

T.C.

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM TEZLİ
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN
ULUSLARARASI STANDARTLAR İLE VERGİ USUL KANUNU
KARŞISINDAKİ DURUMU VE BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ**

HAZIRLAYAN

YUSUF KARATAŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

ANKARA-2023

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 28 / 12 / 2022

Öğrencinin Adı, Soyadı: Yusuf KARATAŞ

Öğrencinin Numarası: 22010586

Anabilim Dalı: Muhasebe ve Finansal Yönetim

Programı: Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim

Danışmanın Adı, Soyadı: Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Tez Başlığı: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Uluslararası Standartlar İle Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu ve Bir Uygulama Örneği

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 74 sayfalık kısmına ilişkin, 28 / 12 / 2022 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 19'dur.

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 28/12 /2022

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

TEŞEKKÜR

Öncelikle; kimsesizlerin kimsesi olan, fırsat eşitliğini toplumun tüm kesimlerine sunan ve bu yıl olduğu gibi nice yüzyıllar ilelebet payidar olacak olan CUMHURİYET'imizin kurucusu Gazi Mustafa Kemal ATATÜRK'e bizlere bıraktığı eşsiz miras için sonsuz bağlılığımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Yüksek lisans eğitimim süresince gerek eğitimlerde gerekse de tez hazırlık aşamasında desteğini sonuna kadar hissettiren başta danışman hocam Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN ve Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN olmak üzere tüm hocalarıma teşekkür ederim.

Son olarak, yoğun iş tempoma rağmen beni yüksek lisans yapma konusunda başından beri destekleyen tüm yakınlarıma, Vergi Müfettişi meslektaşlarıma ve çok sevdiğim kardeşlerime sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Yusuf KARATAŞ

ÖZET

Yusuf KARATAŞ

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Uluslararası Standartlar İle Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu ve Bir Uygulama Örneği

Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim, Yüksek Lisans Tezi, 2022

İnşaat sektörü her ülkede olduğu gibi özellikle de gelişmekte olan ülkemiz ekonomisinde lokomotif sektör olarak ön plana çıkmaktadır. Çünkü; sektör itibarıyla inşaat, ileri ve geri yüzlerce sektöre katkı sağlamaktadır. Özellikle ülkemiz ekonomisi içerisindeki oldukça önemli olan inşaat sektörü özellikle ekonomik kriz dönemlerinde devletlerin vazgeçilmez unsuru haline gelmektedir. Kriz dönemlerinde karar vericiler, ekonomik anlamda durgunluğu bertaraf edebilmek adına öncelik olarak inşaat alanında desteklerini arttırmakta bu alanda gelişmelere öncelik vermektedirler. Bu sayede, gerek istihdam gerekse de ileri ve geri sektörleri canlı tutarak olası bir durgunluğun önüne geçmeyi amaçlamaktadırlar.

Tüm dünya ülkelerinde öneme sahip olan inşaat sektörünün ülkemizdeki önemi son yıllarda daha da artmaktadır. Özellikle devlet eliyle yapılması gereken kamu projelerinin (otoyol, köprü vs.) taahhüt yöntemiyle yüklenici firmalara yaptırılması bu önemi açıkça ortaya koymaktadır. Son yıllarda, ülkemizde onlarca proje Kamu Özel İşbirliği (KOİ) yöntemiyle özel sektör aracılığıyla yapılmış veya yapılmaya devam etmektedir. Bu projeler de önemi ve büyüklüğü dolayısıyla yıllar süren bir inşaat süreci sonucunda tamamlanmaktadır.

Yatırımcılar, hak sahipleri ve paydaşlar gibi faydalanıcılar da; doğru finansal bilgiye ulaşabilmek adına taahhüt işini yapan firmaların finansal tablolarından faydalanmaktadırlar. Finansal tabloların da amacı faydalanıcılara karar alabilmeleri için doğru bilgileri şeffaf ve anlaşılabilir bir şekilde sunmaktır. Söz konusu yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde de, finansal tablolar vergi mevzuatı ve uluslararası standartlar kapsamında farklı yöntemlerle düzenlenmekte ve kullanıcılara sunulmaktadır. Bu tezin amacı ise vergi mevzuatı ve

uluslararası standartlar açısından yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden ortaya çıkan hasılat veya hakedişlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hususuna yönelik farklılıkları, yarar ve zararları ortaya koyarak bu farklılıkların giderilmesi adına önerilerde bulunmaktadır.

Anahtar kelimeler: Yıllara Yaygın İnşaat, BOBİ FRS, TFRS-15, VUK, İnşaat Muhasebesi



ABSTRACT

The Situation of Construction and Repair Works Lasting Years Against International Standards and Tax Procedure Law and an Application Example

Baskent University Institute of Social Sciences

International Financial Reporting and Audit, Master Thesis, 2022

The construction sector has an important place in the economy of our developing country, as in every country. Because; by sector, construction contributes to hundreds of forward and backward sectors. The construction sector, which is very important especially in our country's economy, becomes an indispensable element of the states, especially in times of economic crisis. In times of crisis, decision makers increase their support in the field of construction and give priority to developments in this field in order to eliminate the economic stagnation. In this way, they aim to prevent a possible recession by keeping both employment and forward and backward sectors alive.

The importance of the construction sector in our country, which has importance in all countries of the world, has been increasing in recent years. The fact that the public projects (highway, bridge, etc.) that should be done by the state are made by contractor companies, clearly demonstrates this importance. In recent years, dozens of projects in our country have been made or continue to be carried out by the private sector with the public-private partnership (COD) method. These projects, due to their importance and size, are completed as a result of a construction process that takes years.

Beneficiaries such as investors, beneficiaries and stakeholders; In order to reach accurate financial information, they benefit from the financial statements of the companies that do the contracting business. The purpose of the financial statements is to present the correct information in a transparent and understandable way to the beneficiaries so that they can make decisions. Financial statements are prepared and presented to users in different ways within the scope of tax legislation and international standards in construction and repair works common to those years. The aim of this thesis is to present the differences, benefits and losses regarding the taxation and accounting of construction and repair works, which are

widespread for years, in terms of tax legislation and international standards, and to make a proposal for the elimination of this difference.

Keywords: Years of Construction, BOBI FRS, TFRS-15, VUK, Construction Accounting



İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR LİSTESİ	viii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	5
1.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN TANIM VE KAPSAMI.....	5
1.1. İnşaat ile İlgili Temel Kavramlar	5
1.1.1.İnşaat	5
1.1.2.Müteahhit	6
1.1.3.Taşeron	7
1.1.4.Hakediş	8
1.1.5.Teminat	8
1.1.6.İnşaat sahibi	10
1.1.7.Taahhüt	10
1.1.8.Kabul	10
1.1.9.İnşaat sözleşmesi.....	11
1.2.İnşaat Çeşitleri.....	22
1.2.1.Türk medeni kanunu açısından inşaat çeşitleri.....	22
1.2.2.Vergi hukuku açısından inşaat çeşitleri	23
1.3.İnşaat-Taahhüt ve Onarım İşlerinde İzlenen Süreç ve Yapım Usulü	25
İKİNCİ BÖLÜM	27
2.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNE, VERGİ MEVZUATI VE ULUSLARASI STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE GENEL BAKIŞ.....	27
2.1. Türk Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri	27
2.1.1. Yıllara yaygın inşaat işi.....	27
2.1.2. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bitim tarihi.....	28
2.1.3. Hakedişlerin elde edilme zamanı	31
2.1.4. Yıllara sari inşaat işlerinde tevkifat uygulaması	32
2.1.5. Yıllara sari inşaat işlerinde geçici vergi uygulaması.....	33
2.1.6. Yıllara sari inşaat işlerinde beyanname verme.....	34
2.1.7. Müşterek giderlerin dağıtımı	35
2.1.8. Yıllara sari inşaat işlerinde müşterek giderlerin dağıtımı.....	36

2.2. Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri	38
2.2.1. TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri.....	38
2.2.2. BOBİ FRS Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri.....	44
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	51
3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİ MEVZUATI/ULUSLARARASI STANDARTLAR KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	51
3.1- Uygulamanın Amacı	51
3.2- Uygulama Örneğine İlişkin Bilgiler	51
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	71
KAYNAKLAR.....	75



KISALTMALAR LİSTESİ

BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
FIDIC	Müşavirler Mühendisler Uluslararası Federasyonu
GMF	Garanti Edilmiş Maksimum Fiyatlı Sözleşmeler
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IFRS/IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
KAYİK	Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KDV	Katma Değer Vergisi
KİK	Kamu İhale Kanunu
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KÖİ	Kamu Özel İşbirliği
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMMMB	Türk Müşavir Mühendisler ve Mimarlar Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
USD	Amerikan Doları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YİD	Yap İşlet devret
YİĞŞ	Yapı İşleri Genel Şartnamesi

GİRİŞ

Türkiye, yaklaşık 800 milyar USD tutarında Gayri Safi Yurtiçi Hasıla ile dünya ülkeleri arasında ilk yirmi ekonomi arasında yer almaktadır. İnşaat sektörü ise oluşan bu GSYH içerisinde yaklaşık %5 civarında bir paya sahiptir. Her ne kadar gösterge olarak GSYH içinde yüksek bir paya sahip olmasa da; inşaat sektörü yarattığı istihdam ve desteklediği sektörlerle birlikte resmi rakamların çok üzerinde bir paya sahiptir. Sektör derneklerinin yaptıkları analizlerde de inşaat sektörünün yaklaşık 250 tane farklı sektöre destek verdiği ve bu sektörlerle birlikte yaklaşık 6 milyon istihdamı etkilediği ortaya konulmuştur.

Ülkemiz ekonomisine katkılarıyla birlikte ayrıca yabancı yatırımcıların yatırım yaptıkları alanların da içerisinde inşaat sektörü önemli bir yere sahiptir. Son yıllarda ülkemizde yap işlet devret modeli veya Kamu Özel İşbirliği (KOİ) yöntemleriyle çoğu mega projeler taahhüt yöntemiyle yüklenici firmalar aracılığıyla yapılmaktadır. Bu projeler gerçekleştirilirken gerek yatırımcı anlamında gerekse de finansman anlamında uluslararası kurum ve kuruluşlarla işbirliği içerisinde girilmektedir.

Gerek dünyada gerekse de ülkemizde önemli yere sahip olan bu sektör için vergileme ve muhasebe alanında da kendine özgü düzenlemeler yer almaktadır. Özellikle de bütçesinin neredeyse tamamına yakını vergilerden oluşan Türkiye için GSYH içinde önemli paya sahip inşaat sektörünün muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi önemlilik arz etmektedir.

Ülkemizde muhasebe sistemi anlamında gelişmelere de kısaca değinecek olursak; Türkiye’de muhasebe sisteminin tek düzen haline getirilmesine yönelik çalışmalar 1990’lı yılların başlarında başlamıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda 1994 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayımlanmıştır. 1994 yılından sonra işletmelerin bu tebliğ kapsamında muhasebe sistemlerini geliştirmeleri ve bu kapsamda muhasebelerini tutmaları zorunlu hale getirilmiştir. Bu sayede vergi matrahının doğru tespitine yönelik olarak ortaya çıkan karmaşıklıklar sona erdirilmiş ve uygulama birliğine geçilmiştir.

Uluslararası sermaye hareketliliğinin ve ticari ilişkilerin artmasıyla birlikte tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de uluslararası finansal raporlama sistemine geçme ihtiyacı doğmuştur. Bu hususa yönelik çalışmalar 1990'lı yıllarda başlamıştır. Süregelen çalışmalar sonucunda Türkiye Muhasebe Standartları tarafından uluslararası finansal raporlama sistemine uygun standartlar oluşturulmuş hatta uluslararası standartların (IFRS/IAS) çevrisi yapılarak yürürlüğe konulmuştur. Ancak her ne kadar bu standartlar metin halinde paydaşların bilgisine sunulsa da uygulanmasını zorunlu kılacak yasal zorunluluklar bulunmamaktaydı. İhtiyari olarak bazı şirketler özellikle de uluslararası ticaret yapan veya finansal raporlarını yabancı ülkelerle paylaşmak zorunda olan şirketler bu standartlardan faydalanmaktaydı. Ta ki Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın kurulması ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yayınlanmasıyla birlikte bu standartlar kullanım alanı bulmaya başlamıştır. 6102 sayılı kanunla birlikte KAYİK kapsamında olan şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu ve finansal raporlarını da 2013 yılından itibaren TFRS'ler kapsamında tutmaları gerektiği de öngörülmüştür. Bu sayede ülkemizde uluslararası finansal raporlama sistemine yasal anlamda ilk geçiş süreci başlamıştır.

Bağımsız denetime tabi olan ancak, TMS/TFRS uygulamayan işletmelerle ilgili olarak 2013 yılında “*Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS)*” hazırlanmaya başlanılmıştır. Ancak daha sonra bu çalışmadan vazgeçilerek bunun yerine “*Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)*” hazırlanmış ve 29/07/2017 tarihli 30138 Mükerrer Sayılı 56 Nolu Tebliğ ile resmî gazetede yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standart 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemlerinde uygulanmaya başlanmıştır.

Birden fazla yılda devam eden ve başlangıcı ile bitiş yılı farklı olan inşaat ve onarma işleri de yukarıda yer verilen çeşitli düzenlemeler kapsamında ele alınmaktadır. Bunlardan ilki, Vergi Usul Kanunu ile yerel mevzuatta yer alan diğer düzenlemelere göre muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesidir. Bir diğer ele alınan düzenleme ise, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardıdır. Bu standarda göre de yıllara yaygın onarım ve inşaat işleri Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nden farklı yöntemlerle ele alınmaktadır. Son olarak da yıllara yaygın onarım ve inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik düzenleme bulunan standart da BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat standardıdır.

Finansal tablolar, işletmenin finansal durumlarını ve finansal performanslarını özet olarak kullanıcılara sunan tablolardır. İşletmelerin finansal durumu ile finansal performansı ve bunun yanında nakit akışları hakkında kullanıcılara ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgiyi sağlamak finansal tabloların asıl amacıdır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir. Özellikle halka açık şirketler açısından yatırım yapanlar açısından bu husus özellikle önem arz etmektedir. Son dönemlerde halka açık şirket sayısının hızla arttığını da dikkate alırsak milyonlarca yatırımcı halka açık şirketlere ortak olmakta ve tek bilgi kaynağı ise yayımlanan finansal tablolar olmaktadır. Bu sebeple sunulan finansal tabloların gerçeği yansıtması oldukça önemlidir.

Birden fazla yılda devam eden inşaat ve onarma işlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi de vergi usul kanunu, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ve BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat standardında farklı şekillerde ele alınmaktadır. Bu durum finansal tabloların amacıyla örtüşmemektedir. Bu çalışmada da bu farklılıkları detaylı şekilde ortaya koyarak bu düzenlemelerin yarar ve zararları noktasında çözüm önerileri ortaya konulacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili tanımlara yer verilerek kavramsal çerçeve oluşturulacaktır. Bir İnşaat ve onarım işinin hangi şartlarda yıllara yaygın olarak kabul edilmesi gerektiği ve bu kapsamdaki işlerin özel inşaatlardan ayrımı ortaya konulacaktır.

İkinci bölümde, birden fazla yıllara sirayet eden işlere ilişkin, Vergi Kanunları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, “*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı*” ve BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat standardında yer alan düzenlemelere yer verilecektir. Ayrıca yine ikinci bölümde; bu düzenlemeler karşısında birden fazla yıllara sarkan ve onarım işlerinden elde edilen hasılatın finansal tablolara nasıl aktarıldığı, vergilendirilmesinin nasıl yapıldığı gibi hususlara yer verilerek yasal çerçeve ortaya konulacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, tüm bu düzenlemeleri kapsayacak şekilde örnek bir uygulama ortaya konulacaktır. Yıllara yaygın inşaat işi yapan bir şirketin yıllar itibarıyla katlandığı maliyetler ve tahsil ettiği hakedişler bahsedilen düzenlemeler karşısında değerlendirilecek ve muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağına değinilecektir. Örnek uygulama sonucunda ortaya çıkan veriler tablolar yardımıyla gösterilerek analiz edilecektir.

Tez çalışmasının sonuç bölümünde ise, üçüncü bölümde elde edilen veriler değerlendirilerek, düzenlemeler karşısında şirketin veya paydaşların faydasına ve zararına olan durumlar ortaya konulacaktır. Elde edilen verilerin sonuçlarına yer verilecektir. Yapılması gereken düzenlemelere ve çözüm önerilerine de yine çalışmanın sonuç bölümünde yer verilecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

1.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN TANIM VE KAPSAMI

1.1. İnşaat ile İlgili Temel Kavramlar

1.1.1. İnşaat

İnşaat ifadesi genel anlamıyla gereç ve insan gücü kullanımı ile ortaya çıkarılan bir taşınmazın bünye kısmına ait etkinliğin tamamını barındırır.

İnşaat tanımına çeşitli kanun ve tüzüklerde yer verilmiştir bunlar;

3194 sayılı İmar Kanunu 5. Maddesinde inşaat, bünye ifadesi içeriğinde, kara, su ve sürekli veya geçici, resmi ve özel yerin altında veya yerin üstünde gerçekleşen inşaat ile bunlara ait ek değişiklik ve onarımlarını da bünyesine alan sabit ve yer değiştirebilen oluşumlardır.

Çalışma Bakanlığının 83/6686 sayılı kararının Bakanlar Kurulu İşkolları Tüzüğüne göre de inşaat; Yapı, yol, köprü, raylı sistemler, tünel, yeraltında giden raylı sistemler, lağım döşemi, liman, dalgaları önlemek amacı ile iskele önlerine yapılan setler, havuz, korunak, uçak pisti ve elektrik gücüyle işleyen yolcu taşıtları yolu, spor tesislerinin oluşturulması gibi her türlü yapım işleri ile bunların incelemesi, araştırılması, hizmet, onarma ve buna benzer çalışmalar olarak açıklanmıştır.

Bir diğer tanımlama ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4. maddesi hükmünde, yapım işleri köprüyol, enerji santrali, yeraltı ve yerüstü treni, altyapı, enerji nakil hatları gibi ortaya çıkarma, geliştirme ve düzenlemeyi barındıran her bir işlem inşaat kavramı içinde değerlendirilir. (Büyüktürk, 2013: 44).

1.1.2. Müteahhit

Arapçadan dilimize gelen müteahhit, ‘‘stlenici, taahhüt eden’’ anlamı taşımaktadır. Müteahhit veya Yüklenici sözleşme ile kabul ettiği işleri yapmayı stenen özel veya tüzel kişidir. Mteahhittin aldığı bu işleri yapabilmesi için ilgili bakanlıkça yetki almış olması gerekmektedir. Müteahhit inşasını yaptığı taşınmazın bulunduğu şantiyedeki görev ve sorumluluğunu imzalayacağı yetki belgesi ile üstüne alır ve yükümlü hale gelir. Özetle mteahhitti yapılacak olan işin sisteminin kontrolünü sağlayan kişi olarak adlandırabiliriz.

Müteahhit, yapım işinin mevcut ruhsat ve tasarılarla uygun olarak yapılmasını ve gerekli olan inşaat , iş organizasyonu ve düzeni sağlamak, mevzuata uygun olarak her türlü tedbiri almak, uygulamak ve uygulatmaktan sorumludur.

Müteahhidin sorumlusu olduğu işleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- İnşaatın yapılacağı yerin belirlenmesi,
- Bütçe belirleme,
- İşe alım süreçlerini yönetmek,
- İnşaat projesinin tüm aşamalarını planlamak,
- Fiyat belirlemek adına malzeme, işgücü, teçhizat gibi unsurların maliyetlerini çıkarmak
- Projenin sunumu için takvim oluşturmak,
- Maliyetleri düşürerek, verimliliği yükseltmek,
- İşin devam ettiği süre boyunca işin iyi yapılıp yapılmadığını denetlemek,
- Profesyonel alanında uzman kişiler ile çalışmak,

- Projeyi kanunları uygunluğu kapsamında denetlemek,
- İşçi güvenliğinin için gerekli olan tüm koşulları sağlamak,
- Müşterisi olabilecekler için teklif hazırlamak
- İşin zamanında ve bütçeye uygun şekilde tamamlanmasını sağlamak,
- Gerekli olduğuunda toplantı planlamak ve müşteriler ile iletişime geçmek.
- Proje için gerekli yasal izin ve gereklilikleri yerine getirmek,
- Gerekli donanım ve araçların kullanım, bakımın ve kontrolünün yapıldığından emin olmak.

1.1.3. Taşeron

Türkiye’de taşeron ilişkisi iş hukukunun konusuna girmektedir ve 1936 yıllarına dayanmaktadır. Sanayide taşeron uygulamaları 1980’li yıllardan sonra yaygınlaşmıştır. Alt işveren olarak da tanımlanan taşeron, işin büyük olan kısmını üstlenen üst işveren işin tüm ya da belirli bir kısmını alan üstlenici olarak tanımlanabilir. (Can, 2004: 111)

Akın (2010)’a göre taşeronlaşmanın temel sebepleri şöyle sıralanmıştır;

- Taşeronlar üstendiği iş alanlarında uzmanlaşmış elemanlara sahiptirler bu da ortaya çıkarılacak işlerde maliyetlerin düşürölmesine ve işin kalitesinin yükselmesine sebep olur
- İnşaata kullanılacak özel makine ve teçhizatlar çok maliyetlidir bu sebeple bunlara sahip olmak yerine taşeronlara yaptırmak daha az maliyete katlanma sonucunu doğurur
- İnşaat işi genel olarak riskli faaliyet alanıdır ve bu işleri taşeronlar aracılığı ile yapılması ortaya çıkabilecek risklerin paylaşılmasına imkan verir.

- Büyük sermayeler gerektiren inşaat işlerinde, işlerin bir bölümünün taşeronlara yaptırılması işletmelerin yaşayabileceği sermaye noksanı sorunlarının giderilmesini sağlar

1.1.4. Hakediş

Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde yapılan işin karşılığının parasal olarak ölçülmesine hakediş denir. (Yıldırım, 2008: 6).

Yaklaşık maliyet çalışmaları akabinde ihalesi yapılmış ve en uygun teklifi veren istekliye ihale edilmiş yapım işi için hakediş süreçleri başlar. İnşaat ve onarım işlerinde işin bitimi beklenmeden üstlenicinin ortaya çıkardığı işlerin bitirdiği kısmı için belirli ölçümler yapılarak ödeme yapılır. Buna geçici hakediş olarak adlandırılır. Geçici hakedişler, yazılı olarak (sözleşme ile) belirlenmediyse ay bazında hesaplanır. İşin geçici kabulü kısmından sonra, bu sefer işin bütününe ilişkin olarak çıkarılan hesaplar neticesinde doğan hakediş ise kesin hakediş denir. Hesaplanan her kesin hakediş tutarından, daha önce alınan hakediş tutarı düşüldükten sonra kalan miktara KDV eklenir ve bulunan miktardan, yasaların ön gördüğü kesintiler yapılarak kalan tutar müteahhide ödenir.

Her hakediş ödemesi için belirli belgeler düzenlenmek zorundadır bu belgelere “hakediş raporu” denir. Hakedişlerin, hakediş raporu ile belgelenmesi gerekir. Yetkili makamlarca onaylanan hakediş raporları, yüklenici tarafından imzalanan tarihten itibaren en geç sözleşmede yazılı sürenin sonuna kadar, eğer sözleşmede bunla ilgili hüküm bulunmuyorsa otuz gün içinde tahsil edilebilir ve ödenebilir hale gelir. Bu tarihten itibaren on beş gün içinde de ödeme gerçekleşir.(Akın, 2010: 8-9).

1.1.5. Teminat

Garanti veya güvence anlamına da gelen "teminat" kavramı, belirli bir işi yapmasının karşılığında ortaya çıkacak alacak veya geri alınması amacı ile verilen değerlerin yazılı bir belge (sözleşme) karşılığı olarak alınabilecek değerlerdir. (Büyüktürk, 2013: 48).

Kamu İhale Kanunun teminat olarak kabul edeceği değerler ilgili kanunun 34. Maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar;

a) Dolaşımda olan mevcut para

b) Finans kurumları ve bankaların sağladığı teminat mektupları.

c) İhraç edilen borçlanma senetleri ve bunların yerine geçebilen belgeler. Bunun yanında Türkiye’de gerekli izinlerle faaliyetine devam eden yabancı sermayeli bankaların sağladığı teminat mektupları ve etkinliği ülkemizde bulunmayan banka ve bunun gibi kurumların kont garantisi ile Türkiye’de faaliyetleri olan banka ve finans kurumlarının sağlayacağı teminat mektupları kabul edilir.(KİK Md. 44-46)

- Geçici teminat

Kamu İhale Kanununun (KİK) geçici teminatı düzenleyen maddesine göre; yapılan ihalelerde önerilen bedelin % 3’ünden az olmayacak şekilde geçici teminat alınabilir. Kanun danışmanlık işleri ile ilgili ihalelerde ilgili belgelerde belirtilmesi koşulu ile zorunlu değildir.

Geçici teminat, ihale üstünde kalan tarafın sözleşmeyi uygulaması sağlayabilmek ve en önemlisi kamunun zarara uğramaması amaçlı ile alınan bir teminattır. Sözleşme imzalanmasının akabinde geçici teminat iade edilir (KİK md.44).

KİK’in 44.maddesine göre , ihaleyi alan, sözleşmeyi imzalayabilmek için kesin teminat vermek zorundadır. İlgili maddeye göre ihale üstünde kalan taraf eğer gerekli şartları yerine getirmez ise

ihale alan tarafından gerekli şartların yerine getirilmemesi halinde, hiçbir uyarı ve düzenleme yapılmasına gerek kalmaksızın ihaleyi alanın geçici teminatı gelir kaydedilir.(Çuban, 2010; 134-135)

-Kesin teminat

Kesin teminat; sözleşmenin yapılmasından önce yapılacak işin, sözleşme ve gerekli ihale evraklarına uyumlu bir şekilde yapılmasını sağlamak için ihale üstünde kalan kişiden sözleşme bedelinin % 6 kadar tutar alınır. (KİK md.43). Bazı durumlarda kesin teminat sözleşme yapılmadan önce de alınabilir bu da sadece geçici teminatta olduğu gibi danışmanlık hizmet işlerinde gerekli dokümanlarda belirtilmesi şartı ile olur. Böyle

durumlarda, ortaya çıkan her hak edişten % 6 oranı dahilinde yapılan kesintiler teminat olarak alınır. (KİK md.43).

1.1.6. İnşaat sahibi

Kendisinin olan bir inşaat işini, üstlenici kişi veya firmaya düzenlenen akit ile belirlenen bir meblağ karşılığında veren kişiler ile kuruluşlar inşaat sahibi olarak adlandırılır. Burada işi verenler gerçek veya tüzel olabileceği gibi, devlet kurumları da olabilir.(Erşen, 2010; 8-9)

1.1.7. Taahhüt

Taahhüt, sözleşmeyle ya da sözleşme olmaksızın bir işin yapılmasını üstüne almak şeklinde tanımlanabilir. Bir işin belirli bir zaman diliminde bir şeyin yapılması veya yerine getirilmesi görevinin yüklenilmesini ifade etmektedir. (Kizir, 2019: 4)

1.1.8. Kabul

193 sayılı GVK 'nın 44'ncü maddesine göre, inşaat ve onarma işlemlerinde iş sürecinin sonuçlanmasındaki iki temel unsur kesin ve geçici kabuldür. Aynı kanun maddesine geçici ve kesin kabul mevcut olduğu durumlarda geçici kabulün idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde ise işin sonuçlandığı tarih, işin bitiş tarihi olarak kabul edilir.(Yılmaz, 2019: 23)

-Geçici kabul

YİĞŞ 'nin 41'inci maddesinde tanımlanan geçici kabul, sözleşme ile taahhüt edilip alınan işin, yapım şartlarına uygunluğunun kontrolüne verilen isimdir. İnşaat sözleşmelerine konu inşaat işi sonuçlandığında, işi üstlenen, idareye dilekçe ile başvurur ve geçici kabul talebinde bulunur. Öncelikle idare, bir ön inceleme yaptıktan sonra geçici kabul kurulu kurulur. Geçici kabul kurulu 10 gün içerisinde işin yapıldığı yere giderek yüklenici tarafından yerine getirilen işleri YİĞŞ' nin 41 ve 44 üncü maddelerine göre inceler ve kontrol eder, gerekli gördüğü yerlerin işletme ve çalışma deneylerini yapar. İşin sözleşme, teknik şartname ve ekleri uyarınca eksiksiz ve kusursuz olması, eksik veya kusur varsa da bunun sözleşme bedelinin % 5 'inden fazla olmaması ve geçici kabule engel başkaca bir durum mevcut değilse işin kabule hazır olduğunu belirten bir kabul tutanağı hazırlanır. (YİĞŞ).

-Kesin kabul

Kesin kabul, sözleşme konusu yapım işinin gerekli prosedürlere uygun olarak yapıldığını ve kullanımına engel olacak bir durumun olmadığıdır. Geçici kabul tutanağının kabul edilmesi süreci sonunda yaklaşık bir yıllık süre zarfında, yapılan masrafların yükleniciye ödenmesi ve inşaatın en etkin şekilde faaliyet göstermesi ve yükleniciyle hiçbir ilişkisinin kalmamasıdır.

1.1.9. İnşaat sözleşmesi

İnşaat sözleşmesi, yüklenicinin bir yapı eserini meydana getirmeyi, iş sahibinin de bu yapıya karşılık olarak belirlen bir tutarı ödemeyi karşılıklı olarak borçlanmayı kabul ettiği bir sözleşme türüdür. Ayrıca bu sözleşmeler, sorumluluk altına alınan işin ne şekilde yapılacağı, işi yüklenen tarafın görev ve sorumlulukları, işin hangi zaman aralığında ve nasıl yapılacağı hususlarının detayları ile belirlendiği yazılı belgelerdir. (Kızır, 2019: 7)

Türk Borçlar Kanununda inşaat sözleşmelerine yer vermemiştir. İnşaat sözleşmelerinin mevcut kanunlarımızda düzenlenme alanı bulunmamasına rağmen niteliği itibariyle eser sözleşmesi niteliğindedir ve eser sözleşmesinden esinlenerek tanımlanmaktadır.

TBK'nun md.470'de, Eser sözleşmesi, Yüklenicinin edimi eseri oluşturması ve iş sahibine teslim etmesi, iş sahibinin de karşı edimi ise teslim aldığı bu eserin bedelini ödemektir. Kısaca karşılıklı edimleri barındıran bir iş görme sözleşmesidir. Eser sözleşmesine, istisna sözleşmesi olarak da adlandırılır. (<https://www.hukukihaber.net/makale/insaat-sozlesmesi-h448291.html>, Erişim; 22.10.2022)

İnşaat sözleşmeleri müteahhidin üstlendiği sunulan, hizmet dolayısıyla hizmet sözleşmeleri grubuyla; yapılan eseri adına işi yaptığı kişiye teslim etmesiyle, satış sözleşme grubuyla ilgilidir. Ayrıca yıllara sari inşaat işlerinde yüklenicinin borçlandığı edimler sebebiyle ani edimli sözleşmelere, yüklenici ve iş sahibinin sözleşme ile hüküm ve şartlar nedeniyle de ferdi sözleşme özeliği taşımaktadır.

Keleş (2015)' e göre; eser sözleşmelerinin hizmet ve satış sözleşmelerine benzer yönleri olmasına karşın ayırıcı özellikleri mevcuttur. Bahsi geçen özellikleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- Bir eserin varlığı,
- Müttaahhittin bağımsız olması,
- Müttaahhit işi her türlü bitirme sorumluluğunu alması,
- İşin karşılığının bir bedel ile ödenmesi.”

Ayrıca yüklenici (müttaahhit), KİK 42. ve 43. maddelerine göre kesin teminatı ödeyerek inşaat sözleşmesini imzalayarak işe başlamak zorundadır.(KİK).

İnşaat sözleşmeleri aşağıda açıklanacak maddeler söz konusu olduğunda sona erer bunlar;

- Sözleşmenin yerine getirilmesi İle Sona Ermesi; Tarafların sözleşmenin oluşmasından beklenen yararların sağlanması.
- Sözleşmede Belirlenen Bedelin Aşılması; TBK m.484’e göre, iş sahibi iş tamamlanmadan önce yüklenicinin o ana kadar yaptığı kısma karşılık gelen bedeli ödeyip, uğradığı zararlarını da giderirse sözleşmeyi sonlandırabilir.
- Eserin kontrolsüz Halde Yok Olması; TBK m.483/I’e göre; İş sahibi eserin tesliminden önce beklenmeyen bir hal olduğunda üstendiği borcu hukuka aykırı olarak ödeyememe durumu olmadıkça,yüklenici yaptığı iş ile ilgili katlandığı gider ya da herhangi bir iş ücreti isteyemez.
- İş yerine getirmenin İmkânsızlaşması; Eserin sonuçlanması sürecine iş sahibinin beklenmedik bir etkisi söz konusu olup eserin sonuçlanması mümkün olmazsa yüklenici o zamana kadar katlandığı maliyet ve giderleri talep etme hakkına sahip olacaktır.

Bunların dışında yüklenicinin ölümü veya kusuru olmaksızın eseri tamamlama uzmanlığının kaybedilmesi durumunda da sözleşme sona erecektir.

-İnşaat sözleşmesi türleri

Bir inşaat işinde, işin özelliklerine, kapsamına, zamanına ve bütçesine göre en uygun sözleşme türünü seçmek, işin başarısını belirleyen en önemli faktörlerdendir.

Çeşitli faktörlere bağlı olarak inşaat sözleşme türlerini aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz.

1-Finansman modeline göre inşaat sözleşmeleri

- YİD modeli (Yap-İşlet-Devret) ihalelerde yapılan sözleşme

5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3'üncü maddesinin (b) bendine göre, yap-işlet-devret modeli, ileri seviye teknoloji ya da çok yüksek maddi kaynak gerektirecek işlerin yapılmasında kullanılmak üzere ortaya çıkarılan özel bir finansman modelidir. İş üstlenenin projeyi hayata geçirmesi belli bir süre işleterek bedelini tahsil etmesi ve sonrasında iş sahibine devretmesi şeklinde tanımlayabiliriz.

Tanımı incelediğimizde YİD modelinin en önemli işlevinin, ileri teknolojiye sahip yatırımların ortaya koymayı amaçlayan bir model diyebiliriz.. Bu modelde bir yatırımın gerçekleşebilmesi için ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan işlerin olması gerekmektedir. YİD modelinin ikinci işlevi ise yatırımın uygulanabileceği alanın, ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacını gidermesidir.(www.fka.gov.tr Erişim; 24.10.2022)

Bu model, devletin bazı yatırımlara özel sektörün katılımını sağlarken, yurt dışından sermaye getirisi, istihdam ve hizmet olanaklarını arttırmaya duyulan ihtiyaç sonucu ortaya çıkmıştır. Gelişmekte olan ülkelerde döviz harcamasında kaçınarak büyük ölçekli üretim tesislerinin veya kamu altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmesini sağlayacak olan uygulamadır. Bu modeller genel olarak Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) olarak anılmaktadır. YİD modeli ise ülkemizde en yaygın olarak kullanılan KÖİ modeli türüdür.

Kullanılan diğer modeller şunlardır;

- Yap-Devret-İşlet
- Yap-Kirala-Devret
- Yap-Sahip ol- İşlet) vb.

YİD modeli ile köprü, tünel, baraj, elektrik üretimi, iletimi, fabrika ve benzeri tesisler, geri kazanım, geri dönüşüm, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu, havalimanları ve havaalanları bünyesindeki yolcu ve yük taşımaya yönelik terminaller ve benzeri yatırım ve hizmetler hayata geçirilebilmektedir (www.mevzuat.basbakanlik.gov.tr Erişim; 24.10.2022).

-Arsa payı karşılığı sözleşme

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, arsa sahibi ile işi yapmayı taahhüt eden yüklenici arasında yapılan bir sözleşmedir. Bu sözleşmede, Müteahhit belirlenen arsa üzerinde üstlendiği inşaatı yapar ve arsa sahibi de inşaatın tamamlanması sonucu müteahhide sözleşme ile belirlenen miktarda bağımsız bölüm devretme sözü verir. Farklı bir anlatımla; müteahhit yapıp tamamladığı işin bedelini para olarak değil aynı olarak alır. Bu nedenle yapılan iş kat karşılığı inşaat ya da arsa karşılığı inşaat olarak adlandırılır.(<https://insapedia.com/insaat-sozlesmesi-turleri/> Erişim: 24.10.2022)

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde taşınmaz satışı ve eser sözleşmesi unsurları bir araya geldiğinden karma nitelikli bir sözleşmedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi kanunda düzenlenmiş bir sözleşme değildir bu sebeple de kanunda sözleşmenin şekli ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak bu sözleşme devir borcu (taşınmaz satış vaadi) doğurduğundan resmi şekilde yapılmak zorundadır. Arsa karşılığı inşaat sözleşmeleri tek taraflı feshedilemeyen sadece mahkeme kararı ile fesih edilebilen sözleşmelerdir.(<http://www.imarvetapu.com/> Erişim: 24.10.2022)

Arsa payı karşılığı inşaat bulunduğu sektörde en çok tatbik edilen sözleşme tipidir dolayısıyla en çok uyuşmazlığın da görüldüğü sözleşme tipidir. Bu sebeple hem gayrimenkul sahibi hem de müteahhitten hak ve yükümlülükleri önem arz etmektedir. Bunlar aşağıda belirtilmiştir;

Yüklenicinin Sorumlulukları;

- Eseri ortaya çıkarmak
- Ortaya çıkan eserin teslimi
- Ortaya çıkan eserde kusur yada noksanlık varsa bunları giderme

Arsa Sahibinin Sorumlulukları;

- Yeri inşaata uygun ve hiçbir eksikliği olmadan teslim etmesi
- Gerek görülürse yükleniciye vekâlet verilmesi
- İmara ve akide uygun plan ve projelerin yapılması
- İnşaat ruhsatının alınması
- Yazılı anlaşmada değinilen yer payının devri

2- Müteahhidin yapısına göre inşaat sözleşmeleri

- Ortak girişim

Ortak Girişim, hukuksal ve ekonomik açıdan bağımsız ortakların bir araya gelerek şirketlerin ticari faaliyetlerini devam ettirmek, etkinliğini artırmak, mali ve teknik açıdan destek almak adına ortak bir iş yapmak adına belirli bir süre için kurdukları ortaklıklardır. Bir ortak girişim ortaklığından bahsedilebilmesi için, ortakların kar, zarar ve riskleri paylaşması, uygun finansman, personel, ekipman ve malzeme gibi konularda g  birliğı yapması ve bu amaçlar doğırltusunda sözleşme ile bir araya gelip bir şirket kurulması gerekir.

Kurulan bu şirket mal sahibine karşı projenin tamamıyla sorumlu olur.

Günümüzde, belirli tecrübe, uzmanlık ve donatıma sahip iki veya daha fazla şirketin kendi mevcut imk nlar çerçevesinde yapma imk nına sahip olmadıkları belli bir yüklenim işini yapmak adına işbirliğıne gitmeleri sık rastlanılan uygulamalardır. Ortak Girişim (Joint venture) ortaklıkları, genel olarak bir işin ihale aşamasından başlayarak, işin meydana getirilmesi ve onaylatma aşamalarından geçer ve işin tamamlanması ile son bulur. (Can , 2014 : 10)

- Alt yüklenicilik sözleşmeleri

Sözleşme konusu işin belli kısımlarında yüklenici ile yaptığı sözleşmeye dayalı olarak faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişiye alt yüklenici denilmektedir. Kısaca; İş sahibi, yüklenici ve alt yüklenici (taşeron) arasında hukuki bir ilişkinin kurulması amacıyla imzalanan sözleşmelerdir. (Sivri, 2015).

Genel hatları ile bu sözleşmelerin  zellikleri;

- İş sahibinin alt yüklenicilerle doğırudan sözleşmesi bulunma,.
- Ancak iş sahibi işin ifasını ana müteahhitten bekler,
- Ana müteahhit idarenin onaylamadığı alt yüklenici ile çalışamaz.

3- Müşavir mühendislik inşaat sözleşmeleri

İş sahibi ile müşavir mühendis arasında imzalanan ve her iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşmelerdir.

Müşavir Mühendisin sorumlulukları;

- Oluşturulan proje hayata geçirilmeden önce derin bir şekilde analizini yapar
- Planlama ve finansman programı oluşturmak
- Tekniklere uygun ile şartnamelerin hazırlar
- İş süreçlerinin gözetimini yapar
- İhale sürecinde işi verene öneri ve tavsiye vermek
- Kullanılan malzemelerin ve ürünlerin denetlenmesini yapar

4- Standart ve standart dışı inşaat sözleşmeleri

İnşaat sözleşmelerindeki genel şartlar, çoğu zaman belirli bir belirli boyutlara ve tipe bağlıdır. Bunlar, inşaat projesinin içeriğine bağlı olarak ulusal sözleşmelere göre ya da uluslararası meslek kuruluşlarının hazırlamış olduğu tip sözleşmelere göre belirlenir.

- Kamu ihale sözleşmeleri

4734 sayılı kanunla düzenlenen kamu ihale sözleşmeleri, idare ile yüklenici arasında yapılan mal, hizmet veya yapım işlerinin gerçekleştirilmesine ilişkin bir sözleşmedir. Bu sözleşmeler adı geçen kanun kapsamında belirli düzenlemelere uygun olarak yapılmak zorundadır. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu; kamu hukukunun konusuna giren veya kamunun denetimine tabi olan, kamuya ait bir kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde tatbik edilecek muhteva ve şekilleri belirlerken, Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ise kamu İhale Kanununa göre yapılan ihalelere ilişkin sözleşmelerin düzenlenmesi ve tatbiki ile ilgili muhtevası ve şekilleri belirlemektir. (Demirboğa, 2013: 10)

- FIDIC sözleşmeleri

FIDIC; 1913 yılında İsviçre’de kurulmuş olan Müşavirler Mühendisler Uluslararası Federasyonu (Fédération Internationale Des Ingénieurs-Conseils)’nu ifade eder.

Kurucu üye ülkeleri, Fransa, Belçika ve İsviçre olan bu federasyona her ülkeden sadece tek bir kuruluş üye olabilmektedir. Federasyonun ülkemizde temsilciliğini 1987 yılından itibaren TMMMB üstlenmiştir.

Günümüzde uluslararası alanda kurulan hukuki ilişkiler hızla gelişmektedir. Gelişen bu ilişkiler neticesinde sürekli gerçekleştirilen inşaat işlerinde de farklı ulus ve hukuk sistemlerine bağlı taraflar arasında görüş ve anlayış birliği sağlanması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu zorunluluk Uluslararası Tip Sözleşme oluşturma gereği doğurmuştur. FIDIC, müşavirlik mesleğinin geliştirilmesi ve bu doğrultuda sürekli değişen ihtiyaçlara adapte edilmesi amacının yanında; yapı, elektrik mühendisliği gibi konularında evrensel bir kılavuz, ortak bir şablon olarak faydalanılabilen, uluslararası sözleşmeler yayınlamayı amaçlamıştır.

FIDIC, inşaat süresince zarara uğrama riskini kimin taşıyacağı, iş sahibi ile yüklenicinin yükümlülüklerini, sözleşme yönetimini kimin üstleneceği vs. konularında anlaşmazlıkları sonuca bağlamak, sözleşmeye taraf olanlara destek olmak, bunun yanında rehberlik etmek hedefi ile yayınladığı standart sözleşmeleri yedi kitapta toplamıştır. Bu kitaplar arasındaki temel farklılıklar iş sahibi ve yüklenicinin yükümlülüklerinin belirlenmesi hususlarını kapsar. İlk baskısını 1957 yılında, ikinci baskısını 1969 yılında, üçüncü baskısını 1977 yılında, dördüncü baskısını 1999 yılında ve son baskısını da 2017 yılında yayınlamıştır. Kırmızı, sarı, yeşil, beyaz, altın, gümüş ve mavi kitap olmak üzere 7 kitap vardır bunlar aşağıda belirtilmiştir; (www.mgc.com.tr Erişim : 25.10.2022)

- **Kırmızı kitap (inşaat işleri sözleşme koşulları):** İnşaat projesinin iş sahibi tarafından sağlandığı, ihalenin ve inşaat sözleşmesinin temel ilkelerini inceleyen şartnamedir. 1999 tarihli Kırmızı Kitap özellikle yüklenicinin işleri, iş sahibi tarafından sağlanan bir tasarıma uygun olarak inşa ettiği projelerde, iş sahibi ve yüklenici arasında dengeli bir risk paylaşımı oluşturma ilkesinden hareket etmiştir. Kırmızı Kitabın 2017 tarihli ikinci baskısı da dengeli risk paylaşımına ilişkin temel ilkeleri muhafaza edip FIDIC 1999 tarihli Kırmızı Kitabın 18 yıllık uygulamasından elde edilen deneyimleri dikkate almıştır. Kırmızı kitap, Türkiye'deki yapım işlerinde en yaygın kullanılan kitaptır.
- **Sarı kitap (tesisat ve tasarım-yapım işleri için sözleşme koşulları):** Bu kitap elektrik ve makine tesisinin tasarımının, inşasının veya montajının yüklenici

tarafından sağlandığı sözleşme şartlarıdır. Sarı kitaba göre işi yüklenene genelde toplu olarak ödeme yapılır.

- **Yeşil kitap (kısa sözleşme formu):** İhale bedeli 500.000 Amerikan Dolarını geçmeyen ve basit ve tekrarlanan süresi altı aydan az süren yapı işlerinde uygulanır.
- **Beyaz kitap (müşteri/müşavir model hizmeti sözleşme koşulları):** Yüklenicinin daha az sorumluluğa sahip olduğu ve iş sahibi ile arasındaki yükümlülük ve sorumluluklarını düzenleyen hizmet anlaşmalarıdır.
- **Altın kitap (tasarla-inşa et-işlet sözleşme koşulları):** Bu kitap yüksek sermaye miktarlarına ihtiyaç duyulan işler için uygulanan sözleşmelerin nasıl yapılacağı ile ilgili düzenlemeleri barındırır. Tanımı itibariyle mevzuatımızda olan yap işlet devret modeliyle benzerlik gösterse de yüklenenin yap işlet devret modelindeki gibi finansmanı sağlamak gibi bir sorumluluğu yoktur.
- **Gümüş kitap (anahtar teslim projeler için sözleşme koşulları):** Bu kitapta uygulanan esasların konusuna giren işler, yüklenici tarafın inşa etmekle yükümlü olduğu anahtar teslim şeklinde yapılan projelerdir. Gümüş kitabın kapsamına giren işler büyük çapa sahip inşaat işleridir. Bu kitabın diğer kitaplardan farkı ise işi alan ile işi yüklenen arasında mühendis yoktur. Kendi başlarına hukuki bir birliktelik sağlayabilirler. Gümüş kitaba göre, belirlenebilen yüksel bir belirsizlik ortada yoksa işverenin zaman ya da fiyat açısından kendisine güven sağlanmasını isteyebilir. Bu sebeple de tercih edilir. Örneğin fabrika ya da su arıtma tesisleri için gümüş kitap önerilir.
- **Mavi kitap (tarama ve dolgu işleri için sözleşme formu koşulları):** 2006'da yayınlanan mavi kitap, farklı idarî düzenlemeler içeren her tür tarama ve dolgu işi ve tali inşaat işleri için kullanılabilir. Çoğunlukla, tasarımdan sorumlu olan işverendir ve Mavi Kitap sözleşmesinin en önemli bölüm, faaliyetin kendisinin tanımlanmasıdır.

Bütün FICID Sözleşmeleri; Genel ve Özel şartlar olmak üzere iki bölümden oluşur.

Genel şartlar; bütün inşaat sözleşmelerine uygulanır nitelikte olan iş sahibinin ve mühendisin yükümlülüğü gibi konuları düzenlerken, özel şartlar; işin yapılacağı alandaki

jeolojik ve sosyoekonomik şartları, iş sahibinin müdahale sınırlarını, işin teslimi gibi değişken şartları içermektedir.

Türkiye’de FIDIC kurallarının uygulandığı özellikle yurt dışı kredili, büyük teknik ve mali boyutlu olan projelere örnek olarak, (www.kasaroglu.av.tr Erişim: 25.10.2022)

Marmaray Projesi,

- Bakü-Tiflis-Ceyhan Boru Hattı,
- İstanbul-Ankara Otoyolu projesi örnek gösterilebilir.

Kurumlar tarafından ihale edilen ve FIDIC sözleşmenin esas alındığı diğer çalışmalar;

- Hazine Müsteşarlığı - Merkezi Finans ve İhale Birimi
- Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı - Rekabetçi Sektörler Programı
- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı - AB Yatırımları Dairesi Başkanlığı
- Ulaştırma Bakanlığı - Ulaştırma Operasyonel Programı

6- Proje teslim sistemlerine göre inşaat sözleşmeleri

Örgütsel bir ifade olan proje teslim sistemi; bir tesisin tamamlanması için tasarım ve yapım işlerinin iş gücü, malzeme gibi bileşenlerinin belirlenerek, hangi sıra ile sürece dahil edileceğinin belirlendiği, tarafların yükümlülüklerinin ve proje içinde ilişkilerini yazılı anlaşma haline getirildiği bir süreçtir. Başkaca bir deyişle, bu sistemi, tarafların ilişkileri, sorumluluklarını ve tesisin oluşturulması için gerekli faaliyetlerin hangi sıralama ile olacağını anlatır.

Damcı (2006)’ ya göre üç temel proje teslim sistemi bulunmaktadır;

- 1-** Geleneksel (Tasarım-İhale-Yapım) Proje Teslim Sistemi; Tasarımcı ile anlaşılan mal sahibi bütün tasarım ve sözleşmeler tamamlandıktan sonra yüklenici belirlenir. Yüklenici sözleşmeye uygun olarak işi bitirmekten sorumlu olur.
- 2-** İnşaat Yönetimi Sistemi; Bu sistemde mal sahibi tasarımcı ile anlaşır fakat tasarım tamamlanmadan inşaat yöneticisi ile anlaşma yapar. Bu anlaşma çerçevesinde tasarımı ve uygunluğunu gözden geçirir olasılıkları değerlendirir ve sonra işi üstlenir ya da işi üstlenmeden danışman olarak da çalışabilir.
- 3-** Tasarım-Yapım Proje Teslim Sistemi; mal sahibinin sadece tek sözleşme ile tek iş gerçekleştirilen bir sözleşmedir .

-Tek yüklenici esaslı sözleşmeler

Yaygın olarak kullanılan bu sözleşmeler, belirlenen bir yüklenici ile mal sahibi arasında olur. Yüklenici ile mimar ya da mühendis arasında yapılan anlaşmaları tasarım sözleşmesi ifade eder.(<https://insapedia.com/insaat-sozlesmesi-turleri/> Erişim: 25.10.2022)

Tek yüklenici esaslı sözleşmelere aşağıdaki örnekler verilebilir;

- Yüklenici ile alt yükleniciler arasında yapılan anlaşmalar; alt yüklenicilik sözleşmeleri ile
- Yüklenici ile tedarikçiler arasında yapılan anlaşmalar; alım emirleri ile
- Mimar / mühendis arasında yapılan anlaşmalar; danışman sözleşmeleri ile
- Yüklenici ile mal sahibi aralarındaki anlaşmalar; inşaat sözleşmesi ile
- Mimar / mühendis ile mal sahibi arasındaki ilişki ise yasal tasarım sözleşmesi ile olur.

- Çok yüklenici esaslı sözleşmeler

Çok yüklenicili işler çoğunlukla ihtiyacın gereksinimi ile tercih edilir. Örneğin; mal sahibinin talebine istinaden bir bina yapımında alt iş grupları ile çalışılır ve çok yüklenici ayrıntılı sözleşmeler kullanılabilir. Bu tip sözleşmelerde gereken tüm bağlantıyı mal sahibi ya da proje müdürü sağlar. Bir yüklenicili yazılı anlaşmalardan farkı ise mal sahibinin bağlantı kurma vazifesinin daha mühim olmasıdır.(<https://insapedia.com/insaat-sozlesmesi-turleri/> Erişim: 25.10.2022)

7- Ödeme şekillerine göre inşaat sözleşmeleri

Damcı (2006)'ya göre; mal sahibi ve tasarım yüklenicisi arasındaki olan ilişki, genellikle yapılan yazılı anlaşmanın türü ve dizaynı ile ilgili yüklenicisine taktim ettiği hizmetler için ne şekilde ödeme yapılacağını belirlemektir. Sözleşmeler ödeme biçimlerine göre dört türlere ayrılır bunlar;

- Sabit Fiyatlı (Götürü Bedel) Sözleşmeler
- Maliyet + Kâr Sözleşmeleri
- Garantili Maksimum Fiyat Sözleşmeleri
- Birim Fiyat Sözleşmeleri

- Sabit fiyatlı (götürü bedel) sözleşmeler

Sabit fiyatlı (götürü bedel) tasarım-yapım sözleşmelerinde yüklenici; belirli bir fiyat karşılığında mal sahibine sözleşmede belirtilen hizmetleri sağlamayı üstlenir. Tasarım-yapım yüklenicisi, işi yaparken ortaya çıkan gerçekleşmiş maliyetlere bakmadan, bu belirlenen ücrete göre devam eder. Sabit fiyatlı sözleşmelerin en önemli özelliği içeriğinin ve maliyetin işin başında bilinmesidir. TBK m. 480/I uyarınca belirlenen bedel üzerinde emek ve masraf yapmış olsa dahi yüklenici kural olarak bedelin artmasını isteyemez. Bedel kesin olarak belirlendiğinden hem azami hem de asgari ücret götürü bedelin kendisidir.

-Birim fiyat sözleşmeleri

Birim fiyatlar; malzeme, işgücü maliyetleri gibi masraflar ile yüklenici kârını da kapsayacak şekilde belirlenir. Birim fiyatlar, yüklenici teklifi ile bazı verilere dayanarak tahmin ettiği proje imalatlarının miktarlarına göre belirlenir. Bu tip sözleşmelerde ödeme, işin uygulama aşamasında yapılan iş miktarlarına göre yapılmaktadır.

Mal sahibi genellikle birim fiyat sözleşmeleri tasarım-yapım proje teslim sistemini; yüklenicinin tasarım geliştirmedeki bilgi birikim ve ihtisasını kullanmak, yapım için birim fiyat esasına göre ödeme yapmak, birim fiyat sözleşme modeline elverişli olan inşaat sektörlerini içerir ve sözleşme imzalanmadan önce gerçekleşecek malzeme ya da yapım miktarlarının kati olarak ortaya çıkarılmadığı pozisyonlarda kullanır.

- Maliyet + Kar sözleşmeleri

Yükleniciye bir üretimin karşılığı olarak ödenecek ödemenin miktarı ortaya çıkarılırken, tanımlanmış maliyetler üzerine, sabit bir tutar ya da belirli bir oran miktarında kar eklenmesinin öngörüldüğü sözleşmelere maliyet + kar sözleşmeleri denir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi, bu tür sözleşmelerde iki temel belirleyici bulunmaktadır. Bunlar gerçekleştirilecek üretimin maliyeti, diğeri ise uygulanacak kar oranıdır.

Yazılı anlaşmaya göre mal sahibi tarafından üstlenilecek olası harcamaların net olarak belirtilmesi mal sahibi açısından son derece elzemdir. İşin maliyetinin belli olmaması durumunda ise yüklenici ile yatırımcının sözleşmeden önce, herhangi bir sabit fiyat belirtmeyerek sadece gerçekleşecek maliyetler üzerinden hesaplanacak bir ödeme formülü ile anlaşma gerçekleştirilir. Bu sözleşme çeşidi için, çoğunlukla işin muhtevasının

belirlenemediği ya da zor olduğu, işin hızlı bir şekilde devredilmesinin önem arz ettiği koşullarda kullanılması uygun olacaktır.(www.tigrat.com.tr Erşim 25.10.2022)

- Garanti maksimum fiyat sözleşmeleri

Garanti Edilmiş Maksimum Fiyatlı sözleşmelerde, şantiye içinde ya da şantiye dışında yapılacak, yazılı anlaşma ile kesinleşip belirlenen işlere ait tüm bedellerin, işi yüklenen tarafından en yüksek fiyatı garanti ettiği bir sözleşme türüdür.

Bu sözleşmelerde garanti edilmiş olan fiyatın oluşabilecek maliyeti, belirlenen maksimum fiyatı aşamaz. İş tamamlandığında bu fiyat aşılma durumu söz konusu olsada sonunda, yüklenici bu fiyattan daha fazlasını talep etmeyeceğini beyan ve taahhüt eder. Garantili maksimum fiyat sözleşmeleri maliyet + kâr sözleşmelerinin alt türü olarak ifade edilir.

GMF sözleşmeleri genellikle yüklenici için riskli sözleşmelerdir. Yüklenicinin maliyeti eğer sözleşmede garanti edilen maksimum miktarı geçerse yüklenici olası zarar etme riskleri ile karşı karşıya kalabilir ve garanti edilen maksimum fiyatı geçen tutarları karşılamak durumunda kalabilir.(Mecit, 2009: 7-14)

1.2. İnşaat Çeşitleri

İnşaat çeşitlerini Türk Medeni Kanunu ve Vergi Kanunu açısından ele alınmıştır.

1.2.1. Türk medeni kanunu açısından inşaat çeşitleri

Türk Medeni Kanunu açısından inşaat çeşitleri taşınır ve taşınmaz inşaat olmak üzere ikiye ayrılır.

-Menkul (taşınır) İnşaat

Bir arazi üzerine yapılan fakat sürekli arazi üzerinde kalıcı olmayan inşaatlardır.

Betonla zemine oturtturulan kulübe, inşaat şantiyesi; başka yerde imal edilip taşınmaza monte edilen, rüzgar gibi dış etkenlerden etkilenerek devrilmemesi için kenar demirleri betona gömülen ve demirler kırıldığında kaldırılması mümkün olan büfe, baraka yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırılarda inşa olunan tezgâhlar, çeşitli

organizasyonlar için inşa olunan tribünler menkul inşaata örnek verilebilir.. Bu inşaatların, tapu siciline kayıt zorunluluğu yoktur ve inşa edenin malı olurlar.

-Menkul olmayan (taşınmaz) inşaat

Medeni Kanun’da arsa-arazi üzerinde emek ve malzeme kullanılarak inşa edilmiş varlıklar olarak ifade edilir. İnsan eliyle toprağa bağlı olarak ve sürekli bulunmak amacı ile ortaya çıkan ekonomik değeri olan yapılardır. Bunlar, menkul inşaat dışında kalan ve toprağa doğrudan doğruya veya vasıtalı bir şekilde bağlı olan inşaatlardır. Liman tesisleri, inşa edilmiş binalar, suyolları ve bentleri, köprü ve dayanakları, pis ve atıl suların gittiği özel kanallar, her türlü elektrik dayanağı, boru hatları, yol, meydan ve tüneller, demiryolu raylarında bulunan destekler, çeşmeler, alanlar, yeraltı depoları, gaz boruları menkul olmayan inşaat kavramı içine girmektedir.

Taşınmaz mallar grubuna giren inşaatların özellikleri ve gerekli olan uzmanlık ve teknik bilgiden dolayı üç ayrı grupta değerlendirilebilir. (Çemberlitaş & Şeker 2018: 170),

- Konut şeklinde yapılan inşalar. Bunlara, apartmanlar örnek verilebilir.
- Yapılma amacı sosyokültürel ya da ticari olan inşaatlar. Bunlara, işyeri, okul gibi yapıların inşası örnek verilebilir.
- Yapımı aşamasında özel bilgi, beceri tecrübe gerektiren İnşaatlar. Bunlara, yol ve köprü yapımı örnek verilebilir.

1.2.2. Vergi hukuku açısından inşaat çeşitleri

Vergi kanunları açısından inşaatlar, özel inşaatlar ve taahhüt şeklinde inşaat işleri şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

-Özel (yap-sat) inşaat faaliyetleri

Özel inşaatlar kullanılmak ya da satılmak üzere kişi ya da kurumların yaptığı inşaat işleridir. Bu inşaatlar inşaat sahibi tarafından yapılabileceği gibi başkasının taahhüdü ile de yapılabilir.

Kavacık (2008)’ a göre, özel inşaatlar yapılış biçimlerine göre üç gruba ayrılır bunlar;

- Yapan kişinin satma amacı güderek, bir binayı kendi adına veya hesabına yaptığı işler. Bunlara örnek olarak yapıp satılan işler verilebilir,
- İnşaat işinin bedelin yapılan kat karşılığı olduğu işler. Bunlara en iyi örnek ev veya iş yeri şeklinde yapılan inşaatlar verilebilir.
- İnşaatı yapanın satma amacı gütmeyen kendine ait olan arsa ya da arazi üzerine ya da müstakil olarak başkasının arazisi üzerinde yapılan inşaat işleri. Buna örnek olarak gecekondular verilebilir.

-Taahhüt şeklinde inşaat faaliyetleri

Bu şekilde yapılan inşaat faaliyetlerinde, işin teslimini üstlenen gerçek ya da tüzel kişiler, yapılan işi kendi adına ve hesabına yapar. Yapılan işlerin sözleşmeli olma zorunluluğu yoktur sözleşmesiz de yapılabilir. Bu arada önemli olan belirlenen bir bedel karşılığında bir işin ortaya çıkarılmasını ve teslim edilmesidir. Bir iş başkası adına yapılıyorsa yapılan iş taahhüt kapsamında olur ve o şekilde değerlendirilir. Bu tür işlere pratikte inşaat taahhüt ve onarım işleri denilmektedir. (Şenlik, 2013: 21).

Bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için aşağıda belirtilen nitelikleri taşıması gerekir (Akın, 2010: 4).

- İşin yapılması talebinin olması
- İşin yerine getirilmesi için işi üstlenecek ikinci bir tarafın varlığı olması
- Akide konu olan inşaat taahhüt ve onarım işinin mevcut olması
- İşin belli bir bedel karşılığı yerine getiriliyor olması

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar kamuya ya da özel sektöre yapılabilir. Özel sektör işlerinde işin ne şekilde kamuya ait inşaat işlerinde olduğu gibi yaptırılması, ihale edilmesi ile ilgili bir düzenleme yoktur. Kamu için yapılacak işler Kamu İhale Kanunu'nun ikinci bölümünde düzenlenmiştir.(Pamuk & Kaya, 2010: 9-10)

-Yıllara yaygın inşaat-taahhüt ve onarım işleri

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili düzenlemeler GVK' nun 42 ila 44 üncü maddelerinde yer almaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci

fıkrasına göre; birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarma işlerinde ortaya çıkan kar veya zarar işin tamamlandığı yıl kesin olarak belirlenir ve tümü tamamlanan yılın geliri kabul edilerek o yıl beyan edilir.

GVK' na göre, bir işin yıllara yayılan inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıda sayılan mevcut olması gerekmektedir; (Özyürek, Duman vd. 2015: 217)

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması,
- İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla yayılması,
- İnşaat işinin yapılması üstlenilen işe bağlı olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

-Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri

İşe başlandığı yıl içerisinde biten ve yıllara yayılmayan inşaat taahhüt onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak isimlendirilir. Örneğin 27.03.2020 tarihinde başlayıp, 28.12.2020 tarihinde biten iş, işin başlandığı yılda yılında başlayıp tamamlandığı için yıllara yaygın olmayan taahhüt iş olarak ifade edilir. Yıllara yaygın olamayan işler ise vergilendirme açısından genel hükümlere tabidir ve GVK 42- 43- 44 maddelerinde yer alan özel vergilendirme sisteminin kapsamına değildir.(Tuna, 2009: 11)

1.3. İnşaat-Taahhüt ve Onarım İşlerinde İzlenen Süreç ve Yapım Usulü

İnşaat taahhüt işlerinde süreç beş temel adımdan oluşur. Bu adımlar; proje hazırlığı, keşif tutarının belirlenmesi, ilan ve ihale evraklarının incelenmesi, ihaleye girebilme şartlarının yerine getirilmesi ile teklif yapılması ve son olarak sözleşmenin yapılması şeklinde sıralanabilir. (Çemberlitaş & Şeker 2018: 172),

İnşaat ve onarım işleri, kamu kurumlarınca doğrudan ya da ihale suretiyle yaptırılmaktadır.

-Emanet Usulü

Bu yöntem klasik “kendin yap” yöntemidir. Mal sahibi; malzeme, teçhizat ve işgücü sağlama işlevini kendi yüklenmekte ve iş gücü için, kendi mevcut işçilerini kullanmakta ya da onları emanet almaktadır. Bu yöntemde yöneten mal sahibidir. Yazılı bir anlaşma

olmadığı için mal sahibi sözleşmenin oluşturulması gibi süreçlerde zaman kaybedilmez. Mal sahibi yönetimi kendi yüklendiğinden yüklenici ve altyüklenici masrafları da olmaz.

Emanet usulü, planların detaylı incelenmesine gerek kılmaz ve yapılması basit küçük işler ile özellikle kısa zamanlı işlerde tercih edilmesi doğru olacaktır. Emanet usulü genelde bakım onarım işlerinde uygulama alanı bulur. Örnek olarak yol inşaatını verebiliriz bir yol inşasının yapımı genel sözleşme usullerine göre gerçekleşirken, yolda bakım çalışmasının yapılması emanet usulü ile gerçekleştirilir.

-İhale Usulü

İdarenin, işin yüklenicisini seçmek amacıyla, talep edenler arasından en kabul edilebilir teklifi seçmesine ihale denilmektedir. Bu seçim yapılırken bazı unsurlar gözetilerek yapılır bunlar; teklif edilen tutarların netliği ve açıklığı, talep edenin alınan işi yapabilmesi açısından yeterliliği, rekabet edebilirliği ve kabul edilebilir bir tutarın olması gibi unsurlardır. KİK Kanun'un 18. maddesinde mal ve hizmet alımları ile ilgili yapım işlerinin ihalelerinde tatbik edilmesi gereken yöntemler aşağıda belirtilmiştir;

- Açık ihale usulü,
- Belli istekliler arasında ihale usulü,
- Pazarlık usulü, - Doğrudan temin,
- Tasarım yarışmaları, olarak belirlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

2.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNE, VERGİ MEVZUATI VE ULUSLARASI STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE GENEL BAKIŞ

Birden fazla yılda tamamlanan inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi çeşitli düzenlemeler kapsamında ele alınmaktadır. Bunlardan ilki, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre muhasebeleştirilmesidir. Bir diğer ele alınan düzenleme ise, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardıdır. Bu standarda göre de yıllara yaygın onarım ve inşaat işleri Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nden farklı yöntemlerle ele alınmaktadır. Son olarak da yıllara yaygın onarım ve inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik düzenleme bulunan standart da BOBİ FRS Bölüm 5 Hasılat standardıdır.

Çalışmanın bu bölümünde sırasıyla, Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, TFRS-15-Hasılat ve BOBİ-FRS Bölüm-5 Hasılat Standartları kapsamında açıklamalar ve özellikli durumlara yer verilecektir.

2.1. Türk Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

İşin başlangıcı ile tamamlanması arasında geçen süre birden fazla takvim yılı boyunca devam eden ve tamamlanan inşaat ve onarma işlerinde işin başlaması ile bitirilmesi farklı dönemlerde gerçekleştiğinden elde edilen ticari kazancın tespiti için Gelir Vergisi Kanunu kapsamında ayrı bir rejim bulunmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergi Usul Kanununun 42. ve müteakip maddelerinde bu düzenlemelere yer verilmiştir.

2.1.1. Yıllara yaygın inşaat işi

İnşaat ve onarma işinin tanımına vergi kanunlarında açık bir şekilde yer verilmemekle birlikte bazı özel kanunlarda çeşitli tanımlara yer verilmiştir. İnşaat işi genel anlamıyla, malzeme veya işçilik kullanarak, gayrimenkulün yapısına ilişkin meydana getirilen faaliyetlerin tamamını kapsamaktadır. “Onarım” ise gayrimenkulün yıpranan kısımlarının tamirat ve tadilat işlerini ifade etmektedir. Bütün olarak bakıldığında ise,

yatırımla ilgili proje ve bu yatırımla ilgili makine-tesisat montajları da inşaat kavramının içerisinde yer almaktadır. Buna karşılık etüt, proje ve montaj ile inşaat işi ayrı kimselerce üstlenildiğinde bunlar inşaat işine dâhil olmamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat işleri olan firmalar her bir inşaat ve onarım işine ilişkin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya mevcut defterlerinin ayrı sayfalarında göstermek zorundadırlar. Yapılan işlerin Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesi kapsamında yani yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilebilmesi için,

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- İnşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- İnşaat ve onarım işinin resmi ve özel taahhütlere bağlı olarak yapılması, şartlarına bağlıdır.

2.1.2. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bitim tarihi

193 sayılı kanunun 44'üncü maddesinde bu kapsamdaki işlerinin kabul usulüne tabi olduğu hallerde işin bitim tarihinin ne zaman olacağı düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre geçici kabule tabi işlerde işin bitim tarihi geçici kabul yapıldığını gösteren tutanağın idare tarafından onaylandığı tarihtir. Diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya işin fiilen bırakıldığı tarihtir.

İşin bitim tarihi geçtikten sonra bu kapsamda yapılan işlerle ilgili olarak yapılan giderler ile her ne şekilde elde edilirse edilsin elde edilen hasılat, giderlerin yapıldığı veya bu işlerle ilgili hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınmalıdır. İşin bitiminden iki hesap dönemi sonrasında bu işlerle ilgili elde edilen bir gelir veya yapılan bir gider var ise, bu gelir veya giderleri işin bitim tarihinin denk geldiği hesap dönemine değil ilgili gider veya hasılatın yapıldığı dönemde dikkate alınmalıdır.

Gelir Vergisi Kanunun 44. maddesi incelendiğinde işin bitimine ilişkin tarihin tespitinde iki farklı hususun belirleyici olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumlar da yukarıda bahsedildiği üzere bu işlerin kabul usulüne tabi olup olmadığıdır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda; herhangi bir hesap döneminde başlayıp birden fazla hesap dönemi devam eden işlere ilişkin detaylı bir açıklama yapılmamıştır. Ancak idare tarafından verilen çeşitli özeldelerle bu durum açıklanmaya çalışılmıştır. Bunlara birkaç örnek verilecek olursa;

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 18.08.2015 tarihinde verilen 62030549-125[15-2014/320]-75337 sayılı özelge ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinde bahsedilen geçici ve kesin kabul usulünün uygulanması için, söz konusu işlerin Kamu İhale Kanunu kapsamında yayımlanan Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği ve Yapım İşleri Genel Şartnamesine tabi idarelerce ihale olunan inşaat ve onarma işlerinden olması gerektiği belirtilmiştir.

Mezkur özelden de anlaşılacağı üzere yıllara sari inşaat işinin bitim tarihinin tespitinde geçici kabul uygulaması Kamu İhale Kanunu kapsamındaki idarelere karşı taahhüt edilen işlere uygulanacaktır. Bunun dışında kalan özel teşebbüsler kendi aralarında yaptıkları yıllara yaygın inşaat işinin bitim tarihinin tespitinde geçici kabul usulünü kullanamayacaklardır. Başka bir ifade ile özel teşebbüsler arasında yapılan inşaat işleri yıllara yaygın olarak devam etse dahi, Kamu İhale Kanununa tabi idarelerce ihale olunan bir inşaat ve onarma işi olmaması sebebiyle bu işin bitim tarihinin tespitinde geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih dikkate alınmayacak, işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih dikkate alınacaktır.

Birden fazla yılda devam eden inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihinin tespitinde özellik arz eden hususlar bulunmakta olup bu hususlara aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir:

- Sözleşmenin fesih edilmesi halinde işin bitim tarihi

Sözleşmenin feshi halinde işin bitim tarihine ilişkin de Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 15.09.2010 tarihinde verilen B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-8-574 sayılı özeldede vergi idaresi açıklamalar yapmıştır. Söz konusu özelveye göre Kamu İhale Kanununa tabi bulunan idareler tarafından ihale olunan bir inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi olarak geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih kabul edilmektedir. Herhangi bir yıl içerisinde başlanılan ancak muhtelif nedenlerde sözleşmesi fesih edilen işlere ilişkin bitim tarihi ise fesih işleminin gerçekleştiği yıl olarak kabul edilecektir. Yani fesih tarihi işin fiilen bırakıldığı tarih olarak kabul edilecek ve söz konusu işe ait kazanç sözleşmenin fesih tarihi itibarıyla tespit edilerek ilgili dönem beyanlarına yansıtılacaktır. Bu durum sadece KİK kapsamındaki işlerde değil özel teşebbüsler arasında yapılan ve sözleşmesi fesih edilen işler için de geçerli kabul edilecektir.

- Kısım kısım iş teslim edilmesi

Yıllara yaygın inşaata konu edilen işlerde bazen birden fazla parçaya bölünebilen işler ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, köprü, kavşak veya otoyol ihalesinin tamamını alan firma işin tamamını aynı yılda değil de ya parça bazında ya da kısım kısım teslim yapabilmektedir. Böyle durumlarda da; her ne kadar parça parça teslim olsa da özü itibarıyla bu işler tek sözleşme ile taahhüt edilebilmektedir. Bu şekilde teslimi yapılan işlerde işin bitim tarihinin kısım kısım teslim edilen iş itibarıyla mı yoksa işin tamamının teslim edildiği tarih itibarıyla mı tespit edileceği önemlidir.

Eğer bu kapsamda yapılan işlere ilişkin sözleşmede her bir kısmın tesliminin ayrıca belirtilmesi ve sözleşmede belirtilen hükümlere riayet edilmesi halinde her bir kısım itibarıyla işin bitim tarihi ayrı ayrı belirlenecektir. Yani bölünebilen özellikte olması ve sözleşmeye uygun teslimin olması halinde teslimin yapıldığı yılda şartlar sağlanırsa sadece teslim edilen kısma ilişkin geçici kabul yapılacak ve işin bittiği kabul edilecektir.

Nitekim Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 22.02.2012 tarihinde verilen B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-62 sayılı özelgede de bu yönde görüş belirtilmiştir. Söz konusu özelgeye göre;

Özelge talep formunda belirtilen 4 adet römorkör inşaat ve teslim işinin tek bir sözleşme ile taahhüt edildiği, ancak bu römorkörlerin ayrı ayrı teslim edileceği ve her teslimden sonra geçici kabulün yapıp yapılmayacağı sorulmuş olup ilgili idare de; her römorkörün ayrı devirleri tahmin edilerek, ayrı geçici onaya bağlandığını için, hasılatın da ayrı olarak belirlenmesi gerektiği ve her bir römorkörün geçici onayının gerçekleştiği tutanağın ilgili makamca kabul edildiği tarih itibarıyla kar ya da zararı belirlenerek, işleme gerçekleştiği yıl kurumlar vergisi beyannamesiyle beyanın yapılmasının gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir.

- İşin taahhüt tarihinden önce bitirileceğinin taahhüt edilmesi

Bir inşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet edeceği hususu işin başlangıcında tespit edilebilmeli ve bu durum da sözleşmede açıkça belirtilmelidir. Bazı durumlarda işin başlangıcında birden fazla yıla sarkmayan iş olarak tespit edilip sonradan iş yıllara yaygın

hale gelebilmektedir. Bu durumda ise işin yıllara yaygın iş kapsamına girmesi halinde bu kapsama girdiği tarih itibarıyla yapılan hakediş bedelleri üzerinden tevkifat yapılacaktır.

İnşaat sözleşmeleri her iki tarafa da borç yükleyen bir sözleşme türüdür. Taahhütname ise herhangi bir şeyi yapmayı üstüne aldığını bildiren yazılı beyandır. Bu sebeple, mevcut bir inşaat sözleşmesinin bir taahhütname ile değiştirilmesi mümkün olmamaktadır. Buna göre eğer sözleşmede işin birden fazla yılda bitirileceği belirtilmişse ve o iş aynı yıl içerisinde bitirilse dahi işin yıllara yaygın inşaat işi olduğu kabul edilerek bu kapsamda ele alınması gerekmektedir. Örneğin 2022 yılı içerisinde sözleşme ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak ihale edilen ve 2023 yılında bitirilmesi taahhüt edilen iş 2022 yılında bitirilse dahi yıllara yaygın iş olarak kabul edilecektir.

Bu konuya ilişkin olarak da Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 23.05.2012 tarihinde verilen B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-12/5]-596 sayılı özelgede, eğer sözleşme değişikliği ile yıllara yaygın iş bu kapsamdan çıkartılırsa değişiklik sonrasında söz konusu işin, yıllara yaygın inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmeyeceği açıklanmıştır.

2.1.3. Hakedişlerin elde edilme zamanı

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri hakedişli işlerdendir. Hakedişli işler ise genel itibarıyla Borçlar Kanunu'nun 470'inci maddesinde tanımına yer verilen eser sözleşmesi kapsamında değerlendirilmektedir. Eser sözleşmeleri, yüklenici tarafın bir eser meydana getirmeyi üstlendiği, iş sahibinin de buna karşılık olarak bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmelerdir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde; hakedişe tabi işlerde, vergiyi doğuran olayın hizmet verilmesi karşılığında elde edilen hakediş bedeli için hakedişin tahakkuk ettiğini belgeleyen kabul tutanağının düzenlendiği başka bir deyişle hakediş raporunun onaylandığı tarihte gerçekleştiği ifade edilmiştir. 60 seri No.lu KDV Sirkülerinde ise, KDV konusunun prosedürleri bakımından taahhüde dair işlerde verginin doğmasına sebep olan olay; ihaleye konu hakedişin ilgili makamca kabul edildiği an da ortaya çıkacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan hakediş belgesinin kabul edilmesinden önce, hakedişe konu fatura ve fatura yerine geçen belge düzenlenirse bu fatura ve fatura yerine geçebilen belgenin tertip edilmesi ile KDV açısından vergiyi ortaya çıkaran olayın meydana geldiği de sirkülerde düzenlenmiştir. Aynı kabul tarzının gelir vergisi için de geçerli olması gerekmektedir. Zira mahiyet ve tutar

itibarıyla kesinleşme hakediş raporunun onaylandığı tarihte meydana gelmektedir. Bir başka anlatımla karşılıklı mutabakatla belirlenen bedele hakediş raporunun onaylandığı an hak kazanılmakta ve bu bedel belirginleşerek kesinleşmektedir. Netice itibarıyla hakedişli işlerde gelir veya kurumlar vergisinin hakedişin ihale makamınca onaylandığı tarihe ilişkin hesap döneminde beyan edilmesi gerekmektedir.

2.1.4. Yıllara sari inşaat işlerinde tevkifat uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (3) numaralı bendinde; yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerini yapanlara (avanslar dâhil) ödenen hakediş bedellerinden vergi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu oran 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %3 olarak tespit edilmiştir. Ancak; 4 Şubat 2021 tarihinde yayımlanan 3491 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile bu oran %5 olarak yeniden belirlenmiştir. Bu kararın yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından itibaren yapılan ödemelere %5 oranında stopaj uygulanacaktır. Dolayısıyla 01.03.2021 tarihi itibarıyla kesilecek faturalarda ve yapılacak hakediş ödemelerinde tevkifat oranının %5 olarak uygulanması gerekmektedir.

Sadece ana yüklenicilerin değil, taşeron olarak işin tamamını veya bir kısmını yapan ve bu işlerin de yıllara sari inşaat ve onarım işleri kapsamında olması şartıyla yüklenicilerce alt taşeronlara yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden de %5 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Geçici veya kesin kabul yöntemine tabi olan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi ve bu tarihe kadar ödenecek hakedişler üzerinden gerekli vergi kesintilerinin yapılması gerekmektedir. Ancak; işin bitim tarihi olarak kabul edilen geçici kabul tutanağının onayından işin kesin kabulünü gösteren kesin kabul tarihine kadar yapılan işler karşılığı olarak ödenecek hakedişler, tahakkuk edilen yılın hâsılatı olarak beyan edileceğinden bu bedeller üzerinden ayrıca kesinti yapılmayacaktır.

Öte yandan başlangıçta yıllara sari olmayan bir inşaat ve onarım işinin her ne şekilde olursa olsun aynı yıl içinde sonuçlanmadan ertesi yıla veya yıllara sarkması halinde işin yıllara sirayet ettiğinin kabulünden itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması gerekecektir. Ancak; işin yıllara yaygın işe dönüşmesinden önceki dönemlerde ödenmiş olan hakedişlerden ise geriye dönük olarak vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Birden fazla takvim yılında devam eden inşaat işine ilişkin sözleşmenin feshi durumunda ise sözleşmenin fesih tarihi işin bitim tarihi olarak kabul edilecek ve sözleşmenin feshinden sonra bu işler nedeniyle yapılacak her türlü hakediş üzerinden kesinti yapılmayacaktır.

Gelir vergisine ilişkin kesinti Gelir Vergisi Kanunu'nun 96'ncı maddesi uyarınca nakden veya hesaben ödenen istihkak bedelleri üzerinden yapılmaktadır. Hesaben ödeme anılan maddeye göre; tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın söz konusu ödemeleri ödeyecek olanları, istihkak sahiplerine karşı borçlu olduğunu gösterecek olan her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği şeklinde tanımlanmıştır. Hesaben ödemeye ilişkin olarak düzenleme yapılan ilgili tebliğlerde; kesinti yapılması gereken hakedişleri ödeyenlerin söz konusu ödemeleri gider kayıt etmeleri 01.01.1983 tarihinden itibaren hesaben ödeme kavramı kapsamında anılmayacaktır. Zira söz konusu kanunun ilgili maddesinde yapılan değişiklikle hesaben ödeme kavramı; vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri ödemeyi hak edenlere karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemlerle sınırlandırılmıştır.

Hakediş raporları esas itibarıyla ödeme yükümlülüğü bulunan tarafı, hak edene karşı karşı borçlu durumda gösteren bir işlem olduğundan söz konusu raporlarının ihale makamınca onaylandığı tarih itibarıyla hesaben ödeme gerçekleşmektedir. Buna göre hakediş raporlarının ihale makamınca onaylandığı tarih itibarıyla gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir. Bir başka anlatımla tevkifat yapmak için istihkak bedelinin nakden ödenmesine gerek yoktur.

2.1.5. Yıllara sari inşaat işlerinde geçici vergi uygulaması

Gelir Vergisi Kanununa bağlı 217 numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ndeki düzenleme uyarınca yıllara sari inşaat ve onarma işiyle iştigal eden firmalar elde ettikleri bu kazançlar nedeniyle geçici vergi ödemeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Ancak; söz konusu firmalar yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemek zorundadırlar.

Başlangıçtaki sözleşmeye göre yıllara sirayet etmeyen ancak daha sonraki bir zaman diliminde yıllara sirayet edeceği kesinleşen bir taahhüt işine ilişkin olarak başlangıçtaki sözleşme kapsamında elde edilen hakedişler için ödenen geçici vergiler işin tamamlandığı yılda verilecek gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup

edilecektir. Daha sonraki bir zaman diliminde yıllara sirayet edeceği kesinleşen bir taahhüt işine ilişkin olarak kesinleşme tarihinden itibaren geçici vergi ödenmez.

2.1.6. Yıllara sari inşaat işlerinde beyanname verme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. Maddesinde düzenlendiği üzere, birden fazla takvim yılında devam eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar; usulüne uygun olarak işin bitirildiği yıl kesin olarak tespit edilecek ve bu işlerden elde edilen gelirin tamamı o yılın geliri olarak kabul edilecektir. Bunun dışında çalışmanın önceki bölümlerinde de bahsedildiği üzere kabulün yapıldığı tarihten sonra her ne şekilde olursa olsun veya hangi dönem yapılırsa yapılsın harcama ve tahsilatlar ilgili yıl beyannamesine dahil edilecektir.

İnşaat ve onarım işi devam ettiği sürece elde edilen hâsılat ve yapılan giderler takip eden yıllara devir edecek ve bu işlere ilişkin bir kar veya zarar beyanında bulunulmayacaktır. Ancak kar veya zarar beyanında bulunulmayacak olması yıllık beyanname verilmeyeceği anlamına gelmemelidir. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri için işin devam ettiği her yıl itibarıyla gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Beyannamenin ekine de devam eden bu işlerle ilgili bilançolar eklenmelidir. İşin bittiği yıl ise kar ve zarar kati olarak saptanacak ve işe ilişkin kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak beyannameye dâhil edilecektir.

Örneğin, 2018 yılında başlayan ve geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın 09.10.2021 tarihinde idarece onaylandığı bir yıllara yaygın inşaat ve onarma işine ilişkin beyannamenin 31.03.2022 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir.

193 sayılı kanunun 42. maddesine göre mükellefler her inşaat ve onarma işinin hâsılat ve giderlerine ilişkin ayrı bir defter tutmak veya mevcut defterlerin ayrı sayfalarında bu hasılat veya giderlerini göstermek zorundadırlar.

Öte yandan (2) seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile “170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” ile “350. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesapları ihdas edilmiştir. Bu düzenlemeye göre söz konusu yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işlerine ait gelirlerin ve giderlerin 170 ve 350 no.lu hesaplarda izlenmesi gerekmektedir. Birden fazla işin aynı anda yürütülmesi durumunda her bir iş için 170 ve 350 No.lu hesaplarda alt hesaplar açılarak her bir işe ait hâsılat ve maliyetlerin ayrı ayrı takip edilmesi gerekir.

2.1.7. Müşterek giderlerin dağıtımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinin (1) numaralı bendine göre; bir yıl içinde birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin aynı anda yapılması halinde genel giderlerin dağıtımı bu işlere ait harcamaların birbirine olan nispeti dâhilinde yapılacaktır. Enflasyon düzeltilmesi yapılması halinde ise ilgili dönemlerde harcamaların düzeltilmiş tutarları oranlanarak dikkate alınacaktır. Dağıtımda her işe ilişkin yapılan harcamaların yıllık tutarları esas alınacaktır. Bu şekildeki gider dağıtımı yapılabilmesi için birden fazla iş olması ve bu işlerin tamamının da sadece madde kapsamında belirtilen işlerden olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre bir yıl içerisinde bir veya birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bu kapsamda olmayan işlerle birlikte yapılması halinde her yıla ilişkin müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile bu kapsamda olmayan işlere ait satış ve hâsılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılmış ise yine ilgili dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan oranları dâhilinde dağıtılması gerekmektedir.

Bu madde hükümleri kapsamında dağıtıma tabi tutulacak giderler hangi işle ilgili olduğu tespit edilemeyen ortak genel giderlerdir. Zira hangi işe ait olduğunun belli olmadığı giderler o işe ait hesaplarda takip edileceği için bu giderlerin dağıtıma tabi tutulması söz konusu değildir.

Örnek-1: Mükellef (Y), tamamı ilgili madde kapsamında belirtilen işler ile iştigal etmektedir. Tamamı bu işleriyle ilgili olmak üzere 2022 takvim yılında (A) işi için 90.000 TL, (B) işi için 60.000 TL, (C) işi için 50.000,00-TL tutarında harcama yapmıştır. Ayrıca 30.000,00-TL tutarında da ortak genel gidere katlanmıştır. Bu müşterek genel giderlerin/harcamaların söz konusu işlere dağılımı ise bu işlerle ilgili harcama/hasılat tutarlarının birbirine olan oranlarına göre hesaplanacaktır. Belirtilen hesaplama yöntemine göre ortaya çıkan gider dağıtım tablosu aşağıdaki gibidir;

İşler	Harcama Tutarı (TL)	Oran (%)	İş Başına Müşterek Genel Gider
A İş	90.000	45	13.500
B İş	60.000	30	9.000
C İş	50.000	25	7.500
Toplam	200.000	100	30.000

Örnek-2: Mükellef (Y) iki tane ayrı ayrı yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ve bunların yanında ayrıca tuğla alım satım faaliyetleriyle iştigal etmektedir. 2022 hesap döneminde (A) işi için 90.000 TL, (B) işi için 60.000-TL tutarında harcama yapılmıştır. Alım satım işinden ise 50.000 TL hasılat elde edilmiştir. Ayrıca 30.000 TL ortak genel gider/harcama yapılmıştır. Bu müşterek genel giderlerin işlere dağılımı ise bu işlerle ilgili olarak yapılan harcama tutarlarının birbirlerine olan oranına göre hesaplanacaktır. Yani yıllara yaygın olarak kabul edilen işlere katılan maliyetler ile diğer işten elde edilen hasılat toplanacak ve ilgili hasılat veya harcamalar toplama bölünerek oranlar bulunacaktır. Bu oran ile de genel giderler çarpılarak iş başına gider hesaplanacaktır. Belirtilen hesaplama yöntemine göre ortaya çıkan gider dağıtım tablosu aşağıdaki gibidir;

İşler	Harcama/Hasılat Tutarı (TL)	Harcama/Hasılat Oranı (%)	İşlere Düşen Müşterek Genel Giderler
A İş	90.000	45	13.500
B İş	60.000	30	9.000
Alım Satım	50.000	25	7.500
Toplam	200.000	100	30.000

2.1.8. Yıllara sari inşaat işlerinde müşterek giderlerin dağıtımı

193 sayılı kanunun 43'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde aynı yılda birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle diğer işlerde ortak kullanılan tesisat, makine ve diğer araçlarının amortismanlarının bu araçların her işle ilgili kullanıldıkları günlerin sayısına göre dağıtılması gerektiği belirtilmiştir. Amortisman dağıtımında ise aşağıda yer alan hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

Mobilya, mefruşat vs. gibi gibi büro malzemeleri ise işletmenin bütün faaliyetlerinde ortak olarak kullanıldığı için bu malzemelerin amortismanları ortak genel giderlere dahil edilmek suretiyle dağıtımına tabi tutulur. İlgili yıl içerisinde satın alınan varlıkların satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanlarının da yine ortak genel giderler kapsamına dahil edilerek dağıtımına tabi tutulması gerekmektedir.

Tesisat, makine ve araçların kullanılmadan boş durduğu günlere isabet eden amortisman giderleri ise ortak genel giderlere dahil edilerek dağıtımına tabi tutulur. Söz konusu iktisadi kıymetlerin amortisman giderlerinden araçların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün bulunmadığı işlere ise pay verilmez.

Örnek-1: Mükellef (Y)'nin (A) ve (B) olacak şekilde iki adet madde kapsamında belirtilen işleri bulunmaktadır. Mükellef (Y) ayrıca nakliyecilik işi yapmakta ve bir de inşaat demiri satışı yaptığı dükkânı bulunmaktadır. Değeri 200.000 TL olan kamyon mükellefin dört işinde de ortak kullanılmaktadır. Bu kamyonun 2022 takvim yılına ait amortisman tutarı 40.000 TL'dir. Bu kamyonun her bir işte kullanıldığı gün sayısı ve bu gün sayısına göre yıllık amortisman tutarının işlere dağıtımını aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi hesaplanacaktır.

İşler	Kullanıldığı Gün Sayısı	Harcama Oranı (%)	İşlere İlişkin Müşterek Genel Giderler
A İş	135	135/360	15.000
B İş	45	45/360	5.000
Nakliye İş	120	120/360	13.333
Demir Satışı İş	60	60/360	6.667
Toplam	360		40.000

Örnek-2: Mükellef (Y) 2022 yılında (A) ve (B) olmak üzere bir hesap dönemi içerisinde iki tane yıllara yaygın inşaat ve onarma işi ile birlikte bir adet nakliye işi yapmaktadır. Mükellefin bu işlerde ortak olarak kullandığı bir adet de kamyonu vardır. Bu kamyon için ilgili yılın sonunda 120.000,00 TL tutarında amortisman hesaplanmıştır. İlgili kamyonun adı geçen işlerde kullanıldığı gün sayıları ile yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin her birine ilişkin harcama tutarları ve de nakliye işinden elde ettiği hâsılat tutarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

İşler	Harcama/Hâsılat Tutarı	İşlerde Kullanılan Gün
A İş	400.000	90
B İş	250.000	120
Nakliye İş	350.000	90
Toplam	1.000.000	300

Mükellef kurumun sahip olduğu kamyon 2022 hesap döneminde 60 gün süreyle herhangi bir işte kullanılmadığından dolayı kullanılmayan 90 günlük süre için hesaplanan amortisman tutarı müşterek genel gider olarak dikkate alınacaktır. Bu müşterek genel giderin de işlere dağıtılması gerekmektedir. Bu durumda yıllık amortisman tutarının işlere ve kullanılmayan günlere dağıtımını aşağıdaki tabloda belirtildiği şekilde olacaktır:

İşler	İşlerde Kullanıldığı		Amortisman Tutarı
	Gün Sayısı	Oranı	
A İşi	90	1/4	30.000
B İşi	120	1/3	40.000
Nakliye İşi	90	1/4	30.000
Boş Günler	60	1/6	20.000
Toplam	360		120.000

Mükellef kurum tarafından envanterde yer alan kamyonu 120.000,00-TL tutarında yıllık amortisman hesaplanmıştır. Hesaplanan bu amortisman tutarının 20.000,00-TL olan kısmı, müşterek genel giderler içinde, inşaat işlerine ilişkin harcama tutarları ile nakliye işinin hâsılat tutarı birbirlerine oranlanarak aşağıdaki şekilde bu işlere dağıtılacaktır.

İşler	Harcama/Hâsılat Tutarı	Harcama/Hâsılat Oranı (%)	Amortisman Payı
A İşi	400.000	40	8.000
B İşi	250.000	25	5.000
Nakliye İşi	350.000	35	7.000
Toplam	1.000.000	100	20.000

2.2. Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

Birden fazla yılda devam eden inşaat ve onarma işlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi standartlar kapsamında; “*TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı*” ve BOBİ-FRS Bölüm 5 Hasılat standardında ele alınmaktadır. Bu bölümde her iki standartta yer alan düzenlemelere göre belirtilen işler sonucunda elde edilen hasılat veya katlanılan maliyetlerin finansal tablolara nasıl yansıtıldığına ve bu yansıtmanın hangi yöntemlerle yapıldığına yer verilecektir.

2.2.1. TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri

İşletmelerin genel olarak ekonomik göstergelerinin, onları kullanacak olanların ihtiyaçlarına cevap verecek düzeyde olması oldukça önemlidir. Bu önem bir çok işletme için benimsenip ona göre hareket etseler de bazı işletmeler mevcut rekabet koşullarında iş yapabilmek ve kar elde etmek istemeleri ve bunun gibi çıkarların ortaya çıkabileceği

durumlarda hile yapma eğilimi içinde olabiliyor. Tam bu noktada işletmelerin finansal veri sonuçları ile ilgili gerçeğe uygun bilgiye ulaşmak daha kıymetli hale gelmektedir. Bu bağlamda sürekli gelişen ve değişen günümüz dünyasında, işletmenin ve bilgi kullanıcılarının faydalanabileceği bazı evrensel düzenlemelere ve standartlara ihtiyaç da kaçınılmaz olmuştur. İşte bu ihtiyaçlara karşılık ortaya çıkan standartlar, dünyanın herhangi bir noktasındaki bir işletmenin başka bir noktada kurduğu ekonomik ilişkiler için ortak bir muhasebe dili oluşturarak belirlenen kurallara uymayı sağlamaktadır. Konusu geçen bu standartların varlığı ile bilgi kullanıcıları uluslararası olarak ihtiyaç duydukları bilgileri, işletmeler ise mevcut performanslarını karşılaştırma imkanı bulurlar. İşletmenin para ve paraya çevrilebilecek mallarını arttırmak için finansal bir kaynağa ihtiyaç duyar. Bu doğrultuda da başkaca yabancı kaynaklar ile bu ihtiyaçları karşılamak ister. İşte bu noktada yabancı yatırımcı için de yatırım öncesi kararlarını almada oldukça önemli rol oynar.

İnşaat sözleşmeleri kapsamında elde edilen hasılat ve maliyetlerin muhasebeleştirilme usulleri TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ile düzenlenmekteydi. TFRS 15 standardının yayınlanması ile 2018 yılı ve sonrasındaki dönemlerde TMS 11 inşaat sözleşmeleri uygulaması kaldırılmıştır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, müşteri ile yapılan bir sözleşmeye istinaden doğan hasılatın, işletmelerin finansal tablolarında sunulma ve raporlanması gerektiği ile ilgili uyulacak ilkeleri belirlemektedir. inşaa sözleşmeleri de TMS 11 standardının yerini alan bu standart kapsamında değerlendirilir. (Kıllı & Işık 2018: 1095)

TFRS 15 yapılacak işlerin müşteriye devri ve temel ilke olan kontrolün aktarılması karşılığında elde edilecek tutarı kayıtlara almak koşuluyla hasılatın muhasebeleştirilmesi gerekliliğini anlatan bir standarttır.

TFRS 15' in yürürlüğe girmesinden sonra uygulanması son bulan bir diğer standart "TMS 18 Hasılat" standardıdır. Bu standarda göre yapılan işlerin risk ve faydaları müşteriye aktarıldığı tarihte hasılat işlemi gerçekleşmiş sayılırken, TFRS 15'de sözleşmeye konu edilen varlıkların kullanım hakkının ve tasarrufunun tamamen müşteriye devredildiği tarih esas alınmıştır. Buna kapsamda, daha önceki uygulamada devri için gerekli olan risk ve fayda analizi, yerini uygulanan diğer standartlarla da örtüşebilen "kontrole" bırakmıştır. Yeni standartta risk ve fayda devredildiğinde kontrol de devredilmiş olmaktadır. (Özerhan & Sultanoğlu 2019: 16)

-TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı kapsamında hasılatın ölçülmesi ve finansal tablolara alınması

TFRS-15'e göre hasılatın ortaya çıkma nedeni kontrol kavramına dayandırılmıştır. Bahsi geçen kontrolün belirlenmiş bir zamanda veya belirli bir zamana yayılı olarak belirlenmesini ve kontrolün devredilmesine bağlı olarak hasılat kaydının yapılmasına ilişkin zorunluluklar getirmiştir.

Bir inşaat sözleşmesinin standart kapsamında ele alınabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi zorunlu kılınmıştır. Buna göre aşağıdaki koşulları sağladığı takdirde bir inşaat sözleşmesi TFRS- 15 Hasılat standardı hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilir. (TFRS 15 Prgf 9) Bu koşullar aşağıda belirtilmiştir;

-Karşılıklı olarak taraflar, yapılacak işe konu sözleşmenin mevcut düzenlemeler çerçevesinde onaylanmalıdır

- Sözleşmede çerçevesinde tarafların hakları ve yükümlülükleri net bir şekilde belirtilmelidir,

- Sözleşmede ödeme gereklilikleri net olarak belirtilmelidir,

- Sözleşme, ticari niteliğe sahip olmalıdır,

- İşletme için, müşteriye kontrolünü devredeceği işin karşılığında hak edeceği tutarın tahsili mümkün olmalıdır,

TFRS 15 te sözleşmeden doğan hasılatın, finansal tablolara alınması için beş adımlı bir model öngörmektedir bunlar;

1.Aşama: Sözleşmenin belirlenmesi

TFRS 15 sözleşmeyi tarafların hukuken icra edilebilecek hak ve yükümlülüklerini doğuran anlaşma şeklinde tanımlamıştır. Sözleşme yazılı ya da sözlü olabilir. Standarda göre bir sözleşmenin var olabilmesi için aşağıdaki unsurlara sahip olması gerekir. (TFRS 15, Madde: 9). Bunlar aşağıda belirtilmiştir ;

- Sözleşme taraflarınca kabul edilmiş olmalıdır,
- İşletme, devredilecek işler ile ilgili tarafların haklarını tanımlamalıdır,
- İşletme, devredilecek işler ile ilgili ödeme özellikleri tanımlamalıdır,
- Gelecekte meydana gelebilecek risk unsurları sebebiyle değişiklik bekletisi olmalıdır

- İşletmenin müşteriye devredilecek işler sonucunda doğacak alacaklarının tahsil edilebilirliği mümkün olmalıdır.

TFRS 15'e göre bir sözleşmenin işletmenin müşteriye işlerin devriyle ilgili hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen tutarın tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması durumunda hasılatın kaydedilmesi gerekmektedir.

2.Aşama: Edim yükümlülüklerinin tanımlanması

TFRS 15 standardında müşteriye sunulacak işlerin edim yükümlülükleri belirlenir. Bu edim yükümlülükleri yapılan sözleşme ile işi alanın, işi verene devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetleri kapsar. Başka bir anlatımla, işletme müşterisine sunacağı mal ve hizmetlerin her birini edim yükümlülüğü olarak belirler. Edim yükümlülükleri şekilleri aşağıda belirtilen şekillerde olabilir. (TFRS 15/22)

- 1) Farklı mal veya hizmetler ya da paketler olabilir.
- 2) Birbirleri ile çoğunluk olarak benzerlik gösteren ve müşteriye olduğu gibi devredilecek farklı mal veya hizmetler serisinden oluşabilir.

3.Aşama: Edinim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi

İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolün devrini gerçekleştirdiğinde edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olur ve yerine getirdikçe de hasılatını finansal tablolarına alır.(TFRS 15, Madde: 31).

Bir varlığın kontrolünün devri, kullanım , yönetimin ve varlıktan sağlanacak faydanın çoğunlukla elde edebilme gücünü ifade ederken kontrol, bunu engelleyebilme gücünü kapsar.

Bir varlığın faydası doğrudan ya da dolaylı olarak edinilen gerçekleştirilecek nakit akışlarıdır. Bunlar;

- Mal ve hizmet sunumu
- Varlığın başkaca varlıkların değerini yükseltmek için kullanılması,
- Varlığın sorumluluklarının yerine getirilmesi ya da maliyetleri düşürmek için kullanılması,
- Varlığın satış veya takas yoluyla elden çıkarılması,
- Varlığın teminata bağlı olarak rehin verilmesi,

- Varlığın elde olmasıdır.

4.Aşama: Sözleşme bedelinin belirlenmesi

Modelin bu aşaması, yapılacak işlem bedelinin belirlendiği aşamadır. İşletme bu bedeli belirlerken mevcut mevzuat, sözleşmede bulunan hükümler ve ticari olarak kabul görmüş uygulamalar da dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekir. İşlem bedeli işletmenin yapmayı üstlendiği mal veya hizmetlerin alıcısına devretmesiyle sahip olmayı beklediği bedeli ifade eder. Bu bedelin belirlenmesinde 3.kişilerden adına alınan vergiler hariç tutulur. (TFRS 15/47).

Standarda göre sözleşmenin değiştirilip iptal edilemeyeceği varsayılır. Bu sebeple işlerin sözleşmeye uygun olarak devredileceği kabul edilir. Müşteri ile yapılan sözleşmede taahhüt edilen işlem bedeli sabit tutarda da olabilir, değişken de olabilir veya bunlardan her ikisini de içeren tutarlarda da olabilir. (TFRS 15/49).

5.Aşama: Sözleşme tutarının performans yükümlülüklerine dağıtılması ve hasılatın muhasebeleştirilip finansal tablolara aktarılması

İşletme işlem tutarının edim yükümlülüklerine dağıtırken sözleşmede belirtilen her bir edim yükümlülüğüne göre mal ve hizmetlerin satış fiyatları baz alınarak her işlem tutarı belirtilen satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtılır. Bir edim yükümlülüğü olan sözleşmelerde belirtilen tutar için dağıtım yapılması gerekmez. Fakat Sözleşme de tek bir edim yükümlülüğünün belirtilmiş olsa da farklı mal ya da hizmetlerin değişken bedelli olması durumunda da belirtilen dağıtım aynı hükümler uygulanır. (TFRS 15/73-74). (TFRS 15/76). (TFRS 15/75).

TFRS 15'deki yukarıda açılan beş aşamalı işlem modelinin birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde var oldukları kolaylıkla söylenebilir.

TFRS 15 e göre yukarıda açıklanan aşamalar yerine getirildiğinde standart kapsamının gereği yerine getirilmiş olur.

Standarda göre, hasılatın kaydedilmesi için sözleşmeye konu malın kontrolünün müşterisine devri yeterlidir. Hemen ya da peyderpey devredilen edim yükümlülükleri yerine getirildikçe kayıtlara alınır. Hasılatın kayıtlara alınacağı zaman da önem arz etmektedir bu uygulama şekli TFRS 15 in getirdiği önemli yeniliklerden biridir. Bahsi geçen şekle göre hasılat ya zamana yayılı olarak ya da belirli bir an da kayıtlara alınabilir.

Aşağıda belirtilen üç seçenek söz konusu olduğunda hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara kayıtlarına alınır. Bunlar;

- Edimler yerine getirildikçe sağladığı faydanın eşanlı olarak alıp, tüketmesi
- Varlık meydana geldikçe kontrolün müşteriye geçmesi
- Edimin başka bir varlığın yerine kullanılmayacak olması ve
- Tamamlanan edimler için belirtilen bedel kadar alacak hakkı doğması.

Yukarıda ifade edilen koşullar sağlanamıyor ve sözleşmede belirtilen edim yükümlülüğü, belirli bir anda yerine getiriliyorsa, hasılat belirli bir anda, yani işin bitirilerek müşteriye teslim edildiği anda muhasebeleştirilmelidir.(Gündüz ve Yanık 2020: 10)

Yıllara sari inşaat taahhüt işleri bu açıklamalar çerçevesinde değerlendirdiğimizde; hasılatın belirli bir zamana yayılı olarak finansal tablolara alınacağı düşüncesi oluşabilir. Fakat TFRS-15'e göre bir inşaat taahhüt işi yıllara yaygın olarak kabul edilse dahi, sözleşmede belirtilen hangi edim yükümlülüğüne dahil olduğu çok önemlidir. Eğer sözleşme zamana yayılı edim yükümlülüğü şartlarını sağlamıyor ise hasılat belirli bir tarihte muhasebeleştirilmektedir.

Zamana yaygın olarak hasılatın gerçekleştiği durumlarda edim yükümlülüklerindeki ilerlemenin ölçülmesinde iki yöntem kullanılır. Bunlardan ilki çıktı yöntemi ikincisi girdi yöntemidir.

- **Çıktı yöntemi:** Hasılat kayıtlara alınırken devri gerçekleşen mal veya hizmetlerin toplamda devir edilecek mal veya hizmetlere oranı kadarlık kısmı muhasebeleştirilir.

- **Girdi yöntemi:** Bu yöntemde hasılat kayıtlara alınırken o güne kara katılan maliyetler, katlanması tahin edilen toplam maliyetlere oranı kadarlık kısmı muhasebeleştirilir.

TFRS 15'e göre sözleşmenin tarafları sözleşmede belirtilen edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe, gerçekleşen hasılat ile yapılan ödeme arasındaki fark, varlık ya da yükümlülük olması durumuna göre finansal tablolara alınır. Standartta göre sözleşme varlığı işi alanın müşterinin kontrolüne geçen mal veya hizmetlerin karşılığı olan tutarı alma hakkını ifade ederken, sözleşme yükümlülüğü işi alanın müşterisinden tahsil ettiği ya da tahsil edebileceği mal ve hizmetleri işi verene devretme yükümlülüğü olarak ifade edilir. İşletme, eğer edim yükümlülüğünü yerine getirip devrettiği mal veya hizmetlerin karşılığı olan

bedelin tamamı ya da belli bir kısmını almadıysa, oluşan fark kadar sözleşme varlığı olarak kaydeder. Bunun aksi durumlarda ise, belirtilen bedelin edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinden önce tahsil edilmesi sözleşme yükümlülüğü olarak kayıtlarına alır. İnşaat ve taahhüt işlerinde elde edilecek gelirin belirlenmesinde girdi yönteminin kullanılmasını doğru olacaktır.(Karadağ & Demir 2021)

Öztürk & Usul (2019)' a göre; Hasılat tutarı bulunurken, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. Bu yöntem ile önce, gerçekleşen maliyetler toplam sözleşme maliyetine bölünür ve gerçekleşen maliyetlerin % olarak değeri bulunur. Çıkan oran ile toplam sözleşme hasılatı çarpılır.

Tamamlanma Yüzdesi = Fili Maliyet / Toplam Sözleşme Maliyeti

Hasılat = Tamamlanma yüzdesi x Toplam sözleşme hasılatı

2.2.2. BOBİ FRS Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

-BOBİ FRS amacı ve kapsamı

Bağımsız denetime tabi olmakla birlikte TMS/IFRS uygulamayan işletmelerle ilgili olarak 2013 yılında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) hazırlanmaya başlanılmıştır. Ancak daha sonra bu çalışmadan vazgeçilerek bunun yerine Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hazırlanmış ve 29 Temmuz 2017 tarihinde 56 Nolu Tebliğ ile resmî gazetede yayınlanmış ve 01/01/2018 tarihinden sonraki dönemlere uygulanmak üzere yürürlüğe konmuştur.

Uluslararası finansal raporlama standartlarının ilk uygulanmaya başlamasının amacı uluslararası sermaye hareketliliğinin ve ticari ilişkilerin artmasıyla birlikte tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de uluslararası finansal raporlama sistemine geçme ihtiyacının doğmasıdır. Bu ihtiyaç doğrultusunda uluslararası standartlar TMS/IFRS şeklinde, orijinal halleri Türkçeye çevrilerek yayımlanmıştır. Ancak birebir çevirisi yapılan standartların Türkçe karşılıklarının yeteri kadar anlaşılabilir olmaması dolayısıyla yerel bir finansal raporlama standardı ortaya koyma ihtiyacı hasıl olmuştur. 27 bölümden oluşan ve uygulamaya konulan BOBİ FRS ile tam set standartlara göre daha basit ve anlaşılabilir.

Standardın bir diğ er amacı ise, uygulama kapsamında olan Büyük ve Orta boy işletmeler açısından tam set standartlara göre daha az maliyetle finansal raporlama  er evesi oluşturma ktır.

TMS/TFRS'lerde olduğu gibi BOB  FRS'nin de asıl amaçlarından birisi Avrupa Birliği düzenlemeleri ile Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama ile uyumlu olacak şekilde muhasebe standartları oluşturulması hedeflenmiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını almalarında yardımcı olmak ve sermaye maliyetlerinin azalması da standardın amaçları arasında yer almaktadır.

Diğ er bir açıdan, kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşıyan BOB  FRS; AB Muhasebe Direktifindeki “ nce küçükleri d   n” ilkesinden hareketle, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama  ng rm   olup büyük işletmelere ise il ve y k ml l  kler getirmiştir.

BOB  FRS 2021 sürümüne göre;

Aktif toplamı 200 milyon Türk Lirası ve  st ,

Yıllık net satış hasılatı 400 milyon Türk Lirası ve  st ,

Ortalama  alı an sayısı 250 ve üstü,

 artlarından en az ikisini ardışık olarak iki raporlama dönemi a an işletmeler büyük işletme olarak kabul edilmektedir.

Yine BOB  FRS 2021 sürümüne göre;

Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası ve  st ,

Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası ve  st ,

Ortalama  alı an sayısı 175 ve üstü,

 artlarından en az ikisini art arda iki raporlama dönemi a an işletmeler orta boy işletme olarak kabul edilmektedir.

Yukarıda sayılan ölçütlerden en az ikisini art arda iki raporlama döneminde e ik değerlerin altında kalması halinde, işletmeler takip eden raporlama dönemi itibarıyla büyük veya orta boy işletme olarak değerlendirilmez.

-BOBİ FRS Bölüm 5 hasılat standardı

27 bölümden oluşan BOBİ FRS' nin 2021 yılında yayımlanan son sürümünde Hasılatla ilişkin düzenlemelere 5. Bölümde yer verilmiştir.

Finansal tabloların amacı, işletmelerin finansal durumları, finansal performansları ve nakit akışları hakkında bilgiye ihtiyaç duyanların, kararlarını etkileme önem düzeyine giren konular hakkında ve bu konularla ilgili alacakları kararlarda faydalı olacak, ihtiyaçlara ve gerçeğe uygun nitelikte finansal bilgileri sunmaktır.

Hasılat ise finansal tablolarda yer alan unsurlar içerisinde işletmenin performansı hakkında en çok bilgi veren ve finansal tabloyu kullananların kararlarını en çok etkileyen kalemlerin başında gelmektedir.

Hasılat kaleminin gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir şekilde ölçülmesi, finansal tablolara yansıtılması ve sunulması, işletmelerin performansının değerlendirilmesinde ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasında büyük bir öneme sahiptir.

Bu sebeple hasılat kaleminin ortaya çıktığı dönemlerde ve gerçeğe uygun bir biçimde finansal tablolara alınması işletmelerin performanslarının doğru olarak değerlendirilebilmesi açısından oldukça önemlidir.

-Hasılat

BOBİ FRS Bölüm 5'de yer alan Hasılat Standardına göre hasılat; işletmelerin olağan faaliyetleri sonucu ortaya çıkan gelir olarak tanımlanmaktadır.

Finansal tablo kullanıcılarının kararlarının en çok etkileyen unsurlar arasında, finansal tablolar içerisinde mevcut olan ve işletmelerin performansları hakkında en çok bilgi veren kalemlerden en önemlisi hasılattır.

Hasılat unsurunun gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir şekilde ölçülmesi, finansal tablolara yansıtılması ve kullanıcılara sunulması, işletmenin performansının kullanıcılar tarafından yorumlanabilmesi ve farklı veya aynı sektördeki işletmelerle karşılaştırılmasında önemli bir yere sahiptir.

Bu sebeple hasılat kaleminin doğması ve gerçeğe uygun olarak finansal tablolara alınması işletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan işlem sonuçlarının doğru olarak yorumlanması açısından oldukça önem arz etmektedir.

BOBİ FRS'ye göre aşağıda yer alan unsurlar hasılat olarak dikkate alınır;

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

Standarda göre maddi duran varlıklar elden çıkarılması, işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında ortaya çıkmadığı için hasılat unsuru olarak finansal tablolara aktarılmayacaktır. Bu sayede; özellikle mal satışı sonucu ortaya çıkan hasılatın işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan emtiaların, satışından ortaya çıktığı vurgulanmış ve maddi duran varlıklar bölümüyle uyum göstermiştir.

Ayrıca bu bölümde, standardın başka kısımlarında düzenlenen konularla ilgili ortaya çıkan gelirler hasılat olarak ele alınmaz. Bu türden hasılat veya diğer gelir getirici durumlar aşağıdaki gibidir;

“Kiralamalar” bölümünde düzenlenen kiralamalardan ortaya çıkan hasılat veya gelirler.

“Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler” bölümünde düzenlenen iştirak veya müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlardan elde edilen kâr payları veya diğer gelirler.

“Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümünde düzenlenen finansal varlıkların ve finansal borçların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden veya bunların elden çıkarılmasından ortaya çıkan gelirler.

“Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümünde düzenlenen gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler sonucu ortaya çıkan gelirler.

“Tarımsal Faaliyetler” bölümünde düzenlenen canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler sonucu ortaya çıkan gelirler.

- Hasılatın kayda alınması

Standardın 5. bölümüne göre; gelir olarak kabul edilen ekonomik faydaların kayda alınabilmesi için bu ekonomik faydaların söz konusu işletmeye girişinin olası olması ve bu faydaların güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Hasılatın finansal tablolara alınmasına yönelik olarak; her bir hasılat unsuruna yönelik olarak ayrı ayrı olmak üzere ölçütler belirlenmiştir.

-Mal satışının kayda alınması

Mal satışından kaynaklanan ve hasılat olarak kabul edilebilecek faydaların kayda alınabilmesi için;

Mal sahipliğinden dolayı ortaya çıkan önemli sayılacak risk ve getirilerin malı alan tarafa devrinin olması gerekmektedir. Örneğin; günlük et satışı yapan bir işletmenin sattığı ürünlere ilişkin olarak bozulma riskinin ortadan kalkması, yani alıcının yükümlülüğüne girmesi risk devrine örnek verilebilir.

Satılan mallar üzerinde, satıcı tarafından kontrolün sürdürülememesi de standardın 5. Bölümüne göre mal satışında kayda almanın ölçütlerinden birisi olarak düzenlenmiştir. Bu ölçüt de satılan mal ile satıcı arasında ilişki kalmaması gerektiğini göstermektedir.

Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve ölçülebilen bu hasılatın işletmeye girmesinin muhtemel olması ve maliyetlerin güvenilir biçimde tespit edilebilmesi gibi genel ölçütler de standarda göre mal satışında kayda almak için dikkate alınmalıdır.

- Hizmet sunumunun kayda alınması

Hizmet sunumundan kaynaklanan ve hasılat olarak kabul edilebilecek faydaların kayda alınabilmesi için;

Hizmet sunumu kapsamındaki işlemlerde, işlemin sonucunun güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda hasılat; söz konusu işleme ilişkin tamamlama yüzdesi yöntemi kullanılarak kayıtlara alınacaktır. İşlemin sonucunun standartta belirtildiği gibi güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir olması için de bazı ölçütler bulunmaktadır.

- ✓ Hasılatla ilişkin tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,

- ✓ İşleme yönelik ekonomik faydaların elde edilmesinin olası olması,
- ✓ Tamamlama yüzdesi yönteminde, her bir raporlama dönemi sonunda işin ne kadarlık kısmının tamamlandığının belirlenebilir olması,
- ✓ Raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile işin tamamlanmasına kadar katlanması gereken maliyetlerin tespitinin mümkün olması,

Sayılan bu ölçütlerin varlığı halinde işlemin sonucunun güvenilir biçimde ölçülebildiği varsayılır ve tamamlama yüzdesi yöntemine göre hasılat tutarı kayda alınır.

Bu ölçütlerin sağlanamaması durumunda yani tamamlama yüzdesi ile hasılatın kayda alınamayacağı durumlarda ise hasılat; geri kazanılması muhtemel olan gider tutarları kadar finansal tablolara yansıtılır.

- Faiz, isim hakkı ve kar payından elde edilen hasılatın kayda alınması

Faiz, isim hakkı ve kar paylarından elde edilen hasılat tutarlarının kayda alınması için,

- ✓ Faizin etkin faiz yöntemiyle hesaplanarak kayda alınması,
- ✓ İsim hakkının, sözleşme hükümleri dikkate alınarak kayda alınması,
- ✓ Kar paylarında ise, ödemeyi alacak tarafların hakkının doğması koşuluyla kayda alınması gerekmektedir.

-İnşa Sözleşmelerinden elde edilen hasılatın kayda alınması

İnşa Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılatın Kayda Alınması, hizmet sunumundan elde edilen hasılatın kayda alınması ile benzerdir. Ancak inşa sözleşmeleri özel nitelikte hazırlanan sözleşmeler olduğu için standartta tanımı yapılarak ayrı bir şekilde değerlendirilmiştir.

Bir varlığın ya da dizaynın, teknolojik, işlevsel ve nihai amaç veya kullanımı açısından birbirine benzeyen veya birbirlerine bağlantısı olan bir grup varlığın işası için özel olarak düzenlenmiş sözleşmeler standarda göre inşa sözleşmesi olarak kabul edilmiştir.

İnşa sözleşmelerinden elde edilecek ve hasılat olarak kabul edilebilecek ekonomik faydalar şunlardır;

- ✓ Sözleşmede yer alan hasılat tutarı,
- ✓ Yapılması için anlaşın iş kapsamında müşteri talebi doğrultusunda ortaya çıkan değişiklikler sonucunda ortaya çıkan hasılat
- ✓ Sözleşmede yer almayan ancak sonradan ortaya çıkan maliyetler sonucunda müşteri ya da üçüncü kişiler tarafından elde edilmesi muhtemel hasılat tutarı,
- ✓ Sözleşme kapsamında olsun ya da olmasın, müşteri tarafından teşvik niteliğinde yapılan ödemeler şeklinde ortaya çıkan hasılat tutarı standart kapsamında inşa sözleşmelerinden elde edilen hasılat olarak kabul edilir.

İnşa sözleşmelerinin maliyetleri ise aşağıdaki kalemlerden oluşur;

- ✓ Sözleşmeyle ilgili doğrudan maliyetler. Bu maliyetlere ise malzeme, işçilik, nakliye, kiralama ve amortisman giderleri örnek olarak gösterilebilir.
- ✓ Sözleşmeye dağıtılması mümkün ve inşa faaliyetine atfedilen maliyetler,
- ✓ Sözleşme hükümleri çerçevesine müşteriye yüklenebilecek maliyetler,

Standardın 5. bölümüne göre; inşa sözleşmelerinden elde edilen yukarıda belirtilen hasılat türleri ile sözleşme kapsamında katlanılan maliyetler, raporlama döneminin sonu itibarıyla faaliyetin tamamlanma yüzdesi dikkate alınacak şekilde kara veya zarara yansıtılır. Bu yöntemde de tamamlama yüzdesi yöntemi denilmektedir. Ancak bu yöntemin kullanılabilmesi için sözleşmeye ilişkin sonuçların güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi gerekmektedir. Sözleşmeye ilişkin sonuçların güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi için de; inşa işinin tamamlanma yüzdesinin, ortaya çıkan maliyetler ile gelecekte ortaya çıkacak maliyetlerin ve katlanılan maliyetlerin tahsil edilebilme durumlarının ölçülebilir olması gerekmektedir. Bu durumda tamamlanma yüzdesi yöntemiyle hasılat kayda alınacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİ MEVZUATI/ULUSLARARASI STANDARTLAR KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

3.1- Uygulamanın Amacı

Bu bölümde yer alan uygulamanın amacı; birinci ve ikinci bölümlerde detaylı olarak ortaya konulan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin bir örnek uygulama üzerinden muhasebe uygulamaları genel tebliği, TFRS-15 ve BOBİ-FRS kapsamında nasıl muhasebeleştirildiği, dönem sonlarında her uygulama karşısında finansal tabloların nasıl oluştuğunu tespit etmek, uygulamalara göre oluşan farklılıkları ortaya koymaktır. Uygulama örneğinden elde edilen verilerle de; çalışmanın sonuç kısmında düzenlemelerin farklılıklarını, yararlı veya zararlı yönlerini değerlendirmektedir.

3.2- Uygulama Örneğine İlişkin Bilgiler

Beril İnşaat Taahhüt A.Ş., İhale ile Samsun-Vezirköprü Devlet yolu üzerinde kavşak, köprü, toplayıcı yol yapım işleri ve bunların bakım onarım işleri için 03.03.2020 tarihinde sözleşme imzalanmıştır. İnşaatların Teslim süresi 3 yıl (26.09.2022) olarak belirlenmiştir. İşletme, 27.03.2020 tarihinde inşaatı başlanmıştır.

-Başlangıçta 03.03.2020 tarihinde yapılan sözleşmede, Köprü kavşak ve toplayıcı yol inşaatı için sözleşme fiyatı 50 milyon-TL, toplam tahmini maliyet ise 45 milyon-TL olarak belirlenmiştir.

-Sözleşmede belirtilen her bir işlem zamana yayılı edim yükümlülüğü kapsamında dikkate alınacaktır.

(Bu edim yükümlülüğü, edim oluşturuldukça ya da geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçtiğinden hasılat zamana yayılı olarak finansal tablolara alınmalıdır)

Beril İnşaat Taahhüt A.Ş., edim yükümlülüğünün gerçekleştirilmesine yönelik olarak kaydettiği ilerlemenin ölçümünde ise girdi yöntemini kullanmaktadır.

2020, 2021 ve 2022 hesap dönemleri içerisinde gerçekleşen işlemler sırasıyla aşağıda belirtildiği gibidir;

1. Yıl (2020 hesap Dönemi) :

İşletme yapılan iş kapsamında 2020 hesap döneminde 15.000.000,00-TL tutarında harcama yapmıştır. Yaptığı işler karşılığında da yıl içerisinde (26.09.2020) 17.000.000,00-TL tutarında hakediş faturası tanzim edilmiştir. Hakediş tutarı olan 17.000.000,00-TL dönem içerisinde tahsil edilmiştir.

2. Yıl (2021 hesap dönemi) :

İşletme 2021 hesap döneminde 28.500.000,00-TL harcama yapmıştır. Yaptığı işler karşılığında da yıl içerisinde (06.11.2021) 30.000.000,00-TL tutarında hakediş faturası tanzim edilmiştir. Hakediş tutarı olan 30.000.000,00-TL dönem içerisinde tahsil edilmiştir.

İkinci yılın sonunda Beril inşaat taahhüt A.Ş., ülkede artan enflasyon nedeniyle yükselen girdi fiyatları ve maliyetlerin sözleşme imzalandığında öngörülen maliyet bedelinden daha yüksek olacağını ve ek maliyetlerin çıkacağını öngörerek sözleşmede değişiklik yapma kararı almıştır. Bu sebeple de sözleşme tutarında güncelleme yapmak istediğini müşterisine bildirmiştir. Müşteri de; bu sözleşme değişiklik talebine olumlu karşılık vermiş ve sözleşmede değişikliğe gidilmiştir.

3. Yıl (2022 hesap dönemi):

Sözleşme değişim sonrası üçüncü yılın başı itibarıyla yani 2022 hesap döneminde eklenecek maliyet ve satış tutarlarının detayları aşağıda belirtilmiştir;

	Kavşak	Köprü	Tamamlayıcı Yol	Toplam
Sözleşme geliri	5.000.000,00 TL	15.000.000,00 TL	3.000.000,00 TL	23.000.000,00 TL
Bütçelenen maliyet	4.500.000,00 TL	14.250.000,00 TL	2.500.000,00 TL	21.250.000,00 TL
Kar/zarar	500.000,00 TL	750.000,00 TL	500.000,00 TL	1.750.000,00 TL

2020 hesap döneminde işe başlama zamanında yapılan sözleşmeye ilişkin tutarları aşağıdaki gibidir;

	Kavşak	Köprü	Tamamlayıcı Yol	Toplam
Sözleşme geliri	13.000.000,00 TL	22.000.000,00 TL	15.000.000,00 TL	50.000.000,00 TL
Bütçelenen maliyet	12.000.000,00 TL	20.000.000,00 TL	13.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL
Kar-zarar	1.000.000,00 TL	2.000.000,00 TL	2.000.000,00 TL	5.000.000,00 TL

Sözleşmenin güncellenmesi sonrasında edim yükümlülüklerinin her birinin ve toplam sözleşme tutarların yeni hali ise aşağıdaki gibi oluşmuştur;

	Kavşak	Köprü	Tamamlayıcı yol	Toplam
Sözleşme geliri	18,000,000.00 TL	37,000,000.00 TL	18,000,000.00 TL	73,000,000.00 TL
Bütçelenen maliyet	16,500,000.00 TL	34,250,000.00 TL	15,500,000.00 TL	66,250,000.00 TL
Kar7zarar	1,500,000.00 TL	2,750,000.00 TL	2,500,000.00 TL	6,750,000.00 TL

İşletme 2022 hesap döneminde 21.750.000,00-TL tutarında harcama yapmıştır. Yaptığı işler karşılığında işletme tarafından yıl içerisinde (25.09.2022) 30.000.000,00-TL tutarında hakediş faturası tanzim edilmiştir. Tanzim edilen fatura karşılığı olan 26.000.000,00-TL dönem içerisinde tahsil edilmiştir.

UYGULAMA ÖRNEĞİNE İLİŞKİN HESAPLAMALAR

Sözleşme başlangıcında Beril İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin edim yükümlülüklerine göre her bir yükümlülük tutarları ve sözleşmede yer alan toplam gelir ile bütçelenen maliyetleri aşağıdaki gibidir;

EDİM YÜKÜMLÜLÜKLERİ				
	Kavşak	Köprü	Tamamlayıcı yol	Toplam
Sözleşme geliri	13.000.000,00 TL	22.000.000,00 TL	15.000.000,00 TL	50.000.000,00 TL
Bütçelenen maliyet	12.000.000,00 TL	20.000.000,00 TL	13.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL
Kar-zarar	1.000.000,00 TL	2.000.000,00 TL	2.000.000,00 TL	5.000.000,00 TL

1.Yıl (2020 hesap dönemi)

Beril İnşaat Taahhüt A.Ş nin 2020 hesap dönemi içerisinde gerçekleşen maliyetleri aşağıdaki gibidir.

	Kavşak	Köprü	Tamamlayıcı yol	Toplam
Gerçekleşen maliyet	4.000.000,00 TL	6.500.000,00 TL	4.500.000,00 TL	15.000.000,00 TL
Bütçelenen maliyet	12.000.000,00TL	20.000.000,00 TL	13.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL

TFRS-15 Kapsamında yapılan hesaplamalar

Beril İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin 2020 hesap dönemi içerisinde gerçekleşen maliyetlerinin TFRS 15 kapsamında hesaplanması aşağıdaki gibidir;

Tfrs-15'e göre İşlemlerin muhasebeleştirilmesi için tamamlanma yüzdesinin hesaplanması gerekmektedir. Tamamlanma yüzdesi ise TFRS-15 kapsamında ilgili dönem içerisindeki toplam gerçekleşen harcamaların tahmini sözleşme maliyetine oranlanması suretiyle hesaplanmalıdır. Ortaya çıkan oranın sözleşme geliriyle çarpılması sonucunda da standart kapsamında kayda alınması gereken hasılat tutarına ulaşılacaktır.

Kavşak edim yükümlülüğü için tamamlanma oranı ve hasılat hesaplaması ;

Tamamlanma oranı = 4,000,000.00 TL / 12,000,000.00 TL = % 33

Kayıtlara alınacak hasılat = 13,000,000.00 TL x 0.33 = 4,290,000.00 TL

Köprü edim yükümlülüğü için tamamlanma oranı ve hasılat hesaplaması ;

Tamamlanma oranı = 6,500,000.00 TL / 20,000,000.00 TL = % 32

Kayıtlara alınacak hasılat = 22,000,000.00 TL x 0.32 = 7,040,000.00 TL

Tamamlayıcı yol edim yükümlülüğü için tamamlanma oranı ve hasılat hesaplaması ;

Tamamlanma oranı = 4,500,000.00 TL / 13,000,000.00 TL = % 35

Kayıtlara alınacak hasılat = 15,000,000.00 TL x 0.35 = 5,250,000.00 TL

Yapılan hesaplamalar sonucunda, 2020 hesap dönemi için ortaya çıkan ve TFRS-15 kapsamında gerçekleşen her bir edim yükümlülüğüne ilişkin hasılat ve maliyet tablosu aşağıdaki gibi olmalıdır;

	Kavşak	Köprü	Tamamlayıcı yol	Toplam
Hasılat	4.290.000,00 TL	7.040.000,00 TL	5.250.000,00 TL	16.580.000,00 TL
Gerçekleşen maliyet	4.000.000,00 TL	6.500.000,00 TL	4.500.000,00 TL	15.000.000,00 TL
Kar-zarar	290.000,00 TL	540.000,00	750.000,00 TL	1.580.000,00 TL
Tamamlanma oranı %	33	32	35	33

BOBİ-FRS Kapsamında yapılan hesaplamalar

Bobi-FRS açısından ise; hasılat ve maliyetler raporlama dönemlerinin sonları itibarıyla tespit edilecektir. BOBİ-FRS kapsamında hasılat ve maliyetler faaliyetin tamamlanma oranı dikkate alınarak kar veya zarara yansıtılmaktadır. Tamamlanma oranına ulaşmak için de aşağıdaki formül kullanılmaktadır;

Toplam fiili maliyetlerin / (Toplam fiili maliyet + kalan tahmini tamamlanma maliyeti)

$$(15,000,000.00 \text{ TL} / (15,000,000.00 \text{ TL} + 30,000,000.00 \text{ TL})) = \%33,16$$

Ortaya çıkan oranın sözleşme geliriyle çarpılmasıyla da BOBİ-FRS kapsamında ilgili hesap döneminde finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarına ulaşılır.

$$=\%33,16 \times 50,000,000.00\text{-TL}$$

$$=16,580,000.00 \text{ -TL}$$

Yapılan hesaplamalar sonucunda BOBİ-FRS kapsamında ortaya çıkan ve dönem sonunda finansal tablolara yansıtılacak hasılat ise aşağıdaki gibi ortaya çıkmıştır;

	Tutar (TL)
Hasılat	16,580.000,00-TL
Gerçekleşen maliyet	15.000,000,00-TL
Kar	1.580.000,00-TL
Tamamlanma oranı %	33.16

Vergi Usul Kanunu Kapsamında yapılan hesaplamalar

Vergi Usul Kanuna göre ise inşaat işi kesin olarak bitmeden hasılat veya maliyet olarak finansal tablolara kayıt yapılmayacaktır. Ancak, katlanılan maliyetler ve elde edilen hakedişler bilançoda geçici hesaplarda izlenir. Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere

belirtilen geçici hesaplara kaydedilen tutarlar işin kesin olarak bittiği dönemde kar veya zarara yansıtılarak finansal tablolarda gösterilir.

Kaydedilecek Hesap	Tutar
170 Nolu Maliyet Hesabı	15.000.000,00-TL
350 Hakedişler Hesabı	17.000.000,00-TL

TFRS-15 ve BOBİ-FRS'ye göre hesaplamalardan da görüleceği üzere, hasılat kaydı yapılırken hak kazanılan hakediş tutarı dikkate alınmayacak hesaplanan tamamlanma oranları ile ortaya çıkartılan hasılat kayıtlara alınacaktır.

TFRS-15 kapsamında, 2020 hesap döneminde 15,000,000.00 TL maliyet gerçekleşmiş buna karşılık yapılan hesaplamalar sonucu 16,580,000.00 TL hasılat ortaya çıkmıştır. 2020 yılı karı 1,580,000.00 TL olarak hesaplanmıştır. BOBİ-FRS açısından da kar veya zarar TFRS-15 ile aynı tutarlarda gerçekleşmiştir.

2.Yıl (2021 hesap dönemi)

Beril İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin 2021 hesap döneminde gerçekleşen maliyetleri aşağıdaki gibidir.

	Kavşak	Köprü	Tamamlayıcı yol	Toplam
Gerçekleşen maliyet	8.000.000,00 TL	13.500.000,00 TL	7.000.000,00 TL	28.500.000,00 TL
Bütçelenen maliyet	12.000.000,00 TL	20.000.000,00 TL	13.000.000,00 TL	45.000.000,00 TL
Tamamlanma oranı %	67	68	54	63

TFRS-15 Kapsamında yapılan hesaplamalar

2021 yılında Beril İnşaat Taahhüt A.Ş 28,500,000.00 TL tutarında işler kapsamında maliyeti gerçekleşmiştir. TFRS 15 e işletme edinim yükümlülüğünün ifasında kavşak ve köprü edim yükümlülüğü işletmenin kaydettiği ilerlemeyle orantılı olmadığını gözlemlemiş bu yüzden de yalnızca katlandığı maliyetler ölçüsünde hasılatı kayıtlarına almıştır. İşletme 2021 yılı için toplamda 29,600,000.00 TL hasılat kaydederken 28,500.000.00 TL de maliyeti

kayıtlarına alacaktır. İşletme 2021 yılında sadece tamamlayıcı yol edim yükümlülüğünden 1,100,000.00 TL kar etmiştir.

Yapılan hesaplamalar sonucunda, 2021 hesap dönemi için ortaya çıkan ve TFRS-15 kapsamında gerçekleşen hasılat tablosu aşağıdaki gibi olmalıdır;

	Kavşak	Köprü	Tamamlayıcı yol	Toplam
Hasılat	8.000.000,00 TL	13.500.000,00 TL	8.100.000,00 TL	29.600.000,00 TL
Gerçekleşen maliyet	8.000.000,00 TL	13.500.000,00 TL	7.000.000,00 TL	28.500.000,00 TL
Kar-zarar	0,00	0,00	1.100.000,00 TL	1.100.000,00 TL
Tamamlanma oran%	67	68	54	63

BOBİ-FRS Kapsamında yapılan hesaplamalar

2020 hesap döneminde olduğu gibi 2021 hesap döneminde de, tamamlanma yüzdesinin hesaplanması gerekmektedir. Bunun içinde formülde yer alan kalan tahmini tamamlanma maliyetinin öncelikle bulunması gerekmektedir. İşletme 2020 ve 2021 hesap dönemlerinde toplamda 43.500,000,00-TL tutarında fiili maliyete katlanmıştır.

Kalan tahmini maliyet tutarı ise (45.000,000,00-TL – 43.500,000,00-TL) =1,500,000.00 TL olarak hesaplanmıştır.

Elde edilen bu verilerle BOBİ-FRS için tamamlanma yüzdesi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

Toplam fiili maliyetlerin / (Toplam fiili maliyet + kalan tahmini tamamlanma maliyeti)

$$=43,500,000.00 \text{ TL} / (43,500,000.00 \text{ TL} + 1,500,000.00 \text{ TL})$$

$$=\% 97$$

Tamamlanma yüzdesi olarak hesaplanan %97'lik oran işe başlanıldığı tarihten itibaren 2 hesap dönemini kapsayan orandır. Fakat; bu işin %33'lük kısmı 2020 yılında tamamlanarak hasılat kayıtlarına alınmıştır. Dolayısıyla; 2021 hesap dönemi tamamlanma yüzdesi bulunurken bu iki oranın farkı alınmalıdır.

(2021 Hesap Dönemi Tamamlanma Yüzdesi - 2020 Hesap Dönemi Tamamlanma Yüzdesi)

$$=(\%97-\%33,16 = \%63.84)$$

Ortaya çıkan oranın sözleşme geliriyle çarpılmasıyla da BOBİ-FRS kapsamında ilgili hesap döneminde finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarına ulaşılır.

$$50,000,000.00 \text{ TL} \times 0.6384 = 31,920,000.00 \text{ TL}$$

İşletme normal şartlarda 31,920,000.00 TL hasılatı kayıtlarına alacaktı fakat BOBİ FRS Bölüm 5.24 e göre; Bir inşa sözleşmesine ilişkin sonucun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hâsılat kayda alacaktır. Bu sebeple de işletme katlandığı maliyet oranında (28,500,000.00 TL) hasılatı kayda alması gerekmektedir.

Yapılan hesaplamalar sonucunda, 2021 hesap döneminde BOBİ-FRS kapsamında ortaya çıkan ve dönem sonunda finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı aşağıda gösterildiği şekilde ortaya çıkmaktadır;

	Tutar
Hasılat	28,500.000,00 TL
Gerçekleşen maliyet	28.500.000,00 TL
Kar/zarar	0,00
Tamamlanma oranı %	63.84 (97-33,16)

Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan hesaplamalar

Vergi Usul Kanuna göre ise inşaat işi kesin olarak bitmeden hasılat veya maliyet olarak finansal tablolara kayıt yapılmayacaktır. Ancak, katlanılan maliyetler ve elde edilen hakedişler bilançoda geçici hesaplarda izlenir. Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere 2020 hesap döneminde olduğu gibi 2021 hesap döneminde de elde edilen hakediş ve katlanılan maliyetler belirtilen geçici hesaplara kaydedilecek ve işin kesin olarak bittiği dönemde kar veya zarara yansıtılarak finansal tablolarda gösterilecektir.

Kaydedilecek Hesap	Tutar
170 Nolu Maliyet Hesapları	28.500.000,00-TL
350 Nolu Hakediş Hesapları	30.000.000,00-TL

2021 yılı hakediş tutarı 30,000,000.00 TL olarak gerçekleşmiş olup TFRS-15 açısından 3.yılda değişikliğe uğrayan sözleşme tutarları nedeniyle 3.yıl sonunda açıklama yapılacaktır.

BOBİ-FRS'ye göre 2021 hesap döneminde 28,500.000.00 TL hasılat hesaplanmıştır. Alınan hakediş tutarı 30.000,000,00-TL olmasına karşılık hasılat kaydı daha az tutarda gerçekleşmiştir. Bu durum da standart kapsamında değerlendirildiğinde 1,500,000.00- TL olarak ortaya çıkan fark devam eden inşa sözleşmelerinden borçlar hesabında izlenecek ve işin bitiminde düzeltilecektir.

2020 yılında olduğu gibi 2021 yılında da Vergi Usul Kanunu kapsamında finansal tablolara yansıtılacak hasılat veya maliyet ortaya çıkmamış olup elde edilen hakediş ve katlanılan maliyetler geçici hesaplara kaydedilerek izlenmeye devam edilmiştir.

SÖZLEŞME DEĞİŞİKLİĞİNİN TFRS 15, BOBİ-FRS VE VUK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

-TFRS-15 Kapsamında Sözleşme Değişikliğinin Değerlendirilmesi;

TFRS-15 standardına göre sözleşme değişikliği ayrı mal veya hizmetlerin ilavesinden kaynaklanmadığı için sözleşme değiştirildiği tarihte kümülatif olarak geçmişe yönelik düzeltme yapılarak hesaplanacaktır.

Hesaplama ilk olarak; sözleşme değişmeden önceki bütçelen maliyetin, değişim tarihine kadar gerçekleşen tamamlanan yüzdesine isabet eden tutarı belirlenecek ve çıkan sonuç değişim sonrası toplam maliyete bölünerek değişim tarihindeki tamamlanma yüzdesi bulunacaktır. Ortaya çıkan oran değişim sonrası sözleşme geliri ile çarpılacaktır. Çıkan sonuç sözleşme değişmeden önce kaydedilen hasılatтан düşülecektir.

Sözleşme değişikliğinden sonra Ek hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar hesaplamaları aşağıdaki gibi olacaktır.

Sözleşme değişikliği sonrası kavşak edim yükümlülüğü için eklenecek ek hasılat tutarının hesaplanması:

KAVŞAK	Tutar
Değişim sonrası toplam maliyet	16,500,000.00 TL
Değişim sonrası toplam hasılat	18,000,000.00 TL
Değişiklik tarihindeki tamamlanma yüzdesi	0,73 (12,000,000.00 TL / 16,500,000.00 TL)
Değişiklik tarihindeki ek hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar	13,140,000.00 TL (18,000,000.00 TL X 0.73)
	13,140,000.00 TL - 12,290,000.00 TL
	850,000.00 TL

Tablodan da görüleceği üzere, sözleşme değişikliği sonrasında değişiklik tarihine kadar olan tamamlanma oranı 0,73 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan bu oran sözleşme değişikliği sonrasında ortaya çıkan gelirle çarpılmıştır. Bunun sonucunda da; kavşak edim yükümlülüğü için ek hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar 850,000.00 TL olarak hesaplanmıştır.

Sözleşme değişikliği sonrası köprü edim yükümlülüğü için eklenecek ek hasılat tutarının hesaplanması:

KÖPRÜ	
Değişim sonrası toplam maliyet	34,250,000.00 TL
Değişim sonrası toplam hasılat	37,000,000.00 TL
Değişiklik tarihindeki tamamlanma yüzdesi	0,58 (20,000,000.00 TL / 34,250,000.00 TL)
Değişiklik tarihindeki ek hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar	21,460,000.00 TL (37,000,000.00 TL X 0.58)
	21,460,000.00 TL - 20,540,000.00 TL
	920,000.00 TL

Tablodan da görüleceği üzere, köprü edim yükümlülüğü için sözleşme değişikliği sonrasında değişiklik tarihine kadar olan tamamlanma oranı 0,58 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan bu oran sözleşme değişikliği sonrasında ortaya çıkan gelirle çarpılmıştır. Bunun sonucunda da; kavşak edim yükümlülüğü için ek hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar 920,000.00-TL olarak hesaplanmıştır.

Sözleşme değişikliği sonrası tamamlayıcı yol edim yükümlülüğü için eklenecek ek hasılat tutarının hesaplanması:

TAMAMLAYICI YOL	
Değişim sonrası toplam maliyet	15,500,000.00 TL
Değişim sonrası toplam hasılat	18,000,000.00 TL
Değişiklik tarihindeki tamamlanma yüzdesi	0,75 (11,570,000.00 TL / 15,500,000.00 TL)
Değişiklik tarihindeki ek hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar	13,500,000.00 TL (18,000,000.00 TL X 0.75)
	13,500,000.00 TL - 13,350,000.00 TL
	150,000.00 TL

Tablodan da görüleceği üzere, tamamlayıcı yol yükümlülüğü için sözleşme değişikliği sonrasında değişiklik tarihine kadar olan tamamlanma oranı 0,75 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan bu oran sözleşme değişikliği sonrasında ortaya çıkan gelirle çarpılmıştır. Bunun sonucunda da; kavşak edim yükümlülüğü için ek hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar 150,000.00-TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutarın 16,500.00-TL tutarındaki kısmı 2. Hesap döneminin sonunda tamamlanmayan % 11 kısmı yeni sözleşme ile hesaplamalara yansıyan tutardır.

3.Yıl (2022 hesap dönemi)

İşletme 2022 hesap döneminde taahhüt ettiği bütün edimlere ilişkin işleri bitirmiş ve müşterisine eksiksiz olarak teslim etmiştir.

Beril İnşaat Taahhüt A.Ş nin 2022 hesap döneminde gerçekleşen maliyetleri aşağıdaki gibidir.

	Kavşak	Köprü	Tamamlayıcı yol	Toplam
Gerçekleşen maliyet	4.500.000,00 TL	14.250.000,00 TL	4.000.000,00 TL	22.750.000,00 TL
Bütçelenen maliyet	16.500.000,00TL	34.250.000,00 TL	15.500.000,00 TL	66.250.000,00 TL

TFRS-15 Kapsamında yapılan hesaplamalar

TFRS-15 standardı kapsamında edim yükümlülüklerinden ortaya çıkan hasılat ve maliyetlerin nasıl hesaplandığına 2020 ve 2021 hesap dönemlerinde detaylı olarak yer verilmiştir. İlgili bölümlerde yer aldığı şekilde oranların hesaplanması sonucunda 2022 hesap döneminde aşağıdaki tabloda yer alan oranlar ve kayda alınacak hasılatlar ile maliyetlere ulaşılmıştır.

	Kavşak	Köprü	Tamamlayıcı yol	Toplam
Hasılat	4.860.000,00 TL	15.540.000,00 TL	4.516.500,00 TL	24.916.500,00 TL
Gerçekleşen maliyet	4.500.000,00 TL	14.250.000,00 TL	4.000.000,00 TL	22.750.000,00 TL
Kar/zarar	360.000,00 TL	1.290.000,00 TL	516.500,00 TL	2.166.500,00 TL
Tamamlanma oranı %	27	42	25,091666	34

Tablodan da görüleceği üzere; İşletme 2022 hesap döneminde kavşak edim yükümlülüğü için 4.860.000,00 TL tutarında hasılat kaydetmiş ve buna karşılık olarak da 4.500.000,00-TL tutarında maliyete katlanmıştır. Bunun sonucu olarak da 360.000,00-TL tutarında kar elde etmiştir.

Köprü edim yükümlülüğü için de 15.540.000,00-TL tutarında hasılat kaydetmiş bunun karşılık olarak da 14.250.000,00-TL tutarında maliyete katlanmıştır. Bunun sonucu olarak da 1.290.000,00-TL tutarında kar elde etmiştir.

Son olarak tamamlayıcı yol edim yükümlülüğü için ise 4.516.500,00-TL tutarında hasılat hesaplanmış buna karşılık olarak da 4.000.000,00 TL tutarında maliyete katlanmıştır. Bunun sonucu olarak da 516.500,00 TL tutarında kar elde etmiştir.

3.yıl hesaplamaları yapıldıktan sonra işletmenin TFRS 15 açısından 2020, 2021 ve 2022 hesap dönemleri için ayrı ayrı maliyet, hasılat ve kar olarak gerçekleşen tutarları ve sözleşme değişikliğinin etkilerinin de gösterildiği tablo aşağıdaki gibi olacaktır,

Edim Yüklölükleri	2020	2021	2022	TOPLAM
Kavşak	33%	67%		
Hasılat	4.290.000,00 TL	8.000.000,00 TL	4.860.000,00 TL	17.150.000,00 TL
Eklenen Ek Hasılat	280.500,00 TL	569.500,00 TL		850.000,00 TL
Toplam Hasılat	4.570.500,00 TL	8.569.500,00 TL	4.860.000,00 TL	18.000.000,00 TL
Maliyet	4.000.000,00 TL	8.000.000,00 TL	4.500.000,00 TL	16.500.000,00 TL
Kar/Zarar	570.500,00 TL	569.500,00 TL	360.000,00 TL	1.500.000,00 TL
Köprü	32%	68%		
Hasılat	7.040.000,00 TL	13.500.000,00 TL	15.540.000,00 TL	36.080.000,00 TL
Eklenen Ek Hasılat	294.400,00 TL	625.600,00 TL		920.000,00 TL
Toplam Hasılat	7.334.400,00 TL	14.125.600,00 TL	15.540.000,00 TL	37.000.000,00 TL
Maliyet	6.500.000,00 TL	13.500.000,00 TL	14.250.000,00 TL	34.250.000,00 TL
Kar/Zarar	834.400,00 TL	625.600,00 TL	1.290.000,00 TL	2.750.000,00 TL
Tamamlayıcı Yol	35%	54%		
Hasılat	5.250.000,00 TL	8.100.000,00 TL	4.516.500,00 TL	17.866.500,00 TL
Eklenen Ek Hasılat	52.500,00 TL	81.000,00 TL		133.500,00 TL
Toplam Hasılat	5.302.500,00 TL	8.181.000,00 TL	4.516.500,00 TL	18.000.000,00 TL
Maliyet	4.500.000,00 TL	7.000.000,00 TL	4.000.000,00 TL	15.500.000,00 TL
Kar/Zarar	802.500,00 TL	1.181.000,00 TL	516.500,00 TL	2.500.000,00 TL

2020 hesap dönemi hakediş tutarı 17,000,000.00 TL gerçekleşmiş ancak, kayda alınan hasılat toplamı 17,207,400.00 TL olarak hesaplanmıştır. İşletmenin 207,400.00-TL tutarında hakedişten dolayı müşterisinden alacağı ortaya çıkmaktadır. Bu tutar da standartta yapılan düzenlemelere göre devam eden inşa sözleşmelerinden alacaklar hesabında izlenecektir. 2021 hesap dönemi hakediş tutarı ise 30,000,000.00 TL gerçekleşmiş ancak kayda alınan hasılat toplamı 30,876,100.00-TL olarak hesaplanmıştır. İşletmenin 876,100.00-TL tutarında hakedişten dolayı müşterisinden alacağı doğmuştur bu fark da devam eden inşa sözleşmelerinden alacaklar hesabında izlenecektir.

2022 hesap dönemi hakediş tutarı ise 26,000,000.00 TL olarak gerçekleşmiş ancak; kayda alınan hasılat toplamı 24,916,500.00 TL olarak hesaplanmıştır. İşletmenin 1,083,500.00 TL hakedişten dolayı müşterisine borcu doğmuştur. Devam eden inşa sözleşmelerinden borçlar hesabında izlenecek bu fark ile 3. yıl sonunda hakediş hesabı kapanmış olacaktır. Çünkü ilk iki hesap döneminde 1,083,500.00 TL tutarında hakedişten

dolayı müşterisinden alacağı hesaplanarak kayıtlara alınmıştır. İşin bitim tarihinde yani 2022 hesap döneminde de 1,083,500.00-TL tutarında hakedişten dolayı müşterisine borcu doğmuştur. Bu iki hesap karşılıklı olarak kapatılarak müşteriye alacak veya borç tutarları sıfırlanacaktır.

- BOBİ-FRS Kapsamında yapılan hesaplamalar

Sözleşmeye konu olan işin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi, tamamlanma oranının, maliyetlerin ve tahsilâtın güvenilir şekilde tahmin edilmesi gerekmektedir. Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hâsılat kayda alınmalıdır. Sonucun güvenilir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (sözleşme sonucu güvenilir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hâsılat ve maliyetler tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır. Buna ilişkin olarak geriye dönük herhangi bir düzeltme yapılmaz. Standartta yapılan düzenlemelerden de görüldüğü üzere BOBİ-FRS’de, TFRS-15 kapsamında yaptığımız gibi geriye dönük düzeltme yapılmamaktadır. Devam eden yılda yeni sözleşme tutarları ile tamamlanma yüzdesi hesaplanacaktır. Aslında özet olarak BOBİ-FRS düzenlemesi gereğince, sözleşme değişikliği göz ardı edilmekte olup sadece ortaya çıkan yeni tutarlar dikkate alarak eski dönemlerde olduğu gibi hesaplamalara devam edilmektedir. 2022 hesap dönemi sonrasında ortaya çıkan hasılat ve maliyet tutarları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

	Toplam
Hasılat	2.190.000,00 TL
Söz.değ.sonrası eklenecek hasılat	25.730.000,00 TL
Toplam hasılat	27.920.000,00 TL
Gerçekleşen maliyet	22.750.000,00 TL
Kar	5.170.000,00 TL
Tamamlanma oranı %	3 (100-33.16-63.84)

İşletme 2022 hesap döneminde taahhüt ettiği işler kapsamında %100 tamamlanma seviyesine ulaşmıştır.

2022 yılı için kayıtlara alınması gereken hasılat ise önceki dönemlerde elde edilen tamamlanma yüzdesi %100 tamamlanma yüzdesinden çıkartılarak yeni oran

hesaplanacaktır. 2020 ve 2021 hesap dönemlerinde sırasıyla işin %33,16 ve %63,84'lük kısımları tamamlandığından 2022 hesap döneminde işin (%100-%33,16 ve %63,84) %3'lük kısmı tamamlanmış olacak ve hasılat kaydı yapılırken bu oran dikkate alınacaktır. Sözleşme değişikliği ile birlikte işin toplam sözleşme geliri 73,000,000.00-TL olmuştur. Bu sebeple;

= 73,000,000.00 TL x %3 = 2,190,000.00 TL tutarında 2022 hesap dönemi için hasılat ortaya çıkmıştır.

BOBİ FRS ye göre işletme; 3. Hesap döneminin başında yaptığı sözleşme değişikliği sebebiyle hasılatına eklemesi gereken tutarı değişikliğin yapıldığı yıl kayıtlarına yansıtacaktır. Eklenecek tutar 25,730,000.00 TL olarak hesaplanmıştır. 3. Hesap döneminin sonunda toplamda 27,920,000.00 TL tutarında hasılat elde etmiş buna karşılık da 22,750,000.00-TL tutarında maliyete katlanmıştır. İşletme 2022 hesap dönemi sonunda ise 5,170,000.00 TL tutarında karı kayıtlarına yansıtacaktır.

	2020	2021	2022	
	Toplam	Toplam	Toplam	TOPLAM
Hasılat	16.580.000,00 TL	28.500.000,00 TL	2.190.000,00 TL	
Sözleşme değ.sonrası eklenecek hasılat			25.730.000,00 TL	
Toplam hasılat	16.580.000,00 TL	28.500.000,00 TL	27.920.000,00 TL	73.000.000,00 TL
Gerçekleşen maliyet	15.000.000,00 TL	28.500.000,00 TL	22.750.000,00 TL	66.250.000,00 TL
Kar/zarar	1.580.000,00 TL	0,00	5.170.000,00 TL	6.750.000,00 TL
Tamamlanma oranı %	33.16	63.84 (97-33.16)	3 (100-33.16- 63.84)	100%

BOBİ-FRS düzenlemesi sonucunda; 2020 hesap dönemi hakediş tutarı 17,000,000.00 TL gerçekleşmiş ancak, kayda alınan hasılat toplamı 16.580.000,00-TL olarak hesaplanmıştır. İşletmenin 420.000,00-TL hakedişten dolayı müşterisinden alacağı doğmaktadır. Bu tutar da devam eden inşa sözleşmelerinden borçlar hesabında izlenecektir. 2021 hesap dönemi hakediş tutarı ise 30,000,000.00 TL gerçekleşmiş ancak kayda alınan hasılat toplamı 28.500.000,00-TL olarak hesaplanmıştır. İşletmenin 1.500.000,00-TL tutarında hakedişten dolayı müşterisinden alacağı doğmuştur bu fark da devam eden inşa sözleşmelerinden alacaklar hesabında izlenecektir.

2022 hesap dönemi hakediş tutarı ise 26,000,000.00 TL olarak gerçekleşmiş ancak; kayda alınan hasılat toplamı 27.920.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. İşletmenin 1,920,000.00-TL tutarında hakedişten dolayı müşterisine borcu doğmuştur. Devam eden inşa sözleşmelerinden borçlar hesabında izlenecek bu fark ile 3. Hesap döneminin sonunda hakediş hesabı kapanmış olacaktır. Çünkü ilk iki hesap döneminde 1,920,000.00 TL tutarında hakedişten dolayı müşterisinden alacağı hesaplanarak kayıtlara alınmıştır. İşin bitim tarihinde yani 2022 hesap döneminde de 1,920,000.00 TL tutarında hakedişten dolayı müşterisine borcu doğmuştur. Bu iki hesap karşılıklı olarak kapatılarak müşteriyle alacak veya borç tutarları sıfırlanacaktır.

-Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan hesaplamalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 42. maddesinde birden fazla yıllara sirayet eden inşaat işlerinde; kar. veya zararın, işin kesin olarak bittiği yıl hesaplanmasını ve o dönemin geliri olarak kayıtlara alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu sebeple vergi geriye dönük olarak herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

İnşaat işi bitip satış işlemi gerçekleştiğinde 170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında yıllar itibarıyla biriken toplam maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılarak maliyet olarak dikkate alınacaktır. 350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında dönemler itibarıyla biriken toplam hakediş tutarları da 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılarak hasılat olarak dikkate alınacaktır. Aradaki farka göre de kar ya da zarar hesaplanacak ve finansal tablolarda gösterilecektir.

2020, 2021 ve 2022 hesap dönemlerinde geçici hesaplarda biriken maliyet ve hakediş tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Hesap Adı	2020	2021	2022	TOPLAM
170 Nolu Hesap	29.500.000,00	15.000.000,00	21.750.000,00	66.250.000,00
350 Nolu Hesap	17.000.000,00	30.000.000,00	26.000.000,00	73.000.000,00

Her üç hesap döneminde biriken maliyet ve hasılat tutarları ve ortaya çıkan kar/zarar ise topluca aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir;

Hasılat	73.000.000,00 TL
Gerçekleşen maliyet	66.250.000,00 TL
KAR	6.750.000,00 TL

Tablodan da görüleceği üzere Vergi Usul Kanunu kapsamında ilk iki hesap dönemi ortaya kar veya zarar çıkmamıştır. Ayrıca diğer düzenlemelerde olduğu gibi müşteriden alacak ya da borç da ortaya çıkmamıştır. Kanun kapsamında yapılan düzenlemeye göre işin bittiği hesap dönemi olan 2022 hesap döneminde toplam elde edilen hakkeşler hasılatla aktarılmış ve maliyetlerin de toplamı hasılat ile karşılaştırılarak kar veya zarara ulaşılmıştır. Uygulama örneğinin sonucuna göre, 6.750.000,00 TL tutarında kar ortaya çıkmaktadır.

Örnek uygulama sonuçları 2020-2021-2022 hesap dönemleri itibarıyla hasılat, maliyet ve kar kalemleri aşağıdaki tablolarda özet olarak sunulmuştur.

2020 hesap dönemi sonunda gerçekleşen tutarları aşağıdaki gibidir;

Düzenleme	Tür	Dönem
		2020
TFRS 15	HASILAT	17.207.400,00 TL
	MALİYET	15.000.000,00 TL
	KAR/ZARAR	2.207.400,00 TL
BOBİ-FRS	HASILAT	16.580.000,00 TL
	MALİYET	15.000.000,00 TL
	KAR/ZARAR	1.580.000,00 TL
VUK	HASILAT	
	MALİYET	
	KAR/ZARAR	0,00

2020 hesap dönemi sonunda gerçekleşen tutarlara baktığımızda, uygulamada olan üç yöntemde de sözleşmede belirlenen hasılat, maliyet ve kar tutarları sabit olmasına rağmen uygulama farklıları sebebiyle hasılat, maliyet ve kar tutarlarında farklılıklar gözükmemektedir. İşletmenin TFRS 15'e kapsamında 17,207,400.00 TL tutarında hasılat hesaplanmış buna karılık olarak da 15,000,000.00 TL tutarında maliyet hesaplanarak raporlanmıştır.

Hesaplanan bu hasılat ve maliyet tutarları sonucu da ortaya çıkan karın 2,207,400.00-TL olduğu tespit edilmiştir. BOBİ FRS kapsamında 16,580,000.00 TL tutarında hasılat hesaplanmış buna karşılık 15,000,000.00 TL tutarında maliyet hesaplanarak raporlanmıştır. Hesaplanan bu hasılat ve maliyet sonucu da ortaya çıkan karın 1,580,000.00 TL olduğu tespit edilmiştir. Aynı dönemde Vergi Usul Kanunu'na göre ise elde edilen hakkedışlerin tamamı ve katlanılan maliyetlerin toplam tutarı işin bittiği hesap döneminde hasılat veya maliyetlere yansıtılmak üzere geçici hesaplarda izlenmiştir.

2021 hesap dönem sonunda gerçekleşen tutarlar aşağıdaki gibidir;

Düzenleme	Tür	Dönem
		2021
TFRS 15	HASILAT	30.876.100,00 TL
	MALİYET	28.500.000,00 TL
	KAR/ZARAR	2.376.100,00 TL
BOBİ-FRS	HASILAT	28.500.000,00 TL
	MALİYET	28.500.000,00 TL
	KAR/ZARAR	0,00
VUK	HASILAT	
	MALİYET	
	KAR/ZARAR	0,00

2021 hesap dönemi sonunda işletmenin TFRS 15 kapsamında 30,876,100.00 TL tutarında hasılatı hesaplanmış buna karşılık olarak da 28,500,000.00 TL tutarında maliyet hesaplanarak raporlanmıştır. Hesaplanan bu hasılat ve maliyet tutarları sonucunda ortaya çıkan kar 2,376,100.00 TL olarak tespit edilmiştir. BOBİ FRS kapsamında işletme sözleşmenin gerçekleşmesi konusunda yaşadığı belirsizlikler sebebiyle maliyeti ile aynı tutarda 28,500,000.00 TL hasılatı kayıtlarına almıştır. İşletme 28,500,000.00 TL tutarında gerçekleşen maliyeti hesaplanarak raporlanmıştır. Bu durumda işletmenin kar ya da zararı çıkmamıştır. Vergi Usul Kanunu'na göre ise elde edilen hakkedışlerin tamamı ve katlanılan maliyetlerin toplam tutarı işin bittiği hesap döneminde hasılat veya maliyetlere yansıtılmak üzere geçici hesaplarda izlenmiştir.

2022 hesap dönemi sonunda gerçekleşen tutarlar aşağıdaki gibidir;

Düzenleme	Tür	Dönem
		2022
TFRS 15	HASILAT	24.916.500,00 TL
	MALİYET	22.750.000,00 TL
	KAR/ZARAR	2.166.500,00 TL
BOBİ-FRS	HASILAT	27.920.000,00 TL
	MALİYET	22.750.000,00 TL
	KAR/ZARAR	5.170.000,00 TL
VUK	HASILAT	73.000.000,00 TL
	MALİYET	66.250.000,00 TL
	KAR/ZARAR	6.750.000,00 TL

2022 hesap dönemi sonunda işletmenin TFRS 15'e kapsamında 24,916,500.00 TL tutarında hasılat hesaplanmış buna karşılık olarak da 22,750,000.00 TL tutarında maliyet hesaplanarak raporlanmıştır. Hesaplanan bu hasılat ve maliyet tutarları sonucu da ortaya çıkan kar 2,166,500.00 TL olarak tespit edilmiştir. BOBİ FRS kapsamında 27,920,000.00 TL tutarında hasılat hesaplanmış buna karşılık 22,750,000.00 TL tutarında maliyet hesaplanarak raporlanmıştır. Hesaplanan bu hasılat ve maliyet sonucu da ortaya çıkan karın 5,170,000.00-TL olduğu tespit edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre ise daha önce geçici kayıtlarda izlenen hakedişler ve maliyetlerin toplamı ilgili gelir ve maliyet hesaplarına aktarılmış bu karşılık olarak da 6,750,000.00 TL kar ortaya çıkmıştır.

Tüm yılların kümülatif olarak toplanması sonucunda 2022 hesap dönemi içerisinde gerçekleşen toplam tutarlar ise aşağıdaki gibidir;

		2020	2021	2022	TOPLAM
TFRS 15					
	Hasılat	17.207.400,00 TL	30.876.100,00 TL	24.916.500,00 TL	73.000.000,00 TL
	Maliyet	15.000.000,00 TL	28.500.000,00 TL	22.750.000,00 TL	66.250.000,00 TL
	Kar/Zarar	2.207.400,00 TL	2.376.100,00 TL	2.166.500,00 TL	6.750.000,00 TL
BOBİ-FRS					
	Hasılat	16.580.000,00 TL	28.500.000,00 TL	27.920.000,00 TL	73.000.000,00 TL
	Maliyet	15.000.000,00 TL	28.500.000,00 TL	22.750.000,00 TL	66.250.000,00 TL
	Kar/Zarar	1.580.000,00 TL	0,00	5.170.000,00 TL	6.750.000,00 TL
VUK					
	Hasılat			73.000.000,00 TL	73.000.000,00 TL
	Maliyet			66.250.000,00 TL	66.250.000,00 TL
	Kar/Zarar	0,00	0,00	6.750.000,00 TL	6.750.000,00 TL

Tüm tutarların yer aldığı yukarıdaki tablodan görüleceği üzere; her ne kadar işin devam ettiği hesap dönemi sonlarında kar veya zarar ya da hasılat ve maliyet tutarları her üç düzenleme karşısında farklı farklı raporlansa da, işin kesin olarak bittiği hesap dönemi dahil olmak üzere elde edilen kar veya zarar her üç düzenlemede de eşittir. Görüldüğü üzere her üç düzenlemede de sonuç olarak işletme taahhüt ettiği ve eksiksiz olarak tamamladığı bu işin sonucunda 6.750.000,00-TL tutarında kar elde etmiştir. Sadece bu kar veya zarar ya da maliyet ve hasılat tutarlarının raporlandığı dönemler farklılık içermektedir. Sonuç kısmında da değinileceği üzere bu husus da vergisel yükümlülüklerden finansal tablo oranlarına kadar birçok konuyu etkilemektedir. Örnek uygulamada anlatımı daha kolay kılmak adına iş her ne kadar üç hesap döneminde bitirilmiş olsa da, bu kapsamdaki işler bazen onlarca yıl sürmektedir. Özellikle çok uzun yıllar boyunca devam eden inşaat ve onarım işleri açısından ortaya çıkan farklılıkların zararlarına çalışmanın sonuç bölümünde değinilecektir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Ülkemiz yerel mevzuatı kapsamında uygulanan raporlama sistemiyle uluslararası raporlama sisteminin farklılıklarını ortaya koymak amacıyla bu tez çalışması yapılmıştır. Tez çalışması sadece birden fazla yılda devam eden ve tamamlanan işler özelinde ve bir uygulama örneği hazırlanarak tamamlanmıştır. Uygulama örneğinden amaç her üç düzenlemede de farklılıkları ortaya koyabilmek ve bu farklılıklar üzerinden sonuç ve öneri yapabilmektir.

Hazırlanan bu çalışma ve uygulama örneğinden alınan çıktılar doğrultusunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmış olup ortaya çıkan farklılık ya da benzerliklere göre de önerilere yer verilmiştir.

TFRS-15 standardına göre; yapılan sözleşme ve elde edilen hasılat kalemleri her bir edim yükümlülüğüne göre belirlenerek her raporlama döneminin sonunda da tamamlanma düzeyine göre hasılat tutarları edim yükümlülüklerine göre dağıtılmaktadır. BOBİ-FRS’de ise edim yükümlülüklerinden ziyade işin tamamı üzerinden tamamlanma yüzdesi hesaplanarak hasılat ortaya çıkartılmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu açısından bakıldığında ise iş bitiminden önce hiçbir şekilde hasılat hesaplanmamakta geçici hesaplarda izlenerek işin bitiminde kar veya zarara yansıtılmaktadır.

Uygulama örneğinin sonuçlarından ilk raporlama dönemine bakıldığında; aynı veriler sonucunda TFRS-15 kapsamında tüm edimlerden 16.580.000,00-TL tutarında hasılat kaydı ve bunun yanında 15.000.000,00-TL toplam maliyet hesaplanmış ve dönem sonunda 1.580.000,00-TL tutarında kar raporlanmıştır. Aynı verilerle BOBİ-FRS kapsamında yapılan hesaplamalarda da aynı sonuçlara ulaşılmış olup iki standart arasında fark ortaya çıkmamıştır. Ancak Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan hesaplamalar sonucunda 17.000.000,00-TL tutarında hesaplanan hakediş ile 15.000.000,00-TL tutarında hesaplanan harcama tutarı hasılat veya maliyete yansıtılmamış geçici hesaplarda bilançoda izlenmiştir.

İkinci yılda elde edilen sonuçlara bakıldığında ise; aynı veriler sonucunda TFRS-15 kapsamında tüm edimlerden 29.600.000,00-TL tutarında hasılat kaydı ve bunun yanında 28.500.000,00-TL toplam maliyet hesaplanmış ve dönem sonunda 1.100.000,00-TL tutarında kar raporlanmıştır. Aynı verilerle BOBİ-FRS kapsamında yapılan hesaplamalar sonucunda ise 28.500.000,00-TL tutarında hasılat ve buna karşılık 28.500.000,00-TL tutarında maliyet raporlanmış olup kar-zarar ortaya çıkmamıştır. Görüleceği üzere ikinci

yılda standartlar kapsamında farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bunun da sebebi her iki standardın tamamlama yüzdesini farklı düzenlemesinden kaynaklanmaktadır. Vergi Usul Kanunu kapsamında da yine ilk dönem olduğu gibi yapılan hesaplamalar sonucunda 30.000.000,00-TL tutarında hesaplanan hakediş ile 28.500.000,00-TL tutarında hesaplanan harcama tutarı hasılat veya maliyete yansıtılmamış olup geçici hesaplarda bilançoda izlenmiştir.

Üçüncü yılda elde edilen sonuçlara bakıldığında ise; aynı veriler ve ek sözleşmeden kaynaklanan veriler sonrasında TFRS-15 kapsamında tüm edimlerden 24,916,500.00-TL tutarında hasılat kaydı ve bunun yanında 22.750.000,00-TL toplam maliyet hesaplanmış ve dönem sonunda 2.166.500,00-TL tutarında kar raporlanmıştır. Aynı verilerle BOBİ-FRS kapsamında yapılan hesaplamalar sonucunda ise 27.920.000,00 -TL tutarında hasılat ve buna karşılık 22.750.000,00-TL tutarında maliyet raporlanmış olup 5.170.000,00-TL tutarında kar ortaya çıkmıştır. Görüldüğü üzere üçüncü yılda da standartlar kapsamında farklılıklar ortaya çıkmıştır. Vergi Usul Kanunu kapsamında üçüncü yılın sonuçlarına bakıldığında ilk iki dönem geçici hesaplarda izlenen hakediş tutarları ve üçüncü dönem elde edilen hakediş tutarları ile birlikte tamamı hasılat olarak kaydedilmiştir. Vergi Usul Kanunu kapsamında 6.750.000,00-TL tutarında kar raporlanmıştır.

Her üç hesap döneminde elde edilen hakedişler ile tablolarda görülen hasılat tutarları da farklılık göstermektedir. TFRS-15 ve BOBİ-FRS açısından hakedişlerin tamamı tahsil edilmiş olsa da kayıtlara yansıyan hasılat tutarı farklılık göstermiştir. Ancak her ne kadar Vergi Usul Kanunu açısından elde edilen hakedişler hasılat olarak kaydedilmese de elde edilen hakediş tutarı kadar 350 nolu geçici hesaba kayıt yapılmış ve bu tutar kadar bilançoda gösterilmiştir. Nakit akış ya da tahakkuk eden gelirlerin ölçümünü tam olarak anlayabilmek adına Vergi Usul Kanununda yer aldığı şekilde kayıt yapmak veya tablolara yansıtmak olumlu sonuç doğurmaktadır.

Sözleşme değişikliğine ilişkin olarak TFRS-15 kapsamında ek yükümlülüklerden doğan hasılat ve maliyetler geçmiş dönemlere ilişkin düzeltme yoluyla raporlanmaktadır. Şöyle ki; son dönemde oluşan sözleşme değişikliği sonucunda önceki dönemlerde hesaplanan tamamlama yüzdeleri kadar hasılat ve maliyet düzeltmesi yapılmıştır. Ancak, BOBİ-FRS ve Vergi Usul Kanunu kapsamında geriye doğru bir düzeltme olmaksızın sözleşme değişikliği sonrasındaki raporlama dönemlerine uygulanmıştır. Bu da TFRS-15'in daha ihtiyaca uygun olduğunu ve dönemsellik ilkesine önem verdiğini göstermektedir.

Uygulama verilerinden elde edilen bir diğ er sonuç da, söz konusu düzenlemelerin öngörülemeyen gelişmelere karşı ne kadar esnek ve hazırlıklı olduğudur. Uygulamadan da görüleceği üzere sözleşme değişikliği olması durumunda TFRS-15’de yer alan düzenlemeler sözleşme değişikliğine anında cevap verirken diğ er iki düzenlemede sözleşme değişikliğine ilişkin bir uygulama bulunmamaktadır. Bu da yine TFRS-15’in daha ihtiya a uygun olarak hazırlandığını açıkça göstermektedir.

TFRS-15, BOB -FRS ve Vergi Usul Kanunu kapsamında bir örnek uygulama üzerinden elde edilen sonuçlarda bir firmanın aynı verilerle finansal tabloları değişmekle birlikte bu farklılıkların etkilediği başka unsurlar da bulunmaktadır. Örneğin hasılat kayıtları sonucunda firmanın ödeyeceği vergiden, kullanacağı kredilere ve mali tablo oranlarına kadar önemli konularda farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Vergi gibi hem mükellef hem de devlet açısından oldukça önemli bir konuda bile düzenlemeler tam olarak uyuşmamaktadır. Özellikle enflasyonist dönemlerde vergi alacağının zamanında tahsil edilmesi ya da ödenmesi tarafların faydaları açısından oldukça önemlidir. Mevzuata göre hakediş tutarları üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Vergi mevzuatı açısından bakıldığında kesilen bu vergiler için kesin olarak bittiği dönemde kar veya zarara göre iade edilir veya ek tarhiyata gidilir. Standartlar açısından bakıldığında, peşin ödenen bu vergiler dönem sonlarında ortaya çıkan kar veya zarara göre iade ya da ek tarhiyata tabi tutulmaktadır. Vergi mevzuatına göre hakedi in toplam tutarı üzerinden %5 oranında vergi tarh edilmesi ve yıllar boyu işletmelerin bu vergileri iade alamıyor olmaları da standartların, yerel raporlama sistemine karşı daha işletme yanlısı olduğunu göstermektedir.

Uygulama örneğinin sonuçlarından firmanın dönem sonlarındaki performanslarını da ölçmek mümkündür. Firmaların dönem sonlarında düzenledikleri finansal tablolar sadece mali verileri vermekten ziyade firmalar hakkında i  bitirme veya yüklenilen her bir için ne kadarının tamamlandığı gibi bilgileri de göstermelidir. Çünkü kullanıcılar bu bilgiye de ihtiyaç duyabilmektedirler. Uygulama sonuçlarına baktığımızda BOB -FRS ve Vergi Usul Kanunu kapsamında ilk ve ikinci yıl elde edilen sonuçlardan firmanın performansı tam olarak ölçülememektedir. Her ne kadar BOB -FRS yönünden tamamlanma düzeyi  ğrenilse de edimlerin ayrı ayrı tamamlanma yüzdeleri görülmemektedir. Ancak TFRS-15 kapsamında elde edilen sonuçlar, hem genel performans hem de edim yükümlülüklerinin tamamlanma performansı hakkında daha fazla bilgi sunmaktadır. Bu da; TFRS-15 standardının finansal tabloların sadece mali gösterge olarak değil ayrıca kullanıcıların

ihtiyaçlarına hizmet edecek yönleriyle de hazırlanmasını sağlamaya yönelik düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Her ne kadar çalışmada enflasyon düzeltmesi karşısında uygulamaların sonuçlarına değinilmemiş, uygulama örneğinin normal zamanlar karşısındaki durumuna çalışılmış olsa da; vergi mevzuatı ve standartlar sonucunda oluşan finansal tablolara enflasyon düzeltmesi yapılması durumunda da farklılıklar (parasal/parasal olmayan) ortaya çıkmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde de bahsedildiği üzere, finansal tabloların asıl amacı kullanıcılara doğru bilgiyi sunmaktır. Ancak, uygulama sonucundan görüleceği üzere her üç düzenlemeye göre de raporlama dönemi sonunda hasılat veya kar-zarar raporlaması değişiklik arz etmektedir. Bu da finansal tabloların asıl amacına aykırı ve kullanıcıların yeteri kadar bilgi sahibi olmasına engel bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Her ne kadar bu çalışmada sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine yönelik olarak TFRS-15, BOBİ-FRS ve Vergi Usul Kanununa ilişkin farklılıklara dikkat çekilmiş olsa da aslında çok fazla konuda bu düzenlemeler farklılık içermektedir. TFRS-15 ve BOBİ-FRS her ne kadar yakın düzenlemeler olsa da; standartların geneli ile ulusal raporlama sistemi bazı konularda ayrışmaktadır. Bu da özellikle uluslararası yatırımlar ve yatırım yapmak isteyen kullanıcılar açısından ikili bir bakış açısı oluşurmaktadır.

Hızla büyüyen ve dünya ülkeleri arasında önemli bir yere sahip olan ülkemiz ekonomisinin, uluslararası paydaşlarla olan iletişiminin ve kullanıcılarının hızlı şeffaf ve etkili bilgi sahibi olmaları açısından yerel raporlamaya ilişkin güncellemelerin yapılması gerekmektedir. Bunun yanında birden fazla düzenlemeye karşı sorumlulukları olan ve her düzenlemede farklı farklı raporlama yapmak zorunda kalan firmalar açısından yapılacak güncellemeler ciddi anlamda faydalı olacaktır. Vergi Usul Kanununa yönelik değişiklikler her ne kadar biraz daha zaman alacak olsa da en azından yerel finansal raporlama erevesi olarak hazırlanmış olan BOBİ-FRS'nin TFRS ile tam anlamıyla uyumlaştırılması sağlanmalıdır. Özellikle enflasyonist bir dönemden geçtiğimiz bu yıllarda önümüzdeki dönemlerde bağımsız denetime tabi işletmelerin sayısı hızlıca artacaktır. Ülkemizdeki bağımsız denetçi sayısı, beşeri anlamda denetim altyapısı da göz önünde bulundurularak, paydaşların ve idarenin zararlarını en aza indirecek şekilde düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Akın S. (2010). Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi (Türkiye uygulaması). Dokuz Eylül Üniversitesi. Yüksek lisans tezi. İzmir
- Beyanname Düzenleme Rehberi 2022, *Vergi müfettişleri derneği* yayınevi.
- Büyüktürk G. (2013). TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı Türk vergi sistemi ile karşılaştırılması ve bir muhasebe uygulama örneği. Okan Üniversitesi. Yüksek lisans tezi. İstanbul
- Can, G. (2014). İnşaat joint venture (ortak girişim) proje sürecinde ortaklar arasındaki sözleşmelerin ve anlaşmazlıkların ele alınması ve değerlendirilmesi. İstanbul Teknik Üniversitesi. Yüksek lisans tezi. İstanbul.
- Çemberlitaş İ. & Şeker K. (2018). UMS 11 İnşaat sözleşmeleri kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin raporlanması. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt no:8 (Sayı:16 s:167-200)
- Çuban, M. (2010). İnşaat işlerinde teminatlar ve tazminatlar. *Vergi Raporu Dergisi*, (Sayı:129)
- Damcı A. (2006). Tasarım-yapım proje teslim sisteminin çok boyutlu olarak incelenmesi ve değerlendirilmesi. İstanbul Teknik Üniversitesi, Yüksek lisans tezi. İstanbul.
- Demirboğa D.A. (2013),.Kamu ihale sözleşmesinin feshi. Gazi Üniversitesi. Yüksek lisans tezi. Ankara
- Erşen, Z. K. (2010). TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardı ve uygulaması. Kocatepe Üniversitesi. Yüksek lisans tezi. Afyon.
- Fırat kalkınma ajansı (2017). Erişim; 24.10.2022, https://fka.gov.tr/sharepoint/userfiles/Icerik_Dosya_Ekleri/FKA_ARASTIRMA_RAPORLARI/YAP%20%C4%B0%C5%9ELET%20DEVRET%20MODEL%C4%B0.pdf
- Gündüz G.A & Yanık S.S. (2020). Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri üstlenen çerçevesinde incelenmesi ve bir örnek uygulama. *Uygulamalı Ekonomi ve Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt no: 2, (Sayı:1)

Gelir Vergisi Kanunu

İnsapedia.com (2018). İnşaat sözleşmeleri. Erişim: 24.10.2022,

<https://insapedia.com/insaat-sozlesmesi-turleri/>

İmarvetapu.com (2019). İnşaat sözleşmeleri çeşitleri. Erişim: 24 10 2022,

<http://www.imarvetapu.com/2019/04/16/insaat-sozlesmesinin-cesitleri-nelerdir/>

Kamu Gözetim Kurumu, BOBİ FRS Modül 5 Hasılat. Erişim tarihi : 25.12.2022,

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Modul5_Hasilat.pdf

Karadağ N. & Demir M. (2021). İnşaat muhasebesi uygulamalarının vergi usul kanunu, TMS 11 ve TFRS 15 standartları açısından incelenmesi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı: 6(11), S: 15-33

Kavacık, M. (2008). Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde vergilendirilme ve muhasebe işlemleri. Celal Bayar Üniversitesi. Yüksek lisans tezi. Manisa.

Keleş, M. (2015). İnşaat sözleşmelerinin uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde raporlanması. Okan Üniversitesi. Yüksek lisans tezi. İstanbul.

Kıllı M. & 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*. (Sayı:6(6)), S:1093-1104

Kızır, E. (2019). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelir/kurumlar vergisi standart iade sistemi ve sorunları üzerine bir değerlendirme. Karadeniz Teknik Üniversitesi .Yüksek lisans tezi. Trabzon.

Mgc.com. Kocaman K., Kızır A.Ç. vd. (2022). Fıdıc sözleşmeleri nedir. Erişim : 25.10.2022, <https://www.mgc.com.tr/fidic-sozlesmesi-nedir/>

Mecit H.C. (2009). Garanti edilmiş maksimum fiyatlı (GMF) sözleşmeler ve Türkiye inşaat sektöründe GMF sözleşmelerine yönelik alan çalışması. İstanbul Teknik Üniversitesi. Yüksek lisans tezi, İstanbul.

Muhasebe.tr. Yıllara sâri inşaat muhasebesinin BOBİ FRS açısından incelenmesi ve uygulama örneği. (Erişim: 20.12.2022)

Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğ

Pamuk M. & Kaya Y. (2010). İnşaat kavramı ve inşaatla başlama. *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı: 129, s: 7-13.

Özerhan Y. & Sultanoğlu B. (2019). Lisans sözleşmelerinden doğan hasılatın TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilmesi: yazılım sektöründe bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (Sayı: 15-32,) S: 15-32.

Öztürk M.S. & Usul H. (2019). TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hâsılat standardı çerçevesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt: 24 (Sayı: 4), S: 1157-1166

Özyürek H. , Duman D. Vd. (2015). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde maliyetlerin tespiti, vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (Sayı: 44), S: 217-230

Sivri, A. (2015). İnşaat sözleşmesine yüklenicinin sorumluluğu. Çankaya Üniversitesi. Yüksek lisans tezi. Ankara.

Şafak C. (2004) . 4857 sayılı iş kanunu çerçevesinde taşeron (alt işveren) meselesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. (Sayı : 51), 111-132

Şenlik, M. (2007). *İnşaat muhasebesi*. Maliye ve Hukuk Yayınları.

Tigrat.com. (2022). Maliyet artı kar inşaat taahhüt uygulama. Erişim: 25.10.2022, <https://www.tigrat.com.tr/hizmet/maliyet-arti-kar-insaat-taahhut-uygulama>

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı. <https://www.kgk.gov.tr/>

Tuna, Ö. (2009). Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin vergisel denetimi. Marmara Üniversitesi. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul

Vergi Usul Kanunu

Yıldırım, Ö.Ç. (2008). *İnşaat muhasebesi*. Detay yayıncılık.

Yılmaz, Ü. D. (2019). Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve Uygulama Örneği. İstanbul Kültür Üniversitesi. Yüksek lisans tezi. İstanbul.

Yıldız A.(2022). İnşaat sözleşmesi. Erişim; 22.10.2022, <https://www.hukukihaber.net/makale/insaat-sozlesmesi-h448291.html>

3996 Sayılı Kanun, Bazı yatırım ve hizmetlerin Yap- İşlet- Devret çerçevesinde yaptırılması
4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu