



TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği*

Kudret Şevket Sayın¹

ORCID-0000-0002-6688-1424

Abdullah Kürşat Merter²

ORCID-0000-0001-6874-1890

Öz

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan Dönemsellik İlkesi gereğince işletmelerin her hesap dönemindeki faaliyetlerinin sonuçlarının birbirlerinden bağımsız olarak saptanması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin genellikle birden fazla yıla yaygın olması nedeniyle kar veya zarar hesaplamalarında farklı yöntemler ortaya çıkmaktadır. Bu yöntemlerden biri, Gelir Vergisi Kanunu'na göre uygulanması zorunlu olan tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Bu yöntemde göre, sözleşme gelirleri ve maliyetleri işin tamamlandığı hesap döneminde elde edilmiş olarak kabul eder ve vergilendirme işlemi işin bittiği dönemde gerçekleştirilir. Bu nedenle tamamlanmış sözleşme yöntemi "Dönemsellik İlkesi" ile çelişmekte ve işletmenin faaliyetlerinin devam

* Bu çalışma; Abdullah Kürşat MERTER, Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, Uygulama Örneği, isimli Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezinden uyarlanmıştır.

¹ Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, sevketsayin@yahoo.com

² Arş. Gör., Gebze Teknik Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, akmerter@gtu.edu.tr



ettiği dönemlerdeki gelirlerinin ve maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Diğer yöntem ise TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında belirtilen Tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Bu yönteme göre işin tamamlanma derecesi gelir ve maliyetlerin gerçekleştiği döneme göre belirlenmektedir. Bu nedenle bu yöntem dönemsellik ilkesini açısından uygulanması daha doğru olacaktır. Bu çalışmada, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında hazırlanması gereken muhasebe kayıtları ve karşılaştırılması yapılmıştır.

Anahtar Kelime: *Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, TMS 11*

Jel Kod: *M41, M48*



Evaluation of TMS 11 Construction Agreements In The Turkish Tax System And Practice for Application

Kudret Şevket Sayın³

ORCID-0000-0002-6688-1424

Abdullah Kürşat Merter⁴

ORCID-0000-0001-6874-1890

Abstract

In accordance with periodicity concept, which is one of the basic concepts, the results of each accounting period of companies activities must determine independently of each other. Due to the fact that spreaded on years buildings and repairing are usually extending more than one year, different applications are emerging. One of these methods is the completed contract method which must be applied according to the income tax law. According to this method, the contract revenue and costs are considered to be obtained during the accounting period in which the work is completed and the taxation is carried out in the period when the work is over. For this reason, the completed contract method contradicts the "Periodicity Principle" and causes various problems to arise in the accounting and reporting of the income and costs of the entity's operating periods. The other method is the percentage of completion method specified in the TMS 11 construction contracts standard. According to this method, the

³ Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, sevketsayin@yahoo.com

⁴ Arş. Gör., Gebze Teknik Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, akmerter@gtu.edu.tr



completion level of the work is determined on the basis of the period in which the revenues and costs are realized. For this reason, it is more accurate to apply this method in terms of periodicity principle. In this study, accounting records and comparisons have been made with respect construction contracting works over the years, which should be prepared within the tax legislation and TMS 11 construction contracts standard.

Key words: *Completed Contract Method, Percentage of Completion Method, TMS 11*

JEL Classification: *M41, M48*

Giriş

Dünyadaki birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de ekonomik gelişmenin temelini “inşaat sektörü” oluşturmaktadır. Barajlardan yollara, havaalanlarından fabrikalara, hastanelerden konutlara kadar tüm yaşamsal alanlarda ilk adım “inşaat” la atılmaktadır. Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası’nın 2017 yılı İnşaat Sektörü Raporu’na göre, inşaat sektörünün GSMH içindeki payının yaklaşık yüzde 30 seviyesinde olduğu görülmektedir. Ayrıca inşaat sektörünün, kendisi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulunduğu 200’den fazla alt sektörün ürettiği mal ve hizmete talep yaratan konumda olması, sektörün “ekonominin lokomotif” olma vasfının en temel göstergesini oluşturmaktadır.

İnşaat kavramının vergi kanunlarında herhangi bir tanımının yapılmadığını görmekteyiz. Genel olarak inşaat kavramı, malzeme ve işçilik kullanımı suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait



faaliyetlerin tümünü içerir.⁵ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (KİK)'nda da "yapı" kavramı olarak kullanılmış ve "bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, altyapı, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlenmesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri" şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi Hukuku yönünden inşaatlar; özel inşaat ve taahhüt şeklinde inşaat faaliyeti olarak ikiye ayrılır.

Özel inşaatlar, kendi nam ve hesabına apartman inşa edip daire, kat veya dükkân halinde satmak ya da satmak amacı gütmeksizin kendi ihtiyacı için kendi arsası üzerine yapılan inşaatları içerir⁶. Özel inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler, belirli bir ticari amaç doğrultusunda inşaat yapan ve satan işletmelerdir. Bu işletmeler satın aldıkları veya kat karşılığı aldıkları arsalar üzerine ticari amaçlara uygun olarak inşaat yapan ve bu yapılan inşaatın maliyeti üzerine ticari karını ekleyerek satan işletmelerdir.⁷

⁵ Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008, s. 42

⁶ Dursun Ali Kurban, Özel İnşaatlarda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ekim 2006, [http://www.bursa-smmmo.org.tr], Erişim: 18 Ağustos 2017

⁷ Hayrettin Usül, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015, s.3



Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar ise gerçek ya da tüzel kişilere ait bir inşaat işinin düzenlenen sözleşme koşullarına uygun olarak belli bir ücret karşılığında yapılması işidir.⁸ Bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilebilmesi için aşağıda verilen unsurları taşıması gerekmektedir.⁹

- i. İşin yapılmasını isteyen bir taraf bulunmalı (inşaat sahibi),
- ii. İşin yapılmasını üstlenen tarafın olmalı (müteahhit),
- iii. Sözleşmeye konu olan inşaat ve onarım işi bulunmalı (inşaat işi)
- iv. İnşaat ve onarım işi belli bir parasal bedel karşılığında yapılmalıdır.

İnşaat işlerinin bunlardan ayrı olarak, özelliği gereği vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi açısından özellik arzeden bir başka inşaat türü de Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım (YYİTO) işidir. YYİTO işlerinin birden fazla muhasebe dönemine sarkması nedeniyle, faaliyet kazancının nasıl ve ne zaman belirleneceği ve vergilendirileceği konusunda iki farklı yöntem mevcuttur. Bunlardan birincisi, faaliyet kazancının belirlenmesi ve vergilendirilmesini işin bitimine kadar erteleyen “*Tamamlanmış Sözleşme* (işin bitirilmesi)” yöntemidir. İkincisi ise her faaliyet döneminde katlanılan inşaat maliyetleri ile elde edilen kazanç arasında oransal bir ilişki kurarak, kazancı her faaliyet

⁸ Özlem Tuna, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.7

⁹ Salim Şengel, (Ed.), İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2805, Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1763, 1. Baskı, 2013, Eskişehir, s.7



dönemi için ayrı ayrı belirleyen “*Tamamlanma Yüzdesi* (Kısmi Tamamlanma/İşin Kısmen Tamamlanmış Olması)” yöntemidir.¹⁰

Ülkemizde de uygulanan ve bir anlamda GVK'nun 44'üncü maddesinin zorlaması altında uygulanan tamamlanmış sözleşme yöntemine göre, sözleşme konusu işe ilişkin kâr veya zarar işin bitimine kadar tespit edilmemektedir. Bu yöntemde yapılan inşaat işine ilişkin maliyetler bilançonun aktifinde, elde edilen gelirler (hakedişler) ise bilançonun pasifinde biriktirilmekte ve işin bitim tarihine kadar bekletilmektedir.¹¹

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 25 ve 26. maddelerinde düzenlenmiştir. Standarda göre, finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması nedeniyle "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır.

¹⁰ Ayşe N. Yerel vd., “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 13, Sayı 3, 2011, s. 116

¹¹ Vedat Acar., Türkiye Muhasebe Standartları – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi Ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, 2013, s. 29.



I. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin vergilendirilmesi

YYİTO işlerinin vergilendirilmesinde, hesap dönemi uygulaması farklılık arz etmektedir. YYİTO işlerinin vergilendirilmesinde takvim yılı değil, inşaat işinin bitimi dikkate alınmıştır. GVK'nun 42. Maddesinde YYİTO işlerinin vergilendirilmesi şu şekilde açıklanmıştır: “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.” Bir inşaat işinin, GVK'nun 42. maddesi kapsamında özel vergileme rejimine tabii olabilmesi için;

- a) Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması,
- b) İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- c) İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılması şartlarının bir arada aranılması gerekmektedir.

