

TFRS YORUM 15

GAYRİMENKUL İNŞAAT ANLAŞMALARI

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları” Yorumu 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Sözü edilen Yorumla ilişkin herhangi bir değişiklik Tebliği bulunmamaktadır.

TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları

İlgili Düzenlemeler

- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2008 yılında yayımlanan)
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- TMS 18 Hasılat
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
- TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları

Ön Bilgi

- 1 Gayrimenkul sektöründe, doğrudan ya da taşeronlar aracılığıyla gayrimenkulün inşasını üstlenen işletmeler, inşaat tamamlanmadan önce bir ya da birden fazla müşteri ile anlaşma yapabilirler. Bu tür anlaşmalar çeşitli şekillerde yapılır.
- 2 Konut niteliğindeki gayrimenkulün inşasını üstlenen işletmelerin, inşaat devam ederken ya da inşaat başlamadan önce müstakil birimleri (daireler veya evler) pazarlamaya başlamaları bu tür anlaşmalara örnek olarak gösterilebilir. Her bir müşteri, tamamlandığında kullanılmak üzere, belli bir birime sahip olmak için işletme ile anlaşma yapar. Genellikle, işletmenin sözleşmedeki hükümler uyarınca birimi tamamlayamaması durumunda, iade edilebilir bir peşinat müşteri tarafından ödenir. Satın alma fiyatının kalan kısmı, genellikle, müşterinin ilgili birimin sahipliğini elde ettiği sözleşme hükümlerinin yerine getirildiği tarihte ödenir.
- 3 Ticari veya sınai gayrimenkulün inşasını üstlenen işletmeler tek bir müşteri ile anlaşma yapabilir. Müşterinin, sözleşmenin başlangıç tarihi ile sözleşme hükümlerinin yerine getirildiği tarih arasında bazı hak ediş ödemelerinde bulunması gerekebilir. İnşaat, müşterinin sahibi olduğu ya da inşaat başlamadan önce kiraladığı bir arazide de gerçekleştirilebilir.

Kapsam

- 4 Bu Yorum, doğrudan ya da taşeronlar aracılığıyla gayrimenkul inşasını üstlenen işletmeler tarafından hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.
- 5 Bu Yorum kapsamındaki anlaşmalar, gayrimenkul inşaat anlaşmalarıdır. Bu tür anlaşmalar, gayrimenkulün inşasına ek olarak diğer malların teslimini veya hizmetlerin sunumunu da içerebilir.

Konular

- 6 Bu Yorum, iki konuyu ele almaktadır:
 - (a) Anlaşmanın TMS 11 veya TMS 18'den hangisinin kapsamında olduğu ve
 - (b) Gayrimenkulün inşasından elde edilen hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceği.

Görüş Birliği

- 7 Aşağıda belirtilen görüşlerde, işletmenin gayrimenkul inşaat anlaşmasını ve ilgili diğer anlaşmaları önceden analiz ettiği ve bunun sonucunda ilgili gayrimenkul üzerinde, genellikle sahiplikle ilişkili bulunan devamlı bir yönetim etkinliğine sahip olmayacağı ya da inşaatın tamamının veya bir kısmının hasılat olarak muhasebeleştirilmesine engel olacak düzeyde bir kontrol gücü bulunmayacağı sonucuna vardığı varsayılmaktadır. Bedellerin bir kısmının hasılat olarak muhasebeleştirilmesine imkân tanınmaması durumunda, aşağıda belirtilen görüşler sadece anlaşmanın hasılat olarak muhasebeleştirilecek kısmına uygulanır.
- 8 Tek bir anlaşmada, gayrimenkulün inşasına ek olarak malların teslimi veya hizmetlerin sunulması da taahhüt edilebilir (örneğin, arazinin satışına ya da mülk yönetim hizmetlerine ilişkin hükümler). TMS 18'in 13 üncü Paragrafı uyarınca, böyle bir anlaşmanın, unsurlardan biri gayrimenkul inşaatı olmak üzere ayrı ayrı tanımlanabilir unsurlara bölünmesi gerekebilir. Anlaşmadan alınan ya da alınacak

toplam bedelin gerçeğe uygun değeri her bir unsura dağıtılacaktır. Aynı unsurların tanımlanması durumunda, gayrimenkul inşaat unsurunun TMS 11 veya TMS 18'den hangisinin kapsamında olduğunun belirlenmesinde bu Yorumun 10 – 12 nci Paragrafları uygulanır. Anlaşmanın inşaat sözleşmesi olarak belirlenmesinin ardından, TMS 11'in bölümlenme kriteri anlaşmanın her bir unsuru için uygulanır.

- 9 Aşağıda belirtilen görüş, sadece gayrimenkul inşaat anlaşması açısından değil, başka unsurlar da içeren bir anlaşmada gayrimenkul inşaat unsuru olarak tanımlanan unsurlar için de uygulanır.

Anlaşmanın TMS 11 veya TMS 18'den hangisinin kapsamında olduğunun belirlenmesi

- 10 Bir gayrimenkul inşaat anlaşmasının TMS 11 veya TMS 18'den hangisinin kapsamında olduğunun belirlenmesi, anlaşma hükümlerine ve ilgili diğer koşul ve durumlara bağlıdır. Böyle bir belirleme, her bir anlaşma hakkında değerlendirmede bulunmayı gerektirir.
- 11 TMS 11, anlaşmanın TMS 11'in 3 üncü Paragrafında belirtilen inşaat sözleşmesi tanımını karşılaması durumunda uygulanır: "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 sözleşme". Gayrimenkul inşaat anlaşması, müşterinin inşaat başlamadan önce gayrimenkulün tasarımındaki büyük yapısal elemanları belirlemesi ve/veya inşaat devam ederken büyük yapısal değişimleri belirlemesi (bu gücü kullansın ya da kullanmasın) durumunda, inşaat sözleşmesinin tanımını karşılamış olur. TMS 11'in uygulandığı durumlarda, ilgili inşaat sözleşmesi TMS 11'in 5(a) Paragrafı ve TMS 18'in 4 üncü Paragrafı uyarınca doğrudan gayrimenkulün inşası ile ilgili olan hizmetlerin sunumuna ilişkin hüküm veya unsurlar da içerir.
- 12 Buna karşın, müşterinin, örneğin işletme tarafından sunulan seçenekler arasından bir tasarımı doğrudan kendisinin belirlemesinde veya temel tasarım üzerinde ufak değişikliklerde bulunmasında olduğu gibi, gayrimenkulün tasarımını sınırlı bir şekilde etkileyecek güce sahip olduğu gayrimenkul inşaat anlaşması, TMS 18 kapsamında mal satışına ilişkin bir anlaşmadır.

Gayrimenkul inşasından elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi

Anlaşmanın inşaat sözleşmesi olması durumunda

- 13 Anlaşmanın TMS 11 kapsamında olması ve sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülebilmesi durumunda, hasılat, TMS 11 uyarınca sözleşme konusu işin tamamlanma düzeyi esas alınarak muhasebeleştirilir.
- 14 Anlaşma, inşaat sözleşmesi tanımını karşılamayabilir ve dolayısıyla TMS 18 kapsamında olabilir. Bu durumda, anlaşmanın hizmet sunumuna mı yoksa mal satışına mı ilişkin olduğu tespit edilir.

Anlaşmanın hizmetlerin sunumuna ilişkin bir anlaşma olması durumunda

- 15 İşletmenin inşaat malzemeleri tedarik etmesinin veya üretmesinin gerekli olmadığı durumlarda, yapılan anlaşma TMS 18 uyarınca sadece hizmetlerin sunumuna yönelik bir anlaşma olabilir. Bu durumda, TMS 18'in 20 nci Paragrafında belirtilen koşul karşılanıyorsa, hasılatın TMS 18 uyarınca tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak işlemin tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu tür işlemlere ilişkin hasılat ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde genellikle TMS 11 hükümlerinin uygulanması mümkündür (TMS 18'in 21 inci Paragrafı).

Anlaşmanın mal satışına ilişkin bir anlaşma olması durumunda

- 16 İşletmenin, gayrimenkulün müşteriye teslim edilmesine ilişkin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğü kapsamında inşaat malzemeleri tedarik etmesi ve hizmetler sunması da gerekiyorsa, söz konusu anlaşma mal satışına ilişkin bir anlaşmadır ve hasılatın muhasebeleştirilme koşulu olarak TMS 18'in 14 üncü Paragrafı göz önünde bulundurulur.
- 17 İşletme, yapılmakta olan işin sahipliğinden kaynaklanan kontrolü, önemli riskleri ve getirileri, inşaat işi ilerledikçe mevcut durumu itibarıyla müşteriye devredebilir. Bu durumda, inşaat işi süresince TMS 18'in 14 üncü Paragrafında belirtilen koşulların tamamının devamlı olarak karşılanması koşuluyla işletme, hasılatı, tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanarak işlemin tamamlanma düzeyine göre muhasebeleştirir. Bu tür işlemlere ilişkin hasılat ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde genellikle TMS 11 hükümlerinin uygulanması mümkündür.

- 18 İşletme, gayrimenkulün sahipliğinden kaynaklanan kontrolün, önemli risklerin ve getirilerin tamamını tek seferde müşteriye devredebilir (örneğin, inşaat tamamlandığında, inşaatın tesliminde ya da tesliminden sonra). İşletme, bu durumda, ancak TMS 18'in 14 üncü Paragrafında belirtilen koşulların tamamı karşılanıyorsa hasılatı muhasebeleştirir.
- 19 Müşteriye daha önceden teslim edilmiş bir gayrimenkule ilişkin olarak ilave iş yapılmasının gerekli olduğu durumda, işletme, TMS 18'in 19 uncu Paragrafı uyarınca borç ve gider muhasebeleştirir. Söz konusu borç, TMS 37 uyarınca ölçülür. İşletmenin müşteriye daha önceden teslim edilmiş bir gayrimenkulden ayrı bir şekilde tanımlanabilen ilave mallar teslim etmesinin veya hizmetler sunmasının gerekli olduğu durumlarda, söz konusu mal veya hizmetler bu Yorumun 8 inci Paragrafı uyarınca satışın ayrı bir unsuru olarak tanımlanır.

Açıklamalar

- 20 TMS 18'in 14 üncü Paragrafında belirtilen koşulların tamamını inşaat işi süresince devamlı olarak karşılayan anlaşmalara ilişkin hasılatın, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak muhasebeleştirildiği durumlarda (bkz: bu Yorumun 17 inci Paragrafı), işletme:
- (a) TMS 18'in 14 üncü Paragrafında belirtilen koşulların tamamını inşaat işi süresince devamlı olarak karşılayan anlaşmaları nasıl belirlediğini,
- (b) Dönem içinde bu tür anlaşmalardan kaynaklanan hasılat tutarını ve
- (c) Devam etmekte olan anlaşmalara ilişkin olarak tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler
- açıklar.
- 21 Raporlama tarihi itibarıyla yürürlükte olan 20 nci Paragrafta belirtilen anlaşmalara ilişkin olarak işletme, ayrıca:
- (a) Ortaya çıkan maliyetlerin toplam tutarını ve bugüne kadar muhasebeleştirilen kârları (muhasebeleştirilen zararlar düşülerek) ve
- (b) Alınan avansların tutarını açıklar.

TMS 18'in ekindeki değişiklikler

22 “-”

23 “-”

Yürürlük tarihi ve geçiş hükümleri

24 “-”

25 “-”