ticari kazancına vergi yasaları gereğince indirimi kabul edilmeyen giderlerin ilave edilmesi, vergi yasalarında yer alan istisna ve indirimlerin sonucu bulunacak safi kurum kazancına uygulanır.

### 7.3.6 Ertelenen Vergiler

Şirket, ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerini, bilanço kalemlerinin “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” ve yasal mali tabloları arasındaki farklı değerlendirilmelerin sonucunda ortaya çıkan geçici farkların etkilerini dikkate alarak hesaplamaktadır. Söz konusu geçici farklar genellikle gelir ve giderlerin, tebliğ ve vergi kanunlarına göre değişik raporlama dönemlerinde muhasebeleşmesinden kaynaklanmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde birikmiş geçici farklar ve ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin yürürlükteki vergi oranları kullanılarak hazırlanan dökümü aşağıdaki gibidir.

**Tablo 10 Ertelenen Vergi Aktifleri**

Ertelenen Vergi Aktifleri / Kâr Zararla İlişkilendirilen	REVİZYON		TFRS	
	Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Etkisi	Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Etkisi
Kıdem Tazminatı Karşılığı	54.559,60 TL	10.911,92 TL	54.559,60 TL	10.911,92 TL
Reeskontlar	2.500,00 TL	500,00 TL	2.500,00 TL	500,00 TL
İnşaat Maliyetleri	16.125.837,97 TL	3.225.167,59 TL	16.125.837,97 TL	3.225.167,59 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>16.182.897,57 TL</b>	<b>3.236.579,51 TL</b>	<b>16.182.897,57 TL</b>	<b>3.236.579,51 TL</b>

**Tablo 11 Ertelenen Vergi Pasifleri**

Ertelenen Vergi Pasifleri / Kâr Zararla İlişkilendirilen	REVİZYON		TFRS	
	Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Etkisi	Geçici Farklar	Ertelenmiş Vergi Etkisi
Duran Varlıklar	59.454,40 TL	11.890,88 TL	59.454,40 TL	11.890,88 TL
Reeskontlar	281.343,00 TL	56.268,60 TL	281.343,00 TL	56.268,60 TL
İnşaat Karları	16.927.849,53 TL	3.385.569,91 TL	18.016.240,93 TL	3.603.248,19 TL
<b>Ara Toplam</b>	<b>17.268.646,93 TL</b>	<b>3.453.729,39 TL</b>	<b>18.357.038,33 TL</b>	<b>3.671.407,67 TL</b>

**Tablo 12 Ertelenen Vergi Net**

	REVİZYON	TFRS
Ertelenen Vergi Pasifleri Net	-217.149,87 TL	-434.828,15 TL

Tabloların hesaplaması yapılırken geçici düzelme kayıtları yapılan tutarların kurumlar vergisi oranı olan %20 oranında ertelenmiş vergi etkisi hesaplanmış olup, bu hesaplamalar sonucunda TFRS'ye göre 434.828,15 TL tutarında, IFRS 15 taslağına göre ise 217.149,87 TL tutarında ek vergi hesaplanmıştır. Aradaki fark ise daha önceden belirtildiği gibi gelirdeki tamamlama yüzdesi etkisinden kaynaklanan 1.088.391,40 TL'dir. Hak edişe bağlanacak gelir tahakkukları olan 1.088.391,40 TL'nin %20'si 217.671,28 TL'dir. Bu tutar ertelenen vergi pasiflerindeki net tutarının farkı ile aynıdır.(Tablo 12)

#### 7.4. Karşılaştırmalı Gelir Tablosu Ve Analizi

**Tablo 13 Karşılaştırmalı Gelir Tablosu**

<b>KARŞILAŞTIRMALI GELİR TABLOSU</b>	VUK	TFRS	REVİZYON
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	MÜTEAHHİTLİK AŞ.	MÜTEAHHİTLİK AŞ.	MÜTEAHHİTLİK AŞ.
Satış Gelirleri	289.118,06 TL	18.305.358,99 TL	17.216.967,59 TL
Satışların Maliyeti (-)	0	-16.125.837,97 TL	-16.125.837,97 TL
<b>Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)</b>	289.118,06 TL	2.179.521,02 TL	1.091.129,62 TL
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler			
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)			
<b>Finans Sektörü Faaliyetlerinden brüt kar (zarar)</b>			
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>	289.118,06 TL	2.179.521,02 TL	1.091.129,62 TL
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	0	0	0
Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.385.655,41 TL	-1.326.201,01 TL	-1.326.201,01 TL
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0	0
Diğer Faaliyet Gelirleri	23.284.161,81 TL	23.565.504,81 TL	23.565.504,81 TL
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	-562,25 TL	-57.621,85 TL	-57.621,85 TL
<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	22.187.062,21 TL	24.361.202,97 TL	23.272.811,57 TL
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/Zararlarındaki Paylar			
Esas Faaliyet Dışı Finansal Gelirler	0	0	0
Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-)	0	0	0
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI</b>	22.187.062,21 TL	24.361.202,97 TL	23.272.811,57 TL
<b>Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri</b>	-4.664.147,77 TL	-5.098.975,92 TL	-4.881.297,64 TL
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	-4.664.147,77 TL	-4.664.147,77 TL	-4.664.147,77 TL
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri		-434.828,15 TL	-217.149,87 TL
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>17.522.914,44 TL</b>	<b>19.262.227,05 TL</b>	<b>18.391.513,93 TL</b>
<b>DURDURULAN FAALİYETLER</b>			
Durdurulan Faaliyetler Vergi Sonrası Dönem Karı/Zararı			
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>17.522.914,44 TL</b>	<b>19.262.227,05 TL</b>	<b>18.391.513,93 TL</b>

Müteahhitlik AŞ.'nin 2014 yılı bağımsız denetiminde yapılan bilançodaki geçici düzeltme kayıtlarının gelir tablosuna aktararak karşılaştırmalı olarak bu iki yöntem arasındaki farklar VUK'a göre gösterilmiştir. Firmamızın 2014 yılında VUK'a göre beyan ettiği tabloda hizmet gelirlerinden kaynaklanan 289.118,06 TL'nin üzerine TFRS ve IFRS 15 (revizyon) hesaplamalarımızda bulduğunuz (Tablo 5) inşaat işlerinin gelirleri ve giderleri eklenerek ticari faaliyetlerden brüt karlara ulaşılmıştır. Faaliyet karındaki farklılıklarda öncelikle, genel yönetim giderlerinden duran varlık amortisman tutarı düşülerek gelir tablosuna yansımıştır. Diğer faaliyet gelirlerindeki fark, ticari borçlara yapılan reeskont düzeltme kayıtlarından kaynaklanmaktadır. Diğer faaliyet giderlerindeki fark ise ticari alacakların reeskontunda ve kıdem tazminatı karşılıklarında yapılan düzeltme kayıtlarından kaynaklanmaktadır. Sürdürülen faaliyetlerden dönem karındaki fark ise ertelenmiş vergi giderleri düzeltme kaydından kaynaklanmaktadır.

Çalışmanın sonucunda VUK ve TFRS arasındaki dönem karının asıl sebebi Türkiye'de yıllara sari olarak yapılan inşaat işlerinde, yapılan işle ilgili olarak katlanılan maliyetlerin ve elde edilen hasılatın inşaat işinin farklı hesap döneminde bitmesinden dolayı işin tamamlandığı dönemde finansal tablolara aktarılmasından kaynaklanmaktadır. TFRS'ye göre değerlemeler yapılarak ertelenen vergi yükümlülükleri ve vergi varlıkları da hesaba katıldığında Dönem net karı TFRS'ye göre farklılık göstermiştir. Aradaki 1.739.312,61 TL'lik dönem net karının eklenmesi ile şirketin bugünkü durumu hakkında bilgi sahibi olmamıza imkan tanınmıştır. Revizyon olarak adlandırdığımız IFRS 15 taslak çalışmamız ile TFRS olarak adlandırdığımız TMS 11 bazlı çalışmamız arasındaki 870.713,12 TL'lik dönem karı farkın asıl nedeni tamamlama yüzdesine göre hesaplamamızdan gelen hak edişe bağlı gelir tahakkukunun hesaba alınmaması ve o hesaba bağlantılı olarak gelirin düşmesinden dolayı ertelenmiş vergi giderinde azalış olmasıdır. Yapılan çalışmadaki yeni taslak standart ile mevcut uygulamadaki TFRS arasındaki asıl fark edim yükümlülüğü gerçekleştirilmeyen hasılatın gelir tahakkukları olarak dikkate alınmamasından kaynaklanmıştır. Eğer IFRS 15 Taslağına göre gelir tablosu oluşturuluyor olsaydı durum Tablo 13'teki son sütun gibi olacaktı.

## 8- SONUÇ

IFRS 15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardı taslağı asıl olarak hasılatı tanımlamayı amaçlamıştır ve TMS 18 Hasılat standardını geliştirerek bu standardı yükülden kaldırmayı amaçlamaktadır. Hasılatı tanımlarken TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardını da kaldırmayı amaçlayan yeni standart taslağı bu standart ile birlikte bazı kavramları kaldırmış ve daha gerçekçi bir yaklaşım getirmiştir. İlgili yorum standartlarını da bu iki standart gibi kaldırarak standartları daha da sadeleştirmeye ve belirsizlikleri ortadan kaldırmayı hedefleyen bu yaklaşım sade ve genel geçer standartlar oluşturma düşüncesinden yola çıkılarak hazırlanmıştır. Özellikle TMS 18 ve TMS 11 standartları kaldırmaktaki amaç hasılatın muhasebeleştirilmesinde tek bir yapı oluşturmak ve hasılatı tek bir kaynaktan toplamaktır. Daha önce de ifade ettiğimiz gibi mevcut standartlarda sadeleştirmeye gidilerek daha detaylı ama daha kapsamlı standartlar oluşturulmaktadır.

IFRS 15 Taslağı adından da anlaşılacağı gibi hasılatın belirlenmesinde sözleşme kavramına ağırlık vermiş ve TMS 18'deki gerçeğe uygun değer kavramı yerine sözleşmedeki işlem fiyatı kavramını tercih etmiştir. Standart taslağı ayrıca TMS 18'deki getirilerin ve risklerin devri kavramı yerine edim yükümlülüğü kavramını açıklamıştır. Standart taslağında edim yükümlülüğü sözleşmeye göre yapılması veya temin edilmesi gereken mal veya hizmetlerin müşteriye transferi olarak tanımlamıştır. Mal veya hizmetlerin transferini ise taslak kontrolün müşteriye geçmesi olarak anlatmaktadır. Sözleşmede edim yükümlülüklerinin kendi içerisinde bölünebileceği, benzer nitelikteki sözleşmelerin birleştirilebileceği ve değişken fiyatlama gibi önemli kavramlara da ayrıca yer verilmektedir. Taslak sözleşme hasılatını tanımlarken beş aşamalı bir model sunmaktadır. Bu beş aşamalı model kendi içerisinde seçenekler sunarak ilerlemektedir. Beş model aşaması gerçekleştiğinde doğru bir hasılatın muhasebeleştirilerek finansal tablolara aktarılması sağlanmak istenmiştir. Taslak ayrıca inşaat sektörünü yakından ilgilendirecek iki kavram öne sürmüştür. Hasılatın oluşmasında zamanın belirli bir noktasında ve zaman süresince kavramları özellikle yıllara sari inşaat yapan firmalar için hasılatlarını sözleşme fiyatına göre sözleşmede belirledikleri hakediş tutarının alındığı dönemde hasılat yazılabilesini sağlamaktadır. Bu şekilde tamamlanma yüzdesi yöntemi geride bırakılmak istenmiş, maliyetleri ve elde edilen hasılatı gerçekçi bir şekilde tablolara yansıtacak

amaçlanmıştır. Standart taslağı ayrıca bahsi geçen bir konunun mevcut standartlarda olması halinde diğer standartları birincil olarak kullanmamız gerektiğini ifade etmiştir.

TMS 18 Hasılat standardı, hasılatı işletmenin olağan faaliyetlerinden elde ettiği gelir olarak tanımlamış ve güvenilir bir şekilde ölçüldüğünde muhasebeleştirilebileceğini anlatmıştır. Hasılatın ölçümü gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile açıklamıştır. Hasılatın gerçekleşmesini önemli risk ve getirilerin devri, kontrolün devri, tutarın güvenilir bir şekilde ölçülmesi ve tahsilatın (ekonomik faydaların) elde edilmesinin muhtemel olması koşullarının tamamına bağlamıştır. Standart aynı zamanda mal satışları, hizmet sunumu, faiz, isim hakkı ve temettüer ile elde edilen hasılatı açıklamıştır

Maliye yönünden inşaat işlerine bakıldığında ise tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanıldığını söyleyebiliriz. Tamamlanmış sözleşme yöntemi, hasılatın ve maliyetlerin güvenilir bir şekilde öngörüleemeyeceği esastan yola çıkarak hazırlanmış ve yıllara sari olarak yapılan inşaat işlerinde fiilen inşaatın bitmesinin yani geçici kabulün yapılmasının ardından inşaat işleriyle ilgili olarak kar veya zarar hesaplanabileceğini ortaya koymuştur. Devletin ise bu uygulamadan kaynaklanan alacağını tahsil edememe durumu hakediş adı verilen ara ödemelerde (inşaat işini yapanlar için gelir) %3 oranında kesinti yapılarak devlet ödemeyi yapan tarafı, inşaat taahhüt işini gerçekleştiren taraf adına sorumlu tutmaktadır. Bu uygulamadan dolayı her ne kadar ihtiyatlılık ilkesini ile örtüşmekteyse de dönemsellik ilkesi ile uyumu neredeyse ortadan kaldırmaktadır. Bu yöntem bilgi kullanıcılarının daha şeffaf bilgiler elde etmesini kısıtlamakta ve çıkar gruplarının dezavantajına bir durum meydana getirmektedir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına baktığımızda, standardın sözleşme türlerini açıkladığını ve sözleşmenin gelirleri ve giderleri hakkında tanımlamalarda bulunduğunu görmekteyiz. Standardın en önemli noktası gelirin ve giderin hesaplanmasında tamamlama yüzdesi yöntemi kullanılmasıdır. Tamamlama yüzdesi yöntemi kar marjı eklenerek yapılmış olan sözleşme fiyatının hesaplanan tamamlama yüzdesi ile oranlanarak hasılat veya maliyet hesaplanmasıdır. Tamamlama yüzdesi yönteminde ise güvenilir bir öngörü ile hareket edilmesi beklentisi yaratılmış ve karı veya zararın her muhasebe döneminde hesaplanabilmesi için bir yöntem belirlenmiştir. IFRS 15 taslağında ise tamamlama yüzdesi yöntemi yerine edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi

açıklanmıştır. Yeni taslağa göre taahhüt edilen mal ve hizmetlerin transferi ile hasılat doğmaktadır.

Türkiye'deki mevcut uygulamalara bakıldığında IFRS 15 taslağının bizim vergi sistemimize daha uygun olduğunu söyleyebiliriz. Önceden sözleşmede belirlenen işlem fiyatının edim yükümlülüklerini gerçekleştirdikçe hasılat olarak ele alınması ve maliyetleri açısından ise yapılan inşaat işi ile ilişkili olması şartları bizim sistemimize daha yakındır. Eğer IFRS 15 taslağı çıkarsa ve Türkiye'de uygulanma durumu olursa, maliyetler ve hasılatlar işin fiilen bittiği muhasebe döneminde hesaplanmak yerine her dönem hesaplanarak mali tablolara aktarılabilecek ve hakedişler üzerinden kesinlen stopajın kaldırılması söz konusu olabilecektir. Şu andaki mevcut sistemin teşvik niteliğinde olduğunu da söylemek gerekmektedir ama başka yollardan teşvikler sağlamanın yolunun her daim açık olduğunu ifade etmek yanlış olmaz. Muhasebenin temel taşlarının dünyanın her yerinde aynı olduğu varsayımı ile en büyük önerim, uluslararası standartları ülkemizle tam uyumlu hale getirmek ve bu gibi güncellemelerle iyi birer sistem kurmaktır. Böylece mevzuata uygun tablolarımızı uluslararası standartlara dönüştürmek yerine, enerjimizi bu sisteme nasıl katkı sağlayabileceğimizi düşünmekle geçirebiliriz.

## 9- KAYNAKÇA

Köse T. & Şengül Çelikay D. (Şubat 2015). Yeni Hasılat Standardı Ve Getirdiği Değişiklikler. İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi S.19–44

International Accounting Standards Board. (Mayıs 2014). IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers. 17.12.2015. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf>

Kamu Gözetim Kurumu. (1 Eylül 2015). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. 02.01.2016. [http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TFRS\\_15\\_Taslak\\_Metin.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TFRS_15_Taslak_Metin.pdf)

Özerhan Y. Marşap B. & Yanık S. S. (Haziran 2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi S. 193-226.

Keskin A. İ. & Dinçer B. (Mart 2015). UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi Ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. Maliye Finans Yazıları S. 219-246.

Kamu Gözetim Kurumu. (30 Aralık 2012). TMS 18 Hasılat. 16.02.2016. [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2015/TMS/TMS18.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS18.pdf)

Topbaş N. (Mart 2009). Finansal Kriz Ortamında Bankaların Muhasebe Sistemlerinde Gerçeğe Uygun Değerleme Yönteminin Etkileri. Bankacılar Dergisi. S.57.

Badem C. (Nisan 2012). TMS 18 Hasılat Standardı Kapsamında Senetsiz Vadeli Satışlar Ve Ertelenmiş Vergi Etkisi; TMSUGT İle Karşılaştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi S. 65-68.

Tuğlu A. (Şubat 2011). Vergisel Açıdan ve TMS Açıısından Hasılat Kavramı. Yaklaşım Dergisi.

Yarbaşı E. (Haziran 2008). Türkiye Muhasebe Standartlarının Hizmet Sektörü İle İlgili Olarak Tek Düzen Muhasebe Sistemine Etkisi. S.109.

Yücenurşen M. Peker A.A. Apak İ. & Polat Y. (Temmuz 2014). TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 2. S.3-4.

Arı M. & Yılmaz R. (Ocak 2015). Avantaj ve Dezavantajları Açıısından Gerçeğe Uygun Değer ile Maliyet Değeri Muhasebesinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi. S.148-150.

Akdoğan N. & Sevilengül O. (Kasım-Aralık 2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. İSMMO Mali Çözüm Dergisi. Sayı 84. S.38.

Özyürek H. (2012). TMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi. Sayı 1. S.135.

Tokay S. H. & Deran A. (2009). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Gerçeğe Uygun Değer Ölçüsünün Kullanımı. MÖDAV 5. Uluslararası Muhasebe Konferansı. S.152.

Pamukçu F. (Ocak-Şubat 2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. İSMMO Mali Çözüm Dergisi. S.81.

Ayçiçek F. (Mayıs-Haziran 2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler. İSMMO Mali Çözüm Dergisi. S.71.



Gökgöz A. & Özdemir H. (2015). Dış Ticarete Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies. S.114.

Özulucan A. & Özdemir F. S. (Ocak 2010). Akıllı Kartlar ile Yapılan Mal Ve Hizmet Satışlarının TMS-18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. S.66.

Dursun A. & Yalnız S. (2013). Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri-TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. Cilt: 27. Sayı: 1. S.155.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (6 Ocak 1961). Gelir Vergisi Kanunu. 12.01.2016.

<http://www.gib.gov.tr/>

Gelir İdaresi Başkanlığı. (3 Nisan 2007). 1 Sıra Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

13.01.2016. <http://www.gib.gov.tr/>

Gelir İdaresi Başkanlığı. (12 Ocak 2009). 15592 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. Kararname

Eki.13.01.2016. <http://www.gib.gov.tr/>

Kamu Gözetim Kurumu. (26 Ekim 2005). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri. 15.01.2016.

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2013/TMS/TMS11.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS11.pdf)

Gelir İdaresi Başkanlığı. (26 Aralık 1992). 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel

Tebliği. 15.09.2016. <http://www.gib.gov.tr/>

Yıldırım, O. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Mevcut Vergi Mevzuatı Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Kapsamında Değerlendirilmesi.

Akgün, A.İ. (Nisan 2013). İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış. Muhasebe Ve Finansman Dergisi.

Karaca, N. , Misket, N. (Haziran 2014). TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Muhasebe Uygulamaları. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi.

Alptürk, E. (2012). İnşaat Sözleşmelerinin TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi Ve Karşılaştırmalar.

Susmuş, T. & Zengin, Y. İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) Ve Uygulamaları. Başpınar, A. (2004). Türkiye’de Ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, (146).

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2), 105-120.

Atabey, T., & Başkontrolörü, G. (2002). Gelir Vergisi Rehberi. Vergi Sorunlar Dergisi, (162).

Onarma, I., Işin, İ., & Tarihi, B. V. B. 11-Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşi. Yayın Kurulundan.

Özel, S. Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi Ve Son Değişiklikler

Öz, E. & Çevikcan, F. Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi

Karyağdı, N. (2006) Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Elitaş, C. Karakoç, M. & Özdemir, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları.

Çatıkkaş, Ö. (Eylül 2012). Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları Ve TMS-11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” Açısından Değerlendirilmesi. Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi.

Yareli, A. N. ,Kayalı, N. & Demirlioğlu N. (2011). İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.

İnan, A. Yıllara Yaygın Yapım Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme. Sayıştay Dergisi Sayı 60.

Şengür, E. D. (2012). İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi Ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi. İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi. Fındık, H. (Temmuz 2013). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde TMS/TRRS Ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Sunum Ve Değerleme Farklılıkları. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı 37.

Yılmaz, F. (Ekim 2009). TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi. Yönetim Dergisi Sayı 64.

Şen, İ. K. (Aralık 2012). Tms11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi. Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi Sayı 2.

## 10- EKLER

DEMİRBAŞ KODU	DEMİRBAŞ ADI	GİRİŞ TARİHİ	GÜN	GİRİŞ TARİHİ (GÜN, 01 OLARAK DEĞİŞTİRİLMİŞİ)	AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMİ	DEĞERİ	HURDA DEĞER	NET DEĞERİ	ÖMÜR (AY)	AKTİFTE KALMA SÜRESİ (AY)	KALAN ÖMÜR (AY)	31.12.2014 TOPLAM AMORTİSMAN (BİRİKMiŞ)	31.12.2014 dÖnem AMORTİSMAN (BİRİKMiŞ)
0	HADDE	0		0									
252 252	3 ADET WC VE DUŞ KONTENNERİ	27.08.2014	27	01.08.2014	Az.B.	30.000,00	0,00	30.000,00	180	5	175	832,50	832,50
252 252	3 ADET WC VE DUŞ KONTENNERİ	15.10.2014	15	01.10.2014	Az.B.	22.800,00	0,00	22.800,00	180	3	177	379,62	379,62
252 252	SANTİYE İŞÇİ YATAKHANE PREFABRİK BİNALAR 4 ADET	08.09.2014	8	01.09.2014	Az.B.	160.800,00	0,00	160.800,00	120	4	116	5.360,00	5.360,00
253 253	MERMER KESME MAKİNASI	09.08.2014	9	01.08.2014	Az.B.	2.200,00	0,00	2.200,00	120	5	115	91,67	91,67
255 255	3000 LT TEKERLEKLI SU TANKI	17.03.2014	17	01.03.2014	Az.B.	1.600,00	0,00	1.600,00	180	10	170	88,80	88,80
255 255	18 BTU KLİMA	08.07.2014	8	01.07.2014	Az.B.	1.355,93	0,00	1.355,93	180	6	174	45,15	45,15
255 255	12 BTU KLİMA	08.07.2014	8	01.07.2014	Az.B.	974,58	0,00	974,58	180	6	174	32,45	32,45
255 255	BOSCH KIRICI DEĞİCİ (HİLTİ)	09.07.2014	9	01.07.2014	Az.B.	1.618,00	0,00	1.618,00	120	6	114	80,90	80,90
255 255	Casper Intel Core i7 Masaüstü Bilgisayar 1 ADET	09.07.2014	9	01.07.2014	Az.B.	5.835,85	0,00	5.835,85	48	6	42	729,48	729,48
255 255	CASPER INTEL CORE I7 MASAÜSTÜ BİLGİSAYAR 3 ADET	18.08.2014	18	01.08.2014	Az.B.	5.446,61	0,00	5.446,61	48	5	43	567,36	567,36
255 255	Casper Intel Core Masaüstü Bilgisayar 4 ADET	02.09.2014	2	01.09.2014	Az.B.	7.050,85	0,00	7.050,85	48	4	44	587,57	587,57
255 255	EPSON PROJeksiYON 4 ADET	04.09.2014	4	01.09.2014	Az.B.	17.099,58	0,00	17.099,58	60	4	56	1.139,97	1.139,97
255 255	SHARP WX-2614NSZ FOTOKOPİ VE YAZICI	29.08.2014	29	01.08.2014	Az.B.	6.852,26	0,00	6.852,26	60	5	55	571,02	571,02
255 255	İNŞAAT TABELASI 3 ADET	29.08.2014	29	01.08.2014	Az.B.	2.300,00	0,00	2.300,00	180	5	175	63,89	63,89
255 255	10 ADET Elektrikli Ortam Isıtıcı	29.08.2014	29	01.08.2014	Az.B.	36.811,44	0,00	36.811,44	120	5	115	1.533,81	1.533,81
260 260	NET CAD NETPRO YOL/KANAL/BARAJ PROJELENDİRME	08.07.2014	8	01.07.2014	Az.B.	302.745,10	0,00	302.745,10	1.824,90	79,00	1.745,90	12.104,19	12.104,19
260 260	ALTERNATİF FİN. KİR. 1400483301 NL SÖZLEŞME	08.07.2014	8	01.07.2014	Az.B.	21.164,00	0,00	21.164,00	36	6	30	3.526,98	3.526,98
260 260	ALTERNATİF FİN. KİR. 1400467401 NL SÖZLEŞME	08.07.2014	8	01.07.2014	Az.B.	112.208,35	0,00	112.208,35	84	6	78	8.011,68	8.011,68
	<b>TOPLAMLAR/DEMİRBAŞ ADEDİ :</b>					<b>397.794,49</b>	<b>0,00</b>	<b>397.794,49</b>	<b>204,07</b>	<b>18,00</b>	<b>186,07</b>	<b>30.418,40</b>	<b>30.418,40</b>
	<b>GENEL TOPLAM</b>					<b>700.539,59</b>	<b>0,00</b>	<b>700.539,59</b>	<b>2.028,97</b>	<b>97,00</b>	<b>1.931,97</b>	<b>42.522,59</b>	<b>42.522,59</b>



**MÜTEAHHİTLİK AŞ.**  
**AYRINTILI BİLANÇOSU**  
**31.12.2014**

Aktif (Varlıklar)	VUK MÜTEAHHİTLİK	TFRS MÜTEAHHİTLİK	REVİZYON MÜTEAHHİTLİK	TFRS DÜZELTME KAYITLARI	REVİZYON DÜZELTME KAYITLARI	ELİMİNASYON
<b>I- DÖNEN VARLIKLAR</b>						
<b>A- HAZIR DEĞERLER</b>						
1- Kasa	60.122,1	60.122,1	60.122,1	0,0	0,0	0,0
2- Alınan Çekler				0,0	0,0	0,0
3- Bankalar	598.153,1	598.153,1	598.153,1	0,0	0,0	0,0
4- Verilen Çekler ve Ödeme emirleri (-)	-5.605.752,6	0	0	0,0	0,0	5.605.752,6
5- Diğer Hazır Değerler				0,0	0,0	0,0
<b>B- MENKUL KIYMETLER</b>						
1- Hisse Senetleri				0,0	0,0	0,0
2- Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar	0	0	0	0,0	0,0	0,0
3- Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar				0,0	0,0	0,0
4- Diğer Menkul Kıymetler				0,0	0,0	0,0
5- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
<b>C- TİCARİ ALACAKLAR</b>						
1- Alıcılar	125.000,0	122.500,0	122.500,0	-2.500,0	0,0	0,0
2- Alacak Senetleri		0	0	0,0	0,0	0,0
3- Alacak Senetleri Reeskontu (-)				0,0	0,0	0,0
4- Verilen Depozito ve Teminatlar	0	0	0	0,0	0,0	0,0
5- Diğer Ticari Alacaklar				0,0	0,0	0,0
6- Şüpheli Ticari Alacaklar	0	0	0	0,0	0,0	0,0
7- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)				0,0	0,0	0,0
<b>D- DİĞER ALACAKLAR</b>						
1- Ortaklardan Alacaklar	819.140,2	819.140,2	819.140,2	0,0	0,0	0,0
2- İştiraklerden Alacaklar	621.718,7	621.718,7	621.718,7	0,0	0,0	0,0
3- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar				0,0	0,0	0,0
4- Personelden Alacaklar				0,0	0,0	0,0
5- Diğer Çeşitli Alacaklar	101.535,1	101.535,1	101.535,1	0,0	0,0	0,0
6- Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)				0,0	0,0	0,0
7- Şüpheli Diğer Alacaklar				0,0	0,0	0,0
8- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
<b>E- STOKLAR</b>						
1- İlk Madde ve Malzeme		0	0	0,0	0,0	0,0
2- Yarı Mamuller	0	0	0	0,0	0,0	0,0
3- Mamuller				0,0	0,0	0,0
4- Ticari Mallar				0,0	0,0	0,0
5- Diğer Stoklar				0,0	0,0	0,0
6- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
7- Verilen Sipariş Avansları	30.115.780,1	30.115.780,1	30.115.780,1	0,0	0,0	0,0
<b>F- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ</b>						
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	16.448.839,0	323.000,0	323.000,0	-16.125.839,0	0,0	0,0
2- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı				0,0	0,0	0,0
3- Taahhütlere Verilen Avanslar				0,0	0,0	0,0
<b>G- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI</b>						
1- Gelecek Yıllara ait Giderler	0	0	0	0,0	0,0	0,0
2- Gelir Tahakkukları		1.088.391,4		1.088.391,4	-1.088.391,4	0,0
<b>H- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>						
1- Devreden KDV	784.224,7	784.224,7	784.224,7	0,0	0,0	0,0
2- İndirilecek KDV				0,0	0,0	0,0
3- Diğer KDV				0,0	0,0	0,0
4- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar		4.664.147,8	4.664.147,8	0,0	0,0	4.664.147,8
5- İş Avansları				0,0	0,0	0,0
6- Personel Avansları				0,0	0,0	0,0
7- Sayım ve Tesellüm Noksantları				0,0	0,0	0,0
8- Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar				0,0	0,0	0,0
9- Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
<b>II-DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>44.068.760,31</b>	<b>39.298.713,15</b>	<b>38.210.321,75</b>	<b>-15.039.947,57</b>	<b>-1.088.391,40</b>	<b>10.269.900,41</b>
<b>II- DURAN VARLIKLAR</b>						
<b>A- TİCARİ ALACAKLAR</b>						
<b>DURAN VARLAR</b>						
1- Alıcılar				0,0	0,0	0,0
2- Alacak Senetleri				0,0	0,0	0,0
3- Alacak Senetleri Reeskontu (-)				0,0	0,0	0,0
4- Verilen Depozito ve Teminatlar	0	0	0	0,0	0,0	0,0
5- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
<b>B- DİĞER ALACAKLAR</b>						
1- Ortaklardan Alacaklar				0,0	0,0	0,0
2- İştiraklerden Alacaklar				0,0	0,0	0,0
3- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar				0,0	0,0	0,0
4- Personelden Alacaklar				0,0	0,0	0,0
5- Diğer Çeşitli Alacaklar				0,0	0,0	0,0
6- Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)				0,0	0,0	0,0
7- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
<b>C- MALİ DURAN VARLIKLAR</b>						
1- Bağlı Menkul Kıymetler				0,0	0,0	0,0
2- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
3- İştirakler	750.000,0	750.000,0	750.000,0	0,0	0,0	0,0
4- İştirakler Sermaye Taahhütleri (-)				0,0	0,0	0,0
5- İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
6- Bağlı Ortaklıklar				0,0	0,0	0,0
7- Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)				0,0	0,0	0,0
8- Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
9- Diğer Mali Duran Varlıklar				0,0	0,0	0,0
10- Diğer Mali Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü				0,0	0,0	0,0
<b>ŞEREFİYE</b>						
1- Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
<b>D- MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>						
1- Arazi ve Arsalar	0	0	0	0,0	0,0	0,0
2- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri				0,0	0,0	0,0
3- Binalar	213.600,0	213.600,0	213.600,0	0,0	0,0	0,0
4- Tesis Makina ve Cihazlar	2.200,0	2.200,0	2.200,0	0,0	0,0	0,0
5- Taahhütler	0	0	0	0,0	0,0	0,0
6- Demirbaşlar	86.945,1	86.945,1	86.945,1	0,0	0,0	0,0
7- Diğer Maddi Duran Varlıklar	0	0	0	0,0	0,0	0,0
8- Birikmiş Amortismanlar (-)	-23.658,6	-12.104,2	-12.104,2	11.554,4	0,0	0,0
9- Yapılmakta Olan Yatırımlar		0	0	0,0	0,0	0,0
10- Verilen Avanslar				0,0	0,0	0,0
<b>E- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>						
1- Haklar	397.794,5	397.794,5	397.794,5	0,0	0,0	0,0
2- Şerefiye				0,0	0,0	0,0
3- Kuruluş ve Organize Giderleri				0,0	0,0	0,0
4- Araştırma ve Geliştirme Giderleri				0,0	0,0	0,0
5- Özel Maliyetler				0,0	0,0	0,0
6- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar				0,0	0,0	0,0
7- Birikmiş Amortismanlar (-)	-78.318,4	-30.418,4	-30.418,4	47.900,0	0,0	0,0
8- Verilen Avanslar				0,0	0,0	0,0
<b>F- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR</b>						
1- Arama Giderleri				0,0	0,0	0,0
2- Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri				0,0	0,0	0,0
3- Diğer Özel Tükenebilir Tabi Varlıklar				0,0	0,0	0,0
4- Birikmiş Tükenebilir Payları				0,0	0,0	0,0
5- Verilen Avanslar				0,0	0,0	0,0
<b>G- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI</b>						
1- Gelecek Yıllara Ait Giderler	231.884,7	231.884,7	231.884,7	0,0	0,0	0,0
2- Gelir Tahakkukları		0	0	0,0	0,0	0,0
<b>H- DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>						
1- Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV				0,0	0,0	0,0
2- Diğer Katma Değer Vergisi				0,0	0,0	0,0
3- Gelecek Yıllar İhtiyaç Stokları				0,0	0,0	0,0
4- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar				0,0	0,0	0,0
5- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar				0,0	0,0	0,0
6- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	63.177,8	63.177,8	63.177,8	0,0	0,0	0,0
7- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)				0,0	0,0	0,0
8- Birikmiş Amortismanlar (-)				0,0	0,0	0,0
<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>1.643.625</b>	<b>1.703.080</b>	<b>1.703.080</b>	<b>59.454</b>		
<b>VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>45.712.385</b>	<b>41.001.793</b>	<b>39.913.401</b>	<b>-14.980.493</b>	<b>-1.088.391</b>	<b>10.269.900</b>

Pasif (Borçlar)	VUK MÜTEAHHİTLİK	TFRS MÜTEAHHİTLİK	UFRS MÜTEAHHİTLİK	TFRS DÜZELTME KAYITLARI	UFRS DÜZELTME KAYITLARI	ELİMİNASYON
<b>III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>				0,0	0,0	0,0
A- MALİ BORÇLAR				0,0	0,0	0,0
1- Banka Kredileri				0,0	0,0	0,0
2- Finansal kiralama işlemlerinden borçlar				0,0	0,0	0,0
3- Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)				0,0	0,0	0,0
4- Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri				0,0	0,0	0,0
5- Tahvil, Anapara, Borç, Taksit ve Faizleri				0,0	0,0	0,0
6- Çıkarılmış Bonolar ve Senetler				0,0	0,0	0,0
7- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler				0,0	0,0	0,0
8- Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)				0,0	0,0	0,0
9- Diğer Mali Borçlar				0,0	0,0	0,0
B- TİCARİ BORÇLAR				0,0	0,0	0,0
1- Satıcılar	2.997.028,2	2.962.685,2	2.962.685,2	-34.343,0	0,0	0,0
2- Borç Senetleri	1.271.631,2	6.877.383,8	6.877.383,8	0,0	0,0	5.605.752,6
3- Borç Senetleri Reeskontu (-)		-247.000,0	-247.000,0	-247.000,0	0,0	0,0
4- Alınan Depozito ve Teminatlar	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
5- Diğer Ticari Borçlar	125.000,0	125.000,0	125.000,0	0,0	0,0	0,0
C- DİĞER BORÇLAR				0,0	0,0	0,0
1- Ortaklara Borçlar				0,0	0,0	0,0
2- İştiraklere Borçlar				0,0	0,0	0,0
3- Bağlı Ortaklıklara Borçlar				0,0	0,0	0,0
4- Personele Borçlar	186.553,5	186.553,5	186.553,5	0,0	0,0	0,0
5- Diğer Çeşitli Borçlar	37.151,6	37.151,6	37.151,6	0,0	0,0	0,0
6- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)				0,0	0,0	0,0
D- ALINAN AVANSLAR				0,0	0,0	0,0
1- Alınan Sipariş Avansları	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Alınan Diğer Avanslar	240.350,0	240.350,0	240.350,0	0,0	0,0	0,0
E- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ				0,0	0,0	0,0
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	16.927.849,5	0,0	0,0	-16.927.849,5	0,0	0,0
2- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı				0,0	0,0	0,0
F- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER				0,0	0,0	0,0
1- Ödenecek Vergi ve Fonlar	5.723.075,6	5.723.075,6	5.723.075,6	0,0	0,0	0,0
2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	88.851,5	88.851,5	88.851,5	0,0	0,0	0,0
3- Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler				0,0	0,0	0,0
4- Ödenecek Diğer Yükümlülükler				0,0	0,0	0,0
G- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI				0,0	0,0	0,0
1- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	4.664.147,8	4.664.147,8	4.664.147,8	0,0	0,0	0,0
2- Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	-4.664.147,8	0,0	0,0	0,0	0,0	4.664.147,8
3- Kıdem Tazminatı Karşılığı		54.559,6	54.559,6	54.559,6	0,0	0,0
4- Maliyet Giderleri Karşılığı				0,0	0,0	0,0
5- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları				0,0	0,0	0,0
H- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI				0,0	0,0	0,0
1- Gelecek Aylara Ait Gelirleri				0,0	0,0	0,0
2- Gider Tahakkuku				0,0	0,0	0,0
I- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				0,0	0,0	0,0
1- Hesaplanan KDV.				0,0	0,0	0,0
2- Diğer KDV.				0,0	0,0	0,0
3- Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları				0,0	0,0	0,0
4- Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar				0,0	0,0	0,0
<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>27.597.491,1</b>	<b>20.712.758,5</b>	<b>20.712.758,5</b>	<b>-17.154.632,9</b>	<b>0,0</b>	<b>10.269.900,4</b>
<b>IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>				0,0	0,0	0,0
A- MALİ BORÇLAR				0,0	0,0	0,0
1- Banka Kredileri				0,0	0,0	0,0
2- Finansal Kiralama işlemlerinden borçlar	376.630,5	376.630,5	376.630,5	0,0	0,0	0,0
3- Çıkarılmış Ertelenmiş F. Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)	-17.874,7	-17.874,7	-17.874,7	0,0	0,0	0,0
4- Çıkarılmış Tahviller				0,0	0,0	0,0
5- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler				0,0	0,0	0,0
6- Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)				0,0	0,0	0,0
7- Diğer Mali Borçlar				0,0	0,0	0,0
B- TİCARİ BORÇLAR				0,0	0,0	0,0
1- Satıcılar				0,0	0,0	0,0
2- Borç Senetleri				0,0	0,0	0,0
3- Borç Senetleri Reeskontu (-)				0,0	0,0	0,0
4- Alınan Depozito ve Teminatlar				0,0	0,0	0,0
5- Diğer Ticari Borçlar				0,0	0,0	0,0
C- DİĞER BORÇLAR				0,0	0,0	0,0
1- Ortaklara Borçlar				0,0	0,0	0,0
2- İştiraklere Borçlar				0,0	0,0	0,0
3- Bağlı Ortaklıklara Borçlar				0,0	0,0	0,0
4- Diğer Çeşitli Borçlar				0,0	0,0	0,0
5- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)				0,0	0,0	0,0
6- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar				0,0	0,0	0,0
D- ALINAN AVANSLAR				0,0	0,0	0,0
1- Alınan Sipariş Avansları				0,0	0,0	0,0
2- Alınan Diğer Avanslar				0,0	0,0	0,0
E- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI				0,0	0,0	0,0
1- Kıdem Tazminatı Karşılıkları				0,0	0,0	0,0
2- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları				0,0	0,0	0,0
F- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI				0,0	0,0	0,0
1- Gelecek Yıllara Ait Gelirleri		434.828,2	217.149,9	434.828,2	-217.678,3	0,0
2- Gider Tahakkuku		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
G- DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				0,0	0,0	0,0
1- Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilen KDV				0,0	0,0	0,0
2- Tesise Katılım Payları				0,0	0,0	0,0
3- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar				0,0	0,0	0,0
<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>358.755,8</b>	<b>793.583,9</b>	<b>575.905,7</b>	<b>434.828,2</b>	<b>-217.678,3</b>	<b>0,0</b>
<b>V- ÖZ KAYNAKLAR</b>				0,0	0,0	0,0
A- ÖDENMİŞ SERMAYE				0,0	0,0	0,0
1- Sermaye	1.000.000,0	1.000.000,0	1.000.000,0	0,0	0,0	0,0
2- Ödenmemiş Sermaye (-)	-750.000,0	-750.000,0	-750.000,0	0,0	0,0	0,0
3- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
4- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
B- SERMAYE YEDEKLERİ				0,0	0,0	0,0
1- Hisse Senedi İhraç Primleri		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Hisse Senedi İptal Karları		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3- M.D.V Yeniden Değerleme Artışları		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
4- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
5- Maliyet Artış Fonu		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
6- Diğer Sermaye Yedekleri		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
C- KAR YEDEKLERİ				0,0	0,0	0,0
1- Yasal Yedekler		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Statü Yedekleri		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3- Olağan Üstü Yedekler		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
4- Diğer Kar Yedekleri		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
5- Özel Fonlar		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
D- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
E- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
1- Geçmiş Yıllar Zararları	-16.775,8	-16.775,8	-16.775,8	0,0	0,0	0,0
F- DÖNEM NET KARI (ZARARI)				0,0	0,0	0,0
1- Dönem Net Karı	17.522.914,4	19.262.227,0	18.391.513,9	1.739.312,6	-870.713,1	0,0
2- Dönem Net Zararı					0,0	0,0
AZINLIK PAYLARI						
<b>ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>17.756.138,6</b>	<b>19.495.451,2</b>	<b>18.624.738,1</b>	<b>1.739.312,6</b>	<b>-870.713,1</b>	<b>0,0</b>
<b>KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>45.712.385,44</b>	<b>41.001.793,69</b>	<b>39.913.402,29</b>	<b>-14.980.492,16</b>	<b>-1.088.391,39</b>	<b>10.269.900,41</b>



**MÜTEAHHİTLİK AŞ.**  
**GELİR TABLOSU**

**31.12.2013**

	<b>VUK</b> MÜTEAHHİTLİK AŞ.	<b>TFRS</b> MÜTEAHHİTLİK AŞ.	<b>DÜZELTME</b>
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</b>			
Satış Gelirleri	0,00	0,00	0,00
Satışların Maliyeti (-)	0,00	0,00	0,00
<b>Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)</b>	0,00	0,00	0,00
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler			
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)			
<b>Finans Sektörü Faaliyetlerinden brüt kar (zarar)</b>			
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>	0,00	0,00	0,00
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	0,00	0,00	0,00
Genel Yönetim Giderleri (-)	-16.775,84	-16.775,84	0,00
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0,00	0,00	0,00
Diğer Faaliyet Gelirleri	0,00	0,00	0,00
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	0,00	0,00	0,00
<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	-16.775,84	-16.775,84	0,00
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/Zararlarındaki Paylar			0,00
Esas Faaliyet Dışı Finansal Gelirler	0,00	0,00	0,00
Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-)	0,00	0,00	0,00
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI</b>	-16.775,84	-16.775,84	0,00
<b>Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri</b>			0,00
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	0,00	0,00	0,00
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri			0,00
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>	-16.775,84	-16.775,84	0,00
<b>DURDURULAN FAALİYETLER</b>			
<b>Durdurulan Faaliyetler Vergi Sonrası Dönem Karı/Zararı</b>			
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>	-16.775,84	-67.103,36	3.816.086,31

**MÜTEAHHİTLİK AŞ.**  
**AYRINTILI BLANÇOSU**

**31.12.2013**

Aktif (Varlıklar)	VUK MÜTEAHHİTLİK	TFRS MÜTEAHHİTLİK	DÜZELTME KAYITLARI	ELİMİNASYON
<b>I- DÖNEN VARLIKLAR</b>				
<b>A- HAZIR DEĞERLER</b>				
1- Kasa	4.900,65	4.900,65	0,0	0,0
2- Alınan Çekler			0,0	0,0
3- Bankalar	504,44	504,44	0,0	0,0
4- Verilen Çekler ve Ödeme emirleri (-)	,0	,0	0,0	0,0
5- Diğer Hazır Değerler			0,0	0,0
<b>B- MENKUL KIYMETLER</b>				
1- Hisse Senetleri			0,0	0,0
2- Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar	,0	,0	0,0	0,0
3- Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar			0,0	0,0
4- Diğer Menkul Kıymetler			0,0	0,0
5- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			0,0	0,0
<b>C- TİCARİ ALACAKLAR</b>				
1- Alıcılar	,0	,0	0,0	0,0
2- Alacak Senetleri			0,0	0,0
3- Alacak Senetleri Reeskontu (-)			0,0	0,0
4- Verilen Depozito ve Teminatlar	,0	,0	0,0	0,0
5- Diğer Ticari Alacaklar			0,0	0,0
6- Şüpheli Ticari Alacaklar	,0	,0	0,0	0,0
7- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)			0,0	0,0
<b>D- DİĞER ALACAKLAR</b>				
1- Ortaklardan Alacaklar	230.000,00	230.000,00	0,0	0,0
2- İştiraklerden Alacaklar	,0	,0	0,0	0,0
3- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			0,0	0,0
4- Personelden Alacaklar			0,0	0,0
5- Diğer Çeşitli Alacaklar	0,00	0,00	0,0	0,0
6- Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)			0,0	0,0
7- Şüpheli Diğer Alacaklar			0,0	0,0
8- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)			0,0	0,0
<b>E- STOKLAR</b>				
1- İlk Madde ve Malzeme	,0	,0	0,0	0,0
2- Yarı Mamuller			0,0	0,0
3- Mamuller			0,0	0,0
4- Ticari Mallar			0,0	0,0
5- Diğer Stoklar			0,0	0,0
6- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			0,0	0,0
7- Verilen Sipariş Avansları	,0	,0	0,0	0,0
<b>F- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ</b>				
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			0,0	0,0
2- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı			0,0	0,0
3- Taşeronlara Verilen Avanslar			0,0	0,0
<b>G- GELECEK AYLARA AIT GIDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI</b>				
1- Gelecek Aylara ait Giderler	,0	,0	0,0	0,0
2- Gelir Tahakkukları			0,0	0,0
<b>H- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>				
1- Devreden KDV	381,11	381,11	0,0	0,0
2- İndirilecek KDV			0,0	0,0
3- Diğer KDV			0,0	0,0
4- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar			0,0	0,0
5- İş Avansları			0,0	0,0
6- Personel Avansları			0,0	0,0
7- Sayım ve Tesellüm Noksanları			0,0	0,0
<b>RANJMANLAR</b>				
1- Diğer Dönen Varlıklar			0,0	0,0
9- Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)			0,0	0,0
<b>II- DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>235.786,2</b>	<b>235.786,2</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<b>II- DURAN VARLIKLAR</b>				
<b>A- TİCARİ ALACAKLAR</b>			0,0	0,0
1- Alıcılar			0,0	0,0
2- Alacak Senetleri			0,0	0,0
3- Alacak Senetleri Reeskontu (-)			0,0	0,0
4- Verilen Depozito ve Teminatlar	0,0	0,0	0,0	0,0
5- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)			0,0	0,0
<b>B- DİĞER ALACAKLAR</b>			0,0	0,0
1- Ortaklardan Alacaklar			0,0	0,0
2- İştiraklerden Alacaklar			0,0	0,0
3- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			0,0	0,0
4- Personelden Alacaklar			0,0	0,0
5- Diğer Çeşitli Alacaklar			0,0	0,0
6- Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)			0,0	0,0
7- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)			0,0	0,0
<b>C- MALİ DURAN VARLIKLAR</b>			0,0	0,0
1- Bağlı Menkul Kıymetler			0,0	0,0
2- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			0,0	0,0
3- İştirakler	0,0	0,0	0,0	0,0
4- İştirakler Sermaye Taahhütleri (-)			0,0	0,0
5- İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			0,0	0,0
6- Bağlı Ortaklıklar			0,0	0,0
7- Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)			0,0	0,0
8- Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			0,0	0,0
<b>ŞEREFİYE</b>			0,0	0,0
9- Diğer Mali Duran Varlıklar			0,0	0,0
10- Diğer Mali Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			0,0	0,0
<b>D- MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	0,0	0,0	0,0	0,0
1- Arazi ve Arsalar	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	0,0	0,0	0,0	0,0
3- Binalar	0,0	0,0	0,0	0,0
4- Tesis Makina ve Cihazlar	0,0	0,0	0,0	0,0
5- Taşıtlar	0,0	0,0	0,0	0,0
6- <b>Demirbaşlar</b>			0,0	0,0
7- Diğer Maddi Duran Varlıklar	0,0	0,0	0,0	0,0
8- Birikmiş Amortismanlar (-)	0,0	0,0	0,0	0,0
9- Yapılmakta Olan Yatırımlar			0,0	0,0
10- Verilen Avanslar	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>E- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	0,0	0,0	0,0	0,0
1- Haklar		0,0	0,0	0,0
2- Şerefiye			0,0	0,0
3- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri			0,0	0,0
4- Araştırma ve Geliştirme Giderleri			0,0	0,0
5- Özel Maliyetler			0,0	0,0
6- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0,0	0,0	0,0	0,0
7- Birikmiş Amortismanlar (-)		0,0	0,0	0,0
8- Verilen Avanslar			0,0	0,0
<b>F- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR</b>			0,0	0,0
1- Arama Giderleri			0,0	0,0
2- Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri			0,0	0,0
3- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			0,0	0,0
4- Birikmiş Tükenme Payları			0,0	0,0
5- Verilen Avanslar			0,0	0,0
<b>G- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI</b>	0,0	0,0	0,0	0,0
1- Gelecek Yıllara Ait Giderler		0,0	0,0	0,0
2- Gelir Tahakkukları			0,0	0,0
<b>H- DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>			0,0	0,0
1- Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV			0,0	0,0
2- Diğer Katma Değer Vergisi			0,0	0,0
3- Gelecek Yıllar İhtiyaç Stokları			0,0	0,0
4- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	0,0	0,0	0,0	0,0
5- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar		0,0	0,0	0,0
6- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar			0,0	0,0
7- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			0,0	0,0
8- Birikmiş Amortismanlar (-)			0,0	0,0
<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>				
<b>VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>235.786</b>	<b>235.786</b>		

Pasif (Borçlar)	MÜTEAHHATLIK	MÜTEAHHATLIK	DÜZELTME KAYITLARI	ELİMİNASYON
<b>III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>			0,0	0,0
<b>A- MALİ BORÇLAR</b>			0,0	0,0
1- Banka Kredileri			0,0	0,0
2- Finansal kiralama işlemlerinden borçlar			0,0	0,0
3- Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)			0,0	0,0
4- Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri			0,0	0,0
5- Tahvil, Anapara, Borç, Taksit ve Faizleri			0,0	0,0
6- Çıkarılmış Bonolar ve Senetler			0,0	0,0
7- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler			0,0	0,0
8- Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)			0,0	0,0
9- Diğer Mali Borçlar			0,0	0,0
<b>B- TİCARİ BORÇLAR</b>			0,0	0,0
1- Satıcılar	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Borç Senetleri	0,0	0,0	0,0	0,0
3- Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,0	0,0	0,0	0,0
4- Alınan Depozito ve Teminatlar	0,0	0,0	0,0	0,0
5- Diğer Ticari Borçlar	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>C- DİĞER BORÇLAR</b>			0,0	0,0
1- Ortaklara Borçlar			0,0	0,0
2- İştiraklere Borçlar			0,0	0,0
3- Bağlı Ortaklıklara Borçlar			0,0	0,0
4- Personele Borçlar			0,0	0,0
5- Diğer Çeşitli Borçlar	1.650,00	1.650,00	0,0	0,0
6- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)			0,0	0,0
<b>D- ALINAN AVANSLAR</b>			0,0	0,0
1- Alınan Sipariş Avansları	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Alınan Diğer Avanslar	760,00	760,00	0,0	0,0
<b>E- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ</b>			0,0	0,0
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı			0,0	0,0
<b>F- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>			0,0	0,0
1- Ödenecek Vergi ve Fonlar	152,04	152,04	0,0	0,0
2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	0,0	0,0	0,0	0,0
3- Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	0,0	0,0	0,0	0,0
4- Ödenecek Diğer Yükümlülükler	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>G- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>			0,0	0,0
1- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülük Karşılığı	0,0	0,0	0,0	0,0
3- Kідem Tazminatı Karşılığı	0,0	0,0	0,0	0,0
4- Maliyet Giderleri Karşılığı	0,0	0,0	0,0	0,0
5- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>H- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI</b>			0,0	0,0
1- Gelecek Aylara Ait Gelirleri	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Gider Tahakkuku	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>I- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>			0,0	0,0
1- Hesaplanan KDV.	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Diğer KDV.	0,0	0,0	0,0	0,0
3- Sayım ve Tesellüm Fazlaları	0,0	0,0	0,0	0,0
4- Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>2.562,0</b>	<b>2.562,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>
<b>IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>			0,0	0,0
<b>A- MALİ BORÇLAR</b>			0,0	0,0
1- Banka Kredileri			0,0	0,0
2- Finansal Kiralama işlemlerinden borçlar	0,0	0,0	0,0	0,0
3- Çıkarılmış Ertelenmiş F. Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)	0,0	0,0	0,0	0,0
4- Çıkarılmış Tahviller			0,0	0,0
5- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler			0,0	0,0
6- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Maliyetleri (-)			0,0	0,0
7- Diğer Mali Borçlar			0,0	0,0
<b>B- TİCARİ BORÇLAR</b>			0,0	0,0
1- Satıcılar			0,0	0,0
2- Borç Senetleri			0,0	0,0
3- Borç Senetleri Reeskontu (-)			0,0	0,0
4- Alınan Depozito ve Teminatlar			0,0	0,0
5- Diğer Ticari Borçlar			0,0	0,0
<b>C- DİĞER BORÇLAR</b>			0,0	0,0
1- Ortaklara Borçlar			0,0	0,0
2- İştiraklere Borçlar			0,0	0,0
3- Bağlı Ortaklıklara Borçlar			0,0	0,0
4- Diğer Çeşitli Borçlar			0,0	0,0
5- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)			0,0	0,0
6- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar			0,0	0,0
<b>D- ALINAN AVANSLAR</b>			0,0	0,0
1- Alınan Sipariş Avansları			0,0	0,0
2- Alınan Diğer Avanslar			0,0	0,0
<b>E- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>			0,0	0,0
1- Kідem Tazminatı Karşılıkları			0,0	0,0
2- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları			0,0	0,0
<b>F- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI</b>			0,0	0,0
1- Gelecek Yıllara Ait Gelirleri			0,0	0,0
2- Gider Tahakkuku			0,0	0,0
<b>G- DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>			0,0	0,0
1- Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilen KDV			0,0	0,0
2- Tesise Katılım Payları			0,0	0,0
3- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar			0,0	0,0
<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>
<b>A- ÖDENMİŞ SERMAYE</b>			0,0	0,0
1- Sermaye	1.000.000,0	1.000.000,0	0,0	0,0
2- Ödenmemiş Sermaye (-)	-750.000,0	-750.000,0	0,0	0,0
3- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>V- ÖZ KAYNAK</b>			0,0	0,0
4- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>B- SERMAYE YEDEKLERİ</b>			0,0	0,0
1- Karşılıklı Sermaye Senedi İhraç Primleri	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Hisse Senedi İptal Karlıları	0,0	0,0	0,0	0,0
3- M.D.V Yeniden Değerleme Artışları	0,0	0,0	0,0	0,0
4- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	0,0	0,0	0,0	0,0
5- Maliyet Artış Fonu	0,0	0,0	0,0	0,0
6- Diğer Sermaye Yedekleri	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>C- KAR YEDEKLERİ</b>			0,0	0,0
1- Yasal Yedekler	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Statü Yedekleri	0,0	0,0	0,0	0,0
3- Olağan Üstü Yedekler	0,0	0,0	0,0	0,0
4- Diğer Kar Yedekleri	0,0	0,0	0,0	0,0
5- Özel Fonlar	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>D- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>			0,0	0,0
<b>E- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI</b>			0,0	0,0
1- Geçmiş Yıllar Zararları	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>F- DÖNEM NET KARİ (ZARARI)</b>			0,0	0,0
1- Dönem Net Karı	0,0	0,0	0,0	0,0
2- Dönem Net Zararı	-16.775,8	-16.775,84	0,0	0,0
<b>ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>233.224,2</b>	<b>233.224,2</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>
<b>KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>235.786,20</b>	<b>235.786,20</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>