YYİTO işlerinde vergilendirme dönemi, hem VUK'nun 174. maddesinde düzenlenmiş olan “Hesap Dönemi” hem de “Muhasebenin Dönemsellik İlkesi” ile çelişmekte olup, vergi kanunlarında da ayrı bir düzenlemeye tabi tutulmuştur.¹² YYİTO işleri ticari bir faaliyet olup, bu

¹²Erol Demir, “Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 36, Şubat 2015, s. 836



şekilde ayrı bir vergilendirme rejiminin belirlenmiş olmasının temel mantığı, bir hesap döneminden fazla süren işlerde taahhüdün sonucunun, iş bitmeden kapanan hesap dönemlerinde tam olarak görülmesinin mümkün olmamasıdır.¹³

YYİTO işlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirmesinde en önemli husus, işe başlama ve işin bitim tarihinin belirlenmesidir. YYİTO işlerinde, gelir işin bitiminde hesaplanmakta ve vergilendirme de bundan sonra yapılabilmektedir. YYİTO işlerinde işin bir yıldan fazla bir yıla yayılıp yayılmadığının anlaşılabilmesi için işin başlama ve bitiş tarihlerinin bilinmesi gerekmektedir.

YYİTO işi faaliyetinde bulunan ve GVK kapsamında ticari kazanç elde eden mükelleflerin bu kazançlarını ne zaman beyan edeceklerine ilişkin düzenleme GVK'nun 42. maddesinde yapılmıştır. Buna göre “Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.” denilmiştir. Bu hükme istinaden örneğin 2015 yılında başlayan ve 2016 yılında biten bir YYİTO işinden elde edilen kazanç, 2016 yılı kazancı olarak kabul edilecek ve

¹³Serdar Akın, “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010, s.8



izleyin yıl olan 2017 yılı mart ayı başından yirmi beşinci gün akşamına kadar beyan edilecektir.

Kurumlar vergisi mükellefi olup YYİTO işinden kazanç elde edenlerin, bu kazançlarını ne zaman beyan edeceklerine ilişkin düzenleme KVK'nun 14. maddesinde yer almaktadır. Buna göre," Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir." Örneğin Kurumlar Vergisi mükellefi olan bir işletmenin, 2015 yılında başlayan ve 2016 yılında biten bir YYİTO işinden elde ettiği kazancı, 2016 yılı kazancı olarak kabul edilecek ve izleyin yıl olan 2017 yılı Nisan ayı başından yirmi beşinci gün akşamına kadar beyan edecektir.

YYİTO işlerinin vergilendirilmesi, duruma göre uzun bir süreyi alabilecektir. Böyle bir durumda bir taraftan mükelleften uzunca bir süre vergi alınmaması diğer taraftan ise işin bitiminde mükelleften bir defada yüklü miktarda bir verginin alınmasının zorluğu söz konusu olacaktır. Bu nedenlerle YYİTO işlerinde vergi tevkifatı (kesintisi) esası kabul edilmiştir.¹⁴

¹⁴ Kızılot, a.g.e., s.42



2- Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

Gelir Vergisi Kanunda özel bir vergilendirme sistemine sahip olan YYİTO işlerinde faaliyet kazancının tespiti, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yapılmaktadır. Bu yönteme göre inşaat taahhüt işi tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve giderlerin gelir tablosuna aktarılmasına izin verilmemekte ve bunun sonucunda kar veya zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır.

YYİTO maliyetleri, doğrudan ve dolaylı maliyetlerden meydana gelmektedir. Doğrudan maliyetler; işin bünyesine doğrudan giren, başka işleri ilgilendirilmeyen giderlerdir. Yapılmakta olan taahhüt işi ile ilgili doğrudan maliyetler, öncelikle 740- Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydolunur. Dağıtımdan gelen dolaylı maliyetler ise belli bir işin yapılması ile doğrudan ilgili olmamak kaydıyla, birden fazla işin yapılmasında etken olan gider unsurlarıdır. Müşterek giderler; 740- Hizmet Üretim Maliyeti, 750 - Araştırma Geliştirme Giderleri, 760 - Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri, 770 – Genel Yönetim Giderleri ve 780 - Finansman Giderleri hesaplarına kaydedilir.¹⁵

İnşaatlar devam ederken yapılan ve 740 no'lu hesaplarda izlenen yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili giderler, dönem sonunda 741 -

¹⁵ Demir, a.g.e., s.841



Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı aracılığıyla hesap planındaki 170 İnşaat ve Onarım Maliyeti hesabına aktarılır. Yıl içerisinde 750, 760, 770 ve 780 no'lu hesaplarda biriken faaliyet giderleri ise, 751, 761, 771 ve 781 nolu yansıtma hesapları kullanılarak GVK'nin 43. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde müşterek gider niteliğinde dağıtım tabi tutularak yine 170 no'lu hesaplara aktararak kapatılır . 170 no'lu hesap, aktif hesap olup dönem sonunda devam eden inşaat işlerin bilançoda gösterilmesini sağlarlar. İnşaat ve onarım işlerinin devam ettiği yıllarda dönem sonlarında 170 no'lu hesaplarda biriken maliyet tutarları, işin bittiği yılsonunda 622 - Satılan Hizmet Maliyetleri hesabına aktarılır.¹⁶

YYİO işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri 350-358 no'lu İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesaplarına kaydedilir. İnşaatlarla ilgili olarak alınan hakedişlerin izlendiği 350 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabı, inşaat işinin bittiği yılsonunda, 600 - Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılarak, inşaat işinden doğan kar veya zarar hesaplanır.

3-TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

Bazı inşaat işleri tabiatı gereği, birden fazla yılda tamamlanabilmektedir. Mevcut sistem, bu durumu dikkate alarak, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde, kâr veya zararın inşaatın bittiği tarihte tespit edilmesini öngörmüş ve muhasebe sistemimiz de bu öngörü

¹⁶ Demir, a.g.e., s.841



çerçevesinde şekillenmiştir. Ancak, bu uygulama muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ve tahakkuk ilkesi ile çelişmektedir. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ile dönemsellik ilkesi işletilerek, gelir ve maliyetler gerçekleştiği hesap döneminde dikkate alınmaktadır.¹⁷

Bilindiği gibi TMS/TFRS'ler, ilgili kurum tarafından UFRS'lerden çevirisi yapılarak yayımlanmaktadır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı da aynı numaralı Uluslararası Muhasebe Standardından çevrilerek ilk olarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 26.10.2005 tarih ve 25978 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 3. Maddesinde inşaat sözleşmeleri, yapımının genellikle uzun süreye yayılması ve yapının başkasına ait olması nedeniyle “müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri” olarak tanımlanmaktadır.¹⁸

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının amacı şöyle belirtilmiştir:

“Bu Standardın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu

¹⁷ Ali Haydar Güngörmüş ve Ender Boyar “İnşaat Sözleşmeleri Standardına (TMS 11) Bir Uygulama Önerisi”, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dayanışma Dergisi, Sayı 103, Ağustos 2008 s. 7

¹⁸Yerel, a.g.e., s. 118



nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.”

Bu ifadelerden standardın, sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosuna ne zaman gelir ve gider olarak gösterileceklerini kapsamlı olarak açıklamasıyla düzenlendiği anlaşılmaktadır. Dönemsellik ve tahakkuk esasına göre gelir ve maliyetler ilgili dönemlere yansıtılmakta ve mali tabloların karşılaştırılabilirliği sağlanmaktadır.¹⁹

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının üzerinde durduğu en önemli konulardan birisi sözleşme geliri ve maliyetleridir.²⁰ Sözleşme geliri, başlangıçta belirlenen ihale bedeli, gelir olarak sonuçlandırılması olası görülen ve güvenilir biçimde ölçülebilen sözleşme içindeki değişiklikler, talep hakları ve teşvik ödemelerinden oluşmaktadır. Ancak bu gelir, gelecekteki olaylara dayanarak oluşacak çeşitli belirsizliklerden etkilenmekte ve bu nedenle de sözleşme geliri tutarı dönemden döneme azalıp artabilmektedir O zaman sözleşme geliri şu şekilde formüle edilir.²¹

Sözleşme Geliri = Başlangıç Sözleşme Bedeli +/- (varsa)
Değişiklikler +/- (varsa) Ek Ödeme Talepleri + (varsa) teşvik ödemeleri

¹⁹Tunay Aslan, “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”, *Journal of Economics, Finance and Accounting*, Volume: 2, Issue: 2, 2015 s. 212

²⁰ TMS 11, Madde 11 ve Madde 12

²¹ Acar, a.g.e., 30



TMS 11 standardının 11-15 Maddeleri sözleşme gelirleri ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Standardın 11. maddesinde sözleşme gelirlerinin içeriği şöyle belirlenmiştir:

- a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
- b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
 - i. Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
 - ii. Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

Standardın üzerinde durduğu bir diğer önemli husus olan sözleşme maliyetleri, standartta üçe ayrılarak incelemektedir.²² Bunlar;

- a) Belirli bir sözleşme ile doğrudan ilişkisi kurulabilen maliyetler,
- b) Sözleşme faaliyetleri ile genel olarak ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilen maliyetler,
- c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilen diğer maliyetler olarak belirtilmektedir.

