

YILLARA YAYGIN İNŞAATLARIN TFRS 15, BOBİ FRS VE VERGİ KANUNLARIMIZ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

COMPARISON OF LONG-TERM CONSTRUCTION AND REPAIR PROJECTS IN TERMS OF IFRS 15, LME-FRS AND TAX LAW



Begüm ÖKTEM*

ÖZ

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı, “BOBİ FRS Bölüm 5: Hasılat” ve vergi mevzuatımız açısından farklı uygulamalar mevcuttur. Bu nedenle çalışmada bu farklılıkları açıklamak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işletmelerinin, “Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı, “BOBİ FRS Bölüm 5: Hasılat” ve vergi mevzuatımız çerçevesinde incelenerek, örnek uygulamalar üzerinde muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yıllara Yaygın İnşaatlar, TFRS 15, BOBİ FRS, Vergi Kanunları

Jel Sınıflandırma Kodları: M41, M49

ABSTRACT

There are different practices in terms of “Revenue from Customer Contracts IFRS 15” standard, “LME FRS Part 5: Revenue” and our tax legislation in accounting for long-term construction and repair projects. Therefore, in order to explain these differences in the paper, long-term construction and repair projects, “Turkey Financial Reporting Standard 15: Revenue from Customer Agreement” standard, “BOBİ FRS Part 5: Revenue” and examined in the framework of our tax legislation and accounting records are included on sample applications.

Keywords: Long-term construction and repair projects, IFRS 15, LME FRS, tax laws

Jel Classification Codes: M41, M49

* Ar. Gör. Dr., Marmara Üni., Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, begumoktem@marmara.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-6175-0452.

ÖKTEM, B. (Eylül 2020). Yıllara Yaygın İnşaatların Tfrs 15, Bobi Frs Ve Vergi Kanunlarımız Açısından Karşılaştırılması, *Vergi Raporu*, 252, (187-203).

Makale Türü: Derleme

M.G.T.: 07.05.2020 / M.K.T.: 24.08.2020

GİRİŞ

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işletmeleri incelenirken öncelikle temel kavramları tanımlamak gerekmektedir. Bu nedenle aşağıda inşaa, inşaa sözleşmesi ve taahhüt kavramları açıklanmıştır.

İnşaa kavramının kökü İngilizce sözlükte “Construction, Building” kavramları olarak kullanılmakta ve genel bir çerçeve ile tanımlanmaktadır. “Building” kavramı belirli bir sürede bir şeyi inşaa etme, geliştirme veya biçimlendirme süreci olarak tanımlanmakta iken, “Construction” kavramı bir şeyin inşası, genellikle büyük bir yapı, bir endüstri olarak kabul edilen yapıların inşaa edilmesi olarak tanımlanmıştır.¹ Genel bakış açısıyla inşaat ise, bir tarafta inşaatın altyapısını oluşturan arsa ve arazi, diğer tarafta madde ve malzeme ile birlikte emek harcanarak, yapı oluşturma faaliyeti olarak adlandırılabilir.²

Taraflar (İşveren ve yüklenici) arasında, işin yapılmasına ilişkin karşılıklı iradelerinin birleşmesiyle ortaya çıkacak eser, sözleşme (akit) olarak adlandırılır. Bu sözleşmede tarafların anlaşmaları sözlü veya yazılı olabilir. Ancak ileride çıkabilecek anlaşmazlıklarda yapılan sözleşmenin yazılı olması, kanıt kuvveti açısından önemli bir unsur olarak karşımıza çıkar.³ İnşaat alanına ilişkin olarak inşaa sözleşmesi ise; “bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya

kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşme” şeklinde tanımlanmıştır.⁴

Taahhüt, inşaat işlerinde genel çerçevede, yapılacak veya yerine getirilecek bir iş veya eserin sorumluluğunu üstlenmek olarak tanımlanmaktadır.⁵

Temel kavramları tanımlamanın ardından aşağıda ilgili standartlar detaylı olarak açıklanacaktır.

1- TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI

“TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı 1 Ocak 2018’den itibaren uygulanmak üzere 15 Ocak 2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.⁶

“Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardının amacı “müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir.”⁷

Bu Standart konumuzla ilişkin olan, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” ve “TMS 18 Hasılat” standartlarının yerini almaktadır.⁸ İşletme bu Stan-

¹ * Ar. Gör. Dr., Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, begumoktem@marmara.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-6175-0452

Oxford Sözlüğü. (<https://en.oxforddictionaries.com/definition/building>). Erişim tarihi: 10 Ocak 2020.

² Mehmet ŞENLİK. İnşaat Muhasebesi. Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara. 2007. s.2.

³ Cengiz KOSTAKOĞLU. *İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri*. Beta Yayın: İstanbul. 2000. s.21

⁴ KGK, BOBİ FRS, 5.22. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

⁵ Şükrü KIZILOĞLU. İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. Yaklaşım Yayıncılık: Ankara. 2014. s. 59.

⁶ KGK, TFRS 15. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

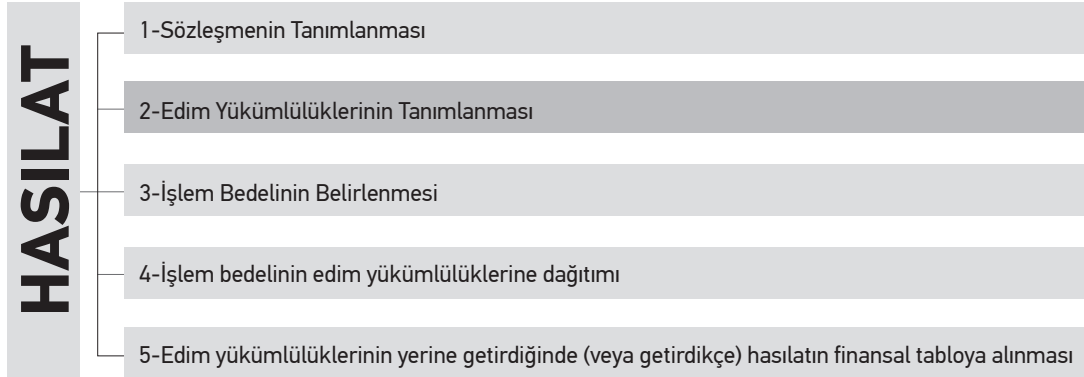
⁷ KGK, TFRS 15.1. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

⁸ KGK, TFRS C10. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

dardı bir sözleşmeye yalnızca sözleşmenin karşı tarafı bir müşteri olması durumunda uygular. Müşteri, işletme faaliyetleri sonucu üretilen mal ya da hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek için işletmeyle sözleşme yapan taraftır.⁸

TFRS 15'te hasılatın muhasebeleştirme süreci beş aşamadan oluşan bir modelden meydana gelmektedir. Bu aşamalar genel çerçevesi ile şu şekildedir:⁹

Şekil 1: TFRS 15 Hasılat muhasebeleştirme aşamaları



1.1.1- Sözleşmenin Tanımlanması

Sözleşme kavramı standartta, “iki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşma” olarak tanımlanmıştır.¹⁰

İşletme, aşağıdaki şartların tümü sağlandığında, müşteriyle yapılan sözleşmeyi bu standarda göre muhasebeleştirir:¹¹

- Sözleşmenin kurulması ve tarafların onayı ile sorumluluklarını yerine getirmesi,
- Ödeme ve buna bağlı koşulların tanımlanması,
- Sözleşmenin esas konusunun ticari amaca yönelik olması,

- Yapılan mal veya hizmet bedelinin ödemesinin öngörülebilir olması,

Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yukarıdaki şartları sağlamaması ve işletmenin müşteri-den mal ve hizmetlerin bedelini tahsil etmesi halinde, işletmenin tahsil ettiği tutarı hasılat olarak finansal tablolara alması için aşağıdaki şartlardan biri gerçekleşmelidir:¹²

- İşletmenin müşteriye mal ya da hizmet devriyle ilgili yükümlülüğünün olmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin bütünü veya bütününe yakınına işletmenin tahsil etmesi ve bu bedelin iadesinin muhtemel olmaması veya

⁸ KGK, TFRS 15.6. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

⁹ KGK, TFRS 15. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

¹⁰ KGK, TFRS 15.Ek A. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

¹¹ KGK, TFRS 15.9. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

¹² KGK, TFRS 15.15. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

- Sözleşmeden cayma hali ve tahsil edilen ödemenin geri iade ihtimalinin olmaması.

1.1.2- Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı sözleşmede taahhüt ettiği mal ya da hizmetleri değerlendirir ve müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler.¹³

1.1.3- İşlem Bedelinin Belirlenmesi

İşletmenin taahhüt ettiği mal ya da hizmetleri müşteriye devretmesi durumunda hak etmeyi beklediği bedel işlem bedeli olarak ifade edilir. Müşteriyle yapılan sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir.¹⁴

1.1.4- İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

İşletme işlem bedelini dağıtımını yaparken, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal ya da hizmete) tahsis etmeyi hedefler.¹⁵ İşlem bedeli, nispi tek başına satış fiyatı esasına uygun olarak sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılır.¹⁶ Bu durumda

işletme, sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğündeki farklı mal ya da hizmetin sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatını saptar ve işlem bedelini bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtır.¹⁷

1.1.5- Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirdiğinde (veya Getirdikçe) Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

İşletme yükümlülüklerini yerine getirip iş teslimiyle, tahsil ettiği bedeli finansal tablolarda gösterir. Bir varlığın teslimi müşterinin eline geçmesi olarak ifade edilmiştir.¹⁸ İşletme, her edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak veya belirli bir anda yerine getireceğini sözleşme başlangıcında tayin eder. İşletme işin ne zaman teslim edileceğini (zaman dilimini ya da tamamının teslimi) sözleşme hükümlerinde belirler.¹⁹

İşletmenin zamana yayılı yükümlülüğünün yerine getirilmesinde gerçekleşen işlemlerin ölçümünde kullanılabilecek yöntemler şunlardır:²⁰

1- Çıktı yöntemleri

2- Girdi yöntemleri

Çıktı Yöntemleri: Çıktı yöntemleri, o tarihe kadar gerçekleştirdiği mal ya da hizmetlerin müşteri tarafından değerini, sözleşmede belir-

¹³ KGK, TFRS 15.22. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

¹⁴ KGK, TFRS 15.47. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

¹⁵ KGK, TFRS 15.73. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

¹⁶ KGK, TFRS 15.74. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

¹⁷ KGK, TFRS 15.76. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

¹⁸ KGK, TFRS 15.31. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

¹⁹ KGK, TFRS 15.35. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

²⁰ KGK, TFRS 15.B14. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

lenen geriye kalan mal ya da hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hasılatı finansal tablolara alır.²¹

Girdi yöntemleri: Girdi yöntemleri, bir işlemin yerine getirilmesi için işletmede kullanılan işgücü ya da girdilerini sözleşme yükümlülüğüne bağlı olarak beklenen toplam girdiler ile kıyaslayarak hasılatı finansal tablolara alır.²²

2- BOBİ FRS BÖLÜM 5 HASILAT

“Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” ve eki “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)”, bağımsız denetime tâbidir ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. BOBİ FRS; gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve kıyaslanabilir finansal tablolar hazırlanmasını sağlamayı hedefler.²³

“BOBİ FRS Bölüm 5: Hasılat”, konumuza ilişkin olan, işletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın kayda alınmasında uygulanmaktadır.²⁴

“BOBİ FRS Bölüm 5: Hasılat” inşaat sözleşmelerinde sonuç güvenilir şekilde tahmin edilebiliyorsa, tamamlanma yüzdesi yöntemini uygu-

lanmasını esas alır.²⁵ Tamamlanma düzeyinin tespitinde, hizmet sunumuna ilişkin işlemin ya da inşaat sözleşmesinin niteliğine göre kullanılabilir yöntemlerin bazı örnekleri şunlardır:²⁶

- İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.
- Hizmet sunumuna ilişkin işlemin ya da işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, sonraki bölümde açıklanan ve vergi mevzuatında uygulanan yöntem olan “tamamlanmış sözleşme” yöntemine kıyasla, genellikle geliri daha iyi yansıtmaya avantajına sahiptir. Ancak, toplam maliyetin tahmine dayalı olması nedeniyle dezavantajlıdır. Eğer tahmin hatalıysa, gelir ve karın yanlış hesaplanmasına neden olur. Tahmini maliyet fazla belirlenirse, işletmenin daha fazla vergi ödemesi gerekecektir.²⁷

Tamamlanma yüzdesi yönteminde tahmini karın projenin beklenen maliyetine eşit olarak dağıtılması gerekmektedir. Gelir, gider ve tahmini kar tamamlanan projenin yüzdesine göre hesaplanmaktadır. Örneğin proje %40 oranında tamamlandığında, şirket beklenen gelirin %40’ını, beklenen maliyetin +40’ını ve beklenen karın %40’ını gerçekleştirmiştir.²⁸

Birinci ve ikinci bölümde açıklanmış olan standartlardaki genel yaklaşım, sunulan bilgile-

²¹ KGK, TFRS 15.B15. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

²² KGK, TFRS 15.B18. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

²³ KGK, BOBİ FRS. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

²⁴ KGK, BOBİ FRS, 5.3. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

²⁵ KGK, BOBİ FRS, 5.23. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

²⁶ KGK, BOBİ FRS, 5.31. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf).

