

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBE
STANDARTLARI İLE VERGİ MEVZUATINA GÖRE İNCELENMESİ
VE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

HAZIRLAYAN

REYHAN ULAŞ COŞGUN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ANKARA - 2022

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM YÜKSEK
LİSANS PROGRAMI**

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBE
STANDARTLARI İLE VERĐİ MEVZUATINA GÖRE İNCELENMESİ
VE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

HAZIRLAYAN

REYHAN ULAŞ COŞGUN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. DENİZ UMUT DOĞAN

ANKARA - 2022

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 07 / 06 / 2022

Öğrencinin Adı, Soyadı: Reyhan ULAŞ COŞGUN

Öğrencinin Numarası: 21920144

Anabilim Dalı: Muhasebe ve Finansal Yönetim

Programı: Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN

Tez Başlığı: YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ MEVZUATINA GÖRE İNCELENMESİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam .57. sayfalık kısmına ilişkin, 24 / 05 / 2022 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 18.'dir. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:

ONAY

Tarih: 07 / 06 / 2022

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN

TEŞEKKÜR

Bir zamanlar hayalini bile kuramadığım yüksek lisansın tezini yazabilmiş olmanın mağrur gururunu yaşıyorum. Öncelikle giriştiğim işlerde bana sonsuz inanan ve destek veren oğlum İrfan Çağlar ve eşim Nazım Coşgun'a minnettarım. Yüksek lisans derslerine birlikte girdiğim ve çalışmalar yaptığım arkadaşlarım Mehtap Ceylan, Gönül Bağlıcak, Murat Erdoğan, Anıl Baş, İnan Akdoğan ve İsmail Güven'e teşekkür ederim. Yıllardır kendi işyerim gibi çalıştığım Delkom A.Ş. ve patronum Baki Çopur'a bana sunduğu imkanlar için ayrıca müteşekkirim.

Meslekte ve akademide bir marka olan, derslerini merakla ve keyifle dinlediğim Prof. Dr. Nalan Akdoğan hocama teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Tezimde bana önderlik yapan Prof. Dr. Deniz Umut Doğan hocama sevgi ve saygılarımı sunar, her şey için çok teşekkür ederim.

ÖZET

İnşaat sektörü dünyada ve ülkemizde oldukça önemli ekonomik alana sahiptir. Yarattığı iş hacmi ile birçok alt sektörü de harekete geçirdiği için ekonominin önemli bir lokomotif olarak sayılır. Ülkemizin son yirmi yılına bakıldığında inşaat bazlı büyüme oldukça yer kaplamaktadır. İnşaat işleri devlet kurumları tarafından ihale yoluyla verilen büyük ölçekli işlerdir. Firmalar aldıkları büyük ölçekli inşaat işlerinde öz kaynak haricinde kaynaklara ihtiyaç duyarlar. Kaynak sağlayıcısı olan yatırımcılar ve kredi kuruluşları firmaya yatırım ya da kredi verecekleri zaman firmaların finansal bilgilerine ihtiyaç duyarlar. Finansal bilgi temel olarak ihtiyaca uygun olmalı ve gerçeğe uygun olarak sunulmalıdır. Bunların yanı sıra finansal bilgiyi desteklemek için finansal bilginin anlaşılabilir, doğrulanabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve zamanında sunulmuş olması gerekir. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın amacı da bunu sağlamaya yöneliktir.

Türkiye'de yapılan inşaat işinin mevzuatımızdaki yeri Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanmıştır. Kanunun 42. maddesine göre bir yıldan uzun süren işlerin kâr veya zararları işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve beyan edilir. İnşaat işlerinde yapılan ortak giderlerin hangi esaslara göre dağıtılacağı kanunun 43. maddesinde tanımlanmıştır. İnşaat işinin bitim tarihi de 44. maddeye göre; geçici kabulün veya fiilen bittiği tarih olarak tanımlanmıştır. İnşaat işlerinin muhasebe işleyişi de Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'ne göre yapılmaktadır. Diğer yandan inşaat işleri Türkiye Muhasebe Standartlarında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında iken, BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat Standardında ele alınmıştır.

Bu çalışmanın amacı; Yapılan işin yıllara yaygın inşaat olması durumunda, Muhasebeleştirme usullerinin Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, TMS/TFRS – BOBİ FRS'ye göre nasıl muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiğinin açıklanmasıdır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Muhasebesi, BOBİ FRS Bölüm 5, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

ABSTRACT

The construction industry has a very large economic share both in Turkey and worldwide. It is regarded as a significant locomotive of the economy as it activates many sub-sectors through the business volume it produces. When we look at the growth of the Turkish economy over the past 20 years, construction-based growth makes up a substantial part of it. Construction-related business includes large-scale works proposed as tender offers by public institutions. Companies need resources other than equity for the large-scale construction works they undertake. Investors providing resources and credit agencies need financial information on the companies in which they invest or to which they provide loans. At a basic level, financial information should be fit for purpose and fairly presented. Furthermore, financial information should be comprehensible, verifiable, comparable, fit for need, trustworthy, and timely presented. This is what the International Accounting and Financial Reporting Standards aim to ensure.

The legislative aspect of construction-related business conducted in Turkey is set out by the Turkish Income Tax Law. Article 42 of said law stipulates that profits or losses of works exceeding one year must be identified precisely in the year the work is completed and declared. Article 43 of the same law defines the bases upon which common expenses made during construction works may be distributed. Article 44 stipulates that the end date of the construction work is the date of temporary admission or actual end date. The accounting process for construction works must be performed in accordance with the General Communiqué on the Application of the Accounting System. Although construction works are covered under Turkish Financial Reporting Standard 15 “Revenue from Contracts with Customers” within the framework of the Turkish Accounting Standards, the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (BOİ FRS) falls under Section 5 “Revenue Standards”.

This study aims to explain how accounting procedures should be conducted and reported in accordance with the Turkish Tax Procedure Law, the General Communiqué on the Application of the Accounting System, and the Turkish Accounting Standard/Turkish Financial Reporting Standard BOİ FRS in the case of long-term construction works.

Keywords: Construction accounting, Turkish Financial Reporting Standard 15, Turkish Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises Section 5



İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLOLAR LİSTESİ	ix
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT, ONARIM İŞLERİ İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. İnşaat ile İlgili Kavramlar.....	3
1.1.1. İnşaat tanımı.....	3
1.1.2. İnşaat sözleşmesi	3
1.1.3. Yüklenici.....	3
1.1.4. Taşeron	4
1.1.5. Taahhüt.....	4
1.1.6. Hakediş	4
1.2. İnşaat Türleri	4
1.2.1. Özel inşaat	5
1.2.2. İnşaat taahhüt işleri.....	5
1.3. İnşaat Taahhüt İşleri İhale Usulleri	5
1.3.1. Açık ihale usulü.....	5
1.3.2. Belli istekliler arasında ihale usulü	6
1.3.3. Pazarlık usulü.....	6
1.3.4. Doğrudan temin	7
1.3.5. Tasarım yarışmaları	7
1.4. İnşaat Taahhüt İşleri Sözleşme Türleri	7
1.4.1. Götürü bedel sözleşme.....	8
1.4.2. Birim fiyatlı sözleşme	8
1.4.3. Karma sözleşme	8
1.5. İnşaat Taahhüt İşleri Faaliyet Süreçleri.....	8
1.5.1. Sözleşmenin imzalanması ve işe başlama	8

1.5.2. Geçici teminat.....	9
1.5.3. Kesin teminat	9
1.5.4. Hakediş işlemleri.....	9
1.5.5. Geçici hakediş raporu.....	10
1.5.6. Kesin hakediş raporu	10
1.5.7. Geçici kabul.....	10
1.5.8. Kesin kabul.....	11

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN VUK, TMS/TFRS VE BOBİ FRS AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre İncelenmesi	12
2.1.1. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ve unsurları	12
2.1.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre muhasebeleştirme ve kullanılan hesaplar	13
2.1.2.1. 170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri	14
2.1.2.2. 179 Taşeronlara verilen avanslar	15
2.1.2.3. 191 İndirilecek katma değer vergisi	15
2.1.2.4. 293 Peşin ödenen vergi ve fonlar	15
2.1.2.5. 350 Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri.....	15
2.1.2.6. 391 Hesaplanan katma değer vergisi.....	16
2.1.2.7. 600 Yurtiçi satışlar	16
2.1.2.8. 622 Satılan hizmet maliyeti	16
2.1.2.9. 740 Hizmet üretim maliyeti.....	16
2.1.2.10. 770 Genel yönetim giderleri	17
2.1.3. Ortak gider dağıtımı.....	17
2.2. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri'nin BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat Standardı Açısından İncelenmesi	19
2.2.1. Hasılatın kayda alınması.....	20
2.2.2. Hasılatın ölçümü	20
2.2.3. İnşa sözleşmeleri	21
2.2.4. İnşa sözleşmeleri maliyet unsurları.....	22
2.2.5. Tamamlanma yüzdesi yöntemi.....	22
2.3. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri'nin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Açısından İncelenmesi	23

2.3.1. Sözleşmenin tanımlanması	24
2.3.2. Edim yükümlülüklerinin tanımlanması	25
2.3.3. İşlem bedelinin belirlenmesi	27
2.3.4. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması	27
2.3.5. Hasılatın kaydedilmesi	28
2.4. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (Taslak)	29
2.4.1. 140 Devam eden taahhüt sözleşmelerinden varlıklar	29
2.4.2. 160 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri	29
2.4.3. 169 Taşeronlara verilen avanslar	30
2.4.4. 182 Önceden yapılan taahhüt ve hizmet işleri	30
2.4.5. 289 Ertelenmiş vergi varlığı	30
2.4.6. 340 Devam eden inşa (taahhüt) sözleşmelerinden yükümlülükler	31
2.4.7. 489 Ertelenmiş vergi yükümlülüğü	31
2.5. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme	31
2.5.1. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde damga vergisi	32
2.5.2. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde katma değer vergisi	33
2.5.3. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme	34
2.5.4. Muhasebe standartlarında ertelenmiş vergi kavramı	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ’NİN M.S.U.G.T, TFRS VE BOBİ FRS KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRMESİNE İLİŞKİN BİR ÖRNEK UYGULAMA

3.1. Örnek Uygulamanın Amacı	37
3.2. Örnek Uygulama Hakkında Bilgiler	37
3.3. Örnek Uygulama Detayları	38
3.3.1. 2021 yılı içerisinde gerçekleşen işlemler	38
3.4. Örnek Uygulamanın Muhasebeleştirilmesi	39
3.4.1. VUK, GVK ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre muhasebeleştirme (1.yıl)	39
3.4.1.1. 2022 yılı içerisinde gerçekleşen işlemler	41
3.4.2. VUK, GVK ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre muhasebeleştirme (2.yıl)	41
3.4.3. BOBİ Finansal Raporlama Sistemi’ne göre muhasebeleştirme	44
3.4.3.1. Örnek uygulama detayları	44
3.4.3.2. 2021 yılı BOBİ FRS ile uyumlu muhasebe kayıtları	45

3.4.4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'na göre muhasebeleştirme	50
3.4.4.1. Örnek uygulama detayları	50
SONUÇ	56
KAYNAKLAR.....	60



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Ortak Gider Dağıtımı 1	17
Tablo 2. Ortak Gider Dağıtımı 2.....	18
Tablo 3. Ortak Gider Dağıtımı 3	18
Tablo 4. 01.01.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Açılış Bilançosu	38
Tablo 5. 31.12.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Kapanış Bilançosu	40
Tablo 6. 31.12.2022 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Kapanış Bilançosu	43
Tablo 7. 01.01.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Açılış Bilançosu	44
Tablo 8. 31.12.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Kapanış Bilançosu	47
Tablo 9. 31.12.2022 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Finansal Durum Tablosu	50
Tablo 10. 01.01.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Açılış Bilançosu	51
Tablo 11. 31.12.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Kapanış Bilançosu	53
Tablo 12. 31.12.2022 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Finansal Durum Tablosu	55
Tablo 13. VUK-BOBİ-TFRS Karşılaştırma Tablosu	56
Tablo 14. KGK 2021 Yılı Verileri.....	58
Tablo 15. KGK 2020 Yılı Verileri.....	59

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

BOBİ FRS	Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİK	Kamu İhale Kurumu
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Türkiye'nin küresel ekonomideki yeri gelişmekte olan ülkeler arasındadır. Bu ülkeler yatırımcılar için cazip fırsatlar barındırmaktadır. Son 20 yıla kadar Türkiye'ye uluslararası doğrudan yatırım 15 milyar dolar kadar iken 2003 yılından 2020 yılına kadar bu rakam 225 milyar dolar seviyelerine ulaşmıştır. Bu yatırımların yaklaşık %3 inşaat sektörüne yapılmıştır. Ülkemizde yapılan devasa projelerin önemli bir kısmında yabancı sermaye bulunmaktadır. Bu tarz büyük inşaat işleri genellikle yap-işlet-devret modeli ile ihale edilmekte ve yaptırılmaktadır. Böylesine küresel ölçekli işlerin finansal bilgilerinin de evrensel bir dil ve sistemle sunulması gerekmektedir.

Bu amaca hizmet eden Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları birçok ülke tarafından tanınmaya ve kullanılmaya başlanmıştır. Ülkemizde de bu sistem tanınmış ve uygulanmaya başlanmıştır. Ülkemizde doksanlı yıllardan bu yana çeşitli kurumlarca yönetilen süreç 2011 yılında yapılan köklü bir değişiklik ile son halini almıştır.

Kamu Gözetim Kurumu, Ticaret Kanunumuzun hükümlerine göre bağımsız denetim alanını düzenlemek ve geliştirmek adına, 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Bağımsız denetim uygulamaları ülkemizde yaklaşık 30 yıldır uygulanmakla birlikte KGK ile bu süreç daha profesyonel bir aşamaya gelmiştir. 2011 yılında yapılan bu yasal düzenlemenin amacı; Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları oluşturmak ve var olanları geliştirmek ve yayımlamaktır. Kanun aynı zamanda kuruma, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme ve bunların faaliyetlerini denetleme ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisini de vermiştir.

KGK, International Forum Of Independent Audit Regulators (IFIAR), International Financial Reporting Standards (IFRS), International Accounting Standards Board (IASB), Accounting And Auditing Organization For Islamic Financial Institutions (AAOIFI), International Federation of Accountants (IFAC) gibi uluslararası kuruluşlarla koordineli çalışmakta ve birçoğu ile telif anlaşması vardır.

Kamu Gözetimi Kurumu idari özerkliğe sahip olmakla birlikte T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ilişkili bir kurumdur. Kurumun temel amacı, kamunun yararı ve yatırımcı çıkarlarını korumak adına yapılan bağımsız denetimin, doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasının yanı sıra güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunulmasını sağlamaktır.

KGK'nın asli görevi; Uluslararası standartlarla uyumlu finansal raporlama standartları, muhasebe standartları ve denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri firmanın dahil olduğu standart kapsamına göre Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Bölüm 5 Hasılat Standardı'na göre değerlendirilir. Bu kapsamda değil ise Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğ esaslarına göre değerlendirilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden sağlanan kazanç TFRS 15'e göre edim yükümlülüklerinin yerine getirildikçe hasılat olarak kayda alınır. BOBİ FRS 5 Hasılat standardında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak hasılat kaydı yapılır. Vergi Usul Kanunu'na göre ise işin bittiği yıl hasılat kaydı yapılır.

Bu bilgiler ışığında bu çalışmanın amacı, Vergi Usul Kanunu'na dayanarak Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, TFRS 15 ve BOBİ FRS Bölüm 5 kapsamında üç farklı açıdan inşaat muhasebesinin nasıl yapılması gerektiği izah etmeye çalışmaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT, ONARIM İŞLERİ İLGİLİ

GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. İnşaat ile İlgili Kavramlar

1.1.1. İnşaat tanımı

İnşaat, bir yapının oluşturulması için insan yaratıcılığı ve emeği ile birlikte, gerekli olan araç gereçlerle birleştirilmesi sonucunda ortaya çıkan fiziki ve kalıcı ekonomik değerdir.