Tüm bunların dışında, inşaat faaliyeti ile ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşme maliyetleri dışında bırakılmaktadır. Bunlar:²³

²² TMS 11, Madde 16

²³ TMS 11, Madde 20



- a) Sözleşmede geri ödenecek giderler olarak tanımlanmamış genel yönetim maliyetleri,
- b) Satış maliyetleri
- c) Sözleşmede geri ödenecek giderler kapsamına alınmamış araştırma ve geliştirme maliyetleri
- d) Sözleşmede kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortisman giderleri, şeklinde sıralanmaktadır.

TMS 11'e göre inşaat sözleşmesi gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde iki husustaki ölçüleme önem taşımaktadır. Bunlardan ilki inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi iken; ikincisi raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşamasının tespit edilebiliyor olmasıdır.²⁴ Standardın 23. maddesine göre eğer yapılan sözleşme sabit fiyatlı bir sözleşme ise ve aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;

²⁴ Okan Netek, "Gayrimenkul Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirmesi", TÜRMOB Yayınları:438, Sirküler Rapor Serisi, Seri No:2012-8



- c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve
- d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Aynı şekilde standardın 24. maddesinde de eğer sözleşme maliyet artı kâr sözleşmesi ise ve aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;
- b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

TMS 11 Standardına göre bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve giderlerin raporlanmasında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmalıdır. İnşaat sözleşmesi sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda ise; sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluşturulan dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.



Ayrıca sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden kâr tahakkuk ettirilmez. (Şengel, 2013, s.129)

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 36. maddesine göre, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Bir yüklenici firmanın taahhüt ettiği işi grev nedeniyle geç tamamlaması ve bu yüzden de ceza ödemek durumunda kalması bu duruma bir örnek olarak verilebilir.²⁵

4- Uygulama

Uysal İnşaat Ltd. Şti. 2004 yılında kurulmuştur. İzmir ve çevresinde faaliyet gösteren Uysal İnşaat, uzun yıllardır yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunmaktadır. İşletme, İzmir Büyükşehir Belediyesinin ihaleye açmış olduğu hizmet binası yapımını kazanmış ve sözleşmede belirtildiği üzere hizmet binası yapımına 2013 yılı eylül ayında başlamış ve 2015 yılı nisan ayında tamamlamıştır. İhale bedeli 10.000.000 TL'dir. İşin tahmini maliyeti 7.500.000 TL olarak öngörülmektedir.

Bu bölümde kayıtlarımız ve faaliyet kazancı hesaplamalarımız VUK kapsamında olan tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yapılacaktır.

²⁵ Gönül Büyüktürk, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s.45



Uygulamamızın dahi iyi anlaşılabilmesi için KDV ve geçici vergi dönemleri ihmal edilmiş ve işin yapım süresinde başka bir iş yapmadığı varsayılmıştır.

Yıl	Fiili Maliyet	Hakedişler	Tahsilatlar
2013	1.500.000	0	0
2014	3.500.000	6.000.000	4.850.000
2015	2.500.000	4.000.000	5.150.000

İnşaat işinin 1. Yıl muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir:

----- 31/12/2013 -----		
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	1.500.000
	İLGİLİ HESAPLAR	1.500.000
----- 31/12/2013 -----		
170	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	1.500.000
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HESABI	1.500.000
----- 31/12/2013 -----		

2013 yılında işletme hakediş yapmamıştır. İnşaat işi için dönem içinde katlanılan maliyetler 170 no.lu hesapta atılarak bilançoda izlenmektedir.

