

YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARININ VERGİ KANUNLARI VE TMS 11 AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI VE ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ

Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM*

Volkan TOSUN**

ÖZET

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde ve raporlamasında Vergi Kanunları ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı açısından farklılıklar bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu alınan hakediş bedellerini ve maliyetleri yıllara yaygın inşaat onarım faaliyetinin bittiği yıl gelir tablosunda raporlamaktadır. TMS 11 İnşaat Standardı ise “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”ni öngörmektedir. Bu yöntemde işin bitimi beklenmeden her dönem itibarıyla oluşan gelir ve kârlar finansal tablolara yansıtılmaktadır. Dolayısıyla bu yönteme göre muhasebeleştirmede işin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyetlerin kaydı gerçekleştirikleri hesap dönemlerine dağıtılmaktadır.

Bu çalışmada yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirme ve raporlamasında vergi kanunları ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı karşılaştırılmış, TMS 11’e göre gerçekleştirilen muhasebeleştirme ve raporlamada TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından ortaya çıkacak ertelenmiş vergi etkisi birbirini izleyen üç hesap dönemi açısından incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri, TMS 11, Ertelenmiş Vergi Etkisi.

ABSTRACT

There are some differences between Tax Laws and IAS 11 Construction Contracts Standard in accounting and reporting of constructions jobs spreading over the years. Law of Income Tax reports interim payments and costs in the financial statements at the end of the year that The Constructions Repair Activity Spreading Over The Years finishes. IAS 11 foresees “percentage of completion method”. In this method; without waiting end of the job, incomes and profits of each period are reflected to financial tables. In accordance with this method, the registration of incomes and costs are allocated to the financial year according to their completion degree in accounting.

In this paper, tax laws and IAS 11 are compared in terms of accounting and reporting jobs of construction and repair activities spreading over the years. The effect of deferred tax which will occur with regards to IAS 12 income tax standarts is examined for each following three fiscal periods in the accounting and reporting carried out according to IAS 11.

Key Words: The Constructions Repair Activity Spreading Over The Years , TAS 11, Deffered Tax Effect.

* Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi, cembadem@kocaeli.edu.tr.

** Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Öğrencisi, volkan.tosun@hotmail.com.

GİRİŞ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri birden çok takvim yılına sirayet ettiği için, söz konusu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi için farklı yöntemler uygulanmaktadır. İnşaat işletmeleri açısından inşaat sözleşmelerine ilişkin mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde genel kabul gören iki yöntem vardır. Bu yöntemler “Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi” ve “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”dir.¹

Vergi Usul Kanunu’nun uyguladığı yöntem tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Tamamlanmış sözleşme yöntemi gelir ve maliyetlerini inşaat sözleşmesinin bitiminde mali tablolara yansıtmayı öngörmektedir. Dolayısıyla bu yöntem ile muhasebeleştirilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyet ve gelirleri sirayet ettikleri yıllarda kâr/zarar’a eklenmemekte, yalnızca sözleşme bitimindeki yıl mali tabloları üzerinde kâr/zarar’da hesaba katılmakta ve mali tablolara yansıtılmaktadır. Bu yöntem muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesine uygun olmadığı yönünde eleştirilere maruz kalmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları’nın uyguladığı yöntem ise tamamlanma yüzdeleri yöntemidir. Tamamlanma yüzdeleri yöntemi, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile düzenlenmiştir. Buna göre, inşaat sözleşmelerini konu alan işlerin gelir ve maliyetleri her yılın kâr/zararına o yılki tamamlanma yüzdeleri oranında katılmaktadır.

Bu iki yöntem karşılaştırıldığında, tamamlanma yüzdesi yöntemi muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesi ile daha uyum sağlamaktadır.²

Bu çalışmanın amacı, Vergi Kanunları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların incelenmesidir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, inşaat çeşitleriyle ilgili genel açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde Vergi Kanunları açısından inşaat taahhüt işleri üzerinde durularak, inşaat taahhüt işlerinde diğer faaliyetlerden farklı olan özellikli durumların Vergi Kanunlarında nasıl düzenlendiği açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ele alınmış TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde önem arzeden düzenlemeler ele alınmıştır.

Dördüncü ve son bölümde ise örnek bir inşaat şirketinin yıllara yaygın inşaat faaliyetinin Vergi Usul Kanunu ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirileceğini gösteren bir uygulama yapılmıştır.

1. İNŞAAT ÇEŞİTLERİ**1.1. Genel Açıklama**

Genel olarak inşaat işleri yap-sat inşaat işleri, kat karşılığı inşaat işleri, özel inşaat işleri ve taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden oluşmaktadır. Bunlar içinde taahhüt şeklinde yapılan ve birden fazla hesap dönemini ilgilendiren inşaat işleri muhasebe standartları açısından özellik arz etmekte ve gelir ve giderlerin raporlanması, kâr veya zararın hesaplanması açısından Vergi Usul Kanunu’na göre farklılık göstermektedir. Aşağıda bu inşaat işlerine kısaca değinilmiştir.

¹ Kieso, D. E., J. J. Weygandt and T. D. Warfield, *Intermediate Accounting*, 10Th Ed., USA, Wiley, 2001, s.1005.

² Akdoğan N., O. Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 13. B., İstanbul, İSMMMO Yayın No:7, 2007, s.448.

1.1. Yap-Sat İnşaat Faaliyetleri

Daire, kat, dükkan iş yeri şeklinde yapı üretip, bunları satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler ürettikleri yapıları kendi adlarına ve satmak üzere inşa ederler.³

Yap-sat inşaat işlemleri aktiflerinde kayıtlı arsa üzerine, ilk madde ve malzemeleri çeşitli makine ve aletlerle, enerji ve insan gücü kullanmak suretiyle ortaya yapı adını verdiğimiz yeni bir ürün çıkarmaktadırlar. Bu yapılar apartman, işyeri, villa olarak tanımlandığı anda satışa hazır mamul haline dönüşmüşlerdir. Bu nedenle yap-sat inşaat işletmelerindeki bu üretim akışı diğer sanayi işletmelerininki ile aynıdır.⁴

Yap-sat inşaat işletmeleri mamul üretimi gerçekleştirdiğinden üretim işletmelerinin kullanması gereken maliyet hesaplarını kullanmak zorundadırlar. Maliyetler; 710-Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri, 720-Direkt İşçilik Giderleri Ve 730-Genel Üretim Giderleri hesaplarında yer alan giderlerin toplamından meydana gelmektedir. Her dönem oluşan maliyetler, dönem sonunda 151-Yarımamul Üretim hesabına aktarılarak bu hesapta toplanır. Tamamlanan inşaatlara isabet eden maliyetler ise 152-Mamuller hesabına aktarılırlar.

Yap Sat inşaat işlerinde, üretilen mamulün satışının yapılması halinde kâr/zarar belirlenebilir. Satış yapılmadığı sürece mamul, işletmenin aktif değeri olarak kalacaktır.

Satış halinde ise yine diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi 600-Yurtiçi Satışlar Hesabına sa-

tış bedeli alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Satılan mamullerin maliyetleri ise 620-Satılan Mamuller Hesabına borç, 152 Mamuller Hesabına alacak kaydedilir.⁵

1.2. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetleri

Bu işlemde, arsa maliki, arsasını ya da üzerinde yıkılması öngörülen yetersiz yapı bulunan taşınmazını değerlendirmek amacıyla, bunun bir bölüm paylarını inşaatçıya geçirmekte, bir bölüm paylarının mülkiyetini üzerine alıkoymaktadır.⁶

Arsa karşılığı inşaat faaliyetinde arsanın maliyeti, karşılığında teslim edilecek mamul bölümünün (kat) maliyeti kadar olacağından ancak inşaat tamamlanınca kesin olarak belirlenebilmektedir. İnşaat tamamlandığında ise arsa maliyetinin nasıl belirleneceği Vergi Usul Kanununda şöyle düzenlenmiştir;

“ İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.”⁷

Dolayısıyla, arsa maliyetinin bulunabilmesi için söz konusu inşaat toplam maliyeti, toplam üretilen m² ye bölünecek ve 1 m² ye düşen pay bulunacaktır. 1 m² ye düşen maliyet payı ile arsa sahibine verilen birimlerin toplam m² si çarpılacak ve maliyet belirlenmiş olacaktır.⁸ Belirlenen maliyet üzerine Vergi usul kanunu 267. Maddesi uyarınca %5 ilave etmek suretiyle arsanın emsal bedeli belirlenmiş olacaktır. Emsal

³ Şenlik M., **İnşaat Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.8.

⁴ Şenlik M., a.g.e, s.473.

⁵ Kızılot Ş., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994, s.1132-1144.

⁶ Karahasan M.R., **İnşaat İmar İhale Hukuku**, Ankara, 1979, s.301.

⁷ Vergi Usul Kanunu, Kanun No:213, Madde No:267, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

⁸ Uysal T., “Arsa Karşılığı Kat Teslimlerinde Kdv Matrahının Hesabı ve Muhasebesi”, **E-Yaklaşım Yayınları**, Mart 2008, Sayı 56,

bedel üzerinden arsa devir alınacak ve maliyete eklenecek, karşılığında ise sözleşmede taahhüt edilen kat (mamul bölümü) arsa sahibine teslim edilecektir.

Kalan katların satış işlemleri yap sat inşaat işlemlerinde tarif edildiği şekilde diğer üretim işlemlerinde olduğu gibi uygulanacaktır.

1.3. Özel İnşaat Faaliyetleri

İşletmeler, satma amaçları dışında ihtiyaçları olan binaları, depoları kendileri de yapabilirler. İşletmelerin kendi kullanım amaçlarıyla yapmış oldukları inşaatlar vergilendirme açısından Yap-Sat inşaat olarak dikkate alınmazlar. Örneğin tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir işletme yönetim faaliyetlerinde kullanmak üzere bir binayı kendisi yapabilir. Bu durumda yönetim binası inşası vergilendirme açısından inşaat faaliyeti kapsamına girmez.⁹

İşletmelerin kendi ihtiyaçları için inşaat yapımları durumunda, katlanmış oldukları inşaat maliyetleri inşaat tamamlanıncaya kadar 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenir. İnşaat tamamlandığında ise 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında biriken toplam maliyet, maddi duran varlık hesap kümesinde 252-Binalar hesabına devredilir.

1.4. Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyetleri

Taahhüt şeklindeki inşaatlar, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri ve yıllara yaygın olmayan inşaat, taahhüt ve onarım işleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bir taahhüdün gerçekleşebilmesi için dört unsurun bulunması gerekir. Bunlar; yapılacak bir iş (bir şeyin imali), işin

bedeli, işin bedel karşılığında yapımını üzerine alan kimse (müteahhit) ve işi yaptıran kimsedir (iş sahibi).¹⁰

Bu çalışmanın konusunu da oluşturan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları açısından farklılıklar göstermektedir. Gelir Vergisi Kanununda Yıllara Yaygın İnşaat İşleri şu şekilde düzenlenmiştir;

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

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”¹¹

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından da “İnşaat Sözleşmeleri” olarak yayımlanmış bulunan 11 numaralı standardın, yapımının genellikle uzun süreye yayılması ve yapının başkasına ait olması nedenlerine bağlı olarak “müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri” girmekte ve sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri esas alınmaktadır.¹²

⁹ Şenlik M., a.g.e, s.8.

¹⁰ Kızılot Ş, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s. 8.

¹¹ **Gelir Vergisi Kanunu**, Kanun No:193, Madde No:42, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

¹² Yereli A., Kayalı N., Demiroğlu L., “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2011, Cilt: 13, Sayı: 3, s.118.

2. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ

2.1.Genel Açıklama

Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde, vergi kanunlarınca diğer muhasebe işlemlerinden farklı olarak düzenlenmiş durumlar söz konusudur. Aşağıda; işletmelerin yıllara yaygın inşaat faaliyetleri dışında kalan diğer faaliyetleri dolayısıyla katlandıkları ortak giderlerin muhasebeleştirilmesi, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortisman giderlerinin muhasebeleştirilmesi, hak edişlerin vergi kanunları karşısındaki durumu ve gelir ve giderlerin tahakkuku konularının vergi kanunlarınca nasıl düzenlendiği ele alınmıştır.

2.2. Ortak Giderler

Yıllara yaygın inşaat işletmelerinin aynı anda birden fazla inşaat işini yapmaları ya da yıllara yaygın inşaat işleriyle birlikte başka işleri de bir arada yapmaları durumunda, işletme faaliyetlerini sürdürmek üzere katlandıkları giderler ortak gider olarak adlandırılabilir. Ancak genel giderin ortak gider olarak adlandırılabilmesi için;

- Genel gider niteliğinde bir gider olması,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti ile ilgili olması,
- Birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işi veya inşaat onarma işi ile birlikte başka işler için de katlanılmış olması gerekmektedir.¹³

Birden fazla inşaat ve onarım işinin yapıldığı hallerde, ortak genel giderlerin hangi işe ait ol-

duğu ve diğer işlerle ne kadar ilgili olduğu kesin olarak bilinmemektedir. İnşaat ve onarım işinin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda ortak giderlerin inşaatların maliyeti ile diğer işlerin satış ve hâsılat tutarlar oranında dağıtılacağı Gelir Vergisi Kanunu'nda şöyle açıklanmıştır;

“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar;

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde,

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde”¹⁴ dağıtılır.

2.3.Amortismanlar

Bir yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde amortismanların dağıtımını değişik özellikler arz etmektedir.¹⁵

İnşaat ve onarım işinin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda ortak amortismanların nasıl dağıtılacağı Gelir Vergisi Kanunu'nda şöyle açıklanmıştır;

¹³ Şenlik M., a.g.e., s.262.

¹⁴ Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No:193, Madde No:43, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete

¹⁵ Kızılot Ş., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994, s.76.

“Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre”¹⁶ hesaplanır.

Buna göre;

- Birden fazla işte kullanılmayan, yani yalnız bir işte kullanılan tesisat, makine ve ulaşım araçlarının amortismanları dağıtım tabii tutulmaz. Bunların amortismanları doğrudan kullanıldıkları işin maliyetine yansıtılır.
- Birden fazla işte kullanılan makine, tesisat ve ulaşım araçlarına ait amortisman giderleri her işte kullanıldıkları gün sayıları dikkate alınarak dağıtılır. Dağıtımda kullanım süresi kullanılacaktır.
- Amortisman tabii iktisadi kıymetin kullanılmadığı işlere pay verilmeyecektir. Uygulamada hangi makinenin hangi işte ne kadar süre kullanıldıkları izlenmekte ve dağıtım buna göre yapılmaktadır. Bu süreler izlenmeden doğru bir maliyet hesaplaması da mümkün değildir. Ancak, inşaat firmalarının maliyet hesaplamalarında bu kadar ayrıntıya girmediği de bir gerçektir.¹⁷

2.4. Hakedişler

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, taahhüdünü yapan kişi veya kurum, yapılan bu taahhüde karşılık işin devam ettiği dönem içinde muhtelif zamanlarda veya işin bitiminde, düzenlenen hakediş (istihkaka) belgesi ile yapılan işe

karşılık belli bir bedel tahsil eder.¹⁸ İş yaptıran idare ile işi yapan yüklenici firma (müteahhit) tarafından onaylanan, işin teslim edildiği kısmın maliyeti ile hak ediş tutarından yapılan kesintiler ile net ödenmesi gereken tutarı gösteren bir belgedir.¹⁹

Hakedişler alındığında hakediş belgeleri düzenlenmektedir. Ancak hakediş belgeleri VUK’nda düzenlenen belgelerden sayılmamaktadır. KDV Kanunu’nun 29. ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmeler düzenledikleri hakediş belgesinin yanı sıra fatura düzenlemeleri gerekmektedir. Faturalar hakediş belgelerinin hazırlandığı tarihte düzenlenmesi gerektiğinden KDV açısından da vergiyi doğuran olay bu tarihte cereyan etmiş sayılır.²⁰

2.5. Vergi Kanunları’na Göre Gelir Ve Giderlerin Tahakkuku

Gelir Vergisi Kanunu 42. Maddesinde, işin bittiği takvim yılını takip eden yılda kârı beyan eden tamamlanmış sözleşme yöntemi öngörülmektedir. Bu yöntem uygun muhasebeleştirilmeye imkân veren hesap grupları ise Tek Düzen Hesap Planında düzenlenmiştir. Buna göre; taahhüt işi süresince elde edilen hak edişler bilançonun pasifinde 350-Yıllara yaygın inşaat ve onarım hak ediş bedelleri hesabında, inşaat maliyetleri ise bilançonun aktifinde 170-Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında iş

¹⁶ Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No:193, Madde No:43, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete

¹⁷ Yılmaz K., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2007, s.150

¹⁸ Yılmaz A., **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Ankara, 2003, Serisi:10, s.30.

¹⁹ Gökçen G., Başak Ataman Akgül, Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta, İstanbul 2006, s. 102.

²⁰ Şenlik M., a.g.e., s.303.

tamamlanıncaya kadar biriktirilir. İşin tamamlandığı yıl inşaatla ilgili gelirler ve giderler gelir tablosu hesaplarına aktarılarak kâr/zarara dahil edilir.

İşin bitim tarihinin tespiti GVK 44. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre;

“İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.”²¹

Bu yöntemde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılmamakta ve kâr / zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. İnşaatın tamamlandığı yıl, işin tüm hasılat ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır.²²

3. TMS-11'E GÖRE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ

3.1.Genel Açıklama

Bu standardın amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulama-

masının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine ilişkin farklı muhasebe uygulamalarının yapılması mümkün olduğundan, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından bu standartta tamamlanma yüzdesi olarak açıklanan yöntemin kullanılması öngörülmektedir. Bu yöntem ülkemizde yıllardır uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminden oldukça farklı uygulamaların yapılmasını gerektirmektedir.²³

3.2. Sözleşme Gelirleri

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda 11 ila 15. paragraflarında sözleşme gelirinin unsurları açıklanmıştır;

- (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.²⁴

Sözleşme gelirinin hesaplanması aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

- + Sözleşmede başlangıçta belirlenen esas ücret
- +,- Sözleşmede başlangıçta öngörülmemekle birlikte, sonradan öngörülebilir ve halen durumlara uygun şekilde ilaveler veya indirimler (eskalasyon ve teşvik primleri dahil)
- + Başlangıçta belirlenmemiş olmakla birlikte, işi yaptıranın daha sonraki isteklerine uygun

²¹ **Gelir Vergisi Kanunu**, Kanun No:193, Madde No:44, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

²² Gökçen G., Ataman B., Çakıcı K., **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitap Evi, 2006, s.121.

²³ Gökçen G., Ataman B., Çakıcı K., **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, 2011, s.185.

²⁴ **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı**, Madde No: 11, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

şekilde yapılan ilave işler nedeniyle kazanılan gelirler

- + Sözleşmeye uygun şekilde yapılan tahsilatların geçici olarak değerlendirilmesinden doğan gelirler (artık ve hurda satışları, alınan avans veya hak edişin bankalarda geçici olarak değerlendirilmesi)

= Sözleşme Geliri²⁵

3.3. Sözleşme Giderleri

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda 16 ila 21. paragraflarında sözleşme maliyetinin unsurları açıklanmıştır;

Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur:

- (a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- (b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve
- (c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.²⁶

Sözleşme maliyetinin hesaplanması aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

- + Yapım işine direkt giderler (malzeme, işçilik, sadece yapım işinde kullanılan makinelerin amortisman giderleri, vergi, tesis ve makine kirası, nakliye, proje, mimari, kontrol, banka, sigorta giderleri, diğer şantiye giderleri gibi)
- + Dolaylı giderler (sigorta, birden fazla sözleşmeyle ilişkili tasarım, teknik hizmet ma-

liyetleri, genel makine ve tesis kullanım bedelleri, amortismanları)

- + Müşteri tarafından kabul edilmiş veya sözleşmeyle belirlenmiş olması durumunda genel yönetim giderlerinden ve araştırma geliştirme giderlerinden uygun paylar (Maliyet+Kar Yönteminde)

- + Muhasebe politikası olarak benimsenmiş olması kaydıyla TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına uygun şekilde finansman giderleri.

- + Tamamlanma tarihinden belirli bir süre geçerli olmak üzere verilen tahmini garanti maliyetleri, garanti kapsamında taahhüt edilen tahmini büyük onarım maliyetleri

= Sözleşme Maliyeti²⁷

3.4. Sözleşme Gelir Ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi, inşaat sözleşmelerinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilip edilmemesine göre değişiklik gösterecektir.

Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesinin kriterleri, sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kâr sözleşmeleri için ayrı ayrı belirlenmiştir. Sabit fiyatlı sözleşmelerde,

- (a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

- (b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,

- (c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aş-

²⁵ Örtün R., Kaval H., Karapınar A., **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara 2010, s. 123.

²⁶ **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı**, Madde No: 16, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

²⁷ Örtün R., Kaval H., Karapınar A., a.g.e., s. 123.

masının 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 şeklinde ifade edilen kriterlerin sağlanması durumunda, sonucun güvenilir olarak tahmin edilebildiği kabul edilir.²⁸

Maliyet artı kar şeklindeki bir inşaat sözleşmesinde ise

(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 kriterlerinin sağlanması durumunda sonucun güvenilir olarak tahmin edildiği kabul edilir.²⁹

Bir inşaat sözleşmesi sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda; sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.³⁰

3.5. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar

doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.³¹

Böyle bir zarar tutarı;

“(a) Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;

(b) Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya

(c) 9 uncu Paragraf uyarınca ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı”ndan bağımsız olarak saptanır.³²

3.6. Tahminlerdeki Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi

Tamamlanma aşamaları (yüzdeleri) yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak, önceki dönemler düzeltilmeden ileriye yönelik düzeltme şeklinde düzeltilir. Buna göre, değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.³³

4. ÖRNEK UYGULAMA

4.1. Genel Açıklama

Uygulamada 3 yıla yaygın bir inşaat taahhüt işi-

²⁸ Örtten R., Kaval H., Karapınar A., a.g.e., s. 124.

²⁹ **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı**, Madde No: 24, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

³⁰ Gökçen G., Ataman B., Çakıcı K., a.g.e., s. 190.

³¹ **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı**, Madde No: 36, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

³² **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı**, Madde No: 37, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

³³ Örtten R., Kaval H., Karapınar A., a.g.e., s. 128.

nin önce vergi kanunlarına göre sonra TMS-11'e göre muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Örnek verileri aşağıdaki gibidir;

SAZYAPI İnşaat Şirketi 3 yıl sürecek aynı projede yer alan yol ve köprü inşaatı için 20.000.000 TL bedelle inşaat işini almıştır. İşin tahmini maliyeti 16.000.000 TL'dir.

3 yıllık süreçte muhasebeleştirme işlemlerini ilgilendiren işolguları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

	1. YIL	2. Yıl	3. Yıl	TOPLAM
Fiili Maliyetler	5.000.000	9.000.000	2.800.000	16.800.000
Faturalandırılmış hak edişler ³⁴	4.400.000	10.000.000	5.600.000	20.000.000
Tahsilatlar	4.200.000	8.200.000	7.100.000	19.500.000

4.2. Vergi Kanunları'na Göre Çözüm

Vergi Kanunlarına göre kâr, 3. yılın sonunda hesaplanacak ve Gelir Tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Satış Geliri	: 20.000.000
-Satışların Maliyeti	: 16.800.000
Brüt Satış Kârı	: 3.200.000
-Vergi Karşılığı	: -640.000 (3.200.000 x %20)
Net Kâr	: 2.560.000

Taahhüdün 1. Yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır;³⁵

	1. YIL
Fiili Maliyetler	5.000.000
Faturalandırılmış hak edişler	4.400.000
Tahsilatlar	4.200.000

³⁴ Uygulamada konu bütünlüğünü bozmamak için hakediş faturaları açısından Hesaplanan KDV ve maliyetlerde ortaya çıkacak İndirilecek KDV dikkate alınmamıştır.

³⁵ Muhasebe Kayıtlarında kullanılan tarih kısaltmalarının açılımları şu şekildedir; Dİ/X1: Dönemiçi/ 1. Yıl, DS/X1:Dönem-sonu/1. Yıl.

Dİ/Xİ		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ İLGİLİ HESAPLAR	5.000.000	5.000.000
Dİ/Xİ		
120 ALICILAR 350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ	4.400.000	4.400.000
Dİ/Xİ		
102 BANKALAR 120 ALICILAR	4.200.000	4.200.000
DS/Xİ		
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST ³⁶	5.000.000	5.000.000

Taahhüdün 2. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebe işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır;

	2. Yıl
Fiili Maliyetler	9.000.000
Faturalandırılmış hak edişler	10.000.000
Tahsilatlar	8.200.000

³⁶ Yansıtma hesapları ile gider hesaplarının dönemsonu kapanış kayıtları gösterilmemiştir.

Dİ/X2			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	9.000.000		
İLGİLİ HESAPLAR			9.000.000
Dİ/X2			
120 ALICILAR	10.000.000		
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ			10.000.000
Dİ/X2			
102 BANKALAR	8.200.000		
120 ALICILAR			8.200.000
DS/X2			
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ	9.000.000		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST			9.000.000

Taahhüdün 3. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebe işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır;

	3. Yıl
Fiili Maliyetler	2.800.000
Faturalandırılmış hak edişler	5.600.000
Tahsilatlar	7.100.000

Dİ/X3		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	2.800.000	
İLGİLİ HESAPLAR		2.800.000
Dİ/X3		
120 ALICILAR	5.600.000	
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ		5.600.000
Dİ/X3		
102 BANKALAR	7.100.000	
120 ALICILAR		7.100.000
DS/X3		
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ	2.800.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST		2.800.000

3. Yılın sonunda işin bitiminde Kâr/Zarar hesabına esas gelir ve gider rakamları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibi olacaktır.

	TOPLAM
Fiili Maliyetler (170 Yıllara Yaygın İ.O.Maliyetleri)	16.800.000
Faturalandırılmış Hakedişler (350 Yıllara Yaygın İ.O.Hakediş Bedelleri)	20.000.000

Vergi kanunlarına göre kârın ve verginin tahakkuku için yapılacak muhasebe işlemleri aşağıda gösterilmiştir.

DS/X3		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	16.800.000	
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ		16.800.000
DS/X3		
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ	20.000.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		20.000.000
DS/X3		
690 DÖNEM K/Z	20.000.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		20.000.000
DS/X3		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	16.800.000	
690 DÖNEM K/Z		16.800.000
DS/X3		
691 DKV ve DYYK	640.000	
370 DKV ve DYYK		640.000
DS/X3		
690 DÖNEM K/Z	3.200.000	
691 DKV ve DYYK		640.000
692 DÖNEM NET K/Z		2.560.000

4.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na Göre Çözüm

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na göre dönemsellik ilkesine uygun raporlama için yıllara yaygın inşaat işinin döneme ait tamamlanma oranının hesaplanması gerekir. Tamamlanma oranının hesaplanmasında kullanılan değerlendirme yöntemleri "girdilere dayalı değerlendirme" ve "çıkartılara dayalı değerlendirme" olarak sınıflandırılabilir. Girdilere dayalı değerlendirme, bir sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalara göre yapılır (katlanılan maliyetler, çalışılan işçilik saati v.b.). Çıkartılara dayalı değerlendirme ise sonuçlara dayalı olarak yapılır (üretilen ton, bir binanın katları, bir yolun

tamamlanan uzunluğu v.b.). Her iki yöntemin de üstünlükleri ve zayıflıkları vardır. En çok kullanılan değerlendirme yöntemi maliyetlere dayalı olarak (cost-to-cost basis) hesaplanan tamamlanma yüzdesidir.³⁷

Ele alınan örnekte işin öngörülen toplam maliyeti 16.000.000 TL olarak belirtilmişti. Buna göre her dönemin sonunda işin tamamlanma oranı;

Tamamlanma Oranı = Dönemin Fiili Maliyeti / Öngörülen Toplam Maliyet

formülü ile hesaplanacaktır.

	1. YIL	2. Yıl	3. Yıl	TOPLAM
Fiili Maliyetler	5.000.000	9.000.000	2.800.000	16.800.000
Tamamlanma Yüzdesi ³⁸	5.000.000/ 16.000.000 = 0.3125	9.000.000/ 16.000.000 = 0.5625		100%
Dönem Geliri	20.000.00 x 0.3125 =6.250.000	20.000.00 x 0.5625 =11.250.000	2.500.000 ³⁹	20.000.000

³⁷ Kieso, Donald E., Jerry J.Weygandt and Terry D.Warfield, a.g.e.,s.1005.

³⁸ Tamamlanma yüzdesinin hesaplanması için TMS-11'in 30. Maddesinde öngörülen yöntemlerden, "Bu güne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetine oranı" yöntemi seçilmiştir.

³⁹ Projenin son yılında iş tamamlanmış olup, gelir olarak tahakkuk edecek tutar; toplam proje tutarından o ana kadar gelir yazılmış toplam tutarın çıkarılması ile bulunacaktır. (20.000.000 - 17.500.000 = 2.500.000)

Taahhüdün 1. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebeleştirme işlemleri TMS-11'e göre aşağıdaki gibi yapılacaktır;

	1. YIL
Fiili Maliyetler	5.000.000
Dönem Geliri	6.250.000
Tahsilatlar	4.200.000
Faturalı Hakediş	4.400.000

Dİ/X1			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ		5.000.000	
İLGİLİ HESAPLAR			5.000.000
Dİ/X1			
120 ALICILAR		4.400.000	
381 YILLARA YAYGIN			4.400.000
İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ⁴⁰			
Dİ/X1			
102 BANKALAR		4.200.000	
120 ALICILAR			4.200.000

⁴⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği "381 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri: Yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendiği işlerden gerçekleştirdikleri kısım karşılığında, aldıkları hakedişlerin sonuç hesaplarına aktarılınca kadar izlendiği hesaptır."

1. yılın sonunda gelir ve gider hesaplarının kapanışı ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

DS/X1			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	5.000.000		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST		5.000.000	
DS/X1			
381 YILLARA YAYGIN İ.O HAKEDİŞ BEDELLERİ	4.400.000		
186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAHAKKUKLARI⁴¹	1.850.000		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		6.250.000	
DS/X1			
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	5.000.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		5.000.000	
DS/X1			
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	6.250.000		
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z		6.250.000	

⁴¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları: Bu hesap; “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardına ve KOBİ TFRS’de yer alan inşaat sözleşmeleri hükümleri kapsamında; tamamlanma düzeyine göre veya maliyet tutarına eşdeğer tutarın gelirler hesabına alınması esasına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış gelir tahakkuklarının izlenmesinde kullanılır.”

DS/X1			
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ⁴²	250.000		
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU⁴³		250.000	
DS/X1			
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	1.250.000		
692 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ		250.000	
694 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET K/Z⁴⁴		1.000.000	
DS/X1			
694 SÜRDÜRÜLEN FAAL.DÖNEM NET K/Z	1.000.000		
590 DÖNEM NET KÂRI		1.000.000	

⁴² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi: Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak vergilendirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gider etkisinin izlendiği hesaptır.”

⁴³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “489 Ertelenmiş Vergi Borcu: “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı ile KOBİ TFRS hükümleri kapsamında gelecek dönemlerde ödenecek olan vergilendirilebilir geçici farklar ile ilişkili kurumlar vergisi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır.”

⁴⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı Veya Zararı: Sürdürülen faaliyetlere ilişkin elde edilen kârdan (zarardan) vergi karşılığının düşülmesi sonucunda hesaplanan net kâr veya zararın izlendiği hesaptır.”

TMS 11'e göre 1. yılın sonunda kâr zarar hesaplanarak gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Satış Geliri	: 6.250.000
-Satışların Maliyeti	: 5.000.000
Brüt Satış Kârı	: 1.250.000
-Vergi Gider Etkisi	: -250.000 (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)
= Net Kar	: 1.000.000

Taahhüdün 2. yılında dönem içi ve dönem sonunda muhasebeleştirme işlemleri TMS-11'e göre aşağıdaki şekilde yapılacaktır;

	2. YIL
Fiili Maliyetler	9.000.000
Dönem Geliri	11.250.000
Tahsilatlar	8.200.000
Faturalı Hakediş	10.000.000

Dİ/X2			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ		9.000.000	
İLGİLİ HESAPLAR			9.000.000
Dİ/X2			
120 ALICILAR		10.000.000	
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ			10.000.000
Dİ/X2			
102 BANKALAR		8.200.000	
120 ALICILAR			8.200.000

2. yılın sonunda gelir ve gider hesaplarının kapanışı ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

DS/X2		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	9.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST		9.000.000
DS/X2		
381 YILLARA YAYGIN İ.O HAKEDİŞ BEDELLERİ	10.000.000	
186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAHAKKUKLARI	1.250.000	
600 YURTIÇI SATIŞLAR		11.250.000
DS/X2		
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	9.000.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		9.000.000
DS/X2		
600 YURTIÇI SATIŞLAR	11.250.000	
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z		11.250.000
DS/X2		
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	450.000	
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		450.000

DS/X2			
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	2.250.000		
692 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ		450.000	
694 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET K/Z		1.800.000	
DS/X2			
694 SÜRDÜRÜLEN FAAL.DÖNEM NET K/Z	1.800.000		
590 DÖNEM NET KÂRI			1.800.000

TMS 11'e göre 2. yılın sonunda Gelir Tablosu hesaplanır:

Satış Geliri	:	11.250.000
-Satışların Maliyeti	:	9.000.000
Brüt Satış Kârı	:	2.250.000
-Vergi Gider Etkisi	:	- 450.000 (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)
= Net Kar	:	1.800.000

Taahhüdün 3. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır;

	3. YIL
Fiili Maliyetler	2.800.000
Dönem Geliri	2.500.000
Tahsilatlar	7.100.000
Faturalı hak ediş	5.600.000

Dİ/X3			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ		2.800.000	
İLGİLİ HESAPLAR			2.800.000
Dİ/X3			
120 ALICILAR		5.600.000	
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ⁴⁵			5.600.000
Dİ/X3			
102 BANKALAR		7.100.000	
120 ALICILAR			7.100.000

3. yılın sonunda gelir ve gider hesaplarının kapanışı ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

DS/X3			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		2.800.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST			2.800.000
DS/X3			
381 YILLARA YAYGIN İ.O HAKEDİŞ BEDELLERİ		5.600.000	
186 HAKEDİŞE BAĞL. İŞLERDEN GELİR TAH.			3.100.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			2.500.000

⁴⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği

DS/X3			
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	2.800.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		2.800.000	
DS/X3			
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.500.000		
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z		2.500.000	
DS/X3			
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI⁴⁶	60.000		
693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ⁴⁷		60.000	
DS/X3			
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	700.000		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		60.000	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve D.Y.Y.K		640.000	

⁴⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “289 Ertelemiş Vergi Varlığı: “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı ve KOBİ TFRS kapsamında gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları ile ilişkili Kurumlar Vergisi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır.”

⁴⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi: Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak indirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gelir etkisinin izlendiği hesaptır.”

DS/X3			
694 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		240.000	
DÖNEM NET K/Z			
693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ		60.000	
VERGİ GELİR ETKİSİ			
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL.			300.000
DÖNEM K/Z			
DS/X3			
591 DÖNEM NET ZARARI		240.000	
694 SÜRDÜRÜLEN FAAL.			240.000
DÖNEM NET K/Z			

TMS 11'e göre 3. yılın sonunda Gelir Tablosu aşağıdaki gibi düzenlenir:

Satış Geliri	: 2.500.000
-Satışların Maliyeti	:-2.800.000
Brüt Satış Zararı	: (300.000)
+Vergi Gelir Etkisi	: 60.000 (300.000 x 0.2= Ertelenmiş Vergi Varlığı)
Net Zarar	: (240.000)

Aşağıda TMS-11'e göre her yılın sonunda düzenlenecek gelir tabloları ile vergi kanunlarına göre sadece 3. Yılın sonunda düzenlenecek Gelir Tablosu karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

	1. YIL	2. Yıl	3. Yıl	TOPLAM
	Gelir Tablosu	Gelir Tablosu	Gelir Tablosu	Gelir Tablosu
	(TMS 11)	(TMS 11)	(TMS 11)	(VK) ⁴⁸
Satışlar	6.250.000	11.250.000	2.500.000	20.000.000
- SHM	(5.000.000)	(9.000.000)	(2.800.000)	(16.800.000)
Brüt Satış Kârı/Zararı	1.250.000	2.250.000	(300.000)	3.200.000
-Vergi	(250.000)	(450.000)	60.000	(640.000)
NET Kâr/Zarar	1.000.000	1.800.000	(240.000)	2.560.000

⁴⁸ Vergi Kanunlarına göre 3. Yılın sonunda raporlanacak Gelir Tablosu rakamlarıyla, TMS-11' göre 3 yıl boyunca raporlanmış Gelir Tablosu rakamları toplamı birbirine eşittir.

5. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde maliyet ve gelirlerin ölçülmesi için vergi kanunları ve muhasebe standartlarının öngördüğü iki farklı ölçüm yöntemi, kar/zararın belirlenmesi ve raporlama zamanları açısından ortaya farklılıklar çıkarmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun öngördüğü tamamlanmış sözleşme yönteminde, yıllara yaygın inşaat faaliyeti dönemi boyunca inşaat maliyetleri ve gelirleri bilançodaki ilgili hesaplarda biriktirilir, işin bittiği yılın gelir tablosunda kâr/zarara dahil edilir. Bu yöntem muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesine uygun olmadığı yönünde eleştiriler yöneltilmektedir. TMS-11'de ise, tamamlanma yüzdesi yönteminde, her dönemin sonunda standart tarafından belirlenmiş tamamlanma yüzdesi tespit kriterlerinden uygun olanı kullanılarak dönemin maliyetleri hesaplanarak, gelir ve maliyetler dönemin gelir tablosunda raporlanır. Bu iki yöntem karşılaştırıldığında, tamamlanma yüzdesi yöntemi muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesine uygun raporlamaya olanak sağlamaktadır.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, tamamlanmadıkça inşaat işine ilişkin maliyet ve gelir unsurları gelir tablosuna aktarılmamakta, bilançonun aktif ve pasif hesaplarında bekletilmekte ve kâr / zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. İnşaatın tamamlandığı yıl, işin tüm hasılat ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun tutar açısından aşırı büyümesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için dönemsel anlamda yanıltıcı sonuçlara yol açabil-

mektedir. Dolayısıyla, finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında tam, karşılaştırılabilir, kullanılabilir, ihtiyaca ve gerçeğe uygun, dönemsel bilgiye sahip olması açısından tamamlanmış sözleşme yöntemi yerine tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması, Türkiye Muhasebe Standartları Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de belirtilen finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özelliklerine de uygun bir yaklaşım oluşturmaktadır.

Çalışmada ele alınan örnekte inşaat faaliyeti süresince vergi kanunları ve TMS açısından muhasebe ve raporlamada ortaya çıkan farklılıklar ele alınmıştır. Görüleceği üzere inşaat faaliyetinin sürdüğü dönemler boyunca muhasebe ve raporlama açısından hesaplama farklılıkları bulunmaktadır. Ancak işin tamamlanmasıyla birlikte artık gerçek maliyet ve gelir rakamları ortaya çıktığı için her iki yöntemin toplam rakamları birbirlerine doğal olarak eşit çıkmakla birlikte tamamlanma yüzdesi yöntemine göre gerçekleştirilen muhasebeleştirme ve raporlama gerçeğe uygun ve dönemsel bilgi akışını sağlamaktadır.

Çalışmada görülen bir başka farklılık ise verginin hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. Mevcut vergi kanunları tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin bittiği yıl ortaya çıkan kar üzerinden hesaplanmakta iken, TMS açısından her dönem hesaplanan kar/zarar üzerinden bir vergi varlığı veya vergi yükümlülüğü ortaya çıkabilmektedir. Fakat yine dönemler itibarıyla hesaplanmış olan vergi varlıkları ve vergi yükümlülükleri, işin bittiği tarih itibarıyla gerçekleşen tutarlar üzerinden vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi yükümlülüğüne eşit çıkacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan N. ve O. Sevilengül, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 13. Baskı, İstanbul, İSMMMO Yayın No:7, 2007.

Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No:193, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

Gökçen G., Ataman B. Akgül, C. Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta, İstanbul 2006.

Gökçen G., Ataman B., Çakıcı K., **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, 2011.

Gökçen G., Ataman B., Çakıcı K., **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitap Evi, 2011.

Karahasan M.R., **İnşaat İmar İhale Hukuku**, Ankara, 1979.

Kızılot Ş., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

Kızılot Ş., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994.

Kieso, Donald E., J. J. Weygandt and Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting**, 10TH Ed., USA, Wiley, 2001.

Örten R., Kaval H., Karapınar A., **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitapevi, Ankara 2010.

Şenlik M., **İnşaat Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği.

Uygur T., **İnşaat Hukuku Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**, Cilt II, Adil Yayınevi, Ankara 1998.

Üysal T., "Arsa Karşılığı Kat Teslimlerinde Kdv Matrahının Hesabı ve Muhasebesi," **Yaklaşım Yayınları**, Mart 2008.

Vergi Usul Kanunu, Kanun No:213, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

Yereli A., Kayalı N., Demiroğlu L., "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi," **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2011, Cilt: 13, Sayı: 3.

Yılmaz A., **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Ankara, 2003, Serisi:10.

Yılmaz K., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2007.