Genel olarak inşaat, toplumun ve devletin ihtiyaç duyduğu bina, altyapı, sanayi yapıları ve diğer her çeşit yapının fiziki olarak yapma sürecidir. Doğrudan insan yaşamının her alanını etkilen önemli bir sektördür. Kamu ihale kanununa göre yapım işi; barınmak ve hizmet vermek için yapılan her türlü binalar, ulaşım sağlamak için karayolu, demiryolu, havalimanı, tünel, köprü, metro, enerji sağlamak için baraj, rafineri, elektrik santrali, sulama tesisi vb. yapılar olarak tanımlanmıştır. Teknik olarak ise işçilik, malzeme, makine kullanılarak oluşturulan fiziki bir yapıdır.

1.1.2. İnşaat sözleşmesi

Belirli bir bedel karşılığında sipariş edilen yapının tamamını veya bir kısmını inşa ederek sözleşmede belirtilen diğer tarafa teslimin taahhüt edildiği yapı sözleşmesine inşaat sözleşmesi denir. Kamu kurumundan alınan inşaat işlerinde esas ve usuller Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nda detaylıca tanımlanmıştır. Özel sözleşmeler ise Borçlar Kanunu başta olmak üzere diğer kanun ve ticari etiklere dayanılarak yapılır.

1.1.3. Yüklenici

İhale yolu ile belirli bir bedel karşılığında inşayı yapma sorumluluğu alan ve adına sözleşme yapılan kişi ya da kurumlara Yüklenici denir. Pratikte Müteahhit olarak da ifade edilir.

1.1.4. Taşeron

İhale yolu ile belirli bir bedel karşılığında inşayı yapma sorumluluğu alan ve adına sözleşme yapılan kişi ya da kurumlardan inşanın bir bölümünü yapan alt müteahite taşeron denir. Büyük ölçekli inşa işlerinin bazı bölümleri özel uzmanlık gerektirir. Yüklenici firmaların taşeron ile çalışma nedenlerini aşağıdaki gibidir:

- İşin devamlılığını sağlamak
- İşin zamanında teslim edebilmek
- Alt firmanın uzmanlığından ve işçilerin niteliğinden faydalanmak
- Riskleri paylaşarak azaltmak
- Maliyetleri azaltmak
- Finansal ve vergisel yükümlülükleri paylaşmak.

Ana yüklenici bu gibi nedenlerden dolayı işleri taşeronlara verirler.

1.1.5. Taahhüt

Mülkiyeti başkalarına ait bir işin yapılmasının üstlenilmesine Taahhüt denir.

1.1.6. Hakediş

Alınan taahhüt işinin yapımı karşılığında hakedilen paraya hakediş denir. Yüklenici inşa işinin başlamasından gelinen aşamaya kadarki işlemlerin parasal olarak hesaplanmasından sonra belirlenen tutarı hakediş olarak alır.

1.2. İnşaat Türleri

İnşaat faaliyetleri vergi mevzuatımız açısından özel inşaatlar ve inşaat taahhüt işleri olarak ikiye ayrılmıştır. Kişi ya da kurumların kendi nam ve hesabına yaptıkları özel inşaatlar üretim faaliyeti olarak değerlendirilirken yapılan inşaat taahhüt işleri hizmet işi olarak değerlendirilir.

1.2.1. Özel inşaat

Özel inşaat, yapım amacına göre 2'ye ayrılır.

- Satmak amacı ile yapılan inşaatlar. Yani kat, daire ve dükkân karşılığında başkasına ait arsa üzerinde yapılan ve tamamen ticari olan inşaatlardır. Kişi ya da kurumların kâr amacı güderek yaptıkları işlere kısaca yap-sat denir.
- Satma amacı olmayan inşaatlar. Kişi ya da kurumların tamamen kendileri ihtiyaçları için yaptıkları inşaatlardır. İşyeri binası, fabrika, otopark vb.

1.2.2. İnşaat taahhüt işleri

Kişi ya da kurumlara ait bir inşaat işinin bir bedel karşılığında sözleşmeye bağlı olarak yapılıp teslim edilmesi şeklinde yapılan işlere inşaat taahhüt işi denir. İnşaat taahhüt işleri genel olarak devlet tarafından organize edilen büyük ölçekli işlerdir.

1.3. İnşaat Taahhüt İşleri İhale Usulleri

Mevzuatımızda ihale usulleri 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile belirlenmiştir. Kanuna göre ihale; Kanunda belirtilen kural ve esaslarla mal alımı, hizmet edinimi ve yapım işlerinin talep edenler arasından seçilerek sözleşme ile işin verilmesine ihale denir. İhaleler çeşitli usul ve esaslara tabidir.

1.3.1. Açık ihale usulü

Kamu İhale Kanunu açık ihale usulünü, bütün isteklilerin teklif verebildiği usuldür şeklinde tanımlamıştır. İş yapabilme kapasitesi olan her istekli ihaleye girme koşullarını sağladığı durumlarda teklif verebilir. (KİK 19.madde)

1.3.2. Belli istekliler arasında ihale usulü

Belli istekliler arasında ihale usulünde ilk olarak ön değerlendirme yapılır ve yeterli bulunan istekliler ilgili idarece davet edilir. Davet edilen isteklilerin ihaleye teklif verebildiği usuldür. Açık ihale usulünün uygulanamadığı, işin uzmanlık, ileri teknoloji gerektirmesi durumunda uygulanan yöntemdir. (KİK 20.madde)

1.3.3. Pazarlık usulü

Kamu İhale Kanunu 21.maddeye göre bazı hallerde ihaleler pazarlık usulüne göre de yapılabilir. Bu haller aşağıdaki gibidir:

- a) İhale usullerinde olan açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması durumunda.
- b) Bazı durumlarda ihale normal usuller dışında da yapılabilir. Aniden olan ve öngörülmeven doğal afetler, salgın hastalıklar veya olağanüstü olaylar neticesinde can veya mal kaybı tehlikesine yol açan durumlarda veyahut yapım tekniği açısından özellik arz eden durumlar açısından acil olarak yapılması gerektiği idarece onaylanan hallerde ihalenin derhal olarak yapılmasının zorunlu olması durumunda.

Pazarlık usulü ihale acil durumlarda bekleme olmadan gerekli mal ve hizmet tedarikini hızlı bir şekilde sağlamaktır. Böyle bir durumda ilan yapılmasına gerek kalmadan en az üç istekli çağrılarak ihale yapılabilir.

- c) Ülkenin içinde bulunduğu durumun özel savunma ve güvenlik adına ihalenin acil olarak yapılmasının zorunlu olması.

Özel durum olarak ne olduğu açıklanmamıştır. Yine ilan yapılmadan en az üç istekli çağrılarak ihale yapılabilir.

- d) Seri üretime konu olmayan araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç duyulan nitelikte olması.
- e) Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesi durumlarında ihale pazarlık usulüne göre yapılır.

1.3.4. Doğrudan temin

Kamu İhale Kanunu bazı hallerde ihtiyaçların ilan yapılmaksızın doğrudan temin etmeyi mümkün kılmaktadır. (KİK 22.md)

- a) İhale konusu mal ve hizmetin sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesi.
- b) İlgili ihtiyaç ile ilgili sadece gerçek veya tüzel tek kişinin özel bir hakka sahip olması.
- c) Verilen iş veya hizmet ile ilgili uyum ve sürekliliğinin sağlanması adına asıl sözleşmeye dayalı olarak ve üç yılı geçmeyecek şekilde ilk alım yapılan kişi veya kurumdan alınması.
- d) Büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde bulunan idarelerin 121.405,00 TL, dışında kalan idarelerin 40.443,00 Türk Lirasını geçmeyen ihtiyaçları ve temsil ağırlama işleri çerçevesinde yapılacak seyahat, iâşe ve ibateye dair alımlar.
- e) İlgili kamu idarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz mal alımı veya kiralanması.

1.3.5. Tasarım yarışmaları

Tasarım yarışmaları bir ihale yöntemi olmamakla beraber idareler bazı durumlarda tasarım yarışması yapma gereği duyarlar. Mevzuatla ile belirlenen kaide ve kurallara uyulmak şartı ile birlikte rekabet oluşturacak şekilde ödüllü ya da ödüksüz mimarlık, mühendislik, şehir planlama, sanat eseri yapma, kentsel tasarım vb. projeler yaptırabilirler. Tasarım yarışmaları kamuya açık bir ilan vermek suretiyle duyurulmak zorundadır. Değerlendirme belirli bir jüri tarafından etik kurallara uyularak yapılır. (KİK md.23)

1.4. İnşaat Taahhüt İşleri Sözleşme Türleri

Sözleşme türleri Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu 6. maddeye göre aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

1.4.1. Götürü bedel sözleşme

İnşa veya onarım işlerinde; uygulama projeleri ve bunlara ilişkin mahal listelerine dayalı olarak, işi talep eden yüklenicinin işin tamamı için teklif ettiği toplam tutar üzerinden anahtar teslim olarak yapılan sözleşmeye denir.

1.4.2. Birim fiyatlı sözleşme

İnşa veya onarım işlerinde; ön veya kesin projelere ve bunlara ilişkin mahal listeleri ile birim fiyat tariflerine, yapım dışında olan diğer mal veya hizmet alımı işlerinde ise işin detaylı özelliklerine bakılarak; ilgili idarece hazırlanan cetvelde yer alan her bir iş kaleminin miktarı ile bu iş kalemleri için işi talep eden tarafından teklif edilen birim fiyatların çarpımı sonucu bulunan toplam bedel üzerinden yapılan sözleşmedir.

1.4.3. Karma sözleşme

İnşa işlerinde; özü itibarıyla yapılacak iş kalemlerinin bir kısmı için anahtar teslimi götürü bedel, diğer bir kısmı için birim fiyat teklifi alma yöntemlerinin birlikte uygulandığı sözleşmeye denir. Karma sözleşmeye örnek olarak arsa payı karşılığı yapılan inşaat sözleşmeleri verilebilir. Hukuki olarak hem eser sözleşmesi hem de gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi niteliği taşıdığı için karma sözleşme olarak değerlendirilir.

1.5. İnşaat Taahhüt İşleri Faaliyet Süreçleri

1.5.1. Sözleşmenin imzalanması ve işe başlama

İhale yolu ile alınan inşaat sözleşmelerinin işe başlama tarihi Gelir İdaresi'nin 31824 numaralı özelgesinde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır;

İhale yoluyla alınan inşaat ve onarma işlerinde işe başlama tarihi iki şekilde gerçekleşmektedir. İhalenin alınması ile birlikte taahhüdün imzalanmasıdır. İnşa taahhüt sözleşmesinin imzalandığı tarih işin başlangıç tarihi olarak kabul edilir. Diğer durumda yapılan sözleşmede işyeri teslimi veya işe fiilen başlama tarihinin belirtildiği durumdur. Bu

şekilde yapılan sözleşmelerde işe yer tesliminden sonra başlanacağı belirtilmiş olup, işyeri teslim tutanağının düzenlendiği tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilir.

1.5.2. Geçici teminat

Geçici teminat kanun hükümlerine göre teklif edilen bedelin %3'ünden az olamaz. İş tale eden teklif ettiği ihale bedelinin yüzde üçünü teminat olarak vermek zorundadır. Kamu İhale Kanunu'nun 33. maddesinde tanımlanan geçici teminat, nakit para, teminat mektubu, devlet iç borçlanma senetleri şeklinde verilebilir.

1.5.3. Kesin teminat

İhalenin tamamlanmasından sonra ihalenin yüklenicisinden ihale bedeli üzerinden hesaplanacak %6 oranında kesin teminat alınması gerekir. Kesin teminat sözleşme yapılmadan önce alınır. Kamu İhale Kanunu'nun 43. maddesi, yapılacak işin sözleşme ve ihale belgeleri şartlarına uygun olarak yerine getirilmesini sağlaması adına kesin teminat almayı gerekli görür. Teklifin sınır değerinin altında olması durumunda Kurum, yaklaşık maliyetin %6'sından az ve %15'inden fazla olmayacak şekilde kesinti yaparak teminat alabilir ve bununla ilgili düzenlemeler yapabilir.

1.5.4. Hakediş işlemleri

İşe başlamanın ardından sözleşmede belirtilen periyotlarda tamamlanan iş veya hizmet miktarı karşılığında yükleniciye ödenecek bedele Hakediş denir. Hakediş'in ödenebilmesi için hazırlanması gereken teknik belgeler vardır. Bu belgelere Hakediş Raporu denir. Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde açıklanan belgeler şunlardır;

- Yapım İşleri Hakediş Raporu
- Ağırlık Oranları Temsil Katsayıları
- Dizi Pusulası
- Metraj İcmali (Yeşil Defter)
- Fiyat Farkı Hesap Tablosu
- İhazat Tespit Tutanağı (Teklif Birim Fiyatlı İşler İçin)

- Yıllık Ödenek Dilimleri (Anahtar Teslim Götürü Bedel İş)
- Yıllık Ödenek Dilimleri (Teklif Birim Fiyatlı İş)
- Yapılan İşler Listesi (Anahtar Teslimi Götürü Bedel İş)
- Yapılan İşler Listesi (Teklif Birim Fiyatlı İş)
- Hakediş Özeti
- Hakediş İcmali
- Hakediş Raporu

Yukarıdaki belgeler hazırlandıktan sonra ilgili kuruma teslim edilerek kontrol süreci başlar ve kontrollerden sonra hakediş ödemesi yükleniciye yapılır.

1.5.5. Geçici hakediş raporu

Geçici Hakediş Raporu, Yapım İşleri Genel Şartnamesi madde 39’da detaylı olarak tanımlanmıştır. Özet olarak; Geçici hakediş raporları işi yapanın başvurusuna takiben, sözleşme detaylarında aksine bir koşul bulunmadıkça her ayın ilk beş işgünü içinde düzenlenir. İş yapan başvurmadığı durumda ise İdare, en çok üç ay içinde, tek taraflı olarak hakediş düzenleyebilir. Yıllara yaygın olmayan sözleşmelerde yaptırılan işler için, son hakediş raporu bütçe yılının sonuna rastlayan ayın yirminci günü düzenlenir.

1.5.6. Kesin hakediş raporu

Kesin Hakediş Raporu, Yapım İşleri Genel Şartnamesi madde 40’da detaylı olarak tanımlanmıştır. Özet olarak; Kesin Hakediş Raporları iş bitiminden sonra yapılan kesin hesaba göre oluşturulan son hesap durumu raporudur. Yapılan hesaplamalar sonucu hesap kesimi yapılır kabul aşamalarına geçilir.

1.5.7. Geçici kabul

İnşası ya da onarımı yapılan iş, sözleşme hükümlerine ve teknik yeterliliğe uygun olarak tamamlandığında işi yapan işletme, ilgili idareye geçici kabulün yapılması için yazılı olarak başvuruda bulunur. Taahhüde konu işin sözleşmeye, sözleşme eklerine, teknik şartnameye, birim fiyat tariflerine, analizlere, standartlara ve fen ve sanat kaidelerine uygun

olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesine geçici kabul işlemleri denir. Geçici kabul işlemleri Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği hükümleri uygun olarak geçici kabul tutanağı düzenlenir ve onaylanır.

