



İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE TMS/TFRS VE VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA SUNUM VE DEĞERLEME FARKLILIKLARI

Hakkı FINDIK

Arş.Gör., Kırklareli Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, hakkifindik@kirkklareli.edu.tr

ÖZET: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebe uygulamaları TMS/TFRS ve vergi mevzuatı hükümlerine göre muhasebeleştirilecektir. İnşaat taahhüt işletmeleri, müşteri adına ve hesabına yapılan genellikle bir muhasebe döneminden daha uzun süren inşaat sözleşmelerine göre faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu işletmelerin faaliyet sonucunun finansal tablolarda sunulması bu iki düzenleme arasında farklılık göstermektedir. Vergi mevzuatı, tamamlanmış sözleşme yöntemini baz alarak işin tamamı bitirilmesi durumunda kar/zararın belirlenmesini öngörmektedir. “TMS: 11 – İnşaat Sözleşmeleri” standardında ise tamamlanma yüzdesi yöntemi esas alınarak dönem dönem kar/zarar tespiti yapılmaktadır. Çalışmamızda TMS/TFRS ile vergi mevzuatına göre bu iki yöntem uygulamalı olarak açıklanmıştır. TMS/TFRS ve vergi mevzuatında yer alan sunum ve değerlendirme farklılıkları inşaat taahhüt işletmelerinde yıllar itibarıyla bilanço ve gelir tablosunda raporlanacak hesaplarda sunum ve değer farklılıkları oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat sözleşmesi, Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, Vergi Mevzuatı, Muhasebe Standartları.

PRESENTATION AND VALUATION DIFFERENCES IN CONSTRUCTION COMMITMENT WITHIN TAX LEGISLATION AND TAS/TFRS

49

ABSTRACT: With the enactment of the Turkish Trade Act numbered 6102 accounting applications will be accounted according to the TAS/TFRS and tax legislation rules. Construction commitment managements work according to the construction contracts that mostly last longer than a financial year and are done in the name of and on the account of the client. The presentation of the operating results of these managements on financial tables varies in between these two arrangements. In the event of the completion of the operation, the tax legislation proposes profit and loss account based on the complete contract method. In the standards of the “TAS: 11 – Construction Contracts” profit and loss are accounted with the percent complete method in every period. In this paper, these two methods are compared and contrasted in practice according to the TAS/TFRS and tax legislation. Presentation and valuation differences in TAS/TFRS and tax legislation become presentation and valuation differences in reported accounts yearly in balance sheet and income table in construction contractors.

Key words: Construction agreement, Complete Agreement Method, Percent Complete Method, Tax Legislation, Accounting Standards

GİRİŞ

İnşaat, inşa halinde olan henüz tamamlanmamış yapıdır. İnşaat işleri, projelerin kendine has özelliği ve karmaşık yapısı nedeniyle birçok risk içermektedir. Gelişmekte olan ülkelerin iktisadi kalkınmasında inşaat sektörü önemli bir paya sahip olduğundan ulusal ekonomi üzerinde etkileri bulunmaktadır.

İnşaat işletmeleri, vergisel açıdan özel inşaat işletmeleri ve inşaat taahhüt işletmeleri olarak ikiye ayrılır. Özel inşaat işletmeleri, kendi nam ve hesaplarına inşaat yapan üretim işletmeleridir. İnşaat taahhüt işletmeleri ise bir hizmet işletmesi olup gerçek ve tüzel kişilere ihtiyaç duydukları yapıyı taahhüt ederek inşa eden işletmelerdir. İnşaat taahhüt işletmeleri, inşaat alanının belirlenmesinde hiçbir etki ve söz hakkı sahibi değildir, üretim inşaat sahibinin gösterdiği alanda gerçekleştirilir ve arsa iş sahibine aittir (Bekçi ve Negiz, 2011: 124).



İnşaat taahhüt işleri, genelde zorunlu olarak bir yıldan uzun sürelerde gerçekleştirilmektedir. Bu durumda elde edilen gelirler ile katlanılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılması sorunu ortaya çıkmaktadır.

VERGİ MEVZUATINDA İNŞAAT TAAHHÜT FAALİYETLERİNİ DEĞERLEME

Vergi mevzuatı, vergi alacağının tespitinde vergiyi doğuran olayı, gelir türüne göre farklı şekillerde belirlemektedir. Ticari ve zirai kazançlar ile kurum kazançlarında gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esas, gelir ve giderin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş ve talep edilebilir hale gelmiş olmasını ifade eder.

VUK'nun 258. maddesinde değerlendirme, “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti” olarak tanımlanırken, 261. maddesinde maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli olmak üzere 8 adet değerlendirme ölçüsü açıklanmıştır. Ancak inşaat taahhüt işleriyle ilgili VUK'ta herhangi bir özel bilgi bulunmamasıyla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) bazı bilgiler mevcuttur.

GVK'nın 42. maddesi uyarınca inşaat ve onarım işlerinin yıllara yaygın olabilmesi için; (Dündar, 2010: 153, 154)

- İş, inşaat ve onarım işi olmalıdır. Belirli amaca yönelik arsa veya arazi üzerindeki toprağın kaldırılması faaliyetleri olan dekapaj işleri de inşaat işi sayılır.

- İş, bir taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.

- İş birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir.

Tekdüzen Hesap Planı'nda İlgili Hesaplar

1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde inşaat taahhüt işletmelerinin yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili dönen varlık ve kısa vadeli yabancı kaynak hesap sınıfında hesaplar açılmıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamalar 17 no.lu hesap grubunda aşağıdaki hesaplarda takip edilmektedir:

170 – 178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme

179 Taşeronlara Verilen Hesaplar

Yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşılığında aldıkları hak edişleri ise 35 no.lu hesap grubunda;

350 – 357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesapları üzerinden izlenir.

Ayrıca bir enflasyon hesabı olan “697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltmesi” hesabı da gelir tablosu hesapları içerisinde yer almaktadır.

Dönem içerisinde katlanılan maliyetler “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında muhasebeleştirilmektedir. Dönem sonunda inşaat tamamlanmamışsa bu hesaptaki tutarlar “170 - 178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabına yansıtılarak aktarılır. İnşaat tamamlandığında, 170 – 178 no.lu hesaplarda biriken maliyet bedelleri gelir tablosu hesabı olan “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabı ile ilişkilendirilir. 350 – 357 no.lu hesaplarda biriken hak ediş bedelleri ise gelir tablosunda “600 Yurt İçi Satışlar” hesabına aktarılarak dönem sonucu belirlenir.



Gelir Vergisi Kanunu'nda İnşaat Taahhüt İşletmeleri İle İlgili Hükümler

İnşaat taahhüt işletmeleri, vergi dairelerine sunacakları mali tabloları hangi esaslara göre hazırlayacakları Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 – 44. maddelerinde açıklanmıştır. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri kar/zararın tespitini için bittiği yılda kesin olarak tespit eder ve tamamı işin bittiği yılın geliri sayılarak ilgili yıl beyannamesinde gösterilir (GVK, Md. 42).

Birden fazla takvim yılında yapılan inşaat işlerinde diğer işlerle birlikte yapılan genel giderler bu işlere ait harcamaların enflasyon düzeltilmesi sonrasında birbirleriyle orantılı olarak dağıtılır. Müşterek kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma araçları gibi unsurların amortismanları ise bu varlıkların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır (GVK, Md. 43).

İnşaat ve onarım işlerinde işin bitimi geçici ve kesin kabul usulü olan durumlarda geçici kabulün yapıldığı tarih, diğer durumlarda ise işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih olarak belirlenir. İşin bitim tarihinden sonra yapılan giderler ve elde edilen hasılat ise bu giderlerin yapıldığı ya da hasılatın elde edildiği yılın kar/zararında gösterilir (GVK, Md. 44). Vergi mevzuatına göre, inşaat bitimine kadar stopaj dışında herhangi bir vergi söz konusu olmamaktadır (Güngörmüş ve Boyar, 2007: 108).

GVK'nın benimsediği yöntem "tamamlanmış sözleşme yöntemi" olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemde göre, finansal bilgi kullanıcılarına sunulacak olan gelir tablosunda dönem "işin başlangıcı ile işin bitimi" arasındaki süreyi kapsamaktadır. İş bitimine kadar gelir tablosu düzenlenmemekte, katlanılan maliyetler ve hak edişler bilanço hesaplarında takip edilmektedir. Bu yöntemin uygulanma nedeni diğer yöntemlere göre daha objektif olmasıdır. Ancak, bu yöntem dönersellik kavramı, gerçeğe uygun bilgi ile muhasebe ilke ve standartlarına uygun değildir (Kaval, 2008: 128).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde elde edilen istihkaklarla ilgili faiz gelirleri işin bittiği dönemin geliri sayılmaktadır. VUK'un 19. maddesinde vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı, GVK'nın 42. maddesinde de, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar/zararın işin bittiği yılda kesin olarak belirlenip tamamının o dönemin geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceğinin kurala bağlandığı görülmektedir. Söz konusu maddelere göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi alacağı işin bittiği yılda doğacağından elde edilen hak edişlerin repo hesaplarında, döviz mevduatı hesabında değerlendirilerek ve devlet tahvili olarak elde etmiş olduğu faiz gelirleri ve kur farklarının inşaat işi dışında ayrı bir organizasyon sonucu elde edilmemiş olması ve gelirlerin işin bitiminde kar/zararı etkileyecek olması karşısında başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir olarak nitelendirilemeyeceği yargı kararları ile kabul görmektedir. İş bittikten sonra ortaya çıkan gelir veya giderler yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilişkilendirilmeyip "671 Önceki Dönem Gelir ve Karları" veya "681 Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabına kaydedilir (Altuncu ve Kütük, 2009: 104, 105).

TMS/TFRS'YE GÖRE İNŞAAT TAAHHÜT FAALİYETLERİ

TMS/TFRS'de inşaat taahhüt işlerini açıklayan "TMS: 11 – İnşaat Sözleşmeleri" standardı bulunmaktadır. Standart, inşaat sözleşmeleri kapsamında oluşan gelir ve maliyetlerin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini baz alarak yüklenici işletmelerin muhasebe uygulamalarına açıklık getirmektedir (Alagöz, 2009: 5).

Standartta Yer Alan Tanımlar

İnşaat sözleşmesi, bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbirleriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış sözleşmedir. İnşaat sözleşmesi; sabit bir sözleşme fiyatı veya üretim birimi başına sabit birim fiyat olarak belirlenmiş "sabit fiyatlı



sözleşme” veya maliyet üzerine belirlenen sabit kar tutarı ya da maliyete göre belirli bir kar oranının eklenmesiyle bulunan “maliyet artı kar sözleşmesi” olarak yapılabilir.

Sözleşme Gelirleri

Standartta göre sözleşme gelirleri; başlangıçta sözleşmede yer alan bedel, yapılan değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden güvenilir olarak ölçülen ve gelir için sonuçlanması muhtemel olanlardan oluşur. Sözleşme geliri, hak edişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 11, Md. 11, 12).

Sözleşme Maliyetleri ve Dönem Giderleri

Standartta sözleşme maliyetleri; işçilik, malzeme, amortisman, taşıma, tasarım – teknik destek, kiralama gibi “doğrudan ilişkili maliyetler”, sigorta, doğrudan ilişkili olmayan tasarım-teknik destek ve inşaat genel giderleri gibi işle ilişkisi kurulan “yüklenilecek maliyetler” ve sözleşmeye göre müşteriye yüklenilecek “diğer maliyetler” den oluşur (TMS 11, Md.17, 18).

İnşaat sözleşmesiyle bağlantısı kurulamayan, sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler ise sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim ve ar-ge giderleri, satış maliyetleri ve sözleşme kapsamı dışındaki atıl maddi duran varlıkların amortismanı olarak açıklanmıştır. (TMS 11, Md. 20). Bu giderler oluştuğu dönemin gelir tablosunda gider unsuru olarak raporlanır.

52

Tamamlanma Aşamaları

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir olarak ölçüldüğü takdirde sözleşme gelir ve maliyetleri dönem sonunda tamamlanma aşamaları dikkate alınarak finansal tablolarda gösterilir (TMS 11, Md. 22). Muhasebe standartlarında “güvenilir ölçüm” inşaat sözleşmeleri için anahtar bir kavramdır. Sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kar sözleşme türüne göre standartta ayrı ayrı güvenilir ölçüm koşulları şu şekilde açıklanmıştır:

Sabit fiyatlı bir sözleşme için güvenilir ölçüm; toplam sözleşme gelirinin güvenilir ölçülmesi, işletmeye ekonomik fayda girişinin muhtemel olması, işin bitimi için gerekli inşaat maliyeti ile tamamlanma aşamasının güvenilir ölçülmesi, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılıyor olması koşullarının tamamının var olmasıyla mümkündür (TMS 11, Md. 23). Maliyet artı kar sözleşmesinde ise, işletmeye ekonomik fayda girişinin muhtemel olması, inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenmesi ve güvenilir biçimde ölçülmesi şartlarının gerçekleşmesiyle güvenilir biçimde tahmin edilebilir (TMS 11, Md. 24).

Sözleşme maliyetleri ve sözleşme gelirleri güvenilir olarak ölçülebildiği sürece sözleşme gelirleri ve sözleşme maliyetleri işin tamamlanma düzeyine göre sonuç hesaplarına yansıtılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 214). “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”nde sözleşme geliri ulaşılan tamamlanma düzeyine kadar katlanılan inşaat maliyetleri eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı olarak maliyet, gider ve karın ait oldukları dönemin finansal tablolarında raporlanması sağlanır. Eğer harcamalar ve brüt kar tutarı hak edişler tutarını aşıyorsa fark tutarı “müşteriden alacak”, aksi durumda ise aradaki fark “müşteriye borç” olarak bilançoda raporlanır (Ağca, 2007: 248, 249). Brüt alacak tutarı; katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış karlar toplamından, gelir tablosu hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarın, hak edişler toplamını aştığı devam eden inşaat sözleşmelerinde ise,

- Katlanılan maliyetler artı gelir tablosu hesaplarına yansıtılmış karlar tutarından,

- Gelir tablosuna yansıtılmış zararlar ile hak edişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır (Yılmaz, 2008: 15).

Müşterilere olan brüt borç (yükümlülük) tutarı ise, devam eden tüm sözleşmeler için, katlanılan maliyetler artı gelir tablosu hesaplarına yansıtılmış karlar tutarından gelir tablosu hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hak edişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır (Ağca, 2007: 252).



Tamamlanma Aşamalarını Belirleyen Yöntemler

Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilmektedir. Müşteriden alınan avans ve hak edişler yapılan işi genellikle yansıtmamaktadır. Sözleşmenin niteliğine göre yapılan işi güvenilir olarak ölçen aşağıdaki yöntemlerden biri tercih edilebilir (TMS 11, Md. 30) :

a) Kümülatif Maliyet / Toplam Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde, tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir (TMS 11, Md. 31).

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Hesaplama Gününe Kadar Katlanılan Maliyetler}}{\text{Hesaplama Gününe Kadar Katlanılan Maliyetler} + \text{İşin Bitirilmesi İçin Gerektiği Maliyetler}}$$

formülü ile tamamlanma yüzdesi belirlenir. Güvenilir ölçüm ve işletmeye ekonomik fayda akışının muhtemel olması durumunda toplam sözleşme geliri, tamamlanma yüzdesi ile çarpılarak dönemin gelir tablosunda hasılat olarak raporlanır. Katlanılan maliyetler de dönemin gelir tablosunda satış maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

b) Yapılan İşe İlişkin İncelemeler: Müşteri ile yüklenici ilişkisine göre inşaat işine ilişkin unsurlar incelenir. İnşaatın katları, tesisat durumları, sıva, boya, badana, fayans, daire veya ofislerin durumu gibi inşaatın mevcut durumunu yansıtan inceleme sonucu tamamlanma yüzdesi tespit edilebilir.

c) Fiziki Tamamlanma Oranı: Yüklenici ile müşteri arasında yapılan sözleşmeye eklenen projedeki metraj birimi bu yöntemde önemlidir. Projenin tamamlanmasına ait hesaplamalarda beton, demir, tuğla, sıva vb. metrajlar kullanılabilir. Örneğin, kaç m³ kum, kaç ton demir, kaç m² tuğla duvar ve sıva harcanacağı önceden belirlenebilir. Buna göre bu ölçüler üzerinde fiili miktar ile başlangıçta öngörülen fiili miktar oranına bölünerek fiziki tamamlanma oranı hesaplanır. Bu hesaplama objektif bir hesaplama olup ileride ortaya çıkması muhtemel hukuki anlaşmazlıkların çözümü de sağlanabilir (Yereli vd., 2011: 121). Fiziki tamamlanma oranı sözleşme geliri ile çarpılarak dönemin geliri tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak tespit edilmiş olur.

Standartta maliyeti baz alan yöntem daha detaylı olarak açıklanmıştır. Diğer iki yönteme göre zımnî olarak maliyeti esas alan yöntemin daha güvenilir olduğu hissettirilmektedir (Ağca, 2007: 250).

İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebeleştirme

“TMS: 11 – İnşaat Sözleşmeleri” standardına göre inşaat sözleşmelerinin gelir ve giderlerinin muhasebe döneminde raporlanacağı belirlenmesinde etkili olan faktör; inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde ölçülebilmesidir (Şengür, 2012: 128). Güvenilir ölçüm mümkün değilse, katlanılan maliyetlerin geri kazanılması düşünülen muhtemel kısmı gelir olarak muhasebeleştirilir, maliyetlerin tamamı da dönem gideri olarak raporlanır. Dolayısıyla güvenilir ölçüm yapılmadığından kar oluşmaz. Gelecek dönemlerde güvenilir ölçümü engelleyen belirsizlikler ortadan kalkması halinde, gelir ve giderler “tamamlanma yüzdesi yöntemi”ne göre belirlenerek muhasebe kayıtları yapılır (TMS 11, Md. 32 – 34).

TMS/TFRS göz önünde bulundurulduğunda muhasebe kayıtları şu şekilde muhasebeleştirilir:

- Dönem içi inşaat ve onarım faaliyeti ile ilgili bir gider yapıldığında “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına borç kaydı yapılır.
- Müşteriden dönem içi yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle alınan hak ediş bedelleri “350 – 357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında alacak kaydı yapılarak takip edilir.



Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi – Sayı 37 – Temmuz 2013

- Dönem sonunda “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında yer alan giderler yansıtma hesabı aracılığıyla “170 – 178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabına aktarılır.
- Dönem sonunda inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde ölçülmesi durumunda “tamamlanma yüzdesi yöntemi” belirlenir. Tamamlanma yüzdesi; gerçekleşen maliyet / toplam maliyet, yapılan işe ilişkin incelemeler ve fiziki tamamlanma oranı seçeneklerinden yapılan işi en güvenilir olarak ölçen tercih edilerek belirlenir.
- İnşaat işi ile ilgili katlanılan maliyetler “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına borç, “170 – 178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabına alacak kaydedilir.
- Tamamlanma yüzdesi ile sözleşme geliri çarpılarak hesaplanan tutar “600 Yurt İçi Satışlar” hesabına alacak kaydedilir. “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında yer alan tutar “600 Yurt İçi Satışlar” hesabındaki tutar kadar borçlandırılır.
- Hesaplama sonrası, “600 Yurt İçi Satışlar” hesabında alacaklandırılan tutar, “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında yer alan tutardan büyükse aradaki fark kadar “120 Alıcılar” veya “181 Gelir Tahakkukları” hesaplarına ya da inşaat taahhüt işine uygun açılacak yeni bir hesaba borç kaydı yapılır.
- Müşteri, inşaat taahhüt işletmesine kendisi üstlenmek kaydıyla bazı işleri yaptırabilir. Bu işler dolayısıyla katlanılan maliyetler inşaat maliyeti kapsamına alınmayıp, müşteriden alınacak maliyeti gösteren açılacak yeni bir hesapta takip edilebilir.
- Gelecekte yapılması planlanan işlere ilişkin katlanılmış maliyetler bir varlık unsuru olarak “17X Yapılmakta Olan İşler” hesabına borç kaydı yapılır.

54

Bir inşaat işletmesinin toplam maliyetleri toplam geliri aşması ihtimal dahilinde ise beklenen zarar doğrudan dönemin finansal tablolarına gider olarak yansıtılır (Gökçen vd., 2011: 190).

TMS 11 İnşaat Sözleşmesi Standardı Gereği Açılması Önerilen Hesaplar

“TMS: 11 – İnşaat Sözleşmeleri” standardının uygulanmasında THP 17 no.lu hesap grubunda aşağıdaki hesapların açılması önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 215) :

- 174 Yapılmakta Olan İşler
- 175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler
- 176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları

Tahminlerdeki Değişiklikler

İnşaat taahhüt işiyle ilgili inşaat sözleşmesinde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetleri tahminlerinde her zaman olası değişiklikler bulunmaktadır. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler “TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” standardına göre muhasebeleştirilir.

Kamuya Açıklanacak Bilgiler

- Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı,
- Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler,
- Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler,
- Raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı
- Alınan avanslar,



- Hakedişler üzerinden alınan teminatlar,
- Müşterilerden olan brüt alacaklar,
- Müşterilere olan brüt borçlar.

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİ UYGULAMASI

Sabit Fiyatlı Sözleşme Örneği

Yaren İnşaat Taahhüt A.Ş. 2011 yılı başlarında katlı otopark yapmak üzere “sabit fiyatlı sözleşme” düzenleyerek bir firma ile anlaşma sağlamıştır. Sözleşmenin bedeli 93.000.000 TL olup yıllara göre belirlenen hak ediş bedeli banka hesabına dönem içerisinde yatırılacaktır. Başlangıçtaki tahminlere göre işin maliyeti 65.000.000 TL belirlenmiştir ve her yılsonunda gözden geçirilecektir. 20.12.2013 tarihinde bitirilen inşaatla ilgili bilgiler şu şekildedir:

Tablo: 1 Yıllara Göre İnşaat Taahhüt Faaliyeti İle İlgili Bilgiler (₺)

	2011	2012	2013	TOPLAM
Yıllık Fiili Maliyet	15.000.000	30.000.000	32.000.000	77.000.000
Tahmini Tamamlama Maliyeti	53.000.000	25.000.000	-	78.000.000
Tahsil Edilen Tutarlar	18.000.000	42.000.000	33.000.000	93.000.000

55

Vergi Mevzuatına Göre 2011 Yılı Muhasebe Kayıtları

Dönem İçi	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	15.000.000
İLGİLİ HESAPLAR	15.000.000
Dönem İçi	
102 BANKALAR	18.000.000
350 YIL.YAY.İNŞ.ON.HAK.BED.	18.000.000
31.12.2011	
170 YIL.YAY.İNŞ. VE ON.MALİYETLERİ	15.000.000
741 HİZ.ÜRETİM MAL.YANS.	15.000.000
31.12.2011	
741 HİZ.ÜRETİM MAL.	15.000.000
740 HİZMET ÜR.MALİYETİ	15.000.000



Vergi Mevzuatına Göre 2012 Yılı Muhasebe Kayıtları

Dönem İçi	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	30.000.000
İLGİLİ HESAPLAR	
Dönem İçi	
102 BANKALAR	42.000.000
350 YIL.YAY.İNŞ.ON.HAK.BED.	42.000.000
31.12.2012	
170 YIL.YAY.İNŞ.ON.MALİYETLERİ	30.000.000
741 HİZ.ÜRETİM MAL.YANS.	30.000.000
31.12.2012	
741 HİZ.ÜRETİM MAL.YANSITMA	30.000.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.000.000

56

Vergi Mevzuatına Göre 2013 Yılı Muhasebe Kayıtları

Dönem İçi	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	32.000.000
İLGİLİ HESAPLAR	32.000.000
Dönem İçi	
102 BANKALAR	33.000.000
350 YIL.YAY.İNŞ.ON.HAK.BED.	33.000.000
31.12.2013	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	77.000.000
170 YIL.YAY.İNŞ.ON.MALİYETLERİ	45.000.000
741 HİZ.ÜRETİM MAL.YANS.	32.000.000



31.12.2013	
350 YIL.YAY.İNŞ.ON.HAK.BED.	93.000.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	93.000.000
31.12.2013	
741 HİZ.ÜRETİM MAL.YANSITMA	32.000.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	32.000.000
31.12.2013	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	93.000.000
690 DÖNEM K/Z	93.000.000
31.12.2013	
690 DÖNEM K/Z	77.000.000
622 SATILAN HİZ.MALİYETİ	77.000.000

Tablo 2: Vergi Mevzuatına Göre Finansal Tablolar

31.12.2011 Tarihli Bilanço (₺1.000)				31.12.2012 Tarihli Bilanço (₺1.000)			
AKTİF		PASİF		AKTİF		PASİF	
Bankalar	18.000	Y.Y.İnş.		Bankalar	60.000	Y.Y.İ.	
Y.Y.İnşaat		On.Hak.	18.000	Y.Y.İnş.		Onar.	
On.Malyt..	15.000			On.Mal.	45.000	Haked.	60.000
2011 Yılı Gelir Tablosu				2012 Yılı Gelir Tablosu			
Gelirler		-		Gelirler		-	
Giderler		-		Giderler		-	
Kar/Zarar		-		Kar/Zarar		-	

31.12.2013 Tarihli Bilanço (₺1.000)			
AKTİF		PASİF	
Bankalar	93.000	Kar	16.000
2013 Yılı Gelir Tablosu			
Gelirler		93.000	
Giderler		(77.000)	
Kar/Zarar		16.000	



Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi – Sayı 37 – Temmuz 2013

Vergi mevzuatı, inşaat taahhüt işletmeleri için sözleşme gelir ve maliyetlerini görüldüğü üzere işin kesin olarak bittiği yılda raporlanmasını istemektedir. İşin bittiği yıldaki raporlama işleminin, muhasebenin temel kavramlarından “dönemsellik kavramı”na aykırı olduğu açıktır.

TMS/TFRS'YE GÖRE RAPORLAMA

Sabit fiyatlı sözleşmelerde, sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesinde önemli olan tamamlanma derecesinin hesaplanabilmesidir.

2011 Yılı Hesaplamaları ve Muhasebe Kayıtları

2011 Yılı Tamamlanma Yüzdesi: $15.000.000 / 68.000.000 = \% 22$

Satışlar (Gelir Tablosu) : $93.000.000 \times 0,22 = 20.460.000$ TL

Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları : Satışlar – Tahsil Edilen Hakediş Bedeli

Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları : $20.460.000 - 18.000.000 = 2.460.000$ TL

2011 Yılı Kar/Zararı: $20.460.000 - 15.000.000 = 5.460.000$ TL kar.

58

Dönem İçi	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	15.000.000
İLGİLİ HESAPLAR	15.000.000
Dönem İçi	
102 BANKALAR	18.000.000
350 YIL.YAY.İNŞ.ON.HAK.BED.	18.000.000
31.12.2011	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	15.000.000
741 HİZ.ÜRETİM MAL.YANS.	15.000.000



Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi – Sayı 37 – Temmuz 2013

31.12.2011	
350 YIL.YAY.İNŞ.ON.HAK.BED.	18.000.000
176 HAKEDİŞE BAĞ.GELİR TAH.	2.460.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	20.460.000
31.12.2011	
741 HİZ.ÜRETİM MAL.YANSITMA	15.000.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	15.000.000
31.12.2011	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	20.460.000
690 DÖNEM K/Z	20.460.000
31.12.2011	
690 DÖNEM K/Z	15.000.000
622 SATILAN HİZ.MALİYETİ	15.000.000

59

2012 Yılı Hesaplamaları ve Muhasebe Kayıtları

2012 Yılı Tamamlanma yüzdesi: $45.000.000 / 70.000.000 = \% 64$ Tamamlanma yüzdesi

Tahakkuk Eden Toplam Sözleşme Geliri : $93.000.000 \times 0,64 = 59.520.000$ TL

2012 Yılı Sözleşme Geliri : $59.520.000 - 20.460.000 = 39.060.000$ TL

Satılan Hizmet Maliyeti : (30.000.000 TL)

2012 Yılı Karı 9.060.000 TL

Hakediş Olarak Tahsil Edilen Tutar : 42.000.000 TL

Bilançoda Raporlanacak Yıllara Yaygın İnşaat ve

Onarım Hakediş Bedeli : $(18.000.000 + 42.000.000) - 59.520.000 = 480.000$ TL



Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi – Sayı 37 – Temmuz 2013

Dönem İçi	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	30.000.000
İLGİLİ HESAPLAR	30.000.000
Dönem İçi	
102 BANKALAR	42.000.000
176 HAKEDİŞE BAĞ.GELİR TAH.	2.460.000
350 YIL.YAY.İNŞ.ON.HAK.BED.	39.540.000
31.12.2012	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	30.000.000
741 HİZ.ÜRETİM MAL.YANS.	30.000.000
31.12.2012	
350 YIL.YAY.İNŞ.ON.HAK.BED.	39.060.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	39.060.000
31.12.2012	
741 HİZ.ÜRETİM MAL.YANSITMA	30.000.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.000.000
31.12.2012	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	39.060.000
690 DÖNEM K/Z	39.060.000
31.12.2012	
690 DÖNEM K/Z	30.000.000
622 SATILAN HİZ.MALİYETİ	30.000.000



Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi – Sayı 37 – Temmuz 2013

2013 Yılı Hesaplamaları ve Muhasebe Kayıtları

Yıllar itibarıyla maliyetler gözden geçirilmiş ve 2013 yılında fiili maliyet kesin olarak belirlenmiştir. 2013 yılı satış tutarı tamamlanma yüzdesi yöntemi ile değil, sözleşme bedelinden önceki dönemlerde hasılat olarak raporlanan gelir toplamları indirilerek hesaplanmalıdır.

2013 Yılı Sözleşme Geliri: 93.000.000 – (20.460.000 + 39.060.000) = 33.480.000 TL

Satışlar (Gelir Tablosu) : 33.480.000 TL

Satılan Hizmet Maliyeti (Gelir Tablosu) : (32.000.000) TL

2013 Yılı Karı 1.480.000 TL

Dönem İçi	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	32.000.000
<u>İLGİLİ HESAPLAR</u>	<u>32.000.000</u>
Dönem İçi	
102 BANKALAR	33.000.000
<u>350 YIL. YAY. İNŞ. ON. HAK. BED.</u>	<u>33.000.000</u>
31.12.2013	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	32.000.000
<u>741 HİZ. ÜRETİM MAL. YANS.</u>	<u>32.000.000</u>
31.12.2013	
350 YIL. YAY. İNŞ. ON. HAK. BED.	33.480.000
<u>600 YURT İÇİ SATIŞLAR</u>	<u>33.480.000</u>
31.12.2013	
741 HİZ. ÜRETİM MAL. YANSITMA	32.000.000
<u>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</u>	<u>32.000.000</u>
31.12.2013	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	33.480.000
<u>690 DÖNEM K/Z</u>	<u>33.480.000</u>
31.12.2013	
690 DÖNEM K/Z	32.000.000
<u>622 SATILAN HİZ. MALİYETİ</u>	<u>32.000.000</u>



Tablo 3: TMS/TFRS'ye Göre Yıllar İtibariyle Finansal Tablolar

31.12.2011 Tarihli Bilanço (₺1.000)				31.12.2012 Tarihli Bilanço (₺1.000)			
AKTİF		PASİF		AKTİF		PASİF	
Bankalar	18.000	Dön.	5.460	Bankalar	60.000	Yıl.Yay. İnş.Hakediş Bedeli	480
Hak. Bağ.		Kar				Geç.Yıl.Kar	5.460
Gel. Tah.	2.460					Dön. Kar	9.060
2011 Yılı Gelir Tablosu (₺1.000)				2012 Yılı Gelir Tablosu (₺1.000)			
Gelirler		20.460		Gelirler		39.060	
Giderler		(15.000)		Giderler		(30.000)	
Kar/Zarar		5.460		Kar/Zarar		9.060	

62

31.12.2013 Tarihli Bilanço (₺1.000)			
AKTİF		PASİF	
Bankalar	93.000	Geçmiş Yıllar Karları	14.520
		Dönem Karı	1.480
2013 Yılı Gelir Tablosu (₺1.000)			
Gelirler		33.480	
Giderler		(32.000)	
Kar/Zarar		1.480	

Muhasebe standartlarına göre belirlenen kar/zarar tutarı ile dönemsellik kavramına uygun hareket edilmekte ve işletmenin yıllar itibariyle performansı hakkında bilgi sağlanmaktadır.

Muhasebe standartları ile vergi mevzuatının kar/zarar tespiti karşılaştırmalı olarak aşağıda gösterilmiştir:



Tablo 4: TMS/TFRS ile Vergi Mevzuatı Arasında Kar/Zarar Değerleme Farklılığı

	2011 Yılı K/Z	2012 Yılı K/Z	2013 Yılı K/Z	TOPLAM
TMS/TFRS	5.460.000	9.060.000	1.480.000	16.000.000
VERGİ KANUNLARI	-	-	16.000.000	16.000.000

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde genellikle faaliyet sonuçlarının zarar ile tamamlanması ya da düşük düzeyde karların oluşması nedeniyle ortaklara kar payı dağıtımı konusunda engeller ortaya çıkarmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise kar dağıtım kararlarında sağlıklı faaliyet sonucu bilgileri sunmaktadır (Alagöz, 2009: 4,5). Muhasebe standartlarına göre belirlenen kar/zarar tutarı ile dönemsel kavramına uygun hareket edilmekte ve işletmenin yıllar itibarıyla performansı hakkında bilgi sağlanmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde muhasebenin temel kavramlarından “ihtiyatlılık kavramı” tavizsiz biçimde kullanılırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise “dönemsel kavramı” ön planda tutulmaktadır.

SONUÇ

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsel kavramı, gelir ve giderlerin muhasebeleştirme esasını “tahakkuk esası” olarak belirlemiştir. İnşaat taahhüt işletmeleri, vergi mevzuatı ve TMS/TFRS düzenlemeleri arasında farklı muhasebeleştirme esaslarına tabidir.

Vergi mevzuatı, devletin vergi alacağına belirlenmesinde işletmeleri yönlendirmektedir. Bu bağlamda inşaat taahhüt işletmelerinin vergi matrahının belirlenmesinde işin bittiği yıl esas alınmakta, inşaat faaliyetinin sürdürüldüğü önceki yıllar herhangi bir kar/zarar tespiti yapılmamaktadır.

Türkiye muhasebe/finansal raporlama standartlarının uygulanmasıyla işletmelere ait finansal tabloların, yatırımcılar ve işletme dışı diğer bilgi kullanıcılarına yönelik işletmenin finansal durum ve performansı hakkında anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olarak sunulması gerekmektedir. TMS/TFRS’de inşaat taahhüt işleriyle ilgili “TMS: 11 İnşaat Sözleşmeleri” standardında açıklanan “tamamlanma yüzdesi yöntemi” yeni bir muhasebeleştirme esasıdır. Bu standartta, inşaat faaliyetinin ilerlemesine paralel olarak inşaat gelir ve gideri dönem dönem finansal tablolarda raporlanmalıdır.

KAYNAKLAR

- AĞCA, A. (2007). “İnşaat Sözleşmeleri”. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları. s. 231 – 284.
- AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL, O. (2007). **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ALAGÖZ, A. (2009). “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Ocak: 1-36.
- ALTUNCU, H. ve KÜTÜK, Z. (2009). **Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi**. Ankara: Ankara SMMM Odası Yayın No: 69.
- BEKÇİ, İ. ve NEGİZ, N. (2011). “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması”, **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı 2: 119 – 136.



Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi – Sayı 37 – Temmuz 2013

DÜNDAR M. (2010). **2009 Yılı Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**. Ankara: Ankara SMMM Odası Yayın No:71.

GÖKÇEN, G., ATAMAN, B. ve ÇAKICI, C. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

GÜNGÖRMÜŞ, A.H., ve BOYAR, E. (2007). “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda Gelirin Tespiti”, **Vergi Dünyası**, 311: 107-110.

KAVAL, H. (2008), “İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri”, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Ankara: Gazi Kitabevi. s. 125 – 154.

ÖZTÜRK, B., ve ÖĞREDİK, G. (2007). **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**. Ankara: Ankara SMM Odası Yayın No: 55.

ŞENGÜR, E.D. (2012). “İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi” **Mali Çözüm Dergisi**. Eylül-Ekim: 123 – 153.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, www.kgk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 10.02.2013)

YERELİ, A.N., KAYALI, N. ve DEMİRLİOĞLU, L., (2011), “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin TMS 11 Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”. **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Sayı 3: 113-135.

YILMAZ, F. (2008). “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”, **Yönetim Dergisi**. Ekim: 8 – 26.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.