

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİ USUL
KANUNU VE MUHASEBE STANDARTLARINA
GÖRE RAPORLAMA YÖNTEMLERİNİN
KARŞILAŞTIRILMASI

DOKTORA TEZİ

Cafer ŞUEKİNCİ

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Nevran KARACA
Ortak Danışman: Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ

OCAK- 2023

Cafer Şuekinci tarafından hazırlanan “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Standartlarına Göre Raporlama Yöntemlerinin Karşılaştırılması” başlıklı bu tez, 04/01/2022 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman : Doç. Dr. Nevran KARACA
Sakarya Üniversitesi


Ortak Danışman : Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ
Marmara Üniversitesi

Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN
Sakarya Üniversitesi

Prof.Dr. Selahattin KARABINAR
İstanbul Üniversitesi

Doç. Dr. Sema AKPINAR
Sakarya Üniversitesi

Doç. Dr. Özgür Muhittin ESEN
İstanbul Üniversitesi

| | | | |
|--|---|---|---|
|  SAKARYA ÜNİVERSİTESİ | T.C. | | Sayfa : 1/1 |
| | SAKARYA ÜNİVERSİTESİ | | |
| | İŞLETME ENSTİTÜSÜ | | |
| | TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU | | |
| Öğrencinin | | | |
| Adı Soyadı | : | CAFER ŞUEKİNCİ | |
| Öğrenci Numarası | : | d189004100 | |
| Enstitü Anabilim Dalı | : | İŞLETME | |
| Enstitü Bilim Dalı | : | MUHASEBE FİNANSMAN | |
| Programı | : | <input type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS | <input checked="" type="checkbox"/> DOKTORA |
| Tezin Başlığı | : | ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE RAPORLAMA YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI | |
| Benzerlik Oranı | : | % 13 | |
| <p>Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.</p> | | | |
| 25 / 11 / 2022 | | | |
| <p>Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere gsbttez@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.</p> | | | |
| Bilgilerinize arz ederim. | | | |
| 25 / 11 / 2022 İmza Danışman | | | |
| Uygundur | | | |
| Danışman | | DOÇ.DR.NEVAN KARACA | |
| Unvanı / Adı-Soyadı: | | | |
| Tarih: | | 25 / 11 / 2022 | |
| İmza: | | | |
| <input type="checkbox"/> KABUL EDİLMİŞTİR | | Enstitü Birim Sorumlusu Onayı | |
| <input type="checkbox"/> REDDEDİLMİŞTİR | | | |
| EYK Tarih ve No: / / 20..... - | | | |

İÇİNDEKİLER

| | |
|---|-------------|
| KISALTMALAR | iv |
| TABLO LİSTESİ | v |
| ŞEKİL LİSTESİ | vi |
| ÖZET | vii |
| ABSTRACT | viii |
| | |
| GİRİŞ | 1 |
| BÖLÜM 1: İNŞAAT TÜRLERİ VE ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE | 6 |
| 1.1. İnşaat Kavramı | 6 |
| 1.2. İnşaat Türleri | 7 |
| 1.2.1. Özel İnşaat | 8 |
| 1.2.1.1. Arsa Karşılığı İnşaat | 9 |
| 1.2.1.2. Satış Amaçlı İnşaat | 10 |
| 1.2.1.3. Kullanım Amaçlı İnşaat | 11 |
| 1.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat | 12 |
| 1.2.2.1. Yurt İçi İnşaat Faaliyetleri | 13 |
| 1.2.2.2. Yurt Dışı İnşaat Faaliyetleri | 13 |
| 1.3. İnşaat Faaliyetleri Arasındaki Farklar | 14 |
| 1.4. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri Hakkında Bilgiler | 15 |
| 1.4.1. Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Süreç | 15 |
| 1.4.2. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Hukuki Boyutu | 23 |
| 1.4.2.1. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Tanımı ve Tarafları | 23 |
| 1.4.2.2. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Unsurları | 23 |
| 1.4.2.3. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği | 24 |
| 1.4.2.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Şekli | 24 |
| 1.4.3. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Dünyadaki Uygulama Modelleri | 25 |
| | |
| BÖLÜM 2: İNŞAAT İŞLERİNİN VUK, TMS/ TFRS VE BOBİ FRS KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA İŞLEMLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ | 26 |

| | |
|--|----|
| 2.1. Özel İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi | 26 |
| 2.1.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi | 27 |
| 2.1.1.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin VUK Kapsamında Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi | 27 |
| 2.1.1.2. BOBİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirme | 31 |
| 2.1.1.3. TMS/TFRS Kapsamında Muhasebeleştirme | 34 |
| 2.1.2. Kullanmak Amaçlı Yapılan İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi | 40 |
| 2.1.2.1. VUK Kapsamında Muhasebeleştirme | 40 |
| 2.1.2.2. BOBİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirme | 41 |
| 2.1.2.3. TMS/ TFRS Kapsamında Muhasebeleştirme | 41 |
| 2.1.3. Satmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi | 41 |
| 2.1.3.1. VUK Kapsamında Muhasebeleştirme | 42 |
| 2.1.3.2. BOBİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirme | 42 |
| 2.1.3.3. TMS/ TFRS Kapsamında Muhasebeleştirme | 43 |
| 2.2. Taahhüt İşlerinin VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi | 43 |
| 2.2.1. Taahhüt İşlerinde Hasılatın Tespitinde Kullanılan Yöntemler | 43 |
| 2.2.1.1. İnşaat Taahhüt İşleri Ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi | 43 |
| 2.2.1.2. BOBİ FRS İnşaat Taahhüt İşleri Ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi | 45 |
| 2.2.1.3. TMS/ TFRS'de İnşaat Taahhüt İşleri Ve İlerleme Ölçüm Yöntemleri | 46 |
| 2.3. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerindeki Özellikli Konuların Finansal Raporlama Çerçeveleri Kapsamında Analizi | 51 |
| 2.3.1. İnşaat Bitmeden Toprakdan Yapılan Satışlar | 51 |
| 2.3.2. Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Zamanında Yerine Getirilememesi | 52 |
| 2.3.3. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler | 52 |
| 2.3.4. Arsa Maliyetinin Tespiti | 53 |
| 2.3.5. Müteahhit Adına Olmayan Ruhsat Harçları Gibi Müteahhidin Karşılıdığı Giderlerin Durumu | 53 |
| 2.3.6. Hasılatın Kayıt Zamanındaki Belirsizlik | 54 |
| 2.3.7. Arsa Sahibine Bağımsız Bölüm Teslimlerinin Hasılat Olup Olmadığının Değerlendirilmesi | 55 |

| | |
|---|------------|
| BÖLÜM 3: ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNE İLİŞKİN UYGULAMA SORUNLARININ TESPİTİ VE TMS/TFRS KAPSAMINDA BİR ÖNERİ | 57 |
| 3.1. Araştırma Fikrinin Ortaya Çıkışı | 57 |
| 3.2. Araştırma | 58 |
| 3.2.1. Araştırmanın Amacı | 58 |
| 3.2.2. Araştırmanın Önemi | 58 |
| 3.2.3. Araştırmanın Problemi Ve Araştırma Soruları | 59 |
| 3.2.4. Araştırmanın Yöntemi | 60 |
| 3.2.5. Araştırmanın Kısıtlılıkları | 61 |
| 3.3. Mülakat Soruları ve Bulgular | 61 |
| 3.3.1. Mülakat Soruları | 61 |
| 3.3.2. Bulgular | 62 |
| 3.4. Sinpaş GYO'nun Finansal Tablolarının İncelenmesi | 68 |
| 3.5. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin TMS/ TFRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasına İlişkin Öneri | 73 |
| 3.5.1. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerin Ticari Özüne İlişkin Tartışma | 74 |
| 3.5.2. TFRS 15 Kapsamında Müteahhit Açısından Hasılatın Tespiti | 77 |
| 3.5.3. Müteahhit Açısından Arsa Maliyetinin Tespiti | 78 |
| 3.5.3. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Model Önerisi | 79 |
| 3.5.3.1. Maliyet Modeli Önerisi | 80 |
| 3.5.3.2. Gerçeğe Uygun Değer Modeli Önerisi | 82 |
| 3.5.3.3. Maliyet Modeli ile Gerçeğe Uygun Değer Modelinin Benzerlik Ve Farklılıkları | 82 |
| 3.5.4. Örnek Uygulama | 84 |
| 3.5.4.1. Maliyet Modeli Kapsamında Muhasebeleştirme ve Raporlama İşlemleri | 85 |
| 3.5.4.2. Gerçeğe Uygun Değer Modeli Kapsamında Muhasebeleştirme ve Raporlama İşlemleri | 92 |
| 3.5.4.3. Maliyet Modeli İle Gerçeğe Uygun Değer Modeli Karşılaştırılması | 98 |
| SONUÇ | 102 |
| KAYNAKÇA | 107 |
| ÖZGEÇMİŞ | 115 |

KISALTMALAR

| | |
|-----------------|--|
| APSC | : Ortak İnşaat Katılım Anlaşmaları |
| BOBİ FRS | : Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı |
| BİST | : Borsa İstanbul |
| GUD | : Gerçeğe Uygun Değer |
| GÜG | : Genel Üretim Giderleri |
| GV | : Gelir Vergisi |
| GVK | : Gelir Vergisi Kanunu |
| GYO | : Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı |
| JDA | : Ortak Katılım Anlaşması |
| KAP | : Kamuyu Aydınlatma Platformu |
| KAYİK | : Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar |
| KDV | : Katma Değer Vergisi |
| KDVK | : Katma Değer Vergisi Kanunu |
| KGK | : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu |
| KVK | : Kurumlar Vergisi Kanunu |
| SGK | : Sosyal Güvenlik Kurumu |
| SMMM | : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir |
| TDHP | : Tek Düzen Hesap Planı |
| TFRS | : Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| TMS | : Türkiye Muhasebe Standartları |
| TÜİK | : Türkiye İstatistik Kurumu |
| UFRS | : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları |
| UMS | : Uluslararası Muhasebe Standartları |
| VUK | : Vergi Usul Kanunu |
| YMM | : Yeminli Mali Müşavir |

TABLO LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Tablo 1: Mülakat Yapılan Meslek Mensuplarının Ünvanları Ve Mesleki Tecrübeleri.. | 63 |
| Tablo 2: Maliyet Modeli Önerisi İle Gerçeğe Uygun Değer Modelinin Benzerlik ve Farklılıkları | 83 |
| Tablo 3: Maliyet Modeline Göre XYZ Şirketi 2022 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu..... | 88 |
| Tablo 4: Maliyet Modeline Göre XYZ Şirketi 2023 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu..... | 89 |
| Tablo 5: Maliyet Modeline Göre XYZ Şirketi 2024 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu..... | 91 |
| Tablo 6: Maliyet Modeline Göre 2022,2023,2024 Yılları Kâr Zarar Tablosu Özeti | 92 |
| Tablo 7: Gerçeğe Uygun Değer Modeline Göre XYZ Şirketi 2022 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu | 94 |
| Tablo 8: Gerçeğe Uygun Değer Modeline Göre XYZ Şirketi 2023 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu | 95 |
| Tablo 9: Gerçeğe Uygun Değer Modeline Göre XYZ Şirketi 2024 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu | 97 |
| Tablo 10: Gerçeğe Uygun Değer Modeline Göre 2022,2023,2024 Yılları Kâr Zarar Tablosu Özeti; | 97 |
| Tablo 11: Maliyet Modeline Göre 3 yılın Kâr Zarar Tablosu Özeti | 98 |
| Tablo 12: Gerçeğe Uygun Değer Modeline Göre 3 yılın Kâr Zarar Tablosu Özeti | 98 |
| Tablo 13: VUK hükümlerine Göre 3 yılın Kâr Zarar Tablosu Özeti | 100 |

ŞEKİL LİSTESİ

| | |
|--|----|
| Şekil 1: İnşaat Türleri | 8 |
| Şekil 2: Yapı Ruhsatı Örneği | 19 |
| Şekil 3: 7/A Seçeneğine Göre Özel İnşaat İşletmelerinde Maliyet Hesapları Akışı | 30 |
| Şekil 4: Sinpaş 31/12/2019 Konsolide Finansal Tablo Dipnotları | 71 |

Tezin Başlığı: Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Standartlarına Göre Raporlama Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Tezin Yazarı: Cafer ŞUEKİNCİ

Danışman: Doç. Dr. Nevran KARACA

Kabul Tarihi: 04/01/2022

Sayfa Sayısı: viii (ön kısım) + 116 (tez)

Anabilim dalı: İşletme

Bilim dalı: Muhasebe ve Finansman

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) kapsamında değerlendirilmesi özellikle Türkiye’de BOBİ FRS uygulanmasının yaygınlaşması ile birlikte daha da önemli hale gelmiştir. Türkiye’de yaygın uygulama alanı bulunan arsa karşılığı inşaat işleri ile ilgili ulusal literatür incelendiğinde arsa karşılığı inşaat işlerinin yalnızca vergi kanunları perspektifinden değerlendirildiği, TFRS ve BOBİ FRS kapsamında yapılan çalışmaların ise inşaat taahhüt işleriyle sınırlı olduğu görülmüş, uluslararası literatür incelendiğinde ise arsa karşılığı inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlarda sunumuna ilişkin herhangi bir akademik çalışmaya rastlanmamıştır.

Türkiye’de yaygın şekilde uygulanmakta olan arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhit açısından arsanın maliyetinin nasıl tespit edilmesi gerektiği, müteahhit ile arsa sahibi arasındaki ilişkinin müteahhit açısından hasılat doğuran bir işlem olup olmadığı, hasılat söz konusu ise bu hasılatın hangi zamanlarda ve ne tutarda kayıtlara alınması gerektiği hususlarının açıklığa kavuşturulması finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu açısından önem arz etmektedir.

Bu bağlamda çalışmada TFRS ve BOBİ FRS hükümleri doğrultusunda arsa karşılığı inşaat faaliyetleri kapsamında yapılması gereken muhasebeleştirme ve raporlama işlemlerine ilişkin model önerilerinin ortaya konması hedeflenmiştir.

Bu doğrultuda çalışmada öncelikle inşaat faaliyetlerine ilişkin kavramsal çerçeveye yer verilmiş, sonrasında konu vergi mevzuatı, TFRS ve BOBİ FRS hükümleri doğrultusunda değerlendirilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin finansal raporlarda sunumuna ilişkin uygulamaların tespiti amacıyla alan uzmanlarıyla mülakatlar gerçekleştirilmiş, hisseleri BİST’te işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenmiş, akabinde TFRS hükümlerinden hareketle uygulama önerileri geliştirilmiştir.

Çalışmanın sonucunda; inşa edilen yapıdan müteahhidin kendi uhdesinde kalacak bağımsız bölümler için müteahhidin üretim işi yaptığı, arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümlerin müteahhit açısından hizmet işi olduğu, müteahhide düşen arsa payının gerçeğe uygun değer üzerinden arsa maliyeti olarak finansal tablolara alınması, müteahhide ait olan dairelerde hasılatın belirli bir anda raporlanması, arsa sahibine kalacak dairelerin inşaat taahhüt sözleşmesi olarak kabul edilerek hasılatın zamana yayılı olarak tanınması, her yılın kârlılık rakamının ilgili yılda Kâr veya Zarar Tablosunda gösterilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Arsa Karşılığı İnşaat, Kat Karşılığı İnşaat, İnşaat Sözleşmeleri, İnşaat Muhasebesi, TFRS 15

Title of the Thesis: Comparison of Methods of Accounting for Construction Work on Land According to Tax Procedural Law And Accounting Standards

Author : Cafer ŞUEKİNCİ

Supervisor: Assoc.Prof.Dr.Nevran KARACA

Date : 04/01/2022

Np: viii (pre text) + 116 (main body)

Department: Business Administration

Subfield : Accounting and Finance

With the broad adoption of FRS for LMSE in Turkey, evaluation of construction activities in exchange for land under the purview of Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) and Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (FRS for LMSE) has become even more crucial. When the national literature on construction works in return for land, which has a common application area in Turkey, is examined and it becomes clear that the studies conducted within the scope of TFRS and FRS for LMSE are restricted to construction contracting works while construction works in return for land are only evaluated from the perspective of tax laws. Regarding its presentation in financial reports, there is no scholarly research to be identified.

How the cost of the land should be determined for the contractor in construction projects in exchange for land, which is a common practice in Turkey, as well as whether the relationship between the contractor and the land owner is a revenue-generating transaction for the contractor. If there is revenue, when and how much of it should be recorded. For the financial accounts to be presented fairly, clarification is essential.

In this context, model ideas addressing the accounting and reporting transactions that must be conducted within the framework of building operations in exchange for land in accordance with the rules of TFRS and FRS for LMSE are intended to be presented.

In this perspective, the research initially contained a conceptual framework for building activities, after which the subject was assessed in light of the tax laws, TFRS and FRS for LMSE regulations. The independent audit reports of the companies whose shares are traded in the BIST were examined, field experts were interviewed to ascertain the practices regarding the presentation of construction activities in return for land in financial reports and after that application suggestions based on TFRS provisions were developed.

As a result of the study, the contractor completes the production work for the independent sections of the built structure that will be under his own responsibility, the independent sections that must be delivered to the land owner are service work for the contractor, the land share that belongs to the contractor is included in the financial statements as land cost over fair value, the revenue is reported at a specific time in the contractor's apartments, it has been evaluated that the flats to be owned by the landlord should be accepted as a construction contract, the revenue should be recognized over time and the profitability figure of each year should be shown in the Profit or Loss table in the relevant year.

Keywords: Construction in Return for Land Share, Construction in Return For Flat, Construction Contracts, Construction Accounting, TFRS 15

GİRİŞ

İnşaat sektörü, işgücüne ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyine olan katkısı ve birçok mal ve hizmet üretimiyle doğrudan ilişkili olması sebebiyle ekonomi içerisinde önemli bir paya sahiptir. Ayrıca yarattığı katma değer ve istihdama olumlu katkısı açısından da ülke ekonomilerinin gelişmesine katkısı bulunan öncü sektörlerden biridir. Büyük ölçüde yerli sermaye tarafından finanse edilen Türkiye inşaat sektörü içerisinde birçok alt meslek grubu olup istihdam ve üretim sürecini olumlu yönde etkilemektedir (Koç, Kaya ve Şenel, 2017: 644).

2012 yılında yürürlüğe giren 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi hakkındaki kanun ile birlikte kentsel dönüşüme giren konut sayısında da artış yaşanmış ve bina inşaatı sayısı artarak devam etmiştir. Ocak-Eylül 2021 döneminde yapı ruhsatı verilen yapılarda, kullanma amacına göre yüzölçümü payları TÜİK verilerinde; en yüksek yüzölçümü payına 69,3 milyon m² ile iki ve daha fazla daireli ikamet amaçlı binalar sahip olurken, bunu 7,7 milyon m² ile bir daireli ikamet amaçlı binalar olmuştur. Geriye kalan alanlar ise ofis, işyeri, ticaret binaları, sanayi binaları ve depo inşaat alanlarından oluşmaktadır.

Türkiye’de inşaat sektörünün önemi her geçen gün daha da artmaktadır. TÜİK verilerine göre; belediyeler tarafından 2021 yılı Ocak-Eylül döneminde verilen yapı ruhsatlarında, bir önceki yılın aynı dönemine göre, bina sayısı %59,5, yüzölçümü %36,4, değer %86,3, daire sayısı %33,4 artmıştır. Ekim 2021 döneminde Türkiye genelinde 137 bin 401 konut satılmış olup, inşaat sektörü cirosu Eylül 2021’de yıllık bazda %35,9 oranında artmıştır. Ayrıca iktisadi faaliyet kolları itibariyle TÜİK verilerine göre GSYH içerisinde inşaat sektörünün payı 2021 yılı 3.çeyreğinde %4,9 olarak gerçekleşmiştir. TÜİK 2021/3. Çeyrek verilerine göre mevsim etkisinden arındırılmış istihdamın sektörlere göre dağılımı verilerine göre ise inşaat sektörünün payı %6,2 olarak gerçekleşmiştir. Bu da yaklaşık 1.789.000 kişiye tekabül etmektedir. Söz konusu veriler değerlendirildiğinde Türkiye’nin ekonomik yapısı içerisinde inşaat sektörünün önemi daha iyi ortaya çıkmaktadır.

Arsa karşılığı ya da uygulamada bilinen adıyla kat karşılığı inşaat işleri taahhüt işleri ile birlikte en yaygın olarak karşımıza çıkan inşaat faaliyeti türüdür. Konuya ilişkin ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde, uluslararası literatürde konuyu TFRS açısından ele alan bir çalışma bulunmadığı, ulusal literatürde ise inşaat sektörü ile ilgili yapılan

çalışmaların, arsa karşılığı inşaat işleri ile ilgili olanlarının salt Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirildiği, konuyu TFRS ve BOBİ FRS açısından ele alan akademik çalışmanın mevcut olmadığı, TFRS ve BOBİ FRS açısından yapılan akademik çalışmaların tamamının da taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri ile ilgili olduğu tespit edilmiştir. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının ve BOBİ FRS'nin inşaat sözleşmelerine ilişkin hükümleri incelendiğinde konunun yalnızca taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri ile sınırlandırıldığı, dolayısıyla hem TFRS'de hem de BOBİ FRS'de arsa karşılığı inşaat işleri ya da özel inşaat faaliyetleri ile ilgili herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı görülmüştür.

Bağımsız denetime tabi olup Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) dışındaki şirketler BOBİ FRS'yi 01/01/2018 tarihinden beri Türkiye'de uygulamaktadır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ise 29/07/2017 tarihli 30138 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS, bağımsız denetime tâbi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. BOBİ FRS'nin amacı gerçeğe uygun, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyacağı finansal bilgileri sağlayan ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır (<https://www.kgk.gov.tr>).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nun 30/08/2022 tarihinde yayımlanan bağımsız istatistik verilerine göre, 2021 yılında 17.583 adet bağımsız denetim sözleşmesinin düzenlendiği, 2022 hesap döneminde ise 5.987 adet bağımsız denetim sözleşmesinin düzenlendiği, 2022 yılında düzenlenen sözleşmelerin 5.123 adedinin bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine dair karar uyarınca yaptırılan denetim olduğu, 2022 hesap döneminde Türkiye genelinde 5.987 şirketin denetiminin yapıldığı, bunların da 3.772'sinin İstanbul'da bulunduğu görülmüştür (<https://sbg.kgk.gov.tr>). Bu işletmelerin kaçının inşaat sektöründe faaliyet gösterdiği ve BOBİ FRS kapsamında finansal tablo düzenlemek zorunda olduğuna ilişkin istatistikler mevcut olmadığından BOBİ FRS kapsamında olan inşaat işletmelerinin sayısını tespit etmek mümkün olamamıştır. Türkiye'de faaliyette bulunan ve hisseleri BIST'te işlem görmeyen büyük inşaat şirketlerinin mevcudiyeti göz önünde bulundurulduğunda bu şirketlerin BOBİ FRS'ye tabi olduğu, ya BOBİ FRS'ye ya da TFRS'ye uygun finansal tablo düzenlemekle yükümlü oldukları tahmin edilmektedir. Türkiye'de bağımsız

denetime tabi şirketlerin sayısının her yıl artması ile birlikte inşaat sektöründe faaliyet gösteren şirketler bağlamında araştırma konusu daha da önemli hale gelmektedir.

TFRS ve BOBİ FRS kavramsal çerçevede genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye yatırım kararları verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak olarak belirtilmiştir. Bu doğrultuda arsa karşılığı inşaat işleri yapan şirketlerin varlıkları, yükümlülükleri ve finansal durumu hakkında paydaşlara ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi sunulması önemlidir. Bu bağlamda finansal raporlarda arsa karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin olarak sunulacak bilgilerin doğru tespiti önem arz etmektedir. Zira arsa karşılığı inşaat işlerinin standartlar bağlamında incelenmesinin, faaliyetin özündeki karmaşıklık ve içerdiği özellikli durumlar nedeniyle zaruri olduğu değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda çalışmada TFRS ve BOBİ FRS kapsamında arsa karşılığı inşaat işlerinde raporlamanın sağlıklı şekilde yapılabilmesi için açıklığa kavuşturulması gereken noktaların tespit edilmesi ve çözüm yollarının belirlenmesi hedeflenmektedir.

Çalışmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmada, dünyada özgün bir iş modeli olan arsa karşılığı inşaat işlerindeki özellikli durumların açıklanarak bu faaliyetlerin Türkiye'deki vergi mevzuatı ile BOBİ FRS ve TFRS açısından karşılaştırılmalı olarak analiz edilmesi, uygulayıcılar arasındaki görüş farklılıklarının finansal raporlamalara etkisinin analiz edilmesi, BOBİ FRS ve TFRS'ye uygun finansal tabloların denetimine yönelik bağımsız denetim raporu hazırlayan bağımsız denetçilere katkı sağlanması ve özellikle arsa karşılığı inşaat işlerinde BOBİ FRS ve TFRS'ye göre raporlama yapacak şirketlerin finansal tablolarının gerçeğe uygun şekilde raporlanması için model önerilerinin ortaya konması hedeflenmektedir.

Bu doğrultuda çalışmada, arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde müteahhit açısından hasılat tutarının, hasılatın raporlama zamanının ve arsa maliyetinin tespitinin Vergi Usul Kanunu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve BOBİ FRS kapsamında nasıl ele alındığının karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve bu doğrultuda TFRS ve BOBİ FRS kapsamında raporlama önerilerinin geliştirilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada Cevap Aranılan Sorular

Bu çalışma ile arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ile ilgili aşağıda detayı verilen konuların açıklığa kavuşturulması hedeflenmektedir.

Birinci konu; arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ile yapı müteahhidi arasındaki ilişkinin tespit edilmesi, arsa sahibinin müteahhide arsasından pay vermesi, bunun karşılığında müteahhiden üretilen bağımsız bölümlerden pay alması özünde gayri nakdi ödeme olan bir anlaşma olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlaşmanın ticari bir alım satım işi mi trampa mı yoksa takas mı olduğunun tespit edilmesi raporlamanın gerçeğe uygun sunumu açısından önem arz etmektedir.

İkinci konu; arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahiplerine daire teslimlerinde hasılat tutarının tespitinde Vergi Usul Kanuna 267/2 emsal bedel uygulaması yerine TRFS'lerde uygulanan gerçeğe uygun değer yönteminin daha doğru olup olmadığının belirlenmesi ve hasılat tutarının hangi tarihte raporlanması gerektiğinin tespit edilmesidir.

Üçüncü konu; müteahhit açısından kârlılığın doğru tespit edilebilmesi için arsa maliyetinin ne şekilde tespit edileceğidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerine yönelik bahsi geçen üç ana konunun TFRS ve BOBİ FRS hükümleri kapsamında ele alınması, arsa karşılığı inşaat işlerinin finansal raporlarda sunumu konusunda uygulama birliğinin sağlanması açısından literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada arsa karşılığı inşaat işleri ile ilgili ulusal ve uluslararası literatür taranmış, arsa karşılığı inşaat faaliyetleri olup hisseleri Borsa İstanbul'da işlem gören tek şirket olan Sinpaş GYO'nun bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları ve dipnotları incelenmiş, arsa karşılığı inşaat işlerinde deneyim sahibi bağımsız denetçiler ile mülakatlar gerçekleştirilerek konu hakkındaki görüşleri alınmış, TFRS ve BOBİ FRS hükümlerinden hareketle uygulama önerileri geliştirilmiştir.

Çalışmanın Kısıtları

Ulusal ve uluslararası literatürde arsa karşılığı inşaat işlerinin TFRS ve BOBİ FRS kapsamında ele alındığı akademik çalışmaların mevcut olmaması çalışmanın kısıtlarından biridir. Çalışmanın kısıtlarından bir diğeri ise BOBİ FRS'ye tabi olup arsa karşılığı inşaat faaliyeti faaliyeti olan şirketlerin finansal tablolarına ulaşamamış olmasıdır. Çalışmanın bir diğeri ise arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ile TFRS ve BOBİ FRS konusunda tecrübe sahibi olan kısıtlı sayıda bağımsız denetçiye ulaşılabilmiş olmasıdır.

Çalışmanın İçeriği

Tezin birinci bölümünde inşaat türlerine ve arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. İnşaat türlerinin ve kavramların inşaat işlerinde detaylı olarak açıklanması finansal raporlama açısından önem arz etmektedir. Yapılan inşaat faaliyetinin hangi inşaat faaliyeti kapsamında olduğunun doğru tespit edilmesi finansal raporlarında doğruluğunu sağlayacaktır. Bu nedenle birinci bölümde inşaat türlerinin birbirlerinden farklılıkları üzerinde durularak inşaat faaliyetleri kavramsal olarak ele alınmıştır.

Tezin ikinci bölümünde arsa karşılığı inşaat işlerinin VUK, BOBİ FRS ve TFRS kapsamında muhasebeleştirilmesi detaylı olarak açıklanmıştır. Bu doğrultuda bölümde VUK'un arsa karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin hükümleri, TFRS kavramsal çerçeve ve konuyla ilgili TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, TMS 2 Stoklar standardı, TMS 8 Muhasebe Politikaları Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Geçmiş Dönem Hataları standardı, TMS 37 Karşılıklar Koşullu Borçlar standardı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı hükümleri, BOBİ FRS'nin 5 Nolu Hasılat bölümü hükümleri ele alınmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde ise; TFRS uygulayan ve arsa karşılığı inşaat işi yapan halka açık işletmelerin bu işlerine ilişkin muhasebe uygulamalarını tespit etmek için bu işletmelerin finansal tabloları ve dipnotları incelenmiş, bağımsız denetçilerin arsa karşılığı inşaat işlerinin finansal raporlarda sunumu konusunda görüş birliğinin olup olmadığının tespiti amacıyla mülakatlar gerçekleştirilmiş, TFRS kapsamında maliyet yöntemi ile gerçeğe uygun değer yöntemi doğrultusunda yapılandırılmış uygulama önerilerine yer verilmiştir.

BÖLÜM 1: İNŞAAT TÜRLERİ VE ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İnşaat sektörü konut ve tesis yapımı, sosyal ve teknik alt yapılar, mühendislik yapıları ve bunlarla ilgili mamul yarı mamul ve ara mal üretimine yönelik teknik hizmetlerin ağırlıklı olduğu bir sektördür (Saraçoğlu,1997: 5). İnşaat sektörü birden çok alt faaliyet türünden teşekkül etmektedir. İnşaat faaliyeti türünün doğru tespit edilmesi, inşaata ilişkin uygun raporlama yapılabilmesi ve inşaata ilişkin faaliyetlerin doğru vergilendirilebilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu doğrultuda birinci bölümde inşaat faaliyetinin türleri inşaat taahhüt işleri ile özel inşaat işleri olmak üzere iki ana başlık altında detaylı olarak ele alınmıştır.

1.1. İnşaat Kavramı

En eski dönemlerden beri insanların barınma, medeniyetler kurup bu miraslarını gelecek dönemlere taşıma ihtiyaçları inşaat kavramının insanlığın en önemli konularından biri olmasını sağlamaktadır (Pamuk ve Kuruoğlu, 2016: 167).

Türk Dil Kurumu sözlüğünde İnşaat, “Yapma işi, yapım” ve “Yapımı süren bina” şeklinde tanımlanmıştır (<https://sozluk.gov.tr/>). İnşaat arsanın üzerine malzeme ve işçilik kullanarak meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümüdür (Gündüz, 2016: 64).

İnşaat, insangücü, teknoloji kullanımı, ekonomi ve zaman unsuru bakımından sektörün özü olan inşaat, arazinin içine altına ya da üstüne teknik araçlarla hazırlanmış her türlü yapıdır (Saraçoğlu, 1997: 5).

Türk vergi kanunlarında inşaat faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin birçok spesifik düzenleme mevcut olmakla birlikte kanunda inşaat ve yapım işlerinin tarifine yer verilmemiştir. İnşaat işleri ile ilgili olarak 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu ile 3194 Sayılı İmar Kanununda tanımlamalar yapılmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda inşa ve inşaat kavramlarına yer verilmemiş, dördüncü maddesinde yapım faaliyetinin tanımı yapılmıştır. Bu maddede yapım özetle; her türlü inşaat işleri ile ilgili imalat ve montaj işlerini kapsayan faaliyetler şeklinde tanımlanmıştır (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4734.pdf>).

3194 sayılı İmar Kanunu’nda da inşa ve inşaat kavramları yer almamakta, beşinci maddesine yapı ve bina kavramının tanımlarına yer verilmektedir. Bu maddede yapı, *“karada ve suda, daimi veya muvakkat(geçici), resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik(hareketli) tesislerdir”* olarak, bina ise, *“kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılardır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

İnşaat malzeme kullanılarak meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ve yapım sürecine dair faaliyetlerin tümüdür (Pamuk ve Kaya, 2010: 8).

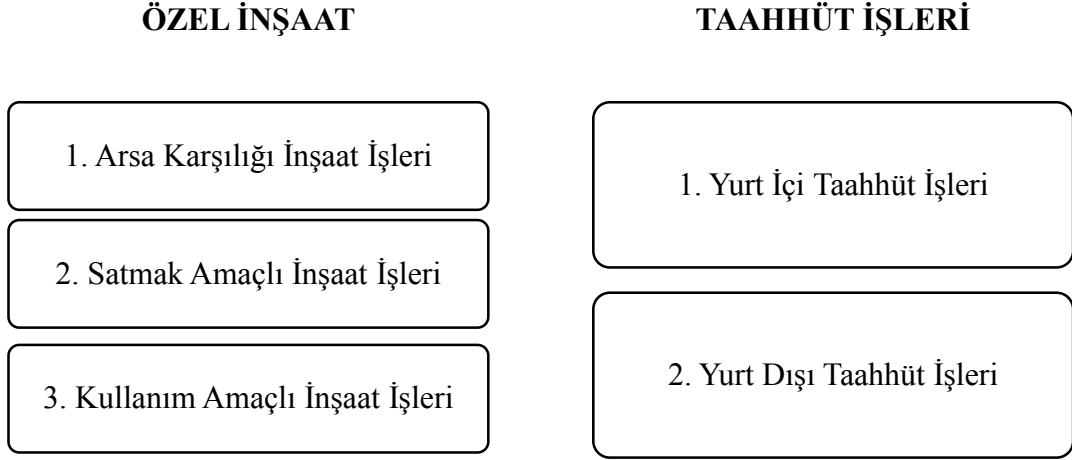
1.2. İnşaat Türleri

İnşaat türlerine ilişkin literatür incelendiğinde inşaatların çeşitli kaynaklarda farklı şekillerde sınıflandırıldığı görülmektedir. Örneğin; Kızılot (2008) inşaat türlerini; menkul (taşınır) inşaatlar, menkul olmayan (taşınmaz inşaatlar), özel inşaatlar ve taahhüt şeklinde inşaatlar olmak üzere dört kategoride sınıflandırmıştır. Şenlik (2010) inşaat türlerini medeni kanunda yapılan inşaat tanımına göre menkul (taşınır) inşaatlar ve gayrimenkul inşaatlar olarak sınıflandırmıştır.

İnşaat projelerinin iki ana kategorisi bina inşaatı ve inşaat taahhüt işleridir. Bina inşaatı, evler, ofisler, mağazalar, fabrikalar, okullar, hastaneler vb. içeren projeler için geçerlidir. İnşaat taahhüt işleri; yollar, tüneller, köprüler, demiryolları, barajlar, kanallar ve rıhtımlar dahil olmak üzere çevremizdeki tüm diğer inşa edilmiş yapılar için geçerlidir (Kulkarni, 2007: 2).

Bu çalışmada ise inşaat faaliyetlerinin ayırımı aşağıdaki şekilde sınıflandırılmış olup, Şekil 1’de sunulmuştur.

İNŞAAT FAALİYETLERİ



Şekil 1: İnşaat Türleri

Kaynak: Şekil yazar tarafından hazırlanmıştır

1.2.1. Özel İnşaat

Özel inşaat, kişi veya kurumların üçüncü kişilere karşı taahhüt altına girmeden kendi nam ve hesabına kullanmak ya da satmak amacıyla yaptıkları inşaatlara verilen isimdir. (Demirkıran, 2010: 14). Özel inşaat faaliyeti müteahhitlerin kendi arsalarında inşaat yapabileceği gibi başkalarına ait arsalar üzerinde de üretilecek yapıdan pay vermek sureti ile de yapılabilir (Benligiray, 1988: 89). Özel inşaat faaliyetinin temel özelliği mülkiyet hakkıdır. İşin yapımı neticesinde ortaya çıkan eserden işi yapan inşaat firmasının mülkiyet hakkının olması diğer bir deyişle pay alma hakkının olmasıdır. Özel inşaat işlerinde arsa sahipleri müteahhitlerin farklı kişiler olduğu arsa karşılığı inşaat faaliyetleri olduğu gibi arsa sahibi ile müteahhidin aynı kişi olduğu satış amaçlı ve kullanım amaçlı alt faaliyet türlerini de uygulamada sıklıkla görmek mümkündür. Bu doğrultuda izleyen kısımda söz konusu özel inşaat türleri detaylı olarak anlatılmıştır.

Özel inşaatları da kendi içinde iki kategoriye ayırmak mümkündür. Birinci kategoride yapılış biçimine göre; daire, kat, dükkân halinde satmak amacıyla yapılan inşaatlar yer almaktadır. Meydana gelen yapıyı daire, kat ve dükkân halinde satanlar, bu inşaatı kendi arsaları üzerinde yapabilecekleri gibi; arsa karşılığında belli bir sayıda daire kat ve dükkân vermek suretiyle de yapabilirler. Birinci kategoriyi arsa karşılığı inşaat işleri ve satış amaçlı inşaat işleri şeklinde alt sınıflandırmaya tabi tutmak daha doğru olacaktır.

İkinci kategoride yer alan özel inşaatlar ise; satmak amacı olmadan kişilerin kendi ihtiyaçları için yaptıkları inşaat işi olan kullanım amaçlı inşaatlardır (Şah, 2003: 8).

1.2.1.1. Arsa Karşılığı İnşaat

Arsa payı karşılığı kat yapımı ve kat karşılığı inşaat olarak da çeşitli adlarla anılan bu tür inşaat, bir taraf diğer tarafın arsası üzerinde ve arsadaki belli payların mülkiyetine karşılık, bağımsız bölümlerin inşa edilerek bütünlük arz eden binanın yapılmasına yönelik bir anlaşmadır (Duman, 2008: 44). Görüldüğü üzere arsa karşılığı inşaat müteahhitlerin arsanın sahibi olmadığı ve arsa mülkiyetinin müteahhide ait olmadığı bir alt inşaat faaliyeti türüdür.

Sosyal ve ekonomik yönden toplumda meydana gelen değişim ve gelişmelere bağlı olarak, konut ve işyeri ihtiyacı ortaya çıkmış bu nedenle de inşaat faaliyetlerinde önemli boyutlarda artış meydana gelmiştir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, konut veya işyeri ihtiyacı duyan ancak arsası üzerinde bunları inşa edecek mali ve teknik yeterliliği bulunmayan arsa sahiplerine arsalarını değerlendirme imkânı sunduğundan son yıllarda yoğun bir şekilde uygulanmaktadır (Çatıkkaş ve Yener, 2017: 73).

Arsa karşılığı inşaat faaliyetinin oluşmasının temelde iki nedeni vardır. Birincisi müteahhitlerin konut talebini karşılamak amacıyla arsayı satın almak ve ardından inşaatın tamamlanması için yeterli mali güce sahip olmamaları, ikincisi arsa sahiplerinin de inşaat işlerini yapabilecek yeterli uzmanlığa ve mali güce sahip olmamalarıdır. Uygulamada arsanın bulunduğu konum, lokasyon ve değerine göre farklılaşan paylaşım oranlarında arsa sahipleri ile müteahhidlerin biraraya geldiği görülmektedir. Arsa karşılığı inşaat faaliyetleri aslında özünde bir değiş-tokuş, aynı ödemeye dayalı bir işlemdir. Zira müteahhitler arsa sahiplerine arsadan aldıkları pay için sözleşmede yapmayı taahhüt ettiği yapıdan, arsa karşılığı inşaat sözleşmesinde kararlaştırılmış oran kadar arsa sahiplerine pay vermektedirler. Arsa sahipleri de sözleşme konusu eserden sözleşme ile mutabık kalınmış paylaşım oranında müteahhitlere arsadan pay vermektedirler.

Dolayısıyla müteahhidin yapılan sözleşme kapsamında arsa sahibine karşı iki edim yükümlülüğü doğmaktadır. Birincisi kendine verilen arsa payına karşılık bu arsa üzerinde sözleşme şartlarına uygun olarak bina yapmak; ikincisi ise meydana gelen yapıdan arsa sahibine sözleşmede kararlaştırılmış olan payı devretmektir (Durak, 2015: 210). Örneğin; bir arsa sahibinin mülkiyetine sahip olduğu bir arsayı müteahhide vermeyi planladığı ve mimari çalışmalar sonucunda, üretilecek eserin 30 bağımsız bölümden oluşacağını tespit

edildiği, bir müteahhit ile bu mimari çalışma kapsamında bir bina inşa edilmesine yönelik bir sözleşme yapıldığı ve bu sözleşme kapsamında üretilcek 30 dairenin 24 dairelik kısmının arsa sahiplerine 6 dairelik kısmının ise müteahhide ait olacağı varsayılacak olursa; bu anlaşmanın sonucunda müteahhit sözleşmeye konu binanın üretimini bitirdiğinde arsa sahibine, yapıdan sözleşme şartları gereği alacağı 6 dairenin arsadan aldığı pay için nakit bir ödeme yapmayacaktır. Arsa sahibine arsa payı karşılığında 24 adet bağımsız bölümü üretilip teslim ederek bu dairelerin maliyeti kadar gayrinakdi bir bedel demiş olacaktır. Dolayısıyla gayrinakdi bedel müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği dairelerin maliyeti kadar olacaktır.

İnşaat faaliyetleri kapsamında sözleşmenin arsa sahibi ile müteahhidin ihtiyaçlarına yönelik birbirini tamamlar yapısı, uygulamada böyle bir inşaat türünün doğmasına neden olmuştur. Bu sözleşme yoluyla arsa sahibi, müteahhidin inşaat yapabilecek finansman gücünü ve uzmanlığını elde ederken, müteahhit de arsa bedeline nakdi ödeme yapmayarak arsa maliyeti yüküne parasal olarak katlanmaktan kurtularak inşaatı yapacağı arsaya kavuşmaktadır (Sarıcaoğlu, 2021: 540).

Arsa sahipleri ile müteahhitlerin farklı kişiler olduğu diğer bir özel inşaat faaliyet türü de hasılat paylaşımlı konut yapım işleridir. Hasılat paylaşımında müteahhit arsayı satın almamakta, arsa payı yerine arsa sahibine hasılattan pay vermektedir.

Hasılat paylaşımı yöntemi; satın alma yöntemi ve arsa karşılığı inşaat yöntemine özgü nitelikleri barındırmaktadır. Ancak bu yöntemin en belirgin diğer yöntemlerden ayıran özelliği arsa değerinin yapının tamamınının müteahhit tarafından satılmasından sonra belirlenmesidir (alık, 2013: 9).

Hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi; müteahhidin sözleşme konusu yapıyı meydana getirmek üzere, yapının üçüncü kişilere satışını yapmayı üstlendiği, arsa sahibinin de satış konusunda müteahhide yetki verdiği ve satıştan elde edilecek hasılatı paylaşmayı taahhüt ettiği bir sözleşme türüdür (Doruk, 2021: 1).

1.2.1.2. Satış Amaçlı İnşaat

Satış amaçlı inşaat; satmak amacıyla bağımsız bölüm, yapı inşaat faaliyetinde bulunmaktır. Satmak amaçlı inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler kendi adlarına üretilip satmaktadırlar (Akın, 2010: 3). Bu inşaat türünde arsa sahiplerinin amacı üretim tamamlandığında ortaya çıkan konut veya işyerlerinin satılmasıdır. Satış amaçlı inşaat

faaliyeti arsa sahibinin müteahhitlik faaliyetini kendisinin yapması ya da bir müteahhit ile anlaşarak inşaatı yaptırmayı olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilir. Her iki şekilde de arsa karşılığı inşaat işlerinden temelde farklıdır.

Birincisi; hem arsa sahibi hem de müteahhit aynı kişidir. Arsa sahibinin inşaat yapmak amacı ile arsayı satın alması ve daha sonra inşaatın başlaması için gerekli işlemler bittikten sonra inşaatı başlatması ile gerçekleşmektedir. Arsa sahibi inşaat işini kendisi yapmaktadır.

Örneğin; Efe Bey'in miras kalan arsası üzerine imar durumunu araştırdığında 12 daire yapılabildiğini öğrenmiştir. Mehmet beyin inşaatı yapımı için mali yeterliliğe sahip olduğu için takas yöntemi ile değil de inşaatı kendisi yapmaya karar vermiştir. Ve yapılacak dairelerin tamamını satmayı düşünmektedir. Efe bey inşaat yapma tecrübesi ve bilgisi olmadığı için bir müteahhitle inşaatın yapılması karşılığı bir ücret üzerinden anlaşarak inşaatı yaptırmayı faaliyeti satış amaçlı özel inşaat faaliyetidir.

İkincisi; Arsa sahibinin inşaatı müteahhide hizmet bedeli karşılığı nakdi ödeme yaparak yaptırmasıdır.

Örneğin; Mehmet Bey kendisine miras kalan arsa üzerine imar durumunu araştırdığında 10 daire yapılabildiğini öğrenmiştir. Mehmet Bey'in inşaatı yapmak için yeterli mali gücü olduğu için kat karşılığı değil de inşaatı kendisi yapmaya karar vermiştir. Ve yapılacak dairelerin tamamını satmayı düşünmektedir. Mehmet Bey yeterli inşaat yapma tecrübesi ve bilgisi olmadığı için bir müteahhitle inşaatın yapılması karşılığı bir ücret üzerinden anlaşarak inşaatı yaptırmayı faaliyeti satış amaçlı özel inşaat faaliyetidir.

Diğer bir örnek ise; XYZ Ltd.Şti. 2015 yılında Sakarya Serdivan ilçesinde almış olduğu 1.000 m² arsa üzerine inşaat yapmaya ve yapılacak inşaatın elde edeceği konutları da satmayı planlamaktadır. Bu durumda XYZ Ltd.Şti. teknik inşaat bilgisine sahip olması durumunda inşaatı kendisinin yapabileceği gibi bir müteahhit firma ile anlaşarak inşaatın yapım işini müteahhite de yaptırmaya karar vermiştir. Tamamlanacak binadaki tüm bağımsız bölümlerin mülkiyeti XYZ Ltd.Şti'ne aittir.

1.2.1.3. Kullanım Amaçlı İnşaat

Özel inşaat türlerinden bir diğeri olan kullanım amaçlı inşaatlarda, iştiğal konusu inşaat işi olmamakla birlikte kullanım amaçlı yapılabilmektedir. Bu tür inşaatlarda satış amacı olmadığı için verginin konusuna giren bir hususta bulunmamaktadır (Akın, 2010: 3).

Kullanım amaçlı inşaat faaliyeti de satış amaçlı inşaatlarda olduğu gibi arsa sahibinin müteahhitlik faaliyetini kendisi yapması ya da bir müteahhit ile anlaşarak müteahhide inşaatı yaptırması şeklinde iki şekilde gerçekleşebilir. Her şekilde de arsa karşılığı inşaat işlerinden temelde farklıdır.

Birincisi; hem arsa sahibi hem de müteahhit aynı kişidir. Arsa sahibinin inşaat yapmak amacı ile arsayı satın alması ve daha sonra inşaatın başlaması için gerekli işlemler bittikten sonra inşaatı başlatması ile gerçekleşmektedir. Arsa sahibi inşaat işini kendisi yapmaktadır. Örneğin; MHS Ltd.Şti. İstanbuldaki genel müdürlük binasının yanındaki parselde bulunan atıl durumdaki arsasını ek depo olarak inşaa etmeye karar vermiştir. Yapılacak inşaat işi MHS Ltd. Şti. için kullanım amaçlı inşaat işidir.

İkincisi; Arsa sahibinin inşaatı müteahhide hizmet bedeli karşılığı nakdi ödeme yaparak yaptırmasıdır. Örneğin; Bay C yıllar önce satın aldığı arsasına villa yaptırmak istemektedir. Bay C inşaatı yapmak için yeterli mali gücü olduğu için arsa karşılığı değil de inşaatı kendisi yapmaya karar vermiştir. Bay C yeterli teknik bilgiye sahip olmadığı için bir müteahhitle hizmet bedeli karşılığı anlaşarak inşaatını yaptırması faaliyeti kullanım amaçlı özel inşaat faaliyetidir.

Ne şekilde yapılacak olursa olsun bu tür inşaatlarda üretilecek eserin mülkiyetinin tamamı arsa sahiplerine aittir.

1.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat

“Taahhüt” kelime olarak, “bir şeyi yapmayı üstlenme, üstüne alma” olarak tanımlanmıştır. Bir inşaat işinin sözleşme koşullarına uygun olarak taşeron bir firmaya hizmet bedeli karşılığı sözleşme ile belirlenmiş koşullara uygun olarak yapılması taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işidir (Adiloğlu, 2006: 6).

Taahhüt şeklinde inşaat, inşaat işletmelerinin taşeronların yapının bir kısmını ya da tamamının yapımını işverene karşı üstlendikleri inşaat faaliyetidir (Alagöz, 2008: 5). İnşaat taahhüt işleri, arsa sahiplerinin kendi ihtiyaçları için kullanacakları ve üretilecek yapının bir kısmın veya tamamını ücret karşılığı bir firmaya verdikleri inşaatlardır (Öge, 2019: 5). Bu şekilde yapılmış olan iş sonucunda söz konusu işi yapan inşaat işletmesinin yaptığı iş, ürettiği ürün üzerinde herhangi bir tasarruf hakkı bulunmamakta ve bu yaptığı işten bir pay almamaktadır (Öktem, 2020: 192).

İnşaat taahhüt işinde; yapımı üzerinde anlaşmaya varılan inşaat, inşaatı yaptıran iş sahibi, bu inşaatın yapımını üstlenen müteahhit olmak üzere üç ana öge bulunmaktadır (Bengliray, 1980: 5). İşin yapımını üstlenen müteahhidin işverene sözleşme şartlarına göre sözleşme konusu edimini yapma taahhüdü söz konusudur.

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işlerini diğer inşaat faaliyetlerinden ayıran en önemli husus mülkiyet konusudur. Taahhüt işletmeleri yapılacak inşaat işinin belli bir bölümü ya da tamamı için hizmet vermektedir. Yapılan iş sonucu işi yapan taşeronun üretilen eserden pay alma hakkı ya da mülkiyet hakkı söz konusu değildir. Taahhüt şeklinde inşaat işleri ile iştigal eden müteahhitler, işveren ile yapılacak iş konusunda anlaşmaya vardıktan sonra işverenin taşeronu konumunda olup sadece sözleşmede belirtilen işlere yönelik hizmet sunmaktadırlar.

İnşaat taahhüt işleri de yurt içi ve yurt dışı olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

1.2.2.1. Yurt İçi İnşaat Faaliyetleri

Yurt içi inşaat faaliyetleri, Türkiye sınırları içerisinde yapılan inşaat taahhüt işlerini kapsamaktadır. Bu faaliyetlerde yurt dışında yapılan inşaat işlerinden farklı olarak yapılan işlemler Katma Değer Vergisi (KDV) ve Gelir Vergisi (GV) yönüyle farklılık arz etmektedir. Uzun döneme sirayet eden ve zamana yayılı olarak devam eden inşaat işleri olabileceği gibi aynı yıl içerisinde başlanıp tamamlanan inşaat taahhüt işleri de olabilmektedir. Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri hesap döneminde bitip bitmediğine bağlı olarak yıllara yaygın veya yıllara yaygın olmayan inşaat olarak iki şekilde gerçekleştirilmektedir (Kıllı ve Işık, 2018: 1093). Birden fazla hesap dönemini aşan inşaat taahhüt işleri Yıllara Yaygın ya da Yıllara Sâri İnşaat Taahhüt İşleri, aynı hesap dönemi içerisinde başlanılıp tamamlanan işler ise Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt İşleri olarak adlandırılmaktadır.

1.2.2.2. Yurt Dışı İnşaat Faaliyetleri

Yurt dışı inşaat faaliyetleri, merkezi Türkiye’de bulunan müteahhitlik firmaları tarafından yurtdışında yapılan inşaat taahhüt işlerini kapsamakta olup yurtdışındaki işverenler namına yapılan taahhüt işlerini ifade etmektedir. Genellikle bu tip faaliyetlerin kapsamını yol ve köprü çalışmaları oluşturmaktadır.

Bu faaliyetler finansal raporlama, sosyal güvenlik ve vergi konularında kendine has birçok özelliikli durum barındırmaktadır. Müteahhitlerin yurtdışında vergilendirilip vergilendirilmedikleri merkezden yurt dışına gönderilen malzemelerin durumu, yapılan işlemlerin Katma Değer Vergisi (KDV)'nin konusuna girip girmediği gibi özelliikli hususlar söz konusudur. Yurtdışı inşaat faaliyetleri taahhüt işlerinden oluştuğu için hizmet sunumu söz konusudur. Dolayısıyla arsa karşılığı inşaat işleri ile muhasebe ve vergi uygulamaları arasında farklılıklar söz konusudur. Aşağıdaki bölümde taahhüt işleri ile özel inşaat faaliyeti arasındaki bu farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır.

1.3. İnşaat Faaliyetleri Arasındaki Farklar

Özel inşaat faaliyetlerinde temel girdi olan arsadan ve inşaat yapımı sonucu oluşacak eserden işi yapan müteahhidin de pay alması, diğer bir deyişle mülkiyet hakkının varlığı söz konusudur. Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar özel inşaat işlerinden temelde bu noktada farklılaşmaktadır. Taahhüt şeklinde yapılan inşaat faaliyetleri hizmet faaliyetleri kapsamında değerlendirilmektedir. Zira taahhüt şeklinde yapılan inşaat işlerinde işin mülkiyeti işi yapan taşeron ya da yüklenicide değildir. İş yaptıran işverenin mülkiyet hakkı bulunmaktadır. Bu kapsamda taşeronların yaptığı iş bir taahhüt işi olup bu kapsamda işverene hizmet sunulmaktadır (Çatıkkaş ve Şuekinci, 2016: 2). Taahhüt işlerinde taraflar, işin sahibi işveren ile taşeron işletmedir. Yüklenicinin (müteahhidin) üretilen eserden pay almadığı sözleşme ile belirlenmiştir. Sözleşme ile belirlenmiş inşaat işinin sözleşme koşullarına uygun olarak yüklenici firma tarafından işin belirli bir kısmını ya da tamamını belli bir nakdi bedel karşılığı yapılması ve teslim edilmesi taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işidir. Taahhüt işini yerine getiren firma işverene alacağı hizmet bedeline karşılık işveren taahhüt etmiş olduğu işi yerine getirmektedir. Sonuç olarak bu tür inşaat faaliyetlerinde taşeronların yapmış olduğu faaliyet bir hizmetin yerine getirilmesidir. Taahhüt işlerinde taahhüt ve inşaat işi olmakla birlikte sözleşme koşullarına uygun olarak taşeronn yükümlülüklerini yerine getirmekte ve hizmet sunmaktadır (Çatıkkaş ve Şuekinci, 2016: 172).

Başkalarının siparişi üzerine inşaat yapan yükleniciler hizmet işletmesi olarak nitelendirilirler. Taşeron olarak faaliyet gösteren inşaat taahhüt şirketlerinin inşaat faaliyeti sonucu meydana getirilen yapıdan pay almaları söz konusu olmayıp yapı üzerinde herhangi bir mülkiyet hakları yoktur. Burada yapılacak iş yapının tamamı olabileceği gibi işin sadece bir kısmı da olabilir. Örneğin, inşaatın belirli bir kısmının

sadece dekorasyon işlerinin yaptırılması taahhüt işlerinin konusunu oluşturabilir. (Selimoğlu, 2013: 381).

İnşaat faaliyetleri arasındaki farklar bu tezin ikinci bölümünde de detaylı olarak açıklanacağı üzere finansal raporlama ve vergilendirme açısından farklı uygulamalara neden olduğundan önemlilik arz etmektedir.

1.4. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri Hakkında Bilgiler

Arsa karşılığı inşaat işlerinin tüm aşamaları, sözleşme unsurları, hukuki boyutları ve dünyadaki uygulama modelleri hakkında bilgiler izleyen kısımda detaylı olarak verilmiştir.

1.4.1. Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Süreç

Tezin ana konusunu oluşturan arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin doğru bir şekilde vergilendirilmesi ve finansal raporlama sürecinin doğru şekilde yönetilebilmesi için sözleşmenin imzalanmasından yapı kullanım izin belgesi (iskân) alınmasına kadar olan tüm sürecin ayrıntılı olarak ortaya konulması gerekmektedir. Bu tür faaliyetlerde işlemler hem inşaat başlamadan önce hem de inşaat başladıktan sonra sistematik bir şekilde belirli bir iş akışı içerisinde devam etmektedir. İş akışına hâkim olunması sürecin finansal raporlara gerçeğe uygun yansımada faydalı olacaktır.

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde süreç aşamalı olarak şu şekilde gerçekleştirilmektedir:

- 1. Aşama:** Müteahhitlik Yetki Belgesinin Alınması
- 2. Aşama:** Arsa Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesinin İmzalanması
- 3. Aşama:** Yapı Ruhsatı Alınarak İnşaatın Başlaması
- 4. Aşama:** Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Dosyasının Açılması
- 5. Aşama:** Arsa Payı Temlik İşlemi
- 6. Aşama:** Kat İrtifakının Kurulması
- 7. Aşama:** Yapı Kullanım İzin Belgesinin Alınması

Söz konusu aşamaların her biri izleyen kısımda detaylı olarak anlatılmıştır.

a) Müteahhit Yetki Belgesinin Alınması

16/12/2010 tarihli ve 27787 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Yapı Mütcaahhitlerinin Kayıtları İle Şantiye Şefleri Ve Yetki Belgeli Ustalar Hakkında Yönetmelik”in 5.1. Maddesi düzenlemesi gereğince 01/01/2012 tarihinden itibaren inşaat faaliyetlerinde yapı mütcaahhitliği yetki belgesi alınması şartı uygulamaya konulmuştur.

Söz konusu madde gereğince arsa sahipleri ile mütcaahhitlerin arsa karşılığı inşaat sözleşmelerini noterde imza altına almaları aşamasında da mütcaahhidin yetki belgesine sahip olması zorunluluk arz etmektedir. Bu kapsamda arsa karşılığı inşaat işi yapmayı planlayan kişi veya kurumun yapması gereken ilk iş mütcaahhitlik yetki belgesi numarasının alınmasıdır. Yetki belgesi numarası Çevre Şehircilik İl Müdürlüklerinden alınmaktadır. Mütcaahhitler Çevre Şehircilik Bakanlığı nezdinde bu numara üzerinden takip edilmektedirler. Bu belge aynı zamanda arsa sahipleri tarafından <http://yambis.cevresheircilik.gov.tr/> adresinden sorgulanabilmektedir.

Mütcaahhit işe başlamadan önce noterde şantiye şefi ile sözleşme yapmak zorundadır. Şantiye şefi ile mütcaahhit arasında akdedilen hizmet sözleşmesi noterde imza altına alınmaktadır. Şantiye şefi sözleşmesinin mütcaahhit tarafından imzalanabilmesi için de mütcaahhit yetki belgesi zorunludur. Dolayısıyla mütcaahhit yetki belgesi olmadan, yapı ruhsatına müracaat aşaması için gerekli belgelerden birisi olan arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin imzalanması mümkün olmamaktadır.

“Yapı Mütcaahhitlerinin Kayıtları İle Şantiye Şefleri Ve Yetki Belgeli Ustalar Hakkında Yönetmelik”in 6.1. maddesinde ise gerekli belgeler ve müracaat usulü düzenlenmiştir. Bu doğrultuda mütcaahhidin Yapı mütcaahhitliği yetki belgesi için Çevre Şehircilik il müdürlüğüne müracaat edilmektedir.

Yetki belgesi numarası için müracaatta istenen belgeler; dilekçe, Ek-1 formu, faaliyet belgesi aslı, Ticaret Sicil Gazetesi aslı veya onaylı fotokopisi, vergi levhası, yetki belgesi harcı’dır (<https://istanbul.csb.gov.tr/yapi-muteahhitligi-basvurulari-bilgi-ve-basvuru-kilavuzlari-i-2959-> Erişim Tarihi: 25/10/2022). İstenen belge asıllarının Çevre Şehircilik İl Müdürlüğüne teslimi ile mütcaahhit yetki belgesi başvurusu işlemleri tamamlanmış olmaktadır.

Arsa sahiplerinin inşaatı kendileri yapmak istemeleri durumunda ise geçici yetki belgesi numarası alması da mümkündür. 02/03/2019 tarih ve 30702 Sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren “Yapı Mütcaahhitlerinin Sınıflandırılması ve Kayıtlarının Tutulması Hakkındaki Yönetmelik” ile mütcaahhitlik belgeleri hakkında bir takım değişiklikler

yapılmıştır. Yönetmeliğin 5.maddesine göre; inşaat ruhsatında yazan inşaat alanı 500 m²'yi geçemeyen işlerde o yapım işinde kullanılmak üzere yapı sahibine geçici müteahhitlik belgesi verilmektedir.

Yapı Müteahhitlerinin Sınıflandırılması ve Kayıtlarının Tutulması hakkındaki yönetmelik ile mevcut müteahhitler de dâhil olmak üzere yetki belgesi sınıflandırması yapılmaya başlanmıştır. 02/03/2019 tarihinden sonra yeni ruhsat işlemleri müracaatında yetki belgesi numarası olması tek kriter olmaktan çıkartılmıştır. Müteahhitlere geçmiş iş deneyimlerine, cari oran gibi önemli finansal analiz oranlarına göre ekonomik, mali, teknik ve mesleki yeterlilik durumlarına göre sınıflandırma yapılarak müteahhitlerin kapasitelerine, yeterlilik düzeylerine göre iş yapılması modeli uygulamaya konmuştur. Şirketler iş deneyimi ve iş gücü koşulu aranmadığı H grubundan iş deneyim tutarı yapım işleri eşik değerinin iki katını geçen ve ortalama yıllık usta iş gücü en az 50, teknik personel iş gücü en az 8 olanların dâhil edildiği A grubuna kadar 8 gruba ayrılmıştır.

Yönetmeliğin 14.maddesine göre sınıflandırma; yetki belgesi grupları, mesleki ve teknik yeterlikler ile ekonomik ve mali yeterlikler esas alınarak; A, B, C, D, E, F, G, H ve geçici olmak üzere gruplandırılır.

İnşaat sektörünün ana aktörü olan müteahhitlerin mesleki yetersizlikleri nedeniyle üretecekleri eserde oluşabilecek olumsuzluklar, tüm paydaşlara ve tüm alt sektörler için finansal açıdan olumsuz anlamda etkisi olacaktır. Bu durumun geniş alanlarda meydana gelmesi durumunda ülke ekonomisi ciddi anlamda etkilenecektir. Dolayısıyla müteahhitlerin iş yapma kapasitesi ve bilgi, donanımına bağlı olarak sınıflandırılması ve kriterlerin oluşturulması zorunluluktur (Bayraktar ve Bayraktar, 2017: 41). Dolayısıyla Yapı Müteahhitlerinin Sınıflandırılması ve Kayıtlarının Tutulması hakkındaki yönetmelik ile 2019 yılından beri mesleki yeterliliklerine göre yapı müteahitleri sınıflandırılmakta ve müteahhitlik sınıfına göre de iş yapabilmektedirler.

b) Arsa Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesinin İmzalanması

Sözleşmeler inşaat ruhsatı başvurularında belediyelerin istemiş oldukları evraklardan biridir. Zira bağımsız bölümlerin teslim zamanından, teslimin hukuki boyutuna, doktrinde kabul görmüş teslimin ne olduğuna, müteahhitlerin vergisel sorumluluklarına kadar sözleşmeler ile çözümlenmesi gereken hususlar bulunmaktadır. Yapı müteahhitleri yapılan sözleşme ile iki edimi borçlanmaktadır. Birincisi kendine verilen arsa payına

karşılık bu arsada bina yapmak; ikincisi ise bağımsız bölümlerden arsa sahibine ait olanı devretmektir (Durak, 2015: 210).

c) Yapı Ruhsatı Alınarak İnşaatın Başlaması

Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinin düzenlenmesinden sonra müteahhitlerin mimarlarına ve mühendislerine proje çizimi ve ruhsat işlerinin takip edilmesi için vekâlet vermesi ile inşaat ruhsatının alınması için gerekli prosedürler başlatılmaktadır. Tüm süreçlerin tamamlanmasından sonra inşaat ruhsatı ve inşaatla ait projeler çıkmaktadır. İnşaat ruhsatlarının düzenlenmesi ile birlikte müteahhit işletmelere belediye tarafından onaylanmış statik ve mimari projeleri teslim edilmektedir. Ancak bazı durumlarda müteahhitler işe hemen başlayamamaktadır. İnşaatın hemen başlanamamasına finansman sıkıntısı ya da piyasalarda oluşabilecek olumsuzluklar etki edebilmektedir. Ancak her şart altında işe başlamak konusunda müteahhidin keyfi davranması da söz konusu değildir.

3194 Sayılı İmar Kanununun 29. maddesine göre inşaat ruhsatının alınması ile birlikte müteahhit firma 2 yıl içerisinde inşaatla başlamak zorundadır. 2 yıllık sürede inşaatla başlanmamış ise ruhsat iptal edilerek yeniden başvuru yapılması gerekmektedir. Ancak inşaatla başlamış olmakla birlikte 5 yıl içerisinde inşaat bitirilmediği takdirde ruhsat hükümsüz kalır. Bununla birlikte arsadan kaynaklı sebeplerle işe başlama tarihleri uzayabilmektedir. Örneğin parselasyon yani arsanın bölümlere ayrılması (ifraz) veya arsaların birleştirilmesi (tevhid) gibi zaman alan çalışmalar olabilmektedir.

Müteahhitler ruhsat işlemleri tamamlandıktan sonra mimarları tarafından teslim edilen statik ve mimari projelerine göre inşaat işlerine başlamaktadırlar. Statik projelerde müteahhitlerin inşaatla kullanacakları demir aksamı ile ilgili detaylı bilgiler bulunmaktadır. Müteahhidin onaylı projeleri finansal açıdan da bir kılavuz niteliğindedir. Zira inşa edilecek bağımsız bölümlerin net m²'leri, ıslak zeminlerin m²'leri, ortak kullanım alanlarının m²'leri, beton tüketimleri, demir tüketimlerinin ne kadar olduğu bilgisi detaylı bir şekilde bu projelerden elde edilebilmektedir. Dolayısıyla müteahhit firmanın maliyetleri içerisinde miktarsal olarak ne kadar demir olacağı, beton miktarı, tuğla miktarı, ıslak zeminlerdeki fayanslarının miktarı, parke zemininin miktarı gibi çok net bir şekilde kolayca tespit edilebilecektir.

Merkez SGK dosyalarında ise SGK sicil numaraları “2” ile başlamaktadır. İşçi işe girişleri mevzuat gereği balıkçılık ve inşaat dosyaları hariç bir gün öncesinden SGK sistemine girişlerinin yapılması zorunlu iken inşaat dosyalarında işçilerin çalışmaya başladıkları günde işe girişini yapmak mümkündür.

Müteahhitlerin, yapı kullanım izin belgesini alabilmeleri için SGK’dan inşaat ile ilgili borcunun olmadığını ve ön inceleme yapıldığını ifade eden asgari işçilik hesaplaması yapılmış ilişiksizlik belgesini alması ve bu belgeyi belediyeye ibraz etmeleri gerekmektedir. Asgari işçilik hesaplaması çok teknik ve uzmanlık gerektiren bir hesaplamadır.

SGK ilişiksizlik belgesinin verilebilmesinin ve asgari işçilik hesaplamasının iki yolu bulunmaktadır. Birincisi ilçe Sosyal Güvenlik Merkezlerinden ikincisi de SGK müfettişliğinden talep edilebilir. İlçe SGK ve müfettişlik incelemesi arasında hesaplama usullerinde farklılık bulunmaktadır.

Asgari işçilik hesaplamasında en önemli adım inşaatın başlama tarihinin doğru tespit edilmesidir. SGK işyeri tescilinin fiilen işin başladığı tarihte yapılması gerekmektedir. Zira müteahhidin belediyeden hafriyat izni için müracaatı ile birlikte aslında fiilen işe başladığı tarih te tespit edilmiş olmaktadır.

Asgari işçilik hesabında inşaatın başlama tarihinin kontrolü yapıldıktan sonra ilçe Sosyal Güvenlik Merkezlerinde yapı ruhsatı üzerinden asgari işçilik hesaplaması yapılarak müteahhidin SGK’ya bildirmesi gereken tutar ile SGK’ya bildirdiği tutar arasında bir fark olup olmadığı tespit edilir. Müteahhitin SGK’ya bildirmesi ve ödemesi gerekenden daha az prim ödemiş olması durumunda kurum tarafından müteahhide veya vekiline taahhütname imzalatılır. Bu şekilde taahhütnamede asgari işçilik farkını bir ay içerisinde ödeyeceği ve müfettiş incelemesi istenmediği müteahhit tarafından taahhüt edilmiş olur.

Müfettiş incelemesinde ise müteahhidin yalnızca ödemiş olduğu primlere değil almış olduğu faturalarda incelenerek bu faturaların işçilik içerip içermediği kontrol edilir. İşçilik içeriyorsa malzemeli işçilik faturası olarak dikkate alınır. Fatura muhteviyatı yalnızca işçilik içeriyorsa salt işçilik faturası olarak dikkate alınır. Bu faturaları düzenleyen firmaların tescilli SGK dosyalarının bulunması, diğer bir deyişle fiilen çalışan personellerinin bulunması şarttır.

Müfettiş incelemesi ile ilçe SGK merkezlerinde yapılan incelemeler arasındaki ilk fark asgari işçilik oranıdır. İlçe SGK merkezlerinde müfettiş incelemesine göre hesaplamada

ödenmesi gereken prim oranı %25 daha düşük dikkate alınır. Örneğin; yüksekliği 21,5 mt'ye kadar olan konutların sınıflandırılmasında kullanılan III-B kodunda asgari işçilik oranı %9 iken ilçe SGK merkezlerinde bu oran %6,75 (%9*0,75) olarak dikkate alınır. Bunun yanında müfettiş incelemesinde yüksek olan %9 oranı dikkate alınırken bunun yanında malzemeli ya da salt işçilik faturaları da indirim konusu yapılabilmektedir.

e) Arsa Payı Temlik İşlemi

Arsa payı temliki, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde devri kararlaştırılan arsa payının müteahhide devri karşılığı müteahhidin bu arsanın üzerine inşaat yapmayı taahhüt etmesidir (<http://baybul.com/resmi-kurumlar/1563025-kat-karsiligi-temlik-akdi.html>).

Sözleşme ile hem arsa sahibi hem de müteahhit karşılıklı edimlerinin belirlendiği bir anlaşmaya imza atmaktadırlar. Arsa sahibinin müteahhide karşı önemli bir borcu bulunmaktadır. Bu da arsa sahibinin müteahhide sözleşmedeki anlaşılan paylaşım oranı kadar arsadan pay vermesidir. Müteahhit inşa edilecek yapıdan alacağı arsa payına karşılık arsa sahibine inşa edilecek eserden arsa sahibi ile paylaşım konusunda mutabık kalınan oranda daire, dükkân, işyeri vb. yeni bağımsız bölümler üretilip teslim etmektedir.

Temlik işlemi, arsa sahibinin paylaşım konusunda mutabık kalınan oranda arsasından müteahhide pay devri işlemidir. Temlik işlemi tapuda satış bedelinin sıfır yazdığı arsa sahibinin arsadan müteahhide pay verdiği bir işlem olup, arsa satışı değildir. Zira işlemin özünde satış değil, trampa söz konusudur. Müteahhide arsa karşılığı inşaat sözleşmesinde belirlenmiş oran üzerinden arsa sahibi tarafından arsadan pay verilmektedir. Müteahhitte arsadan aldığı bu pay karşılığında inşaat maliyetlerine katlanarak, sözleşme konusu inşaat faaliyetini yerine getirir ve inşa edilen eserden arsa sahibine bağımsız bölüm vermektedir (Çatıkkaş ve Şuekinçi, 2016: 11).

f) Kat İrtifakının Kurulması Ve Kat Mülkiyeti

Kat irtifakı, Kat Mülkiyeti Kanunu 2.maddesinde; “Bir arsa üzerinde ileride kat mülkiyetine konu olacak veya yapılmakta olan bir veya birden çok yapının bağımsız bölümleri için o arsanın maliki veya ortak malikleri tarafından bu Kanun hükümlerine göre kurulan irtifak hakkı”, “kat irtifakı” olarak tanımlanmıştır.

Kat Mülkiyeti Kanunu hükmüne göre kat irtifakı taşınmazdan yararlanma hakkı olarak düzenlendiği ve “kat mülkiyetine” geçmeden önceki bir aşama olarak kabul edildiği görülmektedir (Canyaş, 2020: 94).

Kat irtifakı inşaatın başlangıç aşamalarında kurulabilmektedir. Topraktan satış olarak bilinen inşaat bitmeden yapılan satışlar kat irtifakı tapusu ile yapılabilmektedir. Kat irtifakı tapusuyla tapu devri işlemi için tapu dairesine müracaat edildiğinde, kurum tarafından inşaatın hangi aşamada olduğu ya da bitip bitmediği konusunda araştırma yapılmaz. Dolayısıyla müşterilerin bankadan kredi almak istediği bir kredili bir satış yapılmayacaksa henüz tamamlanmamış yapının müteahhit tarafından satılması mümkündür.

Kat irtifakının kurulabilmesi için inşaat ruhsatının temel üstü vizesinin belediyeler tarafından onaylanmış olması gerekmektedir. Temel üstü vizesi: temele dökülen betonun ve beton içinde kullanılan demirlerin kalitesine onay veren vizedir (<http://emlakansiklopedisi.com/wiki/temel-vizesi>, Erişim Tarihi: 14.11.2021).

Temel üstü vize işlemi yapıldıktan ve bağımsız bölümlerin kime ait olduğunun tablosu hazırlandıktan sonra kat irtifakının kurulması için öncelikle belediye'ye müracaat edilmesi ardından belediyenin üst yazısı ile tapu dairesine başvurulması sonucu tüm bağımsız bölümlerinin arsa karşılığı inşaat sözleşmesindeki anlaşma oranında tapuları çıkartılmaktadır.

Kat mülkiyeti ise iskân belgesinin alınmasından kat irtifaklı tapunun kat mülkiyetine dönüştürülmesi yoluyla oluşmaktadır. 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu 3.maddesinde yapılan değişiklik ile bu işlem şu şekilde tarif edilmiştir; *“Kat irtifakı arsa payına bağlı herbir mali için yararlanma hakkı olup, yapının tamamı için düzenlenecek iskân belgesine dayalı olarak, bu Kanunda gösterilen şartlar uyarınca kat mülkiyetine resen çevrilir.”* 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu 1. Maddesinde ise; *“Tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkân, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, bu Kanun hükümlerine göre, bağımsız mülkiyet hakları kurulabilir. Yapılmakta veya ileride yapılacak olan bir yapının, birinci fıkrada yazılı nitelikteki bölümleri üzerinde, yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiyetine esas olmak üzere, arsa maliki veya arsanın ortak malikleri tarafından, bu Kanun hükümlerine göre irtifak hakları kurulabilir.”*

Dolayısıyla yapı üzerinde öncelikle arsa üzerindeki paya bağlı olarak irtifak hakkı tesis edilip daha sonra da iskân belgesi alındıktan sonra kat mülkiyetine dönüştürülmektedir.

g) Yapı Kullanım İzin Belgesinin Alınması

İmar Kanununun 31. maddesine göre hukuken inşaatın sona erme tarihi iskân belgesinin alındığı tarihtir. Yapı kullanım izin belgesi vergi işlemlerinde, arsa sahipleri ile müteahhitler arasındaki hukuki işlemlerde önemli belgelerden biridir. Zira arsa sahiplerine müteahhitlerin bağımsız bölüm teslim tarihinin tespiti hem vergisel açıdan hem de hukuki açıdan önem arz etmektedir. Vergisel açıdan vergiyi doğuran olayın tespiti için yapı kullanım izin belgesi tarihi önemlidir.

1.4.2. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Hukuki Boyutu

Aşağıda arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuk literatüründeki yeri, unsurları ve sözleşmenin tanımını konuları ele alınmıştır.

1.4.2.1. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Tanımı ve Tarafları

Arsa karşılığı inşaat yapım sözleşmesi, borçlar kanununda özel olarak düzenlenmiş bir sözleşme çeşidi değildir (Karaman, 2009: 1). Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi tarafları arsanın mülkiyetini elinde bulunduran arsa sahibi ya da arsa sahipleri ile müteahhit arasında akdedilmektedir. Arsa sahipleri ve müteahhitler açısından her iki tarafa da sorumluluk yükleyen bir sözleşmedir.

1.4.2.2. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Unsurları

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin unsurlarını arsa sahibi açısından ve müteahhit açısından değerlendirmek gerekir. Arsa sahibi açısından müteahhide arsa payını devretme borcu, müteahhide inşaat yapımı için vekâlet verme borcu, arsanın üzerinde yapı varsa tahliye etme borcu, arsayı sorunsuz olarak teslim etme borcu ve müteahhid açısından ise hem sözleşme konusu bağımsız bölümleri yapma ve arsa sahibine teslim borcu bulunmaktadır. Müteahhitlerin salt sözleşme konusu eseri inşaa etmesi tek başına müteahhid açısından arsa sahibine karşı yükümlülüklerini yerine getirmediği anlamına gelmemektedir. Hukuki açıdan ise arsa sahipleri ve müteahhitler arasındaki arsa karşılığı inşaat sözleşmelerine göre müteahhidin iki edim borcu bulunmaktadır. Birincisi sözleşme konusu eseri sözleşme şartlarına uygun bir şekilde yapmak, ikincisi ise yapmış olduğu

eseri teslim etmektir. Bu teslim konusu sözleşmede herhangi bir şarta bağlanmamışsa, teslim İmar Kanunu gereği iskân yani yapı kullanım izin belgesinin alındığı tarihtir.

Teslimin gecikmesine bağlı olarak uygulamada şu sorunlar çıkabilmektedir; müteahhitlerin üretimden kaynaklanan kusurları nedeniyle belediyeden yapı kullanım izin belgesini almaları gecikebilmekte hatta imkânsız hale gelebilmektedir. Sözleşmelerde inşaatın bitim tarihi ile ilgili müteahhitlere aylık kira yardımı ya da tazminat vb. cezai şartlar konulmaktadır. Sözleşmede teslim formu gibi özel bir şarta bağlanmadığında müteahhitler eseri tamamlayıp arsa sahipleri kullanmaya başlamış olsalar da hukuken teslim gerçekleşmeyecektir. Bu durumda müteahhidin sözleşmedeki cezai şartı ödemek durumunda kalması söz konusu olabilecektir.

1.4.2.3. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi tarafların birbirinin hem alacaklısı hem de borçlusu olması nedeniyle karma tip bir sözleşmedir (Demir, 2016: 17). Bir tarafın borcu istisna sözleşmesinin, bir tarafın borcu ise taşınmaz satış vaadi sözleşmesinin özelliklerini taşımaktadır. Böylece taraflar arasında arsa payı karşılığında kat yapımı diye nitelendirilen çift tipli bir karma sözleşme ilişkisi kurulduğu açıktır (Erman, 1984: 507).

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen, resmi şekle bağlı, sözleşmenin tarafları müteahhit ve arsa sahibinin sorumluluklarının farklı tipte sözleşmelere dahil olması nedeniyle de karma tipli sözleşmedir (Kılıç, 2013: 13).

1.4.2.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Şekli

Medeni kanunda, borçlar kanununda taşınmaz mülkiyetinin devrinin tapuda tescil yoluyla ve satış vaaadinin noter kanalıyla yapılması gerektiği belirtilmiştir (Demir, 2016: 13). Sözleşme esasen bir şekil şartına bağlı olmamakla birlikte, karma sözleşme özelliğinden dolayı taşınmaz satış sözleşmesi veya taşınmaz satış vaadi yönünden resmi şekilde noterde yapılma zorunluluğu taşır (Sertler, 2021: 18). Yani arsa sahibi ve müteahhit notere bizzat veya temsilcileri ile giderek noter huzurunda sözleşme şartlarının imza altına alınması ve beyanda bulunmaları gerekir (Özyürek, 2019: 75). Arsa karşılığı inşaat yapım sözleşmesi, borçlar kanununda özel olarak düzenlenmiş bir sözleşme çeşidi değildir (Karaman, 2009: 1).

Bu nedenle de müteahhitler ile arsa sahipleri arasında akdedilen bu sözleşme düzenleme şeklinde ibaresi ile noterde resmi şekilde düzenlenmektedir.

Yargıtay 15. HD. 15.11.2001 tarih ve 2001/3091E., 2001/5233K. Sayılı kararında: Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde, müteahhide yapılacak ödeme karşılığı arsa sahibinin arsadan pay verdiği için Medeni kanun, Borçlar kanunu, Tapu kanunu gereği resmi şekilde yapılması gerektiği ve haricen düzenlenen sözleşmelerin geçerli olmadığı belirtilmiştir (Karaman, 2009: 11).

1.4.3. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Dünyadaki Uygulama Modelleri

Uluslararası literatür incelendiğinde Türkiye’de uygulanmakta olan arsa karşılığı inşaat yapım şekline benzer tek uygulamanın Hindistan’daki JDA modeli olduğunu söylemek mümkündür. JDA (Join Development Agreement), bir arsa sahibi ile bir gayrimenkul geliştiricisi arasında yeni projeler inşa etmek için yapılan anlaşma olup, bu modelde gayrimenkul geliştiricisi inşaat ve yasal işleri yürütürken, arazi sahibi araziyi sağlamaktadır (taxguru.in/income-tax/capital-gains-joint-development-agreement.html). Bu modelde müteahhit ile arsa sahibi arasında ticari ilişki bulunmakta ve hasılat paylaşım modelinde olduğu gibi hasılattan paylaşım esas alınmaktadır.

Ayrıca Rusya’da ortak inşaata katılım anlaşmaları (APSC) “Agreements of participation in shared construction” şeklinde bir inşaat türü de bulunmaktadır. APSC modeli de ülkemizde uygulanmakta olan ortak girişim veya hasılat paylaşımı anlaşmalarına benzemektedir. APSC’ye göre müteahhit, binayı sözleşmede belirtilen süre içinde kendi başına ve (veya) diğer kuruluşların katılımıyla inşa etmeyi ve işletmeye alma izni aldıktan sonra ortak inşaat tesisini ortak inşaat katılımcısına devretmeyi taahhüt eder (Guzikova ve Neelova, 2020: 1).

BÖLÜM 2: İNŞAAT İŞLERİNİN VUK, TMS/ TFRS VE BOBİ FRS KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA İŞLEMLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

İnşaat işlerinin sınıflandırmasına bağlı olarak yapılması gereken işlemler ve bu doğrultuda izlenecek muhasebeleştirme süreçleri farklılık arz edecektir. Zira birinci bölümde de detaylı olarak açıklandığı üzere her farklı inşaat işinde, müteahhit işletmenin amacı ve bu kapsamda yaptığı işlerde farklılıklar söz konusu olacaktır. Özellikle özel inşaat faaliyetlerinde bir üretim faaliyeti söz konusu olup üretilen eserden pay alınmakta iken, taahhüt işlerinde başkalarının nam ve hesabına üretim yapılmakta dolayısıyla hizmet verilmektedir.

İnşaat faaliyetinin kapsamı ne olursa olsun finansal tablolara ilişkin olarak çözüme kavuşturulması gereken en büyük problem gerek Vergi Usul Kanunu, gerek TMS/ TFRS, gerekse de BOBİ FRS kapsamında hasılatın ve maliyetin doğru tespit edilmesidir. Bu doğrultuda bu bölümde Vergi Usul Kanunu'nun inşaat maliyetlerinin ve hasılatın tespitine ilişkin hükümleri ile TMS/ TFRS'nin Stoklar standardı ve Hasılat standardı ve BOBİ FRS'nin aynı isimli bölümlerinin hükümleri analiz edilmiştir. Ayrıca inşaatın finansmanının tamamının veya bir kısmının dış kaynaklardan sağlanması durumunda TMS/ TFRS'nin Borçlanma Maliyetleri standardı ile BOBİ FRS'nin aynı isimli bölümü, inşaatın yapımında kullanılan ekipmanların finansal tablolara etkisi bakımından TMS/ TFRS'nin Maddi Duran Varlıklar standardı ile BOBİ FRS'nin aynı isimli bölümü, yapılan sözleşmelerin içeriğindeki risklere yönelik yapılması gereken işlemler ile ilgili TMS/ TFRS'nin Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı ve BOBİ FRS'nin Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Şarta Bağlı Varlıklar bölümü incelenmiştir.

2.1. Özel İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

Birinci bölümde de ifade edildiği üzere özel inşaat faaliyeti arsanın mülkiyetinin müteahhit işletmeye ait olup olmamasına göre alt faaliyet alanlarına ayrılmaktadır. İnşaatın mülkiyetinin müteahhit işletmede olduğu faaliyetleri yapıp satmak amaçlı inşaat faaliyetleri ve yapıp kullanmak amaçlı inşaat faaliyetleri olarak ifade edilmektedir.

Arsanın mülkiyetinin müteahhit işletmeye ait olmadığı faaliyetlerin en yaygın kullanılanı ise arsa karşılığı inşaat faaliyetleridir. Arsanın müteahhit işletmeye ait olmadığı diğer bir inşaat yapım faaliyeti de arsanın kiralanmak suretiyle inşaat yapılması örnek olarak gösterilebilir. Tüm bu alt faaliyet türlerinin her birinde muhasebe uygulamaları ve kullanılan hesaplar farklılık arz etmektedir. Bu kısımda söz konusu alt faaliyetler doğrultusunda yapılması gereken muhasebe işlemlerinde önem arz eden noktalar açıklanmıştır.

2.1.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu tezin ana konusunu oluşturan arsa karşılığı inşaat işleri, muhteviyatında birçok özellikli hususu barındırmaktadır. İnşaat sektörünün ekonomi içerisindeki ve Türk Vergi Sistemi içindeki payı göz önünde bulundurulduğunda konunun spesifik olarak ele alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Uygulamada arsanın devri, müteahhidin arsa sahibine fatura düzenlemesi, düzenleme zamanı gibi geçmişte yaşanan kamu kurumlarındaki görüş farklılıkları bu konunun üzerinde titizlikle üzerinde durulması gereken bir konu olduğunu göstermektedir (Varıcı ve Binici, 2017: 162). Bu doğrultuda bu kısımda arsa karşılığı inşaat işlerinde vergi konusu ve muhasebe uygulamaları ele alınmıştır.

2.1.1.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin VUK Kapsamında Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Bu kısımda hem müteahhit işletme açısından hem de arsa sahibi açısından vergilendirme ve muhasebeleştirme konusundaki özellikli konular ele alınmıştır.

a) Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi

60 nolu KDV sirkülerinde arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay; müteahhidin sözleşme konusu yapılacak olan yapının arsa sahibine teslimiyle gerçekleştiği ve teslim tarihi itibarıyla arsa sahibi açısından da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği belirtilmiştir. Teslimin ise tapuya tescil ile gerçekleştiği tescil tarihinden önce yapının tasarruf hakkının alıcıya devri söz konusu ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ifade edilmiştir. Burada tapuya tescilden kasıt yapı kullanım izin belgesinin alındığı iskân tarihidir.

Arsa sahibinin arsa payı karşılığı aldığı daire veya dükkânların satışından elde ettiği kazancın hangi kazanç türüne girdiği, ticari kazanç mı yoksa değer artış kazancı mı olduğunun tespiti de önem arz etmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 37/4. maddesinde gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleri ile sürekli olarak iştilal edenlerin kazancı ticari kazanç sayılmıştır. Burada en önemli olan konu işin sürekliliğidir (Özcan, 2011: 112). Danıştay'ın yaklaşımında olduğu gibi, gelir idaresi de faaliyetin devamlılık amacı ile yapıldığını belirleyen objektif ölçünün, işlemlerin çokluğu olduğu görüşündedir. İşlemlerin çokluğundan kasıt aynı takvim yılında birden fazla veya birbirini takip eden yıllarda art arda satılmasıdır (Turut, 2009: 210).

KDV Uygulama Genel Tebliğine göre arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, sözleşme konusu yapının, bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslimi ile gerçekleştiği, arsa sahibinin arsa karşılığı inşaat yapma faaliyetini düzenli ve devamlı bir şekilde sürdürmesi halinde teslimin gerçekleştiği tarihte arsa sahibi tarafından emsal bedel üzerinden müteahhide fatura düzenlemesi gerektiği, arsa sahibi açısından arızı bir faaliyet olduğunda ise arsanın müteahhide tesliminde KDV uygulanması gerekmediği şeklinde ifade edilmiştir. Tebliğ'e göre, arsa sahiplerinin arsa alım satım faaliyetini devamlı ve ticari bir organizasyon içerisinde yapması durumunda emsal bedel üzerinden fatura düzenlemesi gerekmektedir. Emsal bedelin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 267. Maddesi ikinci fıkrasındaki maliyet bedeli esasına göre tespit edilmesi gerekmektedir. Emsal bedeli tespit edilecek malın maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa 267/2 maddesine göre maliyet bedeli esasına göre hesaplanabilecektir.

b) Arsa Sahibinin Vergilendirilmesi

Arsa sahiplerinin vergilendirilmesi, müteahhitlere arsadan pay vermeleri aşamasında diğeri de arsa sahiplerinin müteahhitten aldıkları bağımsız bölümlerin satışı aşamasında olmak üzere iki aşamada gerçekleşmektedir. Birinci aşamada arsanın alındığı tarih ile müteahhide teslim tarihi arasında geçen süre önem arz etmektedir. Zira arsa sahipleri değer artış kazancı istisna süresi olan 5 yıllık süreden faydalanmamaları durumunda ciddi vergi ödemeleri ile muhatap olabilirler. Arsa sahibinin vergi mükellefi değil gerçek kişi olması durumunda arsa sahibinin bu faaliyeti arızı olarak yapması durumunda, 5 yıldan önceki bir tarihte arsasını iktisap etmesi halinde müteahhide arsa tesliminde vergilendirilmeyecektir. Ancak 5 yıldan önceki bir tarihte alınan arsanın müteahhide

tesliminde müteahhidin arsa sahibine düzenleyeceği maliyet yansıtma faturaları arsa sahibi için de arsa devir bedeli tutarını oluşturacaktır. Dolayısıyla arsa sahibinin arsalarını iktisap ettiği bedel ile müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği dairelerin maliyeti arasındaki fark arsa sahipleri için vergi matrahını oluşturacaktır.

Arsa sahiplerinin elde ettikleri gelirleri sürdürmek istemeleri bu işi mutad bir şekilde ticari organizasyon halinde yapmaları durumunda ticari kazanç esaslarına göre vergilendirilmeleri gerekecektir. Bu durumda da vergi mükellefi olmaları ve hem arsa teslimlerinde hem de daire satışlarında arsa sahiplerinin fatura düzenlemeleri gerekecektir.

Arsa sahiplerinin tüzel kişi olması durumunda da yukarıda bahsedilen vergi mükellefi olan gerçek kişilerde olduğu gibi hem arsa teslimlerinde hem de daire satışlarında arsa sahiplerinin fatura düzenlemeleri gerekecektir.

c) Müteahhitin Vergisel Yükümlülükleri

Müteahhitlerin yaptıkları inşaat faaliyeti için temel koşul vergi mükellefi olmalarıdır. Dolayısıyla yaptıkları işler hem Katma Değer Vergisi hem de Gelir Vergisi açısından ticari kazanç hükümlerine tabidir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhitlerin vergilendirilmesinde önemli olan hususlar; arsa sahiplerine sözleşme gereği teslim ettikleri bağımsız bölümler için maliyet yansıtma faturalarını doğru zamanda ve doğru tutarda düzenlemeleri, satmış oldukları bağımsız bölümlerin faturalarını üçüncü kişilere satışının yine doğru zamanda ve doğru tutarda düzenlemeleridir.

Ayrıca KDV Kanunu'nun 2. maddesi gereğince arsa sahiplerine arsa payı karşılığında bağımsız bölüm tesliminden dolayı emsal bedel üzerinden müteahhitler tarafından fatura düzenlenmesi zorunludur. KDV matrahının tespitinde ise KDV Kanunu'nun 27/4. Maddesi gereği KDV matrahına genel giderlerden pay verilmesi, VUK'un 267/2. Maddesi gereğince de perakende satışlarda %10, toptan satışlarda %5 ilave yapılması zorunludur.

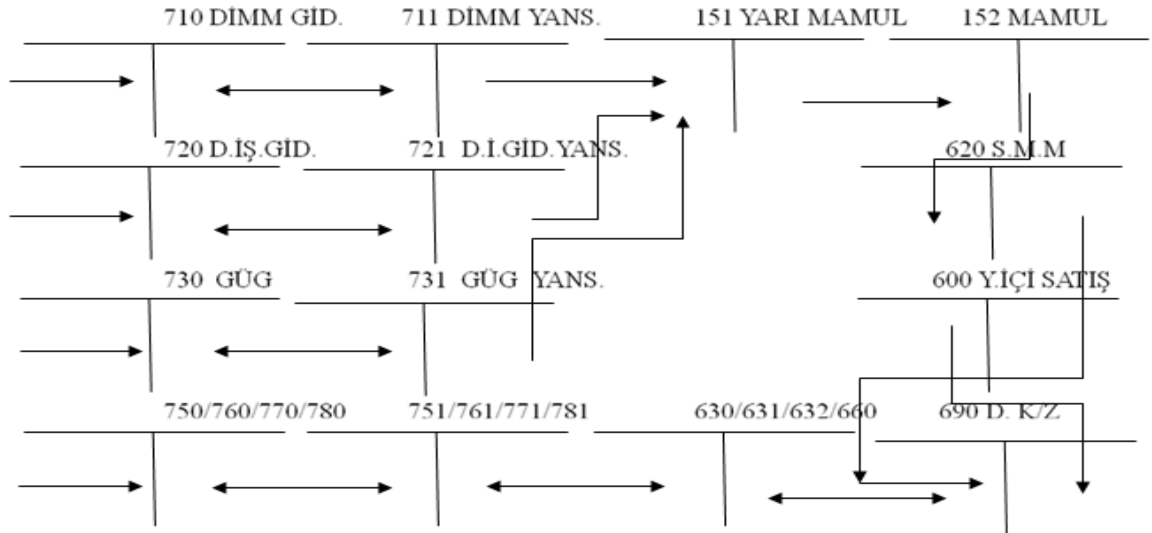
Ancak arsa sahibine yapılan teslimin perakende satış veya toptan satış olarak değerlendirilmesi gerektiği noktasında 18 nolu Katma Değer Vergi Uygulama Genel Tebliğindeki örnekleri dikkate almak gerekecektir. Söz konusu örneklerden ilkinde, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan ve iktisadi işletmesine kayıtlı arsasını müteahhide teslim eden arsa sahibine müteahhit tarafından bırakılan gayrimenkullerin

teslimi toptan satış olarak değerlendirilmiş ve maliyet bedeline %5 eklenerek emsal bedel tespit edilmiştir. Arsa sahibinin katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmadığı ikinci örnekte ise arsa sahibine bırakılan gayrimenkullerin teslimi perakende satış olarak değerlendirilerek mamulün maliyet bedeline %10 ilave edilerek emsal bedel tespit edilmiştir (Tekin, 2019: 50).

Müteahhidin arsa sahibi adına düzenlediği faturadaki KDV matrahını oluşturan emsal bedel 2.1.1 bölümü a bendinde de açıklandığı üzere VUK 267/2 maddesi hükmünce maliyet bedeli üzerinden tespit edilmektedir. Dolayısıyla arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti müteahhide kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyetini oluşturmaktadır. Müteahhit tarafından düzenlenen fatura ile bir tarafta hasılat kaydı yapılırken diğer tarafta da aynı tutarda düzenlenecek gider pusulası ile arsa maliyetinin kaydı yapılmaktadır.

d) Vergi Usul Kanunu Kapsamında Muhasebeleştirme

Özel inşaat faaliyeti üretim işi olduğu ve arsa karşılığı inşaat işlerinde de üretip satmak amacı olduğundan inşaata ilişkin maliyetler maliyet hesapları kullanılmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir. İnşaat tamamlandığında oluşan tüm maliyetler ise 152 Mamuller hesabına aktarılmaktadır. Maliyet hesapları akışı aşağıdaki gibidir.



Şekil 3: 7/A Seçeneğine Göre Özel İnşaat İşletmelerinde Maliyet Hesapları Akışı

Kaynak: Şenlik, M. (2010). "İnşaat Muhasebesi", Maliye Hukuk Yayınları.

Şekil 1’de 7/A maliyet hesapları seçeneği doğrultusunda yapılandırılan muhasebe kayıt sürecinden de görüldüğü üzere, inşaat maliyetleri öncelikle 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarında toplanmakta, bu hesaplara kayıtlı tutarlar finansal raporlama dönemlerinde yansıtma hesapları aracılığıyla 151 Yarımamuller hesabına aktarılmakta, inşaat tamamlandığında ise bu hesaptan 152 Mamuller hesabına aktarılmaktadır. Mamuller hesabını oluşturan tüm maliyetler VUK’un 262. maddesindeki tarifi ile maliyet bedeline inşaatın yapılması ile ilgili tüm maliyetler girmektedir.

Türk vergi mevzuatında stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedeli de Vergi Usul Kanunu’nun 262. maddesinde “ *bir malın alınması ve değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara bağlı çeşitli giderlerin toplamını ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır.

VUK hükümlerine göre; vadenin süresine bakılmaksızın vade farkları da malın maliyetine dâhil edilmektedir (Selvi ve Ercan, 2018: 49).

2.1.1.2. BOBİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirme

Bu kısımda BOBİ FRS’nin aşağıdaki konulara ilişkin hükümleri arsa karşılığı inşaat işleri açısından irdelenmiştir.

- Stok maliyetinin tespiti ve vade farkları
- Hasılat tutarının belirlenmesi ve hasılatın kayıt zamanı
- Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi

a) Hasılat Tutarının ve Kayıt Zamanının Tespiti

BOBİ FRS’nin Hasılat başlıklı 5. bölümünde hasılat, “işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir” şeklinde tanımlanmıştır. BOBİ FRS’de hasılatın kayda alınma şartları, ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilecek olmasının muhtemel olması ve bu faydaların güvenilir olarak ölçülebilmesi şeklinde belirlenmiştir (Doğan, 2018: 120).

BOBİ FRS’de vadeli satışlarda vadesine bakılmadan, hasılatın doğrudan tahsil edilmesi beklenen nominal bedel üzerinden ölçümü yeterli görülmüş, vadenin bir yıldan fazla olması halinde ise TFRS 15’de uygulandığı gibi hasılat tutarı içindeki vade farkının

ayrıştırılarak muhasebeleştirilmenin ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden yapılması öngörülmüştür. Dolayısıyla BOBİ FRS’de bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği bedel üzerinden ölçülmektedir (Gücenme Gençoğlu, 2017: 12). Bu nedenle, bir yıl veya daha kısa süreli vadeli satışların muhasebeleştirilme şartları hem BOBİ FRS’de hem de MSUGT ve Tekdüzen Hesap Planı doğrultusunda yapılmakta olan mevcut uygulamayla aynıdır (Karacan ve Uygun, 2018: 801).

Arsa karşılığı inşaat işlerinde topraktan satış, maketten satış şeklinde müteahhidin üçüncü kişilere peşin satışı söz konusu olabilmektedir. Bu durumda BOBİ FRS bölüm 5 teki hasılatın kayıt şartlarından malın sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmediği, katlanılan maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülemediği için hasılatın kaydı tahsilatın yapıldığı anda değil, satışa konu bağımsız bölümlerin tesliminde yapılabilecektir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde vadeli satış bazı durumlarda müteahhitlerin kendileri tarafından alıcılara finansman sağlanması ile uygulamada görülmektedir.. BOBİ FRS 5.9 hasılat sözleşme konusu ücretin bir yıldan kısa sürede tahsili öngörülüyorsa, tahsil edilecek tutar üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. Dolayısıyla müteahhitlerin peşin olarak satış bedelini tahsil edemediği durumlarda vadenin bir yıldan uzun olması halinde hasılatın peşin bedeli olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

b) Stok Maliyetinin Tespiti ve Vade Farkları

BOBİ FRS’de stokların değerlemesi TMS 2 Stoklar standardında olduğu gibi maliyet ve net satış fiyatından satış giderlerinin düşülmesi ile elde edilen değer karşılaştırılarak hangisi düşük ise, düşük olanı ile raporlanması şeklindedir (BOBİ FRS 2021, Par. 6.4; TMS 2, Par. 9). VUK’a göre stoklar 262. madde hükmüne göre maliyet bedeli ile ölçülmektedir (Kıymetli Şen ve Özbicerikli, 2020: 4). Stokların raporlama tarihinde maliyet değerinin net satış fiyatından daha yüksek olduğunda stoklar değer düşüklüğüne uğramış kabul edilir. Bu durumda stokların maliyet değeri net gerçekleşebilir değerine düşülür. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda “Satışların Maliyeti” kalemine yansıtılır (Gücenme Gençoğlu, 2017: 12).

BOBİ FRS Bölüm 6’da sadece bir yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılmakta ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilmekte, bir yıldan kısa vadeli alımlarda ise vade farkı TMS 2 Stoklar standardında olduğu gibi ayrıştırılmamaktadır (Durmuş ve Kutlu, 2020: 196).

Stok maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet ya da normal maliyet yöntemlerinin kullanılması hem VUK ile uyum açısından hem de kapasite kullanımında dönemsel değişiklikler yaşamayan şirketler için uygun olabilir. Kapasite kullanımının önem arz ettiği işletmelerde tam maliyet yönteminin kullanılması muhasebe standartlarının özüne aykırı olarak hatalı maliyet hesaplamalarına sebep olacaktır (Kıymetli Şen ve Özbicerikli, 2020: 4).

BOBİ FRS uygulayan işletmeler için arsa karşılığı inşaat işlerinde inşaat maliyetlerinde stokların alış vadelerine göre vade farkı ayırımı bir yıldan kısa ya da uzun olmasına göre farklılık arz etmektedir. Vade bir yıldan kısa ise vade farkı ayrılmamakta bir yıldan uzun ise vade farkı ayrıştırılmaktadır. İnşaat tamamlandığında üretim sonucu oluşan bağımsız bölümlerin finansal durum tablosundaki değerinin maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

c) Borçlanma Maliyetleri

BOBİ FRS’nin Borçlanma Maliyetleri başlıklı 17. Bölümü uyarınca borçlanma maliyetleri ilke olarak oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS 2021, par. 6.9). Bununla birlikte söz konusu bölümün 17.2 paragrafı uyarınca, amaçlanan kullanımına ve satışa hazır hale gelmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların üretilmesi, inşası veya elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar varlığın maliyetine dâhil edilir (BOBİ FRS 2021, par. 6.9). Ayrıca aynı bölümün 17.1.c paragrafı uyarınca da; “yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan kur farkları” da borçlanma maliyetlerinin bir unsuru olarak kabul edilmiştir (Selvi ve Ercan, 2018: 49).

Arsa karşılığı inşaat işleri yapısı gereği uzun dönem süren işler olduğu için arsa karşılığı üretilen bağımsız bölümlerin doğrudan inşası ile ilgili borçlanma maliyetleri satışa veya kullanıma hazır hale gelene kadar bağımsız bölümlerin maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir.

2.1.1.3. TMS/TFRS Kapsamında Muhasebeleştirme

Bu kısımda TMS/ TFRS'nin aşağıdaki konulara ilişkin hükümleri arsa karşılığı inşaat işleri açısından irdelenmiştir.

- Stok maliyetinin tespiti ve vade farkları
- Hasılat tutarının belirlenmesi ve hasılatın kayıt zamanı
- Karşılıklar, Koşullu borçlar ve Koşullu varlıklara ilişkin dipnotlara ilişkin açıklama örneği
- Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi

a) Stok Maliyetinin Tespiti ve Vade Farkları

Stok maliyetinin tespitinde TMS 2 Stoklar standardına göre normal maliyet yönteminin uygulanması gerekmektedir. Bu yüzden BOBİ FRS kapsamında tam maliyet yönteminin uygulanması halinde BOBİ FRS ve VUK açısından farklılıklar ortaya çıkacaktır.

Ayrıca TFRS'de, satın alınan stokların vade farklarının ayrıştırılıp peşin değerlerinin stoğun maliyetine alınması gerekmektedir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhit açısından stok ürettiği bağımsız bölümlerdir. TMS/TFRS'lerde ve BOBİ FRS'de stokların değeri ise; stoğun satılabilir değerinden satış giderlerinin düşülmesi ile bulunan değer ile maliyet değerinden düşük olanı ile tespit edilmektedir. VUK'ta vade farkları ayrıştırılmamaktadır. BOBİ FRS'de ise bir yıldan uzun vadeli stoklarda vade farkı ayrıştırılmaktadır. TMS 2 Stoklar standardında peşin ve vadeli ayırımı yapılması gerekli iken vadenin süresinde bir ayırım yapılması gerekli değildir. Zira vadeli alış fiyatındaki finansman maliyetinin etkin bir şekilde yer alıp almadığı önemli olmakta ve bu durumun belirlenmesi de işletmenin tercihinin bırakılmıştır. İşletme alış bedelinin içerisinde önemli bir finansman unsuru olduğuna karar vermiş ise, vadenin süresine bakmadan alış bedeli içerisinde yer alan vade farkının içerisindeki faiz unsurunu etkin faiz yöntemi ile ayrıştırılması ve stoğun maliyetine dâhil edilmemesi gerekir ki; bu da TFRS'nin stok alımlarında belge üzerinden değil peşin değeri üzerinden muhasebeleştirmeyi ve raporlamayı esas almasındandır (Selvi ve Ercan, 2018: 49).

Arsa karşılığı inşaat işlerinde stok maliyeti inşaa sırasında oluşan tüm maliyetlerden oluşmaktadır. İnşaat maliyeti içerisine dâhil olan tüm unsurlar TFRS uygulayan işletmelerde vade farkı içeriyorsa peşin değerlerinin finansal durum tablosuna yansıtılması gerekmektedir.

b) Hasılat Tutarının ve Kayıt Zamanının Tespiti

TFRS açısından en önemli nokta TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ve TMS 18 Hasılat standardının yürürlükten kalkması ile birlikte, uygulanmaya başlanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile ilgili yeni getirilen düzenlemelerden finansal tabloların nasıl etkileneceğinin ortaya konmasıdır.

TFRS 15'in yayımlanmasındaki en önemli gerekçelerden birisi hasılatın gerçeğe uygun değeri üzerinden raporlanmasıdır. Böylelikle finansal tablolar üzerinden yürütülen işletmenin gerçek durumunun yansıtılmasına olanak sağlayan finansal analiz çalışmaları da daha sağlıklı ve sağlam bir yapıya oturacaktır. Dolayısıyla hasılatın sunumunda şeffaf, güvenilir bir raporlama yapılması sağlanmış olacaktır (Ünlütürk vd., 2019: 250).

TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Hasılat Standardında; hasılatın ölçülmesi ve zamanlamasına yönelik önemli değişiklikler getirilerek hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uygulamalar tek bir standart altında toplanmıştır. Sektörler arası uygulama farklılıklarını ortadan kaldırmak ve karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla TFRS 15, hasılatın muhasebeleştirilmesinde 5 aşamalı yeni bir model ortaya koymuştur (Kılıç, 2019: 239). Hasılatın muhasebeleştirilmesi ilkeleri, hasılatın zaman içinde mi yoksa belirli bir zamanda mı muhasebeleştirileceğinin değerlendirilmesine dayanmaktadır (Sibanda, 2019: 35). Hasılat standardı ile getirilen yeniliklerin en önemlisi ortaya koyduğu beş aşamalı model ve hasılatın zamanlamasına yönelik hasılatın elde edilme süreci boyunca zamanın belirli bir anında veya zamana yayılı olarak muhasebeleştirme şeklinde getirdiği iki yaklaşım sayılabilir. Söz konusu yeniliklerin mevcut uygulamaları değiştirmesi nedeniyle çoğu işletmeyi ve faaliyeti etkilemektedir. TFRS 15, hasılat kapsamına giren muhtemel durumları çözüm odaklı uygulamalarla aşamalı olarak belirlemektedir. Standartla getirilen yenilikler, birçok sektörün hasılat uygulamalarında değişikliklere neden olmuştur (Demirkol, 2018: 421). Bu faaliyet konularından bir tanesi de inşaat faaliyetidir (Şaban, Gürkan ve Vargün, 2019: 62).

Beş aşamalı modelde 1., 2. ve 5. adımlar, öncelikle hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. 3. ve 4. adımlar ise gelir ölçümü ile yakından ilgilidir (Boujelben ve Fakhfakh, 2020: 709).

Ayrıca beş aşamalı modelde hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde, taraflar arasındaki sözleşmede belirlenen tarafların yükümlülükleri, sözleşme konusu mal veya hizmet belirlenmekte, müşteriye kontrolün devri gerçekleştiğinde hasılat muhasebeleştirilmektedir (Aktaş ve Varol, 2017: 47).

1.Aşama: Sözleşmenin tanımlanması

Bir sözleşmenin bu standart kapsamında değerlendirebilmesi için sözleşmenin; taraflarca onaylanmış, taahhüt edilmiş, her bir tarafın hak-ödeme koşullarının tanımlanmış, ticari nitelikte olması ve bedel tahsilinin muhtemel olması gerekmektedir (Demirkol, 2018: 422).

2.Aşama: Yükümlülüklerin ve sorumlulukların belirlenmesi

Sözleşme başlangıcında işletme, sözleşmede belirlenmiş olan tüm sorumluluklarını, mal veya hizmet teminini edim yükümlülüğü olarak belirler (TFRS 15, par. 22).

3.Aşama: İşlem fiyatının belirlenmesi

TFRS 15 47. Maddesine göre işlem fiyatı sözleşme konusu edimi yerine getirdiğinde elde edilmesi beklenen değer olarak tanımlanmıştır.

4.Aşama: İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması

İşletme açısından, işlem bedelinin sözleşmede belirlenmiş olan farklı yükümlülükler var ise herbirine ayrı ayrı tahsis edilmesidir (TFRS 15, par. 73).

5.Aşama: Hasılatın kaydı

İşletme sözleşme konusu edim yükümlülüklerini yerine getirip müşterisine devrettikçe hasılatı finansal tablolara alır. Kontrol müşterinin eline geçtikçe de varlık devredilmiş olur (TFRS 15, par. 31).

Standartta yer alan 5 aşamalı model arsa karşılığı inşaat işleri açısından değerlendirildiğinde her bir aşama aşağıdaki gibi olabilir.

1.Aşama: Sözleşmenin tanımlanması

Arsa sahibi ile müteahhidin noterde imzalamış oldukları arsa karşılığı inşaat sözleşmesi açık hükümler içermektedir. Birinci aşamada her iki tarafın da yükümlülükleri ve hakları açıkça tanımlanmaktadır. Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinin, ticari bir içeriğe sahip olduğu, tarafların hak ve ödemelerinin belirlendiği, taraflarca kabul edilip onaylandığı, her iki tarafın da hak ve yükümlülüklerin yazılı olduğu görülmektedir.

2.Aşama: Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi

Sözleşmelerin içeriğinde, müteahhidin arsa payı karşılığı arsa sahibi ya da sahiplerine anlaşılan pay oranında kaç adet bağımsız bölüm vereceği, nakdi bir bedel alıp almayacağı, müteahhidin pay oranı gibi her iki tarafında yükümlülükleri ve hakları açık bir şekilde düzenlenmiştir.

3.Aşama: İşlem fiyatının belirlenmesi

İşlem fiyatı arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinde nakdi bir bedel olmayıp, gayri nakdi bedel olmaktadır. Arsa sahibinin müteahhide arsa payı karşılığında inşa etmiş olduğu bağımsız bölümleri trampa etmesi söz konusudur. Bu nedenle de müteahhit arsa sahibine nakdi bedel ödemek yerine gayri nakdi bedel olarak, imal ettiği bağımsız bölümleri teslim etmektedir.

4.Aşama: İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtılması

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesinde paket halinde satılan mal ya da hizmet söz konusu olmadığından arsa karşılığı inşaat işlerinde tek başına satış fiyatlarının belirlenmesi mümkündür.

5.Aşama: Hasılatın kaydı

Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhitlerin arsa sahiplerine teslim ettikleri bağımsız bölümler müteahhit firmalar için hasılat olarak kabul edilmelidir. Zira bir üretim sonucu ortaya çıkan mamulün arsa sahiplerine sahipliğinin ve kontrolünün geçmesi söz konusudur. Ancak yapılan işin doğası gereği müteahhitler ile arsa sahipleri arasında anlaşılan oran dâhilinde trampa yapılmaktadır. Trampanın konusu arsa sahibinin müteahhide arsa payı vermesi ve karşılığında müteahhitten üretilen bağımsız bölümlerden pay almasıdır. Arsa sahibi almış olduğu bu bağımsız bölümler için müteahhide arsasından pay vermektedir. Müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız

bölümler karşılığı almış olduğu bedel arsa payından ibarettir. Böylece işlem bedeli, müteahhidin bağımsız bölümler için hak etmeyi beklediği bedel gayri nakdi bedeldir. TFRS 15 gereği de gayri nakdi bedel gerçeğe uygun değer ile ölçülmelidir.

Gerçeğe uygun değerın ölçümünde de burada trampa söz konusu da olduğundan yapı müteahhidi için hasılat arsanın gerçeğe uygun değeri olmalıdır. Burada da gerçeğe uygun değerın tespitinde uzman bir gayrimenkul değerlendirme şirketinden rapor alınması gerçeğe uygun değerın tespiti açısından zaruridir.

Müteahhitin üçüncü kişilere yapmış olduğu satış, konut inşası ile ilgili elde edilen hasılat şirketin sözleşme ile belirlenmiş edim yükümlülüklerini yerine getirmesi ve kontrolün alıcıya devri ile gerçekleşmektedir. Kontrolün devri ile alıcıya, varlığa sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devri de gerçekleşmiş olacaktır.

“TMS 18 Hasılat” standardına göre devir işlemi risk ve faydaların müşteriye geçmesi ile ölçülürken, TFRS 15’in yürürlüğe girmesi ile birlikte TFRS 15’te varlığın kontrolünün müşteriye devredildiği tarih esas alınmıştır. Böylece önceki uygulamada TMS 18 Hasılat standardında hasılatın kaydı için gerekli olan risk ve fayda analizi yerini diğer standartlarla uyumlu olarak ‘kontrol’e bırakmıştır. Kontrol vergi uygulamalarında, özelgelere fiili tasarruf hakkının devri şeklinde ifade edilmektedir. Müşterinin ürünün tasarruf hakkını elde etmesi aslında kontrolün devrinin gerçekleşmesi anlamına gelmektedir. Örneğin; müteahhidin müşterisine dairesini teslimi, müşterinin daire üzerindeki tasarruf hakkı, karar verme gücü, kontrol, risk ve faydanın devredilmesi gerçekleşmiş olacaktır. TFRS 15’e göre risk ve faydanın devredilmesi kontrolün de devredildiğinin bir göstergesi olmakla birlikte, işletmelerin ek göstergeleri de dikkate almaları gerekecektir. Dolayısıyla hasılatın doğuşu kontrolün müşterinin eline geçmesine dayandırılmıştır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2019: 16).

Borsa İstanbul’da işlem gören inşaat şirketleri bağımsız denetim raporlarında; arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden şirkete transfer olan arsa payının değeri, sözleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer olarak hesaplandığı ve şirketin sözleşme ile belirlenmiş tüm edim yükümlülüklerini yerine getirmesi ile varlığın kontrolü arsa sahibine geçtiğinde, arsa sahibinden elde edilen hasılat olarak raporlandığı görülmektedir.

Varlığın kontrolünün arsa sahibine geçtiği şu şekilde tespit edilebilir; Arsa sahibine fiili olarak kullanım hakkının verilmesi durumunda, arsa sahibi ister kullansın, ister kiraya versin, isterse de boş tutsun varlığın kontrolü arsa sahibine geçmiştir. Bu durum teslim tutanağı, abonelik belgeleri gibi tevsik edici, kanıtlayıcı belgeler ile de ortaya konabilecektir.

c) Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda yapılan sözleşme ile ilgili olarak dipnotlarda açıklama yapılması gerekmektedir. Buna ilişkin olarak aşağıda bir dipnot örneği verilmiştir.

“Şirket, İstanbul Kadıköy 215 Ada 21 Parsel de yapılacak 10 daire konut inşaat faaliyeti için arsa sahibi ile %50 oranında 01.09.2020 tarihinde anlaşma yapmıştır. İnşaat ruhsatının alımından sonra 90 gün sonra inşaat faaliyetine başlanacak ve faaliyete başladıktan sonra 18 ay içerisinde inşaat tamamlanacaktır. 18 ay sonra inşaat tamamlanmaz arsa sahiplerine sözleşme konusu bağımsız bölümler teslim edilmez ise teslim edilmeyen her bir bağımsız bölüm için aylık emsal kira bedelleri üzerinden kira ödemesi olarak ceza ödenecektir.”

d) Borçlanma Maliyetleri

Arsa karşılığı inşaat işlerinde konut veya işyeri üretimi söz konusudur. Üretilen bağımsız bölümler müteahhit firma için stok mahiyetinde olacaktır. Arsa karşılığı inşaat işlerindeki stoklarda işin doğası gereği uzun sürede üretimi gerçekleşmektedir. TMS 23 Borçlanma maliyeti standardına göre, satışa ve kullanıma hazır hale getirilmesi uzun süreyi gerektiren stoklar özellikli varlık olarak kabul edilmektedir. Doğrudan özellikli varlıkla ilgili borçlanma maliyetleri de TMS 23 standardı gereği varlığın maliyetine dâhil edilerek aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Türk vergi mevzuatında stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedeli de Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde “ bir malın alınması ve değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara bağlı çeşitli giderlerin toplamını ifade eder” diye tanımlanmıştır. Stokların satın alma veya üretim maliyeti için sigorta, taşıma, iade alınamayan vergiler vb. gibi ek maliyetler de dâhil edilmektedir. Stokların satın alma veya

üretim maliyetleri sırasında oluşan ek maliyet unsurlarından birisi de borçlanma maliyetidir (Conkar vd., 2007: 75).

Borçlanma maliyetleri doğrudan özellikli varlığın üretimi ile ilgili olduğu sürece özellikli varlığın aktifteki değerine ilave edilmektedir. TMS 23 standardında özellikli varlıklar satışa ve kullanıma hazır hale getirilmesi uzun süreyi gerektiren varlıklar şeklinde tanımlanmıştır. TFRS'ye göre konut inşaatı sonucu elde edilen eser üretilen mamul özellikli varlık olduğu için borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi zorunludur.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında aktifleştirilecek borçlanma maliyeti; *“Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır.”* şeklinde açıklanmıştır.

2.1.2. Kullanım Amaçlı Yapılan İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kullanım amaçlı inşaat işleri de özel inşaat faaliyetlerinin bir türüdür. Arsa sahibi için iki farklı yol bulunmaktadır. Birincisi arsa sahibi inşaatı kendisi yapabileceği bir yöntem olduğu gibi, inşaatı yeterli teknik bilgisi olmadığından başka bir müteahhit işletmeye verebilecektir. İkinci durumda müteahhit firma açısından yapılan iş taahhüt işi olarak kabul edilmektedir. Çünkü ikinci durumda iş bittiğinde ortaya çıkan eserden müteahhidin mülkiyet hakkı bulunmamaktadır. Her iki durumda da firmanın bir arsa satın alması ve bu arsa üzerine kendi ihtiyaçları için inşaat yapmaya karar vermesi gerekmektedir.

2.1.2.1. VUK Kapsamında Muhasebeleştirme

Kullanım amaçlı inşaat işlerinde inşaat başlandığında “Arsalar” hesabındaki arsa değerinin “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabına aktarılması ve inşaat devam ettiği sürece de oluşan tüm maliyetlerin bu hesapta takip edilmesi ile muhasebe işlemleri gerçekleşmektedir. İnşaat tamamlandığında “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında biriken tutar inşaat kullanım amaçlı olduğundan “Binalar” hesabına aktarılmalıdır.

2.1.2.2. BOBİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirme

Kullanım amaçlı yapılan inşaat işlerinde arsa satın alınması ve sahibi bulunduğunuz arsaya kullanım amaçlı inşaat yapılması söz konusudur.

Dolayısıyla ilk olarak arsanın alınması ve daha sonra inşaatın yapılması için arsanın inşaat maliyetine aktarılması ile inşaat başlanacaktır. BOBİ FRS’de temel değerlendirme farklılıkları bu bölüm için geçerli olacaktır. Örneğin inşaat yapımında stoklar için peşin vadeli mal alımı, amortisman yöntem farklılıkları, ertelenmiş vergi, borçlanma maliyetleri konuları önem kazanmaktadır. Kullanım amaçlı inşaatlarda bölüm 2.1.1.2 ‘de değinilen konularla aynı olduğu için mükerrer olmaması için burada tekrar değinilmemiştir.

2.1.2.3. TMS/ TFRS Kapsamında Muhasebeleştirme

Kullanım amaçlı binanın maliyetine vade farkları dâhil edilmemesi gerekmektedir. İnşaat için kredi kullanımı söz konusu ise kredinin faizi, özellikli varlık niteliğindeki inşaat maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir. Kullanım amaçlı inşaatlarda bölüm 2.1.1.3 ‘de değinilen konularla aynı olduğu için mükerrer olmaması için burada tekrar değinilmemiştir.

2.1.3. Satmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

Satmak amaçlı inşaat işleri de, yine bir özel inşaat faaliyetidir. Satmak amaçlı inşaat işlerinde de yine yapıp kullanmak amaçlı inşaat işlerinde olduğu gibi mülkiyet söz konusudur. Bu faaliyet türünde de yine arsa sahibinin inşaatı kendi yapabileceği gibi taşeron marifetiyle de yapması mümkündür. Buradaki temel amaç; satın alınan arsa üzerine yapılacak inşaat faaliyeti sonucu elde edilen bağımsız bölümlerin satılması ve neticesinde işletmenin kâr elde etmesidir. Dolayısıyla arsa sahibi firma için ilk adım arsanın satın alınması ve sonrasında inşaatın tamamlanarak üretilen bağımsız bölümlerinin satışının gerçekleştirilmesi faaliyetleri yürütülecektir.

Ancak bu faaliyet türünde iki durum söz konusu olabilir. Birincisi; hem arsa sahibi hem de müteahhit aynı kişidir. Arsa sahibinin inşaat yapmak amacı ile arsayı alması ve daha sonra inşaatın başlaması için gerekli işlemler bittikten sonra inşaat başlanması ile gerçekleşmektedir. Burada inşaat başlanması ile arsanın alınması tarihi arasında zaman

farkı söz konusu olabilir. Bu da arsanın değerinin doğru raporlanması açısından önem arz etmektedir.

2.1.3.1. VUK Kapsamında Muhasebeleştirme

Hem arsa sahibinin hem de müteahhidin aynı kişi olduğu birinci durumda; inşaata başladığında arsa hesabındaki arsa değerinin “İlkmadde ve Malzeme “ hesabına aktarılması ve inşaat devam ettiği sürece de oluşan tüm maliyetlerin üretim işlerinde olduğu gibi “Direkt İlk Madde Malzeme, Direkt İşçilik Gideri ve Genel Üretim Giderleri” hesaplarında takip edilmesi ile muhasebe işlemleri gerçekleşmektedir. İş bittiğinde, yapı meydana geldiğinde oluşan maliyetler satış amacı olduğundan “Mamuller” hesabına aktarılmalıdır.

Arsa sahibi ile müteahhit aynı kişi olmadığı ikinci durumda; arsa sahibi müteahhitliği kendisi yapmamakta ancak dışarıdan bir müteahhidi taşeron olarak kullanması mümkündür. Arsa sahibi için yapılan iş özel inşaat, müteahhit için taahhüt işi olacaktır. Zira müteahhidin işin yapılması karşılığında ortaya çıkacak eserden mülkiyet hakkı olmayacaktır. Sadece yaptığı hizmeti karşılığında nakdi bir bedel alacaktır. Birinci durumdaki gibi yine arsa hesabındaki arsa değerinin “İlk madde ve Malzeme” hesabına aktarılması ve inşaat devam ettiği sürece de oluşan tüm maliyetlerin üretim işlerinde olduğu gibi maliyet hesaplarında takip edilmesi ile muhasebe işlemleri gerçekleşmektedir. İş bittiğinde, yapı meydana geldiğinde oluşan maliyetler satış amacı olduğundan “Mamuller” hesabına aktarılmalıdır.

Örneğin; Satış amaçlı inşaat arsanın mülkiyeti söz konusu olup, arsanın satın alınması ile başlayan bir süreçtir. XYZ A.Ş.’ni satış amaçlı daire yapmak üzere arsa satın almıştır. Arsanın satın alınmasından sonra arsa üzerinde gerekli izinler ile birlikte inşaat faaliyetine başlanmıştır. İnşaatın bitimi ile birlikte üretilen bağımsız bölümlerin satılması amaçlanmaktadır. 252 Arsalar hesabında bulunan arsa değeri ve oluşan inşaat maliyetlerinin toplamı 152 Mamuller hesabına virmanlanmaktadır.

2.1.3.2. BOBİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirme

Yapılan işin özünde arsa karşılığı inşaat işleri arsanın mülkiyetinin müteahhide ait olması dışında bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla arsa sahibi ile yapılan işlemler dışında 2.2.1.2 bölümündeki muhasebe kayıt ve usulleri açısından farklılık bulunmamaktadır.

2.1.3.3. TMS/ TFRS Kapsamında Muhasebeleştirme

Yapılan işin özünde arsa karşılığı inşaat işleri arsanın mülkiyetinin müteahhide ait olması dışında bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla arsa sahibi ile yapılan işlemler dışında 2.2.1.3 bölümündeki muhasebe kayıt ve usulleri açısından farklılık bulunmamaktadır.

2.2. Taahhüt İşlerinin VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

Taahhüt işletmelerinin faaliyetleri genelde uzun dönemler sürmektedir. Dolayısıyla hasılatın kayıt zamanı ve tutarı konusunda tereddütler yaşanmaktadır. Özellikle zamana yayılı edim yükümlülüklerinde diğer bir ifadeyle faaliyetin uzun dönemler sürdüğü işlerde yöntem farklılıklarının finansal tablolara etkisi söz konusudur.

2.2.1. Taahhüt İşlerinde Hasılatın Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Taahhüt işleri genel olarak uzun dönem süren işlerden oluşmaktadır. Uzun dönem süren işlerde örneğin işin başlaması ile bittiği hesap dönemleri farklı olduğunda hasılatın hangi dönemde kayda alınacağı konusunda yöntem farklılıkları bulunmaktadır. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre tamamlanmış sözleşme yöntemi, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre girdi-çıktı yöntemi ve BOBİ FRS'de ise Tamamlanma Yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemlerdeki farklılıklardan dolayı sunulan finansal tablolarda, aynı dönemlerde aynı işletme için farklı tutarlarda kâr ve hasılat tutarlarının raporlandığı görülmektedir.

Yöntemler arasındaki temel farklılığın hasılatın kayıt zamanında olduğu görülmektedir. Dolayısıyla yöntemin birinde gelir tablosunda hasılat rakamı sıfır iken diğer bir yöntemde göre ise farklı bir tutar hesaplanmaktadır. Bu kısımda taahhüt işlerindeki yöntemler arasındaki farklılıkların neler olduğu ve finansal tablolar üzerindeki etkisi üzerinde durulmuştur.

2.2.1.1. İnşaat Taahhüt İşleri Ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi hükmüne göre; taahhüt işleri (yıllara yaygın inşaat işleri) işi kaç yıl sürerse sürsün projenin gelirinin tamamı işin bittiği yılın geliri olarak dikkate alınır. Dolayısıyla uzun dönemler faaliyeti süren bir işletmenin işlerin devam ettiği yıllarda, başka da faaliyeti yoksa hasılat tutarı sıfır olarak gelir tablosunda

raporlanacaktır. Gelir Vergisi Kanunda bahsedilen bu yöntemin adı tamamlanmış sözleşme yöntemidir.

GVK'nın 42. maddesinde işin tamamlanması durumunda hasılatın gelir tablosuna yansıtılması ilkesi benimsenmiştir. Dolayısıyla iş kaç yıl sürerse sürsün işin devam ettiği yıllarda taahhüt işleri yapan bir firmanın gelir tablosu incelendiğinde hasılat tutarının olmadığını ancak iş tamamlandığında başladığı yıl bitmeyen bir işin hasılatının sadece işin bittiği son yılın finansal tablolarında elde edilmiş gibi raporlanması söz konusudur (Çatıkkaş ve Şuekinçi, 2018: 193).

İnşaat faaliyeti birden fazla yıl sürmesine rağmen GVK 42. Maddesi gereği iş bitene kadar gelir tablosu hesapları yerine iş bitimine kadar bilançonun aktif tarafında 170 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri hesabında ve pasif tarafında 350 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Hakediş Bedelleri hesabında varlık ve yükümlülük olarak takip edilir. Dolayısıyla hasılat gerçekleştiği yılda değil işin fiili olarak tamamlandığı yıl kâr zarar tablosuna hasılat olarak yansıtılmaktadır.

Hasılatın gerçekleştiği yılda kâr zarar tablosuna yansıtıldığı için bu işlerle ilgili genel giderler, ortak giderlerinde GVK 43.maddesi gereği inşaat işlerinin maliyetine aktarılması, müşterek giderlerden inşaatlara pay verilmesi gerekmektedir. Müşterek genel giderler, hangi işle ilgili olduğu saptanamayan veya bütün işler için yapılan giderlerdir (Vural ve Sarı, 2008: 106).

GVK'nın 44'üncü maddesinde işin bitim tarihi olarak geçici kabul tutanağının düzenlediği tarih kabul edildiği için, bu tarih itibarıyla tespit edilen kâr ya da zarar ilgili yılın yani geçici kabulün yapıldığı son yılın geliri olarak beyan edilecektir (Devamoğlu, 2010: 34).

Geçici kabul tutanağı kesin hakediş raporundan önceki işin bitimini gösteren tutanaktır. Hakediş raporu taşeronun tamamlanmış olduğu işin işveren ile tamamlanma aşamasının tespit edilebilmesi için hazırlanan belge ve formların yer aldığı rapordur (Akdoğan, 2019: 48).

Uygulamada Yıllara yaygın inşaat işleri olarak bilinen, hesap dönemini aşan inşaat işlerinde GVK 42.maddesi gereği taahhüt işletmeleri iş bitene, geçici kabul tutanağı hazırlanana kadar gelir vergisi ödememektedirler. Bunun yerine stopaj kesintisi yapılmaktadır. GVK'nın 94. Maddesine göre müteahhit firma, 04/02/2021 tarihli Resmî

Gazete’de yayımlanan 3491 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yapılan değişlikle inşaat faaliyetlerinden hak ettiği ödemeler üzerinden %5 vergi kesintisi yapılması zorunludur (Karadağ ve Demir, 2021: 17).

Hakedişler üzerinden alınan peşin vergiler taahhüt işi yapan işletmenin bilançosunda işin bitimine kadar yer alacak ve işin bitiminde Gelir Vergisi Kanunu uyarınca hesaplanan vergiden mahsup edilecektir (Usul ve Öztürk, 2019: 1160).

2.2.1.2. BOBİ FRS İnşaat Taahhüt İşleri Ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

İnşaat Sözleşmesinin tanımı BOBİ FRS Bölüm 5.22’de şu şekilde yapılmıştır; *“İnşa sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.”*

BOBİ FRS Bölüm 5.23’te tamamlanma yüzdesi yöntemi, *“Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır”* şeklinde tanımlanmıştır. Görüleceği üzere hizmet işlemlerinde olduğu gibi inşa sözleşmelerinin ölçümünde de, inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda tamamlanma yüzdesinin kullanılması öngörülmüştür (Cömert, 2019: 49).

Tanımdan da görüleceği üzere BOBİ FRS’de bölüm 5’te hasılatın belirlenmesi için işin bitmesi değil yapılan işin tamamlanma aşaması dikkate alınmaktadır. Bu nedenle inşaatın yapım süresi boyunca her yıl yapılan işin tamamlanma oranının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda tamamlanma düzeyi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, gerçekleşen maliyetlerin toplam tahmini maliyetlere oranı tespit edilerek, sözleşme konusu işin ne kadarlık kısmı tamamlandıysa hasılatın da tamamlanan kısmı kadar finansal tablolara alındığı yöntemle tamamlanma yüzdesi yöntemi adı verilmektedir (BOBİ FRS 2021, par.5.18).

İnşaatın tamamlanma yüzdesinden hareketle dönemsel olarak hasılat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Tamamlanma Düzeyi Oranı x Sözleşme Bedeli

BOBİ FRS’de de gelirin raporlanması için işin tamamen bitmesi beklenmemekte ve ilgili dönemlerin gelir ve giderleri işin tamamlanma oranı dikkate alınarak ilgili dönemin kar veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır. Bu yöntemle “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” denilmektedir. Böylece yatırımcıya da dönemsellik ilkesine koşut olarak ihtiyaca uygun ve güvenilir bir bilgi sağlanmaktadır. Ayrıca tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması tam set TFRS’de de uyumluluk göstermektedir (Güçenme, 2017: 10). Bu yöntem, zamana yayılı devam eden inşaat taahhüt işlerinde hasılat ile giderlerin ve dolayısıyla kâr/zararın iş ilerledikçe tamamlanma aşamasına bağlı olarak zamana yayılı bir şekilde oluştuğu esasına dayanmaktadır (Kıymetli Şen, 2012: 86). Bir inşaat sözleşmesi tanımını karşılayan tüm sözleşmeler için işletme, gelir ve kârları sözleşme faaliyetinin tamamlanma aşamasına göre zaman içinde finansal tablolara alır (Mazumder ve Purohit, 2018: 24). Başka bir ifadeyle, inşaat işlemlerinin farklı hesap dönemlerinde başlaması ve bitmesi halinde, iş bitmeden her hesap döneminde fiili olarak gerçekleşen gelir ve maliyetler, gerçekleştiği dönemlerde kâr veya zararın dönemsel olarak hesaplanması ilkesine dayanmaktadır. Bu şekilde hazırlanan finansal tablolar ile tüm paydaşlara daha gerçek ve güvenilir bilgi sağlanmaktadır (Cengiz ve Tosunoğlu, 2018: 35).

İnşaat uzun dönemler sürebilen bir faaliyet olduğu için zamanla enflasyonda meydana gelebilecek değişiklikler nedeniyle maliyetlerde artış olabilmekte aynı şekilde de inşaatın erken bitirilmesine karşın ek teşvik ödemeleri ya da hizmet bedelinde değişiklikler söz konusu olabilmektedir. Hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi kendiliğinden muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik şeklinde ileriye yönelik olarak kayda alınmış olur. Yapılan değişikliğin etkisi ileriye dönük olacaktır.

2.2.1.3. TMS/ TFRS’de İnşaat Taahhüt İşleri Ve İlerleme Ölçüm Yöntemleri

İnşaat taahhüt işleri uzun dönemli işler olduğu için zamana yayılı olarak ilerleme ölçümünün tespiti gereklidir. TFRS 15’te ilerleme ölçümü şu şekilde açıklanmıştır; *“İşletme zamana yayılı her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi tutarlı bir şekilde benzer edim yükümlülüklerine ve benzer*

şartlarda uygular. Her raporlama dönemi sonunda işletme yerine getirilen zamana yayılı edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi yeniden ölçer.” (TFRS 15, par. 40).

TFRS 15’te uzun dönemleri kapsayan zamana yayılı işlerde ilerleme ölçüm yöntemi yani işin her dönem ne kadarının tamamlandığının tespiti iki yöntem ile yapılabilmektedir. Bunlar girdi yöntemi ve çıktı yöntemidir.

Çıktı yöntemi, sözleşmeye ilişkin ilerlemeyi, raporlama tarihi itibariyle fiilen yerine getirilmiş olan mal ve hizmetlerin toplam proje kapsamında sunulması beklenen mal ve hizmetlere oranı olarak ölçer.

Girdi yöntemi ise, sözleşmeye ilişkin ilerlemeyi, raporlama tarihi itibariyle işletmenin fiili olarak katlanmış olduğu maliyetin toplam proje kapsamında katlanılacak tahmini maliyetlere oranı olarak ölçer (Şavlı, 2016: 37).

Çıktı yöntemi, gelire bugüne kadar aktarılan mal veya hizmetlerin değerinin doğrudan ölçülmesi esasına göre muhasebeleştirilirken, girdi yöntemleri ise tüketilen kaynaklar, katlanılan maliyetler veya zaman kayıtları gibi gelire dayalı olarak hasılatın muhasebeleştirilmesine neden olur (<https://www.faqifrs.com/output-method-measuring-progress-to-completion/>).

Çıktı yöntemi, raporlama tarihine kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hesaplanacak hasılatı finansal tablolara alır (TFRS 15, B15). Çıktı yöntemlerinin dezavantajları, ilerlemenin ölçümünde kullanılan çıktılarının doğrudan gözlemlenebilir olmaması ve bunları uygulamak için gereken bilgilerin işletme tarafından aşırı maliyetlere katlanmaksızın temin edilememesidir (TFRS 15, B17).

Esas itibariyle taahhüt işletmelerinde Girdi yönteminin kullanılması raporlamanın güvenilirliği açısından daha doğru olacaktır. Zira taahhüt işletmelerinin hizmet sunumu söz konusudur ve yaptıkları işlerde hizmetin maliyeti yaptıkları işlerdeki girdilerden oluşmaktadır. Müşteri açısından devredilen hizmetin değeri doğru raporlamayı sağlamayacaktır. Girdi yöntemi BOBİ FRS’deki tamamlanma yüzdesi yönteminden farklı değildir. Hem TFRS’de hem de BOBİ FRS’de maliyet tahmin yöntemleri bağımsız denetim raporundaki en önemli konulardan biridir.

İşletme girdi ve çıktı yöntemlerinden, sözleşme koşullarına da bağlı olarak sözleşmeye uygun olan yöntemi kabul ederek ilerlemeyi hesaplayacaktır. Raporlanacak işlem bedeli, verilecek hizmetin tamamlanma oranının da tespit edilmesini sağlamaktadır (Daloğlu, 2019: 676).

Girdi Yönteminde her yıl gerçekleşen maliyetin tahmini inşaat maliyetine oranı bulunarak bir tamamlanma oranı tespit edilir. Böylelikle ilgili yıldaki tamamlanma oranı bulunmuş olacaktır. Bulunan tamamlanma oranı ile de anlaşılması hizmet bedelinin tamamlanma oranı kadarlık kısmı kar/zarar tablosunda hasılatı yansıtılacaktır.

Tamamlanmış sözleşme yöntemi ile tamamlama yüzdesi yöntemi ve girdi yöntemi arasındaki temel farklılık hasılatın kayıt zamanı olmakla birlikte, hasılatın kayıt zamanının vergi etkisi de söz konusudur. Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre hazırlanmış finansal tablolarda inşaat işi devam ederken vergi ödemesi olmazken, TFRS ve BOBİ FRS’de ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır.

Her iki yöntemde de iş tamamlandığında gerçekleşmiş maliyet ve gelir rakamları birbirine eşit olacaktır. Ancak tamamlanma yüzdesi yönteminde tamamlanmış sözleşme yöntemine göre gerçeğe uygun ve dönemsel raporlama imkânı sağlanmış olacaktır (Badem ve Tosun, 2014: 63).

Girdi Yöntemi Örneği: Vizyon inşaat şirketi XYZ konutları dış cephe taahhüt işleri için 400.000 TL bedelle anlaşma yapmıştır. Projenin tahmini tamamlanma süresi 2 yıldır. Tahminlere göre inşaat maliyeti 300.000 TL’dir.

| | 2019 | 2020 |
|-------------------------------|-------------|-------------|
| Yıllık fiili maliyet | 180.000 | 120.000 |
| Tahmini tamamlanma maliyeti | 100.000 | - |
| Düzenlenen hak ediş tutarları | 200.000 | 200.000 |

Bu bilgilere göre 2019 yılında yapılacak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

| | | |
|---------------------------|---------|---------|
| HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 180.000 | |
| NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ | | 180.000 |
| TİCARİ ALACAKLAR | 200.000 | |
| HAKDEDİŞLER | | 200.000 |

Girdi yönteminde sözleşmeye ilişkin ilerleme, raporlama tarihi itibariyle işletmenin fiili olarak katlanmış olduğu maliyetin toplam proje kapsamında katlanılacak tahmini maliyetlere oranı olarak ölçülür (Şavlı, 2016: 37).

2019 yılı Tamamlanma Yüzdesi = 180.000 TL /300.000 TL

2019 yılı Tamamlanma Yüzdesi= %60

Hasılat: 400.000 x %60 = 240.000 TL

Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|--|---------|---------|
| HAKEDİŞLER | 200.000 | |
| DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR | 40.000 | |
| HASILAT | | 240.000 |

2019 yılında Kâr veya Zarar tablosuna aktarılması gereken hasılat tutarı 240.000 TL iken müşteriye faturalanan hakediş tutarı 200.000 TL'dir. Hasılat tutarı faturalanmış hakediş tutarını 40.000 TL (240.000-200.000) aşmıştır. Bu nedenle "Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Varlıklar" hesabına 40.000 TL kaydedilmesi gerekmektedir. Ters olduğunda yani hakediş tutarı hasılat tutarından daha fazla olduğunda "Hakediş-Hasılat farkı Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Yükümlülükler" hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. "Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Varlıklar" ve "Devam Eden İnşaat

Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesapları KGK’nın yayımlamış olduğu taslak hesap planından alınmıştır.

Bu bilgiler doğrultusunda 2020 yılında yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|---------------------------|---------|---------|
| HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 120.000 | |
| NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ | | 120.000 |
| TİCARİ ALACAKLAR | 200.000 | |
| HAKEDİŞLER | | 200.000 |

2020 yılı Tamamlanma Yüzdesi= 120.000/ 300.000

2020 yılı Tamamlanma Yüzdesi= %40

Hasılat: 400.000* % 40 = 160.000 TL

Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|---|---------|---------|
| HAKEDİŞLER | 200.000 | |
| HASILAT | | 160.000 |
| DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER | | 40.000 |

2019 ve 2020 yıllarında Kâr veya Zarar Tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

| | 2019 YILI | 2020 YILI |
|------------------------|------------------|------------------|
| SATIŞLAR | 240.000 TL | 160.000 TL |
| SATIŞLARIN MALİYETİ(-) | (180.000 TL) | (120.000 TL) |
| BRÜT KÂR | 60.000 TL | 40.000 TL |

2.3. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerindeki Özellikli Konuların Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Analizi

Arsa karşılığı inşaat işleri içerisinde hem vergisel açıdan hem de muhasebe uygulaması açısından özellikli durumlar bulunmaktadır. Bunlar topraktan satış olarak tabir edilen inşaat bitmeden yapılan satışlar, müteahhit açısından arsa maliyetinin tespiti, hasılatın kayıt zamanındaki belirsizlik, arsa sahiplerine yapılan teslimlerin hasılatı etkisi, müteahhit tarafından ödenen ruhsat harçlarının arsa sahipleri adına düzenlenmesi ve bu ödemelerin muhasebeleştirilmesi gibi özellikli konular bulunmaktadır. Bu kısımda söz konusu durumlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2.3.1. İnşaat Bitmeden Topraktan Yapılan Satışlar

Müteahhitlerin inşaat bitmeden satış yapmaları hatta tapu devri yapmaları mümkündür. Müteahhitlerin inşaatın kaba halde henüz karkas olarak tabir edilen duvarları dahi örülmemiş durumdayken belediyeye müracaat ederek inşaatın mimari projedeki ölçülere göre üretime başlanıp başlanmadığını tespit ettirmesi mümkündür. Yapılan bu işleme temel üstü vizesi denmektedir.

Temel üstü vizesi inşaat ruhsatlarının arka sayfasında bulunan bölümün belediye mühendislerince onaylanması aşamasıdır. Bu işlem bittikten sonra müteahhit bağımsız bölüm listesini hazırlayarak tapuya müracaat aşamasına gelmektedir. Tapuya müracaatta onaylı proje, bağımsız bölüm listesinin belediye tarafından onaylı sureti gibi gerekli belgeler sunulmaktadır. Tapuda işin bitip bitmediği ya da ortada tamamlanmış bir daire olup olmadığı sorgulanmamaktadır. Sonuç olarak, müteahhit ve arsa sahibine daire numaralarına göre kat irtifakı bölümü işaretlenmiş tapu belgeleri teslim edilmektedir.

Bu aşamadan sonra kredi çekilmesi söz konusu değil ise müteahhidin tapuda bu dairelerin satışını engelleyecek bir prosedür kalmamaktadır. Fiilen teslim olmamasına karşılık müteahhit tarafından üçüncü kişilere kat irtifaklı satış işlemi yapılabilmektedir. Topraktan satış olarak tabir edilen satışlarda inşaat bitmeden tapu istenmesi durumunda yukarıda bahsedildiği gibi alıcı kredi çekmeyecek ve ekspertiz işlemi olmayacaksa tapu devri yapılabilmektedir. Kredili işlem varsa da alıcılar tarafından müteahhit firmalara sözleşme karşılığı avans ödemeleri yapılmaktadır.

Sonuç olarak ister tapu devri olsun ister tapu devri olmasın inşaat tamamlanmadan yapılan ödemeler özü itibarıyla avans ödemeleridir. Vergi Usul Kanunu 3. maddesi gereği

de muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğu hükmü dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla müteahhit fiili tasarruf hakkını devretmediği için alınan avans bedelleri için fatura düzenlenmemektedir. Zira vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmemiştir. TMS/ TFRS açısından da kontrolün müşteriye devri gerçekleşmemiştir. Bu nedenle alınan avans tutarlarının “Alınan Sipariş Avansları” hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

2.3.2. Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerinin Zamanında Yerine Getirilememesi

Müteahhitler ile arsa sahipleri arasında düzenleme şeklinde yapılan arsa karşılığı inşaat yapım sözleşmelerinde hem arsa sahiplerine hem de müteahhitlere bir takım sorumluluklar yüklenmektedir. Arsa sahiplerinin edimleri arsasını kusursuz olarak müteahhide zamanında teslim etmek iken müteahhidin edimleri inşaatı sözleşme ve mevzuata uygun bir şekilde inşa etmek ve arsa sahiplerine yeni yapılan eseri teslim etmektir. Uygulamada genellikle değerli olan arsalarda anlaşılan paylaşım oranı dışında ek olarak arsa sahiplerinin ek nakdi ödeme talepleri, kira yardımı talepleri de söz konusu olabilmektedir. Ayrıca müteahhitlere işin bitim tarihi ile ilgili net bir tarih belirlenmektedir. Bu tarihte inşaat bitmediğinde müteahhitlerin ceza ile muhatap olması için sözleşmeye maddeler ilave edilmektedir.

Dolayısıyla müteahhitler açısından özellikle inşaatı zamanında bitirememesi durumunda karşılaşması kuvvetle muhtemel cezaların finansal tablolarda gösterilip gösterilmeyeceği konusu önem arz etmektedir. Finansal tabloların amacı bilgi kullanıcılarına, işletmenin mevcut durumunu ve ileride karşılaşılabilecekleri riskleri de raporlamak olduğundan hazırlanan finansal tablolarda müteahhidin karşılaşması muhtemel yükümlülüklerin de raporlanması önem arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu açısından finansal tablolara bu konuda raporlama yapılması söz konusu olmamaktadır. Ancak TMS 37 Karşılık Koşullu Varlık ve Koşullu Yükümlülükler standardına göre koşullu borç olarak ve BOBİ FRS bölüm 19’da belirtildiği gibi şarta bağlı yükümlülük olarak dipnotlarda açıklama yapılması gerekmektedir.

2.3.3. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler

İşletmelerin temel amacı ekonomik faaliyetlerini devam ettirerek kâr elde etmektir. Ancak bazen ekonomik kriz, salgın vb. öngörülemeyen nedenlerden dolayı işletmelerin başlangıçta kârlı gibi görünen projelerinden beklenen kârlılığı elde edemedikleri görülmektedir. Zira fiyatlarda aşağı yönlü hareketlerin meydana gelmesi ya da

maliyetlerdeki beklenmedik artışlar nedeniyle beklenen karların elde edilmesi mümkün değildir. Bu durumda da müteahhit firmaların maliyetlerinin gelirlerini aşması muhtemel olduğunda bu durumun finansal tablolarında raporlanması gerekmektedir.

Müteahhit firmalar için muhtemel kaynak çıkışı gerektirecek dezavantajlı sözleşmeler için karşılık ayrılması gerektiği açıktır. VUK'ta bu konuda herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler TMS 37 Karşılık Koşullu Varlık ve Koşullu Yükümlülükler standardında ve BOBİ FRS bölüm 19'da maliyetlerin gelirleri aşması muhtemel sözleşmeler olarak tarif edilirken, zarar etmeleri kaçınılmaz hale gelen işletmeler, kaçınılamayan net zararları için karşılık ayırır.

2.3.4 Arsa Maliyetinin Tespiti

Arsa sahibi ile müteahhit arasında trampa, değiş tokuş söz konusudur. Trampa yapılanlar arsa sahibinin müteahhide vermeyi kabul ettiği arsa payı ve müteahhidin de arsa sahibine teslim etmeyi kabul ettiği bağımsız bölümlerdir. Müteahhidin inşaat maliyeti iki ana bileşenden oluşmaktadır. Birincisi inşaat maliyeti ikincisi arsa maliyetidir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhit tarafından arsanın tamamının satın alınması söz konusu olmadığı için arsa maliyetinin nasıl tespit edileceği sorusu gündeme gelmektedir. Müteahhit işletme inşaatın tamamındaki maliyet unsurlarını kendisi üstlenmektedir. Esasen müteahhit arsa sahibinden arsa payını almak için teslim etmeyi taahhüt ettiği bağımsız bölümlerin maliyetine katlanmaktadır. Başka bir deyişle arsa sahibine ait bağımsız bölümlerin inşaat maliyetini de müteahhit üstlenmektedir.

Dolayısıyla müteahhit arsa sahibine arsa payı karşılığında nakdi ödeme yapmamakta, teslim ettiği bağımsız bölümlerin maliyetine katlanmaktadır. Vergi Usul Kanuna göre hazırlanmış finansal tablolarda, müteahhit için arsa maliyeti arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümlerin maliyetidir.

2.3.5. Müteahhit Adına Olmayan Ruhsat Harçları Gibi Müteahhidin Karşılıdığı Giderlerin Durumu

4708 sayılı Yapı Denetim Kanunu 2. maddesinde yapı sahiplerinin müteahhitleri vekil tayin edemeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu madde nedeniyle müteahhitlerin maliyetinin yaklaşık %20'sini oluşturan belediye ruhsat harçları, su kanalizasyon harçları, yapı denetim giderleri gibi resmi ödeme makbuzları müteahhit tarafından ödendiği halde arsa sahipleri adına düzenlenmektedir. Bu da müteahhitlerin katlandıkları

bu maliyet unsurlarını nasıl muhasebeleştirecekleri ya da maliyet olarak kayıtlarına aldıklarında olası vergi incelemesinde sorun ile karşılaşp karşılaşmayacakları hususunda tereddüt yaşadıkları gözlenmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde de 4708 Sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun gereği yapı sahipleri, arsa sahiplerinin kendileri ödeme yapmadıkları halde adlarına harçların tahakkuk ettirildiği görülmektedir. Bu da vergi incelemelerinde müteahhitler açısından risk teşkil etmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3. Maddesinde “*muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmü bulunmaktadır. Dolayısı ile işin gerçek mahiyetinde özünde tüm maliyetler müteahhitler tarafından karşılanmaktadır. Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi düzenlenirken tüm sözleşmelerde arsa sahipleri harç vb. tüm inşaat giderlerinin müteahhit tarafından ödeneceğine ilişkin bir maddeyi sözleşmeye dahil ettirmektedirler.

Ancak vergi incelemelerinde müteahhitler tarafından savunma olarak sözleşmelerde harçların kendileri tarafından ödeneceğinin yazılı olduğu ifade edilmesine rağmen müfettişler tarafından VUK 8.maddesi ileri sürülmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 8.maddesi özel sözleşmelerin bağlayıcı olmadığı hükmü bulunmaktadır. Dolayısı ile müteahhitlerin gerçekte katlanmış olduğu maliyetlerin finansal tablolara alınamaması söz konusudur.

TFRS ve BOBİ FRS açısından konu değerlendirilecek olursa; stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerdiğinden müteahhidin gerçekte katlandığı ruhsat harçları, yapı denetim harçları gibi resmi harçlar inşaatın maliyetine dâhil edilmesi uygun olacaktır.

2.3.6. Hasılatın Kayıt Zamanındaki Belirsizlik

Müteahhidin hem arsa sahiplerine bağımsız bölüm teslimlerinde hem de konut satışlarında hasılatın ne zaman oluştuğu konusunda tereddütler yaşanmaktadır. Bu nedenle de kayıtların zamanı ve muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesine uygun olması önem kazanmaktadır. Zira ilgili yılda hasılatı kaydedilmesi gereken tutarın ertesi yıla ya da bir önceki yıla kayıt edilmesi hem finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuna engel olacak hem de kayıt tutarlarının önemli meblağlarda olması durumunda

e-defter ve e-fatura mükellefiyetini etkileyecek vergisel problemler de ortaya çıkabilecektir.

Müteahhit firmalar tarafından konutun tapu devrinden daha sonra teslimi söz konusu olabilmektedir. Maketten ya da topraktan satışlar bu duruma örnek olarak gösterilebilir. KDV kanunu 2. maddesinde teslim şu şekilde tarif edilmiştir; “*Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.*” Alıcılar tarafından vergi kanunlarında tarifi yapıldığı gibi tasarruf hakkının devri gerçekleşmemiş olacaktır. Üretim tamamlanmadan yapılan satışlarda müteahhit tarafından teslim gerçekleşmemektedir.

Tasarruf hakkının devri bağımsız bölümü iktisap eden kişinin o bağımsız bölümü dilediği kişiye kiraya verebilmesi ya da dilediği zaman taşınma özgürlüğüne sahip olması durumunu ifade eder. TFRS 15’te hasılatın kaydı için gerekli olan şart kontrolün devridir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı’nda getirilen en önemli yeniliklerden bir tanesi, hasılatın doğuşunda, mal veya hizmetin sahipliğinden kaynaklanan risk ve faydanın müşteriye devredilmesi yerine kontrolün devrinin dikkate alınmasıdır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2021: 36).

TFRS 15’te kontrol şu şekilde tarif edilmiştir; “*Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder*” (TFRS 15, par. 33). Varlığın devri ise; İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti müşterisine sözleşme koşullarına uygun olarak devrettiğinde hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde veya geçtikçe varlık devredilmiş olur (TFRS 15, par. 31).

2.3.7. Arsa Sahibine Bağımsız Bölüm Teslimlerinin Hasılat Olup Olmadığının Değerlendirilmesi

Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhit ile arsa sahibi arasındaki ilişki üretilen eserden arsa karşılığı inşaat sözleşmesinde anlaşılan oran dahilinde, arsa sahibi müteahhide arsa payı vermekte müteahhitte arsa sahibine bağımsız bölüm teslim etmektedir. Müteahhit arsa sahibine kendisine düşen arsa payı karşılığının tamamı için nakdi bir ödeme yapmayı karşılığında sözleşme şartlarına uygun olarak bağımsız bölüm teslim etmektedir. Ancak trampaya konu olan varlık arsa sahibi için arsa iken müteahhit için daire ya da işyeri olabilmektedir. Söz konusu iki varlık farklı türde olduğundan aynı

türden olmayan varlıkların takası ya da trampa olması durumunda hasılatın söz konusu olup olmadığı konusu önem arz etmektedir. Müteahhitlerin arsa sahiplerine bağımsız bölüm teslimlerinin hasılat olup olmadığı kadar teslimin zamanı açısından hangi tarihin kabul edileceği de önemlidir.

KDV kanunu 2.maddesinde müteahhitler ile arsa sahipleri açısından Katma Değer Vergisinin konusuna giren bir işlem olduğu hükmü bulunmaktadır. TFRS ve BOBİ FRS kapsamında bakıldığında ise hasılatın konusunu oluşturmaktadır. Çünkü arsa sahibi ile müteahhit açısından bir varlık devri bulunmakta ancak bedeli gayri nakdi olarak ödenmektedir.

BÖLÜM 3: ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNE İLİŞKİN UYGULAMA SORUNLARININ TESPİTİ VE TMS/TFRS KAPSAMINDA BİR ÖNERİ

Bu bölümde öncelikle arsa karşılığı inşaat işlerinin raporlanmasına ilişkin uygulama sorunlarının tespitine yönelik bir araştırmaya yer verilmiş, sonrasında TMS/ TFRS düzenlemeleri doğrultusunda arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlarda sunulmasına ilişkin olarak maliyet modeli ile gerçeğe uygun değer modeli olmak üzere iki öneriye yer verilmiştir.

3.1. Araştırma Fikrinin Ortaya Çıkışı

Araştırmanın konusu, araştırmacının inşaat muhasebesi konusunda yaklaşık 14 yıl boyunca sahip olduğu mesleki ve akademik bilgi ile tecrübeleri kapsamında belirlenmiştir. Araştırmacı bu süre zarfında yaklaşık 250 civarı arsa karşılığı inşaat faaliyetinin muhasebe sürecini yürütmüş olup, bu süreçte inşaat taahhüt işlerinin, arsa karşılığı inşaat işlerinin VUK kapsamında nasıl ele alındığı ve nasıl raporlandığı hususlarında deneyim kazanmıştır. Araştırmacının ayrıca arsa karşılığı inşaat işlerinin VUK açısından ele aldığı akademik çalışmaları da mevcuttur.

Söz konusu bilgi ve deneyimler çerçevesinde VUK'a göre yapılan muhasebe uygulamalarının arsa karşılığı inşaat işlerinin özüne uygun olmadığı, dolayısıyla finansal raporlarda gerçeğe uygun şekilde sunulmadığı kanaati oluşmuştur. Bu doğrultuda Türkiye'de yaygın olarak uygulanmakta olan arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin muhasebeleştirme ve ölçüm konularının TFRS ve BOBİ FRS kapsamında nasıl ele alındığı, bu düzenlemelerin içerdiği hükümlerin VUK ile uyumlu olup olmadığı merak edilmiştir. TFRS ve BOBİ FRS incelendiğinde, ilgili bölüm ve standartlarda inşaat işleri ile ilgili muhasebeleştirme ve ölçüm konularının genellikle inşaat taahhüt işleriyle sınırlı olduğu görülmüştür. Konuya ilişkin ulusal ve uluslararası literatür tarandığında, ulusal literatürde inşaat işleriyle ilgili muhasebeleştirme ve ölçüm konularının gerek VUK gerekse de TFRS ve BOBİ FRS temelinde inşaat taahhüt işleri üzerinde yoğunlaştığı, arsa karşılığı inşaat işleri ile ilgili akademik çalışmaların ise VUK düzenlemeleri ile sınırlı kaldığı görülmüştür.

Araştırma konusu netleştirilmeden önce, inşaat muhasebesi ile ilgili literatür taraması ile birlikte arsa karşılığı inşaat işleri yapan ve hisseleri borsada işlem gören tek şirket olan Sinpaş GYO'nun 2018-2021 yılları arası finansal tabloları ve dipnotları incelenmiş, söz konusu finansal tablo ve dipnotlarından; müteahhit açısından hasılatın sözleşmenin imzalandığı tarihte belirlendiği, arsa maliyetinin nasıl tespit edildiğine ilişkin olarak ise dipnotlarda herhangi bir bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir. Bu hususların dışında finansal tablo dipnotlarında stokların değerinin maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ölçüldüğünün belirtildiği görülmüş, ancak inşaatın temel maliyet unsurlarından biri olan arsa maliyetinin nasıl tespit edildiği, arsa sahibine verilen dairelerin inşaat maliyeti mi olduğu yoksa teslim edilen dairelerin gerçeğe uygun değeri mi olduğu ya da başka bir yöntem ile mi tespit edildiği anlaşılamamıştır.

Konuyla ilgili olarak ayrıca aktif olarak bağımsız denetim yapan altı muhasebe meslek mensubu ile bağımsız denetçi unvanına sahip olmayan muhasebe meslek mensubu bir öğretim üyesiyle mülakatlar gerçekleştirilmiştir.

3.2. Araştırma

Bu kısımda, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin raporlamaların detayı konusunda uzman görüşlerini almak amacıyla yapılan araştırmaya yer verilmiştir.

3.2.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmada arsa karşılığı inşaat işlerinin finansal tablolarda sunumuna ilişkin uzman görüşlerini elde etmek amaçlanmıştır. Bu maksatla konusunda uzman bağımsız denetçilere araştırma soruları yöneltilerek arsa karşılığı inşaat işlerinin TMS/TFRS uygulamaları ile ilgili görüş birliği olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.2.2. Araştırmanın Önemi

Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin literatür incelendiğinde konunun VUK kapsamında çeşitli açılardan ele alındığı, TFRS ve BOBİ FRS açısından ise yalnızca zamana yayılı işlerini kapsayan taahhüt şeklinde yapılan inşaat faaliyetinin bir alt dalı olan yıllara yaygın inşaat işlerinin “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” ve “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” açısından değerlendirilmesini içeren akademik çalışmaların mevcut olduğu görülmüştür. Standartlarda taahhüt şeklindeki inşaat sözleşmelerine özel

olarak yer verilmesinin nedeninin inşaat sözleşmeleri ile ilgili TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının bulunması ve TMS 11'in yürürlükten kalkması ile birlikte TFRS 15'te taahhüt şeklinde yapılan inşaat sözleşmelerine ayrıca yer verilmiş olması olarak değerlendirilmiştir. BOBİ FRS'de ise inşaat sözleşmeleri, standardın 'Hasılat' başlıklı bölümde hasılatın unsurları arasında sayılarak ayrıca açıklanmıştır.

Standartlarda bu konunun irdelenmemesinin nedeninin Türkiye dışında arsa karşılığı inşaat işleri uygulamasının olmaması dolayısıyla standartları hazırlayan komitelerin de bu konuda açıklama yapma ihtiyacını ortadan kaldırması olarak değerlendirilmiştir. Bu durum Türkiye'de TFRS veya BOBİ FRS'ye tabi olan ve arsa karşılığı inşaat işleri yapan inşaat işletmelerinin Kavramsal Çerçeve'de belirtildiği gibi ilke temelli yaklaşımla konuyu standart bağlamında yorumlamak durumunda bırakmaktadır.

Bu araştırma konu ile ilgili uzmanların görüşlerinin ortaya konması açısından önem arz etmektedir.

3.2.3. Araştırmanın Problemi Ve Araştırma Soruları

Çalışmanın hipotezleri; arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa maliyetinin maliyet bedeli yerine arsanın gerçeğe uygun değeri üzerinden tespit edilmesi gerektiği ve müteahhidin arsa sahibine ait bağımsız bölüm teslimlerinde hasılat tutarının VUK'ta doğru tespit edilmediği arsa bedelinin maliyeti bedeli yerine gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal tablolara alınması gerektiğidir.

Kavramsal çerçevede genel amaçlı finansal raporlamanın amacı; tüm paydaşlara işletme hakkında yatırım kararları verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu nedenle arsa karşılığı inşaat işleri ile uğraşan şirketlerin varlıkları, yükümlülükleri ve finansal durumu hakkında paydaşlara ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi sunulması önemlidir. Bu doğrultuda arsa karşılığı inşaat işlerinde raporlamanın sağlıklı yapılabilmesi için şu noktaların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Birinci konu; arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ile yapı müteahhidi arasındaki ilişkinin tespit edilmesi, arsa sahibinin müteahhide arsasından pay vermesi, bunun karşılığında müteahhiden üretilen bağımsız bölümlerden pay alması özünde gayri nakdi ödeme olan bir anlaşma olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlaşmanın ticari bir alım satım

işi mi trampa mı yoksa takas mı olduğunun tespiti raporlamanın gerçeğe uygun sunumu açısından önem arz etmektedir.

İkinci konu; arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahiplerine daire teslimlerinde hasılat tutarının tespitinde Vergi Usul Kanuna göre VUK 267/2 emsal bedel uygulaması yerine TRFS'lerde uygulanan gerçeğe uygun değer yönteminin daha doğru olup olmadığının belirlenmesi ve hasılat tutarının hangi tarihte raporlanması gerektiğinin tespit edilmesidir.

Üçüncü konu; müteahhit açısından arsa maliyetinin tespitinin doğru tutarda belirlenmesi müteahhidin varlıklarının ve kârlılığının gerçeğe uygun sunumu açısından önem arz etmesidir.

Araştırmanın amacını oluşturan bu beklentiye yönelik olarak oluşturulan araştırma soruları aşağıdaki gibi tasarlanmıştır.

1. Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ile yapı müteahhidi arasındaki ilişki takas mıdır? Trampa mıdır? Ticari alım satım işi midir?
2. Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahiplerine daire teslimlerinde hasılat tutarı Vergi Usul Kanuna göre VUK 267/2 emsal bedel uygulaması yerine TMS/ TRFS'de uygulanan gerçeğe uygun değer yöntemi daha doğru ve gerçeğe uygun raporlama imkânı sağlamakta mıdır?
3. TFRS ve BOBİ FRS'de arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa maliyetinin ve hasılatın tespitinde Gerçeğe Uygun Değer yöntemi kullanılmalı mıdır?

3.2.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada nitel araştırma veri toplama araçlarından mülakat kullanılmıştır. Nitel yöntemle desenlenmiş araştırmalarda incelenen olay veya olgu hakkında derin bir algıya ulaşma çabası bulunmaktadır. Bunun yanında araştırmacı odaklı bir inceleme sürecini içerdiğinden nitel araştırmalar büyük ölçüde öznel ve araştırmacının kişisel görüşlerinden etkilenebilir (Baltacı, 2019: 368). Sosyal bilimlerde kullanılan nicel yöntemler genellikle evrensel genellemelere ulaşma çabasıyla, nitel yöntemler belirgin bir özel alanı inceleme eğilimindedir. İnsan ve topluma ait olgu ve olayların, açıklanmaktan çok anlaşılmayı ve keşfedilmeyi bekleyen karmaşık anlamlar dünyası olması sebebiyle nicel yöntemlerden ziyade nitel araştırmanın özgün formuna yakın olduğu söylenebilir (Baltacı, 2019: 382).

Arsa karşılığı inşaat işleri de uygulamada yaygın olmasına karşın, konunun uzmanı kişilerin sayısının az olması, literatürde bugüne kadar özellikle TFRS/ BOBİ FRS açısından çalışma yapılmamış olmaması da gözetilerek, araştırmaya katkı yapacak en doğru ve bilimsel yaklaşımın nitel araştırma yöntemlerinden mülakat yöntemi olduğuna karar verilmiştir.

Bu doğrultuda inşaat muhasebesi, TMS/ TFRS ve VUK olmak üzere üç alanda da bilgi sahibi olup araştırmaya katkı sağlayabilecek kişileri tespit etmek amacıyla 100 bağımsız denetçi YMM ve SMMM ile linkedin üzerinden irtibata geçilmiş, ancak bu üç alanda da tecrübe sahibi olan 7 kişiye ulaşılabilmıştır.

Araştırma soruları doğrultusunda hazırlanan mülakat soruları kullanılarak katılımcılarla zoom platformu üzerinden online olarak mülakatlar gerçekleştirilmiştir.

3.2.5. Araştırmanın Kısıtlılıkları

Araştırmanın birinci kısıtı, ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde arsa karşılığı inşaat işlerinin TMS/ TFRS kapsamında muhasebeleştirilmesi konusunu ele alan herhangi bir akademik çalışmaya rastlanmamış olmasıdır.

Araştırmanın ikinci kısıtı ise hisseleri BİST’te işlem gören arsa karşılığı inşaat yapan tek bir inşaat şirketinin mevcut olmasıdır. Bu durum inşaat şirketlerinin hizmet aldığı muhasebe meslek mensuplarının tespit edilerek onlarla mülakat yapılmasına imkân oluşmamasına neden olmuştur. Bu nedenle linkedin üzerinden 100 bağımsız denetçi YMM ve SMMM ile irtibata geçilmiş olup, araştırmaya katkı yapılabilecek 7 kişiye ulaşılabilmıştır.

3.3. Mülakat Soruları ve Bulgular

3.3.1. Mülakat Soruları

Katılımcılara demografik sorular da dâhil olmak üzere toplam 12 soru sorulmuştur.

a) Demografik Sorular

- 1- Mesleki unvanınız nedir?
- 2- Mesleki tecrübeniz kaç yıl?
- 3- KGK Bağımsız Denetçilik Belgesine sahip misiniz?

b) Mülakat Soruları

- 1- Müteahhit açısından, Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhitler ile arsa sahipleri arasındaki ilişki takas olarak değerlendirilebilir mi? Yoksa klasik bir ticari alım satım işlemi midir?
- 2- Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhitlerin arsa sahiplerine düzenledikleri faturalar ya da bağımsız bölüm teslimleri müteahhitler için hasılat olarak değerlendirilebilir mi?
- 3- Müteahhidin arsa sahibine fiili tasarruf hakkını devrettiği tarihteki hasılatı, sözleşmenin imzalandığı tarihte tespit edilen GUD üzerinden belirlemesinin doğru olduğunu düşünüyor musunuz?
- 4- Sözleşmenin imzalandığı tarih ile kontrolün devrinin arsa sahibine geçtiği tarih arasındaki zaman farkı dikkate alınmalı mıdır?
- 5- Arsa karşılığı inşaat işleri yapan Müteahhit firmaların VUK'a göre finansal tablolarının gerçeğe uygun sunulduğunu düşünüyor musunuz?
- 6- Size göre müteahhit firmaların arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa maliyeti tespiti TFRS'lere göre nasıl tespit edilmelidir?

Size göre müteahhit firmaların arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa maliyeti tespitinde VUK 267/2 hükmünce kullanılması zorunlu Emsal Bedel/Maliyet Bedeli yönteminin mi, yoksa TMS/TFRS gereğince GUD yönteminin kullanılması mı daha doğru raporlama sağlar?
- 7- Arsa karşılığı inşaat işleri yapan firmalarda arsa maliyetleri VUK'a göre mi yoksa TMS/TFRS'lere göre mi doğru tespit edilebilmektedir?
- 8- Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine hitaben düzenlenen faturalarda KDV matrahının gerçeğe uygun değer yöntemi yerine VUK 267/2 gereğince maliyet bedeli ile tespitinin, kamu zararına sebep olduğunu düşünüyor musunuz?
- 9- Arsa karşılığı inşaat işlerinin raporlanması TFRS'ye göre hazırlanmasının güçlü yanları ya da olumsuz yönleri var mıdır?

3.3.2. Bulgular

Konuyla ilgili uzman görüşlerini almak amacıyla UMS/ UFRS ile BOBİ FRS ve inşaat muhasebesi konusunda uzman olan yedi muhasebe meslek mensubu ile mülakatlar

gerçekleştirilmiştir. Mülakatların 3 tanesi online olarak yapılmış olup, video ile kayıt altına alınmıştır. Diğerleri ise yazılı olarak yapılmıştır. Mülakat yapılan muhasebe meslek mensuplarının ünvanları ve mesleki tecrübe süreleri Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Mülakat Yapılan Meslek Mensuplarının Ünvanları Ve Mesleki Tecrübeleri

| Katılımcı | Unvan | Mesleki Tecrübe |
|-----------|------------------------|-----------------|
| E. A. | YMM- Bağımsız Denetçi | 20 yıl |
| G. C. | Dr. Öğr. Üyesi- SMMM | 13 yıl |
| Ö. T. | SMMM- Bağımsız Denetçi | 20 yıl |
| A.D. | YMM- Bağımsız Denetçi | 35 yıl |
| G.U. | YMM- Bağımsız Denetçi | 12 yıl |
| E.S | SMMM- Bağımsız Denetçi | 14 yıl |
| Ö.C | SMMM- Bağımsız Denetçi | 25 yıl |

Katılımcılarla yapılan mülakatlar sonucunda arsa karşılığı inşaat işleriyle ilgili olarak;

- Arsa karşılığı inşaat işlerinin ticari alım-satım veya takas kapsamında olup olmadığı,
- Müteahhit açısından hasılatın ne zaman doğduğu,
- Müteahhit açısından arsa maliyetinin nasıl tespit edilmesi gerektiği,

Konularının ön plana çıktığı tespit edilmiştir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin ticari alım-satım veya takas kapsamında olup olmadığı ile ilgili katılımcı görüşleri aşağıda özetlenmiştir.

YMM E. A.; Arsa karşılığı inşaat işlerinin KDV Kanununda bir takas veya trampa olarak değerlendirildiğini, ancak bu konunun tartışmalı olduğunu, aslında burada kendine özgü bir işlem olduğunu, müteahhidin arsa karşılığı inşaat işi kapsamında elde edeceği gelir kendi hissesine düşen bağımsız bölümlerin satışından elde edileceğinden, müteahhidin arsa sahibinden hizmet bedeli olarak nakit para yerine bağımsız bölümlerden alması dolayısıyla bu işlemin ticari alım satım olarak değerlendirilebileceği, arsa sahiplerinin arsa sahipliğinden doğan bağımsız bölüm paylarını inşaatta kendine kalan dairelerin inşa bedeli olarak ödediklerini, bu nedenle işlemin trampa olarak da değerlendirilebileceğini ifade etmiştir.

SMMM G. C.; Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin arsanın mülkiyetini müteahhite devretmesi söz konusu olmadığından yani tapuda devir olmadığından bu tip işlerin takas kapsamında değerlendirilebileceğini ifade etmiştir.

SMMM Ö. T.; Müteahhit açısından arsa karşılığı inşaat işinin bir üretim faaliyeti olduğu, bu kapsamda arsaların bu üretimin hammadde girdisi veya yarı mamulü olarak düşünülebileceği gibi, daireleri arsayı kullanarak üreteceği için arsanın ara mamul veya ticari mal olarak ta değerlendirilebileceğini, bu bakımdan arsa karşılığı inşaat işlerinin müteahhit açısından ticari alım satım işlemi olarak değerlendirilebileceğini, arsa sahibi açısından ise takas olarak değerlendirilebileceğini ifade etmiştir.

YMM A. D.; Arsa karşılığında üretilecek konutlarda bir kısmının verilmesine ilişkin sözleşmenin esasen tam olarak bir takas olarak değerlendirilemeyeceğini, bu tip sözleşmeler hem eser hem de alım satım içerdiğinden karma bir yapısının olduğunu ve bu özelliği nedeniyle işlemin kendisini “takas” olarak tanımlamanın doğru olmayacağını ifade etmiştir.

YMM G. U.; Klasik bir alım satım işleminde işlem bedeli sözleşmeye bağlanacağından işlemin takas işlemi olarak ele alınması gerektiğini ifade etmiştir.

SMMM E. S.; Arsa karşılığı inşaat işlerinin hak ve yükümlülük doğurduğunu, bu nedenle ticari bir sözleşme olduğunu ifade etmiştir.

SMMM Ö. C.; Ticari bir ilişki olduğunu ifade etmiştir.

Müteahhit açısından hasılatın doğum zamanı ile ilgili katılımcı görüşleri aşağıda özetlenmiştir.

YMM E. A.; İnşaat devam ederken gerçeğe uygun değerinin belirlenemeyeceğini, dolayısıyla inşaat devam ederken inşaatın değerlemesinin yapıp gerçeğe uygun değer farkının finansal tablolara yansıtılamayacağını, bu nedenle hasılatın ancak inşaatın bitiminde tam olarak ölçülebileceğini, burada yapılan işlemin aslında prosedürel bir işlem olduğunu, müteahhidin hedefinin uhdesinde kalan dairelerin satışı ile ilgili hasılatın ölçülmesi olduğunu, bu nedenle inşaat tamamlanmadan hasılatın ölçülmesinin mümkün olamayacağını ifade etmiştir.

SMMM G. C.; Müteahhidin arsa sahiplerine düzenledikleri faturaların veya bağımsız bölüm teslimlerinin müteahhit açısından hasılat olarak değerlendirilemeyeceği, eğer

hasılat olarak değerlendirilirse hasılatın şişirilmiş olacağını, zira bunun müteahhidin halihazırda arsa sahibine karşı yükümlülüğünün olduğunu, bu nedenle arsa sahibine bağımsız bölüm teslimlerinin sözleşmeden doğan yükümlülük olduğunu ifade etmiştir.

SMMM Ö. T.; Müteahhidin arsa karşılığı inşaat işi yapabilmesi için bir arsaya ihtiyacı olduğunu, bu arsayı bir bedel karşılığında aldığını, bu bedelin de aslında üretimini tamamlayıp arsa sahibine verdiği dairelerden ibaret olduğunu, bu nedenle arsa sahibine teslim edilen dairelerin bedellerinin müteahhit için hasılat olarak değerlendirmenin doğru olmayacağını, müteahhidin inşaat maliyetinden düşülmesinin daha doğru bir yaklaşım olacağını, UMS/ UFRS'lerin ilke bazlı olduğunu, UFRS 15'e bakıldığında hasılatın, doğduğu tarihteki gerçeğe uygun değer üzerinden belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

YMM A. D.; Yüksek enflasyon, şerefiyedeki değişim, müteahhidin üzerine yaptığı inşaatın maliyetindeki değişim, üretilen konut/işyerinin değerindeki değişimin maliyet yapısını değiştirdiği gibi hasılatı da değiştireceğini ifade etmiştir. Arsanın esasen müteahhit açısından hammadde gibi olduğunu, arsayı konut veya işyeri üretiminde kullanarak bir mamul imal edeceğini, mamulün imal edilmesine kadar geçen sürede, henüz tamamen sahipliğine geçmeyen arsa payı için katlanacağı her türlü maliyetin GUD'un belirlenmesinde etkili olması gerektiğini, arsa karşılığı inşaat işi bir yandan eser sözleşmesi içerdiğinden sözleşmenin bu kısmına ilişkin gider ve hasılatın TFRS 15 gereğince Tamamlama Yüzdesi Yöntemi ile ölçülebileceğini ifade etmiştir.

YMM G. U.; Hasılatın kaydedilebilmesi için edim yükümlülüklerinin sözleşme ile belirlenmesi ve edim yükümlülüklerinin tamamlanması akabinde hasılat olarak kaydedilmesinin uygun olacağını ifade etmiştir.

SMMM E. S.; Günümüz ekonomisindeki gibi hiperenflasyon olmayan durumlarda o günkü hesaplanan değer izleyen dönem planlamasını da kapsamakta olduğunu ve teslim aşamasındaki GUD olarak da nitelendirilebileceğini, bunun yanında sözleşme olması için belirli bir tutar olması gerektiğini, bu sebeple en başta tutarın belirlendiğini, sözleşmede tanımlanan edimlerin gerçekleşme oranına göre hasılat kaydedilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

SMMM Ö. C.; Finansal tabloların düzenlendiği muhasebe standartlarına göre değiştiğini, örneğin Vergi Usul Kanunu açısından kesilen faturaların hasılat olmakla beraber TFRS'de edimin gerçekleşme düzeyine göre hasılat yazılmakta olduğunu ifade etmiştir.

Müteahhit açısından arsa maliyetinin nasıl tespit edilmesi gerektiği ile ilgili katılımcı görüşleri aşağıda özetlenmiştir.

YMM E. A.; Müteahhit işletmelerin arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa maliyeti tespitinin UFRS'ye göre maliyet bedeli olması gerektiğini, arsa sahibine kalan dairelerin inşaat maliyetinin arsa maliyeti kadar olması gerektiğini, müteahhidin uhdesinde kalacak bağımsız bölümlerin maliyetinin müteahhidin üst yapı maliyeti olduğunu, ayrıca arsa sahiplerinin üst yapı maliyetinin müteahhidin arsa maliyeti olduğunu, müteahhidin arsa sahiplerine bağımsız bölüm vermediğini, arsa sahiplerinin üst yapılarını yaptığını ifade etmiştir.

SMMM G. C.; Müteahhidin arsa sahibine belirli bir bağımsız bölümü bedelsiz olarak teslim ettiğini, bu işlemin takas niteliğinde olduğunu ve bu kapsamda arsa sahibine gayri nakdi bedel vermiş olduğunu, bu nedenle gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değerinin arsanın maliyeti olarak dikkate alınması gerektiğini, müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerin hasılat olarak kabul edilemeyeceğini, bu nedenle teslim edilen bağımsız bölümlerin bedellerinin arsa maliyeti olarak dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir.

SMMM Ö. T.; Arsanın maliyetinin arsanın gerçeğe uygun değerine diğer maliyetlerinden pay eklenerek tespit edilebileceğini, müteahhidin arsayı satın almak yerine arsa sahibine vereceği bağımsız bölümlerle takas yaptığını, dolayısıyla burada bir takas işlemi olduğu için arsa maliyeti olarak arsanın gerçeğe uygun değeri ile arsa sahibine verilen dairelerin inşa maliyeti toplamı olabileceğini bu tutarın arsa maliyeti olarak alınabileceğini ve toplam maliyetten orantılayarak bu tutarın düşülebileceğini ifade etmiştir.

YMM A. D.; Arsa bedelinin imalat maliyetinin üzerinden hesaplanmasının, yüksek enflasyonlu ortamda inşaat maliyetinin reel değerinin inşaatın tamamlanmasına kadar erimesi gibi nedenlerle her zaman bilanço aktifinde önemli yer tutan konut stoklarının değerlerinin çok altında raporlanmasına sebep olduğunu, GUD yönteminin benimsenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

YMM G.U.; TFRS 15'te de açıkça ifade edildiği üzere takas yoluyla oluşan hasılatın piyasa koşullarına göre belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

SMMM E. S.; GUD uygulamasının daha doğru olacağını, GUD tespiti için firma dışından uzman görüşü alınarak ilerlenmesinin daha sağlıklı ve güvenilir olacağını, VUK uygulamasında bilançoda kaydedilen maliyetlerin ilgili dönemde gelir tablosu ile ilişkilendirilmediğini ve maliyet olmaması gereken kalemleri de içerebildiğini, TFRS'lere göre takip edilen maliyetlerin daha doğru olacağı görüşünde olduğunu ifade etmiştir.

SMMM Ö. C.; TFRS açısından hasılatın tespiti vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri ile ölçüldüğünü, bu sebeple arsa sahibinin müteahhide arsanın fiili tasarruf hakkını devir ettiği tarihin önemli olduğunu, sözleşme imza tarihinin önemli olmadığını, o tarihin gerçeğe uygun değerinin kullanılmasının doğru olmayacağını, bu açıdan bakıldığında arsanın devir edildiği zamanki gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesinin doğru bir yaklaşım olacağını, zira arsanın arsa değerinde gerçekleşecek değerler artık karşı tarafa geçtiği için arsa sahibinin elde ettiği binanın maliyetinin o anki gerçeğe uygun değeri olduğunu ifade etmiştir.

Özetle; Arsa karşılığı inşaat işlerinin ticari alım-satım veya takas kapsamında olup olmadığı konusunda; E.A. “kendine özgü bir olay olduğunu trampa olarak değerlendirilebileceğini”, G.C., Ö.T., A.D., G.U “takas olduğunu”, E.S. ve Ö.C. “ticari bir işlem olduğunu” ifade etmişlerdir.

Müteahhit açısından hasılatın doğum zamanı konusunda ise; E.A. “hasılatın ancak inşaatın bitiminde tam olarak ölçülebileceğini, burada yapılan işlemin aslında prosedürel bir işlem olduğunu, müteahhidin hedefinin uhdesinde kalan dairelerin satışı ile ilgili hasılatın ölçülmesi olduğunu, bu nedenle inşaat tamamlanmadan hasılatın ölçülmesinin mümkün olamayacağını”, G.C. “müteahhit açısından hasılat olarak değerlendirilemeyeceği, eğer hasılat olarak değerlendirilirse hasılatın şişirilmiş olacağını”, Ö.T. “arsa sahibine teslim edilen dairelerin bedellerinin müteahhit için hasılat olarak değerlendirmenin doğru olmayacağını”, A.D. “hasılatın TFRS 15 gereğince Tamamlama Yüzdesi Yöntemi ile ölçülebileceğini”, G.U. “hasılatın kaydedilebilmesi için edim yükümlülüklerinin sözleşme ile belirlenmesi ve edim yükümlülüklerinin tamamlanması akabinde hasılat olarak kaydedilmesinin uygun olacağını”, E.S. “sözleşmede tanımlanan edimlerin gerçekleşme oranına göre hasılat kaydedilmesi gerektiğini” ifade etmişlerdir.

Müteahhit açısından arsa maliyetinin nasıl tespit edilmesi gerektiği konusunda ise; E.A. “arsa sahiplerinin üst yapı maliyetinin müteahhidin arsa maliyeti olduğunu”, G.C. “arsa sahibine gayri nakdi bedel vermiş olduğunu, bu nedenle gayri nakdi bedelin gerçeğe uygun değerinin arsanın maliyeti olarak dikkate alınması gerektiğini”, Ö.T. “arsa maliyeti olarak arsanın gerçeğe uygun değeri ile arsa sahibine verilen dairelerin inşa maliyeti toplamı olabileceğini”, A.D. “GUD yönteminin benimsenmesi gerektiğini”, E.S. “GUD uygulamasının daha doğru olacağını”, Ö.C. “arsanın devir edildiği zamanki gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesinin doğru bir yaklaşım olacağını” ifade etmişlerdir.

Yukarıda detayı sunulan mülakat sonuçlarından görüleceği üzere arsa karşılığı inşaat işlerinin ticari alım-satım mı yoksa takas kapsamında mı değerlendirilmesi gerektiği, müteahhit açısından hasılatın ne zaman doğduğu ve müteahhit açısından arsa maliyetinin nasıl tespit edilmesi gerektiğine ilişkin bir görüş birliği söz konusu değildir.

Kamu Aydınlatma Platformunda yayımlanan bağımsız denetim raporlarından; araştırma soruları olan arsa karşılığı inşaat işlerinin ticari alım-satım veya takas kapsamında olup olmadığı, müteahhit açısından hasılatın ne zaman doğduğu, müteahhit açısından arsa maliyetinin nasıl tespit edilmesi gerektiği dipnotlardan ve raporlardan aşağıdaki bölümde incelenmiştir.

3.4. Sinpaş GYO’nun Finansal Tablolarının İncelenmesi

Kamu Aydınlatma Platformu (KAP)’nda sektörel gruplandırmada İnşaat ve Bayındırlık İşleri başlığı altında 9 adet şirket bulunmaktadır. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Sınıflandırmasında ise 33 adet GYO bulunmaktadır. Bu şirketler içerisinde Sinpaş GYO haricindeki şirketler arsa satın alarak ya da hasılat paylaşımı yoluyla inşaat işleri yapmaktadır.

Hisseleri borsada işlem görmeyen ancak bağımsız denetim yaptırmakla yükümlü bulunan Ağaoğlu, Sur Yapı, Dap Yapı şirketler yaygın olarak arsa karşılığı inşaat faaliyeti yürütmektedir. Bununla birlikte bu şirketlerin finansal tablolarına ulaşamadığından bu şirketlerin arsa karşılığı inşaat işlerine yönelik raporlamalarını incelemek mümkün olmamıştır.

Finansal tablolarına ulaşılabilen tek şirket olan Sinpaş GYO’nun TFRS 15’in yürürlüğe girdiği yılın sonu olan 31/12/2018 tarihi ile 31/12/2021 tarihleri arası 4 yıla ait bağımsız

denetim raporları ve ekli finansal tabloları incelenmiş ve inşaat faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan raporlamaların aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

a) ‘Hasılat’ başlığı altında yapılan açıklamalar

Hasılat’a ilişkin olarak *“Gelirler, tahsil edilmiş veya edilecek olan alacak tutarının gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. İndirimler ve karşılıklar söz konusu tutardan düşülmektedir”* ifadesine yer verilmiş ve ardından aşağıdaki başlıklar altında açıklamalar yapılmıştır.

Alıcılardan elde edilen hasılat, *“Konut inşası projelerinden elde edilen hasılat Grup’un sözleşme ile belirlenmiş tüm görevlerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmesi ve alıcının teslim tutanağını onaylaması ardından bir varlığa hukuken sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararların mülkiyeti satın alana geçtiğinde gerçekleşir.”*

Arsa sahibi ile ilgili işlemler, *“Grup, kat karşılığı inşaat (“KKİ”) sözleşmeleri ve hasılat paylaşımı (“HP”) sözleşmeleri uyarınca diğer kişilere ait arsalar üzerinde konut projesi geliştirmeyi taahhüt etmekte ve arsaya karşılık olarak KKİ sözleşmelerinde arsa üzerinde inşa edilecek yapıların sözleşmede mutabık kalınan orana isabet eden kısmını, HP sözleşmelerinde ise arsa üzerinde inşa edilecek yapıların satış hasılatı gelirinin sözleşmede mutabık kalınan orana isabet eden kısmını arsa sahibine devretmektedir. KKİ sözleşmelerinde Grup’a transfer olan arsa payının değeri, sözleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer olarak hesaplanır ve Grup’un sözleşme ile belirlenmiş tüm görevlerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmesi ve arsa sahibinin teslim tutanağını onaylaması ardından bir varlığa sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararların arsa sahibine geçtiğinde, arsa sahibinden elde edilen hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. HP sözleşmelerinde ise satış hasılatı elde edildiğinde arsa sahiplerine devredilmekte ve devredilen tutar devir tarihinde arsa sahiplerine verilen avans olarak kayıtlara alınmaktadır ve alıcılardan elde edilen hasılat başlıklı paragrafta belirtilen hususlar yerine getirildiğinde arsanın Grup’un payına düşen gerçeğe uygun değeri arsa sahibinden elde edilen hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.”*

Şirketin hasılat ile ilgili olarak yukarıda ayrıntısı verilen açıklamalarını iki başlık altında ele alındığı görülmektedir. Birincisi arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin dışında satışını yaptığı diğer bağımsız bölümler ile ilgili hasılatın kaydı, ikincisi ise arsa

sahiplerine teslim edilen bağımsız bölümlerin hasılatının ne zaman ve hangi değerden kaydedileceğine ilişkindir.

Alıcılardan elde edilen hasılatın, sözleşme ile belirlenmiş tüm sorumluluklarını tam ve eksiksiz olarak yerine getirmesi ve alıcının teslim tutanağını onaylaması ardından bir varlığa hukuken sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararların mülkiyeti satın alana geçtiğinde gerçekleştiği belirtilmiştir. Alıcılardan diğer bir deyişle müşterilerden tahsilatın erken bir tarihte yapılmış olsa bile hasılatın şirketin tüm risk ve yararların mülkiyeti satın alana geçtiğinde gerçekleştiğinde kaydı; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında varlığın kontrolünün müşteriye devredildiği tarih esas alınmıştır. Bu nedenle, TMS 18 Hasılat Standardında hasılatın kaydı için gerekli olan risk ve fayda analizi, yerini diğer standartlarla uyumlu olarak “kontrol”e bırakmıştır. TFRS 15’e göre risk ve faydanın devredilmesi kontrolün de devredildiğinin bir göstergesi olmakla birlikte, işletmelerin ilave etkenleri de dikkate almaları gerekecektir (TFRS 15, md. 38). Dolayısıyla hasılatın doğuşu kontrolün müşterinin eline geçmesine dayandırılmıştır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2019: 16).

Arsa sahibinden elde edilen hasılat başlıklı kısımda yapılan açıklamaya göre, arsa sahibinden elde edilen hasılat arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin imzalandığı tarihteki gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanmakta ve teslim tutanağının onaylanmasının ardından bir varlığa sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararlar arsa sahibine geçtiğinde, arsa sahibinden elde edilen hasılat olarak muhasebeleştirilmesi yorumuna katılmak mümkün değildir. Zira arsa payının müteahhit açısından hasılatın sözleşmenin imzalandığı tarihte belirlenmesi, sözleşme tarihi ile ruhsat tarihi arasındaki zaman farkının göz ardı edilmesi gerçeğe uygun sunumun raporlanmasına aykırılık teşkil edecektir.

b) ‘Stoklar’ başlığı altında yapılan açıklamalar

Stoklar ile ilgili olarak şirketin finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Konut inşaat projelerine ait yarı mamuller; doğrudan maliyetleri, projeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve projeye yüklenilebilecek olan dolaylı maliyetleri kapsar. Bu yarı mamuller maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilmektedir.”

“Konut inşaat projelerinde değerlendirilmek üzere satın alınan araziler “arsalar” altında ve maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile gösterilmektedir. “Tamamlanan konutlar”, inşaatı tamamlanan ve satılmaya hazır konut projeleridir ve maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer, olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ile satışı gerçekleştirmek için yüklenilmesi gereken tahmini maliyetlerin toplamının indirilmesiyle elde edilir.”

“Şirket, stoklarının vade ayrımını arsalar ve inşaatı devam eden konut inşaat projelerinin 12 aydan uzun sürede tamamlanacak kısmını uzun vadede, tamamlanmış konut ve ticari üniteleri kısa vadede olmak üzere sınıflamıştır.”

Finansal durum tablosundaki stok maliyetinin tespitine ilişkin dipnot ise aşağıdaki gibidir:

**31 ARALIK 2019 TARİHİ İTİBARIYLA
KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN DİPNOTLAR**
(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası (TL) olarak gösterilmiştir)

| Kısa Vadeli Stoklar | 31 Aralık 2019 | 31 Aralık 2018 |
|---|-----------------------|-----------------------|
| Geliştirilmekte olan ve inşaatı devam eden konut inşaat projeleri(*) | 618.168.696 | 790.580.287 |
| Tamamlanan konutlar (**) | 1.112.629.398 | 737.050.488 |
| Toplam | 1.730.798.094 | 1.527.630.775 |
| Uzun Vadeli Stoklar | 31 Aralık 2019 | 31 Aralık 2018 |
| Arsalar (***) | 297.532.796 | 909.942.339 |
| Geliştirilmekte olan ve inşaatı devam eden konut inşaat projeleri (*) | 381.297.796 | 48.321.812 |
| Toplam | 678.830.592 | 958.264.151 |

(*) Grup’un, 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla kısa vadeli geliştirilmekte olan ve inşaatı devam eden konut inşaat projeleri içerisinde Bursa Modern, İncek Life, Çakmak ,Beykoz Göksu,GOP AVM, Marmaris ,Polatlı, Gökorman Ümraniye Projesi, Metrolife Projesi,Halkalı,Sancaktül, Güneypark, Marina Towers, Finansşehir Palace, Finansşehir Time projeleri yer almaktadır.

(**) Şirket’in, 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla kısa vadeli tamamlanan konut projeleri içerisinde Altınoran, Bosphoruscity, Bursa Modern, Ege Vadisi, Ege Boyu, Finansşehir Palace, İncek Life, İncek Life Blue, Suadiye,İstanbul Sarayları,Halkalı,Köyceğiz,Liva 1. Etap, Liva 2. Etap,Marina Towers,Portaran, Queen Central Park Bomonti,Tekirdağ,Sancaktepe Aydos projesi yer almaktadır.

(***) Arsalar içerisinde 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla henüz inşaatına başlanmamış arsalar ve inşaatı devam eden konut inşaat projelerinin arsaları bulunmaktadır.

31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla, stoklar üzerindeki toplam sigorta tutarı 1.214.714.747 TL (31 Aralık 2018: 1.953.000.000 TL)’dir.

Şekil 4: Sinpaş 31/12/2019 Konsolide Finansal Tablo Dipnotları

Kaynak: Sinpaş 31/12/2019 Tarihli Bağımsız Denetim Raporu

Ayrıca arsa maliyetinin nasıl tespit edildiği dipnot açıklamalarından anlaşılamamaktadır. Stoklar ile ilgili stokların değerinin maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirildiği belirtilmiştir. Bu durumda inşaatın temel maliyet unsurlarından biri olan arsa maliyetinin nasıl tespit edildiği, arsa sahibine verilen dairelerin inşaat maliyeti mi olduğu

yoksa teslim edilen dairelerin gerçeğe uygun değeri mi olduğu ya da başka bir yöntem ile mi tespit edildiği anlaşılamamaktadır. Bu durumda arsa maliyetinin maliyet değeri ile tespit edildiği ve arsa sahibinden elde edilen hasılatın ise arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin imzalandığı tarihteki gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanmakta olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla müteahhit açısından arsanın maliyet değeri ile arsa sahibine teslim edilen dairelerin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark fiktif bir kâr olarak ortaya çıkmaktadır. Sinpaş bağımsız denetim raporunda; müteahhit tarafından arsanın gerçeğe uygun değeri hasılat olarak raporlandığı için; finansal durum tablosunda da arsa maliyet değeri ve arsanın gerçeğe uygun değeri arasındaki fark tutarının hatalı raporlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

c) ‘Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Yükümlülükler’ başlığı altında yapılan açıklamalar

Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar ile ilgili olarak finansal tablo dipnotlarında arsa sahipleri ile hangi oranda anlaşma yapıldığı, ne kadar sürede inşaatı tamamlayacakları, geç tamamlanırsa cezai şart bedelinin ne olduğu ve işletme için olası risklerin neler olduğu açıklamalarına yer verilmiştir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardını ilgilendiren dipnotlarda açıklanması gereken hususlar bulunmaktadır. Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi içerisinde; hem arsa sahiplerine hem de yapı müteahhitlerine hak ve yükümlülükler bulunmaktadır. Arsa sahiplerinin en temel borcu yapı müteahhitlerine arsa teslim borcu, müteahhitlerin ise inşaat işini sözleşmede belirtilen zamanda ve kalitede bitirmektir. Uygulamada arsa sahipleri sözleşmenin teknik şartları dışında teslim süresini de sözleşmelerde açıkça ortaya koymaktadırlar. Bu nedenle ileride yapı müteahhitlerinin gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülükleri bulunmaktadır. Yapı müteahhitlerinin sözleşmede belirtilen sürede bağımsız bölümleri teslim edememesi durumunda arsa sahiplerine aylık kira bedeli ödeme yükümlülüğü sözleşmelerde belirtilmektedir. Bu durumda da yapı müteahhitlerinin dipnotlarda açıklaması gerekli olan hususlar bulunmaktadır.

3.5. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin TMS/ TFRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasına İlişkin Öneri

Önceki kısımlarda yer verilen mülakat sonuçları ve Sinpaş GYO'nun finansal tablo ve dipnotlarından hareketle hasılat tutarının tespiti ile stokların değerinin tespiti konularındaki yaklaşımların mülakatlardan elde edilen görüşlerden hiçbiri ile benzerliği olmadığı görülmektedir. Bunun nedeninin TMS/ TFRS ve BOBİ FRS'de konuya ilişkin spesifik açıklamaların olmamasından ve faaliyetin özündeki karmaşıklık ve özellikli durumlardan kaynaklandığı değerlendirilmiştir.

Bu verilerden hareketle TMS/ TFRS ve BOBİ FRS'ye göre düzenlenecek finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve hasılat ile maliyetin gerçeğe uygun şekilde raporlanmasının sağlanması açısından arsa karşılığı inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde ve ölçümünde TMS/ TFRS ve BOBİ FRS düzenlemelerine uygun bir yaklaşım geliştirilmesi ihtiyacının olduğu değerlendirilmiştir. Bu kapsamda;

- Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ile yapı müteahhidi arasındaki ilişkinin ticari bir alım satım işi kapsamında mı? Trampa mı? Yoksa takas kapsamında mı değerlendirileceğinin tespit edilmesi,
- Müteahhit açısından hasılatın tespitinde maliyet yönteminin mi yoksa gerçeğe uygun değer yönteminin mi kullanılmasının daha doğru olacağını tespit edilmesi, Maliyet yönteminin kullanılması halinde (sözleşmenin imzalandığı tarihteki bedel) sözleşme tarihi ile ruhsat tarihi arasındaki zaman farkının göz ardı edilmiş olup olmayacağı, göz ardı edilmesi halinde bu durumun gerçeğe uygun sunum ilkesine aykırı olup olmadığının tespit edilmesi,
- Hasılat tutarının hangi tarihte raporlanması gerektiğinin tespit edilmesi,
- İnşaatın temel maliyet unsurlarından biri olan arsa maliyetinin nasıl tespit edilmesi gerektiği, arsa sahibine verilen dairelerin inşaat maliyeti mi olduğu yoksa teslim edilen dairelerin gerçeğe uygun değerinin mi dikkate alınması gerektiği veya başka bir yöntem ile mi tespit edilmesi gerektiği,

Konularına açıklık getirilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

3.5.1. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerin Ticari Özüne İlişkin Tartışma

Bu kısımda arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinin ticari özünü ortaya koymak amacıyla arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa mı? Takas mı? Yoksa ticari alım satım işi mi? olduğu konularına açıklık getirmek için “trampa” ve “takas” kelimelerinin ne anlam ifade ettiği ve aralarındaki farklılık üzerinde durmak araştırma sorularının analiz edilmesi açısından da faydalı olacaktır.

Önceki kısımlarda da ifade edildiği üzere arsa karşılığı inşaat işleri müteahhitler ile arsa sahiplerinin aynı kişiler olmadığı bir inşaat alt faaliyet türüdür. Müteahhitlerin artan konut ihtiyacını karşılamak amacıyla arsayı satın alarak inşaatı yapmak için yeterli mali güce sahip olmadıkları veya arsa sahiplerinin de inşaat faaliyetini yapacak yeterli teknik bilgi ve mali güce sahip olmamaları dolayısıyla müteahhidin edimini yerine getirmesi ile elde ettiği arsa payı üzerine yapılan inşaat yöntemi oluşmuştur. İşin özü müteahhitlerin arsa sahiplerine üst yapı/ taahhüt hizmeti şeklindedir. Arsa sahipleri de inşaatı yapmak için yeterli finansmana sahip olmamaları nedeniyle yapı müteahhidinin vereceği hizmet karşılığı nakdi bir ödeme yaparak anlaşma yapmak yerine, arsadan pay vererek yapı müteahhidine arsası üzerine üretim yaptırmaktadır. Uygulamada arsanın bulunduğu lokasyona ve değerine göre farklı oranlarda anlaşmalar yapıldığı görülmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işleri aslında özü itibariyle nakdi ödeme içermeyen, gayri nakdi ödeme içeren bir işlemdir. Zira müteahhitler arsa sahiplerine arsadan aldıkları pay için yeni yapılacak eserden sözleşmede mutabık kalınan oran dâhilinde pay vermektedirler. Arsa sahipleri de yeni yapılacak eserden alacakları pay karşılığında yapı müteahhitlerine arsadan pay vermektedirler. Buradan hareketle bu işlemin özünün ticari bir işlem olduğu söylenebilir. İşin bitiminde arsa payının karşılığı müteahhit tarafından arsa sahibine gayri nakdi bedel olarak bağımsız bölüm karşılığında ödenmektedir. Diğer bir deyişle bu üretim faaliyetinin bedeli olarak yapı müteahhidi arsa payına karşılık nakdi ödeme yerine gayri nakdi bir bedel ödeme yapmaktadır. Dolayısıyla arsa payı ile yapı müteahhidinin ürettiği konutların değiş tokuşu söz konusudur. Müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümler aslında bir taahhüt faaliyetidir. Bununla birlikte burada tartışılması gereken konu bu işlemin tam anlamıyla “trampa” olarak kabul edilip edilemeyeceğidir.

KDV Uygulama Genel Tebliğinde “*Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi*

ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir.” denilmektedir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 2. maddesi trampanın iki ayrı teslim olduğunu, arsa sahibinin müteahhitten yeni yapıdan alacağı paya karşılık, müteahhide arsadan pay teslimi şeklinde hem arsa sahibi hem de müteahhit açısından teslim olduğu belirtilmiştir. Görüleceği üzere KDV Kanunu’nun 2. Maddesinde “takas” değil “trampa” kelimesi ile kullanılmıştır.

Trampa; trampa sözleşmesinde esas olan, bir malın başka bir malla değişimidir. Yani arsa sahibinin arsa karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden yapı müteahhidine vermeyi taahhüt ettiği arsa payını vermesi ve karşılığında müteahhidin de yine sözleşmeye istinaden arsa payı karşılığı arsa sahibine bağımsız bölüm teslimidir.

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 282. Maddesine göre trampaya esas olan mal değişimi şu şekilde tanımlanmıştır; “*Mal değişim sözleşmesi, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşmedir*”

Türk Dil Kurumu’na göre trampa “değişim” olarak açıklanmışken, trampa etmek “değiştirmek” olarak açıklanmıştır (<https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi 25.04.2021).

Türk Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisinde ise trampa “*Ferden muayyen hale getirilmiş iki malın birbiriyle değişimini konu edinen akid*” olarak tanımlanmıştır (<https://islamansiklopedisi.org.tr/trampa>, Erişim Tarihi 25.04.2021). Türk Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi tanımına göre, ferden muayyen değişime konu olan akdin belirli olması tarafların değişime konu olacak hak ve borçlarının belirli olmasını ifade etmektedir. Burada muayyen kelime olarak “belirlenmiş”, “belirli” anlamlarına gelmektedir (<https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi 25.04.2021).

Mecelle’nin 122. maddesinde ise trampa “*Bey’-i mukayaza: Aynı, ayna yani, gayri ez nakdeyn, malı mala mübâdele etmektir ki, lisan-ı Türki’de ‘trampa’ denir.*” şeklinde tarif edilmiştir. Mecelleye göre trampanın, gayri ez nakdeyn yani gayri nakdi aynı ayna yani malı malla değiştirmek olduğu ifade edilmiştir.

Takas ile trampa arasındaki başka temel farklar ise şunlardır (Karamercan, 2018: 277):

- Trampa aynı sözleşmeden doğan karşılıklı alacaklar varken, takasta böyle bir zorunluluk yoktur; takasa konu olan karşılıklı alacaklar farklı hukukî kaynaklardan doğmuş olabilir.
- Trampada takasta olduğu gibi alacakların aynı cinsten olması zorunlu şartı söz konusu değildir.
- Trampada sözleşme taraflarının karşılıklı alacak ve borçları bir bağıllık ilişkisi içindedir; bir borcun geçersizliği, kural olarak, diğer borcu da geçersiz kılar. Takas halinde ise karşılıklı borçlar birbirinden bağımsızdır ve birinin geçersizliği, diğerinin geçersizliğini etkilemez.

Hukuk dilinde takas, bir kısım alacaktan feragat edilerek borcun sona erdirilmesine denilir (<https://www.dunyasozluk.com/baslik/takasla-trampa-arasindaki-fark-991405/> Erişim Tarihi: 21/03/2021). Diğer bir deyişle takasta alacak ve borç ilişkisinin mahsubu söz konusudur. 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 139. Maddesine göre, *“İki kişi, karşılıklı olarak bir miktar para veya özdeş diğer edimleri birbirine borçlu oldukları takdirde, her iki borç muaccel ise her biri alacağını borcuyla takas edebilir.”*. Dolayısıyla takas borçluluğu sona erdiren bir yoldur ve takasta karşılıklı alacak vardır. Mahsup ise, bir alacağın veya borcun tutarının belirlenmesine yönelik bir matematik işlemidir ve mahsupda karşılıklı alacak yoktur (Çelik, 2000: 3). Örneğin; bir nalbur, müşterisine vadeli olarak bir kamyon kum satmıştır. Cari hesabın kapatılması için müşterisi nalbura borcuna karşılık bir otomobil verirse bu takas olur. Ancak nalbur bir kamyon kum karşılığında otomobil almış olsaydı bu trampa olurdu.

Alım satım sözleşmesinden mal değişim sözleşmesi farklıdır. Mal değişim sözleşmesinde mal para ile değil mal ile değiştirilmektedir. Trampa bir malın, para karşılığında değil de başka bir mal karşılığında temelli devrini amaçlayan çift taraflı bir borçlanma sözleşmesidir (Balkır, 2014: 138). Örneğin; Bay A İstanbul Bağdat caddesinde sahibi olduğu arsayı %25 oran ile yapı müteahhidine vermeyi planlamaktadır. Sözleşmeye göre %25 pay yapı müteahhide, %75 pay arsa sahibine ait olacaktır. Yapılan mimari çalışmalar sonucunda 12 dairenin yapılabileceği tespit edilmiştir. Arsa sahibi ile müteahhidin paylaşımı; 9 daire arsa sahibine 3 daire müteahhide kalacak şekilde olacaktır. Müteahhit inşaat bittiğinde kendisine kalacak 3 dairenin arsa payı için nakdi bir bedel ödememektedir. Arsa sahibine sözleşmede anlaşmaya vardıkları 9 daireyi yapıp

devretmektedir. Müteahhite kalan 3 dairenin arsa payına karşılık arsa sahibine 9 daireyi inşa edip teslim edilmesi trampa kapsamında değerlendirilecek değiş tokuş işlemidir.

3.5.2. TFRS 15 Kapsamında Müteahhit Açısından Hasılatın Tespiti

Arsa karşılığı inşaat işlerinin ticari özünün tespiti bu işlere ilişkin hasılatın tespiti için zorunluluktur. Zira bu işlerin ticari alım satım kapsamında değerlendirilmesi halinde TFRS 15'in mal satışına ilişkin hükümleri doğrultusunda hasılat kaydı yapılacaktır. İnşaat işinin takas kapsamında değerlendirilmesi, başka deyişle benzer ürünlerin değişimi kapsamında değerlendirilmesi halinde hasılat söz konusu olmayacaktır. Trampa kapsamında değerlendirilmesi halinde ise iki farklı özellikte malın değişimi söz konusu olacağından hasılatın ayrıca değerlendirilmesi gerekecektir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında trampa kelimesi kullanılmamakla birlikte TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardındaki takas ile ilgili maddelerinin trampada da kullanılabileceği değerlendirilmiştir. TMS 16'da takas kelimesi orijinal metinde (IAS 16) "Exchange" olarak yazılmıştır. İngilizce sözlüklere bakıldığında "exchange" "değiş tokuş etmek, takas etmek, trampa etmek" olarak tanımlanmakta ve dolayısıyla hepsini kapsamaktadır (<https://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/exchange/> / 12.08.2021). TMS 16 paragraf 24'te takas işleminin ticari içeriğe sahip olması durumunda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi gerektiği açıklanmıştır. Aynı şekilde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerin Hasılat standardının 66. Paragrafında da "*Gayri nakdi ödeme taahhüdü bulunan sözleşmelerde, sözleşme bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür*" şeklinde açıklama yapılmıştır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre işletme taahhüt edilen malı edim yükümlülüklerini yerine getirip müşterisine devrettiğinde hasılatı finansal tablolarına yansıtır. Malın kontrolü müşterisinin eline geçtiğinde varlık devredilmiş olur. Trampa yoluyla edinilen arsa üzerine yapılan inşaat işleri uzun zaman sürebilen işler olmasına rağmen, taahhüt işlerindeki gibi zamana yayılı edim yükümlüğünde olduğu gibi ilerlemenin ölçüm yöntemleri değil, üretilen bağımsız bölümlerin kontrolünün müşteriye devri ile üretim tamamlandığında hasılat finansal tablolara yansıtılır.

Benzer hüküm 60 nolu KDV sirkülerinde arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay; müteahhidin sözleşme konusu yapılacak olan yapının arsa sahibine teslimiyle gerçekleştiği ve teslim tarihi itibarıyla arsa sahibi açısından da vergiyi doğuran olayın

gerçekleştiği belirtilmiştir. Teslimin ise tapuya tescil ile gerçekleştiği tescil tarihinden önce yapının tasarruf hakkının alıcıya devri söz konusu ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ifade edilmiştir. Burada tapuya tescilden kasıt yapı kullanım izin belgesinin alındığı iskan tarihidir.

Sirkülerdeki tasarruf hakkının devri ile malın müşterinin kontrolüne geçmesi aynı durumu ifade etmektedir.

TFRS 15'te hasılat, *“İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir”* olarak tanımlanmıştır. Kavramsal Çerçeve de gelir ise; *“Ortakların sermaye katkıları dışında özkaynakta artışla sonuçlanan varlıklarda artış borçlarda azalış”* şeklinde tanımlanmıştır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine arsa payı karşılığı yapı müteahhidinin teslim ettiği bağımsız bölümlerin değişimi müteahhit açısından varlıklarda artış meydana getirdiği, ticari bir öze sahip olduğu için hasılat olarak kabul edilmelidir.

TFRS 15 md 31'e göre hasılat kayıt zamanı; *“İşletme sözleşme konusu işi müşteriye devrederek sorumluluklarını yerine getirdiğinde hasılatı finansal tablolara alır. Devirde kontrolün müşteride olması ile gerçekleşmiş olacaktır”*

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden şirkete transfer olan arsa payının değeri, gerçeğe uygun değer olarak hesaplanır ve şirketin sözleşme ile belirlenmiş tüm edim yükümlülüklerini yerine getirmesi ile varlığın kontrolü arsa sahibine geçtiğinde, arsa sahibinden elde edilen hasılat olarak raporlanması gerekmektedir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre gayri nakdi bedellerin gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi gerekmektedir. Gerçeğe uygun değer; değerlendirme şirketleri marifetiyle kontrolün müşterinin eline geçtiği tarihte değerlendirme raporu alınarak tespit edilebilecektir.

3.5.3. Müteahhit Açısından Arsa Maliyetinin Tespiti

Arsa maliyeti müteahhit için arsa sahibine verdiği bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti olacaktır. Çünkü arsa sahibine arsa payı karşılığı nakdi bir ödeme yapmayıp, arsa sahibine arsa payı karşılığı bağımsız bölüm değişimi yapılmaktadır. Gelir İdaresinin görüşüne göre, arsa maliyetinin emsal bedel yani VUK 267/2 maddesinde maliyet bedeli esasına göre tespit edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Diğer bir deyişle yapı müteahhidi

açısından arsa maliyeti arsa sahibine teslim edilen dairelerin inşaa maliyetinden oluşmaktadır (KDV Uygulama Gen. Teb. Değiş. Yapılmasına Dair Tebliğ 18).

Burada arsa maliyetinin tespitinde TMS/ TFRS ve BOBİ FRS açısından iki yöntem mümkün olabilir. Arsa maliyeti arsa sahibine teslim edilen dairelerin inşaa maliyeti olarak değerlendirilebilir ya da arsa sahibi ile trampa edilen bağımsız bölümlerin ruhsat tarihindeki gerçeğe uygun değeri arsa maliyeti olarak dikkate alınabilir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından arsa maliyeti konusu 3.5.3 başlıklı bölümde daha detaylı olarak ele alınacaktır.

Müteahhit için inşaatın temel maliyeti arsadır. Dolayısıyla arsa müteahhit açısında stok olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Stok maliyetinin tespitinde de TMS 2 Stoklar standardına göre normal maliyet yönteminin uygulanması gerekmektedir. Bu yüzden BOBİ FRS ve VUK açısından farklılıklar ortaya çıkacaktır. Çünkü hem VUK hem de BOBİ FRS’de tam maliyet yöntemi kullanılabilir.

Ayrıca TMS’lerde alınan stokların vade farklarının ayrıştırılıp peşin değerleri üzerinden stoğun maliyetine alınması gerekmektedir. Stokların değeri ise; maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile tespit edilmektedir. Net gerçekleşebilir değer; normal koşullar altında stokların tahmini satış fiyatından tahmini satış giderleri ve tahmini tamamlama maliyetlerinin düşülmesi ile elde edilen değeri ifade etmektedir.

3.5.3. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Model Önerisi

Bu doğrultuda arsa karşılığı inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak ‘Maliyet Modeli’ ile ‘Gerçeğe Uygun Değer Modeli’ olmak üzere iki ayrı yaklaşım kapsamında yapılandırılmış önerilere yer verilmiştir.

İki modelin de ortak çıkış noktası; müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin üretim faaliyeti olarak değerlendirilmesi, buna karşın arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlerin ise inşaat taahhüt işi olarak dikkate alınmasıdır. Her iki modeldeki diğer bir ortak özellik ise hem gerçeğe uygun değer modelinin hem de maliyet modelinde arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişki trampa olarak kabul edilmesidir. Önceki kısımlarda da değinildiği üzere arsa sahibinin yeterli teknik bilgiye ve finansmana sahip olmaması, müteahhidin de daha fazla konut üretme çabası ve buna ilişkin finansman yetersizliği arsa sahipleri ile müteahhitleri arsa karşılığı inşaat sistemi

ile bir araya getirmektedir. Arsa sahipleri müteahhide teknik bilgileri ve üretecekleri eser karşılığında meydana gelecek eserden pay vererek gayri nakdi bir ödeme yapmaktadırlar. Dolayısıyla arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin karşılığında müteahhit, uhdesindeki bağımsız bölümlerin arsa payı karşılığında arsa sahibinden nakit ödeme almadan gayri nakdi ödeme olarak bir hizmet sunmaktadır.

Maliyet modeli önerisinde arsa sahibinin müteahhide devredeceği arsa payının maliyetini müteahhit arsa sahibine devretmeyi taahhüt ettiği dairelerin toplam tahmini maliyeti üzerinden, gerçeğe uygun değer modeli önerisinde ise, arsa sahibinin müteahhide devredeceği arsa payının değerinin arsanın gerçeğe uygun değeri üzerinden raporlanması söz konusudur. Dolayısıyla iki modelin birbirinden farkı arsa maliyetinin tespiti noktasındadır.

3.5.3.1. Maliyet Modeli Önerisi

Maliyet modeli önerisinde, müteahhidin üretip arsa sahibi dışındaki üçüncü kişilere satışını yaptığı, kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümler müteahhit açısından üretim faaliyeti olarak değerlendirilmiş ve belirli bir anda tanınan hasılat şeklinde kayda alınmıştır. Belirli anın tespiti de belirli bir anda şirketin sözleşme ile belirlenmiş edim yükümlülüklerini yerine getirmesi ve kontrolün alıcıya devri ile gerçekleşmektedir. Kontrolün devri ile alıcıya, varlığa sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devri de gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla müteahhidin müşterilerine sözleşme ile belirlenmiş tüm yükümlülüklerini yerine getirmesi ve müşterilerin varlık üzerindeki kontrolü ele geçirdikleri, tasarruf hakkını elde ettikleri tarihte müteahhide kalan daireler açısından hasılat gerçekleşmiş olacaktır.

Arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümler ise inşaat taahhüt işi olarak değerlendirmiş ve zamana yayılı hasılat olarak muhasebeleştirilmiştir.

Zamana yayılı hasılatın finansal tablolara alınması ancak TFRS 15'te aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda gerçekleşebilecektir.

“Aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, işletme bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devreder ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirir ve hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alır (TFRS 15, par.35):

(a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi

(b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe (örneğin, yapım aşamasındaki işler) kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi

(c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması (bkz. 36'ncı paragraf) ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.”.

“Zamana yayılı olarak ifa edilen her bir edim yükümlülüğü için işletme bu edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara alır. İlerlemeyi ölçmekten amaç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün, ölçüm tarihi itibarıyla, müşteriye devrine ilişkin performansını (başka bir ifadeyle, işletmenin yerine getirmiş olduğu edim yükümlülüklerini) göstermektir.” (TFRS 15, par.39).

İlerleme ölçüm yöntemleri girdi ve çıktı yöntemlerinden oluşmaktadır. İnşaat taahhüt işleri için uygun olan girdi yöntemi yani inşaatın maliyeti üzerinden ilerlemenin ölçülmesidir.

Bu modelde müteahhide kalan arsa bedeli, arsa sahibine taahhüt edilen dairelerin toplam tahmini maliyeti üzerinden stok olarak muhasebeleştirilmiştir. Vergi kanunlarında da benzer şekilde uygulama söz konusudur. Arsa sahibine düzenlenmesi gereken faturalarda emsal bedel üzerinden KDV matrahının tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Emsal bedel ise, VUK 267/2 maddesindeki maliyet bedeli esasına göre tespit edilmektedir. Dolayısıyla müteahhidin arsa sahibine teslim edeceği dairelerden elde ettiği hasılat maliyet bedeli üzerinden hesaplanmaktadır. Aynı şekilde arsa maliyeti de arsa sahibine teslim edeceği dairelerin inşaat maliyetinden oluşmaktadır. Bu yönüyle maliyet bedeli önerisi VUK'taki uygulamaya arsa maliyeti ve hasılat bedeli yönüyle benzerlik göstermektedir. Ancak VUK'taki yöntemde arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümler için müteahhidin hasılatı kayıt zamanı işin bittiği fiili tasarruf hakkının devredildiği tarihte kayıt altına alınırken, maliyet bedeli önerisinde ise arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümler için müteahhidin hasılatı kayıt zamanı her yıl taahhüt işi olarak kabul edilmekte ve girdi yöntemi ile zamana yayılı olarak raporlanmaktadır.

3.5.3.2. Gerçeğe Uygun Değer Modeli Önerisi

Bu modelde de müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümler üretim faaliyeti olarak değerlendirilmiş ve belirli bir anda tanınan hasılat olarak dikkate alınmıştır. Arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümler de inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilmiş ve zamana yayılı hasılat olarak muhasebeleştirilmiştir. Ancak bu modelde arsa bedeli arsa sahibine taahhüt edilen dairelerin toplam tahmini maliyeti üzerinden değil arsanın gerçeğe uygun değeri üzerinden stok olarak kayıtlara alınmaktadır. Böylelikle arsanın gerçekte müteahhit tarafından satın alınsa ödeyeceği bedel, gerçeğe uygun değeri raporlanmaktadır. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Ölçümü standardında da bahsedildiği gibi “*Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür*” (TFRS 13, Par.2).

Gerçeğe uygun değer TFRS 13’ te, “*piyasa şartları içerisinde varlık satışında veya borcun devrinde ödenecek değer*” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla normal piyasa koşulları içerisinde müteahhidin arsaya ödeyebileceği değer tespit edilerek, arsa değeri gerçek maliyetler üzerinden raporlanarak, müteahhidin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumu da sağlanmış olacaktır.

Yine maliyet modeli önerisinde olduğu gibi müteahhidin arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümlere ilişkin hasılat zamana yayılı olarak muhasebeleştirilecektir. Ancak bu model önerisinde maliyet bedeli yerine değerlendirme şirketi tarafından arsanın gerçek satış fiyatı üzerinden, müteahhidin arsayı satın alsa ödeyebileceği değer üzerinden kayıt altına alınacaktır.

3.5.3.3. Maliyet Modeli ile Gerçeğe Uygun Değer Modelinin Benzerlik Ve Farklılıkları

Maliyet modeli ile gerçeğe uygun değer yaklaşımı arasındaki benzerlik ve farklılıklar Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2: Maliyet Modeli Önerisi İle Gerçeğe Uygun Değer Modelinin Benzerlik ve Farklılıkları

| | TMS/ TFRS- BOBİ FRS | | |
|--|----------------------------------|---|---|
| | MALİYET MODELİ | GERÇEĞE UYGUN DEĞER MODELİ | VUK |
| Müteahhide Kalan Daireler | Üretim İşi | Üretim İşi | Üretim İşi |
| Arsa Sahibine Bağımsız Bölümlerin Teslimi | Taahhüt İşi | Taahhüt İşi | Üretim İşi |
| Arsa Sahibine Bağımsız Bölümlerin Tesliminde Hasılatın Tespiti | Toplam Tahmini Maliyet Üzerinden | Arsanın Ruhsat Tarihindeki Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden | Arsa Sahibine Teslim Edilecek Dairelerin Maliyet Bedeli Üzerinden |
| Müteahhide Kalan Daireler İçin Hasılatın Kayıt Zamanı | Belirli Anda | Belirli Anda | Fiili tasarruf hakkının devrinde |
| Arsa Sahibine Kalan Bağımsız Bölümler İçin Hasılatın Kayıt Zamanı | Zamana Yayılı Olarak | Zamana Yayılı Olarak | Fiili Tasarruf Hakkının Devrinde |
| Brüt Kârlılığın Tespit Edildiği Tarih | İş Bittiğinde | Her Yıl Yerine Getirilen Edim Yükümlülüğü Oranında | İş Bittiğinde |

Müteahhit açısından; VUK'ta arsa karşılığı inşaat işlerinin tamamı üretim faaliyeti olarak değerlendirilmekte olup, arsa maliyeti VUK'ta inşaat maliyet bedeli üzerinden tespit edilmekte, hasılat arsa sahibine teslim edilen dairelerin maliyet değeri kadar finansal tablolara alınmaktadır.

TFRS ve BOBİ FRS'de Maliyet modeli ve Gerçeğe Uygun Değer modelinde ise müteahhide kalan daireler üretim işi, arsa sahibine teslim edilen daireler taahhüt işi olarak değerlendirilmektedir. Maliyet modelinde arsa maliyeti inşaat maliyeti üzerinden tespit edilirken gerçeğe uygun değer modelinde arsanın gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıtlara alınmaktadır. Müteahhit açısından arsa bedeli maliyet modelinde inşaat maliyeti üzerinden tespit edilmesi manipülasyona açık bir durum yaratmaktadır. Dolayısıyla bağımsız kişilerce arsanın bedelinin belirlenmesi detekleyici niteliksel özelliklerden doğrulanabilirlik özelliğini sağlayacaktır. Gerçeğe uygun değer modelinde arsanın maliyeti değerlendirme kuruluşlarınca tespit edilen arsanın piyasa değeri üzerinden arsa maliyeti olarak kayıt edilmektedir. Gerçeğe uygun değer modelinde arsa sahibine teslim edilen dairelerin tesliminde hasılat; arsanın gerçeğe uygun değeri üzerinden zamana yayılı olarak raporlanmaktadır. Maliyet modelinde arsa sahibine teslim edilen dairelerin

tesliminde hasılat; inşaatın tahmini maliyeti üzerinden zamana yayılı olarak raporlanmaktadır.

3.5.4. Örnek Uygulama

XYZ İnşaat şirketi İstanbul Çekmeköy 215 Ada 21 Parsel de yapılacak 30 daire konut inşaat faaliyeti için arsa sahibi ile %40 oranında arsa sahibine ve %60 oranında müteahhide kalacak şekilde, 01/01/2022 tarihinde arsa karşılığı inşaat sözleşmesi imzalanmıştır. İnşa edilecek konutların 18 adedi müteahhide, 12 adedi arsa sahibine kalacaktır.

TFRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların dipnotlarında yapılan sözleşme ile ilgili olarak açıklama yapılması gerekmektedir. Bu doğrultuda hazırlanan dipnot örneği aşağıdaki gibidir:

“Şirket, İstanbul Çekmeköy 215 Ada 21 Parsel de yapılacak 30 daire konut inşaat faaliyeti için arsa sahibi ile % 40 oranında 01/01/2022 tarihinde anlaşma yapmıştır. Sözleşme tarihinden 36 ay sonra yapı tamamlanacaktır. Yapının arsa sahiplerine teslimin gecikmesi durumunda 36 ay sonraki emsal kira bedeli üzerinden arsa sahibine kalacak her bir daire için ayrı ayrı arsa sahiplerine geciken her ay için cezai şart olarak ödenecektir.”

Sözleşme kapsamında arsa sahibine yapılacak nakdi bir ödeme söz konusu olmadığından, sözleşme yalnızca alınan arsa payına karşılık arsa sahibine 12 dairenin teslim edilmesi taahhüdünü içerdiğinden gayri nakdi bir ödeme söz konusudur. Bu nedenle bu işlem trampa niteliğindedir. Müteahhit açısından hasılatı konu iki ayrı hasılat söz konusudur. Birincisi trampa konusu arsa sahibine teslim edilen daireler nedeniyle müteahhidin hasılatı ikincisi de müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümler satışı ile oluşacak hasılattır.

Müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerde hasılat belirli bir anda tanınacak hasılat iken, arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlere karşılık hasılat zamana yayılı olarak tanınacaktır. Konut İnşası ile ilgili elde edilen arsa sahibi dışındaki müşterilerden elde edilen hasılat ise; belirli bir anda şirketin sözleşme ile belirlenmiş edim yükümlülüklerini yerine getirmesi ve kontrolün alıcıya devri ile gerçekleşmektedir. Kontrolün devri ile alıcıya, varlığa sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devri de gerçekleşmiş olacaktır.

Önerilen maliyet modeli ile gerçeğe uygun değer modeli doğrultusunda sözleşme kapsamında yapılması gereken işlem ve kayıtlar izleyen kısımlarda gösterilmiştir.

3.5.4.1. Maliyet Modeli Kapsamında Muhasebeleştirme ve Raporlama İşlemleri

İlerleme ölçüm yöntemleri girdi ve çıktı yöntemlerinden oluşmaktadır. İnşaat taahhüt işleri için uygun olan girdi yöntemi yani inşaatın maliyeti üzerinden ilerlemenin ölçülmesidir. Dolayısıyla XYZ İnşaat şirketi İstanbul Çekmeköy 215 Ada 21 Parsel de yapılacak 30 daire konut inşaat faaliyeti için taahhüt işinde arsa maliyeti arsa sahibine kalacak 12 dairenin toplam tahmini inşaat maliyetinden oluşacaktır. 01/01/2022 tarihinde arsa karşılığı inşaat sözleşmesi imzalanmıştır. İnşaat ruhsatı 31/05/2022 tarihinde çıkmış ve inşaat başlanmıştır.

İnşaat maliyetleri; ruhsat harçları, inşaat malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri, SGK asgari işçilik maliyetleri ve diğer genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Bununla birlikte örnek uygulamada inşaat maliyetleri ayrıntılı olarak ele alınmamış, toplu olarak dikkate alınmıştır.

Bu noktada müteahhidin arsayı ne zaman stok olarak kayıtlarına alması gerektiği konusu önem kazanmaktadır. Müteahhidin sözleşmeyi imzalaması tek başına arsadan pay alması ve bu arsayı kayıtlarına alması için yeterli değildir. Ruhsat aşamasına kadar arsadan, müteahhitten ya da imar mevzuatındaki değişiklikler gibi yasal mevzuattan kaynaklanabilecek sebeplerden ruhsatın çıkmaması ya da çok geç çıkması söz konusu olabilecektir. Bu nedenle müteahhidin arsayı stok olarak kayıtlarına alması gereken tarihin ruhsat tarihi olması gerektiği değerlendirilmiştir. Bununla birlikte müteahhidin arsa payını sözleşmenin imzalandığı tarihte finansal tablo dipnotlarında takip etmesi de uygun olacaktır.

Sözleşmenin başlangıcında 30 dairenin toplam tahmini inşaat maliyetinin 4.500.000 TL olacağı varsayılmıştır. Eşit m²'lere ve özelliklere sahip 1 dairenin tahmini inşaat maliyeti 4.500.000 TL/ 30 adet= 150.000 TL/adet'dir. Bu doğrultuda arsa sahibine kalacak 12 dairenin toplam tahmini maliyeti ise 1.800.000 TL olacaktır.

Maliyet modeli yaklaşımına göre ruhsat tarihinde arsa sahibinden müteahhidin aldığı %60 pay karşılığı tahmin edilen maliyet bedeli üzerinden arsa bedelinin kayda alınması gerekmektedir. İnşaatın tamamlanmaması durumunda müteahhidin arsa sahibinden

temlik tapusu ile resmi olarak kendi uhdesine geçirdiği arsa payı için arsa sahiplerine yükümlülüğü söz konusu olacaktır. Bu nedenle müteahhidin henüz yerine getirmediği yükümlülüğünü arsa maliyeti olarak kaydedilen tutar kadar finansal durum tablosunda yükümlülükleri arasında raporlaması gerekecektir.

Temlik tapusu, arsa karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibi ile müteahhidin anlaşmış olduğu paylaşım oranı kadar müteahhidin arsa sahibinin arsa payından alması gereken payın tapuda tescil edilmesidir. Müteahhit arsa sahibinden temlik işlemi ile arsadan pay almaktadır. Temlik işlemi yapıldığında arsanın satın alınması söz konusu olmadığı için temlik tapusu üzerinde de satış bedeli sıfır yazmaktadır. Zira müteahhit tarafından arsa sahibine arsa payı karşılığında herhangi bir ödeme yapılmamaktadır.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesine ilişkin olarak müteahhit tarafından yapılması gereken kayıtlar izleyen kısımda sırasıyla gösterilmiştir. Şirketin yılda bir kez finansal tablo düzenlediği varsayılmıştır.

a) 2022 yılında yapılması gereken işlem ve kayıtlar

Sözleşme konusu inşaat ile ilgili olarak 2022 yılında yapılması gereken işlem ve kayıtlar aşağıda sırasıyla verilmiştir.

Yukarıda da belirtildiği üzere ruhsatın alındığı tarih olan 31/05/2022’de arsa payının ve arsa payından doğan yükümlülüğün kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu doğrultuda yapılacak kayıta arsa payı “İnşaatı Devam Eden Konut Projelerine Ait Arsalar” adıyla bir hesap oluşturularak bu hesaba, yükümlülük tutarı ise “Sözleşme Yükümlülüğü” adıyla oluşturulan hesaba kaydedilmiştir.

| | | |
|---|-----------|-----------|
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİNE AİT ARSALAR | 1.800.000 | |
| SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ | | 1.800.000 |

Müteahhit işletme yalnızca yılsonunda olmak üzere yılda bir kez finansal tablo düzenlediğinden 31/12/2022 tarihine kadar gerçekleşen maliyetler 810.000 TL olup “İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri” adıyla bir hesap oluşturularak bu hesapta izlenmiştir.

Söz konusu 810.000 TL maliyetin %60'ı olan 486.000 TL'lik kısmı müteahhidin uhdesinde kalacak dairelerin, %40'ı olan 324.000 TL'lik kısmı ise arsa sahibine ait dairelerin maliyetini oluşturmaktadır. Dolayısıyla 324.000 TL maliyet taahhüt işini ilgilendirmektedir. Taahhüt işine ait maliyetler Stoklar ana hesap grubunun altında "İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri Hizmet Stoğu" adıyla oluşturulan hesaba, müteahhide kalan dairelerin maliyeti ise "İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri İnşaat Stoğu" adıyla oluşturulan hesaba aktarılmıştır.

Söz konusu açıklamalar doğrultusunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|--|---------|---------|
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ İNŞAAT STOĞU | 486.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ HİZMET STOĞU | 324.000 | |
| NAKİT | | 810.000 |

Projenin toplam tahmini maliyeti 4.500.000 TL olarak varsayılmıştır. Müteahhit 2022 yılı sonuna kadar sözleşmeye konu yükümlülüğünün 324.000 TL'lik kısmını yerine getirmiştir. Müteahhidin sözleşme gereği vermiş olduğu hizmetinde zamana yayılı olması nedeniyle 2022 yılına düşen sözleşme yükümlülüğü kadar hasılatın girdi yöntemine göre raporlanması gerekmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda hasılat "İnşaat Hizmet Hasılatı" adıyla oluşturulan hesaba aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir.

| | | |
|------------------------|---------|---------|
| SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ | 324.000 | |
| İNŞAAT HİZMET HASILATI | | 324.000 |

İnşaat maliyeti ilgili olarak yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|--|---------|---------|
| SATILAN HİZMET MALİYETİ | 324.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ HİZMET STOĞU | | 324.000 |

İnşaat sözleşmesi kapsamında arsa sahibine verilen hizmet ile ilgili hesaplar 31/12/2022 tarihli Kâr veya Zarar tablosunda Tablo 3'deki gibi sunulacaktır.

Tablo 3: Maliyet Modeline Göre XYZ Şirketi 2022 Yılı Kâr veya Zarar

Tablosu

| XYZ İNŞAAT ŞİRKETİ 2022 YILI KAR VEYA ZARAR TABLOSU | |
|--|--------------|
| Sürdürülen Faaliyetler | |
| İnşaat Hizmet Hasılatı | 324.000 TL |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (324.000 TL) |
| Brüt Kâr | 0 TL |

b) 2023 yılında yapılması gereken işlem ve kayıtlar

2023 yılında gerçekleşen maliyetler İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri hesabına aktarılmıştır. 31.12.2023 tarihine kadar oluşan maliyetler aşağıdaki gibidir.

TFRS'ye göre 2023 yılında 2.010.000 TL maliyet gerçekleşmiştir.

İkinci yıl gerçekleşen maliyetin %60'ı olan 1.206.000 TL'si müteahhide kalacak dairelerin, %40'ı olan 804.000 TL'si arsa sahibine ait dairelerin maliyetini oluşturmaktadır. Dolayısıyla 804.000 TL maliyet taahhüt işini ilgilendirmektedir. Taahhüt işine ait maliyetler Stoklar hesabının altında İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri Hizmet Stoğu hesabına, müteahhide kalan dairelerin maliyeti ise İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri İnşaat Stoğu hesabına aktarılmıştır. Ancak inşaatın başlangıçta tahmin edilen 4.500.000 TL tahmini maliyeti 4.700.000 TL olarak revize edilmiştir. Bir başka deyişle toplam tahmini maliyeti 200.000 TL artırılmıştır.

Bu bir tahmin değişikliği olduğu ve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardına göre tahmin değişikliği olarak ileriye dönük uygulanmıştır. Bunun sonucunda Arsalar hesabı tahmin değişikliği olan 80.000 TL (200.000/30) x12 daire) kadar artırılmıştır.

| | | |
|---|--------|--------|
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİNE AİT ARSALAR | 80.000 | |
| SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ | | 80.000 |

2023 yılında gerçekleşen inşaat maliyetinin toplulaştırılmış kaydı aşağıdaki gibidir.

| | | |
|--|-----------|-----------|
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ İNŞAAT STOĞU | 1.206.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ HİZMET STOĞU | 804.000 | |
| NAKİT | | 2.010.000 |

Projenin toplam maliyeti 4.700.000 TL olarak tahmin edilmektedir. Müteahhidin sözleşme gereği vermiş olduğu hizmetinde zamana yayılı olması nedeniyle de 2023 yılına düşen sözleşme yükümlülüğü kadar hasılatın raporlanması gerekmektedir.

Bu bilgilere göre yapılması gereken hasılat kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

| | | |
|----------------------|---------|---------|
| SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ | 804.000 | |
| İNŞAAT HASILATI | | 804.000 |

Satılan hizmet maliyetine ilişkin kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır.

| | | |
|--|---------|---------|
| SATILAN HİZMET MALİYETİ | 804.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ HİZMET STOĞU | | 804.000 |

Tablo 4: Maliyet Modeline Göre XYZ Şirketi 2023 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu

| XYZ İNŞAAT 2023 YILI K/Z TABLOSU | |
|----------------------------------|--------------|
| Sürdürülen Faaliyetler | |
| İnşaat Hizmet Hasılatı | 804.000 TL |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (804.000 TL) |
| Brüt Kâr | 0 TL |

c) 2024 yılında yapılması gereken işlem ve kayıtlar

Proje 2024 yılında tamamlanmış olup, 2024 yılında gerçekleşen maliyetler İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri hesabına aktarılmıştır. 31.12.2024 tarihine kadar oluşan maliyetler aşağıdaki gibidir. Örneğin basitleştirilmesi amacıyla maliyet işlemleri toplu olarak raporlanmıştır. TFRS'ye göre 2024 yılında 1.880.000 TL maliyet gerçekleşmiştir.

Üçüncü yıl gerçekleşen maliyetin %60'ı olan 1.128.000 TL'si müteahhide kalacak dairelerin, %40'ı olan 752.000 TL'si arsa sahibine ait dairelerin maliyetini oluşturmaktadır. Dolayısıyla 752.000 TL maliyet taahhüt işini ilgilendirmektedir. Taahhüt işine ait maliyetler Stoklar hesabının altında İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri Hizmet Stoğu hesabına, müteahhide kalan dairelerin maliyeti ise İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri İnşaat Stoğu hesabına aktarılmıştır. İlgili kayıtlar aşağıdaki gibidir.

| | | |
|------------------------------------|-----------|-----------|
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ | 1.128.000 | |
| İNŞAAT STOĞU | | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ | 752.000 | |
| HİZMET STOĞU | | |
| NAKİT | | 1.880.000 |

Projenin toplam maliyeti 4.700.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

Müteahhidin sözleşme gereği vermiş olduğu hizmetinde zamana yayılı olması nedeniyle de 2024 yılına düşen sözleşme yükümlülüğü kadar hasılatın raporlanması gerekmektedir. İlgili kayıtlar aşağıdaki gibidir.

| | | |
|------------------------------------|---------|---------|
| SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ | 752.000 | |
| İNŞAAT HASILATI | | 752.000 |
| SATILAN HİZMET MALİYETİ | 752.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ | | |
| HİZMET STOĞU | | 752.000 |

İnşaat tamamlandığı için İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri İnşaat Stoğu hesabındaki 2.820.000 TL ve İnşaatı Devam Eden Konut Projelerine Ait Arsalar hesabındaki 1.880.000 TL Tamamlanan Konut İnşaatı hesabına aktarılmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

| | | |
|---|-----------|-----------|
| TAMAMLANAN KONUT İNŞAATI | 4.700.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİNE AİT ARSALAR | | 1.880.000 |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ İNŞAAT STOĞU | | 2.820.000 |

2024 yılında inşaat firması kendi uhdesindeki tüm dairelerin satışını gerçekleştirmiştir. 18 dairenin toplam hasılatı 9.900.000 TL 'dir. Bu doğrultuda aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılmalıdır.

| | | |
|--------------------------|-----------|-----------|
| MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR | 9.900.000 | |
| İNŞAAT KONUT HASILATI | | 9.900.000 |
| SATILAN MAMUL MALİYETİ | 4.700.000 | |
| TAMAMLANAN KONUT İNŞAATI | | 4.700.000 |

Tablo 5: Maliyet Modeline Göre XYZ Şirketi 2024 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu

| XYZ İNŞAAT 2024 YILI K/Z TABLOSU | |
|----------------------------------|---------------------|
| Sürdürülen Faaliyetler | |
| İnşaat Hizmet Hasılatı | 752.000 TL |
| İnşaat Konut Satış Hasılatı | 9.900.000 TL |
| Satılan Mamul Maliyeti | (4.700.000 TL) |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (752.000 TL) |
| Brüt Kâr | 5.200.000 TL |

Son yıl maliyet tahmininde yine değişiklik söz konusu olabilir. Örneğin; 2024 yılı maliyetleri 1.850.000 TL yani tahmin edilenden 30.000 TL daha düşük ya da 1.910.000

TL tahmin edilenden 30.000 TL daha fazla maliyet gerçekleşmesi mümkündür. Tahmin meydana gelen bu değişiklik arsa maliyetinde artış ya da azalış olarak dikkate alınması gerekecektir.

Tablo 6: Maliyet Modeline Göre 2022, 2023 ve 2024 Yılları Kâr Zarar Tablosu Özeti

| | 2022 | 2023 | 2024 |
|-----------------------------|--------------|--------------|---------------------|
| İnşaat Hizmet Hasılatı | 324.000 TL | 804.000 TL | 752.000 TL |
| İnşaat Konut Satış Hasılatı | | | 9.900.000 TL |
| Satılan Mamul Maliyeti | | | (4.700.000 TL) |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (324.000 TL) | (804.000 TL) | (752.000 TL) |
| Brüt Kâr | 0 TL | 0 TL | 5.200.000 TL |

Bu modelde inşaatın devam ettiği 2022, 2023 yıllarında Brüt kâr oluşmamasına karşın işin bittiği 2024 yılında 3 yılın karı sadece son yılın kârı olarak Kâr veya Zarar Tablosunda raporlanmaktadır.

3.5.4.2. Gerçeğe Uygun Değer Modeli Kapsamında Muhasebeleştirme ve Raporlama İşlemleri

Hatırlanacağı üzere, örneği basitleştirmek için inşaat maliyetleri her bir inşaat kalemi için tek tek yazılmak yerine toplu olarak gösterilmiştir.

a) 2022 yılında yapılması gereken işlem ve kayıtlar

01.01.2022 tarihinde arsa karşılığı inşaat sözleşmesi imzalanmıştır. İnşaat ruhsatı 31.05.2022 tarihinde çıkmış ve inşaat başlanmıştır.

ABC Gayrimenkul değerlendirme şirketi tarafından 31.05.2022 tarihinde yapılan değerlendirme raporuna göre müteahhidin uhdesinde kalacak arsa payının değeri gerçeğe uygun değer modelinde 7.000.000 TL olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu yöntemde müteahhide düşen arsa payı, gerçeğe uygun değeri olan 4.200.000 TL (7.000.000 % 60)'den kayıtlara alınacaktır.

31.05.2022 tarihli muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

| | | |
|---|-----------|-----------|
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİNE AİT ARSALAR SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ | 4.200.000 | 4.200.000 |
|---|-----------|-----------|

31.12.2022 tarihinde gerçekleşen maliyetler İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri hesabına aktarılmıştır. 31.12.2022 tarihine kadar oluşan maliyetler aşağıdaki gibidir. Örneğin daha basit ve sade olması için maliyet işlemleri toplu olarak raporlanmıştır.

TFRS'ye göre 2022 yılında 810.000 TL maliyet gerçekleşmiştir.

| | | |
|------------------------------------|---------|---------|
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ | 486.000 | |
| İNŞAAT STOĞU | | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ | 324.000 | |
| HİZMET STOĞU | | |
| NAKİT | | 810.000 |

Projenin toplam maliyeti 4.500.000 TL olarak tahmin edilmektedir. Tahmini tamamlanma oranı 2022 yılı oluşan maliyetlerin toplam tahmini maliyete oranlanması ile bulunmaktadır. 2022 yılında projenin %18'i tamamlanmıştır. (810.000/4.500.000). Dolayısıyla müteahhit sözleşmeye konu yükümlülüğünün %18'ini yerine getirmiştir. Müteahhidin sözleşme gereği vermiş olduğu hizmetin 2022 yılında 4.200.000 TL x %18) 756.000 TL tutarındaki hasılatın raporlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

| | | |
|----------------------|---------|---------|
| SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ | 756.000 | |
| İNŞAAT HASILATI | | 756.000 |

İnşaat maliyeti ilgili olarak yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|------------------------------------|---------|---------|
| SATILAN HİZMET MALİYETİ | 324.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ | | 324.000 |
| HİZMET STOĞU | | |

Tablo 7: Gerçeğe Uygun Değer Modeline Göre XYZ Şirketi 2022 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu

| XYZ İNŞAAT 2022 YILI K/Z TABLOSU | |
|----------------------------------|-------------------|
| Sürdürülen Faaliyetler | |
| İnşaat Hizmet Hasılatı | 756.000 TL |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (324.000 TL) |
| Brüt Kâr | 432.000 TL |

b) 2023 yılında yapılması gereken işlem ve kayıtlar

2023 yılında gerçekleşen maliyetler İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri hesabına aktarılmıştır. 31.12.2023 tarihine kadar oluşan maliyetler aşağıdaki gibidir. Örneğin daha basit ve sade olması için maliyet işlemleri toplu olarak raporlanmıştır.

TFRS'ye göre 2023 yılında 2.010.000 TL maliyet gerçekleşmiştir.

İkinci yıl gerçekleşen maliyetin %60'ı yani 1.206.000 TL'si müteahhide kalacak dairelerin, %40'ı olan 804.000 TL'si arsa sahibine ait dairelerin maliyetini oluşturmaktadır. Dolayısıyla 804.000 TL maliyet taahhüt işini ilgilendirmektedir. Taahhüt işine ait maliyetler Stoklar hesabının altında İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri Hizmet Stoğu hesabına, müteahhide kalan dairelerin maliyeti ise İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri İnşaat Stoğu hesabına aktarılmıştır. Ancak inşaatın başlangıçta tahmin edilen 4.500.000 TL tahmini maliyeti 4.700.000 TL olarak revize edilmiştir. 2023 yılında gerçekleşen maliyetlere ilişkin kayıt aşağıdaki gibidir.

| | | |
|------------------------------------|-----------|--|
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ | 1.206.000 | |
| İNŞAAT STOĞU | | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ | 804.000 | |
| HİZMET STOĞU | | |
| NAKİT | | |
| 2 010 000 | | |

Projenin toplam tahmini maliyeti 2023 yılı sonu itibariyle 4.700.000 TL olarak revize edilmiştir. Bu doğrultuda 2023 yılında projenin %42'si tamamlanmıştır. Projenin tahmini tamamlanma oranı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$(810.000 + 2.010.000) / 4.700.000 = \%60$$

2023 yılı tamamlanan kısım: %60-%18= %42

Dolayısıyla müteahhit 2023 yılında sözleşmeye konu yükümlülüğünün % 42 'sini yerine getirmiştir. Müteahhidin sözleşme gereği vermiş olduğu hizmetinde zamana yayılı olması nedeniyle 2023 yılında 1.764.000 TL (4.200.000 TL x %42) hasılat tanınmalıdır. 2023 yılına ilişkin hasılatın kaydı şu şekilde olacaktır:

| | | |
|----------------------|-----------|-----------|
| SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ | 1.764.000 | |
| İNŞAAT HASILATI | | 1.764.000 |

2023 yılına ilişkin satılan hizmet maliyeti kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

| | | |
|--|---------|---------|
| SATILAN HİZMET MALİYETİ | 804.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ HİZMET STOĞU | | 804.000 |

Tablo 8:Gerçeğe Uygun Değer Modeline Göre XYZ Şirketi 2023 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu

| XYZ İNŞAAT 2023 YILI K/Z TABLOSU | |
|----------------------------------|-------------------|
| Sürdürülen Faaliyetler | |
| İnşaat Hizmet Hasılatı | 1.764.000 TL |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (804.000 TL) |
| Brüt Kâr | 960.000 TL |

c) 2024 yılında yapılması gereken işlem ve kayıtlar

Proje 2024 yılında tamamlanmış olup, 2024 yılında gerçekleşen maliyetler İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri hesabına aktarılmıştır. 31.12.2024 tarihine kadar oluşan maliyetler aşağıdaki gibidir.

TFRS'ye göre oluşan 2024 yılı 1.880.000 TL maliyet gerçekleşmiştir.

Üçüncü yıl gerçekleşen maliyetin % 60'ı olan 1.128.000 TL'si müteahhide kalacak dairelerin, %40'ı olan 752.000 TL'si arsa sahibine ait dairelerin maliyetini

oluşturmaktadır. Dolayısıyla 752.000 TL maliyet taahhüt işini ilgilendirmektedir. Taahhüt işine ait maliyetler Stoklar hesabının altında İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri Hizmet Stoğu hesabına, müteahhide kalan dairelerin maliyeti ise İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri İnşaat Stoğu hesabına aktarılmıştır. İlgili kayıt aşağıdaki gibidir.

| | | |
|--|-----------|-----------|
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ İNŞAAT STOĞU | 1.128.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ HİZMET STOĞU | 752.000 | |
| NAKİT | | 1.880.000 |

Projenin toplam maliyeti 4.700.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 2024 yılında proje tamamlandığı için inşaat taahhüt sözleşmesine ilişkin kalan tutar olan 1.680.000 TL ‘nin tamamı (4.200.000 -756.000-1.764.000) hasılat olarak tanınacaktır. 2024 yılında hasılat ve satılan hizmet maliyetine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir.

| | | |
|--|-----------|-----------|
| SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ | 1.680.000 | |
| İNŞAATI HASILATI | | 1.680.000 |
| SATILAN HİZMET MALİYETİ | 752.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ HİZMET STOĞU | | 752.000 |

İnşaat tamamlandığı için İnşaatı Devam Eden Konut Projeleri İnşaat Stoğu hesabındaki 2.820.000 TL ve İnşaatı Devam Eden Konut Projelerine Ait Arsalar hesabındaki 1.880.000 TL Tamamlanan Konut İnşaatı hesabına aktarılmıştır. Bu doğrultuda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

| | | |
|--|-----------|-----------|
| TAMAMLANAN KONUT İNŞAATI | 7.020.000 | |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİNE AİT ARSALAR | | 4.200.000 |
| İNŞAATI DEVAM EDEN KONUT PROJELERİ | | 2.820.000 |
| İNŞAAT STOĞU | | |

2024 yılında inşaat firması kendi uhdesindeki tüm dairelerin satışını gerçekleştirmiştir. 18 dairenin toplam hasılatı 9.900.000 TL'dir. Bu dairelere ilişkin hasılat ve satışların maliyeti kaydı aşağıdaki gibidir.

| | | |
|--------------------------|-----------|-----------|
| MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR | 9.900.000 | |
| İNŞAAT KONUT HASILATI | | 9.900.000 |
| SATILAN MAMUL MALİYETİ | 7.020.000 | |
| TAMAMLANAN KONUT İNŞAATI | | 7.020.000 |

Tablo 9: Gerçeğe Uygun Değer Modeline Göre XYZ Şirketi 2024 Yılı Kâr Veya Zarar Tablosu

| XYZ İNŞAAT 2024 YILI K/Z TABLOSU | |
|----------------------------------|---------------------|
| Sürdürülen Faaliyetler | |
| İnşaat Hizmet Hasılatı | 752.000 TL |
| İnşaat Konut Satış Hasılatı | 9.900.000 TL |
| Satılan Mamul Maliyeti | (7.020.000 TL) |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (752.000 TL) |
| Brüt Kâr | 2.880.000 TL |

Tablo 10: Gerçeğe Uygun Değer Modeline Göre 2022, 2023 ve 2024 Yılları Kâr Zarar Tablosu

| | 2022 | 2023 | 2024 | Toplam |
|-----------------------------|-------------------|-------------------|---------------------|---------------------|
| İnşaat Hizmet Hasılatı | 756.000 TL | 1.764.000 TL | 1.680.000 TL | 4.200.000 TL |
| İnşaat Konut Satış Hasılatı | | | 9.900.000 TL | 9.900.000 TL |
| Satılan Mamul Maliyeti | | | (7.020.000 TL) | (7.020.000 TL) |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (324.000 TL) | (804.000 TL) | (752.000 TL) | (1.880.000 TL) |
| Brüt Kâr | 432.000 TL | 960.000 TL | 3.808.000 TL | 5.200.000 TL |

3 Yılın Toplam Brüt Karı 5.200.000 TL'dir.

Gerçeğe uygun değer modelinde maliyet modelinin aksine her yıl işin tamamlanma oranına göre kâr/zarar raporlaması yapılmaktadır.

3.5.4.3. Maliyet Modeli İle Gerçeğe Uygun Değer Modelinin Karşılaştırılması

Her iki modelde de müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümler üretim faaliyeti olarak değerlendirilmekte ve belirli bir anda tanınan hasılat şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Zira müteahhidin üretim faaliyeti sonucu ortaya çıkan bağımsız bölümler için hasılat şirketin sözleşme ile belirlenmiş edim yükümlülüklerini yerine getirmesi ve kontrolün alıcıya devri ile gerçekleşmektedir. Kontrolün devri ile alıcıya, varlığa sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devri de gerçekleşmiş olacaktır.

Hem maliyet modelinde hem de gerçeğe uygun değer modelinde arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümler ise inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilmekte ve zamana yayılı olarak hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

Aşağıda iki modele göre inşaatın başlangıcından bitimine kadar geçen 3 yıla ilişkin Kâr veya Zarar tabloları bulunmaktadır.

Tablo 11: Maliyet Modeline Göre 3 yılın Kâr Zarar Tablosu Özeti

| | 2022 | 2023 | 2024 | Toplam |
|-----------------------------|--------------|--------------|---------------------|----------------|
| İnşaat Hizmet Hasılatı | 324.000 TL | 804.000 TL | 752.000 TL | 1.880.000 TL |
| İnşaat Konut Satış Hasılatı | | | 9.900.000 TL | 9.900.000 TL |
| Satılan Mamul Maliyeti | | | 4.700.000 TL | 4.700.000 TL |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (324.000 TL) | (804.000 TL) | (752.000 TL) | (1.880.000 TL) |
| Brüt Kâr | 0 TL | 0 TL | 5.200.000 TL | |

Tablo 12: Gerçeğe Uygun Değer Modeline Göre 3 yılın Kâr Zarar Tablosu Özeti

| | 2022 | 2023 | 2024 | Toplam |
|-----------------------------|-------------------|-------------------|---------------------|---------------------|
| İnşaat Hizmet Hasılatı | 756.000 TL | 1.764.000 TL | 1.680.000 TL | 4.200.000 TL |
| İnşaat Konut Satış Hasılatı | | | 9.900.000 TL | 9.900.000 TL |
| Satılan Mamul Maliyeti | | | (7.020.000 TL) | (7.020.000 TL) |
| Satılan Hizmet Maliyeti | (324.000 TL) | (804.000 TL) | (752.000 TL) | (1.880.000 TL) |
| Brüt Kâr | 432.000 TL | 960.000 TL | 3.808.000 TL | 5.200.000 TL |

Her iki modelde de inşaatın bitiminde toplam kâr tutarı değişmemektedir. 3 yılın sonunda inşaatın toplam brüt kârı 5.200.000 TL ‘dir.

Maliyet modelinde ilk iki yıl kâr bulunmamaktadır. Zira müteahhide kalan bağımsız bölümlerin hasılatı inşaatın bitiminde gerçekleşecektir. Arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümler ise inşaat taahhüt işleri kapsamında değerlendirildiği ve maliyet modelinde hasılat inşaat maliyetine eşit olduğundan ilk iki yıl kâr ortaya çıkmamıştır. Dolayısıyla 3 yılın toplam kârı son yılda 5.200.000 TL olarak kâr zarar tablosunda raporlanmıştır.

Gerçeğe uygun değer modelinde de, maliyet modelinde olduğu gibi müteahhide kalan bağımsız bölümlerin hasılatı inşaatın bitiminde gerçekleşecektir. Arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümler ise gerçeğe uygun değeri üzerinden zamana yayılı hasılat olarak muhasebeleştirilecek ve kâr ilgili yılda kâr zarar tablosuna yansıtılacaktır. Gerçeğe uygun değer modelinde, arsanın gerçeğe uygun değeri ile maliyet değeri arasındaki fark kâr olarak ortaya çıkacaktır. Sonuç itibariyle arsanın maliyet değeri de gerçeğe uygun değeri kadar artırılacağı için inşaatın bitiminde kâr rakamı değişmeyecektir.

Ancak, müteahhidin kâr zarar tablosunda maliyet modelinde ilk iki yıl kâr bulunmazken tüm kar son yılda raporlanmaktadır. Gerçeğe uygun değer modelinde ise zamana yayılı olarak her yılın kârı ilgili yılın kâr zarar tablosunda gösterilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında trampa kelimesi kullanılmamakla birlikte TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardındaki takas ile ilgili maddelerin trampada da kullanılabileceği kanaatindeyim. TMS 16’da takas kelimesi orijinal metinde (IAS 16) “Exchange” olarak yazılmıştır. İngilizce sözlüklere bakıldığında “exchange” “değiş tokuş etmek, takas etmek, trampa etmek” olarak tanımlanmakta ve dolayısıyla hepsini kapsamaktadır (<https://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/exchange/> / 12.08.2021). TMS 16 paragraf 24 ‘te takas işleminin ticari içeriğe sahip olması durumunda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi gerektiği açıklanmıştır. Aynı şekilde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerin Hasılat standardında da paragraf 66 ‘da “*Gayri nakdi ödeme taahhüdü bulunan sözleşmelerde, sözleşme bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür*” şeklinde açıklama yapılmıştır. Daha önceki bölümlerde de açıklandığı üzere arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahipleri ile müteahhitler arasında trampa işlemi söz konusu

olup, müteahhit sözleşmede belirlenen haketmeyi beklediği arsa payına karşılık gayri nakdi ödeme yapmaktadır.

Aynı uygulama örneği Vergi Usul Kanunu hükümleri dikkate alınarak değerlendirildiğinde; uygulama örneğinde tüm mal alışlarının peşin olarak alındığı dikkate alınarak vade farkı ayırımı yapmadan, karşılaştırmanın daha anlaşılabilir olması ve aynı maliyet tutarlarının olduğu kabul edilerek aşağıdaki şekilde hesaplama yapılmıştır.

Projenin toplam maliyetinin 4.700.000 TL olarak gerçekleştiği, konut satışlarının 9.900.000 TL olduğu dikkate alındığında müteahhidin üçüncü kişilere satacağı daire satışlarından elde edeceği kar 5.200.000 TL olarak gerçekleşecektir. Ancak arsa sahibine düzenlenen faturadan dolayı hasılatta farklılık ortaya çıkacaktır.

Arsa Sahibine düzenlenecek faturada hasılat tutarı KDV uygulama genel tebliği gereği emsal bedel üzerinden VUK 267/2 maddesi gereği maliyet medeli ile değerlendirilecek olup arsa sahibine teslim edilen dairelerin maliyeti üzerine %10 ilave edilerek hasılat tutarı tespit edilmektedir. Hasılat tutarı aynı zamanda da müteahhit tarafından gider pusulası ile arsa maliyeti olarak kayıtlanmaktadır. Buradan hareketle müteahhidin arsa sahibine düzenleyeceği faturadaki hasılat tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

30 dairenin toplam inşaat maliyeti 4.700.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Eşit m²'lere ve özelliklere sahip 1 dairenin tahmini inşaat maliyeti 4.700.000 TL/ 30 adet= 156.666,67 TL/adet'dir. Bu doğrultuda arsa sahibine kalacak 12 dairenin toplam tahmini maliyeti ise 1.880.000 TL olacaktır. Bu tutara VUK 267/2 gereği %10 ilave edildiğinde 2.068.000 TL müteahhidin arsa sahibine düzenleyeceği faturanın matrahı bulunmaktadır. VUK hükümlerine göre uygulama örneği Tablo 13'te sunulmuştur.

Tablo 13: VUK Hükümlerine Göre 3 yılın Kâr/Zarar Tablosu Özeti

| | 2022 | 2023 | 2024 | Toplam |
|------------------------|-------------|-------------|---------------------|---------------------|
| Yurt İçi Satışlar | | | 11.968.000 TL | 11.968.000 TL |
| Satılan Mamul Maliyeti | | | (6.768.000TL) | (6.768.000 TL) |
| Brüt Kâr | 0 TL | 0 TL | 3.808.000 TL | 5.200.000 TL |

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere brüt kâr tutarı üç yılın sonunda toplamda 5.200.000 TL sadece daire satışlarından elde edilen kâr tutarı gerçekleşecektir. Vergi Usul Kanununda maliyet modeli önerisinde olduğu gibi tüm kar sadece son yılda elde edilmiş olarak raporlanırken Gerçeğe uygun değer modelinde zamana yayılı hasılat olarak muhasebeleştirilecek ve kâr ilgili yılda kâr zarar tablosuna yansıtılacaktır. Ancak hasılat tutarı her üç yılda da maliyet modeli önerisi, gerçeğe uygun değer modeli önerisi ve VUK'ta farklı tutarlarda raporlanacaktır.

Sonuç olarak hem dönemsellik kavramı gereğince hem de TMS 16 ve TFRS 15'deki açıklamalar doğrultusunda;

- 1) Müteahhide düşen arsa payının GUD üzerinden kaydedilmesi,
- 2) Arsa sahibine kalacak dairelerin inşaat taahhüt sözleşmesi olarak kabul edilerek hasılatın zamana yayılı olarak tanınması,
- 3) Her yılın kârlılık rakamının ilgili yılda kâr zarar tablosunda gösterilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bu nedenle finansal tablolarda ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesi açısından gerçeğe uygun değer modelinin uygulanması maliyet modeline göre ve VUK'a daha güvenilir olacaktır.

SONUÇ

İnşaat sektörü içerisinde yaygın olarak uygulanmakta olan arsa karşılığı inşaat işleri yapısı itibariyle içerisinde spesifik bir çok durum barındırmaktadır. Arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkinin hizmet işi mi, ticari bir alım satım işi mi yoksa trampa mı olduğu, bununla beraber müteahhit açısından bu işin hasılat yaratan bir işlem olup olmadığı ile müteahhit açısından arsanın maliyetinin nasıl tespit edilmesi gerektiği bu özellikli durumlara örnek olarak gösterilebilir.

Bu doğrultuda çalışmada, arsa karşılığı inşaat işleri inşaat faaliyetleri ve diğer tüm inşaat faaliyetleri araştırılıp karşılaştırılmış ve arsa karşılığı inşaat işlerinin diğer inşaat faaliyetlerinden farklı olduğu noktalar açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmada arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkinin karşılıklı mal değişimine konu olan trampa işlemi olduğu sonucuna varılmıştır. Arsa sahibinin müteahhide arsası üzerine yapımı gerçekleşecek inşaattan alacağı pay için herhangi bir nakdi ödeme yapmadığı, bunun yerine alacağı pay için müteahhide arsasından pay verdiği ve karşılığında müteahhidin de arsa sahibine payı nispetinde gayri nakdi ödeme olarak inşaatın bağımsız bölümlerinden pay verdiği bir iş modeli şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Dolayısı ile bu işlem malın mal ile değişimi olan trampa kavramını doğurmaktadır.

Konuya ilişkin literatür incelendiğinde arsa karşılığı inşaat işlerinin Türkiye'deki akademik çalışmalarda sadece Vergi Kanunları perspektifinden değerlendirildiği görülmüş olup, TMS/TFRS açısından arsa karşılığı inşaat işleri ile alakalı akademik çalışmaya rastlanmamıştır. Literatürdeki Türkiye Finansal Raporlama standartları ya da BOBi FRS açısından yapılan çalışmaların tamamının da taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri ile ilgili olduğu görülmektedir. Keza finansal raporlama standartları incelendiğinde de arsa karşılığı inşaat işleri ile ilgili bir düzenleme olmadığı yalnızca taahhüt işleri ile ilgili bilgilere yer verildiği görülmektedir. Bu doğrultuda çalışmada, öncelikle vergi perspektifinde konu ele alınmış daha sonra da TMS/TFRS açısından uygulama önerisi sunulmuştur.

Bu maksatla linkedin üzerinden bağımsız denetçi belgesine sahip 100 'den fazla bağımsız denetçi ile mülakat yapmak için irtibat kurulmuş olup bu konuda tecrübe sahibi hem arsa karşılığı inşaat işlerini bilen hem de TMS/TFRS bilgisi olan 7 kişi'den fazla bağımsız

denetçiye ulaşılamamıştır. Bu nedenle 7 bağımsız denetçi ile mülakat yapılmış ancak yapılan mülakatlar neticesinde araştırma sorularına verilen cevaplarda mutabakat olmadığı ve bu konuyla ilgili farklı uygulamalar olduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca TMS/TFRS uygulamalarının ülkemizdeki örnekleri açısından BİST'te işlem gören şirketler incelenmiştir. Kamu Aydınlatma Platformunda; sektörel gruplandırmada İnşaat Ve Bayındırlık İşleri başlığı altında 9 adet şirket bulunmaktadır.

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Sınıflandırmasında ise 33 adet GYO bulunmaktadır. Bu 33 şirket içerisinde Sinpaş GYO hariç diğerleri arsa satın alarak ya da hasılat paylaşımı yoluyla inşaat işleri yapmaktadır. Hasılat Paylaşımı işini; arsa sahibi ile takas işlemi yerine arsa sahibinin arsa payına karşılık satışlar neticesinde oluşacak karın bölüşülmesi olarak tanımlanabilir. İnşaat sektöründe yer alıp borsaya kote olan Sinpaş şirketinin mali tablolarına ulaşılabilmektedir. Ancak Sinpaş şirketinin mali tablolarında bu konuya ilişkin arsa maliyetinin ve hasılatın nasıl tespit edildiği sorularına cevap bulunamamıştır.

Sinpaş GYO bağımsız denetim raporunda da araştırma konusu olan arsa maliyetinin müteahhit açısından nasıl tespit edildiği ve müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerin hasılatın hangi tarihte ve hangi tutar üzerinden tespit edildiği noktasında detaylı sarıh bir açıklama bulunmamaktadır. Stoklar ile ilgili stokların değeri maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirildiği belirtilmiştir. Bu durumda inşaatın temel maliyet unsurlarından biri olan arsa maliyetinin nasıl tespit edildiği, arsa sahibine verilen dairelerin inşaat maliyeti mi olduğu yoksa teslim edilen dairelerin gerçeğe uygun değeri mi olduğu ya da başka bir yöntem ile mi tespit edildiği anlaşılamamaktadır. Bu durumda arsa maliyeti maliyet değeri ile tespit edildiği ve arsa sahibinden elde edilen hasılatın ise arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin imzalandığı tarihteki gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanmakta olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla da müteahhit açısından arsanın maliyet değeri ile arsa sahibine teslim edilen dairelerin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark fiktif bir kar olarak ortaya çıkmaktadır. Sinpaş bağımsız denetim raporunda; müteahhit tarafından arsanın gerçeğe uygun değeri hasılat olarak raporlandığı için; finansal durum tablosunda da arsa maliyet değeri ve arsanın gerçeğe uygun değeri arasındaki fark tutarının hatalı raporlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bu doğrultuda çalışmada TMS/TFRS kavramsal çerçeve ve konuyla ilgili TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, TMS 2 Stoklar standardı, TMS 8 Muhasebe Politikaları Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Geçmiş Dönem Hataları standardı, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı hükümleri doğrultusunda arsa karşılığı inşaat işleri değerlendirilmiştir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin TMS/TFRS uygulaması ile ilgili bugüne kadar yayımlanmış akademik çalışma olmaması ve bağımsız denetim raporlarında konunun net olarak ortaya konulamamış olması nedeniyle çalışmanın üçüncü bölümünde bir uygulama önerisi ortaya konulmuştur. Uygulama önerisinde arsa sahibi ile müteahhidin trampa ilişkisi içerisinde olduğu, müteahhit açısından kendi payına kalan bağımsız dairelerin üretim işi olduğu, arsa sahibinin payı olan bağımsız bölüm teslimlerinin ise müteahhit açısından hizmet işi olduğu sonucuna varılmıştır. İşin özü; aslında arsa sahibinin yeterli finansmana sahip olmadığından arsası üzerine inşa edilecek eserin yapım işini nakdi ödeme yerine gayri nakdi ödeme olarak arsadan pay vermek sureti ile müteahhide yaptırmasıdır. Bu nedenle de müteahhid açısından bu işlem bedelinin arsa sahibinden arsa payı olarak alındığı bir hizmet sunumu işi olduğu sonucuna varılmıştır.

Uygulama önerisinde iki model üzerinde durulmuştur. Birincisi maliyet modeli ikincisi gerçeğe uygun değer modelidir. İki modelinde ortak çıkış noktası; müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin üretim faaliyeti olarak değerlendirilmesi buna karşın arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlerin ise inşaat taahhüt işi olarak dikkate alınması hususudur. Her iki modelde de bu işlemin trampa olduğu kabul edilmiştir.

Maliyet modeli önerisinde müteahhit tarafından bu işlem, müteahhide devredilecek arsa payının maliyetini arsa sahibine verilmesi taahhüt edilen dairelerin toplam tahmini maliyeti üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Gerçeğe uygun değer modelinde ise; arsa sahibinin müteahhide devredeceği arsa payının değeri arsanın gerçeğe uygun değeri üzerinden raporlanmaktadır. Arsanın gerçeğe uygun değeri için gayrimenkul değerlendirme şirketleri tarafından değerlendirme raporu alınması da finansal tablolardaki bilginin kalitesi açısından önem arz etmektedir.

Her iki modelde de müteahhide kalan bağımsız bölümlere ilişkin hasılat inşaatın bitiminde tanınmaktadır. İki modelin birbirinden farkı arsa maliyetinin tespiti noktasındadır. Birinci model önerisinde arsa maliyeti inşaat maliyeti üzerinden, ikinci model önerisinde ise arsanın gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıt altına alınmaktadır.

Arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümler ise gerçeğe uygun değeri üzerinden zamana yayılı hasılat olarak muhasebeleştirilecek ve kâr ilgili dönemde kâr veya zarar tablosuna yansıtılacaktır. Gerçeğe uygun değer modelinde, arsanın gerçeğe uygun değeri ile maliyet değeri arasındaki fark kâr olarak ortaya çıkacaktır. Sonuç itibarıyla arsanın maliyet değeri de gerçeğe uygun değere getirileceği için inşaatın bitimindeki kâr rakamında bir değişiklik olmayacaktır.

Müteahhidin kâr veya zarar tablosunda maliyet modelinde ilk iki yıl kâr raporlanmazken tüm kâr son yılda raporlanmaktadır. Gerçeğe uygun değer modelinde ise zamana yayılı olarak her yılın kârı ilgili yılın kâr veya zarar tablosunda gösterilmektedir.

Finansal tablolarla ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesi açısından uygulama önerisinde sunulan gerçeğe uygun değer modelinin maliyet modeline göre daha güvenilir olacağı neticesine ulaşılmıştır. Ayrıca VUK'taki maliyet bedeli üzerinden müteahhidin hasılat bedelinin tespiti uygulaması müteahhit faturalarındaki KDV tutarının daha düşük hesaplanmasına dolayısıyla müteahhitler tarafından daha düşük tutarda KDV beyanı ortaya çıkmaktadır. Böylece de gerçeğe uygun değer yerine maliyet bedeli üzerinden müteahhidin hasılat tutarının tespit edilmesi durumunda kamu zararı ortaya çıkmaktadır. 25.10.2022 tarih ve 31994 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6294 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2023 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programında gayrimenkul satışlarında ekspertiz raporu alınarak satış işlemlerinin belirlenmesi planlanmaktadır. Alım satım işlemlerinde ekspertiz raporu zorunluluğu başladığında VUK 267/2 maddesindeki maliyet bedeli esası yerine, KDV kanunu 2.maddesinde değişikliğe giderek müteahhitlerce arsa sahibine düzenlenecek faturalarında mutlak suretle ekspertiz raporuna dayandırılması gerekmektedir. Aksi takdirde mevcut uygulamanın devam etmesi halinde KDV açısından kamu zararı ortaya çıkacaktır. Akademik çalışmalarda arsa karşılığı inşaat işleri sadece vergi uygulamaları açısından değil TFRS perspektifinden de ele alınmalı ayrıca TMS/TFRS ve FRS/ BOBİ FRS ile ilgili çalışmalarda da sadece taahhüt işleri değil arsa karşılığı inşaat işleri ile ilgili

de çalışmalar yapılmalıdır. Bu yönüyle çalışmanın yeni yapılacak akademik çalışmalara, taşınmazların gerçeğe uygun değeri üzerinden tapuda değerinin gösterilmesi çalışmasında muhasebe uygulamaları açısından kamunun uygulamalara ve bağımsız denetim raporu hazırlayacak inşaat şirketlerine katkısı olabilecektir.

Sonuç itibariyle çalışmada arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa olduğu, inşa edilen yapıdan müteahhidin kendi uhdesinde kalacak bağımsız bölümleri için müteahhidin üretim işi yaptığı, arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümlerin müteahhit açısından hizmet işi olduğu, arsanın maliyetinin müteahhit için arsanın gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal tablolara aktarılması gerektiği değerlendirilmiştir.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2006). “İnşaat Tahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme Ve Bir Uygulama”(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi /Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akdoğan, N. (2019). “İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi”, *Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil Ve Eğitim Kuruluşu Lisanslama Sınavları Çalışma Notları*, Ankara.
- Aktaş, R., & Varol D. İ. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:73, 27-50.
- Akın, S. (2010). *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Alagöz, A. (2008). Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri. Konya: Nobel Yayınları.
- Badem, A. C., & Tosun, V. (2014). Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları Ve TMS 11 Açısından Karşılaştırılması Ve Ertelenmiş Vergi Etkisi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 14(43), 39-64.
- Balkır, B. (2014). Mal Değişim Sözleşmesinde Satış Hükümlerinin Uygulanması, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 28, 129-142.
- Baltacı, A. (2019). Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma nasıl yapılır? *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:2, 368-388.
- Bayraktar, D., & Bayraktar E. (2017). Türkiye’de Yapı Müteahhitliği Tanımının Yasal Bir Çerçevede Tartışılması. *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, 4(2), 41-49.
- Benligiray, Y. (1988). Özel İnşaat İşlerinde Ticari Kazancın Tesbiti, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:6, 89-97.
- Boujelben, S., & Kobbi-Fakhfakh, S. (2020). Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial reporting and accounting* 18(4), 707-728.
- Canyaş, A. B. (2020). Yabancı Gerçek Kişiler Lehine Türkiye’deki Taşınmazlar Üzerinde Kat İrtifakı Tesisi Ve Kat İrtifakı Tesisinin Türk Vatandaşlığı Kazanmaya Etkisi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı:16, 91-109.

- Cengiz S., & Tosunoğlu B. (2018). TFRS 15, TMS 11 ve VUK Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 9(2), 33-57.
- Conkar, K., Gökçe, N., & Telliöğlu, T. F. (2007). TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:36, 71-84.
- Cömert, Ç. E. (2019). Bölüm 5 Hasılat, Editörler: Nuran Cömert ve Çağla Esen Cömert *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*, 49-61, İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Çalık, Y. (2013). *Hasılat Paylaşım Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çatıkkaş Ö., & Şuekinici, C. (2016). *Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi Ve Vergi Uygulamaları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Çatıkkaş Ö., & Şuekinici C. (2013). *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Çatıkkaş, Ö., & Şuekinici, C. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı BOBİ FRS ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:108, 191-209.
- Çatıkkaş, Ö., & Yener, M. D. (2017). Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Boyut ve Muhasebeleştirilmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(1), 65-75.
- Çelik, B. (2000). Takas Mahsup Farklılığı ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri, *Mevzuat Dergisi*. Sayı:27, 3-6.
- Daloğlu, P. (2019). Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetleri Ve Hizmetin Stoklanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (3), 667-687.
- Demir, E. (2015). Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhut ve Onarım İşlemlerinde Vergilendirme ve Muhasebeleştirme, 8(36), 834-846.
- Demir, M. D. (2016). *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Yüklenicinin Temerrüdü Sebebiyle Sona Ermesi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Medipol Üniversitesi /Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demirkol, Ö. F. (2018). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 Aşamalı Model, *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 6(15), 415-433.
- Demirkıran, R. (2010). Özel İnşaat İşleri, *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı:129, 14-29.

- Devamoğlu, S. G. (2010). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:129, 30-64.
- Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:80, 115-132.
- Doruk, C. E. (2021). *Hasılat Paylaşımli İnşaat Sözleşmesi*, Yüksek Lisans Tezi, KTO Karatay Üniversitesi/ Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Konya.
- Duman, İ. (2008). *Açıklamalı ve İctihatlı İnşaat Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Durak, Y. (2015). Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(3), 207-252.
- Durmuş, N., & Kutlu, O. (2020). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile Karşılaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi*, 30(158), 189-211.
- Dünya Sözlük Online. (2021). <https://www.dunyasozluk.com/baslik/takasla-tramparasindaki-fark-991405/> Erişim Tarihi: 21/03/2021
- Dünya Sözlük Online. (2021). <https://www.dunyasozluk.com/baslik/takasla-tramparasindaki-fark-991405/> Erişim Tarihi: 21/03/2021
- Emlak Ansiklopedisi (2021). <http://emlakansiklopedisi.com/wiki/temel-vizesi> Erişim tarihi 14.11.2021
- Emlakta Son Dakika (2022) http://www.emlaktasondakika.com/emlakta_puf_noktasi/Kat_mulkiyeti_ve_kat_irtifaki_nedir/40.aspx Erişim Tarihi: 10.03.2022
- Erman, H. (1984). Karar İncelemesi: Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 50(1-4), 505-517.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Özelgesi (2022). B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.67-213 15.07.2011, Erişim Tarihi: 15/02/2022
- Guzikova, L. A., & Neelova, N. V. (2020). Agreements of participation in shared construction: relationship of legal, tax and accounting aspects, *In IOP Conference Series: Materials Science and Engineering*, 962(2), 22-81.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:76, 1-24.
- Gündüz, N. (2016). Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşleri ile Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Maliyetler Yönünden Karşılaştırılması, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:205, 63-69.

- Kamu Gözetim Kurumu (2022). <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-BoyCC%87s%CC%A71> Erişim tarihi: 30/08/2022
- Kamu Gözetim Kurumu (2022). <https://sbg.kgk.gov.tr/Istatistik/> Bağımsız Denetim İstatistikleri.aspx Erişim tarihi: 30/08/2022
- Karacan, S., & Uygun, R. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(56), 800-813.
- Karadağ, N., & Demir, M. (2021). İnşaat Muhasebesi Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu, TMS 11 ve TFRS 15 Standartları Açısından İncelenmesi, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(11), 15-33.
- Karamercan F., (2018). Türk Borçlar Hukukunda Takas, *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), 271-296.
- Karaman Ş, (2009). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Çankaya Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kılıç, F. (2013). *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Kültür Üniversitesi/ Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Kılıç, G. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Getirdiği Yenilikler ve Örneklerle Açıklanması, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 19(58), 237-262.
- Kıllı, M., & Işık, Y. (2018). Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Ve BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(6), 1093-1104.
- Kıymetli Şen, İ., & Özbicerikli M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi İle Mukayeseli Bir İnceleme, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı:22, 1-19.
- Kıymetli Şen, İ. (2012). TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(2), 83-94.
- Kızılot, Ş. (2008). *İnşaat Muhasebesi ve Vergilendirilmesi*, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık.
- Koç, E., Kaya, K., & Şenel, C. M. (2017). Türkiye'de İnşaat Sanayi Sektörünün Gelişimi-Temel İnşaat Sanayi Göstergeleri, *Nevşehir Bilim ve Teknoloji Dergisi*, 6(2) 643-660.
- Kulkarni, G. K. (2007). Construction industry: More needs to be done. *Indian journal of occupational and environmental medicine*, 11(1), 1-2.

- Mazumder, B., & Purohit, K. (2018). Revenue recognition for long-term contracts under IFRS 15—an analysis with reference to the real estate companies in Bangladesh, *Indian Journal of Accounting*, 50(2), 22-30.
- Öktem, B. (2020). Yıllara Yaygın İnşaatların TFRS 15, BOBİ FRS Ve Vergi Kanunlarımız Açısından Karşılaştırılması, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 252, 187-203.
- Özerhan, Y., & Sultanoğlu, B. (2021). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Kapsamında Asıl-Vekil İlişkinin Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 21(63), 19-38.
- Özyürek, M. (2019). Arsa Payı Karşılığı Kat Yapım Sözleşmesinde Yüklenicinin Temerrüdü Ve Sonuçları, *Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 2(2), 65-118.
- Özcan, Z. (2011). Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibine Kalan Dairelerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 96, 111-123
- Özerhan, Y., & Sultanoğlu, B. (2019). Lisans Sözleşmelerinden Doğan Hasılatın TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, Yazılım Sektöründe Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, 15-32.
- Öge, S. (2019). *Kat karşılığı inşaat işleri ve muhasebeleştirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir Üniversitesi /Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Pamuk, M., & Kaya, Y. (2010). İnşaat Kavramı ve İnşaata Başlama, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:129, 7-13.
- Pamuk, R. & Kuruoğlu, M. (2016). İnşaat Sektöründe Sürdürülebilirlik Ve Bina İnşaatlarında Evrensel Uygulama Örnekleri, *Beykent Üniversitesi Fen ve Mühendislik Bilimleri Dergisi*, 9(1), 161-167.
- Saraçoğlu, F. R. (1997). *İnşaat Sektöründe Halkla İlişkiler* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sarıcaoğlu, E. (2021). Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Gelirin Vergilendirilmesinde Elde Etme Unsuru, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(3), 539-579.
- Selimoğlu, R. (2013). *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*, İzmir: Hipotez Yayınları.
- Selvi, Y., & Ercan, M. (2018). BOBİ FRS Kapsamında Stoklar, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 47-57.
- Sertler, D. (2021). *Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesinde Üçüncü Kişinin Hukuki Durumu* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü: Bursa.

- Sibanda, Y. (2019). *Recognising revenue for real estate construction contracts: An interpretation of IFRS 15 (Doktoral Thesis/ Master's Disertasion)* University of Johannesburg, South Africa.
- Şaban, M., Gürkan, S., & Vargün, H. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(1), 43-64.
- Şah, M. (2003). *Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi tevkifatı*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*, Erişim Adresi: www.ismmmo.org.tr, (20/12/2021).
- Şenlik, M. (2010). *“İnşaat Muhasebesi”*, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları.
- Tax Gru Complete Tax Solution, (2022) <https://taxguru.in/income-tax/capital-gains-joint-development-agreement.html>. Erişim Tarihi:10.08.2022
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi (2021) <http://www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx> 3194 sayılı İmar Kanunu madde 5, Erişim Tarihi:12.08.2021
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi (2021) <http://www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx> 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu madde 4 Erişim Tarihi:12.08.2021
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi (2021) <http://www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx> 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu madde 4, Erişim Tarihi:12.08.2021
- T.C. Çevre, Şehircilik Ve İklim Değişikliği Bakanlığı (2022) <https://istanbul.csb.gov.tr/yapi-muteahhitligi-basvurulari-bilgi-ve-basvuru-kilavuzlari-i-2959-> Erişim Tarihi:25.10.2022
- T.C. Resmi Gazete (2010) Sayı: 27787, “Yapı müteahhitlerinin kayıtları ile şantiye şefleri ve yetki belgeli ustalar hakkında yönetmelik”
- T.C. Resmi Gazete (2007) Sayı: 26482, 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- T.C. Resmi Gazete (2014) Sayı: 28983 Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- T.C. Resmi Gazete (2018) Sayı: 30442 18 nolu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- T.C. Resmi Gazete (1961) Sayı: 10700 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- T.C. Resmi Gazete (1961) Sayı: 3488 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- T.C. Resmi Gazete (1965) Sayı: 12038 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu

- T.C. Resmi Gazete (2018) Sayı: 30383 7104 Sayılı Katma Değer Vergisi ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- Tekin, Ö. F., Eşit, M., & Varınca, K. B. (2014). *İnşaat Sektöründe Çevresel Kaygılara Çözüm Önerileri: Sürdürülebilirlik ve Yeşil Binalar*, 2. Uluslararası Çevre ve Ahlak Sempozyumu Bildiriler Kitabı. Adıyaman.
- Tekin, E. (2019). 7104 Sayılı Kanun Sonrası Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:237, 47-54.
- Tureng Sözlük Online. (2021) (<https://tureng.com/tr/turkce-ingilizce/exchange/> / Erişim Tarihi:12.08.2021)
- Turut, Ş. (2009). *Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Kat karşılığı İnşaat İşleri*, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.
- Türkiye İstatistik Kurumu (TUİK) (2022) <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yapi-Izin-Istatistikleri-Ocak-Eylul,-2021-37463> Erişim Tarihi: 10.08.2022
- Türkiye İstatistik Kurumu (TUİK) (2022) <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ciro-Endeksleri-Eylul-2021-37328> Erişim Tarihi: 10.08.2022
- Türkiye İstatistik Kurumu (TUİK) (2022) <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-III.-Ceyrek:-Temmuz---Eylul,-2021-37547> Erişim Tarihi:10.08.2022
- Türkiye İstatistik Kurumu (TUİK) (2022) <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Donemsel-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-III.-Ceyrek:-Temmuz---Eylul,-2021-37183> Erişim Tarihi:10.08.2022
- Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi (2021) <https://islamansiklopedisi.org.tr/trampa> Erişim Tarihi 25.04.2021
- Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi (2021) Bilal Aybakan, "Trampa", <https://islamansiklopedisi.org.tr/trampa> (25.04.2021).
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri (2021). <https://sozluk.gov.tr/> Erişim Tarihi 25.04.2021
- Usul, H. & Öztürk, M. S. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerin Hasılat Standardı Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Faaliyetlerinin İncelenmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(4), 1157-1166.
- Ünlütürk, A. Ç., Deveci, E. N., & Dağlı, M. F. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:57, 247-268.
- Varıcı, İ., & Binici, M. E. (2017). *Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi İdaresi İle Yargı Organları Arasındaki Anlaşmazlıklar Ve Çözüm Analizleri*, *Global Journal of Economics and Business Studies*, 6(12), 155-163.

Vural, S., & Sarı, A. (2008). *Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:111*, 103-112.

Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2011). İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(3), 113-135.

<http://www.baybul.com/resmi-kurumlar/1563025-kat-karsiligi-temlik-akdi.html> Erişim Tarihi: 15.05.2022

<https://www.faqifrs.com/output-method-measuring-progress-to-completion/>Erişim Tarihi:11.09.2021

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Cafer ŞUEKİNCİ

ÖĞRENİM DURUMU

| Derece | Eğitim Birimi | Mezuniyet Yılı |
|---------------|--|----------------|
| Doktora | Sakarya Üniversitesi /İşletme Enstitüsü /Muhasebe ve Finansman | Devam Ediyor |
| Yüksek Lisans | Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü/ Muhasebe ve Denetim | 2012 |
| Lisans | İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi | 2000 |
| Lise | Çağa Anadolu Öğretmen Lisesi | 1996 |

İŞ DENEYİMİ

| Yıl | Yer | Görev |
|------------|--------------------------------|---------------|
| 2010-Halen | Erda Bağımsız Denetim Ltd.Şti. | Şirket Sahibi |
| 2000-2010 | Özen Gıda Paz. Ltd. Şti. | Şirket Sahibi |

Yabancı Dil

İngilizce

ESERLER

1. Çatıkkaş, Özgür & Şuekinci, Cafer (2013), TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları”, Hesap Uzmanları Derneği.
2. Çatıkkaş, Özgür & Şuekinci Cafer (2016), Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları, Hesap Uzmanları Derneği.
3. Oruç, Murat & Çatıkkaş Özgür & Şuekinci Cafer (2019), Hukuki ve Mali Yönleri ile Konkordato, Oniki Levha Yayıncılık.
4. Çatıkkaş, Özgür & Şuekinci, Cafer (2012), “Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 368.

5. Çatıkkaş, Özgür & Şuekinici, Cafer (2013), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile Özel İnşaat Faaliyetine Getirilen Düzenlemelerin Mevcut Vergi Kanunlarıyla Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 301.,
6. Çatıkkaş, Özgür & Esen, Özgür & Şuekinici Cafer (2018), “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Ve Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Uygulama Örneği”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 108.
7. Çatıkkaş, Özgür & Şuekinici Cafer (2020), “Blok Zinciri Teknolojisinin Muhasebe Ve Vergilendirme Üzerine Etkileri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 162.
8. Çalış, Ercan & Şuekinici, Cafer, “Gayrimenkul İnşaat Anlaşmalarının UFRS Kapsamında Değerlendirilmesi”, International Association of Social Science Research (IASSR), 04 Eylül 2016, Roma, İtalya.
9. Can, Ahmet Vecdi & Karaca, Nevran & Şuekinici, Cafer (2019), “Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları ve BIST Sürdürülebilirlik Endeksi”, ICAFR 2019.
10. Şuekinici, Cafer & Çatıkkaş, Özgür & Özkul, Fatma (2020), “Bitcoin Madenciliğinin Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 382.
11. Şuekinici, Cafer (2020), “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi, 2(2)