1.5.8. Kesin kabul

Geçici kabul yapıldıktan sonra kesin kabule kadar geçen süre teminat süresidir. İnşa işlerinde teminat süresi, sözleşmede tersine bir hüküm yoksa en az on iki aydır. Teminat ve garanti süreleri yapım işiyle beraber ifası istenen montaj, eğitim, bakım-onarım, yedek parça temini gibi durumlarda ve işin özelliğine göre eksiltilebilir veya artırılabilir. Ancak sözleşme kapsamında yapım işiyle birlikte ifası istenen montaj, işletmeye alma, eğitim, bakım-onarım, yedek parça gibi destek hizmetlerine ait teminat ve/veya garanti süreleri işlerin özelliğine göre arttırılabilir veya eksiltilebilir. Teminat veya garanti süreleri sözleşme ve eklerinde belirtilmek zorundadır. İşin sözleşmede belirtilen bitiş tarihinden önce bitirilmesi ve iş bitiş tarihini beklemeksizin işin kabulünün yapılması halinde, teminat süresi geçici kabul tarihinden itibaren başlar.

Sözleşme konusu yapım işinin, geçici kabulde saptanan eksikliklerin giderilmesinden sonra gerekli kurallara uygun olarak yapıldığını ve kullanıma engel bir durum teşkil etmediğine dair Kesin Kabul Tutanağı düzenlenir ve onaylanır. Kesin teminat iadesi de yapıldıktan sonra ilişiksiz yazısı alınarak dosya kapatılır.

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN VUK, TMS/TFRS VE BOBİ FRS AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre İncelenmesi

Belli bir taahhüde dayalı olarak inşasına başlanan ve yapısı gereği bir takvim yılı içerisinde bitmeyen yapım işlerine yıllara yaygın inşaat ve onarım işi denir.

2.1.1. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ve unsurları

Yapılan işin yıllara yaygın olarak kabul edilmesi için bazı özellikler taşıması gerekir.

Bunlar GVK Md.42'ye göre aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İnşaat veya onarım işi olmalıdır.

Vergi mevzuatımız hangi işlerin inşaat ve onarım işi olduğuna dair herhangi bir hüküm içermemektedir. Diğer bazı kanunlarımızda detaylı olarak belirtilmiştir.

İnşaat ve onarım işinin ne olduğu İmar Kanuna göre;

Sabit veya hareketli olarak yapılan, karada ve suda, daimî ya da geçici, resmi ve özel, yeraltı ve yerüstü tesislere Yapı denir.

Kamu İhale Kanunu'na göre;

Kanunda yapım işinin ne olduğunu detaylı olarak belirtilmiştir. Buna göre: her türlü bina, alt yapı, demiryolu, karayolu, otoyol, rıhtım, liman, havalimanı, tersane, tünel, köprü, metro, viyadük, spor tesisi, boru iletim hattı, haberleşme hattı, enerji nakil hattı, baraj, rafineri tesisi, enerji santrali, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili imalat, tesisat, nakliye, tamamlama, restorasyon, onarım,

evre düzenleme, sondaj, yıkım, güçlendirmeye ve montaj işleri ile benzeri yapıım işleri yapıım işidir.

- İnşa işi birden fazla yıla yaygın olmalıdır.

Bir inşaat işinin yıllara yaygın olarak kabul edilmesi için, 12 aydan az sürede olsa bile bir takvim yılını atlamış olması gereklidir. Örneğin Mayıs 2021’de başlayan bir iş şubat 2022’de bitse dahi yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi olarak kabul edilir. Taahhüt işinin başlangıç ve bitiş tarihleri net olarak belirtilmelidir. Kamu ile yapılan çoğu sözleşmelerde bu tarihler genel olarak belirlenir. Eğer belirleme yapılmadıysa sözleşmenin imzalandığı tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihi GVK’nın 44’üncü maddesinde net olarak belirtilmiştir:

Kesin kabul esasına göre yapılan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih veya işin fiilen tamamen bittiği ya da fiilen bırakıldığı tarih bitiş tarihi olarak kabul edilir.

- Taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.

İnşaat ve onarım işlerinin başkası hesabına bir taahhüt gereği yapılması gerekir. İnşaat ve onarım işinin kendi nam ve hesabına değil başkasına taahhüt edilmesi gereklidir. Taahhüdün yazılı olması beklenir. Herhangi bir anlaşmazlığı önlemek adına taahhüt edilen iş detaylı olarak yazılmalıdır.

2.1.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre muhasebeleştirme ve kullanılan hesaplar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Vergi Usul Kanunu’nun 175 ve mükerrer 257. maddesine dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında 21447 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanarak 01.01.1994 tarihi itibariyle uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Tebliğin ekinde aşağıdaki konularda düzenlenmiştir:

- Muhasebenin Temel Kavramları
 - Sosyal Sorumluluk Kavramı
 - Kişilik Kavramı
 - İşletmenin Sürekliliği Kavramı
 - Dönemsellik Kavramı

- Parayla Ölçülme Kavramı
 - Maliyet Esası Kavramı
 - Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
 - Tam Açıklama Kavramı
 - İhtiyatlılık Kavramı
 - Önemlilik Kavramı
 - Özün Önceliği Kavramı
-
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması
 - Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik ilkelerine göre hazırlanmalıdır.
 - Mali tabloların içerdiği bütün politikalar anlaşılır ve kısa olmalıdır.
 - Muhasebe politikalarının ve açıklamaların tamlığı ve bütünlüğü temel ilkedir.
 - Mali tablo dönemleri karşılaştırılabilir olmalıdır.
 - Mali tablo değişiklikleri ve etkileri dipnotlarda açıklanmalıdır.
 - Mali Tablolar İlkeleri
 - Gelir Tablosu İlkeleri
 - Bilanço İlkeleri
 - Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
 - Bilanço ve gelir tablosunun düzenleme ve sunulma esasları
 - Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi
 - Hesapların açıklamaları ve çalışma işleyişleri

Bu düzenleme; bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin faaliyet sonuçlarını güvenilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı bir şekilde sunulmasını sağlamaktır.

Tek Düzen Hesap Planı'na göre yıllara yaygın inşaat işlerinde kullanılan hesaplar:

2.1.2.1. 170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin izlendiği hesaptır. Dönem içinde yapılan direkt harcamalar önce 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç olarak kaydedilir. İşletmeler 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri, 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarının kullanabilecekleri gibi doğrudan 740 hesabı da

kullanabilirler. Dönem içinde yapılan diğer ortak giderler ise gider hesaplarına, pazarlama-satış giderleri “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabına, genel yönetim giderleri “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabına, finansman giderleri de “780 Finansman Giderleri” hesabına borç kaydedilir. Dönem sonunda işin devam etmesi durumunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti yansıtma hesabı kullanılarak 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına aktarılır. İşletmenin başka inşaat işleri varsa dağıtım anahtarı kullanılarak yoksa yansıtma hesapları kullanılarak bu hesaba direkt olarak aktarılır.

2.1.2.2. 179 Taşeronlara verilen avanslar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler üstlendikleri işin bir kısmını ya da tamamını taşeronlara yaptırmaları durumunda, taşeronlara verilen avansların takip edildiği hesaptır.

2.1.2.3. 191 İndirilecek katma değer vergisi

İşletmenin her türlü mal ve hizmet alımında ödediği Katma Değer Vergisi’nin takip edildiği hesaptır. Katma Değer Vergisi her ay sonu beyan edilen ve çıkan farka göre devreden ya da ödenen bir vergi türüdür.

2.1.2.4. 293 Peşin ödenen vergi ve fonlar

Mevzuat gereğince peşin ödenen ve izleyen yıllar içerisinde mahsup edilecek vergilerin takip edildiği hesaptır. Yıllara yaygın inşaat işleri stopaja tabi işlerdir. İnşaat süresince yapılan hakedişlerden kesilen stopajlar bu hesapta takip edilir.

2.1.2.5. 350 Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri süresince yüklenici tarafından alınan hakediş bedellerinin izlendiği hesaptır. Hakedişler genel olarak her ay yapılır. Hakediş yapıldığında alınan bedeller iş bitine kadar bu hesapta takip edilir. Geçici kabul alındıktan sonra bu hesaptaki tutar 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır. Yurtdışında yapılan bir proje ise 601 Yurtdışı Satışlar Hesabına aktarılır.

2.1.2.6. 391 Hesaplanan katma değer vergisi

Teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin takip edildiği hesaptır. Yıllara yaygın inşaat onarım işi yapan işletmeler hakediş yaptıkça fatura keserler. Kesilen faturada hesaplanan Katma Değer Vergisi ilgili beyanname döneminde diğer KDV kalemleri ile karşılaştırılarak çıkan farka göre ödeme ya da devir olarak ilgili hesaplara aktarılır. Yıllara yaygın inşaat onarım işleri ayrıca KDV tevkifatına tabidir.

2.1.2.7. 600 Yurtiçi satışlar

Yurt içinde yapılan satışların veya sunulan hizmetlerin sonunda ortaya çıkan brüt hâsılatın takip edildiği hesaptır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin geçici kabul yapıldıktan sonra 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında bekletilen tutar bu hesaba aktarılır.

2.1.2.8. 622 Satılan hizmet maliyeti

İşletmelerin müşterilere sunduğu hizmetlere ait maliyetlerin izlendiği hesaptır. Yıllara yaygın inşaat işlerinde iş bitiminde 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabındaki tutar bu hesaba aktarılarak kâr/zarar hesabı yapılır.

2.1.2.9. 740 Hizmet üretim maliyeti

Taahhüt ve hizmet işi yapan işletmelerin 710 Direkt İlk Madde Malzeme, 720 Direkt İşçilik Gideri ve 730 Genel Üretim Gideri hesaplarını kullanmayı tercih etmedikleri durumda, bu işlerle ilgili üretim maliyetlerinin izlendiği hesaptır. Yapılan iş süresince yapılan tüm maliyet bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda işin bitmediği durumda bu hesap 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı kullanılarak 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına aktarılır.

2.1.2.10. 770 Genel yönetim giderleri

İşletmelerin, işletme politikaları belirleme, organizasyon yapma, kadro oluşturma, hukuk işleri, büro hizmetleri, güvenlik, personel işleri gibi genel yönetimde ortaya çıkan giderlerin takip edildiği hesaptır. Yıllara yaygın inşaat işini yaparken ortaya çıkan yönetsel giderler bu hesapta takip edilir.

2.1.3. Ortak gider dağıtımı

İşletmelerin iş alanları tek olmamakla beraber bazı giderlerin ortak olması durumunda giderlerin ilgili maliyet hesaplarına dağıtılması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunumuzda ortak giderler ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderler ve amortismanların dağıtımında bazı esaslar vardır:

1. Birden fazla inşaat ve onarma işinin eş zamanlı yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

Örnek: Başkent İnşaat Taahhüt A.Ş. 2021 yılında X ve Y inşaat işlerini yapmaktadır. X işine 4.000.000,00 TL, Y işine de 6.000.000,00 TL harcama yapmıştır. Şirket yıl içinde 750.000,00 TL genel gider yapmıştır. Genel gidere ait dağıtım aşağıdaki şekilde olacaktır:

Tablo 1. Ortak Gider Dağıtımı 1

	Yapılan Harcama	Harcamanın Toplam Harcamaya Oranı	Ortak Gider	Ortak Genel Gider Payı
X İşi	4.000.000,00	0,40	750.000,00	300.000,00
Y İşi	6.000.000,00	0,60		450.000,00
Toplam	10.000.000,00	100%		750.000,00

2. Tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle beraber yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

Örnek: Başkent İnşaat Taahhüt A.Ş. 2021 yılında X ve Y inşaat işlerini yapmaktadır. Şirket inşaat işi haricinde iş makinesi satışı da yapmaktadır. X işine 4.000.000,00 TL Y işine de 6.000.000,00 TL harcama yapmıştır. İş makinesi net satış hasılatı ise 12.000.000,00 TL'dir. Şirketin bu işlere ait ortak genel gideri 1.500.000,00 TL'dir.

Tablo 2. Ortak Gider Dağıtımı 2

	Harcamalar ve Hasılat	Oran	Ortak Gider	Ortak Genel Gider Payı
X İşi	4.000.000,00	0,18	1.500.000,00	272.727,27
Y İşi	6.000.000,00	0,27		409.090,91
İş Makinesi Hasılatı	12.000.000,00	0,55		818.181,82
Toplam	22.000.000,00	100%		1.500.000,00

3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde ortak kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtım yapılmalıdır.

Örnek: Başkent İnşaat Taahhüt A.Ş. 2021 yılında X ve Y inşaat işlerini yapmaktadır. Şirket inşaat işi haricinde iş makinesi satışı da yapmaktadır. Şirketin aktifinde kayıtlı 450.000,00 TL'lik ticari araç her üç iş için kullanılmıştır. Amortisman oranı %25 olup, X işinde 120 gün, Y işinde 140 gün, İş makinesi satış işinde ise 105 gün kullanılmıştır.

Tablo 3. Ortak Gider Dağıtımı 3

	Kullanılan Gün Sayısı	Oran	Amortisman Tutarı	Amortisman Dağılımı
X İşi	120	0,33	112.500,00	36.986,30
Y İşi	140	0,38		43.150,68
İş Makinesi Hasılatı	105	0,29		32.363,01
Toplam	365	100%		112.500,00

Yukarıdaki kalemler enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlar üzerinden yapılmalıdır.

2.2. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri'nin BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat Standardı Açısından İncelenmesi

Kamu Gözetimi Kurumu uygulamada kolaylık sağlamak adına Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı oluşturmuştur. Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulayamayan işletmeler için BOBİ FRS'ye tabi kılınmıştır. İlk olarak 29.07.2017 tarihinde yayımlanmış ve uygulamasına 01.01.2018 yılında başlanmıştır. Yürürlüğe girdikten sonra yapılan geri bildirimler dikkate alınarak güncellemeler yapılmış olup son haliyle 30.03.2021 tarihinde yayımlanmıştır.

BOBİ FRS'nin amacı, Finansal bilginin gerçeğe uygun, ihtiyacı karşılayan ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlemesini sağlamaktır.

BOBİ FRS, uygulaması daha kolay ve anlaşılabilirliği daha net olan bir standart setidir. Aynı zamanda bağımsız denetimde olması gereken finansal raporlama çerçevesinin taşıması gereken özellikleri de karşılamaktadır.

BOBİ FRS 27 modülden oluşmaktadır. Modül 1 finansal tabloların sunumuna ilişkin kavramsal çerçeveyi, genel kuralları, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşıması gereken özellikleri ve finansal tabloların içeriğini açıklamaktadır. Finansal tablolarda olması gereken bilgiler ve formatları detaylıca anlatılmaktadır. Diğer modüllerde de ise diğer finansal kalemler açıklanmaktadır. Finansal tablo dipnotlarının içermesi gereken bilgilerde ayrıca açıklanmıştır.

BOBİ FRS 2021 Sürümüne göre büyük işletmelerin belirlenmesinde esas alınan değerler aşağıdaki gibidir.

Aktif toplamı 200 milyon TL ve üstü

Yıllık net satış hasılatı 400 milyon TL ve üstü

Ortalama çalışan sayısı ise 250 ve üstü olarak dikkate alınacaktır.

Orta Boy İşletme Ölçütleri:

Aktif toplamı 35 milyon TL ve üstü

Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL ve üstü

Çalışan sayısı 175 kişi.

İşletmelerin performansı hakkında en çok bilgiyi hasılat kalemi verir. Hasılat, gerçeğe uygun şekilde ölçülmeli ve sunulmalıdır. Bu bölüm, işlem ve olaylardan elde edilen hasılatın nasıl kaydedileceğine ilişkin muhasebe ilkelerini, hasılatın kayda alınma zamanını ve ölçümünü düzenlenmektedir.

İşletmenin süregelen çalışmaları sırasında meydana gelen gelire hasılat denir. Hasılat iskontolar düşüldükten sonra tarafların mutabık kaldığı tutardır.

Aşağıda belirtilen işlem ve olaylar hasılat olarak kayda alınır:

- Mal satışı (Mamul veya Ticari Mallar)
- Hizmet sunumları
- İşletmenin yüklendiği inşa sözleşmeleri
- Varlıkların kullanımından kaynaklı faiz, isim hakkı ve kâr payları.

2.2.1. Hasılatın kayda alınması

Hasılat, ekonomik faydanın işletmeye girmesinin muhtemel olması ve faydanın doğru-güvenilir bir şekilde ölçülmesi ile kayda alınır.

Kayda alma ölçütü her işlem için ayrı şekilde uygulanır. Diğer bazı durumlarda ise işlemin özünü yansıtmak amacıyla, tek işlemin yarıştırılabilir kısımlarının yarıştırılması gerekir. Örneğin, yapılan bir satış sonrası teknik desteği de içeriyorsa kayda alınma sırasında mal veya hizmet bedeli ile teknik servis işleminin ayrıştırılması gerekir.

2.2.2. Hasılatın ölçümü

Hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları düşülerek, alınan veya alınması muhtemel bedel esas alınarak ölçülür.

Bir yıla kadar tahsil edilmesi muhtemel durumlara vade farkı ayrıştırılmadan tahsil edilebilir tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan fazla sürecek bir işlemde ise vade farkı ayrıştırılarak peşin bedeli üzerinden ölçülür.

Hasılat tutarı sadece işletmenin sağladığı faydayı içerir. Başkası adına yaptığı tahsil aracılığı vb. durumlar hasılatı dahil edilmez. Acente ile ilgili yapılan işlerde ise komisyon hasılat olarak dikkate alınır.

2.2.3. İnşa sözleşmeleri

BOBİ FRS Bölüm 5 İnşa sözleşmesini “Bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir” şeklinde tanımlamıştır.

İnşa sözleşmelerinde hasılatın kaydedilmesi için sonucun güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir. Sözleşmeye ait maliyet ve hasılat raporlama dönemi sonunda tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak yapılır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hasılat ve maliyet işin ne kadarının tamamlanması ile doğru orantılı olarak hasılatın ve maliyetin kayıtlara alınmasıdır. Buradaki ana kıstas sonucun güvenilir bir şekilde tahmin edilmesidir.

İnşa sözleşmeleri büyük ölçekli ve uzun süreli olduğu için bazı durumlarda güvenilir tahmin yapılamaz ve ölçüt belirlenemeyebilir. Böyle bir durumda, işin bitmiş kısmına kadarki geri kazanma ihtimali olan harcanan bedeli kadar hasılat olarak kaydedilir. İşin sonucunun güvenilir bir biçimde belirlenemediği ve harcanan bedelin geri kazanılma ihtimalin olmadığı durumda ise hasılat kaydedilmez. Oluşan maliyetler kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesinin başlamasıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılat kaydı yapılır ve geçmişte yapılan işlemler için düzeltme kaydı yapılmaz.

2.2.4. İnşa sözleşmeleri maliyet unsurları

BOBİ FRS Bölüm 5'te inşa sözleşmelerinin hangi maliyetlerden oluşacağı belirtilmiştir.

Bu maliyetler:

- Direkt işçilik maliyetleri (işçi ve personel ücretleri)
- Direkt malzeme maliyetleri
- İnşa işi ile ilgili diğer maliyetler (Araç gereçle ilgili sigorta amortisman giderleri)
- Sözleşmede açıkça belirtilen maliyetler
- İş ile ilgili katlanılan diğer maliyetler (Taşeronu yapılan ödemeler vb.)

2.2.5. Tamamlanma yüzdesi yöntemi

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ilk olarak yürürlükten kaldırılan TMS 11 inşa sözleşmelerinin 25.maddesinde tanımlanmıştır. Sözleşmede belirtilen gelirin, varılan iş aşamasına kadar harcanan bedel ile eşleştirilerek, tamamlanan iş ile orantılı olacak şekilde gelir, gider ve kârın raporlanmasına tamamlanma yüzdesi yöntemi denir.

Finansal tabloların hazırlanması aşamasına gelindiğinde cari tahminlere göre hasılat kayda alınır. Bu yöntemde yapılan tahminler birikimli olarak kayda alınır. Raporlama dönemlerinde yapılan bu tahminlerde bir değişiklik olması durumunda ise muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak dikkat alınır ve ileri dönük düzeltme yapılarak kayda alınır.

Tamamlanma düzeyi tespit edilirken en güvenilir yöntem seçilmelidir;

- Hasılat kaydı yapılacak tarihe kadar tamamlanan iş için yapılan harcamanın sözleşmede belirtilen tahmini toplam maliyetlere oranı.
- Hizmet ifası olan bir işe ilişkin, somut olarak şekillenebilen tamamlanma oranı.

Burada dikkat edilmesi gereken; Hakedişler ve avanslara göre tamamlanma düzeyini belirlenmemelidir. Hakedişler ve avanslar bu düzeyi çoğunlukla yansıtmaz.

İnşa işlemlerine başlarken işletmeler ileride gerçekleşecek işlerle alakalı olarak bazı harcamalara katlanma durumları ortaya çıkar. Böyle durumlarda bu maliyetler kâr zarara yansıtılmaz. Geri kazanılması muhtemel olan giderler Finansal Durum Tablosunda “Peşin Ödenmiş Giderler” hesabında gösterilir. Geri kazanılması muhtemel olmayan maliyetler gerçekleştiğinde gider yazılır.

İnşa Sözleşmelerinde toplam maliyetin toplam geliri aşması muhtemel ise “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” bölümü esasları dikkate alınarak, işin tamamlanması için katlanılan gider veya zarar bedeli kadar karşılık ayrılır.

İnşa sözleşmelerinde raporlama dönemi sonunda hakediş ile edinilen tutardan tamamlanma düzeyine göre hesaplanan tutar birbirinde çıkartılır ve aradaki farkın eksi veya artı çıkmasına göre “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” veya “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” hesaplarına kaydedilir. Farkı inşa sözleşmelerine ait ise Dipnotlarda her bir iş için detay yazılır.

2.3. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri’nin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Açısından İncelenmesi

Hasılat, işletmelerin esas faaliyetlerinden ortaya çıkan en önemli gelirdir. İşletmelerin finansal performansları çoğunlukla hasılat üzerinden yapılır. Finansal bilgidan faydalanmak isteyenler hasılatın doğruluğundan emin olmak isterler ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Daha önce yayımlanmış olan TMS 18 Hasılat ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartları bu ihtiyaca tam olarak cevap veremediğinden yürürlükten kaldırılarak yerine daha kapsamlı bir standart olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı getirilmiştir.

“TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı kurulun 15.01.2019 tarihinde aldığı kararla 30656 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Bu standart 01/01/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine uygulanacaktır.

Standardın amacı, işletmenin müşteriyle yaptığı sözleşmeden doğan hasılat ve nakit girdilerin niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin yararlı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında uygulayacağı kural ve ilkeleri düzenlemektedir.

Bu standardın temel prensibi, taahhüt edilen mal ve hizmetlerin teslimi veya sunumu karşılığında hak kazanılması beklenen bedelin finansal tablolara yansıtmasıdır. Standarda göre müşteri ile yapılan her bir sözleşme ayrı olarak muhasebeleştirilir. Benzer özelliklere sahip sözleşmelerin finansal tablolara etkilerinin önemli olmayacağına dair makul bir güvence olması durumunda sözleşmeler birleştirilebilir.

TFRS 15 aşağıda belirtilen sözleşmeler uygulanmaz:

- TFRS 16 Kiralamalar,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri,
- TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TFRS 10 Konsolide Tablolar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamında bulunan finansal araçlar ve başka sözleşmeye dayalı haklar ve yükümlülükler,
- Müşterilerle yapılan parasal olmayan değişimler yani takas işlemlerine uygulanmaz.

TFRS'ye tabi bir işletmenin sözleşmeye dayalı bir hasılatı finansal tablolara alabilmesi için bu standartta beş adım modeli benimsenmiştir. Bu modele göre yapılacak işin finansal tablolara alınması için aşağıdaki beş adımın uygulanması gereklidir.

- 1- Sözleşmenin Tanımlanması
- 2- Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması
- 3- İşlem Bedelinin Belirlenmesi
- 4- İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması
- 5- Hasılatın Kaydedilmesi

2.3.1. Sözleşmenin tanımlanması

İşletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmeyi bu standart kapsamında muhasebeleştirmesi için aşağıda belirtilen şartları tamamlaması gerekir.

- Yapılacak işe ait sözleşme, ticari etik veya kurallara uygun olarak kabul edilmiş ve kendi edimlerini yerine getirmeyi üstüne almış olmalıdır.

- Devredilecek mal veya ifa edilecek hizmet ile ilgili tarafların hakları tanımlanabilmelidir.
- İş ile ilgili ödeme koşulları tanımlanabilmedir.
- Sözleşme esas itibariyle ticari niteliktedir.
- Hak edilecek bedelin tahsil edilecek olması muhtemeldir.

Sözleşme taraflar arasında yapılan hukuki bir sonuç doğurmak amacıyla, karşılıklı ve birbirine uygun irade bildirimiyle gerçekleşen anlaşmadır. Sözleşmeler şekil olarak sektörlere ve işletmelere göre farklılık gösterebilir. Sözleşmeler ticari teamüllere uygun olarak yazılı veya sözlü yapılabilir. Yapılan sözleşmeler iş süresince taraflar arasında anlaşmaya varılması halinde değişikliğe uğrayabilir. Sözleşme değişiklikleri gerek görülürse ayrı bir sözleşmeye dönüştürülebilir. Sözleşmeler aşağıdaki şartların oluşması halinde birleştirilebilir:

- Sözleşme paket halinde tek bir ticari amaç için müzakere edilmesi,
- Sözleşme bedelinin diğer sözleşme fiyatına ve edimine bağlanması,
- Sözleşme kapsamındaki işin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.

Bazı durumlarda sözleşmelerde değişikliğe gidilebilir. Taraflar sözleşme kapsamında ve fiyatında değişik yapmada mutabık iseler değişiklik olarak kabul edilir. Taraflar sözleşme kapsamında ve fiyatında değişikliği yazılı veya teamüllere uygun olarak yaptıktan sonra standart kapsamında sözleşme geliri için tahmin değişikliği yapılır. Sözleşme değişikliğinin fiyat ve kapsamına göre ayrı bir sözleşme olarak tekrar düzenlenebilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri devlet tarafından ihale edilerek yapılmasından dolayı sözleşmeler ihale makamı tarafından kanuna ve ticari teamüllere uygun ve yazılı yapılır.

2.3.2. Edim yükümlülüklerinin tanımlanması

İşletme sözleşme başlangıcında teslim edeceği mal veya ifa edeceği hizmeti değerlendirir ve verdiği her bir taahhüdü edim yükümlülüğü olarak belirler. Yapılan sözleşmede yapılacak iş, devredilecek mal ve hizmet açıkça belirtilir. Edim yükümlülükleri

sözleşmede belirtilen yükümlölükler dışında ticari etik kurallar çerçevesinde bazı beklentileri de içerir.

Sözleşme konusu varlığa ait kontrolün müşteriye geçmesiyle varlık devredilmiş olur. Taahhüt edilen mal, hizmet veya varlık devredildikçe hasılat olarak finansal tablolara alınır. Edim yükümlölükleri zamana yayılı olarak ya da belli bir anda yerine getirilebilir.

Zamana yayılı edim yükümlölüklerinin bazı şartları vardır:

- Edimin yerine getirilmesi ve sağladığı faydanın aynı anda olması,
- Edimin oluşturuldukça ya da geliştirildikçe kontrolün bu aşamalara müşteriye geçmesi,
- Tamamlanan edime karşılık tahsilat hakkının bulunması.

Belli bir anda yerine getirilen edim yükümlölüklerinde de bazı göstergeler vardır:

- Edime konu varlık karşılığına tahsil hakkı vardır,
- Edimin yasal mülkiyeti müşteriye aittir,
- Varlığın zilyetliği işletme tarafından devredilmiştir,
- Mülkiyeti alınan varlığın önemli risk ve getirileri vardır,
- Varlık müşteri tarafından kabul edilmiştir.

Belli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü tamamlandığında hasılatla alınır. Zamana yayılı edim yükümlülüğünün ifası ölçülerek hasılatla alınır. Ölçüm tek ve tutarlı bir yöntem kullanılarak yapılmalıdır. Bu yöntemler girdi yöntemi ve çıktı yöntemidir.

Yıllara yaygın inşaat işleri genel olarak teknik birçok detay içerdiği için yapılan sözleşmede edim yükümlölükleri açıkça belirtilir. Edim yükümlölükleri ihale makamı tarafından belirlenen sözleşme ve teknik şartnameye uygun olarak yapılır. Yıllara yaygın inşaat işlerinde ölçüm aksi belirtilmedikçe girdi yöntemi kullanılarak yapılır.

2.3.3. İşlem bedelinin belirlenmesi

İşlem bedeli teslim edilecek mal, ifa edilecek hizmet veya devredilecek varlık karşılığında hak kazanılan bedeldir. Yükümlülüğün yerine getirilmesiyle hak kazanılan işlem bedeli hasılat olarak finansal tablolara alınır. İşlem bedeli yapılan sözleşmeye ve ticari etik kurallar dikkate alınarak belirlenir. Sözleşmede belirtilen bedel, sabit veya değişken olabilir.

Edime ait işlem bedeli belirlenirken bedeli etkileyecek bazı unsurlar vardır:

- Değişken bedel ve bedelin sınırlandırılması,
- Finansman bileşeninin varlığı,
- Gayri nakdî bedel ve ödenebilir bedel.

Sözleşmede belirtilen bedel teşvik, performans primi, ceza ve benzeri durumlar nedeni ile değişebilir. Sözleşmede yer alan ödeme koşullarında paranın zaman değeri dikkate alınmalı ve buna uygun düzeltme yapılmalıdır. Sözleşmede gayri nakdî değer bulunması halinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmelidir. Son olarak ödenebilir bedelde bir değişiklik olması halinde ilgili güncellemeler yapılmalıdır.

Yıllara yaygın inşaat işleri ihale yolu ile yapıldığından işin bedeli çoğunlukla bellidir. Fakat öngörülemeyen nedenlerden dolayı iş uzayabilir, işin hacmi genişletilebilir ya da durabilir. Böyle durumlarda işlem bedeli değişkenlik gösterebilir.

2.3.4. İşlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması

İşlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne ayrı olarak dağıtılması gerekmektedir. Sözleşmede tek bir edim yükümlülüğü olması durumunda dağıtım yapılmaz. Dağıtım genel olarak tek başına satış fiyatları esasına göre yapar. Tek başına satış fiyatı, taahhüt edilen işin ayrı olarak yapılması durumunda talep edilecek fiyattır. Tek başına satış fiyatının belirlenmesinde bazı yöntemler vardır:

- Müşterinin ödemeye istekli olacağı ve rakiplerin uyguladığı fiyatları referans alan piyasa yaklaşımı,

- Tahmini beklenen maliyete uygun kâr marjı eklenmesiyle oluşan maliyet artı kâr marjı yaklaşımı,
- Toplam işlem bedelinden sözleşmede taahhüt edilen satış fiyatları toplamının çıkartılarak bulunduğu bakiye yaklaşımı.

Sözleşmede indirim doğması halinde işletme bunu edim yükümlülüklerine dağıtabilir. Sözleşmenin değişken bedel içermesi durumunda edim yükümlülüklerinin tamamına ya da ilgili olduğu kısımlarına dağıtabilir.

Sözleşmede yer almadığı halde belirsizlikler sonucu işlem bedeli değişebilir. İşlem bedelindeki değişiklikler belirlenen esaslara göre dağıtılması gerekir.

Edim yükümlülükleri yerine getirilirken maliyetler ortaya çıkar. Söz konusu maliyetler, sözleşme ile ilişkili olması, edimi yerine getirmede kaynak yaratması ve geri kazanılmasının muhtemel olması halinde varlık olarak finansal tablolara alınır. Sözleşme ile doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdaki gibidir:

- Direkt işçilik gideri
- Direkt malzeme
- Gözetim yönetim giderleri (araç-gereç ve teçhizat sigortası, amortismanı)
- Sözleşmede açıkça belirtilen maliyetler
- Diğer maliyetler (taşeron maliyetleri)

Doğrudan sözleşme kapsamında olmayan maliyetler direkt olarak gider yazılır.

Müşteri ile yapılan sözleşmede katlanılan ek maliyetlerin geri kazanılması bekleniyorsa bu maliyetler varlık olarak finansal tablolara alınması gerekir.

2.3.5. Hasılatın kaydedilmesi

Teslim edilen mal, ifa edilen hizmet veya devredilecek varlıklar yapıldıkça veya yerine getirildikçe hasılat olarak finansal tablolara alınır. Devrolunan varlığın kontrolü müşterinin eline geçmesiyle varlık devredilmiş olur. Varlığın kontrolü, varlığın yönetimi ve faydasını elde etmesini ifade eder. Kontrolün değerlendirilmesinde yapılan anlaşmalar dikkate alınır.

Edim yükümlölükleri belli bir anda veya zamana yayılı şekilde olabilir. Zamana yayılı edimlerde hasılatla zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır. Belli bir anda yerine getirilen edimlerde ise tahsilat hakkı doğar ve hasılat finansal tablolara alınır.

2.4. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (Taslak)

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, Kamu Gözetim Kurumu tarafından taslak olarak hazırlanmış olup kamuoyunun görüşüne sunulmuştur.

Bilanço esasına tabi olan işletmelerin, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanması ve sunulmasını sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Yeni hesap planının amacı; Finansal bilgilerin ihtiyaca ve gerçeğe uygun, anlaşılır, doğrulanır ve karşılaştırılır olma niteliğini geliştirmek ve işletmelerin muhasebeleştirme uygulamalarında tekdüzenini sağlamaktır.

Bu hesap planı finansal kuruluşlar dışındaki işletmeler için hazırlanmış olmakla beraber henüz yürürlüğe girmemiştir.

2.4.1. 140 Devam eden taahhüt sözleşmelerinden varlıklar

Sözleşmeye bağlı yıllara yaygın inşaat işlerine ait varlıklar bu hesapta izlenir. Dönem sonunda işletme TFRS 15 veya BOBİ Bölüm 5'e göre hasılat olarak finansal tablolara aldığı fakat yasal olarak hakedişi yapılmayan tutarları bu hesaba kaydeder.

Her bir inşaat işi alt hesap bazında takip edilir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak bulunan tutar satışlar hesabına alacak bu hesaba borç kaydedilir.

2.4.2. 160 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri

İşletmenin yapmayı taahhüt ettiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetleri bu hesapta izlenir. Dönem içerisinde inşa işi ile ilgi olan maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına borç yazılır. İşin devam etmesi halinde yansıtma hesabı kullanılarak bu hesaba yansıtılır. İşletmenin diğer pazarlama dağıtım, genel yönetim ve finansman

giderlerinin inşa işi ile ilgili olan kısımları ortak gider hükümlerine göre dağıtılır ve yine yansıtma hesapları kullanılarak bu hesabın borcuna kaydedilir.

2.4.3. 169 Taşeronlara verilen avanslar

İşletmelerin taahhüt işinin yapımında taşeron kullanması durumunda bu hesap kullanılır. Taşeronlara verilen avanslar bu hesaba borç kaydedilir. Hakediş zamanında mahsup edilmesiyle bu hesap alacaklandırılarak kapatılır.

2.4.4. 182 Önceden yapılan taahhüt ve hizmet işleri

Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca taahhüt edilen işten hakedilen hasılatı sözleşmede belirtilen edim yükümlülüklerini yaptıkça kaydeden işletmeler, sözleşme dahilinde gelecekteki faaliyetlerle ilgili yaptıkları ve yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmayan maliyetlerin izlendiği hesaptır.

Katlanılan bu maliyetler gelecekteki işlerler ilgili olduğundan, cari dönemde işin tamamlanma seviyesinin hesaplanmasında kullanılmaz ve kâr-zarar hesaplarına yansıtılmaz. Kâr veya zarara aktarılmayan bu maliyetler bu hesapta bir varlık olarak takip edilir.

Sözleşme kapsamında yapılan harcamalar cari döneme ait ise ilgili maliyet hesabına borç, gelecekteki faaliyetlerle ilgili olanlar ise maliyet hesaplarından bu hesaba aktarılır.

İlerideki dönemlerde faaliyet gerçekleştirildiğinde bu hesaptaki tutarlar kullanılan maliyet hesabına aktararak hesap kapatılır.

2.4.5. 289 Ertelenmiş vergi varlığı

Bu hesap, TMS 12 Gelir Vergileri ve BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standartlarına göre indirilebilir geçici farklar, geçmiş dönem zararları ve devreden vergi avantajlarının takip edildiği hesaptır. Hesapta takip edilen tutar gelecek dönemlerde geri kazanılacak tutarlardan oluşur. Dönem sonlarında ilgili hesaplar ile mahsuplaştırılır.

2.4.6. 340 Devam eden inşa (taahhüt) sözleşmelerinden yükümlölükler

Sözleşme kapsamında yapılan yıllara yaygın inşa işine ait hakedişin yapılmış tutarın kaydedilen hasılatın fazla olması durumunda meydana gelen fazlalık bu hesapta sözleşme yükümlölüğü olarak bu hesapta takip edilir.

Her bir inşaat onarım işi alt hesap bazında ayrı ayrı izlenir. Sözleşme uyarınca edim yükümlölükleri tam olarak yerine getirilmeden hakediş yapıldığında, henüz yerine getirilmeyen edim yükümlölükleri için gelecekte hasılat olarak kaydedilecek tutar kadar bu hesaba alacak kaydı yapılır. Bu hesaba alacak karşılığında ortaya çıkan varlığın niteliğine göre ticari alacaklar grubu ya da ilgili diğer varlık grubu hesabına borç kaydı yapılır. İşin devamında sözleşmede belirlenmiş edim yükümlölüklerinin yerine getirildikçe, hakedişe bağlanmış tutarların hasılatı aşan kısmı ortadan kalktıkça bu hesaba dönem sonlarında hasılat karşılığında borç kaydı yapılır.

2.4.7. 489 Ertelenmiş vergi yükümlölüğü

Bu hesap, TMS 12 ve BOBİ FRS 23'e göre vergiye tabi geçici farkların izlendiği hesaptır. Geçici farklardan dolayı gelecek dönemde ödenecek olan vergiler bu hesaba alacak olarak işlenir ve dönem sonlarına ilgili hesaplarla mahsuplaştırılır.

2.5. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme

Vergi mevzuatımız vergileri, harcamalardan, gelirden ve servet üzerinden alınan vergiler olarak üç şekilde sınıflandırmıştır.

Genel olarak Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde vergiyi doğuran olayı "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde tanımlamıştır. Vergi doğuran olay her vergi çeşidine göre farklılık gösterir.

Gerçek kişilerce kazanç ve irat elde edilmesi gelir vergisine, vergiye tabi kurumlarca kurum kazancının elde edilmesi kurumlar vergisine, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler

katma değer vergisine tabidir. Mal teslimi veya temini, hizmet ifası ve kanunda sayılan diğer işlerin yapılması durumlarında vergiyi doğuran olay vukuu bulur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ise sözleşmelerin imzalanması ile birlikte vergiye doğuran olay başlar.

2.5.1. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde damga vergisi

Kişi ya da kurumlar arasında yapılan sözleşmelerin geçerli olması için damga vergisinin yatırılmış olması gerekir.

Damga Vergisi Kanunu'nda ekinde hangi kağıtların vergiye tabi olduğu açıklanmıştır. Değerli bir kâğıt olabilmesi için: yazılı, imzalı veya imza yerine geçen bir işaretli olmak şartıyla düzenlenen ve önemli bir durumu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belge olması gerekir. Kanuna göre belli parayı ihtiva eden mukavelenameler binde 9,48 damga vergisine tabidir.

Sözleşmenin akdi ile birlikte damga vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olur. İşin devamında ortaya çıkabilecek keşif artışı durumunda artış tutarı kadar aynı nispette, sözleşmenin uzaması halinde aynı miktar üzerinden, sözleşmenin devri halinde ise dörtte biri oranında damga vergisi alınır. Damga vergisi KDV hariç tutar üzerinden hesaplanır.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde alınan ihalenin ardından yapılan sözleşme ile resmiyet kazanmış olur. Yapılan sözleşme yazılı olduğundan ve belli parayı ihtiva etmesinden dolayı binde 9.48 damga vergisine tabidir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi istihkaktan kesinti şekillerini tanımlamıştır. Özel ve genel bütçeli daireler, il özel idareleri, bankalar, belediyeler, iktisadi kamu teşekkülleri, teşekküllere bağlı iştiraklerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin kesinti yapılması şeklinde ödenmesi için Maliye Bakanlığı yetki verebilir.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde yapılan her hakediş tutarı üzerinden damga vergisi kesintisi yapılır. Damga vergisi KDV hariç tutar üzerinden binde 9,48 oranında yapılır. İşin yapımında taşeron var ise aynı vergilendirme geçerlidir. Ana yüklenici taşeron ile yaptığı sözleşmede ve ödediği hakedişlerde aynı nispetlerde damga vergisi kesintisi yaparak beyanname ile vergi dairesine ödemek ile yükümlüdür. (Özel durum istisnaları hariçtir.)

Not: Uygulamada damga vergisi kesintisi hakediş yapıldıkça kesilir.

Örnek: Başkent İnşaat Taahhüt A.Ş. 2021 yılında 75.000.000,00 TL'ye otoyol yapımı işi almıştır. İş veren kurum toplam ihale bedeli üzerinden damga vergisi kesintisi yapmıştır.

Sözleşme bedeli: 75.000.000,00 TL + KDV

Damga vergisi matrahı: $75.000.000,00 * 0,00948$

Damga vergisi tutarı: 3.750.000,00 TL

Damga vergisi doğrudan gider yazılabilen bir vergi olduğundan 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına borç kaydedilir.

2.5.2. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde katma değer vergisi

Vergi otoritesi vergiyi alacağını garanti altına alınması amacıyla bazı işlemlerde vergiye taraf olanları sorumlu tutabilir. Katma Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi bu konuyu düzenlemektedir. Mükellefin kanuni merkezinin yurt içinde olmaması veya Maliye Bakanlığı'nın gerekli gördüğü başka durumlarda da uygulanabilir.

Bu kanun maddesine dayanarak Maliye Bakanlığı vergi emniyetini sağlamak amacıyla lüzum gördüğü işlemlerde, alıcının teslim ve hizmetten doğan KDV'nin tamamen ya da kısmen satıcıya ödemediği sorumlu sıfatıyla bağlı olduğu vergi dairesine ödemesini konusunda yetkili kılınmıştır. Maliye bakanlığı gerektiği zamanlarda KDV Genel Uygulama Tebliği yayınlamakla oranları belirlemektedir.

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri de KDV tevkiyatı kapsamındadır. Burada vergiyi doğuran olay hakediş faturasının kesilmesi ile başlar. 117 nolu KDV Genel Tebliği ile 4/10

oranında tevkifat zorunluluğu getirilmiştir. İlgili kurum yaptığı hakediş üzerinden tevkifat uygulamak zorundadır.

KDV tevkifatı ana yükleniciler tarafından alt yüklenicilere de uygulanmak zorundadır.

Örnek: Başkent İnşaat Taahhüt A.Ş. 2021 yılında 75.000.000,00 TL'ye otoyol yapımı işi almıştır. İş vereren kurum toplam ihale bedeli üzerinden 4/10 KDV tevkifatı yapmıştır.

KDV hariç işin bedeli: 75.000.000,00

Hesaplanan KDV: 13.500.000,00

KDV Tevkifat Tutarı: $13.500.000,00 / 10 \times 4 = 5.400.000,00$

Not: KDV tevkifatı hakediş yapılıp fatura kesildikçe yapılır. İşletme tevkifat sonrası kalan tutarı KDV 1 beyannamesinde tevkifatlı satışlar bölümünde beyan eder.

2.5.3. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme

Vergi mevzuatımız yıllara yaygın inşaat ve onarım işini hususi olarak tanımlamıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi işin bitim tarihini, inşa ve onarma işlerinde geçici kabul ve kesin kabul yöntemine tabi olan durumlarda geçici kabulün yapıldığına dair tutanağın ilgili kurumca onaylandığı tarih; diğer durumlarda ise işin fiilen bittiği ya da fiilen bırakıldığı tarih bitiş tarihi olarak kabul eder. Yıllara yaygın inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay işin bitimidir.

GVK 120. maddesi uyarınca yıllara yaygın inşa ve onarma işi yapan işletmelerin sadece bu iş kapsamındaki işler geçici vergiye tabi değildir. İşletmenin yaptığı diğer işler geçici vergiye tabidir.

Ancak yıllara yaygın inşaat işleri çoğunlukla uzun süren işler olduğu için kanun koyucu hem vergi tahsilatının geç yapılması hem de işin bitiminde mükellefin vergi yükünü azaltmak adına vergi stopajı uygulaması getirmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu 15. maddesine göre, bu işi yapan işletmelere yapılan hakediş ve avans ödemelerinden vergi tevkifatı yapma zorunluluğu vardır.

Yıllara yaygın inşaatı yapan işletme işin seyrine göre avans ya da hakediş şeklinde ödeme alabilmektedir. Yapılan hakedişler %5 stopaja tabidir. Aynı şekilde hakedişten mahsup edilmek üzere alınan avanslar da aynı oranda stopaja tabidir. Ana yüklenicin işin bir kısmını taşeronla yaptırdığı takdirde bu kez ana yüklenici stopaj yapma yükümlüğüdür.

Örnek: Başkent İnşaat Taahhüt A.Ş. 2021 yılında 75.000.000,00 TL'ye otoyol yapımı işi almıştır. İş verene kurum toplam ihale bedeli üzerinden %5 Stopaj kesintisi yapmıştır.

İşin ihale bedeli: 75.000.000,00 TL

Stopaj kesintisi: $75.000.000,00 * 0.05 = 3.750.000,00$ TL

Stopaj kesintisi avans ödemesi ve hakediş yapıldıkça yapılmak zorundadır. İşletme stopaj kesintilerini 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabında takip eder.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde vergilendirme işin tamamlandığı yılın kurumlar vergisi beyannamesi ile bildirilir. Stopaj kesintileri işin bittiği yıl doğan vergiden mahsup edilerek varsa çıkan vergi ödenir. Stopajın fazla kesilmiş olması halinde mükellef stopajın iadesini isteyebilir.

2.5.4. Muhasebe standartlarında ertelenmiş vergi kavramı

Ekonomik faaliyetlerin vergi ve muhasebe mevzuatımıza göre muhasebeleştirme sonucu ortaya çıkan kâr ile muhasebe standartlarına uyumlu muhasebeleştirme sonucu oluşan kâr genel olarak farklıdır. Vergi yasaları ülkeler arasında politik bir unsur olması sebebiyle muhasebe standartları ile uyuşmamakta ve farklar ortaya çıkmaktadır. Bu farkların finansal tablolarda nasıl sunulacağını TMS 12 Gelir Vergileri standardı ve BOBİ FRS Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standartlarında detaylı olarak açıklamıştır.

TMS 12 Gelir Vergileri ülkemizde 2006 yılından bu yana uygulanmaktadır. Sürekli yenilenen standart son halini 15.01.2019 tarihinde alarak 30656 sayılı Resmî Gazete'de

yayımlanmıştır. BOBİ FRS ise 01.01.2018 tarihi ve sonrası dönemlerine uygulanmak üzere 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Büyük işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Orta ölçekli işletmelerin bu tutarları finansal tablolarda sunmaları zorunlu olmayıp isteğe bağlı olarak sunabilirler.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde hasılat, Gelir Vergisi Kanunu 42. maddesine göre işin bittiği yıl kati olarak hesaplanır ve çıkan vergi ödenir. Esasen bu yöntem dönemsellik ilkesi ile uyuşmamaktadır.

BOBİ FRS’ye göre yıllara yaygın inşaat işlerinde hasılat tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, TFRS 15’e göre ise edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine göre finansal tablolara alınmaktadır. Vergi mevzuatımız bu duruma izin vermediği için dönem sonlarında ortaya “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” veya “Ertelenmiş Vergi Varlığı” çıkmaktadır. Yıllara yaygın inşaat işinde ertelenmiş vergi hesaplanması, işin biteceği yılın vergi oranı dikkate alınarak hesaplanmak zorundadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ'NİN M.S.U.G.T, TFRS VE BOBİ FRS KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRMESİNE İLİŞKİN BİR ÖRNEK UYGULAMA

3.1. Örnek Uygulamanın Amacı

Uygulamanın amacı; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebe süreçlerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hazırlanması ile TFRS – BOBİ FRS standartlarına göre sunulması sonucu ortaya çıkan finansal bilgi ve sonuçların uygulama farklılıklarına göre açıklanmasıdır.

3.2. Örnek Uygulama Hakkında Bilgiler

Uygulamaya konu olan Başkent İnşaat Sanayi Ticaret A.Ş. 2020 yılında kurulmuş ve inşaat taahhüt işi yapan bir firmadır. Şirket sadece taahhüt işi yapmaktadır. Şirketin 2020 yılı sonu 2021 başı açılış bilançosu aşağıdaki gibidir.

2020 yılında özel bir şirkete yaptığı kısa süreli taahhüt işinden 9.957.350,00 TL kâr elde etmiş ve alacağını tahsil etmiştir.

2020 yılında normal amortisman yöntemi uygulamış olup amortisman süreleri:

Tesis Makine 10 yıl, Taşıtlar 4 yıl, Demirbaşlar 5 yıldır.

Şirket 2020 yılının sonunda KGK'nın belirlediği kıstaslara göre bağımsız denetime tabi olmuş BOBİ FRS kapsamına dahil olmuştur.

Şirket 2021 yılında ihale yoluyla Köprüköy Otoyol Yapımı İş'i almıştır. İş anahtar teslim götürü bedel olarak 75.000.000,00 TL'ye alınmıştır ve sözleşmesi yapılmıştır. İşin tamamlanma süresi 2 yıldır. İşin yaklaşık tamamlanma maliyeti ihale bedeli üzerinden %25 kârla bitirileceği öngörülmekte ve 60.000.000,00 TL olarak tahmin edilmektedir. Yapılan sözleşmeye göre her yılın sonunda sözleşme bedelinin yarısı kadar hakediş yapılacaktır.

Uygulamada öncelikle projenin Muhasebe Sistemi Genel Tebliği esaslarına dayanarak Tek Düzen Hesap Planı'na uygun muhasebe kayıtları yapılacaktır. Sonrasında ise BOBİ FRS Bölüm 5 ve TFRS 15'e göre muhasebe kayıtları yapılacaktır. Sonucunda ise elde edilen finansal bilgiler karşılaştırılacak ve vergi farklılıkları ortaya konacaktır.

3.3. Örnek Uygulama Detayları

Tablo 4. 01.01.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Açılış Bilançosu

Dönen Varlıklar	8.140.450,00	Kısa V.Yabancı Kaynaklar	5.549.900,00
Kasa	15.450,00	Satıcılar	5.549.900,00
Bankalar	5.180.000,00		
Devreden KDV	2.945.000,00	Uzun V.Yabancı Kaynaklar	0,00
Duran Varlıklar	32.366.800,00	Özkaynaklar	34.957.350,00
Arsalar	6.407.600,00	Sermaye	25.000.000,00
Tesis Makine	16.163.000,00	Geçmiş Yıl Karları	9.957.350,00
Taşıtlar	11.750.000,00		
Demirbaşlar	3.250.000,00		
B.Amortismanlar(-)	5.203.800,00		
AKTİF TOPLAMI	40.507.250,00	PASİF TOPLAMI	40.507.250,00

3.3.1. 2021 yılı içerisinde gerçekleşen işlemler

- 1- İş başı avansı olarak ilgili kurumdan 15.000.000,00 TL avans alınmış olup kurum tarafından stopaj ve damga vergisi kesintisi yapılmıştır. 2021 yılı stopaj oranı %5, damga vergisi binde 9,48'dir.
- 2- İş ile ilgili oluşan işçilik gideri 6.240.000,00 TL, hizmet üretim maliyeti ise 23.450.000,00 TL+ KDV'dir. İşçilikler peşin ödenmiş olup hizmet üretim maliyetleri cari hesaptır.
- 3- Şirketin ilgili yıldaki amortisman gideri 5.203.800 TL'dir.
- 4- İşin ilk yarısı bitirilmiş olup 37.500.000,00 TL + KDV hakediş yapılmıştır. Yapılan hakedişten avans miktarı düşülmüş kalan tutar bedeli şirket hesabına yatırılmıştır. Kalan tutardan %5 stopaj ve binde 9,48 damga vergisi kesintisi yapılmıştır.
- 5- Yılın sonunda alınan hakediş ile piyasaya olan borçların yarısı ödenmiştir.
- 6- Yılsonu KDV tahakkuku yapılmıştır.
- 7- Yılsonu kapanış işlemleri yapılmıştır.

Notlar: 2021 yılı kurumlar vergisi oranı %25’dir.

İşlem kolaylığı açısından KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

3.4. Örnek Uygulamanın Muhasebeleştirilmesi

3.4.1. VUK, GVK ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre muhasebeleştirme (1.yıl)

Vergi mevzuatımıza ve M.S.U.G.T’ne göre 2021 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

1.Yıl M.S.U.G.T’ne Göre Muhasebe Kayıtları

1-	.../.../2021		
	102 BANKALAR HS	14.107.800,00	
	295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS	750.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	142.200,00	
	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		15.000.000,00
	İşbaşı Avans Kaydı		
2-	.../.../2021		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	23.450.000,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV HS	4.221.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	6.240.000,00	
	102 BANKALAR HS		6.240.000,00
	320 SATICILAR HS		27.671.000,00
	2021 yılı Hizmet Üretim Maliyeti		
3-	.../.../2021		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	5.203.800,00	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		5.203.800,00
	2021 yılı Amortisman Gideri		
4-	.../.../2021		
	102 BANKALAR HS	27.911.700,00	
	295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS	1.125.000,00	
	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS	15.000.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	213.300,00	

		350 Y.Y. İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS 391 HESAPLANAN KDV HS		37.500.000,00 6.750.000,00
		2021 Yılı Hakediş Alımı		
5-	...	.../.../2021		
		320 SATICILAR HS	16.610.000,00	
		102 BANKALAR HS		16.610.000,00
		Yılsonu Cari Hesap Ödemeleri		
6-	...	.../.../2021		
		190 DEVREDEN KDV 391 HESAPLANAN KDV	416.000,00 6.750.000,00	
		190 DEVREDEN KDV 191 İNDİRİLECEK KDV		2.945.000,00 4.221.000,00
		2021 Yılı Sonu KDV Tahakkuku		
7-	...	.../.../2021		
		170 Y. YAYGIN İNŞAAT MALİYETLERİ	35.249.300,00	
		741 HİZMET Ü. MALİYETİ YANSITMA HS		35.249.300,00
		2021 yılı Y. Yaygın İnşaat Maliyetinin Aktifleştirilmesi		
	...	.../.../2021		
		741 HİZMET Ü. MALİYETİ YANSITMA HS	35.249.300,00	
		740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		35.249.300,00
		2021 yılı Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		
	...	.../.../2021		

Tablo 5. 31.12.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Kapanış Bilançosu

Dönen Varlıklar	60.030.250,00	Kısa V.Yabancı Kaynaklar	54.110.900,00
Kasa	15.450,00	Satıcılar	16.610.900,00
Bankalar	24.349.500,00	Y.Yaygın İnşaat Hakedişleri	37.500.000,00
Y.Yaygın İnşaat Maliyetleri	35.249.300,00	Uzun V.Yabancı Kaynaklar	0,00
Devreden KDV	416.000,00	Özkaynaklar	34.957.350,00
Duran Varlıklar	29.038.000,00	Sermaye	25.000.000,00
Arsalar	6.407.600,00	Geçmiş Yıl Karları	9.957.350,00
Tesis Makine	16.163.000,00		
Taşıtlar	11.750.000,00		
Demirbaşlar	3.250.000,00		
B.Amortismanlar(-)	10.407.600,00		
Peşin Ödenen Vergiler	1.875.000,00		
AKTİF TOPLAMI	89.068.250,00	PASİF TOPLAMI	89.068.250,00

3.4.1.1. 2022 yılı içerisinde gerçekleşen işlemler

- 1- İkinci yılda oluşan işçilik gideri 6.350.000,00 TL, hizmet üretim maliyeti 15.650.000,00 TL + KDV'dir. İşçilikler peşin ödenmiş olup hizmet üretim maliyetleri cari hesaptır.
- 2- 2022 yılı amortisman gideri 5.203.800,00 TL'dir.
- 3- İşin kalan yarısı bitirilmiş olup 37.500.000,00+ KDV hakediş alınmış ve geçici kabul yapılmıştır. Alınan hakedişten %5 stopaj binde 9,48 damga vergisi kesintisi yapılmış kalan tutar şirket hesabına aktarılmıştır.
- 4- Alınan hakediş ile satıcılara olan borçların %70'i ödenmiştir.
- 5- Yıl sonu KDV tahakkuku yapılmıştır.
- 6- Dönem sonu kapanış işlemleri yapıp Bilanço ve Gelir Tablosu çıkarılmıştır.

Notlar: 2022 yılı kurumlar vergisi oranı %23'dir.

İşlem kolaylığı açısından KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

3.4.2. VUK, GVK ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre muhasebeleştirme (2.yıl)

Vergi mevzuatımıza ve M.S.U.G.T'ne göre 2022 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

2.Yıl M.S.U.G.T'ne Göre Muhasebe Kayıtları

1-	.../.../2022		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	15.650.000,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	2.817.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	6.350.000,00	
	102 BANKALAR HS		6.350.000,00
	320 SATICILAR HS		18.467.000,00
	2022 yılı Hizmet Üretim Maliyeti		
2-	.../.../2022		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	5.203.800,00	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		5.203.800,00
	2022 yılı Amortisman Gideri		
	.../.../2022		

3-	102 BANKALAR HS 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	42.019.500,00 1.875.000,00 355.500,00	
	350 YILLARA Y.İNŞAAT O.HAKEDİŞ B. 391 HESAPLANAN KDV		37.500.000,00 6.750.000,00
	2022 Yılı Hakediş Alımı		
4-	320 SATICILAR HS	24.539.000,00	
	102 BANKALAR HS		24.539.000,00
	Yılsonu Cari Hesap Ödemeleri		
5-	391 HESAPLANAN KDV	6.750.000,00	
	190 DEVREDEN KDV 191 İNDİRİLECEK KDV 360 ÖDENECEK VERGİLER HS		416.000,00 2.817.000,00 3.517.000,00
	2022 yılı Sonu KDV Tahakkuku		
6-	170 Y.YAYGIN İNŞAAT MALİYETLERİ HS	27.559.300,00	
	741 HİZMET Ü.MALİYET YANSITMA HS		27.559.300,00
	2022 yılı Maliyetlerin Yansıtılması		
	741 HİZMET Ü.MALİYET YANSITMA HS	27.559.300,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		27.559.300,00
	Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		
	350 YILLARA Y.İNŞAAT O.HAKEDİŞ HS	75.000.000,00	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS		75.000.000,00
	Y.Yaygın İnşaat İşinin Hasılat Kydı		
	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS	62.808.600,00	
	170 Y.YAYGIN İNŞAAT MALİYETLERİ		62.808.600,00
	2022 yılı İnşaat Maliyeti		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS	75.000.000,00	
	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		62.808.600,00

690 DÖNEM KÂR ZARARI HS		12.191.400,00
.../.../2022		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ KARŞILIĞI HS	2.804.022,00	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ KARŞILIĞI HS		2.804.022,00
.../.../2022		
371 DÖNEM KÂRI PEŞİN Ö.VERGİ HS	3.750.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		3.750.000,00
.../.../2022		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS	945.978,00	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ KARŞILIĞI HS	2.804.022,00	
371 DÖNEM KÂRI PEŞİN Ö.VERGİ Y		3.750.000,00
.../.../2022		
690 DÖNEM KÂR ZARARI HS	12.191.400,00	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ KARŞILIĞI		2.804.022,00
692 DÖNEM NET KÂRI HS		9.387.378,00
Dönem Net Kârının Tespiti		
.../.../2022		
692 DÖNEM NET KÂRI HS	9.387.378,00	
590 DÖNEM NET KÂRI HS		9.387.378,00
Net Karın Bilanço'ya Aktarılması		
.../.../2022		

Tablo 6. 31.12.2022 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Kapanış Bilançosu

Dönen Varlıklar	36.441.428,00	Kısa V.Yabancı Kaynaklar	14.055.900,00
Kasa	15.450,00	Satıcılar	10.538.900,00
Bankalar	35.480.000,00	Ödenecek Vergiler	3.517.000,00
Diğer Çeşitli Alacaklar	945.978,00	Uzun V.Yabancı Kaynaklar	0,00
Duran Varlıklar	21.959.200,00	Özkaynaklar	44.344.728,00
Arsalar	6.407.600,00	Sermaye	25.000.000,00
Tesis Makine	16.163.000,00	Geçmiş Yıl Karları	9.957.350,00
Taşıtlar	11.750.000,00	Dönem Net Karı	9.387.378,00
Demirbaşlar	3.250.000,00		
B.Amortismanlar(-)	15.611.400,00		
AKTİF TOPLAMI	58.400.628,00	PASİF TOPLAMI	58.400.628,00

3.4.3. BOBİ Finansal Raporlama Sistemi'ne göre muhasebeleştirme

BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat standardına göre muhasebeleştirme aşağıdaki gibidir:

Tablo 7. 01.01.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Açılış Bilançosu

Dönen Varlıklar	8.140.450,00	Kısa V.Yabancı Kaynaklar	5.549.900,00
Kasa	15.450,00	Satıcılar	5.549.900,00
Bankalar	5.180.000,00		
Devreden KDV	2.945.000,00	Uzun V.Yabancı Kaynaklar	0,00
Duran Varlıklar	32.366.800,00	Özkaynaklar	34.957.350,00
Arsalar	6.407.600,00	Sermaye	25.000.000,00
Tesis Makine	16.163.000,00	Geçmiş Yıl Karları	9.957.350,00
Taşıtlar	11.750.000,00		
Demirbaşlar	3.250.000,00		
B.Amortismanlar(-)	5.203.800,00		
AKTİF TOPLAMI	40.507.250,00	PASİF TOPLAMI	40.507.250,00

3.4.3.1. Örnek uygulama detayları

Şirket 2021 yılında ihale yoluyla Köprüköy Otoyol Yapımı İşi'ni almıştır. İş anahtar teslim götürü bedel olarak 75.000.000,00 TL'ye alınmıştır ve sözleşmesi yapılmıştır. İşin tamamlanma süresi 2 yıldır. İşin yaklaşık tamamlanma maliyeti ihale bedeli üzerinden %25 kârla bitirileceği öngörülmekte ve işin tamamlanma maliyeti 60.000.000,00 TL olarak tahmin edilmektedir. Yapılan sözleşmeye göre her yılın sonunda sözleşme bedelinin yarısı kadar hakediş yapılacaktır.

Şirket BOBİ FRS kapsamında kayıtlarını tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapacaktır.

Birinci yıl sonunda işin tamamlanma düzeyi somut olarak tespit edilememiş olup oran, tamamlanan işe yapılan maliyetler üzerinden hesaplanacaktır.

Birinci yılın sonunda yapılan işlerin sonucunda oluşan mizan aşağıdaki gibidir:

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi: $\frac{\text{Toplam Fiili Maliyet}}{\text{Toplam Fiili Maliyet} + \text{Kalan Tahmini Maliyet}}$

Tamamlanma Yüzdesi: $\frac{35.036.000,00}{60.000.000,00}$

Tamamlanma Oranı: 0,58

2021 yılı yapılacak hasılat kaydı: 43.500.000,00 TL

2021 yılı alınan hakediş : 37.500.000,00 TL

Fark : 43.500.000,00 – 37.500.000,00 = 6.000.000,00 TL

3.4.3.2. 2021 yılı BOBİ FRS ile uyumlu muhasebe kayıtları

* KGK'nın kamunun görüşüne sunduğu taslak hesap planına göre kayıt yapılmıştır.

2021 Yılı BOBİ FRS Hasılat Standardına Göre Muhasebe Kayıtları

1-	.../.../2021		
	102 BANKALAR HS	14.107.800,00	
	295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS	750.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	142.200,00	
	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS		15.000.000,00
	İşbaşı Avans Kaydı		
2-	.../.../2021		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	23.450.000,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	4.221.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	6.240.000,00	
	102 BANKALAR HS		6.240.000,00
	320 SATICILAR HS		27.671.000,00
	2021 yılı Hizmet Üretim Maliyeti		
3-	.../.../2021		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	5.203.800,00	
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		5.203.800,00
	2021 yılı Amortisman Gideri		
	.../.../2021		

4-	102 BANKALAR HS 140 DEVAM EDEN İNŞA SÖZ.ALACAK HS 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS 350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS 391 HESAPLANAN KDV 2021 yılı Hakediş Bedeli	27.911.700,00 6.000.000,00 1.125.000,00 15.000.000,00 213.300,00 43.500.000,00 6.750.000,00	
5-	.../.../2021 320 SATICILAR HS 102 BANKALAR HS Yılsonu Cari Hesap Ödemeleri	16.610.000,00 16.610.000,00	
6-	.../.../2021 190 DEVREDEN KDV 391 HESAPLANAN KDV 190 DEVREDEN KDV 191 İNDİRİLECEK KDV 2021 yılı KDV Tahakkuku	416.000,00 6.750.000,00 2.945.000,00 4.221.000,00	
7-	.../.../2021 350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS 2021 yılı hakediş bedelinin gelire aktarılması *Tamamlanma yüzdesine göre bulunan tutar	43.500.000,00 43.500.000,00	
	.../.../2021 622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ HS 741 HİZMET Ü.MALİYET YANSITMA HS 2021 yılı Hizmet Üretim Maliyeti	35.249.300,00 35.249.300,00	
	.../.../2021 741 HİZMET Ü.MALİYET YANSITMA HS 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS 2021 yılı Yansıtma Hesaplarının Kapatılması	35.249.300,00 35.249.300,00	
	.../.../2021 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS Hasılatın Dönem Kar Zarar Hesabına Aktarılması	43.500.000,00 43.500.000,00	
	.../.../2021		

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS	35.249.300,00	
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ HS		35.249.300,00
Hizmet Üretim Maliyetlerinin 690 Hesaba Aktarımı		
.../.../2021		
691 DÖNEM KÂRI YASAL VERGİ GİDERİ HS	1.897.661,00	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.HS		1.897.661,00
Ertelenmiş Vergi Giderinin Hesaplanması		
2022 yılı vergi oranı dikkate alınır		
.../.../2021		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS	8.250.700,00	
691 DÖNEM KÂRI YASAL VERGİ GİDERİ HS.		1.897.661,00
699 DÖNEM NET KAR ZARARI HS		6.353.039,00
2021 yılı Dönem Kar Zararının Tespiti		
.../.../2021		
699 DÖNEM NET KAR ZARARI HS	6.353.039,00	
590 DÖNEM NET KÂRI HS		6.353.039,00
D.Net Karının Finansal Durum Tablosuna Aktarılması		
.../.../2021		

BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış Finansal Durum Tablosu;

Tablo 8. 31.12.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Kapanış Bilançosu

Dönen Varlıklar	30.780.950,00	Kısa V.Yabancı Kaynaklar	16.610.900,00
Kasa	15.450,00	Satıcılar	16.610.900,00
Bankalar	24.349.500,00		
Devam E. İnşa Söz. Alacak	6.000.000,00	Uzun V.Yabancı Kaynaklar	1.897.661,00
Devreden KDV	416.000,00	Ertelenmiş Vergi Yükü.	1.897.661,00
Duran Varlıklar	29.038.000,00	Özkaynaklar	41.310.389,00
Arsalar	6.407.600,00	Sermaye	25.000.000,00
Tesis Makine	16.163.000,00	Geçmiş Yıl Karları	9.957.350,00
Taşıtlar	11.750.000,00	Dönem Net Kârı	6.353.039,00
Demirbaşlar	3.250.000,00		
B.Amortismanlar(-)	10.407.600,00		
Peşin Ödenen Vergiler	1.875.000,00		
AKTİF TOPLAMI	59.818.950,00	PASİF TOPLAMI	59.818.950,00

2022 Yılı BOBİ FRS Hasılat Standardına Göre Muhasebe Kayıtları

1-	.../.../2022	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS 191 İNDİRİLECEK KDV 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	15.650.000,00 2.817.000,00 6.350.000,00	
		102 BANKALAR HS 320 SATICILAR HS		6.350.000,00 18.467.000,00
		2022 yılı Hizmet Üretim Maliyeti		
2-	.../.../2022	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	5.203.800,00	
		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		5.203.800,00
		2022 yılı Amortisman Gideri		
3-	.../.../2022	102 BANKALAR HS 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	42.019.500,00 1.875.000,00 355.500,00	
		140 DEVAM EDEN İNŞA SÖZ.ALACAK HS 350 YILLARA Y.İNŞAAT O.HAKEDİŞ HS 391 HESAPLANAN KDV		6.000.000,00 31.500.000,00 6.750.000,00
		2021 Yılı Hakediş Alımı		
4-	.../.../2022	320 SATICILAR HS	24.539.000,00	
		102 BANKALAR HS		24.539.000,00
		Yılsonu Cari Hesap Ödemeleri		
5-	.../.../2021	391 HESAPLANAN KDV	6.750.000,00	
		190 DEVREDEN KDV 191 İNDİRİLECEK KDV 360 ÖDENECEK VERGİLER HS		416.000,00 2.817.000,00 3.517.000,00
		2022 yılı Sonu KDV Tahakkuku		
6-	.../.../2022	350 YILLARA Y. İNŞAAT O.HAKEDİŞ HS	31.500.000,00	
		600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS		31.500.000,00
7-	.../.../2022	622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ HS	27.559.300,00	
		741 HİZMET Ü.MALİYET YANSITMA HS		27.559.300,00

2022 yılı Hizmet Üretim Maliyeti		
.../.../2022		
741 HİZMET Ü. MALİYET YANSITMA HS	27.559.300,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		27.559.300,00
Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		
.../.../2022		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS	31.500.000,00	
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI HS		31.500.000,00
.../.../2022		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI HS	27.559.300,00	
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ HS		27.559.300,00
.../.../2022		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI HS	3.940.700,00	
691 DÖNEM KÂRI YASAL VERGİ GİD.HS		906.361,00
699 DÖNEM NET KAR ZARARI HS		3.034.339,00
.../.../2022		
371 DÖN.KAR.PEŞ.ÖD.VERGİ YAS.YÜK.HS	3.750.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		3.750.000,00
.../.../2022		
691 DÖNEM KÂRI YASAL VERGİ GİD.HS	906.361,00	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.HS	1.897.661,00	
370 DÖN.KARI DİĞ. YAS. YÜK KARŞILIĞI HS		2.804.022,00
.../.../2022		
370 DÖN.KARI DİĞ. YAS. YÜK KARŞILIĞI HS	2.804.022,00	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS	945.978,00	
371 DÖN.KAR.PEŞ.ÖD. VERGİ YAS.YÜK. HS		3.750.000,00
.../.../2022		
699 DÖNEM NET KAR ZARARI HS	3.034.339,00	
590 DÖNEM NET KARI HS		3.034.339,00
.../.../2022		

Tablo 9. 31.12.2022 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Finansal Durum Tablosu

Dönen Varlıklar	36.441.428,00	Kısa Vadeli Yükümlülükler	10.538.900,00
Kasa	15.450,00	Satıcılar	10.538.900,00
Bankalar	35.480.000,00		
Diğer Taraplardan Alacaklar	945.978,00	Diğer Borçlar	3.517.000,00
		Ödenecek Vergiler	3.517.000,00
Maddi Duran Varlıklar	21.959.200,00	Özkaynaklar	44.344.728,00
Arsalar	6.407.600,00	Sermaye	25.000.000,00
Tesis Makine	16.163.000,00	Geçmiş Yıl Karları	9.957.350,00
Taşıtlar	11.750.000,00	*2021 Kârı	6.353.039,00
Demirbaşlar	3.250.000,00	Dönem Net Kârı	
B. Amortismanlar (-)	15.611.400,00	*2022 Kârı	3.034.339,00
AKTİF TOPLAMI	58.400.628,00	PASİF TOPLAMI	58.400.628,00

3.4.4. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'na göre muhasebeleştirme

Örnek uygulamanın TFRS 15'e göre muhasebeleştirilmesi için edim yükümlülüklerinin açık ve anlaşılır olması gerekmektedir.

3.4.4.1. Örnek uygulama detayları

Şirket 2021 yılında ihale yoluyla Köprüköy Otoyol Yapımı İş'i almıştır. İş anahtar teslim götürü bedel olarak 75.000.000,00 TL'ye alınmıştır ve sözleşmesi yapılmıştır. İşin tamamlanma süresi 2 yıldır. İşin yaklaşık ihale bedeli üzerinden %25 kârla bitirileceği öngörülmekte ve işin tamamlanma maliyeti 60.000.000,00 TL olarak tahmin edilmektedir. Sözleşmede edim yükümlülükleri açıkça belirtilmiştir. Buna göre 1.yılın sonunda tanımlanmış edim yükümlülüğünün müşteriye devredilmesi halinde işlem bedeli ödenecektir. İkinci yılın sonunda ise kalan edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi halinde kalan işlem ücreti ödenecektir. Sözleşmede işin süresi 2 yıl olarak belirlenmiş olup edimin 2 yıla eşit yayılacağı konusunda anlaşma maddesi eklenmiştir.

Tablo 10. 01.01.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Açılış Bilançosu

Dönen Varlıklar	8.140.450,00	Kısa V.Yabancı Kaynaklar	5.549.900,00
Kasa	15.450,00	Satıcılar	5.549.900,00
Bankalar	5.180.000,00		
Devreden KDV	2.945.000,00	Uzun V.Yabancı Kaynaklar	0,00
Duran Varlıklar	32.366.800,00	Özkaynaklar	34.957.350,00
Arsalar	6.407.600,00	Sermaye	25.000.000,00
Tesis Makine	16.163.000,00	Geçmiş Yıl Karları	9.957.350,00
Taşıtlar	11.750.000,00		
Demirbaşlar	3.250.000,00		
B.Amortismanlar(-)	5.203.800,00		
AKTİF TOPLAMI	40.507.250,00	PASİF TOPLAMI	40.507.250,00

2021 yılı TFRS 15'e göre Muhasebe Kayıtları

1-	.../.../2021		
	102 BANKALAR HS	14.107.800,00	
	295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS	750.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	142.200,00	
	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		15.000.000,00
	İşbaşı Avans Kaydı		
2-	.../.../2021		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	23.450.000,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	4.221.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	6.240.000,00	
	102 BANKALAR HS		6.240.000,00
	320 SATICILAR HS		27.671.000,00
	2021 yılı Hizmet Üretim Maliyeti		
3-	.../.../2021		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	5.203.800,00	
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		5.203.800,00
	2021 yılı Amortisman Gideri		
4-	.../.../2021		
	102 BANKALAR HS	27.911.700,00	
	295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS	1.125.000,00	
	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS	15.000.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	213.300,00	
	350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS		37.500.000,00
	391 HESAPLANAN KDV		6.750.000,00

	2021 yılı Hakediş Bedeli		
5-	.../.../2021		
	320 SATICILAR HS	16.610.000,00	
	102 BANKALAR HS		16.610.000,00
	Yılsonu Cari Hesap Ödemeleri		
6-	.../.../2021		
	190 DEVREDEN KDV	416.000,00	
	391 HESAPLANAN KDV	6.750.000,00	
	190 DEVREDEN KDV		2.945.000,00
	191 İNDİRİLECEK KDV		4.221.000,00
	2021 yılı KDV Tahakkuku		
7-	.../.../2021		
	350 Y.Y.İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS	37.500.000,00	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS		37.500.000,00
	2021 yılı Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi		
	.../.../2021		
	622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ HS	35.249.300,00	
	741 HİZMET Ü.MALİYET YANSITMA HS		35.249.300,00
	2021 yılı Hizmet Üretim Maliyeti		
	.../.../2021		
	741 HİZMET Ü.MALİYET YANSITMA HS	35.249.300,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		35.249.300,00
	2021 yılı Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		
	.../.../2021		
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS	37.500.000,00	
	690 SÜR. FAAL.KARI VEYA ZARARI HS		37.500.000,00
	Hasılatın Dönem Kar Zarar Hesabına Aktarılması		
	.../.../2021		
	690 SÜR. FAAL.KARI VEYA ZARARI HS	35.249.300,00	
	622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ HS		35.249.300,00
	Hizmet Üretim Maliyetlerinin 690 Hesaba Aktarımı		
	.../.../2021		
	691 SÜR.FAAL.DÖN.KÂR.YAS.VERGİ GİD.HS	517.611,00	
	489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.HS		517.661,00

Ertelenmiş Vergi Giderinin Hesaplanması 2022 yılı vergi oranı dikkate alınır .../.../2021		
690 SÜR. FAAL.KARI VEYA ZARARI HS	2.250.700,00	
691 SÜR.FAAL.DÖN.KÂR.YAS.VERGİ GİD.HS		517.661,00
699 DÖNEM NET KAR ZARARI HS		1.733.039,00
2021 yılı Dönem Kar Zararının Tespiti .../.../2021		
699 DÖNEM NET KAR ZARARI HS	1.733.039,00	
590 DÖNEM NET KÂRI HS		1.733.039,00
D.Net Karının Finansal Durum Tablosuna Aktarılması .../.../2021		

Tablo 11. 31.12.2021 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Kapanış Bilançosu

Dönen Varlıklar	24.780.950,00	Kısa V.Yabancı Kaynaklar	16.610.900,00
Kasa	15.450,00	Satıcılar	16.610.900,00
Bankalar	24.349.500,00	Uzun V.Yabancı Kaynaklar	517.661,00
Devreden KDV	416.000,00	Ertelenmiş Vergi Yükümü.	517.661,00
Duran Varlıklar	29.038.000,00	Özkaynaklar	36.690.389,00
Arsalar	6.407.600,00	Sermaye	25.000.000,00
Tesis Makine	16.163.000,00	Geçmiş Yıl Karları	9.957.350,00
Taşıtlar	11.750.000,00	Dönem Net Karı	1.733.039,00
Demirbaşlar	3.250.000,00		
B.Amortismanlar(-)	10.407.600,00		
Peşin Ödenen Vergiler	1.875.000,00		
AKTİF TOPLAMI	53.818.950,00	PASİF TOPLAMI	53.818.950,00

2022 yılı TFRS 15'e göre muhasebe kayıtları

1-	.../.../2022		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	15.650.000,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV	2.817.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	6.350.000,00	
	102 BANKALAR HS		6.350.000,00
	320 SATICILAR HS		18.467.000,00
	2022 yılı Hizmet Üretim Maliyeti		
2-	.../.../2022		
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	5.203.800,00	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)		5.203.800,00

	2022 yılı Amortisman Gideri		
3-	.../.../2022		
	102 BANKALAR HS	42.019.500,00	
	295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS	1.875.000,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	355.500,00	
	350 YILLARA Y.İNŞAAT O.HAKEDİŞ B.		37.500.000,00
	391 HESAPLANAN KDV		6.750.000,00
	2021 Yılı Hakediş Alımı		
4-	.../.../2022		
	320 SATICILAR HS	24.539.000,00	
	102 BANKALAR HS		24.539.000,00
	Yılsonu Cari Hesap Ödemeleri		
5-	.../.../2021		
	391 HESAPLANAN KDV	6.750.000,00	
	190 DEVREDEN KDV		416.000,00
	191 İNDİRİLECEK KDV		2.817.000,00
	360 ÖDENECEK VERGİLER HS		3.517.000,00
	2022 yılı Sonu KDV Tahakkuku		
6-	.../.../2022		
	350 YILLARA Y.İNŞAAT O.HAKEDİŞ B.HS	37.500.000,00	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS		37.500.000,00
7-	.../.../2022		
	622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ HS	27.559.300,00	
	741 HİZMET Ü.MALİYET YANSITMA HS		27.559.300,00
	2022 yılı Hizmet Üretim Maliyeti		
	.../.../2022		
	741 HİZMET Ü.MALİYET YANSITMA HS	27.559.300,00	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		27.559.300,00
	Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		
	.../.../2022		
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS	37.500.000,00	
	690 SÜR.FAAL.KARI VEYA ZARARI HS		37.500.000,00
	.../.../2022		
	690 SÜR.FAAL. KARI VEYA ZARARI HS	27.559.300,00	
	622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ HS		27.559.300,00

.../.../2022		
690 SÜR.FAAL. KARI VEYA ZARARI HS	9.940.700,00	
691 SÜR.FAAL.DÖNEM KÂRI YAS.VERGİ GİD.HS		2.286.361,00
699 DÖNEM NET KAR ZARARI		7.654.339,00
.../.../2022		
371 DÖN.KAR.PEŞ.ÖD. VERGİ YAS.YÜK. HS	3.750.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS		3.750.000,00
.../.../2022		
691 SÜR.FAAL.DÖN.KÂR.YAS.VERGİ GİD. HS	2.286.361,00	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM. HS	517.661,00	
370 DÖN.KARI DİĞ. YAS. YÜK KARŞILIĞI		2.804.022,00
.../.../2022		
370 DÖN.KARI DİĞ. YAS. YÜK KARŞILIĞI HS	2.804.022,00	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS	945.978,00	
371 DÖN.KAR.PEŞ.ÖD. VERGİ YAS.YÜK.		3.750.000,00
.../.../2022		
699 DÖNEM NET KAR ZARARI HS	7.654.339,00	
590 DÖNEM NET KARI HS		7.654.339,00
.../.../2022		

Tablo 12. 31.12.2022 Yılı Başkent İnş. Taah. A.Ş. Finansal Durum Tablosu

Dönen Varlıklar	36.441.428,00	Kısa Vadeli Yükümlülükler	10.538.900,00
Kasa	15.450,00	Satıcılar	10.538.900,00
Bankalar	35.480.000,00	Diğer Borçlar	3.517.000,00
Diğer Çeşitli Alacaklar	945.978,00	Ödenecek Vergiler	3.517.000,00
Maddi Duran Varlıklar	21.959.200,00	Özkaynaklar	44.344.728,00
Arsalar	6.407.600,00	Sermaye	25.000.000,00
Tesis Makine	16.163.000,00	Geçmiş Yıl Karları	9.957.350,00
Taşıtlar	11.750.000,00	*2021 Kârı	1.733.039,00
Demirbaşlar	3.250.000,00	Dönem Net Kârı	
B.Amortismanlar(-)	15.611.400,00	*2022 Kârı	7.654.339,00
AKTİF TOPLAMI	58.400.628,00	PASİF TOPLAMI	58.400.628,00

SONUÇ

Örnek uygulamalar sonunda ortaya çıkan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 13. VUK-BOBİ-TFRS Karşılaştırma Tablosu

VUK- BOBİ- TFRS DÖNEM SONLARI KARŞILAŞTIRMA TABLOSU			
	VUK	BOBİ	TFRS
2021			
Dönen Varlıklar	60.030.250,00	30.780.950,00	24.780.950,00
Duran Varlıklar	29.038.000,00	29.038.000,00	29.038.000,00
Kısa V.Yükümlülükler	54.110.900,00	16.610.900,00	16.610.900,00
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	1.897.661,00	517.661,00
Özkaynaklar	34.957.350,00	41.310.389,00	36.690.389,00
Dönem Kârı	-	6.353.039,00	1.733.039,00
2022			
Dönen Varlıklar	36.441.428,00	36.441.428,00	36.441.428,00
Duran Varlıklar	21.959.200,00	21.959.200,00	21.959.200,00
Kısa V.Yükümlülükler	14.055.900,00	14.055.900,00	14.055.900,00
Özkaynaklar	44.344.728,00	44.344.728,00	44.344.728,00
Dönem Kârı	9.387.378,00	9.387.378,00	9.387.378,00

Ülkemizde uygulanan muhasebe sistemi ile uluslararası muhasebe standartları tam olarak uyuşmamaktadır. Ülkemizde şu an işletmeler kapsamına göre MUSGT, TMS/TFRS ya da BOBİ FRS'ye tabidir. İnşaat işi yapan firmalar için bu durum uygulanan yöntemle göre farklılıklar göstermektedir. İnşaat işlerinin vergi mevzuatımızda özel bir yeri vardır. Mevzuata göre kâr işin kati olarak bittiği yıl hesaplanır ve vergilendirilir. Standartlar ise özün önceliğine ve dönemsellik ilkesine uygun hareket etmektedir. VUK'a göre finansal raporlama yapan bir inşaat işinin çok uzun sürmesi halinde hasılat doğrulanabilir ve güvenilir bilgi vermekten uzaktır. BOBİ FRS inşaat işini tamamlanma yüzdesi kadarlık

kısmını hasılat kaydederek daha güvenilir sonuçlar vermektedir. TFRS 15 ise işin edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine göre hasılat kaydedilir.

Çalışmanın sonunda ortaya çıkan rakamlar yukarıdaki tabloda sunulmuştur. Örnekte inşaat işi iki yılda tamamlanmıştır. İşin başladığı yıl olan 2021 yılı finansal sonuçlara baktığımızda VUK'a göre hazırlanmış bilançoda Dönen Varlıklar 60.030.250,00 TL Kısa Vadeli Yükümlülükleri ise 54.110.900,00 TL gözükmektedir. İnşaat maliyetleri dönen varlıkların içinde yer alırken hakedişler ise yükümlülüklerin içinde sunulmuş ve kâr zarar hesaplanmamıştır. Bu durum dönemsellik ilkesi ile uyuşmamaktadır. Finansal bilgi kullanıcıları için VUK'a göre hazırlanmış finansal tablo şirketin finansal performansını net olarak göstermemektedir. Böyle bir durumda finansal bilgi kullanıcısı tatmin edici bilgiye ulaşamayacak olup firma hakkında doğru ve güvenilir bilgi elde edemeyecektir.

BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat standardına göre hazırlanmış tabloda ise kâr zarar tamamlanma yüzdesine göre hesaplanmış ve hasılat finansal tablolara alınmıştır. Yapılan harcamaların toplam sözleşme gelirine göre oranlanması sonucu çıkan oran baz alınarak hasılat kayda alınmıştır. 2021 yılı sonu oluşan kâra göre işin devamının nasıl geleceği konusunda güvenilir tahminler çıkartılabilir. Bu durumda ise finansal bilgi kullanıcısı firmanın o anki durumunu analiz edecek kadar finansal bilgiye ulaşacaktır. Dönemsellik ilkesine göre bilgi doğru, güvenilir ve zamanında sunulmuş olacaktır. Finansal bilgi kullanıcısı firmanın finansal durumu hakkında tatmin edici bilgiye ulaşacaktır. Ayrıca hasılatın yapılan hakedişten fazla olması sebebiyle ortaya ertelenmiş vergi yükümlülüğü çıkmaktadır.

TFRS 15 Hasılat standardında ise tamamen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi dikkate alınmaktadır. Örnekte belirtildiği gibi inşaat işi eşit parçaya bölünmüş ve edim yükümlülükleri açıkça belirtilmiştir. Birinci yılın sonunda yapılan hakediş edim yükümlülüklerinin tamamen yerine getirildiğinde hasılat olarak finansal tablolara alınmış ve kâr zarar hesabı yapılmıştır. Edim yükümlülükleri net bir şekilde belirlendiği için muhasebe kayıtları bu doğrultuda yapılmıştır. Finansal bilgi kullanıcısının ihtiyaç duyduğu bilgi s-dönem sonunda net olarak ortaya çıkmıştır. Firmanın finansal bilgisinin tam olarak sunulmasının yanında performansı da yorumlanabilmektedir. Birinci yılın sonunda dönem sonunda kâr çıkmasını sonucu ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmuştur. 2022 yılının sonunda ise tüm finansal tablo kalemleri eşitlenmiş olup gerçek kâr ortaya çıkmıştır.

Üç farkı uygulama özellikle yıllara yaygın inşaat işi yapan firmalar açısından önemlidir. Yıllara yaygın inşaat işleri oldukça kârlı işler olmalarına rağmen finansal bilgileri gecikmeli olarak çıkmaktadır. Finansal bilginin zamanında ve gerçeğe bir şekilde sunulması karar alıcıların kararlarını daha güvenilir almalarını sağlamaktadır.

Ülkemizde her geçen gün bağımsız denetim ölçeği genişlemekte olup birçok firma zorunlu olarak TFRS'ye tabi değilse BOBİ FRS'ye tabi olmuştur. İnşaat firmalarının bir çoğunda BOBİ FRS uygulayacak olması finansal bilgi sunumu açısından oldukça faydalı olacaktır. Çok uzun inşaat işi yapan firmaların finansal bilgileri dönemsellik ilkesi uygun olarak sunulacak ve karar alıcılar açısından güvenilir sonuçlar çıkaracaktır.

Üç farklı uygulama işin süreci boyunca farklı sonuçlar vermeye devam edecektir. Her ne kadar işin bittiği yıl sonuç aynı olacak ise de dönemsellik ilkesi uyarınca doğru ve güvenilir olmayacağı açıktır. Uygulamada birliğin ve uyumun sağlanması amacı ile gerekli çalışmalar yapılmalıdır. GVK'ya göre yapılan işlemler, özellikle finansal sonuçlar bakımından BOBİ FRS ve TFRS'ye uyumlaştırılmalıdır.

Ek bilgi olarak; Kamu Gözetim Kurumu'ndan alınan son verilere göre bağımsız denetim kapsamına giren şirket sayısı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 14. KGK 2021 Yılı Verileri

2021 YILI				
Toplam Sözleşme Sayısı	Sözleşme Bilgi Giriş Bölümünde KAYİK Olarak Seçilenlerin Sayısı	Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamında Toplam Sözleşme Sayısı	İlgili Mevzuat Kapsamında Toplam Sözleşme Sayısı	İhtiyari Sözleşme Kapsamında Toplam Sözleşme Sayısı
15.270	2.239	12.212	1.638	1.420

Tablo 15. KGK 2020 Yılı Verileri

2020 Yılı			
Rapor Bilgisinde GFRÇ BOBİ Olarak Girilenlerin Sayısı	BOBİ FRS Uyarınca Büyük İşletme Olarak Bildirimi Yapılanlar	BOBİ FRS Uyarınca Orta Boy İşletme Olarak Bildirimi Yapılanlar	Üretici Birliği Olması Nedeniyle BOBİ FRS Uygulayıp Rapor Bildirimi Yapılanlar
4.855	1.359	3.183	313



KAYNAKLAR

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1960, 31 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 10700).
- 4734 Nolu Kamu İhale Kanunu. (2002, 22 Ocak). *Resmî Gazete* (Sayı: 24648).
- 4735 Nolu Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu. (2002). *Resmî Gazete*. (Sayı: 24648).
- 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011, 2 Kasım). *Resmî Gazete* (Sayı: 28103).
- Akdoğan, N. (2019). *İnşaat ve gayrimenkul muhasebesi*. Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.
- Cengiz, S., ve Tosunoğlu, B. (2018). TFRS 15, TMS 11 ve VUK kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinin muhasebe uygulamaları. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(2), 33-57.
- Ekerğil, V., Hacıköylü, C., Şengel, S. ve Ağca, A. (2013). *İnşaat ve gayrimenkul muhasebesi*. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Gökgöz, A. (2018). TFRS 15 hizmet sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde sözleşme varlığı ile sözleşme yükümlülüğü kavramları ve raporlanması. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(4), 45-57
- Gündüz, G. A. ve Yanık, S. S. (2020). Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri üstlenen işletmelerin finansal tablolarının TFRS 15-müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde incelenmesi ve bir örnek uygulama. *Journal of Empirical Economics and Social Sciences*, 2(1), 1-22.
- Hakedis. (2016). Yapım İşleri Genel Şartnamesi. 12 Aralık 2021 tarihinde <https://www.hakedis.org/wp-content/uploads/2016/10/8-Yap%C4%B1m-Genel-%C5%9Eartname.pdf> adresinden edinilmiştir.
- İSMMMO Çalışma Grubu. İnşaat işletmelerinde muhasebe ve vergi uygulamaları. 12 Aralık 2021 tarihinde https://www.academia.edu/25700988/%C4%B0N%C5%9EAAT_%C4

%B0%-C5%9ELETMELEK%C4%B0NDE_MUHASEBE_VE_VERG%C4%B0_ UYGULAMALARI adresinden edinilmiştir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2019). Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Kurul Kararı.

Kamu İhale Kanunu. (2002, 22 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 24648).

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu. (2002, 22 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 24648).

Kartaloğlu, E. ve Vural, İ. (2018). İnşaat işlerinde vergi ve muhasebe uygulamaları. Antalya.

Kıllı, M. ve Işık, Y. (2018). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ve BOBİ FRS kapsamında incelenmesi. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(6), 1093-1104.

Kızılot, Ş. (2010). *İnşaat muhasebesi vergilendirilmesi mevzuatı ve asgari işçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

KPMG Türkiye. (2017). UFRS 15 - Hasılat muhasebesi değişiyor. 12 Aralık 2021 tarihinde <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/05/ufrs-15-enerji-altyapi.pdf> adresinden edinilmiştir.

Maliye Bakanlığı. (2006). Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği.

Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği. (2005, 31 Aralık). *Resmî Gazete*. (Sayı: 26040, 3. Mükerrer).

Mevzuat (2009). Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği. 12 Aralık 2021 tarihinde <https://mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=12920&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeligi&mevzuatTertip=5> adresinden edinilmiştir.

Mevzuat (2021). Kamu İhale Genel Tebliği. 12 Aralık 2021 tarihinde <https://mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=13354&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5> adresinden edinilmiştir.

Saban, M., Gürkan, S. ve Vargün, H. (2019). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı: inşaat sözleşmeleri üzerine bir uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(1), 43-64.

Selimoğlu, R. (2021). *İnşaat muhasebesi*. Ankara: Muhasebe Tr Yayıncılık.

Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 kapsamında açıklama ve örneklerle hasılatın raporlanması*. İSMMMO Yayınları.

Şenlik, M. (2017). *İnşaat muhasebesi*. Seçkin Yayıncılık.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (2017). 5366 sayılı kanun kapsamında düzenlenen ihale kararı ve sözleşme ile hak ediş ödemelerinde vergilendirme.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (2016, 9 Eylül). *Resmi Gazete* (Sayı: 29826).

Uşul, H. (2019). *Bobi finansal raporlama standartlarına göre inşaat muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Uşul, H. ve ÖZTÜRK, M. S. (2019). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hâsılat standardı çerçevesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(4), 1157-1166.

Yılmaz, K. (2018). *İnşaat muhasebesi*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.