



ACCOUNTING OF LONG-TERM CONSTRUCTION CONTRACTS BASED ON TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TMS 11)

DOI: 10.17261/Pressacademia.2015211513

Tunay Aslan¹

¹Sakarya Üniversitesi. tunay_aslan@hotmail.com

Keywords

TMS 11,
construction contracts,
percentage of
completion method,
construct contracting
works accounting,
work in progress.

JEL Classification

M40, M41

ABSTRACT

Considering the long-term constructions, it is important to correctly define the project costs as well as profit/loss and relate these data with the corresponding period. There are two methods used in the accounting of long-term constructions: first one is the completed percentage method that has been used for years. The completion of whole or majority of the construction is mandatory in this method to evaluate profit/loss, revenue and costs. The second method is completion percentage technique that is also proposed by Turkish accounting standards TMS11. This method is based on periodicity where the start and finish times are involved in different time periods. Since the revenue and costs are distributed depending on the completion percentage, more trustworthy statements are formed. Therefore this paper includes the introduction of general information on construction, investigation of records with two methods and comparison

YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS-11) ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Anahtar Kelimeler

TMS 11,
inşaat sözleşmeleri,
tamamlanma yüzdesi
yöntemi, inşaat taahhüt
işlemleri muhasebesi,
yapılmakta olan işler.

JEL Sınıflandırması

M40, M41

ÖZET

İşletmelerce yıllara yaygın inşaat işlerinde dönem kar ve zararının, proje maliyetlerinin doğru belirlenmesi ve ilgili dönemle ilişkilendirilmesi önem taşımaktadır. Ülkemizde Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Yöntemlerden ilki ve de yıllardır kullanılmakta olan tamamlanmış yüzde yöntemidir. Bu yöntemin özelliği söz konusu olan inşaat işinin kar (zarar), gelir, maliyet tutarının belirlenmesi için işin tamamının ya da büyük bir bölümünün bitirilmiş olması gerekmektedir. Yöntemlerden diğeri ise Türkiye Muhasebe Standardı TMS 11'in öngördüğü tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Bu yöntemde yıllara yaygın inşaat işlerinde işin başlamasıyla tamamlanmasının farklı dönemleri teşkil ettiğini belirtmekte ve dönemsel kavramına dayanmaktadır. Bu yöntemde göre muhasebeleştirilmede işin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyetlerin kaydı ilgili hesap dönemlerine dağıtılmaktadır. Böylece daha güvenilir mali tablolar oluşturulmaktadır. Bu makalenin amacı inşaat işleriyle ilgili genel bilgiler verilmesi, İnşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe kayıtlarının her iki yöntem bazında incelemek ve ortaya çıkan farklılığı belirtmektir.

1. GİRİŞ

Gerek mal ve hizmet üretimi açısından gerekse istihdam açısından inşaat sektörünün ülke ekonomilerine büyük katkıları vardır. Bununla birlikte sektör beraberinde kendisine bağlı birçok alt sanayi dalının gelişimine katkı sağlamaktadır. Ülkelerin kalkınması için bu sektöre gerekli olan önem verilmesi gerekmekte sektörde yaşanacak olan kriz gerek kendisine; gerekse kendisine bağlı direkt ve endirekt olan sektörel yapıları domino taşı gibi etkileyecektir.

İnşaat işleriyle ilgili olarak, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde özellikli hesaplara yer verilirken, kanunlarda inşaat işlerinin vergilendirilmesi ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. 43 ve 44. maddelerinde özel düzenlemeler yapılmıştır.

Yıllara yaygın inşaat işlerini yapan işletmeler hizmet ifa etmekte, hizmetin yerine getirilmesi için katlandıkları maliyetler 740-Hizmet Üretim Maliyetleri hesabından izlenmektedir. Hizmetin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetler bu hesabın borcuna kaydedilmektedir. Yıllara yaygın inşaat işini yapan işletmeler dönem sonunda hizmet üretim maliyetinde toplanan maliyetleri 740-Hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı aracılığıyla 170-Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına aktarmaktadır.

Özel inşaat işletmeleri, mülkiyeti kendisine ait arsa üzerinde yapı inşaatı olsun ya da kat karşılığı inşaat faaliyeti olsun bir nevi mamul üretimi yapmaktadır. Yapılan inşaat faaliyetinin mamul üretimi çerçevesinde değerlendirilmesinden dolayı inşaat faaliyetinde katlanılan maliyetler üretimin maliyet hesaplarında toplanacaktır. (Yıldırım,2014)

Ülkemizdeki gelir vergisi kanunun mevcut düzenlemesine göre yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde gelir, maliyetlerin tespitinde işin tamamının ya da büyük kısmının tamamlanmış olması gerekmektedir. T.M.S 11 inşaat sözleşmeleri standardı yöntemi ise işin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyetlerin tespitini, böylece gelir ve maliyetlerin gerçekleştikleri hesap dönemlerine dağıtılmasını öngörmektedir.(Karaca ve Misket,2014:)

Çalışmanın konusunu oluşturan Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlemlerinin gelir vergisi kanuna göre (tamamlanmış yüzde yöntemi) ve de T.M.S 11 inşaat sözleşmeleri standardına (tamamlanma yüzdesi yöntemi) göre karşılaştırılarak her iki yöntemdeki uygulama farklılığını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Örnek uygulama çalışması her iki yöntemde göre yapılmış aralarında muhasebe uygulama farklılığı ortaya konularak mali tabloları nasıl etkilediği gösterilmeye çalışılmıştır.

2. İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

2.1. İnşaat Kavramı

İnşaat faaliyeti bir üretim işlemidir. Bir tarafta inşaatın ana yapısını oluşturan arsa veya arazi diğer tarafta inşaatın oluşumunu sağlayan direkt ilk madde ve malzeme kullanımı yoluyla arsa ya da arazi üzerine konumlandırılan bir yapı söz konusudur. Üretim faaliyeti olarak nitelendirilen inşaat faaliyeti bu unsurların birleşiminden meydana gelmektedir. Arsa veya arazi üzerinde ilk madde ve malzemelerin kullanımıyla oluşan yapı ürün olarak değerlendirilmektedir. (Adiloğlu,2006)

İnşaat kavramı; bir fiziksel varlık üzerinde onu değerini arttıracak bir değişiklik yapma ve de mevcut yapı mamulleri kullanılabilir bir mamule dönüştürme şeklinde tanımlanabilir. İmar kanununa göre yapı; karada ve suda, daimi ve ya geçici, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesisler olarak tanımlanmaktadır. (İmar kanunu madde 5)

2.2. İnşaat Yapı Türleri

Ülkemizde inşaat faaliyetleri vergisel açıdan iki şekilde değerlendirilmektedir.

-Özel İnşaat İşleri

-İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri

Özel inşaat işleri bir üretim faaliyeti olarak kabul edilmektedir. Bu inşaat faaliyetinde kişi yada kurumlar tarafından kullanılmak veya satmak amacıyla yapılan inşaat faaliyetidir. Bu inşaat faaliyetinin esas konusu inşaat üretimidir. Belli girdiler kullanılarak farklı bir mamul üretilmektedir. Özel inşaatlar kendi gereksinimleri için yapılan ve ticari amaçlı yapılan(Yap-Sat) olarak ikiye ayrılmaktadır. İnşaat faaliyetinde kişiler yada kurumların kendi ihtiyaçları için yaptıkları inşaat faaliyetinde ticari anlamda süreklilik yoktur.

Yap-Sat özel inşaat firmaları daire, kat, dükkan, işyeri şeklinde yapı üretip satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunmaktadır. Dolayısıyla bu tür inşaat faaliyetleri sürekliliği olan inşaat faaliyetidir. Özel inşaat kapsamında yapımının kendi adına kullanmak amacıyla yaptığı inşaatlar Maddi duran varlık üretimini kapsamakta 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında ilgili maliyet kalemleri toplanmaktadır. Yapılan inşaat üretim faaliyeti tamamlandıktan sonra 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında biriken maliyet kalemleri ilgili Maddi Duran Varlıklar hesabına alınmaktadır. Yap-Sat türündeki inşaat faaliyetinde 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı kullanılmamakta tamamlanmamış inşaat üretim faaliyeti 151- Yarı Mamuller hesabında eğer inşaat işi tamamlanmışsa 152-Mamuller hesabına alınmaktadır. (Yereli ve diğerleri, 2011)

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlarda; taraflar işin sahibi bir gerçek ve ya tüzel kişi ile yüklenici firmadır. İşin sözleşme koşullarına uygun olarak yüklenici firma tarafında belli bir ücret karşılığında yapılması söz konusu olup işin yapan yüklenici firma yapılan inşaat üzerinde herhangi bir tasarruf hakkı söz konusu değildir. Bu yönüyle bakıldığında yüklenici firmanın yapmış olduğu iş bir hizmet işi olarak değerlendirilmektedir. Yapılan iş inşaat imalatı olmakla beraber üretilen değer üzerinde yüklenici(Müteahhit) firmanın herhangi bir tasarruf hakkı söz konusu değildir. (Çatıktaş ve Şuekinici,2012).

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlarda süre dikkate alındığından başladığı yılda bitirilebilen ve ya başladığı yılda bitirilmeyip yıllara yaygın (sarı) inşaat olmak üzere ikiye ayrılacaktır.

3. YILLARA YAYGIN (SÂRİ) İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ

İnşaat faaliyeti, ya başladığı yılda bitirilmekte ya da izleyen yıl ve ya yıllara sarkmaktadır. İnşaat faaliyetleri başladığı yılda bitirilmişse genel hükümlere tabi olup o yıl içerisinde kazancın vergilendirilmesi gerekmektedir. Örneğin inşaat faaliyetine 2012 yılında başlanıp

ve de aynı hesap döneminde bitmişse bu iş yıllara sair iş olarak nitelendirilmemekte kazanç ilgili yılın kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. (Selimoğlu,2011)

3.1. Yıllara Yaygın (Sari) İnşaat Taahhüt İşleri

İnşaat onarım işlerinden elde edilen kazançlar GVK' nun Ticari kazançla ilişkin hükümlere göre vergilendirilmektedir. Ancak işin taahhüt şeklinde yapılması ve de işin bir takvim yılından daha fazla yıllara sirayet etmesi dolayısıyla özel bir vergilendirilme hükmüne tabidir. İnşaat taahhüt işinin yıllara sair olup olmadığının tespiti ilgili vergi mevzuatımızda düzenlenmiştir. Buna göre işin yıllara sair olup olmadığının belirlenmesinde öncelikle

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması
- İnşaat ve onarım işi bir takvim yılına sirayet etmesi yani yıllara yaygın olması gerekmektedir.

İnşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olarak kabul edilmesi için on iki aydan uzun sürmesi şart değildir. İnşaat ve onarım işinin bir takvim yılından diğer takvim yılına sarkması yıllara yaygın iş olarak kabul edilmesi için yeterlidir. Örneğin ilgili inşaat işine Haziran 2012 tarihide başlanmış ve de işin bitimi 2013 mart ayı ise bu iş yıllara sari inşaat işi olarak kabul edilmektedir. (Çelikkaya,2003)

3.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergileme

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt ve onarım işlerinde kazanç tespiti ile ilgili özel düzenleme mevcuttur. Gelir Vergisi Kanununa göre **"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir"**(193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 42) Bu hüküm uyarınca iş henüz tamamlanmadığı ve de devam ettiği yıllarda elde edilen hasılat ve de işle ilgili yapılan giderler izleyen yıllara devir olacak, iş tamamlanana kadar devam edecektir. İşin bittiği yıl kar ve zarar kesin olarak tespit edilecek o yılın gelir ve ya zararı olarak mali tablolarda gösterilecektir. Eğer kar söz konusu ise kar işin bittiği yılın karı sayılarak vergilendirilecektir. Gelir Vergisi Kanununa göre mali yılın bitimini takip eden 25 Mart, Kurumlar Vergisi Kanununa göre ise mali yılı takip eden 25 Nisanda beyan edilecektir. (Selimoğlu,2011)

3.1.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt işleri Tek düzen muhasebe sisteminde İnşaat ve taahhüt işletmeleri için hesap dönemi takvim yılı değil, inşaatın başlama tarihi ile geçici kabulün idarece onaylandığı tarih hesap dönemi kabul edilmiştir.

Sözleşmeyle ilgili olarak yapılan giderler sözleşme tamamlanana kadar gelir tablosuyla ilişkilendirilmeksizin biriktirilir. Sözleşmeye bağlı olarak alınan avanslar ve hakkeşifler bilanço da bir borç kalemi olarak yer alacaktır. İnşaat işinin vergilendirilmesinde tamamlanma yöntemi esas alınarak inşaat işinden sağlanan kar yada zarar inşaat tamamlandığı zaman gelir tablosuna yansıtılacaktır. (Yereli ve diğerleri,2011) Tek düzen muhasebe sisteminde, İnşaat ve Taahhüt işleri 17 ve 35 nolu hesap gruplarında toplanmıştır. Bu hesaplar;

a.170 -178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt ve onarım işleri nedeniyle ortaya çıkan maliyet kalemlerinin dönem sonuna kadar biriktirildiği hesaptır. İnşaat faaliyeti devam ettiği sürece maliyetler bu hesaplarda toplanmaktadır. Yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde her bir inşaatın gelir ve gider kalemlerinin ayrı tutulması nedeniyle tek düzen hesap planında 170-178 arasında dokuz ana hesaba ayrılmıştır. Böylece birbirinden bağımsız olan her inşaatın maliyeti ayrı olarak takip edilecektir.

b.350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakkediş Bedelleri

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmesinin inşaatın tamamlanmış olan kısım karşılığında ihaleyi veren makam tarafından almış olduğu hakkeleş ve avansların kayıt edildiği hesaptır. İnşaat faaliyeti devam ettiği sürece elde edilen hakkeleşler bu hesapta toplanmaktadır. Her inşaatın maliyet ve de gelir kalemleri ayrı olarak hesaplanıp, tutulmasından dolayı bu hesap dokuz ana hesap olarak düzenlenmiştir. (Atasever ve Güngörmüş, 2004)

4. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

İnşaat Sözleşmeleri; Bir varlığın, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılan anlaşma olarak tanımlanmıştır. (TMS 11 Md 3)

4.1. Standardın Amacı

Bu standardın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlaması ve tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasında ki esas konu sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu standardın asıl amacı sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosuna ne zaman gelir ve gider olarak gösterileceklerini kapsamlı olarak açıklamaya çalışmaktadır. Dönemsellik ve tahakkuk esasına göre gelir ve maliyetler ilgili dönemlere yansıtılmakta ve mali tabloların karşılaştırılabilirliği sağlanmaktadır. (Çatıkkaş ve Şuekinici,2013) Standarda göre inşaat sözleşmeleri, Sabit Fiyatlı sözleşme ve Maliyet artı kar sözleşmeleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

a. Sabit Fiyatlı Sözleşme

Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatına (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncellemesine (eskalayson) konu olan inşaat sözleşmesidir. Örneğin yapılacak yol yapım işinin bedelinin sözleşmede 200.000 TL olarak belirlenmiş olması gibi.

b. Maliyet artı kar sözleşmesi

Yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan sözleşmedir. (TMS 11 md 3)

4.2. Sözleşme Geliri

Sözleşme geliri alınmış ve ya alınması beklenen hakkeşilerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Ölçülmesi beklenen sözleşme gelirleri gelecekte meydana gelmesi muhtemel olaylardan etkilenmektedir. Bu nedenle sözleşme gelirlerindeki tahminlerin sıklıkla gözden geçirilmesi gerekmektedir. Sonuç itibariyle sözleşme gelirleri dönemden döneme göre farklılık göstermektedir. Sözleşme gelirleri; başlangıçta üzerinde anlaşmış bir bedel ve sözleşmeye konu olan işlerdeki değişikliklerden kaynaklanan ek ödeme talepleri ve de teşvik ödemelerinden oluşmaktadır. Ek ödeme talepleri yüklenici firmanın müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği sözleşme fiyatına eklenmemiş maliyetlerdir. Teşvik ödemeleri ise hedeflenmiş başarı standartlarına ulaşılması durumunda veya aşılması durumunda yüklenici firmaya ödenen ek tutarı ifade etmektedir. (Küçük, 2012)

4.3. Sözleşme Maliyetleri

İnşaat sözleşmeleri aşağıdaki maliyet kalemlerinden oluşmaktadır. Bu maliyetlerden sözleşme gelirine dahil edilmemiş olan artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu olan işin bitiminden sonra satılması mümkün olan tesis ve tesisatın elden çıkarılmasından elde edilen gelirler inşaat maliyetinden indirilir. Standarda göre;

- Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili olan ve standardın 17 paragrafında sayılan; ilk madde malzeme, işçilik, amortisman, makine kirası, hizmet bedeli
- Genel olarak sözleşmeye konu olan işle ilişkisi olan sözleşmeye yüklenebilecek maliyetler. Benzer özelliklere sahip tüm maliyetler tutarlı bir şekilde makul sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır.
- Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler

4.4. Sözleşme Gelir ve Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat sözleşmeleri standardına göre elde edilen gelir ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılmasında sözleşmenin tamamlanma oranı dikkate alınır. Gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranlanmasıyla işin tamamlanma yüzdesi tespit edilmektedir. Dolayısıyla her maliyet döneminde yapılan harcamalar ve maliyet toplamları belli olduğundan ve de toplam maliyette tahmin edilebildiğinden dolayı kar rakamı bulunabilir ve finansal tablolara yansıtılabilir.(Çatıkkaş ve Şuekinici,2012)

5. TMS 11 İLE VERGİ USUL KANUNUNDAKİ YÖNTEMİN KARŞILAŞTIRILMASI

Örnek: ASLAN İnş. Ve Taahhüt A.Ş. 2010 yılında kurulmuş olup, İstanbul'da faaliyet göstermektedir. Firma ilk olarak bir köprü inşaatı yapmak üzere müşteri ile anlaşmıştır. İşin tamamlanma süresi 2 yıl olup ,bedeli 3.000.000 TL olarak belirlenmiştir. İnşaatın tahmini toplam maliyeti ise 2.600.000 TL olarak öngörülmektedir.

Tablo 1’de Aslan İşletmesinin 2010 ve 2011 yıllarındaki maliyet ve hasılat bilgileri gösterilmektedir.

	2010 Yılı	2011 Yılı
Madde ve Malzeme Giderleri	500.000	1.300.000
İşçilik Giderleri	300.000	200.000
Diğer Giderler	200.000	100.000
Toplam Maliyet	1.000.000	1.600.000
Elde Edilen Hak ediş	1.400.000	1.600.000

Tamamlanmış Yüzde Yöntemi ile Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi arasındaki muhasebe uygulama farklılıkları ve finansal tabloları nasıl etkilediği yevmiye kayıtları ile aşağıda gösterilmektedir.

2010 ve 2011 yıllarına ilişkin muhasebe kayıtları ve gelir tablolarını;

5.1 Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi (Mevcut Durumda Uygulanan Yöntem)

Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Kayıt No	2010 Yılı Kayıtları				
1	740.01 Madde ve Malzeme.Giderleri	/		500.000	
	740.02 İşçi ücret ve Giderleri			300.000	
	740.03 Diğer Giderler			200.000	
2	100 Kasa	/			500.000
	150 İlk Madde Malzeme				500.000
3	170.01 Okul İnşaatı	/		1.000.000	
	741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hs.				1.000.000
4	100 Kasa	/		1.400.000	
	350.01 Okul İnşaatı				1.400.000
4	741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hs.	/		1.000.000	
	740.01 Madde ve Malz.Giderleri				500.000
	740.02 İşçi Ücret ve Giderleri				300.000
	740.03 Diğer Giderler	/			200.000

Kayıt No	2011 Yılı Kayıtları				
1	740.01 Madde ve Malzeme Giderleri	/		1.300.000	
	740.02 İşçi Ücret ve Giderleri			200.000	
	740.03 Diğer Giderler			100.000	
			100 Kasa		300.000
		/	150 İlk Madde ve Malzeme		1.300.000
2	170.01 Okul İnşaatı			1.600.000	
			741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hs.		1.600.000
3	100 Kasa	/		1.600.000	
			350.01 Okul İnşaatı		1.600.000
4	741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hs.	/		1.600.000	
			740.01 Madde ve Malzeme Giderleri		1.300.000
			740.02 İşçi Ücret ve Giderleri		200.000
5		/	740.03 Diğer Giderler		100.000
	350.01 Okul İnşaatı			3.000.000	
			600 Yurtiçi Satışlar		3.000.000
6	622 Satılan Hizmet Maliyeti	/		2.600.000	
			170.01 Okul İnşaatı		2.600.000
7		/			
	600 Yurtiçi Satışlar			3.000.000	
			690 Dönem Kar veya Zararı		3.000.000
8		/			
	690 Dönem Kar veya Zararı			2.600.000	
			622 Satılan Hizmet Maliyeti		2.600.000
		/			

Tablo 2: Mevcut Uygulamaya Göre Gelir Tablosu

	2010	2011
Gelir	0,00	3.000.000
Satışların Maliyeti	0,00	2.600.000
Brüt Kar/Zarar	0,00	400.000

İnşaat faaliyeti 2 yıl sürmesine rağmen G.V. K 42 md gereği 2010 yılı gelir tablosu hesaplarının kullanılması yerine iş bitimine kadar bilançonun aktif ve pasif tarafında varlık ve yükümlülük olarak takip edilmektedir. Mevcut yöntemle göre işletmenin 2010 yılında elde ettiği hasılat ve maliyet tutarları Bilanço hesaplarında gösterilecek; İnşaat faaliyeti

2011 yılında tamamlanmasından dolayı hasılat ve maliyet tutarları ilgili yılda gelir tablosunda gösterilecektir.

5.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Kayıt No	2010 Yılı Kayıtları				
1	740.01 İlk Madde ve Mazleme Giderleri	/		500.000	
	740.02 İşçi Ücret ve Giderleri			300.000	
	740.03 Diğer Giderler			200.000	
2		/	100 Kasa		500.000
			150 İlk Madde ve Malzeme		500.000
3	170.01 Okul İnşaatı	/		1.000.000	
			741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hs.		1.000.000
4		/	Tamamlanma Yüzdesi =1.000.000/2.600.000=% 38,5		
	100 Kasa			1.400.000	
5		/	350.01 Okul İnşaatı		1.400.000
	4		741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hs.	1.000.000	
			740.01 İlk Madde ve mazzeme Giderleri		500.000
6		/	740.02 İşçi Ücret ve Giderleri		300.000
			740.03 Diğer Giderler		200.000
	5			1.000.000	
7	622 Satılan Hizmet Maliyeti	/	170.01 Okul İnşaatı		1.000.000

Tamamlanma Yüzdesi =1.000.000/2.600.000=% 38,5

Dönem geliri: 3.000.000*%38,5=1.155.000

6	350.01 Okul İnşaatı	/		1.400.000	
			600 Yurtiçi Satışlar		1.155.000
7		/	340 Hak edilen avanslar		245.000
	600 Yurtiçi Satışlar			1.155.000	
8		/	690 Dönem Kar veya Zararı		1.155.000
	690 Dönem Kar veya Zararı			1.000.000	
		/	622 Satılan Hizmet Maliyeti		1.000.000

Tablo 3: Tamamlama Yüzde Yöntemine Göre 2010 Yılı Gelir Tablosu

Satışlar	1.155.000
Satışların Maliyeti	1.000.000
Brüt Kar / Zarar	155.000

Tablo 3'te tamamlanma yüzdesi yöntemine göre işin tamamlanma oranı kadar hasılat ve maliyet tutarları 2010 yılındaki gelir tablosunda gösterilecektir.

Kayıt No	2011 Yılı Kayıtları				
1	740.01 İlk Madde ve malzeme Giderleri	/		1.300.000	
	740.02 İşçi ücret ve Giderleri			200.000	
	740.03 Diğer Giderler			100.000	
			100 Kasa		300.000
		/	150 İlk madde ve Malzeme		1.300.000
2	170.01 Okul İnşaatı			1.600.000	
			741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hs.		1.600.000
3	100 Kasa	/		1.600.000	
			350.01 Okul İnşaatı		1.600.000
4	741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hs.	/		1.600.000	
			740.01 İlk Madde ve Mazleme Giderleri		1.300.000
			740.02 İşçi ücret ve Giderleri		200.000
		/	740.03 Diğer Giderler		100.000
5	622 Satılan Hizmet Maliyeti			1.600.000	
		/	170.01 Okul İnşaatı		1.600.000

Tamamlanma Yüzdesi = $1.600.000/2.600.000 = \% 61,35$

2011 yılı geliri = $3.000.000,00 \times \% 61,5 = 1.845.000$ TL

6	350.01 Okul İnşaatı	/		1.600.000	
	340 Hak Edilen Avanslar			245.000	
		/	600 Yurtiçi Satışlar		1.845.000
7	600 Yurtiçi Satışlar			1.845.000	
		/	690 Dönem Kar veya Zararı		1.845.000
8	690 Dönem Kar veya Zararı	/		1.600.000	
			622 Satılan Hizmet Maliyeti		1.600.000

Tablo 4: Tamamlama Yüzde Yöntemine Göre 2011 Yılı Gelir Tablosu

Gelir	1.845.000
Satışların Maliyeti	1.600.000
Brüt Satış Kar / Zararı	245.000

Örnekte de görüldüğü gibi TMS-11 'e göre yapılan muhasebe kayıtlarında kar veya zarar tamamlanma yüzdesine göre oluştuğu dönemde kayıtlara alınmış; diğer yöntemde ise kar ve zararın mali tablolara yansımı için işin tamamlanması gerekmektedir. Mali tabloların gerçek durumu yansıtması her iki yönteme göre farklılık arz etmektedir.

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Yıllara sair inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve maliyetlerin finansal tablolarda sunulmasına yönelik uygulamada farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan Türk Vergi Mevzuatının öngördüğü tamamlanmış yüzde yöntemine göre inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve maliyetler işletmenin finansal tablolarından gelir tablosuna aktarılması işin tamamlandığı hesap dönemimde yapılmaktadır. Buna karşılık TMS-11 inşaat sözleşmeleri göre ise işin tamamen bitimini beklemeksizin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle işin tamamlanma oranı esas alınarak finansal tablolara yansıtılması söz konusu olmaktadır.

Çalışmada yıllara yaygın inşaat faaliyetinin vergi kanunlarındaki durumu ile TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardı arasındaki farklılıklar örnek uygulama ile ortaya konmaya çalışılmıştır.

GVK 42. Maddesinde tarifi yapılan yıllara yaygın inşaat faaliyetinde kar veya zarar tespitinin işin bitiminde tespit edilmesi gerektiği bu şekilde gelirin tespiti ile (tamamlanmış sözleşme yöntemi) TMS-11 de bahsedilen tamamlanma yüzdesi yöntemine göre gelirin tespiti arasındaki en önemli farkın standarda göre dönemsel ilkesi gereği her dönemin kar veya zararının oluştuğu dönemde tespit edilmesi gerektiğidir. Yıllara yaygın inşaat faaliyeti yapısı itibariyle uzun bir dönem sürdüğü için hasılat kaydının muhasebenin dönemsel ilkesi gereğince hasılatın gerçekleştiği dönemin geliri olarak gösterilmesi finansal tabloların daha gerçekçi daha doğru bilgi sunmasını sağlayacaktır. Bilgi kullanıcılarına da doğru bilginin yansıtılması açısından doğru bir yöntem olduğu kanaatine varılmıştır.

KAYNAKÇA

Adiloğlu, Burcu. (2006), İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim, Maliyetleme ve Bir uygulama Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi

Atasever, Mesut - Güngörmüş, Ali Haydar. (2004), "Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Firmalarında Standart Maliyet Yönteminin Muhasebe Sistemine Uygulanması" Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, 27, pp.74-82

Çatıkkaş, Özgür -Şuekinci Cafer (2013) İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Maliye Hesap Uzmanları Derneği

Çatıkkaş, Özgür - Şuekinci Cafer (2012) "Özel İnşaat(Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları", Vergi Dünyası, 368, pp.171-179

Çelikkaya Ali, (2003) "Dekupajın Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Karşısındaki Durumu" Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3, p.1-9

GELİR VERGİSİ KANUNU, Madde 42, (29.05.2015)

İmar Kanunu Madde 5. <http://www.mevzuat.gov.tr> (29.05.2015)

Karaca Nevran- Misket Gökhan. (2014), "TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardı kapsamında muhasebe uygulamaları", Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik dergisi, 10, pp.171-172

Küçük, Muzaffer. (2012), "İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi", Vergi Dünyası, 369, pp. 31-36

Selimoğlu, Recep. (2011), "İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi" *Hipotez Yayınları*,

TMS 11 Madde 3, <http://www.muhasestandardlari.com> (29.05.2015)

Yereli ve Diğerleri, (2011) "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi" Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,13(3),pp.115-116.

Yıldırım, Çiğdem .(2014), İnşaat Muhasebesi. Ankara: Detay Yayıncılık