²⁷ James J. ADRIAN. *Construction Accounting*. Prentice –Hall: USA. 1986. s.330.

²⁸ Steven J. PETERSON. *Construction Accounting and Financial Management*. Hamilton Printing Company: America, 2009. s.23

rin kolay, anlaşılır ve karar almada kullanılabilir, gerçeğe uygun bilgi olmasıdır. Finansal tablolar da yer alan bilginin anlaşılabilir ve gerçeğe uygun bilgi olması için, iki dönem bilgisinin karşılaştırılabilir sunulması gereklidir.²⁹ Aşağıdaki bölümde açıklanan “Yıllara yaygın inşaat işleri” konusu bu yaklaşıma uygun bir bakış açısı sunmaktadır.

3- VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN MEVZUAT HÜKÜMLERİ

İnşaatları, özel inşaatlar ve taahhüt şeklinde iki ana gruba ayırmak mümkündür.

- 1- Özel İnşaat İşleri: İşin mülkiyetinin işi yapana ait olduğu inşaat faaliyeti türüdür. Söz konusu faaliyet türünde işi yapan müteahhit işin yapımı sonucunda ortaya çıkan yeni binadan pay almaktadır. Bu türden bir faaliyet inşaat işinin ana unsuru olan arsanın mülkiyet durumuna göre iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.
- Gerçek veya tüzel kişiliğin kendi arsası üzerinde yapım işini kendisinin gerçekleştirmesi,
- Arsa mülkiyetinin gerçek veya tüzel kişiye ait olması fakat inşaat işinin yapımı bu kişi tarafından değil bir müteahhite sözleşme karşılığında yaptırılmasıdır. Söz konusu bu iş kat karşılığı, arsa karşılığı inşaat işi olarak da bilinmektedir.
- 2- İnşaat Taahhüt İşleri: Başkaları nam ve hesabına inşaat yapanların oluşturduğu hizmet türüdür. Bu şekilde yapılmış olan iş sonucunda söz konusu işi yapan inşaat işletmesinin yaptığı iş, ürettiği ürün üzerinde herhangi bir tasarruf hakkı bulunmamaktadır ve bu yaptığı işten bir pay almamaktadır. Bu ürün söz konusu işi

yaptıran kişiye ait bulunmaktadır.³⁰ İnşaat işlerinin inşaat taahhüt ve onarım işi kapsamında değerlendirilmesi için şu unsurları taşıması gereklidir;³¹

- İşin yapımıyla ilgili tarafların bulunması (işveren ve müteahhit)
- İş konusunun inşaat-taahhüt ve onarım işi olması
- Bu işin belli bir bedel karşılığı yapılıyor olması gerekmektedir.

Bu şekilde yapılan taahhüde dayanan inşaat işleri projenin durumuna göre işin başladığı yılda bitirilebildiği gibi daha uzun soluklu da olabilmektedir. Genellikle bu şekilde olan bir yılda tamamlanamayan inşaat taahhüt işleri yıllara sâri/yaygın inşaat faaliyeti olarak adlandırılmaktadır.

Yıllara sâri inşaat işlerinde hakediş bedelleri, söz konusu işlerin yüklenilmesi nedeni ile işler yapıldıkça işi yaptıran tarafından yüklenici tarafa verilen, ödenen parasal tutarlardır. Bu bedellerin ölçülmesi yüklenici tarafından iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanılmak üzere temin edilen malzemelerin miktarının, fiyatlarının, tutarlarının hesaplanmasına dayanmaktadır. Yıllara sâri işler belli bir sözleşmeye dayandığından, yüklenicinin yaptığı işler hakediş raporlarına yansıtılır ve bu raporlar ile söz konusu yapılan kısım sözleşmeye uygun olarak yapılmış, bitirilmiş sayılır. Bu açıdan hakediş raporları, esasen yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça yükleniciye ödenmesini sağlamaya dönük olarak hazırlanmış olan belgelerdir. Hakediş raporları, geçici hakediş ve kesin hakediş raporları olmak üzere iki çeşittir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri vergi kanunları tarafından özel olarak düzenlenmiş ve genel kaidelerden ayrılmış olan işlerden biridir.

²⁹ Remzi ÖRTEN ve diğerleri. *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi: Ankara. 2009. s.16.

³⁰ Recep SELİMOĞLU. *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*. Hipotez Yayınları: İzmir. 2011. s.381.

³¹ Mehmet ŞENLİK. *a.g.e.*, s. 9.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde;

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

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”

Şeklinde yer alan düzenleme ile yıllara sâri inşaat işleri yıllık beyan esasından çıkarılmış ve bu işten elde edilen gelir tamamlandığı yılın geliri sayılmak sureti ile vergilendirme usulü benimsenmiştir.

Yıllara sâri inşaat işinin bittiği tarih ise anılan kanunun 44'üncü maddesinde, geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olarak belirlenmiştir. Bu özel durumu nedeni ile yıllara sâri inşaat işlerinin geçici vergi beyanına da Gelir Vergisi Kanunu'nun 120'nci maddesi ile istisna tanınmıştır. Bir diğer deyişle, yıllara yaygın inşaat işlerinden elde edilen gelir geçici vergiye tabi değildir.³²

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, Gelir Vergisi 94.madde ve Kurumlar Vergisi 15.madde gereği, yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, mükellefleri için birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle bu işleri ile ilgili

olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden %3 vergi kesintisi (stopaj) öngörülmüştür.³³

Ayrıca, bu tevkifat uygulaması inşaat ve onarım işinin yüklenicisi firma veya şahısların alt taşeronlara yapılan işin birden fazla takvim yılına yaygın olması durumundaki ödemelerde de şamildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesine göre mükellefler her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye mecburdurlar. Öte yandan 2 seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı” ve “350 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesapları ihdas edilmiştir. Buna göre söz konusu 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 (muavin hesaplar) açılarak her bir işe ait hasılat ve maliyetlerin ayrı yarı takip edilmesi gerekir.³⁴ Ayrıca yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde yapılan hakediş ödemeleri üzerinden yapılan % 3 vergi kesintisinin (stopaj) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gereği 193 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatında uygulanan yöntem “tamamlanmış sözleşme yöntemi” olarak da ifade edilmektedir. Tamamlanmış sözleşme yönteminde, projenin bitiminde gelir ve giderleri hesaplamaktadır.³⁵ Bu yöntemin kullanılmasıyla ilgili en önemli sorunlardan biri, projenin sonunun belirlenmesidir. Bu durum gelirin belirlenmesi ve vergilendirme yılının belirlenmesi anlamına

³² İsmail PAMUK. Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi. Azra Matbaa: İstanbul. 2017. s.12

³³ Gelir Vergisi Kanunu. (<https://www.gib.gov.tr/node/84143>) ; Kurumlar Vergisi Kanunu. (<https://www.gib.gov.tr/>).

³⁴ Beyanname Düzenleme Rehberi 2019. 1. Cilt. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını. 2019. s.142.

³⁵ Steven J. PETERSON, a.g.e., s.23

gelmektedir.³⁶ Proje bitiminde gelir ve giderleri hesaplamanın faydası ise, gelir ve giderlerin bilinmesidir.³⁷ Tarihte spekülâtif amaçlı inşaatçılar tamamlanmış sözleşme yöntemini kullanmışlardır, çünkü sözleşme miktarı proje satılncaya kadar bilinmemektedir. Tamamlanmış sözleşme yönteminin dezavantajı, projenin bittiği yılın gelirinde büyük artışlar yaratmasıdır. Bu da daha fazla vergi ödenmesine sebep olmaktadır.³⁸ Tamamlanmış sözleşme yönteminin avantajı ise, inşaat projesinin tamamlandığı yılda gelir raporlandığı için vergi ödemesinin de bu dönemde gerçekleşmesidir, bu durum özellikle nakit sıkıntısı çeken yeni kurulan

işletmeler için son derece önemlidir.³⁹

“TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı, “BOBİ FRS Bölüm 5: Hasılat” ve vergi mevzuatımıza ilişkin teorik açıklamaların ardından, aşağıdaki bölümde örnek uygulamalar üzerinden muhasebeleştirilmesine yer verilmektedir.

4- UYGULAMA

Örnek 1- XYZ İnşaat Taahhüt A.Ş. bina yapımının 2 yılda tamamlanacağını öngörmektedir. Sözleşme bedeli 3.000.000 TL olup, işletme tahmini maliyeti 2.600.000 TL’dir. İşletmede ilk yıl gerçekleşen fiili maliyet 1.400.000 TL’dir.⁴⁰

Vergi Usul Kanunu’na göre muhasebe kaydı;

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	2.600.000.
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI	2.600.000
Maliyetlerin gelir tablosuna aktarılması	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	3.000.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	3.000.000
Hakediş bedellerinin gelir tablosuna aktarılması	

³⁶ James J. ADRIAN. *a.g.e.*, s.331

³⁷ Steven J. PETERSON, *a.g.e.*, s.23

³⁸ Steven J. PETERSON, *a.g.e.*, s.23

³⁹ James J. ADRIAN. *a.g.e.*, s.331

⁴⁰ İşletmede TFRS 15’i uygulaması durumunda ilerleme ölçütü olarak girdi yöntemi kullanılmaktadır.

600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI	3.000.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		3.000.000
Gelirlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	2.600.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI		2.600.000
Giderlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	400.000	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		400.000
Dönem karının gelir tablosunda gösterilmesi		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	400.000	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		400.000
Dönem karını bilanço hesabına aktarılması		

İşletme dönem sonunda (3.000.000-2.600.000) 400.000 TL'lik bir kar elde etmiştir.

TFRS 15 Standardı ve BOBİ FRS 'ye göre muhasebe kaydı;

1.Yıl:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{1.400.000}{2.600.000} = \%54$$

$$\text{Dönem Geliri} = 3.000.000 \times \%54$$

$$= 1.620.000$$

$$\text{Kar} = 1.620.000 - 1.400.000$$

$$= 220.000$$

2.Yıl:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \%100$$

$$\text{Gelir} = 3.000.000 \times \%100$$

$$= 3.000.000$$

$$\text{Cari Gelir} = 3.000.000 - 1.620.000$$

$$= 1.380.000$$

$$\text{Kar} = 1.380.000 - 1.200.000$$

$$= 180.000$$

1.Yıla ilişkin muhasebe kaydı:

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	1.400.000.	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI		1.400.000
Maliyetlerin gelir tablosuna aktarılması		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	1.620.000	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI		1.620.000
Hakediş bedellerinin gelir tablosuna aktarılması		
600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI	1.620.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		1.620.000
Gelirlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	1.620.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI		1.620.000
Giderlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	1.400.000	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		1.400.000
Dönem karının gelir tablosunda gösterilmesi		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	220.000	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		220.000
Dönem karının bilanço hesabına aktarılması		

2.Yıla ilişkin Muhasebe kaydı:

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	1.200.000.	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI		1.200.000
Maliyetlerin gelir tablosuna aktarılması		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	1.380.000	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI		1.380.000
Hakediş bedellerinin gelir tablosuna aktarılması		

600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI	1.380.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		1.380.000
Gelirlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	1.200.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI		1.200.000
Giderlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	180.000	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		180.000
Dönem karının gelir tablosunda gösterilmesi		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	180.000	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		180.000
Dönem karının bilanço hesabına aktarılması		

İşletme 1. yılın sonunda, (1.620.000-1.400.00) 220.000 TL ve 2. Yılın sonunda (1.380.000-1.200.000) 180.000 TL kar elde etmiştir. İşletme toplamda (220.000 +180.000) 400.000 TL kar elde etmiştir.

DÖNEM KARI	VUK	TFRS	BOBİ FRS
1.YIL	0	220.000	220.000
2.YIL	400.000	180.000	180.000
TOPLAM	400.000	400.000	400.000

Örnek 2- Demir İnşaat Taahhüt A.Ş. baraj yapımının 3 yılda tamamlanacağını öngörmektedir. Başlangıçta belirlenen sözleşme bedeli 3.000.000 TL olup, köprünün tahmini maliyeti 2.600.000 TL olarak belirlenmiştir. İşletmede ilk yıl gerçekleşen fiili maliyet 800.000 TL'dir. İkinci

yılın sonuna gelindiğinde maliyetin 200.000 TL arttığı belirlenmiştir. İşletme sahibi ile sözleşme bedeli 3.250.000 TL olarak güncellenmiştir. Köprü inşaatı üç yılda bitmiştir. Buna göre ilgili muhasebe kayıtları;

Vergi Usul Kanunu'na göre muhasebe kaydı;

/		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	2.800.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI		2.800.000
Maliyetlerin gelir tablosuna aktarılması		
/		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	3.250.000	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI		3.250.000
Hakediş bedellerinin gelir tablosuna aktarılması		
/		
600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI	3.250.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		3.250.000
Gelirlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
/		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	2.800.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI		2.800.000
Giderlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
/		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	450.000	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		450.000
Dönem karının gelir tablosunda gösterilmesi		
/		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	450.000	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		450.000
Dönem karını bilanço hesabına aktarılması		
/		

İşletme dönem sonunda (3.250.000-2.800.000) 450.000 TL'lik bir kar elde etmiştir.

TFRS 15 Standardı ve BOBİ FRS' ye göre muhasebe kaydı;

1.Yıl:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{800.000}{2.600.000} = \%30$$

$$\text{Dönem Geliri} = 3.000.000 \times \%30$$

$$= 900.000$$

$$\text{Kar} = 900.000 - 800.000$$

$$= 100.000$$

2.Yıl:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{800.000+1.000.000}{2.600.000+200.000} = \%64$$

$$\begin{aligned}\text{Gelir} &= 3.250.000 \times \%64 \\ &= 2.080.000\end{aligned}$$

$$\text{Cari Gelir} = 2.080.000 - 900.000 = 1.180.000$$

$$\begin{aligned}\text{Kar} &= 1.180.000 - 1.000.000 \\ &= 180.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

3.Yıl:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \%100$$

$$\begin{aligned}\text{Gelir} &= 3.250.000 \times \%100 \\ &= 3.250.000\end{aligned}$$

$$\text{Cari Gelir} = 3.250.000 - (900.000 + 1.180.000) = 1.170.000$$

$$\begin{aligned}\text{Kar} &= 1.170.000 - 1.000.000 \\ &= 170.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

1.Yıla ilişkin muhasebe kaydı:

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	800.000.	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM		
MALİYETLERİ HESABI		800.000
Maliyetlerin gelir tablosuna aktarılması		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ		
BEDELLERİ HESABI	900.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		900.000
Hakediş bedellerinin gelir tablosuna aktarılması		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	900.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		900.000
Gelirlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	800.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI		800.000
Giderlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	100.000	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		100.000
Dönem karının gelir tablosunda gösterilmesi		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	100.000	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		100.000
Dönem karının bilanço hesabına aktarılması		

2.Yıla İlişkin Muhasebe kaydı:

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	1.000.000.	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI		1.000.000
Maliyetlerin gelir tablosuna aktarılması		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	1.180.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		1.180.000
Hakediş bedellerinin gelir tablosuna aktarılması		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI	1.180.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		1.180.000
Gelirlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	1.000.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI		1.000.000
Giderlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	180.000	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		180.000
Dönem karının gelir tablosunda gösterilmesi		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	180.000	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		180.000
Dönem karının bilanço hesabına aktarılması		

3.Yıla İlişkin Muhasebe kaydı:

/	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	1.000.000.
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI	1.000.000
Maliyetlerin gelir tablosuna aktarılması	
/	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	1.170.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	1.170.000
Hakediş bedellerinin gelir tablosuna aktarılması	
/	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	1.170.000
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	1.170.000
Gelirlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması	
/	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	1.000.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	1.000.000
Giderlerin dönem kar/zarar hesabına aktarılması	
/	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	170.000
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	170.000
Dönem karının gelir tablosunda gösterilmesi	
/	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	170.000
590 DÖNEM NET KARI HESABI	170.000
Dönem karını bilanço hesabına aktarılması	
/	

İşletme 1. yılın sonunda, 100.000 TL (900.000-800.00), 2. Yılın sonunda 180.000 TL (1.180.000-1.000.000) ve 3.yılın sonunda 170.000 (1.170.000-1.000.000) kar elde etmiştir. İşletme toplamda (100.000 + 180.000+170.000) 450.000 TL kar elde etmiştir.

DÖNEM KARI	VUK	TFRS	BOBİ FRS
1.YIL	0	100.000	100.000
2.YIL	0	180.000	180.000
3.YIL	450.000	170.000	170.000
TOPLAM	450.000	450.000	450.000

SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde vergi mevzuatı ile “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı ve “BOBİ FRS Bölüm 5: Hasılat” standardına göre farklılık söz konusudur.

Gelir Vergisi Kanunu 42. Maddesine göre, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak saptanmakta ve tamamı o yılın geliri sayılmaktadır. Bu nedenle işin tamamlandığı dönemin geliri ve buna bağlı olarak karı artmaktadır, bu da daha fazla vergi ödenmesine sebep olmaktadır. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinin işi genellikle birden fazla dönemi kapsadığından, muhasebenin temel kavramlarından biri olan “dönemsellik” ilkesi ile uyusmamaktadır.

Ancak, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı 5 aşamalı bir model önermektedir. Bu standarda göre, işletme, her edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak veya belirli bir anda yerine getireceğini belirlemelidir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre işletme, ilgili olduğu dönemde gelir ve gideri hesaplayarak dönem kar/zarar hesabına aktarılmaktadır. TFRS 15 standardı muhasebenin temel ilkelerinden biri olan “dönemsellik” ilkesine uygun olarak raporlama yapılmasına neden olmaktadır.

Benzer şekilde, BOBİ FRS Hasılat Standardında, inşa sözleşmeleri için tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması gerektiğini belirtmektedir. BOBİ FRS’ye göre her dönemin kar ve zararı, dönem sonlarında inşaatın tamamlandığı ölçüde belirlenmektedir. Dolayısıyla inşaatın tamamlandığı oranda gerçekleşen gelir, maliyet ve karı hesaplamaktadır. Bu durum BOBİ FRS standardının muhasebenin temel ilkelerinden biri olan “dönemsellik” ilkesine uygun olarak raporlama yapılmasına sebep olmaktadır.

Teorik açıklamaların ardından, çalışmada iki uygulama yapılmıştır. Birinci uygulamada, yıl-

lara yaygın inşaat ve taahhüt işletmesinin vergi mevzuatımıza uygun muhasebeleştirilmesi durumunda, birinci yılın sonunda kar hesaplanmaz iken, ikinci yılın sonunda 400.000 TL kara ulaşıldığı görülmektedir. Bu nedenle işletmede ilk yıl için vergi hesaplanmaz iken, ikinci yılın sonunda vergi kümülatif olarak hesaplanır. İşletmenin TFRS Hasılat Standardı veya BOBİ FRS uygulaması durumunda ise, birinci yılın sonunda 220.000 TL ve ikinci yılın sonunda 180.000 TL kara ulaşıldığı görülmektedir. Bu çerçevede işletme karını hesaplar ve vergisini belirler.

İkinci uygulamada ise, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işletmesinin vergi mevzuatımıza uygun muhasebeleştirilmesi durumunda birinci ve ikinci yılın sonunda kar hesaplanmaz iken, üçüncü yılın sonunda 450.000 TL kara ulaşıldığı görülmektedir. Bu nedenle işletmede ilk iki yıl için vergi hesaplanmaz iken, üçüncü yılın sonunda vergi kümülatif olarak hesaplanır. İşletmenin TFRS Hasılat Standardı veya BOBİ FRS uygulaması durumunda ise, birinci yılın sonunda 100.000 TL, ikinci yılın sonunda 180.000 TL, üçüncü yılın sonunda 170.000 TL kara ulaşıldığı görülmektedir. Bu çerçevede işletme vergisini belirlemek için karını hesaplar.

KAYNAKÇA

ADRIAN, J. J. (1986). *Construction Accounting*. Prentice –Hall: USA.

Beyanname Düzenleme Rehberi 2019. 1. Cilt. sayfa;142. Vergi Müfettişleri Derneği Yayını.

Gelir Vergisi Kanunu. (<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Erişim tarihi: 20 Şubat 2020.

Oxford Sözlüğü. (<https://en.oxforddictionaries.com/definition/building>). Erişim tarihi: 10 Ocak 2020.

KGK, TFRS 15. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf). Erişim tarihi: 10 Ocak 2020.

KGK, BOBİ FRS. (https://kgk.gov.tr/Portal-v2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF). Erişim tarihi: 05 Ocak 2020.

KOSTAKOĞLU, C. (2000). İċtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri. Beta Yayın: İstanbul.

KIZILOᖓ, Ş. (2014). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık: Ankara.

Kurumlar Vergisi Kanunu. (<https://www.gib.gov.tr/>). Erişim tarihi: 08 Şubat 2020.

ÖRTEN, R. KAVALL, H., KARAPINAR, A.

(2009). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Gazi Kitabevi: Ankara.

PAMUK. İ. Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi. Azra Matbaa: İstanbul. 2017.

PETERSON, S. J. (2009). *Construction Accounting and Financial Management*, Hamilton Printing Company: America.

SELİMOĞLU, R. (2011). İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları, Hipotez Yayınları: İzmir.

ŞENLİK, M. (2007). İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara.