

YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE TMS 11 İLE TÜRKİYE MEVZUATININ KARŞILAŞTIRILMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ*

Yrd. Doç. Dr. Adem ALTAY**

Gulnur SULTANKHANOVA***

Makale Gönderim Tarihi : 25.04.2016 / Kabul Tarihi : 22.05.2016

ÖZ

Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemidir. 11 numaralı Türkiye Muhasebe Standardında, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi kullanılmaktadır. Türkiye'deki vergi kanunlarına göre ise Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi uygulanmaktadır. Çalışmada seçilen işletmenin vergi mevzuatına göre düzenlenmiş finansal tabloları ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı çerçevesinde düzenlenen finansal tabloları karşılaştırılmıştır ve değişiklikler incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar; işletmenin ödeyeceği vergi ve elde ettiği net kar her iki yöntemde de değişmediğini fakat işletmenin ödeyeceği vergilerin dönemlerinde önemli farklılıklar olduğunu göstermiştir. Bu farklılıkların oluşum nedeni tamamen uygulanan yöntemlerden kaynaklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat, Vergi Mevzuatı, TMS 11, Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.

THE COMPARISON OF IAS 11 AND TURKISH LEGISLATIONS ON ACCOUNTING OF AREAS ON CONSTRUCTION, COMMITMENTS AND REPAIR WORKS SPREAD OVER YEARS AND A CASE STUDY

ABSTRACT

There are two accounting methods for construction contracts. These are Completed Contract Method and Percentage of Completion Method. 11th Turkish Accounting Standard requires the percentage-of-completion method to be used for the valuation of construction contracts. But according to Turkish tax laws the completed-contract method is used. On our study, the financial statements revised in accordance with the tax legislation and the frame work of IAS 11 constructional contract standards have been compared and variances analyzed. Obtained results have demonstrated the entity of tax pay and net profit remained unchanged in both methods but in the tax payment periods of the firm significant differences has been observed. The cause of formations these differences have entirely stemmed from the methods applied.

Keywords: Construction, Tax Law, IAS 11, Completed Contract Method, Percentage of Completion Method.

* Bu çalışma; Gulnur SULTANKHANOVA, Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde TMS 11 ile Türkiye Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uygulama Örneği, isimli Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezinden uyarlanmıştır. Gazi Üni. SBE, 2015, Danışman: Yrd. Doç. Dr. Adem ALTAY

** Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, altay@gazi.edu.tr

*** Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Doktora Öğrencisi, s.gul@mail.ru

GİRİŞ

G enel olarak dünyada olduğu gibi Türkiye’de de inşaat sektörü, ekonominin lokomotif ve sürükleyici sektörlerinden birisidir. Sektörün ekonomide öncü ve lokomotif olmasının ana nedeni diğer sektörler ile arasındaki yakın ilişkidir.

İnşaat sektörü; özel inşaat işleri ve taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri olarak ayrılır. Özel inşaatlar kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir. Başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Ayrıca taahhüt şeklindeki inşaat işleri de kendi aralarında yıllara yaygın inşaat işleri ve yıllara yaygın olmayan inşaat işleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bizim çalışmamızın konusunu oluşturan grup yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleridir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde, temelde iki yöntem vardır. Bunlar Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemidir. 11 numaralı Türkiye Muhasebe Standardında inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi kullanılmaktadır. Türkiye’deki vergi kanunlarına göre ise Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi uygulanmaktadır. Bu bağlamda çalışmamızda iki yöntem karşılaştırılarak farklılıkları ortaya konmuştur. Ayrıca; vergi mevzuatının, TMS kurallarına göre düzenlenen finansal tablolardan kurumlar vergisi hesaplayacak şekilde değiştirilmesi gerekliliğini ortaya koymak çalışmamızın temel hedefidir.

Karşılaştırma inşaat işletmesinin finansal tabloları üzerinden gerçekleştirilmektedir.

1. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde vergileme

İnşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu’nun “Ticari Kazançlar” hükümlerine göre vergilendirilmekte fakat bu işlerin yıllara yaygın olması halinde, taşıdığı özellikler nedeniyle, genel hükümler dışında özel bir vergileme sistemine tabi tutulmaktadır (Kızılot, 2012: 67).

Gelir Vergisi Kanunu’nun 42’nci maddesine göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım işlerinde kazanç için bittiği yılda tespit edildiğinden kazancın tamamı o yılın geliri sayılır ve o yıla ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yürüten mükellefler, iş devam ettiği sürece kar veya zarar beyanında bulunmasalar bile yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar. Çünkü GVK’nın 85’inci maddesi uyarınca tüccar, faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsa bile, yıllık beyanname vermek zorundadırlar (Şenlik, 2007: 26).

Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. Maddesi gereği yıllara yaygın bir inşaat işinin özel vergileme sistemine tabi tutulabilmesi için, aşağıda sıralanmış olan unsurların var olması gerekmektedir. Bunlar (Acar, 2013);

- 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.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde vergi yükümlülüğünün başlaması açısından işin başlama tarihi ve kar-zararın saptanması açısından da işin bitim tarihi oldukça önemlidir.

