

KAMUDA YAPIM İŞİ İHALESİ KAZANAN ve KAMU İHALELERİNE KATILMaktan YASAKLANAN İŞLETMELERİN RAPORLAMA SORUMLULUKLARI TMS/TFRS ÖNCESİ ve SONRASI

İsmail GÜRSOY
Sayıştay BaŐ Denetçisi

ÖZET

Kamu ihaleleri ölkemizde önemli bir pazar haline gelmiŐtir. İŞletmelerin değeri ve büyümeleri aÇısından bu pazardan pay almak elbette önemlidir. Kamu alımlarının parasal büyüklüğü, alacağını tahsil edememe riski bulunmaması gibi faktörler bu alanı cazip kılmıŐtır. Elbette işletme ve çevresi için kamu ihalesi kazanması ne kadar olumlu bir göstergeyse kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanma da o kadar olumsuz bir göstergedir. Çalışmamızda genelde kamu ihaleleri ve özeldede yapım işi ihalelerini kazanan firmaların raporlama sorumlulukları ile kamu ihalelerine katılmaktan yasaklananların sorumlulukları ele alınacaktır. Çalışma kapsamında işletmeye ilişkin olumlu ve olumsuz nitelikte olan bu iki göstergenin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarından(TMS/TFRS)önce ve sonra işletme çevresine sunumu incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Kamu İhalesi, Yapım İşleri, TMS/TFRS, Muhasebeleştirme

**THE REPORTING RESPONSIBILITIES OF COMPANIES WHICH
ARE PROHIBITED FROM PARTICIPATING IN PUBLIC TENDERS
AND PUBLIC PROCUREMENT AND WINNING THE TENDER
FOR CONSTRUCTION JOB IN PUBLIC PROCUREMENT -
BEFORE AND AFTER TMS/TFRS**

ABSTRACT

Public procurement has become a key market in our country. In terms of value and growth of businesses getting a share of this market is of course important. Monetary aggregates of public procurement and the absence of risk that receivables cannot be collected has made this area attractive. Of course, tow in the public tender for businesses is a positive indicator, whereas being banned from participating in a public procurement is a negative indicator. In our study, those prohibited from participating in public tenders and public procurement and reporting responsibilities of the private companies winning the tender for the construction jobs responsibilities will be discussed.

The positive and negative attributes of these two indicators for enterprises will be examined before and after the presentation of the business environment under the Turkish Financial Reporting Standards (TFRS/TMS).

Key Words :Public Procurement, Construction Jobs, TMS/TFRS, Accounting

1. GİRİŞ

2014 yılı kamu alımları izleme raporuna göre kamu ihaleleri sonucunda 97 milyar TL civarında sözleşme imzalanmıştır. Bu rakamın yaklaşık 40 milyarı yapım işlerine ait sözleşmelerden meydana geldiği görülmektedir. 2015 yılı ilk altı ayında yaklaşık 22 milyar TL tutarında yapım işi sözleşmesi imzalandığı 2015 yılı kamu alımları izleme raporunda görülmektedir. Kamu ihale Kurumu tarafından 31.12.2014 tarihi itibarıyla kayıtlı bulunan yasaklama sayısı 7.845'tir. Kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmış 7.845 işletme hem yeni kamu ihalesi gerçekleştirecek kamu idareleri için hem de işletmelerin durumuyla ilgilenen (kredi verenler, yatırımcılar, çalışanlar gibi) üçüncü kişiler için önem arz etmektedir. Konumuz ülkemizde önemli bir pazar haline gelen ve her geçen gün büyüyen kamu ihalelerini, özellikle de bu ihalelerde en büyük payı oluşturan yapım işi ihalelerini kazanan yüklenicilerin ve bu pazara girmekten yasaklanan işletmelerin raporlama sorumluluklarını TMS/TFRS öncesi ve sonrası mevzuat kapsamında incelemektir.

Çalışmamız kapsamında öncelikle ülkemizde kamu ihale sisteminde yapım işi ihaleleri ve bu ihale sonucunda imzalanan yapım işi sözleşmeleri incelenecektir. Ardından TMS 11 İnşaat Sözleşmelerinin bu alana etkisi, işletmelerin muhasebeleştirme yöntemlerine getirmiş olduğu yenilikler anlatılarak çalışmamızın birinci kısmı tamamlanacaktır. Çalışmamızın ikinci kısmında kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanma halleri açıklanacak ve bu duruma düşen bir işletmeye TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ve TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı çerçevesinde bu bilgiyi ne şekilde sunabileceği, nasıl üçüncü kişileri bilgilendirmesi gerektiği incelenecektir.

2.KAMU İHALESİ

Kamu idaresinin yükleniciyi seçmek amacıyla, isteklilerden teklif alarak en uygun olanı kabul etmesine kamu ihalesi denilmektedir. Bu seçimde ekonomik yeterlilik ve ekonomik fiyat gibi unsurlar dikkate alınır. İdarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde, açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü ve pazarlık usulü uygulanır.

2.1.Açık İhale Usulü

Açık ihale usulü, bütün isteklilerin teklif verebildiği usuldür. Açık ihale usulü tanımıyla, tekliflerin açık olması değil, ihalenin herkese açık olması ifade edilmektedir. Kanunda ve ihale şartnamesinde yazılı genel ve özel şartları taşıyan herkes, bu ihaleye katılabilecektir. İhaleye, istenilen başvuru niteliklerine sahip olan ve usulüne uygun olarak teklif veren adaylar arasından, Kanunda yazılı yeterlilik değerlendirme kriterlerine göre, en avantajlı teklif veren istekli saptanarak ihale süreci tamamlanır.

Bu ihale türünde teklifler kapalı zarf içinde hazırlanarak idareye verilir. Aşırı düşük teklif gibi özel durumlarda, isteklilerden yazılı olarak açıklama yapılması istenebilir.

2.2.Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Kamu ihale Kanununa göre, belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür. İşin özelliğinin uzmanlık ve ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi bu usule göre yaptırılabilir. İşin niteliğine göre rekabeti engellemeyecek şekilde belirlenen ve ihale dokümanı ile davet mektubunda belirtilen değerlendirme kriterlerine göre tekliflerin değerlendirilmesi yapılarak ihale sonuçlandırılır. İhaleye davet edilebilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif veren istekli sayısının üçten az olması halinde ihale iptal edilir. Teklif veren istekli sayısının üçten az olması nedeniyle ihalenin iptal edilmesi durumunda, ihale dokümanı gözden geçirilerek varsa hatalar ve eksiklikler giderilmek suretiyle, ön yeterliği tespit edilen bütün istekliler tekrar davet edilerek ihale sonuçlandırılabilir (KİK).

Belli istekliler arasında ihale usulünde belirtilmesi gereken iki özellik vardır. Bu ihale türünde yaptırılacak işler uzmanlık ya da ileri teknoloji gerektirmektedir. Dolayısıyla ihaleye katılacaklar ön yeterlilik değerlemesine tabi tutulmaktadır.

2.3. Pazarlık Usulü

Kamu İhale Kanununda pazarlık usulü ihale sürecinin iki kısma ayrılmaktadır. Birincisi kısımda; doğal afet, salgın hastalık, can kaybı tehlikesi

gibi ani ve beklenmedik olayların, savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması durumları ile kanunda belirtilen parasal limitin altındaki işlerdir. Birinci kısımdaki işlerde ilan yapılması zorunlu değildir. İlan yapılmamışsa en az üç istekliden yeterlilik belgeleri ve fiyat teklifleri alınması gerekir. Diğer kısım işlerde idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini öncelikle görüşülür. Bu görüşmelerin ardından fiyat isteklilerle görüşülür.

KİK' in 21. maddesinde pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı belirlenmiştir;

- Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması,
- Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- İhalenin araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,
- Yaklaşık maliyeti ilgili yılda belirlenmiş parasal limitin altında olan mal alımı veya hizmet alımları,
- İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mali özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesidir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununda yazılı usul ve şartlarla yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemler yapım işi ihalesi olarak tanımlanmaktadır. Bu ihale sonucunda idare ile yüklenici arasında yapılan yazılı anlaşmaya sözleşme denilmektedir. Yapılan bütün ihaleler normal şartlarda bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanır. İhale dokümanında

aksi belirtilmedikçe sözleşmelerin notere tescili ve onaylatılması zorunlu değildir. İhale üzerinde kalan istekli ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat vererek sözleşmeyi imzalamak zorundadır.

Kamu İhale Kanunu yapım işini; Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri şeklinde sıralamak suretiyle tanımlamıştır.

Yapım İşleri Genel Şartnamesine göre yapım işi ihalesi sonucunda idare ile yüklenici arasında imzalanacak sözleşme iki tür olarak belirlenmiştir. Bu sözleşmelerden birincisi; uygulama projeleri ve bunlara ilişkin mahal listelerine dayalı olarak, işin tamamı için yüklenicinin teklif ettiği toplam bedel üzerinden yapılan sözleşme, 'Anahtar Teslimi Götürü Bedel Sözleşme'dir. İkinci sözleşme türü ise; ön veya kesin projelere ve bunlara ilişkin mahal listeleri ile birim fiyat tariflerine dayalı olarak idarelerce hazırlanmış cetvelde yer alan her bir iş kaleminin miktarı ile yüklenici tarafından bu iş kalemleri için teklif edilen birim fiyatların çarpımı sonucu bulunan tutarların toplamı üzerinden yapılan sözleşme, 'Birim Fiyat Sözleşme'dir.

Konumuzda önem arz eden husus sözleşme türünden ziyade sözleşmeye bağlanan yapım işinin tamamlanma süresidir. Çünkü inşaat işletmelerinde esas faaliyet konularını oluşturan bir inşaatın tamamlanması bir takvim yılından daha uzun sürebilmektedir. Bu durum, işletme faaliyetinin, bir takvim yılı olan muhasebe dönemi içinde finansal tablolara alınmasında bazı sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunların başında inşaat yapım sözleşmesine ilişkin hasılatın gelir tablosuna alınmasının ne zaman ve nasıl olacağı, dolayısıyla kâr / zarar hesaplaması gelmektedir (Yılmaz, 2009).

Yapım işleri aynı takvim yılında tamamlanması öngörülenler ve birden fazla takvim yılına sirayet edenler şeklinde ikiye ayrılabilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerinin özelliği gereği, sözleşme faaliyetlerinin başlaması ile tamamlanması farklı muhasebe dönemleri içine girmektedir. Kamu adına ve hesabına yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmeleri TMS 11 İnşaat

Sözleşmeleri Standardı kapsamına girmektedir. Standart yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasında getirdiği yenilik, sözleşme gelir ve maliyetlerinin inşaat süresi kapsamındaki muhasebe dönemleriyle ilişkilendirilmesidir.

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM SÖZLEŞMELERİ MEVCUT UYGULAMALAR VE TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDIYLA GETİRİLEN YENİLİKLER

3.1. Vergiye Dayalı Uygulamalar

Gelir Vergisi Kanunu, taahhüde bağlı olarak yapılan inşaat ve onarım işlerinde, işin başlangıç ve bitim sürelerinin bir takvim yılından fazla sürmesi halinde o işin yıllara yaygın olarak yapıldığını belirtmiştir. Burada işin süresi 12 aydan kısa bile olsa başlangıç ve bitiş tarihleri farklı takvim yılında gerçekleşmişse iş yıllara yaygın kabul edilmektedir. Bir işin yıllara yaygın olup olmayacağı işin sözleşme aşamasında belirlenir. Diğer bir ifade ile yapılan sözleşmede işin teslim zamanı da belirtildiğinden, işin yıllara yaygın olup olmadığı tespit edilir.

Kanun yıllara yaygın inşaat işinin ne zaman bitmiş olacağını da düzenlemiştir. GVK'na göre, bir işin bitmiş olması için geçici kabul tutanağının idare tarafından onaylanması yeterlidir. Yani, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde işin bitimi için kesin kabulün olması beklenmemekte, işin idarece kabul edildiği tarihin işin bitim tarihi olarak kabul etmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar inşaatın devam ettiği sürece, bu işlerle ilgili olarak kâr veya zarar beyanında bulunmazlar. Ancak, kâr veya zarar beyanında bulunmaması beyanname verilmez anlamı taşımaz. Dolayısıyla, iş bitmemiş bile olsa, mükellefler beyannamelerini vermek zorundadırlar. Örneğin; yıllara yaygın bir inşaat işini 2011 yılında alan, 2014 yılında bitiren bir işletme, 2011, 2012 ve 2013 yılları için gelir tablosu ve bilanço düzenleyecekler ve bir beyanname ile bu tabloları vereceklerdir. İşin bitimi olan 2014 yılında ise, inşaat şirketi kesin kâr ve zararı belli olduğundan dolayı, beyannamesinde elde etmiş olduğu kârı da bildirecektir (Usul, 2012).

Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi gereği yıllara yaygın bir inşaat işinin vergilendirilebilmesi için, aşağıda sıralanmış olan unsurların var olması gerekmektedir;

- Yapılan iş inşaat ya da onarım işi olmalıdır,
- İnşaat veya onarma işi taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır,
- İnşaat veya onarım işi birden fazla takvim yılı sürmelidir.

Diğer taraftan yıllara yaygın inşaat işinin uzun sürmesinden dolayı devletin vergiyi geç alması ve bu bağlamda da reel anlamda bir kayba uğraması söz konusu olabilir. Bu durum verginin mali amacına aykırı olabileceği gibi, aynı zamanda da verginin genellik ilkesine aykırıdır. Bu amaçla devlet, vergilemedeki adaleti sağlamak amacıyla müteahhide yapılacak ödemelerde vergi kesintisi uygulamasını getirmiştir. Bu bağlamda da işi yapanlara ödenecek olan istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılması yasaya göre zorunluluktur (Usul, 2012).

3.2. Gelir Vergisi Kesintisi

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi 3. bendi uyarınca yıllara yaygın yapım ve onarım niteliği taşıyan işlerden % 3 oranında vergi kesintisi yapılır.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kurumlar, G.V. Kanununun 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden, avans olarak ödenenler dahil bu ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada % 3 vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Vergi kesintisi yapmakla yükümlü bulunan kişi ve kurumlar şunlardır (İnan, 2006);

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret Şirketleri ve ortakları,
- Dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonu yöneticileri,

- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Yukarıda belirtilen kesintinin yapılıp yapılmamasında en önemli konu önceki bölümde değinildiği gibi yapım ve onarım işinin birden fazla takvim yılına taşıp taşmadığıdır. Kesinti uygulamasına geçici kabul yapıncaya kadar devam olunur. Bu nedenle geçici kabul yapıldıktan sonra müteahhide yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmaz. Çünkü geçici kabul yapıldıktan sonra alınan hak edişlerin ilgili yıl gelir vergisi beyannamesinde gösterilmesi gerekir.

3.3. Tamamlanma Oranına Dayalı Uygulamalar

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde, “Tamamlanma Yöntemi” ve “Tamamlanma Yüzdesi (Aşamaları) Yöntemi” olmak üzere iki temel yöntemin uygulandığı görülmektedir. Ülkemizde yaygın olan uygulama Gelir Vergisi Kanununun 44. maddesi kapsamında gerçekleştirilen tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Bu sözleşme konusu işe ilişkin kâr veya zarar işin bitimine kadar tespit edilmemektedir. Bu yöntemde yapılan inşaat işine ilişkin maliyetler bilançonun aktifinde, elde edilen gelirler yani hak edişler ise bilançonun pasifinde işin bitim tarihine kadar sunulmaktadır. İşin başlama ve bitim tarihleri ise işyeri teslim tutanağı ve geçici kabul tutanağı ile tespit edilmektedir. Tamamlanma yönteminde ihaleyi yapan ve uygulayan kamu kurumuna işin niteliğine göre hak edişler üzerinden gelir vergisi stopajı yapma sorumluluğu verilmesi suretiyle, kamunun vergi kaybı sakıncası kısmen bertaraf edilmiştir. Ancak işletmelerin yıllar itibarıyla finansal tablolarının analiz amacıyla karşılaştırılmasını anlamsız kılması ve dolayısıyla dönemsellik ilkesinden sapmaya neden olması gibi birçok sakıncaları bulunduğundan dolayı standart, tamamlanma yüzdesi yöntemini önermektedir. Böylece standartta, sözleşmeye konu olan hususa ilişkin kâr/zararın hesaplanmasının, sözleşme sonuna kadar ertelenmesine son verilerek, dönemsel olarak, döneme isabet eden gelir ve maliyetlerin tespit edilmesi ve döneme ilişkin kâr/zararın belirlenmesini öngören, “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” esas alınmaktadır. Bu

şekildeki bir uygulama ile de dönemsellik kavramına uygun bir durum ortaya konulmaktadır (Acar, 2013).

Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibari ile sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesi esas alınarak gelir ve gider olarak tahakkuk ettirilmeli, yani finansal tablolara yansıtılmalıdır. Ayrıca, sözleşmelerin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesinin koşulları, “sabit fiyat” ve “maliyet artı kâr” şeklinde olup olmasına göre ayrı ayrı belirlenmiştir. Güvenilir bir biçimde tahmin edilen gelirler ve giderler yardımı ile sözleşme gelir ve giderlerinin tahakkuku “tamamlanma yüzdesi yöntemi” ile sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan yapım maliyetleri ile eşleştirilerek bitirilen işle orantılı gelir, giderler ve kârın raporlanması sağlanmaktadır. Böylelikle sözleşme geliri ve maliyetleri için yapıldığı muhasebe dönemlerinin gelir tablosunda gösterilir.

4.TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE VE TFRS, TMS KAPSAMINDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBELEŞTİRME

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde inşaat taahhüt işletmeleri için hesap dönemi takvim yılı değil, inşaatın başlama tarihi ile geçici kabulün yapıldığı takvim yılı sonuna kadar geçen süre olarak kabul edilmiştir. Sözleşmeyle ilgili katlanılan giderler sözleşme tamamlanana kadar gelir tablosuyla ilişkilendirilmeksizin biriktirilir. Sözleşmeyle alınan avanslar ve hak edişler bilançoda bir borç olarak gösterilir. Dolayısıyla muhasebeleştirmede tamamlanma yöntemi kullanılarak, inşaat işinden sağlanan kâr veya zarar inşaat tamamlandığı zaman hesaplanıp gelir tablosuna yansıtılır (Örten ve diğerleri, 2009).

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinde ana faaliyet konusu başkaları adına hizmet üretimi (inşaat) yapmak olduğu ve bu işletmelerde her inşaat bir gider yeri olduğundan genelde maliyet muhasebesi ilkeleri kullanılıp, maliyet hesaplamaları ise, tek mamul üreten sanayi işletmelerine benzediği için, genellikle 7/A seçeneği kullanılır.7/A seçeneğindeki işleyişe göre; üstlenilen inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak dönem içinde bir gider yapıldığında önce “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının o inşaat için açılmış tali hesabına ve

gider çeşidi hesabına borç yazılır. Dönem sonlarında “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplanan giderler, inşaatın devam etmesi durumunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabı alacağı ile 170-177 nolu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına borç kaydedilir. Dönem sonlarında faaliyet giderlerinden ve finansman giderlerinden bu inşaat ve onarım işleri ile ilgili olan ortak gider payları 751, 761, 771, 781 nolu yansıtma hesapları alacağı ile 170-177 nolu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabının borcuna kaydedilir (Yereli ve diğ., 2011).

170-177 nolu hesaplarda biriken maliyet, geçici kabulün yapılması ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devredilir. Faaliyet giderleri ile ilgili olan tutarlar ise bu hesapların alacağı karşılığında 630, 631, 632, 660 ve 661 nolu hesaplardan ilgili olanın borcuna aktarılır.

Aynı şekilde, “**350-357 No.lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri**” hesabı da, işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hak ediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hak ediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Dolayısıyla yıllara yaygın iş bitene kadar, maliyetler dönen varlık ve hak edişler ise kısa vadeli yabancı kaynak olarak raporlanır.

Standarda göre tekdüzenden farklı olarak, taahhüt işi ile ilgili olarak, yapılan giderlerin işin bitimine kadar bir hesapta bekletilmesine gerek yoktur. Dönem içinde projeler ile ilgili yapılan giderler “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına kaydedilmekte, bu hesapta biriken tutar, dönem sonunda tekdüzenden farklı olarak 170 nolu hesaba alınmaz direkt gelir tablosuna aktarılır. Dolayısıyla maliyetler, işin bitmesini beklemeden, “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabının alacağına karşılık, 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına kayıt edilir. Hak edişlerin ise, 600 Yurtiçi Satışlar hesabına devri yapılır. Aynı zamanda standartta faaliyet giderlerinin ve finansman giderlerinin aktifleştirilmesine gerek duyulmadan söz konusu giderler tahakkuk ettiklerinde doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.

5.4734 SAYILI KAMU İHALE KANUNUNDA KAMU İHALELERİNE KATILMAKTAN YASAKLAMA DURUMLARI (GÜRSOY, 2014)

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 'ihalelere katılmaktan yasaklama' başlıklı 58. maddesinde aynı kanunun 17. maddesinde sırayla;

- a) Hile, vaat, tehdit, nüfuz kullanma, çıkar sağlama, anlaşma, irtikap, rüşvet suretiyle veya başka yollarla ihaleye ilişkin işlemlere fesat karıştırmak veya buna teşebbüsetmek.
- b) İsteklileri tereddüde düşürmek, katılımı engellemek, isteklilere anlaşma teklifinde bulunmak veya teşvik etmek, rekabeti veya ihale kararını etkileyecek davranışlarda bulunmak.
- c) Sahte belge veya sahte teminat düzenlemek, kullanmak veya bunlara teşebbüs etmek.
- d) Alternatif teklif verebilme halleri dışında, ihalelerde bir istekli tarafından kendisi veya başkaları adına doğrudan veya dolaylı olarak, asaleten ya da vekaleten birden fazla teklif vermek.
- e) 11. maddeye göre ihaleye katılmayacağı belirtildiği halde ihaleye katılmak,

olarak sayılan fiil veya davranışlarda buldukları tespit edilenler hakkında fiil veya davranışlarının özelliğine göre bir yıldan az olmamak üzere iki yıla kadar, üzerine ihale yapıldığı halde mücbir sebep halleri dışında usulüne göre sözleşme yapmayanlar hakkında ise altı aydan az olmamak üzere bir yıla kadar 4734 sayılı Kanun kapsamındaki istisna edilmiş olanlar da dahil bütün kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılmaktan yasaklama kararı verileceği belirtilmiştir.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 'İsteklilerin ceza sorumluluğu' başlıklı 59. maddesinde; Taahhüt tamamlandıktan ve kabul işlemi yapıldıktan sonra tespit edilmiş olsa dahi 17. maddede belirtilen fiil veya davranışlardan Türk Ceza Kanununa göre suç teşkil eden fiil veya davranışlarda bulunan gerçek veya tüzel kişiler ile o işteki ortak veya vekilleri hakkında Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre ceza kovuşturması yapılmak üzere yetkili Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulacağı belirtilmiştir. Hükmolunacak cezanın yanı sıra, idarece 58. maddeye göre verilen yasaklama kararının bitiş tarihini

izleyen günden itibaren uygulanmak şartıyla bir yıldan az olmamak üzere üç yıla kadar Kanun kapsamında yer alan bütün kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılmaktan mahkeme kararıyla 58. maddenin ikinci fıkrasında sayılanlarla birlikte yasaklanacakları belirtilmiştir. Ayrıca haklarında ceza kovuşturması yapılarak kamu davası açılmasına karar verilenler ile bu kişilerin sermayesinin yarısından fazlasına sahip olduğu sermaye şirketleri veya bu kişilerin ortağı olduğu şahıs şirketleri yargılama sonuna kadar Kanun kapsamında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılamayacakları belirtilmiştir. Haklarında kamu davası açılmasına karar verilenler, Cumhuriyet Savcılıklarınca sicillerine işlenmek üzere Kamu İhale Kurumuna bildirileceklerdir.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 'Sözleşmeye davet' başlıklı 42. Maddesinde Sözleşmenin imzalanacağı tarihte, ihale sonuç bilgileri Kamu İhale Kurumuna gönderilmek suretiyle ihale üzerinde kalan isteklinin ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığının teyit edilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 'İhaleye katılamayacak olanlar' başlıklı 11. maddesinde; geçici veya sürekli olarak idarelerce veya mahkeme kararıyla kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmış olanların doğrudan veya dolaylı veya alt yüklenici olarak, kendileri veya başkaları adına hiçbir şekilde ihalelere katılamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Bu yasaklara rağmen ihaleye katılan istekliler ihale dışı bırakılarak geçici teminatları gelir kaydedileceği ayrıca bu durumun tekliflerin değerlendirmesi aşamasında tespit edilememesi nedeniyle bunlardan biri üzerine ihale yapılmışsa, teminatı gelir kaydedilerek ihalenin iptal edileceği 11. maddenin son fıkrasında belirtilmiştir.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 'Yasak fiil veya davranışlar' başlıklı 17. maddesinde ihalelerde bu maddede belirtilen fiil veya davranışlarda bulunmanın yasak olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu maddede sayılan fiil ve davranışlardan biri de kanunun 11. maddesine göre ihaleye katılamayacağı belirtildiği halde ihaleye katılmış olmaktır. Dolayısıyla ihalelere katılmaktan yasaklanmış olan bir gerçek veya tüzel kişi doğrudan ya da dolaylı olarak ihalelere katılırsa yukarıda belirtilen yasak fiil ve davranışta bulunmuş olacaktır. Yasak fiil veya davranışta bulunanlar ihale dışı bırakılarak haklarında aynı

Kanunun 'İhalelere katılmaktan yasaklama' başlıklı 58. maddesi gereğince fiil veya davranışlarının özelliğine göre, bir yıldan az olmamak üzere iki yıla kadar, 4734 sayılı Kanun kapsamındaki istisna edilmiş olanlar da dahil bütün kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılmaktan yasaklama kararı verilecektir.

Ayrıca KİGT 28.1.8.1. maddesinde İhale veya son başvuru tarihi itibarıyla haklarında yasaklama kararı bulunan aday veya isteklilerin;

1) İhaleye katılmaları halinde ihale dışı bırakılmaları ve geçici teminatlarının gelir kaydedilmesi,

2) Bu durumlarının tekliflerin değerlendirilmesi aşamasında tespit edilememesi nedeniyle bunlardan biri üzerine ihale yapılmış ancak ihale kararı ihale yetkilisince onaylanmamış olması durumunda, bu isteklilerin tekliflerinin değerlendirme dışı bırakılması ve geçici teminatlarının gelir kaydedilmesi,

3) Bu durumlarının ihale kararı onaylandıktan sonra sözleşmenin imzalanmasına kadar geçen süre içinde anlaşılması durumunda ihale kararının iptali ile duruma göre kesin teminatın veya geçici teminatın gelir kaydedilmesi,

4) Bu durumlarının sözleşme yapıldıktan sonra anlaşılması halinde, sözleşmenin 4735 sayılı Kanunun 21 inci maddesi hükmü uyarınca feshedilmesi ve hesabın genel hükümlere göre tasfiyesi ile kesin teminatın ve varsa ek kesin teminatların gelir kaydedilmesi, gerektiği belirtilmiştir.

Aynı tebliğin 28.1.8.2. maddesinde ihale veya son başvuru tarihi itibarıyla haklarında ihalelere katılmaktan yasaklama kararı bulunmayan aday veya istekliler hakkında, ihale süreci içerisinde herhangi bir idare tarafından yasaklama kararı verilmesi durumunda yasaklama kararının Resmi Gazetede yayım tarihinden önce teklif vermiş olan istekliler açısından yukarıdaki hükümlerin uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Bu durumda olan aday veya isteklilerin teklifleri değerlendirme dışı bırakılarak geçici teminatları iade edilecektir.

İstekli yada yüklenici gerçek veya tüzel kişiler ile o işteki ortak veya vekillerinin, 4734 sayılı kamu ihale kanununun 17. maddesinde belirtilen fiil veya davranışlardan Türk Ceza Kanununa göre suç teşkil eden fiil veya davranışlarda bulunmaları hallerinde haklarında Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre ceza kovuşturması yapılmak üzere yetkili Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulacaktır.

Haklarında ceza kovuşturması yapılarak kamu davası açılmasına karar verilenler ile bu kişilerin sermayesinin yarısından fazlasına sahip olduğu sermaye şirketleri veya bu kişilerin ortağı olduğu şahıs şirketleri yargılama sonuna kadar Kanun kapsamında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılamayacakları 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 'İsteklilerin ceza sorumluluğu' başlıklı 59. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilmiştir.

Cumhuriyet Savcılıklarınca, haklarında kamu davası açılanlara ilişkin olarak Kamu İhale Kurumuna gönderilen bilgiler doğrultusunda bu kurum tarafından bir liste oluşturulmaktadır. Haklarında kamu davası açılanlar, Cumhuriyet Savcılığının kamu davası açıldığına dair yazısının kuruma ulaştığı tarih esas alınmak suretiyle listeye işlenmektedir.

KİGT 28.2.1.3. maddesinde 4734 sayılı Kanunun 59. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan gönderme dolayısıyla; Türk Ceza Kanununda tüzel kişiler hakkında ceza davası açılmasının öngörüldüğü durumlarda haklarında kamu davası açılan tüzel kişilik şahıs şirketi ise bu şirketin ortaklarının tamamı; sermaye şirketi ise, sermayesinin yarısından fazlasına sahip olan gerçek ve tüzel kişi ortaklar da yargılama sonuna kadar 4734 sayılı Kanun kapsamında yer alan kurum ve kuruluşların ihalelerine anılan Kanunun 58. maddesinin 2. fıkrası uyarınca katılamayacaklardır. Aynı nedenle yukarıda belirtilen şekilde yargılama sonuna kadar ihalelere katılamayacak olanların ortağı olduğu şahıs şirketleri ile sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları sermaye şirketleri de yargılama sonuna kadar Kanun kapsamında yer alan kurum ve kuruluşların ihalelerine katılamayacakları belirtilmiştir.

Tebliğin yine aynı maddesinde 4734 sayılı Kanunun 11. maddesinde yapılan değişikliğe ve bunun gerekçesine yer verilerek hakkında kamu davası açılmış olmaları sebebiyle kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmış olanların ihalelere katılmaları halinde uygulanması gereken yaptırımlar belirlenmiştir. Buna göre; 6359 sayılı Kanunla Kamu İhale Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasının a bendinde yer alan "olarak" ibaresinden sonra gelmek üzere "idarelerce veya mahkeme kararıyla" ibaresi eklenmiş ve bu değişiklik sonucunda söz konusu bent; "Bu Kanun ve diğer kanunlardaki hükümler gereğince geçici veya sürekli olarak idarelerce veya mahkeme kararıyla kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmış olanlar ile ..." şeklinde düzenlenmiştir. Bu bentte değişiklik yapan 6359 sayılı Kanunun gerekçesinde de; "...Kanunun 59.

maddesinde yer verilen özel düzenleme veya özel kanunlarla yer verilen düzenlemeler nedeniyle ihalelere katılamayacak durumda olanların ihalelere katılması halinde, bu kişilerin sadece tekliflerinin değerlendirme dışı bırakılması, ancak bu durumda olanlar hakkında 4734 sayılı Kanunun 11. ve 58. maddelerinde yer alan müeyyidelerin uygulanmaması gerektiği belirtilmiştir. Uygulamada karşılaşılan belirsizliğin ortadan kaldırılması 4734 sayılı Kanunun 11. maddesinin birinci fıkrasının a bendinin ilk cümlesinin değiştirilerek, kamu ihalelerinden yasaklanmış olma halinin idari bir işlem veya mahkeme kararının bulunması koşuluna bağlanması öngörülmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir. Dolayısıyla 4734 sayılı Kanunun 59. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan hüküm gereğince hakkında kamu davası açılanlar kendisi ya da bir tüzel kişi veya başka bir gerçek kişi adına teklif vererek ihaleye katılamayacakları gibi ortağı oldukları şahıs şirketleri ile sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları sermaye şirketleri de ihalelere katılamayacaktır. Ayrıca haklarında kamu davası açılan sermaye şirketi ortaklarının hisseleri toplamının şirketin sermayesinin yarısından fazlasını teşkil etmesi halinde de, sermaye şirketi yine ihalelere katılamayacak, katılması durumunda ise değerlendirme dışı bırakılacağı ancak geçici teminatlarının gelir kaydedilmeyeceği ve idarece haklarında kamu ihalelerine katılmaktan yasaklama kararı verilmeyeceği belirtilmiştir. Çünkü kamu ihale kanununun 11. ve 17. maddesi ihlal edilmemiş olacaktır.

6. KAMU İHALESİ KAZANILMASI VE KAMU İHALELERİNE KATILMAKTAN YASAKLANMA DURUMUNUN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE DUYURULMASI

Önceki bölümlerde verilen detaylı mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere kamu ihalelerini kazanmak ve kamu kurumları ile sözleşme imzalamak sıkı kuralları yerine getirmeye ve rakipleri fiyat/yeterlilik gibi çeşitli kriterlerde geçmeye bağlanmıştır. İhale süreci sonunda imzalanan sözleşme hem kamu idaresini hem de kesin teminat vermek suretiyle yükleniciyi yükümlülük altına almaktadır.

Gerçekleştirilmesi böylesine sıkı kurallara bağlandığı ve muvazaalı işlemlere açık olmadığı için kamu idareleri ile imzalanan sözleşmeler işletme çevresi açısından özellikli ve güvenceli bir niteliğe sahip olduğu değerlendirilmektedir. Ancak standartlar ve mevcut düzenlemeler incelendiğinde; kamuda ihale kazanmış olan ve kazandığı ihaleyi sözleşmeye

bağlayan bir işletmenin elde etmiş olduğu bu kazanımı sözleşme tarihinde mali tablolara varlık/hak/yükümlülük şeklinde yansıtmasına yönelik düzenlemeler olmadığı görülmüştür.

Yukarıda anlatılan ihale süreçlerini geçerek kamu idaresi ile sözleşme imzalamış olan yüklenicinin yapması gereken en uygun finansmanla sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini zamanında yerine getirip hak edişlerini tahsil etmektir. Uygun finansman ve işin zamanında gerçekleştirilmesi ise ancak güçlü bir mali yapıyla mümkündür. Bu bağlamda yüklenicinin kamu idaresi ile yaptığı sözleşmeyi mali tablolarına yansıtmasını sağlayarak uygun finansman bulmasına ve işi zamanında bitirmesine katkı sağlanabileceği düşünülmektedir. Yıllarca sürececek olan yapım işlerinin gerçekleşme sürecini beklemek yerine, bir tarafta kamu idaresi olacağı için gerçekleşme olasılığı yüksek olan potansiyel kazancın sözleşme tarihinde uygun değerlendirme metodlarıyla mali tablolarda gösterilmesi işletmenin finansmanına dolayısıyla sözleşmeyi gerçekleştirilmesine önemli katkıda bulunacaktır.

Kamu ihalesi kazanmak kadar bu ihalelere katılmaktan yasaklanmak da işletme çevresi için hayati bir bilgidir. Kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanan işletmeler mevcut yasal düzenlemelere göre Kamu İhale Kurumu tarafından ilan edilmektedir. Bu ilan dışında işletmenin bu durumu çevresine bildirmesiyle ilgili herhangi bir uygulama bulunmamaktadır. TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına göre; işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğinden şüphe edilmesini gerektiren olay ve koşullara ilişkin önemli belirsizliklerden haberdar olduğu durumlarda; dipnotlarda, “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” standardında öngörülen hususların açıklanması gereklidir.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden)sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, bunların açıklanmaması finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları esas alarak aldıkları ekonomik kararları etkileyebilir. Bu nedenle, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli her bir kategorisi için aşağıdaki bilgilerin dipnotlarda açıklanması gereklidir.

(a) Olayın niteliği (esası) ve

(b) Olayın tahmini finansal etkisi veya böyle bir tahminin yapılamadığına ilişkin açıklama.

Bu kapsamda, standartlara tabii olan bir işletmenin ihalelere katılmaktan yasaklanma durumunu dipnotlarda işletme çevresine duyurma yükümlülüğü getirildiği değerlendirilmektedir.

7. SONUÇ

Kamu ihalelerinden pay alan işletmelerin imzalamış olduğu sözleşmelerin finansal tablolarına doğru zamanda, gerçek tutarlarıyla yansması hem işletmeler için hem de işletmenin çevresi için önem arz etmektedir. Standartlarla birlikte geçmişte yalnızca verginin zamanında tahsiline yönelik uygulamalardan vazgeçilip bunun yerine işletmenin performansını zamanında gösteren uygulamaların geldiği görülmektedir. Üretilen katma değer zamanında finansal tablolara yansması standartlarla getirilen yeni uygulamalarla sağlanmıştır. Ancak standartların öngörmüş olduğu bu yöntem de işletmelerin ve işletme çevresinin ihtiyacını karşılamak için yeterli değildir. Çünkü kamu idaresiyle imzalanmış özellikli ve güvenceli bir sözleşme söz konusudur, bu sözleşme işletme için varlık/hak benzeri bir kazanım ve işletme çevresi içinde bir güvencedir. Böyle bir sözleşme normal şartlarda gerçekleşme olasılığı çok yüksek olan potansiyel kazancı ifade etmektedir. Bu durumda sözleşme tarihinde işletmenin bu potansiyel kazancı uygun değerlendirme metodlarıyla mali tablolarına yansıtabilmesini sağlamak işletmenin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin zamanında yerine getirebilmesine katkı sağlayacaktır. Standartlarla ya da diğer mevzuat düzenlemeleriyle kamu ile imzalan sözleşmelerin sözleşme tarihinde muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeler getirilebilir.

Ayrıca kamuda ihale kazanmak kadar kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmak da bir işletme için oldukça önemli bir durumdur. Kamu ihalelerine katılamayacak olan işletmelere ilişkin bu durum işletmenin faaliyet konusuna göre, işletme çevresi için hayati öneme sahip olan bilgilerden olabilmektedir. Standartlardan önce yasaklanma durumu yalnızca Kamu İhale Kurumunca sunulan ve ihaleyi yapan idare tarafından sorgulanan bir bilgiyken,

standartların uygulanmasıyla finansal tablo dipnotlarında işletmenin bizzat kendi raporlarıyla üçüncü kişilere duyurması gereken bir bilgi halini almıştır.

İşletmelerin hayatında olumlu ve olumsuz nitelikte gerçekleşen yukarıda bahsettiğimiz iki önemli durumun zamanında ve gerçek mahiyetiyle üçüncü kişilere, özellikle de yatırımcılara ve kredi verenlere bildirilmesi önemlidir. Geçmiş uygulamaların böyle bir amaç taşımaktan uzak olduğu görülmüştür. Standartların getirmiş olduğu yeni düzenlemeler işletmelere oldukları gibi görünmeleri gerektiğini açıkça belirtmektedir. Bu düzenlemeler işletmenin çevresinin, işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlerin işletmeyle ilgili zamanında ve doğru bir şekilde bilgilenmelerini sağlamaya yönelik olduğu görülmüştür. Bu uygulamaların yatırıma yönelmiş kaynakların etkin kullanımı için yaygınlaştırılması ve daha da geliştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, V. (2013). Türkiye Muhasebe Standartları – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması. *Niğde İ.İ.B.F. Dergisi*, 6(1), 25-50.
- Gürsoy, İ. (2014). Kamu İhalelerine Katılmaktan Yasaklama. *Mali Hukuk Dergisi*. 29 (172), 8-12.
- İnan, A. (2006). Yıllara Yaygın Yapım Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme', *Sayıştay Dergisi*, (60),51-65.
- Örten, R., Kaval H.&Karapınar A. (2009). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara:Gazi Kitabevi.
- Uşul, H. (2012). *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yereli, A. N., Kayalı N. & Demiroğlu 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.
- Yılmaz, F. (2009). TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi', *Yönetim/İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, 20(64), 8-26.

