

Araştırma Makalesi

TFRS 15 Standardının İnşaat Taahhüt İşlerinde Uygulanması

Application of TFRS 15 Standard in Construction Contracting Works

Emel SARAÇ

Dr., Ostim Teknik Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

emel.sarac@ostimteknik.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-6274-5986>

Makale Geliş Tarihi	Makale Kabul Tarihi
06.02.2024	13.04.2024

Öz

TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı inşaat, gayrimenkul başta olmak üzere bilişim, hizmet vb. alanlarda hasılatın gerçeğe uygun değerinin tespiti ve finansal tablolara yansıtarak raporlanması işletmeler ve işletmeye ortak olmak, kredi veren kuruluşlar ve yatırımcılar için önem arz etmektedir. Yılları yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde hasılatın muhasebeleştirilmesinde ana problem, hasılatın temel finansal tablolarda ne zaman tahakkuk ettirileceği, inşaat taahhüt işine ait gelir ve giderlerin ne zaman hangi hesap kalemlerinde muhasebeleştirilmesi gerektiğidir. Hasılatın muhasebeleştirilmesinde temel hareket noktası muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı gereğince gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre ait olduğu dönemlerde muhasebeleştirilmesi gerekliliğidir.

Bu makalenin amacı, dünyada ve Türkiye’de ekonomide öncü sektör haline gelen inşaat sektöründe ve yıllara sari inşaat taahhüt sözleşmelerin de hasılatın nasıl kaydedileceğinin ve kayıtlara nasıl aktarılacağını örnek uygulamalarla göstermektir.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, Hasılat, İnşaat, Yıllara Sari İnşaat ve Taahhüt İşleri

Abstract

TFRS 15: Revenue from Customer Contracts Standard applies primarily to construction, real estate, IT, services, etc. Determining the fair value of revenue in these fields and reporting it in the financial statements is important for businesses and other users affiliated with the business. The main problem in accounting for revenue in multi-year construction and contracting businesses is when the revenue will be accrued in the basic financial statements and when and in which account items the income and expenses of the construction contracting business should be recognized. The basic starting point in accounting for revenue is that, in accordance with the concept of periodicity, one of the basic concepts of accounting, income and expenses must be recognized in their respective periods on an accrual basis.

The aim of this article is to show with sample applications how to record and transfer revenue to the records in the construction sector, which has become a leading sector in the economy in the world and in Turkey, and in multi-year construction contracting contracts.

Keywords: TFRS 15, Revenue, Construction, Multi-Year Construction and Contracting

Önerilen Atıf /Suggested Citation

Saraç, E., 2024, TFRS 15 Standardının İnşaat Taahhüt İşlerinde Uygulanması, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 59(2), 708-722.

1.GİRİŞ

İnşaat sektörü, dünyada ve Türkiye’de birçok sektörü etkileyen çok sayıda alt sektörü içinde barındıran ticari faaliyetlerdir. İnşaat sektörü kendi içinde yılları sari inşaatlar, yapım, onarım ve tadilat, taahhüt işleri olarak farklı sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının uygulama alanı olarak en fazla inşaat sektörünü etkilemektedir. Çünkü yıllara yaygın inşaat, tadilat ve onarım işlerinde işin özelliği gereği yürütülen faaliyet bir takvim yılından uzun sürmektedir. Dolayısıyla yıllara yayılan bu faaliyetin kar ve zararının hangi döneme/dönemlere ait olduğu ve bu ayrıştırmanın yapılması özellik göstermektedir. Yıllara sari olarak yapılan inşaat işinin bu kapsamda değerlendirilmesinde, yürütülen faaliyetin, taahhüde dayalı olması ve bu faaliyetin bir yılı diğer bir ifadeyle birden fazla takvim dönemini geçmesi etkili olmaktadır (Gök, 2017: 61).

Yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinin birden fazla vergilendirme dönemini geçmesi ve faaliyetin yapıldıkça finansal tablolarda kaydedilmesi zorunluluğunun bulunması sebebiyle bu faaliyetlere vergi mevzuatında genel vergilendirme rejiminden farklı vergi uygulamaları yapılmaktadır. Bu nedenle, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hasılatın belirgin bir şekilde tespit edilmesi önem arz etmektedir (Usul ve Öztürk, 2019: 1158).

TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında bu standardın amacı, kapsamı, finansal tablolara alma, hasılatın ölçümü, sözleşme maliyetleri, sunum, açıklama ve ekler şeklinde konu başlığı halinde bir düzenleme yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda standartta, işletmenin müşterisiyle yaptığı sözleşme sonrasında oluşan hasılat ve nakit akışları, bunların niteliği, miktarı, zamanı ve belirliliği ile ilgili faydalı bilgilerin finansal tablolarda, bu tabloları kullananlara rapor edilmesinde işletmenin uygulaması gereken genel ilkeler yer almıştır (TFRS 15, 2022, Md. 6).

Bu makalede, inşaat taahhüt işletmelerinde meydana gelen hasılat ve maliyetlerin TFRS 15 standardı çerçevesinde nasıl hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiğini açıklamak, bu bağlamda TFRS 15 standardının inşaat taahhüt faaliyetleriyle ilgili yenilikleri ve değişiklikleri karşılaştırmak suretiyle inşaat ve taahhüt muhasebe uygulamalarının daha iyi anlaşılmasına yardımcı olunması amaçlanmıştır.

Bu makalede yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartı gereğince muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda sunulması incelenmiş olup; vergi mevzuatında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile vergi mevzuatı ile TFRS 15’ in uyumu ayrı bir makale konusudur.

2.Literatür Taraması

Literatür taraması sonucunda alan yazında konuya ilişkin ulaşılan akademik çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Demir ve Töremen (2022) çalışmalarında TFRS 15 standardını vergisel ve inşaat uygulamaları açısından ayrıntılı olarak incelemişlerdir. Çalışmada inşaat işlerinden kaynaklanan hasılat ile ilgili belirsizlikleri azaltmak suretiyle bu sektörde faaliyet gösteren kullanıcılara bilgi sunulması amaçlanmıştır.

Karadağ ve Demir (2021) TFRS 15 standardına göre hasılat kavramını ele almış ve girdi yöntemine göre hazırlanan finansal tabloları uygulamalı örneklerle ifade etmişlerdir.

Doğan (2021) çalışmasında uluslararası düzeyde ticari faaliyet gösteren işletmelerin yaptıkları satış işlemleri sonucu ortaya çıkan hasılatın “TFRS 15 Standardı” çerçevesinde nasıl kayıtlara alınması gerektiğini ortaya koymaya çalışmıştır. Örnek uygulama ile yürütülen çalışmanın sonucunda; işletmelerin kullandıkları Incoterms yapısının, hasılatın ortaya çıkış dönemini değiştirdiği ve bu durumda, hasılatın finansal tablolara alınma ve vergilendirilme dönemini farklılaştırdığını göstermektedir.

Yanık ve Gündüz (2021) çalışmalarında yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan rapor düzenleme kuralları hakkında bilgiler verilmiş olup, ayrıca Türkiye Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde hasılat konusunda yenilikler getiren TFRS 15’e geçiş sürecine değinilmiştir. Son olarak yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri, TFRS 15 açısından değerlendirilmiş ve örnek uygulama çalışması yapılmıştır.

Saban vd. (2019) tarafından yapılan çalışmada TFRS 15'in hasılatın zamanlaması konusunda ortaya çıkan iki yaklaşımın, örnek olay üzerinden ve gayrimenkul sektörü açısından incelenmesi yapılmıştır.

Usul ve Öztürk (2019) çalışmalarında TFRS 15 kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde gelirin nasıl tespit edileceğinin hesaplanması ve yapılacak yevmiye kayıtlarının nasıl olacağını açıklamalar yardımı ile göstermişlerdir.

Ünlütürk vd. (2019) çalışmalarında, TFRS 15'e göre hasılatın ne zaman ve nasıl kaydedileceğini örnek uygulamalar ile açıklamış ve BIST 50'de işlem gören işletmelerde standardın etkisini değerlendirmişlerdir.

Yiğit ve Büyüktüfekçi (2019) çalışmalarında araştırma hizmet işletmelerindeki stok maliyetlerinin muhasebeleştirme ve değerlendirme işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasındaki farklılıkları ve bunların muhasebe kayıtları üzerindeki etkisini TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartlarına göre incelemişlerdir.

Cengiz ve Tosunoğlu (2019) çalışmalarında inşaat işlerine ait muhasebe uygulamalarının TFRS 15, TMS 11 ve VUK kapsamında farklılıklarını incelenmişlerdir. Bu amaç doğrultusunda inşaat işlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği örnek olaylar kapsamında değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemleri konusunda yeni standart TFRS 15 ile mevcut TMS 11 standardı hasılat konusunda ayrıştığı, maliyet hesaplama konusunda ise herhangi bir değişiklik bulunmadığını tespit etmişlerdir.

Ataman ve Cavlak (2019) çalışmalarında hasılat kavramının tanımı yapmış, daha sonra ise hasılat kavramının Türkiye Muhasebe Standartları setinde nasıl yer aldığı, hangi standartlarda düzenlendiğini ele almışlardır. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapan işletmelerin faaliyetlerinde oluşacak hasılat unsurlarını ölçülmesinde ve muhasebeleştirmesinde uygulanacak olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardındaki ana ilkeler incelenmiş ve bu ilkeler kapsamında bir uygulamaya yer verilmiştir.

Yılmaz ve Polat (2019) çalışmalarında, uzun vadeli inşaat, müteahhitlik ve onarım projelerinin TFRS 15'e göre muhasebeleştirilmesi ile tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirilmesini karşılaştırmalı olarak incelemişlerdir.

Kıllı ve Işık (2018) çalışmalarında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamındaki müşterilerle yapılan inşa sözleşmelerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, BOBİ FRS ve ilgili diğer standartlar çerçevesinde incelemiş ve örnek bir uygulama ile uygulamaya açıklık getirmeye çalışmışlardır.

3. TFRS 15'e Göre İnşaat Taahhüt İşlerinde Hasılatın Tespit Edilmesi

3.1. Genel

İnşaat taahhüt işlerinde gelirin belirlenmesi bakımından iki ayrı muhasebeleştirme modeli bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Vergi Usul Kanunu (VUK) ve MSUGT'de belirtilen işin gelirinin işin bitim tarihinde tespit edilmesi yöntemidir. Diğer yöntem ise TFRS 15 ve BOBİ FRS'de belirtilen işin tamamlanma yüzdesi esas alınarak dönemsel şekilde gelir ve giderlerin kaydını esas alan yöntemdir (Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2018: 147).

TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartı kapsamında, inşaat taahhüt işletmelerinde "zamana yayılı edim yükümlülüğü" söz konusudur. Çünkü inşaat taahhüt işletmelerinde, edimi, oluşturuldukça veya geliştirildikçe (örneğin, yapım aşamasındaki işler) kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi söz konusudur (TFRS 15, paragraf 35-b).

Buna göre inşaat taahhüt işletmeleri TFRS 15 gereğince zamana yayılı olarak ifa edilen her bir edim yükümlülüğü için işletme bu edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara almalıdır. İlerlemenin ölçülmesindeki amaç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün, ölçme tarihi itibarıyla, müşteriye devrine ilişkin performansını (başka bir ifadeyle, işletmenin yerine getirmiş olduğu edim yükümlülüklerini) göstermektir. İşletme zamana yayılı her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi tutarlı bir şekilde benzer edim yükümlülüklerine ve benzer şartlarda uygular. Her raporlama dönemi

sonunda işletme yerine getirilen zamana yayılı edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi yeniden ölçmektir (TFRS 15, paragraf 39-40).

TFRS 15 kapsamında inşaat taahhüt işletmelerinde hasılatın belirlenmesinde uygun ilerleme ölçüm yöntemleri çıktı ve girdi yöntemlerini kapsamaktadır. İşletme seçtiği ilerleme ölçüm yöntemini uygularken, kontrolünü müşterisine devretmediği mal veya hizmetleri ilerleme ölçümünün dışında bırakır. Aksine, işletme edim yükümlülüğünü yerine getirirken kontrolünü müşteriye devrettiği mal veya hizmetleri ilerleme ölçümüne dâhil edecektir. (TFRS 15, paragraf 41-42).

Girdi yöntemine göre inşaat taahhüt işinin gerçekleşmesi için kullandığı mal, hizmet ve katlandığı bütün maliyetler belirleyicidir. Bu yöntemle göre inşaat taahhüt işindeki ilerleme dönem sonu itibariyle katlanılan maliyetlerin sözleşmenin tahmini toplam maliyetine oranlanması ile hesaplanır. Çıktı yöntemine göre ise inşaat taahhüt işindeki ilerleme inşaat taahhüt işindeki fiziki çıktı birimlerindeki ilerlemeye göre saptanır.

TFRS 15 hasılat muhasebe uygulamalarına göre mevcut vergi uygulamasında uygulana gelen inşaat taahhüt sözleşmesi ile ilgili gelir ve giderlerin, kâr veya zarar tablosuna yansıtılabilmeleri için işin tamamlanması beklenmemekte, inşaat taahhüt işi devam ederken gelir ile giderler ilgili dönemlerin kâr veya zarar tablolarına aktarılmaktadır (Çatıkkaş vd. 2018: 208).

3.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Hasılatın Tespit Aşamaları

TFRS 15'e göre sözleşmeden kaynaklanan hasılatın finansal tablolara aktarılmasında beş farklı aşamanın oluşturduğu modelleme şu şekildedir;

- İnşaat Sözleşmenin Tanımlanması
- İnşaat Edim Yükümlülüklerinin Belirlenmesi
- İnşaat İşlem Bedelinin Belirlenmesi
- İnşaat İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı
- İnşaat Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi

3.2.1. İnşaat Sözleşmesinin Tanımlanması

TFRS 15 sözleşmeyi şu şekilde tanımlamaktadır. Sözleşmeler iki veya daha fazla taraflar arasında yapılan hukuk alanında taraflara hak ve yükümlülükler getiren bir uzlaşma durumudur. Sözleşmedeki, öngörülen söz konusu hak ve yükümlülüklerin hukuken uygulanabilir olması gerekir. Sözleşmeler, özel olarak kısıtlayıcı bir hüküm olmadığı sürece serbest olarak yapılır. Ayrıca sözleşmeler, ticari teamüllerin öngördüğü şekilde yapılabilir. Bununla birlikte yapılacak sözleşmelerin uygulama süreçleri ve hukuki çerçevesinin sektörler için farklılık göstereceği açıktır (TFRS 15, paragraf 10). Sözleşmeler ticari sonuç doğuran akitlerdir. İnşaat sözleşmelerinde durum diğer sözleşmelere göre farklılık gösterebilir. Sözleşmenin varlığından söz edebilmek için bazı şekil şartlarını taşıması gerekmektedir. Bunlar (TFRS 15, Madde: 9):

- Sözleşmenin taraflarca kabul edilmiş olması gerekir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,
- Sözleşme özü itibariyle ticari niteliktedir (başka bir ifadeyle, sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir),
- İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. TFRS 15 bir sözleşmenin gelir olarak; işletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması durumunda kaydedilmesini istemektedir.

TFRS 15'e göre sözleşmenin yazılı, sözlü veya zımni olarak hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğurduğu ve müşteriden elde edilecek bedelin tahsil edilebilme olasılığı (gelecekte fayda sağlama) var olduğu sürece hasıllata konu olacağı belirtilmiştir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2019)

Eğer inşaatın yapımını üstlenecek inşaat taahhüt işletmesi birden çok varlığın inşasını içine alan bir sözleşme yapmış, fakat bu sözleşmedeki yapılacak her bir varlığın inşası için müşteriye ayrı ayrı teklif vermiş, işletme ile müşteri bu sözleşme dahilinde her bir varlığın birbirinden ayrı değerlendirilerek kabul veya reddedilebileceği konusunda anlaşmaya varmışsa ayrıca bu sözleşme kapsamındaki her bir işin maliyet ve gelirleri birbirinden ayrı tespit edilebiliyorsa bu işler aynı sözleşme içerisinde yer alsalar da “birbirinden bağımsız inşaat sözleşmeleri” olarak değerlendirilir (Ağca, vd., 2009: 253).

Eğer inşaat taahhüt işletmesi bir veya birden daha fazla müşteri için birden fazla inşaat işinin yapımını içeren bir grup sözleşme yapmış ancak bu sözleşmeler grubu bir paket halinde değerlendiriliyorsa, bu sözleşmelerle üstlenilen işler aslında birbiriyle genel bir kar ortaklığına sahip tek bir projenin birbiriyle çok yakın ilişkili parçaları ise ve söz konusu işlerin birbiriyle aynı anda ya da belirli bir sıralamayla yapılması gerekiyorsa, bu sözleşmeler Tek Bir İnşaat Sözleşmesi olarak değerlendirilir (Ağca, vd., 2009: 253).

İnşaat sözleşmesinde sözleşme tarafları belirlenen hükümlerce malzeme ve işçilik dahil ya da taahhüt edilen tüm imalat ve işçilikleri yerine getirmekle yükümlüdür. İnşaat bedelinin örneğin kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde sözleşmede inşaat tamamlanma oranı yüzde elliye geçtiği zaman tahsil ya da devir yetkisi belirlenebilmektedir. İnşaat sözleşmeleri, standart kapsamında fiyatlandırmada esas alınan yöntemlere göre “sabit fiyat sözleşmeleri”, “maliyet artı kâr sözleşmeleri” ve her iki fiyatlandırma yönteminin karması olan inşaat sözleşmeleri (örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulduğu sözleşmeler) olarak sınıflandırılır. 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 edilen ya da başka bir şekilde belirlenen maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir (BOBİ FRS).

3.2.2. İnşaat Edim Yükümlülüklerin Belirlenmesi

Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler (TFRS 15, paragraf 22):

- a) Farklı bir mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler paketini) ya da
- b) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini.

3.2.3. İnşaat İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşletme işlem bedelini belirlemek için sözleşme hükümlerini ve ticari teamülleri dikkate alır. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Müşteriyle yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir (TFRS 15, paragraf 47).

Sözleşmede taahhüt edilen bedelin değişken bir tutar içermesi durumunda işletme, müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin devri karşılığında hak kazanacağı bedeli tahmin eder (TFRS 15, paragraf 50). Bedel; indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve benzeri diğer unsurlar nedeniyle değişebilir. Taahhüt edilen bedel, işletmenin bedeli hak etmesinin gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesi şartına bağlandığı durumda da değişebilir. Örneğin, bedel, ürünün satışının belirli bir hedefe ulaşması durumunda belirli bir performans priminin taahhüt edildiği ya da ürünün iade hakkının bulunduğu durumlarda değişken olacaktır (TFRS 15, paragraf 52). Örneğin yüklenici inşaatı 4 yıl sürecek ve sözleşme bedeli 20 milyon TL olan bir okul inşaatı için sözleşme yapmıştır. 1. ve 2. yılların sonunda, enflasyon değerindeki artıştan kaynaklı maliyet güncelleştirmesini faturalanmamış gelirlere yansıtarak, 31 Aralık tarihinde mali kayıtlarına alması

durumun da bir maliyet güncelleştirmesi, yani eskalasyona tabi olacaktır. Dolayısıyla bu eskalasyon tutarı “değişken bedel” olarak nitelendirilecektir.

3.2.4. İnşaat İşlem Bedellerinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşletme açısından, işlem bedelinin dağıtımından amaç işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal veya hizmete) tahsis edilmesidir (TFRS 15, Madde: 73). İşletme, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne dağıtımını nispi tek başına satış fiyatı esasına göre yapmak için sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatını tespit eder ve işlem bedelini bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtır (TFRS 15, paragraf 76).

İnşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi veya bir sözleşme dahilinde inşa edilen varlıkların ayrı sözleşmeler olarak değerlendirilmesi bu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi noktasında önem kazanmaktadır (Özer, 2019). Örneğin Toki Kuzey Ankara 4700 adet konut 2 adet cami 2 adet okul, 1 adet kongre merkezi ve spor salonu inşası için ihaleye çıkmıştır. Böyle bir durum da yüklenici için;

- Sözleşmelerin müşteri veya müşteriler ile tek bir paket halinde müzakere edilmesi,
- Sözleşme kapsamında inşa edilen varlıkların eşzamanlı yapılması,
- Sözleşmeler kapsamında inşa edilecek varlıkların tek bir projenin parçaları olmaları

Halin de tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilecektir.

3.2.5. İnşaat Edim Yükümlülüklerin Yerine Getirilmesi

İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur (TFRS 15, paragraf 31).

Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır.

İnşaat taahhüt işletmelerinde edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi işin bitmesi ve geçici kabul ve/veya kesin kabul ile de teslimi yerin getirilebilmektedir. Ayrıca zamana yayılı olarak da edim yükümlülüğünü yerine getirmesi söz konusu olabilir. Örneğin üç tribünlü bir baraj inşaatında ihalede her bir tribünün 3’ er ay arayla teslim alınacağı zamana yayılı bir edim söz konusu olacaktır.

TFRS 15, inşaat, taahhüt ve gayrimenkul işlemlerinde mal ya da hizmet sunumunu içinde barındıran sözleşmelerde hasılatın elde edilme süresi boyunca ya da bu sürecin belirli bir aşamasında gerçek değere uygun bir değere ilişkin olarak bunun yerine başka şekilde kullanılacak olan işleme ilişkin fiyatı esas alan bir muhasebe olanağı sunmaktadır (Demir ve Töremen, 2022).

4.Örnek Uygulamalar

Bu bölümde TFRS 15’ e göre yıllara sari inşaat ve taahhüt işlerinde hasılatın belirlenmesi ve örnekler yoluyla açıklanmaya çalışılmaktadır.

ABC Yapı İnşaat AŞ. Milli Eğitim Bakanlığı’nda ihale suretiyle ile İzmir İlinde Bayraklı İlçesinde 3 adet okul yapmak üzere sözleşme düzenlenmiştir. Sözleşme koşullarına göre bina 3 yıl içinde tamamlanacak ve bedel olarak 200.000.000 TL alınacaktır. İşletme bu yükümlülüğü, taahhüt ettiği ve paket olarak sunulduğu ve tek bir sözleşme yükümlülüğünün 14/02/2023 tarihinde yer teslim sözleşmesi yapılarak bu tarihten başlayacak inşaat maliyetleri dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi şeklinde hesaplayacaktır. Beklenen tahmini maliyet 140.000.000 TL’dir.

Birinci yılın 6. ayında taraflar sözleşmede değişiklik yapmış ve sözleşmeye ek olarak okul binasının bulunduğu arsa üzerine kreş inşaatı eklenmiştir. Bu değişiklik sözleşme bedelini 30.000.000 TL ve maliyetleri de 24.000.000 TL artıracaktır. Değişiklik tarihinde kalan mal ve hizmetler, değişiklik tarihinden önceki mal ve hizmetlerden ayrılabilir olduğu için ayrı bir sözleşme yükümlülüğü olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla işletme bu değişikliği ana sözleşmeden ayrı olarak hesaplamış ve muhasebeleştirmiştir.

Aşağıda ana okul inşaatları ve ek kreş inşaat sözleşmesine ait maliyet gerçekleştirmeleri ve hak ediş bilgileri sunulmuştur.

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	
740.01. İzmir Bayraklı Okul İnşaatları Sözleşmesi	
740.01.01. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	89.295.000
740.01.01.01-İnşaat Demir Giderleri	40.000.000
740.01.01.02-Hazır Beton Giderleri	22.000.000
740.01.01.03- Kum Ve Çimento Giderleri	1.500.000
740.01.01.04-Alçı Sıva Ve Alçıpan Giderleri	1.500.000
740.01.01.05-Taş Yünü Giderleri	2.750.000
740.01.01.06-Boya Giderleri	1.250.000
740.01.01.07-Muhtelif İnşaat Malzeme Giderleri	245.000
740.01.01.08-Seramik Fayans Giderleri	8.500.000
740.01.01.09-Tuğla Giderleri	3.800.000
740.01.01.10-Aleminyum Demir Doğrama Giderleri	5.000.000
740.01.01.11-Pvc Kapı Doğrama Giderleri	2.750.000
740.01.02-İşçilik Giderleri	3.500.000
740.01.03-Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmet Giderleri	13.485.000
740.01.03.01-Elektrik Giderleri	35.000
740.01.03.02.-Sıhhi Tesisat Kanal Giderleri	1.350.000
740.01.03.03-Proje Ve Giderleri	550.000
740.01.03.04.-Asansör Giderleri	7.000.000
740.01.03.05.-Temel Ve Drenaj Giderleri	2.500.000
740.01.03.06-Harfıyat Giderleri	1.800.000
740.01.03.07. Diğer Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	250.000
TOPLAM	106.280.000
740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	
740.02. İzmir Bayraklı Kreş İnşaatı	
740.02.01. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	12.190.000
740.02.01.01-İnşaat Demir Giderleri	4.000.000
740.02.01.02-Hazır Beton Giderleri	1.750.000
740.02.01.03- Kum Ve Çimento Giderleri	250.000
740.02.01.04-Alçı Sıva Ve Alçıpan Giderleri	375.000
740.02.01.05-Taş Yünü Giderleri	150.000
740.02.01.06-Boya Giderleri	115.000

740.02.01.07-Muhtelif İnş Malz Giderleri	
740.02.01.08-Seramik Fayans Giderleri	1.850.000
740.02.01.09-Tuğla Giderleri	450.000
740.02.01.10-Aleminyum Demir Doğrama Giderleri	2.000.000
740.02.01.11-Pvc Kapı Doğrama Giderleri	1.250.000
740.02.02-İşçilik Giderleri	2.250.000
740.02.03-Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmet Giderleri	5.225.000
740.02.03.01-Elektrik Giderleri	1.750.000
740.02.03.02.-Sıhhi Tesisat Kanal Giderleri	750.000
740.02.03.03-Proje Ve Giderleri	175.000
740.02.03.04.-Asansör Giderleri	1.500.000
740.02.03.05.-Temel Ve Drenaj Giderleri	500.000
740.02.03.06-Harfıyat Giderleri	550.000
740.02.03.07. Diğer Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	
TOPLAM	19.665.000

ANA İNŞAAT TAAHHÜT SÖZLEŞMESİ (Okul İnşaatları)	31.12.2023
Yıllık Fiili Maliyet	106.280.000
Tahmini Sözleşme Maliyeti	140.000.000
Alınan Hak Edişler	118.000.000
EK İNŞAAT TAAHHÜT SÖZLEŞMESİ (Kreş İnşaatı)	31.12.2023
Yıllık Fiili Maliyet	19.665.000
Tahmini Sözleşme Maliyeti	24.000.000
Alınan Hak Edişler	20.000.000

Girdi Yöntemiyle Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

ANA İNŞAAT TAAHHÜT SÖZLEŞMESİ	
2023 Yılı Tamamlanma Yüzdesi	$106.280.000.TL / 140.000.000.- TL = 0,759143$
2023 Yılı Hasılatı	$200.000.000.TL \times 0,759143 = 151.828.571,43.- TL$
2023 Yılı Maliyeti	106.280.000.-TL
2023 Yılı Kar/Zarar	$151.828.571,43 TL - 106.280.000.-TL = 45.548.571,43.-TL$

Buna göre TFRS 15 kapsamında VUK kayıtlarından TFRS 15 raporlamasına geçiş için aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekecektir:

	-----31.12.2023-----		
--	----------------------	--	--

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	118.000.000	
350.01. İzmir Bayraklı Okul İnşaatları Sözleşmesi		
124 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR	33.828.571,43	
214.01. İzmir Bayraklı Okul İnşaatları Sözleşmesinden Alacaklar		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		151.828.571,43
600.01. İzmir Bayraklı Okul İnşaatları Hasılatı		
-----31.12.2023-----		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	106.280.000	
622.01. İzmir Bayraklı Okul İnşaatları Sözleşmesi		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ		106.280.000
170.01. İzmir Bayraklı Okul İnşaatları Maliyeti		
-----//-----		

EK İNŞAAT TAAHHÜT SÖZLEŞMESİ

2023 Yılı Tamamlanma Yüzdesi	$19.665.000.-\text{TL} / 24.000.000.-\text{TL} = 0,819375$
2023 Yılı Hasılatı	$30.000.000.-\text{TL} \times 0,819375 = 24.581.250.- \text{ TL}$
2023 Yılı Maliyeti	19.665.000.-TL
2023 Yılı Kar/Zarar	$24.581.250.-\text{TL} - 19.665.000.-\text{TL} = 4.916.250.- \text{ TL}$

Buna göre TFRS 15 kapsamında VUK kayıtlarından TFRS 15 raporlamasına geçiş için aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekecektir:

-----31.12.2023-----		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	20.000.000	
350.02. İzmir Bayraklı Kreş İnşaatı Sözleşmesi		
124 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR	4.581.250	
124.02. İzmir Bayraklı Kreş İnşaatı Ek Sözleşmesinden Alacaklar		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		24.581.250
600.02. İzmir Bayraklı Kreş		

İnşaatı Hasılatı			
-----31.12.2023-----			
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		19.665.000	
622.02. İzmir Bayraklı Kreş İnşaatı			
Sözleşmesi			
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE			19.665.000
ONARIM MALİYETLERİ			
170.02. İzmir Bayraklı Kreş			
İnşaatı Maliyeti			
-----//-----			

Sonuç

Ülkemizde birçok alt sektörü içerisinde barındıran inşaat ve gayrimenkul sektörü ekonomik alanda öncü bir niteliğe sahiptir. Türkiye’de nüfus yoğunluğunun artması ve dışardan göç alınması daha fazla konut ve buna bağlı olarak alt yapı, üst yapı inşaatları okul, hastane vb. büyük devlet destekli inşaat taahhüt işlerini beraberinde getirmektedir. İnşaat ve taahhüt işlerinde muhasebe uygulamaları vergisel açıdan ve muhasebe kayıtlarında diğer sektörlerle oranla farklılıklar göstermektedir.

İnşaat ve yapım işlerinde işin başlangıç ve bitiş tarihin bir takvim yılından fazla olması hasılatın ne zaman gerçekleşeceği ve nasıl ölçüleceği sorularını beraberinde getirmiştir. TFRS 15 Standardı inşaat ve buna bağlı faaliyet gösteren şirketlerde maliyet, hasılat ve gelir kavramlarını detaylı şekilde açıklamıştır.

Hasılatın ne zaman ve nasıl ölçülmesin kavramlarını iki farklı yöntemle bağlamaktadır. Bunlardan birincisi işin bitim yöntemi olup; bu yöntemde inşaat, gayrimenkul ya da taahhüt işlerinde kesin hak ediş gerçekleştikten sonra kar veya zarar ortaya çıkmakta ve finansal tablolarda gösterilmektedir. İkinci muhasebeleştirme yöntemi TFRS 15’de esas alınan inşaatın yapıldığı takvim yılı itibarıyla tamamlanan kısmının girdi veya çıktı yöntemleriyle finansal tablolarda gösterildiği yöntemidir.

TFRS 15’in hasılat hükümlerinin uygulanması ile finansal tablolara alınan hasılatlarda şirket mali verilerinin daha şeffaf ve doğru yansıtılarak şirket yönetimine, yatırımcılarına ve üçüncü kişilere bağımsız veri aktarımın söz konusu olabilecektir. TFRS 15 standardı ile işletme tahsilatlarının bulunduğu dönemde hasılat olarak gelir kaydedilmesi işletme finansal tablolarının daha gerçekçi veri elde edilmesi sağlanmıştır. Standarda göre hasılatın belirlenmesi ve maliyetin dağılımları işletme için bulunduğu dönem ve gelecek dönemlerde işletme performansına karar alma süreçlerine katkı sağlar. Bu yöntem işletme içi paydaş ve işletme dışı paydaşların yatırım yönetim gibi önemli kararlarda doğru karar vermesine ve doğru sonuçlar almasına katkı sağlaması amaçlanmaktadır.

Kaynakça

- Ağca A. Vd., (2009). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 39 (2), 403-428.
- Cengiz, S. ve Tosunoğlu, B. (2018). TFRS 15, TMS 11 ve VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları. ÇKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9 (2), 33-57.

- Çatıkkaş Ö., Esen Ö.M. ve Şuekinci Ş. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği, Sayıştay Dergisi, sa.108, 191-209.
- Demir, E ve Töremen, E. (2022). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsıl Standardı Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi Esasları Üzerine Güncel Yaklaşımlar, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, (12) 24,369-388.
- Doğan, Ö. (2021). Incoterms 2020 ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinin Hasılat Standardı Kapsamında Raporlanması. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. 14 (1), 313-341.
- Gençoğlu, Ü. G. ve İşseveroğlu, G. (2018). Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama, International Journal of Social Inquiry, 11(2), 135-151.
- Gök, G. S. (2017). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Her Bir İş İçin Ayrı Yer Teslimi ve Geçici Kabulün Öngörüldüğü Hallerde Vergi Tevkifatı, Vergi Sorunları Dergisi, (344), 60-68.
- Karadağ, N. ve Demir, M. (2021). İnşaat Muhasebesi Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu, TMS 11 ve TFRS 15 Standartları Açısından İncelenmesi, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(11), 15-33.
- Kıllı, M. ve Işık, Y. (2018). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsıl Standardı ve BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi, Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,
- Saban, M., Gürkan, S. ve Vargün, H. (2019). Tfrs 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(1): 43-64.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, URL: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_15.pdf
- TMS-11, İnşaat Sözleşmeleri, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>
- Özer, G TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi) ve Uygulaması Vergi Raporu Dergisi 129: 124-132.
- Özerhan, Y, ve Sultanoğlu, B, (2019) Lisans Sözleşmelerinden Doğan Hasılatın TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Yazılım Sektöründe Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ağustos Özel Sayı, 15-32.
- Usul, H. ve Öztürk, M. S. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsıl Standardı Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin İncelenmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 24(4), 1157-1166.
- Ünlütürk, A. Ç., Deveci, E. N. ve Dağlı, M. F. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ, (57), 247-268.
- Yanık, S,S, ve Gündüz, A, G (2022). Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Üstlenen İşletmelerin Finansal Tabloların TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama, Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi, 2[1} 1-22.
- Yılmaz, D.Ü. ve Polat, L. (2019). The Accounting of Long Term Construction, Contracting and Repair Projects According to Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) 15 and the Comparability Through the Uniform Accounting System, V. International Symposium on Accounting and Finance, 114-119.

Yiğit, E. ve Büyükipekçi, S. (2019). TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı Çerçevesinde Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Research Article

TFRS 15 Standardının İnşaat Taahhüt İşlerinde Uygulanması

Application of TFRS 15 Standard in Construction Contracting Works

Emel SARAÇ

Dr., Ostim Teknik Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

emel.sarac@ostimteknik.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-6274-5986>

Extensive Summary

Construction or real estate and its sector have the greatest impact on the economy and employment of countries, either positively or negatively, depending on the conjuncture in which it includes more than one sector. It acts as a locomotive in terms of the sector content, covering the entirety of construction, real estate, contracting or construction repair works, and includes ongoing large construction works, employment and development. In large contracting works, the completion of the construction work takes more than a year in terms of timing. In construction contracts, businesses must indicate the duration of construction and the delivery time and construction cost. In ongoing construction and construction repair works, although the work is not delivered, the business includes concepts such as whether the progress payments paid to the company should be accepted as income or not and recorded as revenue in the records. Determination of revenue is important for the people who will use these financial statements within the company that prepares them. Since the determination of revenue covers more than one calendar year in construction works, the time period in which it will be recorded in financial records and how it will be presented to users becomes important for decision makers and for its tax aspect. Tfr15 Standard has been adopted to resolve the problems regarding when transactions realized in contractual works with a duration of more than one calendar year, especially construction contracts, will be recognized as revenue. Turkish Financial Reporting Standards 15 brought some significant changes compared to previous accounting standards. This standard provides detailed information on topics such as defining revenue, measuring revenue, reporting revenue, and determining revenue-related costs. It also contains guidelines regarding the characteristics of contracts, determination of the contract price, and changes in the scope of the contract. TFRS 15 defines the contract as follows. Contracts are agreements between two or more parties that impose rights and obligations on the parties in the field of law. The rights and obligations stipulated in the contract must be legally enforceable. Contracts are made freely unless there is a specifically restrictive provision. Additionally, contracts can be made as prescribed by commercial practices. However, it is clear that the implementation processes and legal framework of the contracts will vary depending on the sectors (TFRS 15, paragraph 10).” Contracts are agreements that produce commercial results. The situation in construction contracts may differ compared to other contracts. In order to be able to talk about the existence of a contract, it must meet certain formal conditions. These (TFRS 15, Article: 9) The aim of Turkish Financial Reporting Standards 15 is to enable companies to report their income in a more consistent and holistic manner. This standard provides guidance to companies, especially in evaluating complex contracts and defining revenue. According to Turkish Financial Reporting Standards 15, to define business income, it is defined as the business's ownership of the ability to use this good or service at the moment when control of a certain good or service is transferred to the customer. According to Turkish Financial Reporting Standards 15, the biggest determining factor is the right to use the asset. As soon as control is transferred

to the customer, he/she wants the revenue to be recognized and transferred to financial data. According to Turkish Accounting Standards 15, construction, repair, projects, etc. over the years. In transactions, the beginning and end of the work are generally not in the same years, but spread over more than one year. This situation requires that income and expenses be recognized in the year in which they occur, in accordance with the concept of periodicity, which is one of the basic principles of accounting. In Article 42 of the ITL, "The profit or loss arising from construction (including stripping works) and repair works that extend for more than one calendar year is determined precisely in the year in which the work is completed, and all profit or loss is counted as the income/cost of the year in which the work is completed." , is declared in the year in question." The statement states that the entire profit or loss of a business that will last for many years will be recorded only in the year it is completed. TFRS 15 standard provides that if the entity transfers control of a good or service over time and therefore fulfills a performance obligation over time, it will recognize the revenue in its financial statements over time.

TFRS 15 determines how businesses define income. Revenue is the changes a business receives under a contract with a customer. Attention is paid to factors such as the characteristics of the contracts concluded with the customer, the commitments of the parties, pricing and payment terms. TFRS 15 determines when revenue is recognized. In general, as long as the business provides goods or services to the customer and receives a certain price or value in return, it is considered income. In a calendar year

In contracts with more than 100,000 TL, continuous recognition and monitoring of revenue is envisaged. TFRS 15 also determines how income will be measured. Generally, income is measured as a consideration or value received or expected to be received in return. When measuring revenue, businesses must take into account factors such as pricing, discounts, inflation differences and returns. The standard explains in detail how businesses will report revenue in their financial statements. It imposes an obligation to provide impartial and objective information to users and third parties. It is clearly explained in which items the income accounts will be reported and in which accounts within the framework of the chart of accounts. Accordingly, in accordance with TFRS 15, construction contracting companies must measure the progress towards the full fulfillment of this performance obligation for each performance obligation fulfilled over time and recognize the revenue over time in the financial statements. The purpose of measuring progress is to show the performance of the enterprise regarding the transfer of control of the goods or services it has committed to the customer (in other words, the performance obligations fulfilled by the enterprise) as of the measurement date. An entity applies a single progress measurement method for each performance obligation over time and applies that method consistently to similar performance obligations and under similar circumstances. At the end of each reporting period, the entity remeasures progress towards full satisfaction of the performance obligation over time. (TFRS 15, paragraphs 39-40)."

. In the construction contract, the contracting parties are obliged to fulfill all manufacturing and workmanship, including materials and labor, or as promised, in accordance with the determined provisions. For example, in construction contracts in exchange for flats, the authority to collect or transfer the construction fee can be determined when the construction completion rate exceeds fifty percent. Construction contracts are classified as "fixed price contracts", "cost plus profit contracts" and construction contracts that are a mixture of both pricing methods (for example, contracts where a ceiling price is placed in the cost plus profit contract) according to the method used in pricing within the scope of the standard. Fixed price contract; It is a construction contract in which the contractor accepts a fixed contract price (tender price) or a fixed amount per unit of production (unit price), but is subject to cost updating (escalation) under certain conditions. Cost plus profit contract; construction contract in which the contractor is paid by adding a percentage or a fixed amount to the agreed or otherwise determined costs (BOBİ FRS)

In this study, it is explained at what stages the construction work, which is carried out more than once through state tenders, will turn into revenue and how it will be transferred to the financial records. In the case study, the construction work carried out in connection with the first tender after the first tender in the company where the construction contracting work was carried out was not considered as a separate contract but was taken into account as a part of the main work.

For example, a tender was held for the construction of 4700 residences, 2 mosques, 2 schools, 1 congress center and sports hall in Toki Kuzey Ankara. In such a situation, for the contractor;

- Negotiating contracts with the customer or customers as a single package,
- Simultaneous construction of assets constructed within the scope of the contract,
- The assets to be constructed within the scope of the contracts are parts of a single project

In this case, it will be accounted for as a single contract.

It connects the concepts of when and how revenue should be measured to two different methods. The first of these is the finishing method of the work; In this method, profit or loss occurs after the final progress payment is made in construction, real estate or contracting works and is shown in the financial statements. The second accounting method, based on TFRS 15, is the method in which the completed part of the construction as of the calendar year in which it is carried out is shown in the financial statements with input or output methods.