2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi

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, hem vergilemedeki adaleti sağlamak hem de vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek amacıyla müteahhide yapılacak ödemelerde vergi kesintisi uygulamasını getirmiştir. Bu bağlamda da işi yapanlara ödenecek olan hakediş bedellerinden vergi kesintisi yapılması yasaya göre zorunluluktur (Usul, 2012: 14).

Hakediş bedelleri üzerinden yapılan vergi stopajı 1 yıldan daha uzun süreyi kapsayan işler karşılığında kesildiği için Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre 295. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR hesabında izlenir. Sözleşmeye göre inşaat taahhüt işinin tamamlanma süresi 1 yılın altına düştüğünde 193. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR hesabına aktarılması gerekmektedir (Şenlik, 2007: 36). Yılsonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak olan indirim 371. DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar 370. DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda 193. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR hesabın bakiyesi olarak kalır (Yılmaz,2006: 338). 193 No.lu hesap bakiyesi izleyen yılda yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinden sonra vergi dairesinden alınacak iadeye dönüşür ve 136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR hesabına aktararak kapatılır.

İşin zararlı sonuçlanması halinde veya kapsama girmeyen işler için gereksiz olarak kesilen ver-

gilerin mükellefçe iadesi istenebilir (Çolak, 2004: 89).

3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Gelirin Tespit Yöntemleri

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin birden fazla muhasebe dönemini kapsamaması nedeniyle, elde edilen gelirin nasıl ve ne zaman belirleneceği ne zaman vergilendirileceği konusunda iki yöntem bulunmaktadır. Birincisi, faaliyet kazancının belirlenmesi ve vergilendirilmesini işin bitimine kadar erteleyen “Tamamlanmış Sözleşme” yöntemi, ikincisi ise her faaliyet döneminde katlanılan inşaat maliyetleri ile elde edilen kazanç arasında oransal bir ilişki kurarak, kazancı her faaliyet dönemi için ayrı ayrı belirleyen “Tamamlanma Yüzdesi” yöntemidir.

3.1. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, kısa vadeli projeler veya güvenilir tahminler yapmada yetersiz sonuçlar veren ve kendine özgü riskleri kapsayan projeler için uygulanan bir yöntemdir (Adrian, Adrian, 2006: 52).

Bu yöntemin temel özelliği, kâr rakamının, işin tamamı bitirilinceye kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoya alınması, dolayısıyla gelir tablosuna herhangi bir rakamın girmemesidir. Vergi hukukumuzun ve bu arada çoğu ülkenin vergi hukukunun esas aldığı yöntem budur. Bunun kullanımına imkân vermemesi gibi nedenlerle eleştiri konusu olmaktadır (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 119).

Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine göre dönem içinde yapılan giderler 740 nolu HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabında takip edilir. Dönem sonunda bu giderler 170. YILLARA YAYGIN

İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ MALİYETLERİ hesabına aktarılır. Elde edilen hakedişler ise 350.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ HASEDİŞLERİ hesabında takip edilir. İşin bitimini takiben 170 nolu hesap, 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına, 350 nolu hesap 600. YUT İÇİ SATIŞLAR hesabına aktarılır. Bilindiği gibi 6 nolu hesaplar gelir tablosu hesaplarıdır. Bu aktarımlarla, devam ettiği yıllar boyunca ilgili bilanço hesaplarında biriktirilmiş olan gelir ve giderler, gelir tablosunda raporlanır ve işin kar veya zararı ortaya çıkmış olur (Örten, Karapınar, 2013: 122).

Bu yöntemde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, inşaat tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılmamakta ve kar/zarar hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır. İnşaatın tamamlandığı yıl, inşaatın tüm hâsılatının ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır (Gürbüz, Akgül, Çakıcı, 2006: 121)

3.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

İşin kısmen bitim yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntem TMS 11'e uygun bir yöntemdir, finansal tablolara yansıtılması gereken dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel ölçüt olarak kabul edilmektedir. Böylelikle, inşaat işinin tamamlanması beklenmeden, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Başka bir ifadeyle dönemde oluşan maliyet ile işin tamamlanma oranına göre hesaplanan gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun raporlanması sağlanmış olur (Alagöz, 2009). Dolayısıyla bu yöntemde, inşaat ve taahhüt işinin tamamlanma aşamalarına uygun şekilde karın finansal tablolara alınması ve kar

veya temettü dağıtımı için, işin tamamlanmasını beklemeye gerek kalmamaktadır (Akgün, 2013).

Bu yöntem inşaat sözleşmelerinin taraflarca kabul edilmesi ve şartlarının sağlanması, sözleşmedeki mal ve hizmetlerin dava edilebilir hakları kapsamı, satıcının sözleşmedeki yükümlülüklerden tatmin elde etmeyi beklemesi ve sözleşmeyi yüklenenin de sözleşme yükümlülüklerinden bir performans elde etmesi durumunda tercih edilmektedir (Epstein, Mirza, 2006: 195)

4. İki Yöntemin Karşılaştırılması

İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve maliyetlerin finansal tablolarda sunulmasına yönelik olarak, uygulamada farklı yöntemler bulunmaktadır. Türkiye'deki yasal mevzuata göre tamamlanmış sözleşme yöntemini esas almaktadır, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelirler ile maliyetlerin işletmenin temel finansal tablolarından gelir tablosuna aktarılması konusu, işin tamamen tamamlandığı hesap döneminde yapılmaktadır. Ancak TMS 11'e göre ise, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır.

Tamamlanmış sözleşme yönteminin temel avantajı, maliyet ve gelirler işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmekte ve işin tamamlanmasından sonra bilanço hesaplarında biriken tutarların sonuç hesaplarına yansıtılmasına dayanmasıdır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeden ilgili döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması ve performans dışı çalışmayı esas almayı benimsemesidir (Bragg, 2010: 102).

Tamamlanmış sözleşme yönteminde muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlık ilkesine uyulmakta, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde amaç vergiye tabi kazancın

belirlenmesi iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde amaç ticari karın doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarınca tercih edilen uygulama, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise TFRS ve TMS tercih edilen uygulamadır (Göğüş, 2006).

Tamamlanmış sözleşme yönteminin sakıncası, sözleşmenin sonuçlanması durumunda finansal tablolarda biriken aşırı gelirin raporlanmasına yer vermesidir. Söz konusu iki yöntem belli koşullarda alternatif yöntem olarak birbirleri yerlerine kullanılamazlar. Genelde, uzun vadeli sözleşmelerin tamamlanma sürecinde, tamamlanma yüzdesi yöntemi tercih edilirken, bir varlığın mahiyeti itibarıyla arz ettiği tehlike ya da varlığa özgü güvendedeki eksiklik olması durumunda tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmektedir. Ayrıca, tamamlanmış sözleşme yöntemi, kısmen kısa vadeli sözleşmelerin faaliyet sonuçlarını yansıtmayı benimsemektedir (Bragg, 2010: 102).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme dönemi boyunca satıcının performansı hakkında bilgi sağlanırken, tamamlanmış sözleşme yönteminde ise sözleşme tamamlandığında tüm kar raporlanmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşmenin zamanına bağlı olarak mevcut performans finansal tablolara yansıtılırken, tamamlanmış sözleşme yönteminde ise kısmen yansıtılır (Stickney, Schipper, Francis 2010: 340). Dolayısıyla, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanan raporlar, finansal raporlamanın analizi ve yorumlanması aşamasında bilgi kullanıcılarının doğru bilgilere ulaşmasını engellerken, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanan finansal tablolarda bu eksiklikler giderilmektedir.

Her iki yöntemde toplam bazda gerçekleşen kar rakamlarında bir değişiklik söz konusu değildir. Toplam gerçekleşen karın değişmemesine karşın, tamamlanmış sözleşme yönteminde toplam ger-

çekleşen karın tamamını işin bittiği yılda tanımakta buna rağmen tamamlanma yüzdesi yöntemi işin ilerlemesine göre toplam karın belli kısmını işin devam ettiği yıllarda da tanımaktadır (Erden, 1997: 37). Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde faaliyet sonuçlarının genellikle zarar veya düşük düzeyde karla sonuçlanması nedeniyle ortaklara kar payı dağıtımı konusunda güçlükler ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenebildiğinden, kar dağıtım kararları sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlamaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin ait olduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı hesap döneminin farklı dönemler olarak ortaya çıkması uyumsuzluklara neden olmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise bu uyumsuzluklar ortadan kalkmakta ve finansal tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır (Alagöz, 2009).

Örnek: “A” İnşaat işletmesi 23.05.2012 tarihinde imzalanmış olduğu köprü inşaatın 5.890.458 TL ihale bedeli ile 23.05.2014 tarihinde teslim etmek üzere bu işi üstlenmiştir. A İnşaat işletmesi köprü inşaatının toplam maliyetini 4.679.832 TL olarak belirlemiştir. Üç yılda yapılan işlemlerin özeti şöyledir;

1.yıl işletme 1.000.000 TL harcama yapmıştır. 1.200.000 TL’lik hakediş faturası kesilmiştir. Dönem içinde 1.200.000 TL hakediş tahsil edilmiştir.

2. yılı 2.000.000 TL’lik harcama yapılmış, işin bitirilmesi için ise 1.500.000 TL daha harcamanın gerekli olduğuna karar verilmiştir. Dönem içinde 3.200.000 TL hakediş faturası kesilmiştir ve hakediş bedelinin tamamı tahsil edilmiştir.

3.yıl işletme 1.679.832 TL’lik harcama yaparak iş tamamlanmıştır. 1.490.458 TL’lik hakediş bedeli fatura düzenleyerek tahsil edilmiştir. A

inşaat işletmesinin inşaat faaliyeti dışında başka bir faaliyeti yoktur.

Önemli Not: Bu örneğimizde inşaat işlemleri ile ilgili 1. Yıl 12 farklı mali olay, 2. Yıl 12 farklı mali olay ve 3. Yılda da 17 adet mali olay; hem Vergi Yasaları - Tekdüzen Muhasebe Sistemi (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine) ve hem de TMS 11 (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine) göre ayrı ayrı muhasebeleştirilerek, her iki sisteme göre de dönem sonu ayrıntılı finansal tabloları karşılaştırmalı olarak düzenlenmiştir¹. Bu makale çalışmamızda konunun sonuçlarına odaklanılacağı

için bu hesaplama, kayıt ve tablolara yer verilmemiş, ancak bu tablo verişlerin analizi yapılmıştır. Kayıt ve tablolara aşağıda dipnotta belirtilen tez çalışmamızdan ulaşılabılır.

İki farklı yöntemle görede yapılan kayıtlar sonucunda toplam kar/zarar ve toplam vergi yükleri aynı olmakla birlikte bunların dönemlere dağılımında yöntemlere göre farklılıklar oluşmuştur. Şimdi bu 3 yıllık finansal tablolardaki verilerden hareketle iki uygulamanın farklılıkları ortaya konulacak ve önerilerde bulunulacaktır.

Çizelge 1: Finansal Tabloları TMS 11 İle Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Vergi Giderleri ve Vergi Sonrası Net Kar (Zarar)ının Karşılaştırılması

Yıllar	Finansal Tabloları TMS 11'e göre düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Dönem Karı, Vergi Gideri ve Vergi Sonrası Net Karı				Finansal Tabloları Vergi Mevzuatına göre düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Dönem Karı, Vergi Gideri ve Vergi Sonrası Net Karı			
	2012	2013	2014	Toplam	2012	2013	2014	Toplam
Vergi Öncesi Kar/Zarar	200.965	470.143,30	268.568,70	939.677	(46.450)	(167.309)	1.153.436	939.677
Vergi Gideri	(40.193)	(94.028,66)	(53.713,74)	(187.935,4)	-	-	(187.935,4)	(187.935,4)
Vergi Sonrası Net Kar/ Zarar	160.772	376.114,64	214.854,96	751.741,6	(46.450)	(167.309)	965.500,6	751.741,6

1 Burada açıklanan 3 yılın muhasebe kayıtları ve ayrıntılı finansal tablolar için bkz.; Gulnur SULTANKHANOVA, Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde TMS 11 ile Türkiye Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uygulama Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üni. SBE, 2015, Danışman: Yrd. Doç. Dr. Adem ALTAY.

Çizelgeden de görüldüğü üzere vergi mevzuatına göre yapılan raporlamalarda A İşletmesinin 2012 yılında (46.450) TL zarar ettiği görülmektedir ve herhangi bir kurumlar vergisi ödemekle yükümlü değildir.

İşletme 2013 yılında ise (167.309) TL zarar ettiği görülmektedir dolayısıyla kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmayacaktır.

2014 yılında işletme köprü inşaatından 1.153.436 TL kar elde ettiği görülmektedir. 2012 yılında beyan ettiği (46.450) TL zarar ve 2013 yılında beyan ettiği (167.309) TL zararın indirdikten sonra vergi matrahı 939.677 TL olarak hesaplanmıştır. İşletme 187.935 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmuştur. A İşletmesinin net karı 751.741,6 TL olduğu görülmektedir.

A İşletmesi Tamamlanma Yüzdesine göre finansal tabloları düzenlediğinde 2012 yılında 200.965 TL kar elde etmiş olup, 40.193 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmuştur. Dönemin net karı 160.772 TL olduğu görülmektedir.

İşletme 2013 yılı 470.143,30 TL kar elde etmiş olup, 94.028,66 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmuştur. İşletme 376.114,64 TL net kar ettiği görülmektedir.

İşletme 2014 yılı 268.568,7 TL kar etmiştir ve

53.713,74 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmuştur. Dönemin net karı 214.854,96 TL olarak gerçekleşmektedir.

A İşletmesinin köprü inşaatından sağlanan toplam karı 939.677 TL olduğu görülmektedir. İnşaat işinin bitiminde vergi giderlerinin toplamı 187.935,4 TL'dir. İşletme köprü inşaatı işin bittiğinde toplam 751.741,6 TL net kar elde ettiği görülmektedir.

Görüldüğü gibi işletmenin vergi mevzuatı ile TMS 11'e göre hesaplamalarında ödeyeceği toplam vergi ve işletmenin inşaat işinen elde ettiği toplam net karı değişmemekte fakat işletmenin ödeyeceği vergilerin ve karların dönemleri değişmektedir.

Vergi mevzuatına göre hesaplamalarda inşaat süresi boyunca inşaat maliyetini ve hakedişlerini ertelediğinden dolayı işletmenin gerçek faaliyetini göstermemektedir. TMS 11'e göre hesaplamalarda gelir ve maliyetleri oluştukları dönem itibarıyla finansal tablolara yansıttığı için daha doğru bir yöntemdir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile oluşturulan finansal tablolar son kullanıcılar açısından daha doğru bilgiler içermektedir. Gerçek performansı ve karlılığı yıllar itibarıyla ve karşılaştırmalı olarak ölçen yöntemin tamamlanma yüzdesi yöntemi olduğu görülmektedir.

Çizelge 2: A İnşaat İşletmesinin TMS 11'e Göre Hesaplanan Vergi Giderleri İle Vergi Mevzuatına Göre Kesilen Vergi Kesintilerinin Karşılaştırılması

Dönemler	Kurumlar Vergisi Gideri (TMS Önerilen)	Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar ile Kurumlar Vergisi (Mevcut Uygulama)
2012	40.193	36.000
2013	94.028,66	96.000
2014	53.713,74	44.713,74
Toplam	187.935,4	176.713,74
2014 Net Kurumlar Vergisi	-	11.221,66
Genel Toplam	187.935,4	187.935,4

Çizelgeden görüldüğü üzere vergi mevzuatına göre hesaplamalarda işletme 2012 yılında 1 nolu hakedişten kurumlar vergisine mahsuben kesilen 36.000 TL'lik gelir vergisi stopajı görülmektedir. TMS 11'e göre hesaplamalarda ise işletme 40.193 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmuştur.

2013 yılında vergi yasalarına göre hesaplamalarda 96.000 TL'lik gelir vergisi stopajı görülmektedir. TMS 11'e göre hesaplamalarda ise işletme 94.028,66 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olduğu görülmektedir.

2014 yılında vergi mevzuatına göre hesaplamalarda 44.713,74 TL'lik gelir vergi stopajı ile birde işin tamamlanması nedeni ile doğan 11.221,66 TL (stopajlar düşüldükten sonra net 2015 Nisanda ödenecek tutar) kurumlar vergisi görülmektedir. Sonuçta 2014 yılı toplam vergisi 55.935,4 TL'dir (44.713,74 + 11.221,66). Standarda göre hesaplamalarda ise aynı yıl işletmenin 53.713,74 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olduğu görülmektedir.

Çizelgeden de görüldüğü gibi hakedişten kesilen vergi kesintileri ile mevzuat değişirse kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi giderleri birbirini dengelediği görülmektedir.

Buradan çıkan sonuç; inşaatın kar veya zararı yıllar itibariyle taşımak yerine her yıl gerçekleşen

kısmını yani Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre her yılın kar veya zararı beyan edilmesini önermekteyiz ve hakediş bedeli üzerinden kesilen % 3 vergi kesintisi ortadan kalkıp, her yıl gerçekleşen kar üzerinden % 20 oranda kurumlar vergisi hesaplanmasını önermekteyiz.

Önerdiğimiz vergi yasası değişikliğinin şu şekilde özetleyebiliriz: A işletmesi 2012 yılında köprü inşaatı için yapılan hakediş bedelinden 36.000 TL vergi kesintisi uygulamadan dönem sonunda beyan edeceği kazanç üzerinden hesaplanan 40.193 TL kurumlar vergisini ödemelidir. 2013 yılında yapılan hakediş bedelinden 96.000 TL vergi kesintisi uygulamadan dönem sonunda beyan edeceği kazanç üzerinden hesaplanan 94.028,66 TL kurumlar vergisini ödemelidir. 2014 yılında ise köprü inşaatı için yapılan hakediş bedelinden 44.713,74 TL vergi kesintisi uygulamadan dönem sonunda beyan edeceği kazanç üzerinden hesaplanan 53.713,74 TL kurumlar vergisini ödemelidir.

Son olarak iki durumda da ödenen toplam vergilerin eşit olduğu da çizelgede gösterilmektedir. Yani yılların tamamı dikkate alındığında toplam vergi yükü değişmemektedir.

Örnek işletmemizin TMS 11 ve vergi mevzuatına göre yıllar itibariyle düzenleyeceği gelir tablolarının karşılaştırması aşağıdaki çizelgede verilmiştir;

Çizelge 3: A İnşaat İşletmesi TMS 11 Ve Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenen Gelir Tablolarının Karşılaştırılması

	1 Ocak-31 Aralık 2012		1 Ocak-31 Aralık 2013		1 Ocak-31 Aralık 2014	
	TDHP	TMS	TDHP	TMS	TDHP	TMS
1. BRÜT SATIŞLAR	0	1.258.791	0	2.667.788,30	5.890.458	1.963.878,70
2. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	0	(1.011.376)	0	(2.030.336)	(4.735.673,54)	(1.693.961,54)
BRÜT SATIŞ KARI	0	247.415	0	632.452,30	1.154.784,46	269.917,16
3. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(46.450)	(46.450)	(167.309)	(167.309)	(1.348,46)	(1.348,46)
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(6.896)	(6.896)	(5.750)	(5.750)		
Genel Yönetim Giderleri (-)	(39.554)	(39.554)	(161.559)	(161.559)	(1.348,46)	(1.348,46)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	(46.450)	212.341	(167.309)	568.570,30	1.153.436	268.568,70
4. DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR.	-	-	-	-	-	-
5. DİĞER FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARAR.	-	-	-	-	-	-
6. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-	-	-	-	-	-
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	-	-	-	-	-
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	(46.450)	200.965	(167.309)	470.143,30	1.153.436	268.568,70
7. OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR	-	-	-	-	-	-
8. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARI(-)	-	-	-	-	-	-
Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-	-	-	-	-	-
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	(46.450)	200.965	(167.309)	470.143,30	1.153.436	268.568,70
9. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKL. KARŞILIGI (-)	0	(40.193)	0	(94.028,66)	(187.935,4)	(53.713,74)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	(46.450)	160.772	(167.309)	376.114,64	965.500,6	214.854,96

Çizelgeden görüldüğü gibi her iki yöntemde de üç yıllık **toplam** brüt ve net karlar aynıdır. Farklılık brüt karın yıllara dağılımındadır. TMS 11'e göre hesaplamada brüt kar yıllara dağılırken, vergi mevzuatına göre hesaplamada brüt ve net karın tamamı köprü inşaatı bittiği üçüncü yılda ortaya çıkmış gibi görünmektedir.

Vergi mevzuatına göre düzenlenen gelir tablolarında görüldüğü üzere birinci yılda (46.450) TL zarar ettiği, ikinci yılda (167.309) TL zarar ettiği ve üçüncü yılda 965.500,6 TL kar elde ettiği görülmektedir. Hâlbuki A İşletmesinin TMS 11'e

göre düzenlenen gelir tablolarında ise birinci yılda 160.772 TL kar ettiği, ikinci yılı 376.114,64 TL ve üçüncü yılı 214.854,96 TL kar elde ettiği görülmektedir.

Vergi mevzuatına göre hesaplamalarda A İşletmesi inşaat işinin birinci ve ikinci yılında zarar etmiş gözüküyor ve standarda göre gerçek ticari teatmüllere göre de işletme kar elde etmiş bulunuyor, bunun nedeni A İşletmesi inşaat işi bitene kadar inşaat maliyetlerini ve hakedişlerini ertelendiğinden kaynaklanmaktadır.

TMS 11'e göre hesaplamalarda A İşletmesinin finansal performansın inşaat işinin tamamlanma derecesine bağlı olarak gelir tablosunda göstermektedir. Elbette ki bu gösterim A İşletmesinin finansal durumu hakkında daha doğru bilgi verebilmektedir. Düzenlenen gelir tabloları daha açık ve net olmaktadır.

Çalışmada iki yönetime göre oluşturulan finansal tabloları kullanılarak işletmenin karlılık oranları hesaplanmıştır; bu oranları aşağıdaki çizelgede karşılaştırılmaktadır:

Çizelge 4: Finansal Tabloları TMS 11 İle Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Karlılık Oranlarının Karşılaştırılması

Oranlar	1 Ocak-31 Aralık 2012		1 Ocak-31 Aralık 2013		1 Ocak-31 Aralık 2014	
	TDHP	TMS	TDHP	TMS	TDHP	TMS
1. Brüt Kar Marjı	-	0,20	-	0,24	0,20	0,14
2. Faaliyet Kar Marjı	-	0,16	-	0,18	0,19	0,14
3. Vergi Öncesi Kar Marjı	-	0,16	-	0,18	0,19	0,14
4. Net Kar Marjı	-	0,13	-	0,14	0,16	0,11
5. Mali Rantabilite	(0,008)	0,027	(0,03)	0,059	0,15	0,032
6. Aktiflerin Karlılığı	(0,003)	0,013	(0,01)	0,028	0,08	0,016

Çizelgeden de görüldüğü gibi A İşletmesinin karlılığını ölçen yöntemin tamamlanma yüzdesi yöntemi olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü vergi mevzuatına göre oluşturulan gelir tablosunda satış gerçekleşmediği için karlılık oranları hesaplanmamaktadır. Yani hesaplanması gereken oranlar hesaplanamamaktadır. Bundan çıkan sonuç; vergi mevzuatına göre düzenlenen gelir tablolarında ise üçüncü kişilere doğru, güvenilir ve gerçek raporlamanın yapılmadığı ve sonucunda mali bilgi kullanıcılarının yanlış karar almalarına yol açabileceği net bir şekilde görülmektedir.

Çalışmada İki yönetime göre likidite analizi yapılmıştır ve işletmenin likidite oranları karşılaştırılmıştır.

Çizelge 5: Finansal Tabloları TMS 11 İle Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Likidite Oranlarının Karşılaştırılması

Oranlar	31 Aralık 2012		31 Aralık 2013		31 Aralık 2014	
	TDHP	TMS	TDHP	TMS	TDHP	TMS
1. Cari Oran	0,85	0,88	0,88	1,00	1,02	1,07
2. Asit Test Oranı	0,70	0,68	0,78	0,82	0,82	0,87
3. Finansal Kaldıraç Oranı	0,57	0,52	0,66	0,53	0,50	0,50
4. Özkaynak Ağırlığı Oranı	0,43	0,48	0,34	0,47	0,50	0,50

Çizelgeden görüldüğü üzere işletmenin gerçek performansını ve likidite analizini ortaya koyan yöntem tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Diğer yönteme göre yapılan rasyo analizleri yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır. Bankalar da inşaat şirketlerin analiz ederken bilindiği gibi 17 ve 35 nolu grupları çıkarıp o şekilde oranları hesaplamaktadırlar.

TMS'ye göre analiz yapıldığında hesaplanan likidite durumu; vergi mevzuatına göre hesaplanan likidite durumundan daha iyi görünmektedir. Bu işletmelerin gerçek durumunu göstermesi bakımından hem önemli bir durum ve hem de işletmelerin lehine bir durumdur.

Finansal kaldıraç oranına bakıldığında da işletmenin TMS tablolarına göre mali durumu daha iyi görünmektedir.

Bundan çıkan sonuç; vergi mevzuatı uygulamaları inşaat taahhüt işi yapan işletmelerin finansal tablolarını olumsuz yönde ciddi olarak bozmaktadır. Bu nedenlerle vergi yasaları değiştirilerek TMS uygulamaları benimsemelidir.

SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerine ilişkin finansal sonuçların takibinde, vergi mevzuatı ile TMS 11 farklı yöntemler öngörmektedir. Bu farklılık, vergi mevzuatı ile TMS 11 arasında faaliyet sonucunun farklılaşmasına yol açmaktadır. Vergi mevzuatı tabanlı finansal gösterimde "Tamamlanmış Sözleşme" yönteminin kullanımı söz konusudur. Ayrıca bu yaklaşımda yapılan kayıtlar vergi mevzuatına uygun olduğundan ayrıca bir işlem veya kayda gerek yoktur.

TMS 11 tabanlı finansal gösterimde "Tamamlanma Yüzdesi" yönteminin kullanımı söz konusudur. Bu yöntemde yıllara yaygın inşaat işinin tamamlanması beklenmeden, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.

İki yöntem arasındaki en önemli fark, gelir ve giderlerin tahakkuk ettirilme zamanındaki farklılıktan dolayı finansal tablolardan gelir tablosunda sunulmasında ortaya çıkmasıdır.

Çalışmamızın sonucunda elde edilen bulgular şunlardır;

Yıllara yaygın inşaat ve onarım alanında faaliyet gösteren işletmelerin TMS 11 ve vergi mevzuatına göre düzenlenen gelir tabloların karşılaştırdığımızda iki yöntemde de brüt ve net karlar doğal olarak aynıdır farklılık karların yıllara dağılımındadır. TMS 11'e göre hesaplamada brüt kar yıllara dağılırken, vergi mevzuatına göre hesaplamada brüt karın tamamı inşaat işi bittiği yılda ortaya çıkmaktadır (Sanki tüm kazanç son yıl elde edilmiş gibi görünmektedir).

Vergi mevzuatına göre hesaplamalarda işletmenin gerçek faaliyetini göstermekten uzaktır, çünkü inşaat süresi boyunca inşaat maliyetini ve hak edişlerini ertelemektedir. TMS 11'e göre hesaplamalarda gelir ve maliyetleri oluştukları dönem itibariyle finansal tablolara yansıttığı için daha doğru bir yöntemdir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile oluşturulan finansal tablolar son kullanıcılar açısından daha doğru bilgiler içermektedir. Gerçek performansı ve karlılığı ölçen yöntemin tamamlanma yüzdesi yöntemi olduğu anlaşılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım alanında faaliyet gösteren işletmelerin karlılık oranların karşılaştırdığımızda inşaat işletmelerinin karlılığın ölçen yöntemin tamamlanma yüzdesi yöntemi olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü vergi mevzuatına göre oluşturulan gelir tablosunda satış gerçekleşmediği için karlılık oranları hesaplanamamaktadır. Yani hesaplanması gereken oranlar hesaplanamamaktadır. Bundan çıkan sonuç vergi mevzuatına göre düzenlenen gelir tablolarında üçüncü kişilere doğru, güvenilir ve gerçek raporlamanın yapılmadığı ve onun sonucunda mali bilgi kullanıcı-

larının yanlış karar almalarına yol açtığı görülmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım alanında faaliyet gösteren işletmenin her iki yönetime göre düzenlenen bilançoların karşılaştırdığımızda vergi mevzuatına göre düzenlenen bilançoda dönen varlıklarda yıllara yaygın inşaatın maliyeti ve kısa vadeli yabancı kaynaklarda inşaat hakedişi yer almaktadır. Dolayısıyla bilançoda varlık ve yabancı kaynaklar olması gerekenden fazla, öz kaynaklar ise az gösterilmektedir. TMS 11'e göre düzenlenen bilançolarda ise, inşaat maliyeti gelir tablosuna aktarıldığından bilançoda yer almamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım alanında faaliyet gösteren işletmenin likidite oranların karşılaştırdığımızda TMS 11'e göre analiz yapıldığında likidite vergi mevzuatına göre hesaplanan likidite durumundan daha iyi görünmektedir. Bu işletmelerin gerçek durumunu göstermesi bakımından hem önemli bir durum ve hem de işletmelerin lehine bir durumdur. Burdan çıkan sonuç; vergi mevzuatı uygulamaları inşaat taahhüt işi yapan işletmelerin finansal tablolarını olumsuz yönde ciddi olarak bozmaktadır.

Bu durumu bilen bankalar da inşaat taahhüt firmalarının finansal tabloları üzerinde önce birtakım düzeltmeler yapmakta ve bu düzeltmelerden sonraki finansal tabloları analize tabi tutmaktadır. Bu da ek iş yükü getirmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım alanında faaliyet gösteren işletmenin elde edecekleri karı ve ödeyecek vergiyi karşılaştırdığımızda her iki yöntemde

de gerçekleşen kar ve vergi rakamlarında bir değişiklik söz konusu olmayacaktır. Bunların sadece dönemleri değişmektedir. Vergi mevzuatına göre; kurumlar vergisi için bittiği yılsonunda hesaplanmasına rağmen; her yıl hakedişlerden stopaj kesilerek devlete ödenmektedir. TMS 11'e uygun olarak kurumlar vergisi uygulansaydı; ödenmesi gereken vergi ile hak edişten kesilerek ödenen stopajları karşılaştırdığımızda birbirini dengelediği anlaşılmaktadır.

Tüm bu problemlerin çözümü için; inşaatın kar veya zararını yıllar itibariyle taşımak yerine her yıl gerçekleşen kısmını Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre kar veya zarar yazılmalı ve bu tutardn kurumlar vergisi ödenmelidir. Hakediş bedeli üzerinden kesilen % 3 vergi kesintisi kaldırılmalıdır. GVK'nın 42,43 ve 44 maddelerinin uygulamaları ortadan kaldırılmalıdır.

Vergi yasalarına önerdiğimiz değişiklikler yapılırsa; birçok problem çözülmüş olacaktır. Ayrıca devletin bundan herhangi bir kaybının olmayacağı da düşünülmektedir. Çünkü uygulamadağı örnekte de görüldüğü gibi, yıllar itibariyle ödenen stopajlar ile mevzuat değişirse ödenmesi gereken kurumlar vergisi birbirini dengelemektedir. Birçok işletmenin tüm inşaat faaliyetleri düşünüldüğünde devletin maddi bir kaybı veya kazancının olmayacağı ancak tabloların düzeltilmesi ile şeffaf raporlama yapılacağı ve ekonomiye birçok katkısı olacağı bilinmelidir.

Bu değişikliğin devletin bütçe gelirlerine etkilerinin araştırılması da başka bir çalışmanın konusu olabilir.

KAYNAKÇA

- Adriyan J. J., Adriyan D. J. Construction Accounting Financial, Managerial, Auditing, and Tax, Stripes Publishing L.L.C. 2006.
- Acar. V. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Süresinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması, Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:6, Sayı:1.2013.
- Akgün. A.İ; İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, 2013, sayfa 77-96
- Alagöz. A; TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, , Cilt:2, Sayı:1, 2009, sayfa 1-36
- Bragg, S.M; Revenue Recognition: Rules and Scenarios, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc, 2nd Edition, 2010.
- Goğuş, E.H.S; Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 6, Sayı: 19, 2006, s 75-86.
- Çolak. M; Stopaj ve Sorumluluk Muessesesi, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2004
- Gürbüz. G, Akgül. A, Çakıcı. C; 2006, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul, Beta, 2006
- Epstein, B.J., Mirza. A.A. (2006). Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- Erden, S. A; İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi, İsparta, Tuğra Ofset Matbaası, 2 Baskı, 1997.
- Kızılot. Ş; İnşaat Muhasebesi Vergilendirmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 17 Baskı, 2012.
- Şenlik. M; İnşaat Muhasebesi, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Usul. H; TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi, Ankara, Detay Yayıncılık, 2012.
- Yılmaz. K; İnşaat Muhasebesi, Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2006.
- Örten. R., Kaval. H., Karapınar. A; Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, Ankara, Gazi Kitabevi, 5.Baskı, 2011.