İnşaat işinin 2. Yıl muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir:

----- 31/12/2014 -----		
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	3.500.000



İLGİLİ HESAPLAR	3.500.000
----- 31/12/2014 -----	
120 ALICILAR	6.000.000
350 Y. Y. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	6.000.000
----- 31/12/2014 -----	
102 BANKALAR	4.850.000
120 ALICILAR	4.850.000
----- 31/12/2014 -----	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	3.500.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HESABI	3.500.000
----- 31/12/2014 -----	

2014 yılında işletme 6.000.000 TL tutarında hakediş yapmıştır. Ancak tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin devam ettiği dönemlerde elde edilen hakediş bedelleri 350 nolu hesapta izlenmektedir. İnşaat işi için dönem içinde katlanılan maliyetler de 170 nolu hesapta izlenmekte ve işin bitimine kadar bilançoda takip edilmektedir. Bu nedenle 2014 yılında faaliyet kazancı tespiti yapılmamıştır.

İnşaat işinin 3. Yıl muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir.

----- 31/12/2015 -----	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	2.500.000
İLGİLİ HESAPLAR	2.500.000
----- 31/12/2015 -----	
120 ALICILAR	4.000.000



350 Y. Y. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	4.000.000
----- 31/12/2015 -----	
102 BANKALAR	5.150.000
120 ALICILAR	5.150.000
----- 31/12/2015 -----	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	2.500.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HESABI	2.500.000
----- 31/12/2015 -----	

2015 yılında işletme 4.000.000 TL tutarında hakediş yapmıştır. Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin bitimi gerçekleştiği dönemde elde edilen tüm hakediş bedelleri ve katlanılan maliyetler gelir tablosu hesaplarına aktarılarak faaliyet kazancı tespiti yapılır.

İşletmenin dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibidir:

----- 31/12/2015 -----	
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	7.500.000
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	7.500.000
----- 31/12/2015 -----	
350 Y. Y. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	10.000.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	10.000.000
----- 31/12/2015 -----	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	10.000.000



690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	10.000.000
----- 31/12/2015 -----	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	7.500.000
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	7.500.000
----- 31/12/2015 -----	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	500.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	500.000
----- 31/12/2015 -----	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	2.500.000
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	500.000
692 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI	2.000.000
----- 31/12/2015 -----	

TMS11 standardına göre yıl içindeki işlemlerde usul olarak bir farklılık yoktur. İlgili dönemin hasılat tutarı kesilen hakediş faturaları toplamından fazla ise aradaki fark faturalandırılmamış bir alacak olarak bilançonun varlıklar kısmında yer alır. Bu fark bir gelir tahakkuku gibi işlem görür ve TDHP’da 123 Raporlanmamış Alacak hesabı oluşturularak bu hesaba kaydedilebilir. Eğer ilgili dönemin hasılat tutarı kesilen hakediş faturaları toplamından az ise bu durumda fazla fatura kesilmiş olacağından aradaki fark bilançoda borçlar kısmında yer alır. Bu fark gelecek aylara /



yıllara ait gelir gibi işlem görür ve TDHP’da 351 Alınan Hakediş Avansları hesabı oluşturularak bu hesaba kaydedilebilir.²⁶

Bu bölümde kayıtlarımız ve faaliyet kazancı hesaplamalarımızı TMS11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında olan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapılacaktır.

Yıl	Fiili Maliyet	Tamamlanma Yüzdesi	Dönem Geliri	Hakedişler	Tahsilatlar
2013	1.500.000	1.500.000 / 7.500.000 = 0,20	10.000.000 X 0,20 = 2.000.000	0	0
2014	3.500.000	3.500.000 / 7.500.000 = 0,45	10.000.000 X 0,45 = 4.500.000	6.000.000	4.850.000
2015	2.500.000	2.500.000 / 7.500.000 = 0,35	10.000.000 X 0,35 = 3.500.000	4.000.000	5.150.000

İnşaat işinin 1. Yıl muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir.

----- 31/12/2013 -----
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ 1.500.000

²⁶ Ali Alagöz, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, ASMMMO Yayın Organı, Cilt:2, Sayı:1, Yıl:2009, s. 16



ISSN:2148-2292.

АКАДЕМИЧЕСКАЯ ИСТОРИЯ И МЫСЛЬ

Sayın/atdd/0000-0002-6688-1424 -Merter/atdd/ 0000-0001-6874-1890

Makale Başv. Tarihi: 10/10/2017

Makale Y. Kabul Tarihi: 10/12/2017

İLGİLİ HESAPLAR	1.500.000
----- 31/12/2013 -----	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	1.500.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HESABI	1.500.000
----- 31/12/2013 -----	
123 RAPORLANMAMIŞ ALACAK HESABI	2.000.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	2.000.000
----- 31/12/2013 -----	

Dönem içinde hakediş yapılmamasına rağmen tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 2013 yılı toplam gelirinin 2.000.000 TL olduğu görülmektedir. Dönem sonu kayıtları şu şekilde olacaktır:

----- 31/12/2013 -----	
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	1.500.000
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	1.500.000
----- 31/12/2013 -----	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	2.000.000
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	2.000.000
----- 31/12/2013 -----	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	1.500.000
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.500.000
----- 31/12/2013 -----	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	100.000



ISSN:2148-2292.

АКАДЕМИЧЕСКАЯ ИСТОРИЯ И МЫСЛЬ

Sayın/atdd/0000-0002-6688-1424 -Merter/atdd/ 0000-0001-6874-1890

Makale Başv. Tarihi: 10/10/2017

Makale Y. Kabul Tarihi: 10/12/2017

370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI ----- 31/12/2013 -----	100.000
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	500.000
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	100.000
692 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI ----- 31/12/2013 -----	400.000

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre 2013 yılında faaliyet kazancı hesaplaması yapılmamışken tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 400.000 TL dönem net karı hesaplanmıştır.

İnşaat işinin 2. Yıl muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir.

----- 31/12/2014 -----	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	3.500.000
İLGİLİ HESAPLAR	3.500.000
----- 31/12/2014 -----	
120 ALICILAR	6.000.000
350 Y. Y. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	6.000.000
----- 31/12/2014 -----	
350 Y. Y. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	6.000.000
123 RAPORLANMAMIŞ ALACAK HESABI	1.500.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	4.500.000
----- 31/12/2014 -----	
102 BANKALAR	4.850.000



120 ALICILAR	4.850.000
----- 31/12/2014 -----	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	3.500.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HESABI	3.500.000
----- 31/12/2014 -----	

Dönem içinde 6.000.000 TL'lik hakediş yapılmıştır. Ancak tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 2014 yılı toplam gelirin 4.500.000 TL olduğu görülmektedir. Dönem sonu kayıtları şu şekilde olacaktır:

----- 31/12/2014 -----	
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	3.500.000
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	3.500.000
----- 31/12/2014 -----	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	4.500.000
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	4.500.000
----- 31/12/2014 -----	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	3.500.000
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3.500.000
----- 31/12/2014 -----	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	200.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	200.000
----- 31/12/2014 -----	



690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	1.000.000
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	200.000
692 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI	800.000
----- 31/12/2014 -----	

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre 2014 yılında faaliyet kazancı hesaplaması yapılmamışken tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 800.000 TL dönem net karı hesaplanmıştır.

İnşaat işinin 3. Yıl muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir.

----- 31/12/2015 -----	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	2.500.000
İLGİLİ HESAPLAR	2.500.000
----- 31/12/2015 -----	
120 ALICILAR	4.000.000
350 Y. Y. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	4.000.000
----- 31/12/2015 -----	
350 Y. Y. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	4.000.000
123 RAPORLANMAMIŞ ALACAK HESABI	500.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	3.500.000
----- 31/12/2015 -----	
102 BANKALAR	4.850.000
120 ALICILAR	4.850.000
----- 31/12/2015 -----	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT	2.500.000



VE ONARIM MALİYETLERİ

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ 2.500.000
YANSITMA HESABI

----- 31/12/2015 -----

Dönem içinde 4.000.000 TL'lik hakediş yapılmıştır. Ancak tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 2015 yılı toplam gelirin 3.500.000 TL olduğu görülmektedir. Dönem sonu kayıtları şu şekilde olacaktır:

----- 31/12/2015 -----

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ 2.500.000

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT 2.500.000
VE ONARIM MALİYETLERİ

----- 31/12/2015 -----

600 YURTIÇI SATIŞLAR 3.500.000

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI 3.500.000

----- 31/12/2015 -----

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI 2.500.000

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 2.500.000

----- 31/12/2015 -----

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER 200.000
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER 200.000
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

----- 31/12/2015 -----

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI 1.000.000

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER 200.000
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI



692 DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI 800.000

----- 31/12/2015 -----

Son olarak her iki yöntem sonucunda dönem net karı ve hesaplanan vergilerdeki farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

TARİH	TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME YÖNTEMİ		TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ	
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	HESAPLANAN VERGİ	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	HESAPLANAN VERGİ
2013	0	0	400.000	100.000
2014	0	0	800.000	200.000
2015	2.000.000	500.000	800.000	200.000
TOPLAM	2.000.000	500.000	2.000.000	500.000



Sonuç

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, yapılan işin niteliği gereği uzun dönemlere yayılabilen işlerdir. Bu nedenle bu işlerde vergilendirmenin nasıl yapılacağı önem arz etmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin hesap dönem içerisinde muhasebeleştirilmesi ve dönem sonlarında raporlanması konusunda, muhasebe sistemleri tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak iki farklı yöntem önermektedirler. Tamamlanmış Sözleşme Yönteminde, sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir, gider ve kâr veya zararın kayda alınması için söz konusu işin tamamen bitirilmiş olması gerekmektedir. Bu yöntemin temel özelliği, kâr veya zararın, işin tamamı bitirilinceye kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoda takip edilmesi, dolayısıyla gelir tablosuna herhangi bir rakamın girmemesidir. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, iş ilerledikçe gelirin ve kazancın da oluştuğu esasına dayanmaktadır. Bu yöntemde, finansal tablolara yansıtılması gereken dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel ölçüt olarak kabul edilmekte ve inşaat işinin tamamlanması beklenmeden, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemindeki ana düşünce, işin sonuçlandırılmasına bağlı kalınmaksızın gelir ve giderin dönem bazında gerçekleştirilen üretim aşamasına göre muhasebeleştirilmesidir.



Tamamlanmış sözleşme yöntemi uygulamasında, mükelleften uzunca bir süre vergi alınmaması ve işin bitiminde mükelleften bir defada yüklü miktarda bir verginin alınmasının zorluğu söz konusudur. Tamamlama yüzdesi yöntemi kullanılmasıyla hem finansal tablo okuyucuları doğru ve şeffaf bir şekilde aydınlatılmış olacak hem de muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik, tam açıklama ve ihtiyatlılık ilkelerine uygun hareket edilmiş olacaktır. Bu nedenle YYİTO işlerinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılması vergisel boyutta daha sağlıklı olacaktır.

Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümü yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili olarak yeni yasal düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Standartlar çerçevesinde hazırlanan mali tablolar daha açık, anlaşılır, şeffaf olacağından zaman kaybetmeden Türkiye’de de vergisel mali tablolardan sıyrılıp standartlar çerçevesinde mali tablolar hazırlanmasının işletmeler açısından da yararlı olabileceği düşünülmektedir. TMSK tarafından yayınlanan diğer muhasebe standartları ile birlikte, TMS 11’in de ülkemizde yaygın bir şekilde kullanılmaya başlaması ile inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin de sorunsuz bir şekilde uyum sağlayabileceği bir muhasebe sistemine sahip olmamız TMS/TFRS’ye geçişi kolaylaştıracaktır.



Kaynakça

- ACAR, Vedat, 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 Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 25-50.
- AKIN, Serdar, 2010, “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- ALAGÖZ, Ali, 2009, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, ASMMMO Yayın Organı, Cilt:2, Sayı:1, s. 1-39
- ASLAN, Tunay, 2015, “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”, *Journal of Economics, Finance and Accounting*, Volume: 2, Issue: 2, s. 208-219
- BÜYÜKTÜRK, Gönül, 2013, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- DEMİR, Erol, 2015, “Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 36, s. 834-845
- GÜngörmüş, Ali, H. ve BOYAR Ender, 2008, “İnşaat Sözleşmeleri Standardına (TMS 11) Bir Uygulama Önerisi”, *İzmir Serbest*



Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dayanışma Dergisi, Sayı 103, ss. 1-15

KIZILOT, Şükrü, 2008, İnşaat Muhasebeci Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları

KURBAN, Dursun Ali, 2006, Özel İnşaatlarda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, [<http://www.bursa-smmmo.org.tr>], Erişim: 18 Ağustos 2017

NETEK, Okan, 2012, “Gayrimenkul Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirmesi”, TÜRMOB Yayınları:438, Sirküler Rapor Serisi, Seri No:2012-8

ŞENGEL, Salim, (Ed.), 2013, İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2805, Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1763, 1. Baskı, Eskişehir

TUNA, Özlem, 2009, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

USUL, Hayrettin, 2015, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara

YERELİ, Ayşe N., KAYALI, Nilgün ve DEMİRLİOĞLU , Lale, 2011, “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 13, Sayı 3, ss. 113-134

11 No.lu İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu