

YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETİNİN VERGİ KANUNLARI VE TMS-11 “İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI” AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Doç. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ*

ÖZET

Yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara yaygın inşaat faaliyetinde dönem gelirin saptanması ve maliyetlerin tespit edilebilmesi son derece önemlidir. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile finansal raporlama standartlarının uygulanması zorunlu olacağından inşaat faaliyetinin önemli bir parçası olan yıllara yaygın inşaat faaliyetini, uygulanmakta olan vergi kanunları karşısındaki durumu ile TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı açısından karşılaştırmalı olarak değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat, İnşaat Muhasebesi, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

ABSTRACT

Determining incomes of the term and the cost is very important or the long term construction activities that continue more than one accounting period. Since application of New Turkish Commercial Code 6102 and financial reporting standards shall be compulsory, it is intended to comparatively assess long term construction activities which is the important part of construction activities in terms of its position against tax laws and TMS-11 construction contracts standards.

Keywords: Construction, Accounting for Construction, Turkish Accounting Standards 11 Construction Contracts

* Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu Öğretim Üyesi, ozgurcatikkas@marmara.edu.tr

GİRİŞ

1 93 sayılı Gelir vergisi kanunu 42. Madde- sinde yıllara yaygın inşaat faaliyeti için gelirin tarifi şu şekilde yapılmıştır. “*Bir- den fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösteri- lir.*” Gelirin ancak işin bittiği yıl tespit edilmesi özel bir vergilendirme rejimini ortaya çıkarmak- tadır.

Dolayısıyla birden fazla yıla sirayet eden inşaat faaliyetinde işin devam ettiği yıllar itibariyle mali tablolara bakıldığında gelirin oluşmadığı sonucuna varılacaktır. Dolayısıyla üçüncü kişiler açısından gerçek bilginin elde edilmesi söz konusu olmayacaktır. Vergi kanunlarımızda yıllara yaygın inşaat faaliyeti için düzenlenen vergilen- dirme rejimi muhasebenin dönemsellik ilkesi de dikkate alındığında dönemler itibariyle gerçek raporlamanın yapılmasına imkan vermemekte- dir. Çalışmada, yıllara yaygın inşaat faaliyetinin vergi kanunlarındaki özellikli durumları ile Uluslararası Muhasebe Standartları ile getirilen TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardı arasinda- ki temel farklılıklar ve uygulama yöntemleri or- taya konmaya çalışılmıştır.

1. İnşaat Faaliyeti

İnşaatlar, yapım usullerine göre, yıllara yaygın inşaat ve özel (yap-sat) inşaatlar şeklinde yapı- lan inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1 Özel İnşaat

Özel inşaat, kendi nam ve hesabına kendi ihti- yaçları için veya satmak amacıyla yapılan inşaat faaliyetidir. Yapılan iş üretim işidir. Dolayısıyla muhasebe kayıtları da 710 Direkt İlk Madde Malzeme Gideri, 720 Direkt İşçilik Gideri, 730 Genel Üretim Gideri hesaplarında takip edilir.

1.2 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

İnşaat ve onarım işleri, malzeme ve işçilik kul- lanılarak yeni bir yapının oluşturulması veya mevcut yapının temeli haricinde harap olan kı- sımlarının tamir edilip yenileme faaliyetlerinin yapılmasını ifade etmektedir (www.muhas- betr.com, Özeren,2011). Yüklenici firmaların faaliyet konusudur. Belirli bir sözleşmeye isti- naden bir inşaat faaliyeti ile ilgili hizmet veril- mektedir.

1.3 Yıllara Yaygın İnşaat ve Özel İnşaat Farklılıkları

Özel inşaat faaliyetinde bir taahhüt söz konusu değildir. İşin mülkiyeti işi yapan firmaya aittir . Dolayısıyla ortaya çıkan ürünün pazarlama so- rumluluğu da müteahhit firmaya aittir. Bir üre- tim faaliyeti gerçekleşmektedir.

Yıllara yaygın inşaatta ise, yüklenici açısından bir taahhüt ve sözleşme konusu işin yapımı ile ilgili sorumluluğu söz konusudur. Ancak, orta- ya çıkacak yapının mülkiyeti yükleniciye ait de- ğildir. Bu yönüyle bir hizmet verilmesi söz ko- nusu olduğundan yüklenicinin muhasebe kayıtları da 740 Hizmet üretim maliyeti hesabında ta- kip edilir. Bir işin yıllara yaygın inşaat faaliyeti olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdaki üç unsur oluşması gerekmektedir;

- İnşaat işi olmalı
- Taahhüt olmalı
- İş yıllara yaygın olmalı

2. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyeti

İnşaat - taahhüt ve onarım işinin süresi 1 yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. Sürenin belirlenmesinde ise taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süre dikkate alınır. Burada bahsedilen süre 12 aylık süre değil, hesap dönemidir. Örneğin

01.01.2007 tarihinde başlayıp,31.12.2007 de biten bir inşaat işi için geçen süre 1 yıl olmasına rağmen iş yıllara yaygın inşaat işi değildir. Çünkü aynı hesap dönemi içerisinde başlamış ve bitmiştir. Ancak 30.10.2007 tarihinde başlayıp 30.05.2008 yılında tamamlanan bir inşaatın yapım süresi 7 ay olmasına rağmen 2 takvim yılını (hesap dönemini) kapsamaması nedeniyle, Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt işi olarak ifade edilir. Gelir vergisi Kanununun 42- 43-44. maddelerinde düzenlenen özel bir vergilendirme sisteminin yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde uygulanması nedeni ile bu ayırım vergilendirme açısından önem taşımaktadır. (<http://www.sakaryavdb.gov.tr> ,Demir, s.2)

2.1 Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Vergilendirme

193 sayılı GVK 42.madde de belirtildiği gibi kar veya zarar işin fiilen bittiği yılın beyannamesinde gösterilir.

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde GVK 44.maddesinde işin bitim tarihi “ *geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*” Dolayısıyla gelir, işin fiilen bittiği tarihin geliri olarak beyan edilip vergilendirilir.

2.2 Geçici Vergi

Gelir vergisi kanunu mükerrer 120.maddesi gereği işin başlama ve bitiş dönemleri farklı hesap dönemleri olan yıllara yaygın inşaat GVK 42.maddesinde de belirtildiği gibi kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve mezkur yıl beyannamesinde beyan edilir. İnşaat faaliyetinin devam ettiği yıllarda geçici vergi ödemesi yapılmaz.

2.3 Vergi Kesintisi (Stopaj)

5520 sayılı KVK 15.maddesi ile 193 sayılı GVK 94.maddesi gereği yıllara yaygın inşaat faaliyeti

tinde yüklenici firmalara hak edilecek ödemeleri üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması zorunludur.

İş bitiminden sonra hakediş ödemeleri yapıldığında bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmaz. Çünkü geçici kabul yapıldıktan sonra elde edilen hak edilecekler, ilgili yılın beyannamesinde gösterileceğinden kesinti yapılması gerekmez (İnan, 2006,s.55).

Yapılan vergi kesintileri inşaatın tamamlandığı yıla kadar 295- PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS’da izlenir. İnşaatın tamamlandığı yıl 193-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR hesabına devredilir.

ÖRNEK: ABC inşaat şirketi 100.000 TL hakediş bedeli faturası düzenlemiştir. İşveren XYZ şirketi %3 vergi kesintisini yaptıktan sonra kalan tutarı ABC şirketinin banka hesabına eft yapmıştır. Yüklenici ABC inşaat şirketinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. (Örnekte KDV dikkate alınmamıştır)

_____ / _____	
295- PEŞİN ÖDENEN	
VERGİ FONLAR HS.	3.000 TL
102- BANKA	97.000 TL
350-YILLARA YAYGIN İNŞ.	
HAKEDİŞ	100.000 TL
_____ / _____	

2.4 Katma Değer Vergisi

Hakediş raporunun düzenlendiği tarihte taahhüt edilen hizmetin belli bir kısmı gerçekleşmiştir. KDV kanunu 10.maddesi c bendinde vergiyi doğuran olayın tarifi “ *kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması*” şeklinde tarif edilmiştir.

Danıştay 7. Dairesince verilen 15.10.1993 tarih ve E.No: 1992/4200, K.No: 1993/4107 sayılı kararda, “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan inşaat firmasının hak ediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır” denilmektedir (İnan, s.62).

2.5 KDV Tevkifatı

14.04.2012 tarihli 28264 sayılı resmi gazete ile 01.05.2012 tarihinde yürürlüğe giren 117’ nolu KDV genel tebliğinde belirtildiği üzere, yapım işleri dolayısıyla düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 8/10’u işi yapanlara ödenecek 2/10’u ise işi yaptıran kurum, kuruluş ve işletmeler tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek: 10.01.2012 tarihinde Efe İnşaat Şirketi, Papatya Konutları İnşaatının şap işçiliği için taşeron Güven İnşaat Şirketi ile sözleşme imzalamışlardır. İnşaatın tamamlanan kısmı için 10.07.2012 tarihinde 1.nolu hak ediş raporuna ilişkin Güven İnşaat Şirketi 90.000 TL + KDV fatura düzenlemiştir. Fatura tutarı taşeron Güven İnşaat Şirketinin banka hesabına yatırılmıştır.

1 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	90.000 TL
%3 STOPAJ	<u>2.700 TL</u>
NET TUTAR	87.300 TL
%18 KDV	15.714 TL
2/10 KDV TEVKİFAT	3.142,80 TL
HESAPLANAN KDV	12.571 TL
FATURA TOPLAMI	99.871 TL

Taşeron Güven İnşaat Şirketinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

102 BANKA	99.871 TL
295- PEŞİN ÖDENEN VERGİ FONLAR HS.	2.700 TL
350 YILLARA YAYGIN HAKEDİŞ BEDELİ	90.000 TL
391 HESAPLANAN KDV	12.571 TL

Efe İnşaat Şirketinin muhasebe kaydı;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	90.000 TL
191 İNDİRİLECEK KDV	15.714 TL
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	5.842,80 TL
360.01 GELİR VERGİSİ TEVK.	(2.700 TL)
360.02 KDV 2/10 TEVK.	(3.142,80 TL)
102 BANKA	99.871,20 TL

2.6 Müşterek Giderlerin Dağıtımı

Yüklenicinin inşaat devam ettiği dönemlerde müşterek giderlerin, yüklenicinin faaliyetinin sadece inşaat ve onarma işlerinden oluşmasına veya inşaat ve onarma işleriyle birlikte başkaca işlerinde yapılıyor olmasına göre iki farklı şekilde müşterek giderlerin dağıtımı yapılmaktadır.

GVK 43.maddesinde;

1. *Birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması durumunda “Her yıla ait harcamaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan oranı.”*
2. *Birden fazla inşaat ve onarma işiyle birlikte başka işlerin de yapılması durumunda. “ Her yıla ait müşterek giderler, bu işlere ait harcamalarla diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan oranı.”*

Örnek;

Yüklenici, tamamı yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapmaktadır.

- Okul inşaatı işinde 1.200.000 TL.
- Yol inşaatı işinde 600.000 TL.
- Konut inşaatı işinde 1.000.000 TL harcama yapmıştır.

Toplam 200.000-TL. Genel gider yapılmıştır.

İşler	Harcama	Oran	Genel Giderler
Okul inşaatı	1.200.000 TL	% 40	80.000 TL (200.000x%40)
Yol inşaatı	600.000 TL	% 20	40.000 TL (200.000x%20)
Konut inşaatı	1.200.000 TL	% 40	80.000 TL (200.000x%40)
Toplam	3.000.000 TL	% 100	200.000-TL.

2.7 Amortismanların dağıtımı

GVK 43.maddesinde “ *birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre* “ dağıtımına tabi tutulur.

2.8 Teslimden sonra ortaya çıkan gelir ve giderler

İşin bitim tarihinden sonra teşvik ödemeleri gibi ek gelirler veya sonradan ortaya çıkan maliyet güncellemeleri ortaya çıkabilir. Bu durumda GVK 44.maddesinde belirtildiği üzere;

“ *bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.*”

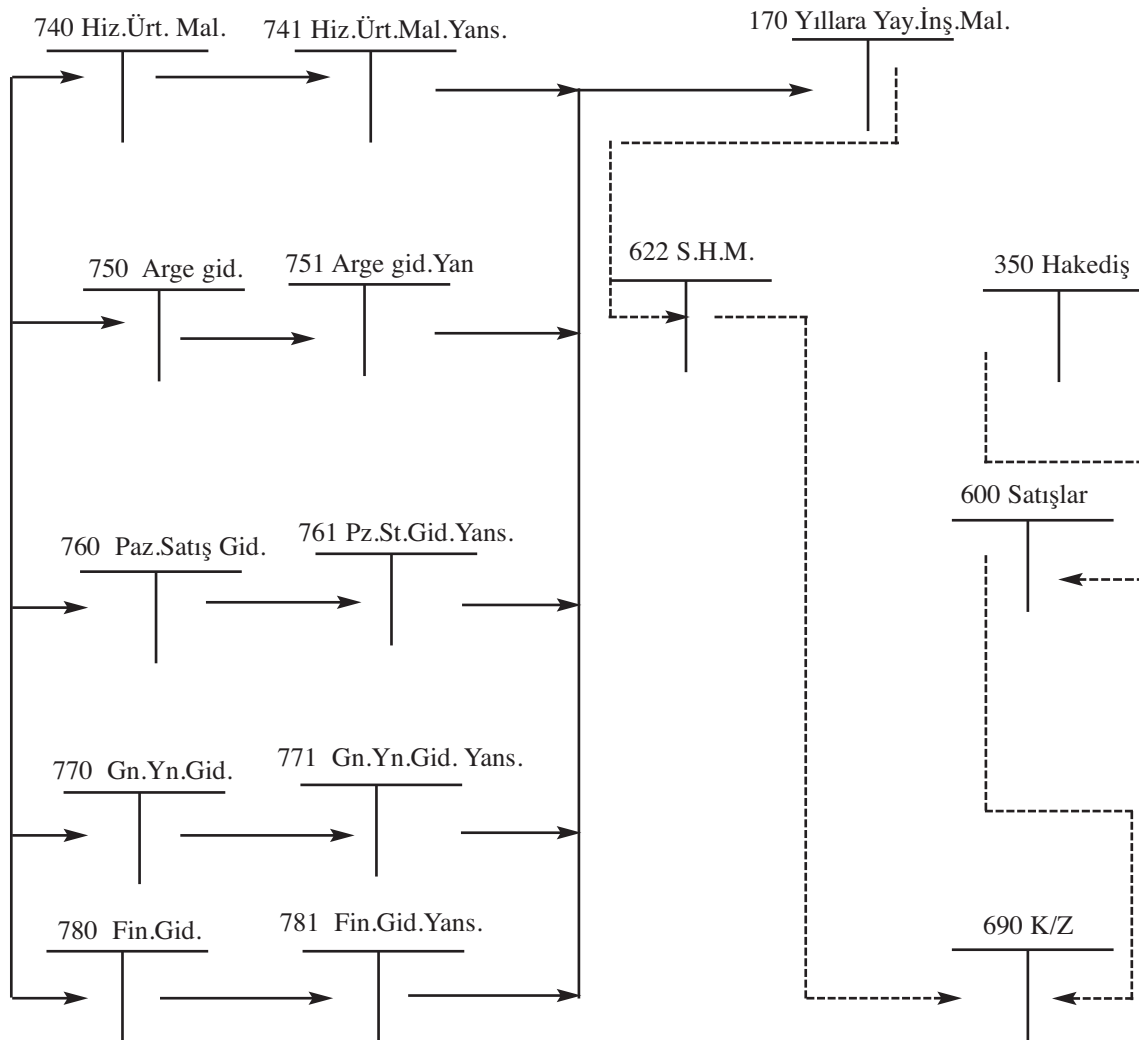
Yasa maddesinde de belirtildiği üzere işin bitim tarihinden sonra ortaya çıkan gelir ve giderler vergilendirme açısından giderin ve gelirin ortaya çıktığı dönem kazancı ile ilişkilendirilir. Bu nedenle inşaat teslimlerinden sonra ortaya çıkan giderler 681-Önceki Dönem Gider ve Zararları hesabında, gelirler ise 671-Önceki Dönem Gelir ve Karları hesabında izlenmelidir (Demir, s.20).

Çalışmada şimdiye kadarki bölümde yıllara yaygın inşaat faaliyetinin mevcut uygulamada GVK karşısındaki durumu açıklanmaya çalışılmıştır. İnşaat sözleşmelerinde asıl sorun gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine yansıtılmasıdır. Mevcut uygulanmakta olan tamamlanma sözleşmesi yönteminde, inşaat sözleşmesine ilişkin kar veya zararın belirlenmesi için iş bitimine kadar beklenmektedir. TMS-11 inşaat sözleşmeleri standar-

dına göre ise tamamlanma yüzdesi yönteminde gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi her finansal dönem itibariyle yapılması gerekmektedir. (Gürbüz, Ataman ve Çakıcı, 2011,s.185). Böylece dönemsel olarak gerçekleşen gelir ve maliyetlerin raporlanması sağlanmaktadır. Bun-

dan sonraki bölümlerde, TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardının açıklanmıştır. Örnek uygulama; hem mevcut uygulama olan tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hem de tamamlanma yüzdesine yöntemine göre karşılaştırılmıştır.

3. Muhasebe Akış Şeması



----- İnşaatın tamamlandığı yıl

———— İnşaatın devam ettiği yıllar

Kaynak: Mehmet Şenlik, *İnşaat Muhasebesi*, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2010 s.298

4.TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

TMS-11 md 3' de " inşaat sözleşmesi" bir varlığın veya tasarım, 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. 1'e göre İnşaat Sözleşmeleri Standardı yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır. (<http://www.tmsk.org.tr>.)

4.1 Standardın Amacı

Bu Standardın amacı; inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda kavramsal çerçeve'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır.

Dönemsellik ve tahakkuk esasına göre gelir ve maliyetler ilgili dönemlere dağıtılmakta ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği sağlanmaktadır (Gürbüz,Ataman ve Çakıcı, 2011, s.185).

Standarda göre inşaat sözleşmeleri, sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kar sözleşmesi olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir. TMS-11 madde 3'e göre ;

Sabit Fiyatlı Sözleşme: "Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul et-

tiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir." Örneğin; yapılacak yol yapım işinin bedelinin sözleşmede sabit olarak 100.000 TL olarak belirlenmiş olması gibi.

Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

(a) Toplam sözleşme gelirin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

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

(c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi,

(d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olmasıdır.

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 inşaat sözleşmesidir." Örneğin; yapılacak işin maliyet bedelinin üzerine belli bir yüzde ya da tutar belirlenerek, sözleşmede maliyete karın ilave edilmesi ile yapılan sözleşmelerdir.

Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

(a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,

(b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya

olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesidir.

4.2 Sözleşme Geliri

TMS-11 md.22 'ye göre; Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. (<http://www.tmsk.org.tr>.)

Sözleşme geliri veya alınacak hak edişler gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Örneğin:

(a) Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşılabilir.

(b) Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir.

(c) Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya,

(d) Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.

4.3 Tahminlerdeki Değişiklikler

- TMS 11 madde 38' e göre “tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin

kin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır”

- **Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder.** Değişiklik, sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımında yapılan değişiklikler ile sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması halinde değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir (<http://www.tmsk.org.tr>).

4.3.1 Ek Ödeme Talepleri

Ek ödeme talepleri sözleşme gelirine ancak aşağıdaki durumlar mevcutsa dahil edilir:

(a) Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması,

(b) Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

4.3.2 Teşvik Ödemeleri

Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin, sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir:

(a) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı Standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması,

(b) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi. (<http://www.tmsk.org.tr>).

4.4 Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmin Edilememesi

- (a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve
- (b) Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

4.5 İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

TMS-11madde 8'e göre yer alan hükümler genellikle her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Bazı durumlarda, bir sözleşme ya da sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla ayrı ayrı tanımlanabilen inşaat sözleşmesine birlikte de uygulanabilir.

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- (a) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,
- (b) Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve
- (c) Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nite-

lenir:

- (a) Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,
- (b) Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması,
- (c) Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

4.6 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Bu uygulamada finansal tablolara yansıtılacak dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel ölçüt olarak kabul edilir . Gerçekleşen maliyetlerin tahmini toplam maliyete oranlanmasıyla işin tamamlanma yüzdesi tespit edilir. Dolayısıyla her maliyet döneminde yapılan harcamalar ve maliyetler belli olduğuna ve toplam maliyet de tahmin edilebildiğine göre buradan hareketle bir kar rakamı bulunabilir ve finansal tablolara yansıtılabilir. (Örten, Kaval ve Karapınar , 2009,s.128)

5. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi (TMS-11) ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemlerine (Mevcut Uygulama) Göre Hazırlanmış Örnek Uygulama

Örnek: ABC inşaat şirketi XYZ evleri projesi kaba inşaat işleri için 12.000 TL bedelle anlaşma yapmıştır. Projenin tahmini tamamlanma süresi 3 yıldır. Tahminlere göre inşaat maliyeti 9.000 TL'dir.

	2012	2013	2014
Yıllık fiili maliyet	2250	2700	4050
Tahmini tamamlanma maliyeti	6750	4050	-
Düzenlenen hak ediş tutarları	2900	3400	5700
Tahsil edilen tutarlar	2000	5000	5000

Yapılan örnekte hem tamamlanma yüzdesi yöntemi hem de tamamlanmış sözleşme yöntemi kullanılmıştır. Örnekte %3 stopaj ve KDV ihmal edilmiştir.

1. Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre muhasebe kaydı (Mevcut uygulama)

2012 yılı yevmiye kayıtları

_____ / _____		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	2250	
320 Satıcılar		2250
_____ / _____		
120 Alıcılar	2900	
350 Yıllara Yaygın İnş.Hak Ediş Bedeli		2900
_____ / _____		
102 Banka	2000	
120 Alıcılar		2000
_____ / _____		
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	2250	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.		2250
_____ / _____		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 2250		
740 Hizmet Üretim Maliyeti		2250
_____ / _____		

GVK 42.md. gereği iş bitmediğinden gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmemiştir.

2013 yılı yevmiye kayıtları

_____ / _____		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	2700	
320 Satıcılar		2700
_____ / _____		

_____ / _____		
120 Alıcılar	3400	
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli		3400
_____ / _____		
102 Banka	5000	
120 Alıcılar		5000
_____ / _____		
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	2700	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.		2700
_____ / _____		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	2700	
740 Hizmet Üretim Maliyeti		2700
_____ / _____		

2012 ve 2013 yılları GVK 42.md. gereği iş bitmediğinden gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmemiştir.

2014 yılı yevmiye kayıtları (işin bittiği yıl)

_____ / _____		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4050	
320 Satıcılar		4050
_____ / _____		
120 Alıcılar	5700	
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli		5700
_____ / _____		
102 Banka	5000	
120 Alıcılar		5000
_____ / _____		

_____ / _____		
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	4050	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	4050	
_____ / _____		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	4050	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4050	
_____ / _____		
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli	12000	
600 Yurtiçi Satışlar	12000	
_____ / _____		
622 Satılan Hizmet Maliyeti	9000	
170 Yıllara Yay. İnş. Mal.	9000	
_____ / _____		
690 Dönem Kar veya Zararı	9000	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	9000	
_____ / _____		
600 Yurtiçi Satışlar	12000	
690 Dönem Kar veya Zararı	12000	
_____ / _____		

Gelir tablosu (Mevcut uygulamaya göre)

	<u>2012 yılı</u>	<u>2013 yılı</u>	<u>2014 yılı</u>
Satışlar	0	0	12.000
Satılan malın maliyeti	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>9.000</u>
Brüt Satış Karı	0	0	3.000

İnşaat faaliyeti 3 yıl sürmesine rağmen GVK 42. Maddesi gereği 2012, 2013 yıllarında gelir tab-

losu hesapları yerine iş bitimine kadar bilançonun aktif ve pasif tarafında varlık ve yükümlülük olarak takip edilir.

2. Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebe kaydı; (TMS-11)

TMS-11 inşaat sözleşmesi standardında kar veya zarar işin bittiği yıl değil her yıl işin tamamlanma yüzdesi gerçekleşen maliyetin kalan maliyete oranlanması suretiyle tespit edilir. Tespit edilen tamamlanma yüzdesi sözleşme bedeline oranlanarak cari yılın hasılatı tespit edilir.

Tamamlanma Yüzdesi =

Gerçekleşen kümülatif maliyet/Kümülatif maliyet+Kalan tahmini maliyet

Cari dönem geliri =

Tam.Yüzdesi X Sözleşme bedeli- Önceki dönemlerde muhasebeleştirilen gelir

Aynı örneğimizi TMS-11 'e göre inceleyelim;

Tamamlanma yüzdesi hesaplaması;

2012 yılı : $2250/9000 = \%25$

Dönem geliri: $\%25 \times 12.000 = 3.000$

2013 yılı: $2250+2700/2250+2700+4050 = \%55$

Dönem geliri: $\%55 \times 12.000 - 3.000 = 3.600$

2014 yılı: $4050+2250+2700/9000 = \%100$

Dönem geliri: $\%100 \times 12.000 - (3.000+3.600) = 5.400$

2012 yılı yevmiye kayıtları

_____ / _____		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	2250	
320 Satıcılar	2250	
_____ / _____		

 /

120 Alıcılar 2900
350 Yıllara Yaygın İnş.Hak Ediş Bedeli 2900

 /

102 Banka 2000
120 Alıcılar 2000

 /

170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri 2250
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 2250

 /

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 2250
740 Hizmet Üretim Maliyeti 2250

 /

 /

350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli 2900
182 Önceden Yapılan İşler* 100

600 Satışlar 3000

 /

622 Satılan Hizmet Maliyeti 2250
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri 2250

 /

690 Dönem Kar veya Zararı 2250
622 Satılan Hizmet Maliyeti 2250

 /

 /

600 Satışlar 3000
690 Dönem Kar veya Zararı 3000

 /

2012 yılı gelir tablosu

Satışlar 3000

Satılan malın maliyeti 2250

Brüt Satış Karı 750

2013 yılı kayıtları

 /

740 Hizmet Üretim Maliyeti 2700

320 Satıcılar 2700

 /

120 Alıcılar 3400

350 Yıllara Yaygın İnş.Hak Ediş Bedeli 3400

 /

102 Banka 5000

120 Alıcılar 5000

 /

740 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri 2700

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 2700

 /

* Tahmin edilen dönem gelirinin kesilen hak ediş bedelinden fazla olması durumunda Önceden Yapılan İşler hs.'da takibi yapılabilir. Eksik olması durumunda ise hak ediş avansları hesabında izlenebilir. Önceden Yapılan İşler hesabı bakiyesi müşteriden olan brüt alacağı ifade eder.

_____ / _____	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 2700	
170 Hizmet Üretim Maliyeti	2700
_____ / _____	
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli	3400
182 Önceden Yapılan İşler	200
600 Yurtiçi Satışlar	3600
_____ / _____	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	2700
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	2700
_____ / _____	
690 Dönem Kar veya Zararı	2700
622 Satılan Hizmet Maliyeti	2700
_____ / _____	
600 Yurtiçi Satışlar	3600
690 Dönem Kar veya Zararı	3600

2013 yılı gelir tablosu

Satışlar	3600
<u>Satılan malın maliyeti</u>	<u>2700</u>
Brüt kar	900

2014 yılı yevmiye kayıtları

_____ / _____	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4050
320 Satıcılar	4050
_____ / _____	

_____ / _____	
120 Alıcılar	5700
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli	5700
_____ / _____	
102 Banka	5000
120 Alıcılar	5000
_____ / _____	
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	4050
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.	4050
_____ / _____	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 4050	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	4050
_____ / _____	
350 Yıllara Yaygın İnş. Hak Ediş Bedeli	5700
341 Alınan Hak Ediş Avansları	300
600 Yurtiçi Satışlar	5400
_____ / _____	
341 Alınan Hak Ediş Avansları	300
182 Önceden Yapılan İşler	300
_____ / _____	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	4050
170 Yıllara Yaygın İnş. Maliyetleri	4050
_____ / _____	
690 Dönem Kar veya Zararı	4050
622 Satılan Hizmet Maliyeti	4050
_____ / _____	

_____ / _____	
600 Yurtiçi Satışlar	5400
690 Dönem Kar veya Zararı	5400
_____ / _____	

2014 yılı gelir tablosu

Satışlar	5400
<u>Satılan malın maliyeti</u>	<u>4050</u>
Brüt Satış Karı	1350

Gelir tablosu (TMS-11) Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

	<u>2012 yılı</u>	<u>2013 yılı</u>	<u>2014 yılı</u>
Satışlar	3000	3600	5400
Satılan malın maliyeti	<u>2250</u>	<u>2700</u>	<u>4050</u>
Brüt Satış Karı	750	900	1350

3 yılın toplam brüt satış karı 3000 TL

Verilen örnekte görüldüğü gibi her iki yöntemde de brüt kar rakamı işin bitiminde 3.000 TL çıkmasına rağmen raporlama dönemi itibariyle farklılıklar söz konusudur. TMS-11 standardına

göre kar veya zarar her yıl tespit edilmiştir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk ilkelerine de uygun olarak mali tabloların raporlaması da yapılmıştır.

Sonuç

Yıllara yaygın inşaat faaliyeti uygulamasının, inşaatın diğer bir faaliyet alanı olan özel inşaat faaliyeti ile karıştırıldığı örneklerle karşılaşmaktayız. Yapılan çalışmada, özel inşaat ve yıllara yaygın inşaat arasındaki ayırım ortaya konulmuş, daha sonra çalışmanın devamında 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 dönemsellik ilkesi gereği her dönemin kar veya zararının oluştuğu dönemde tespit edilmesi gerektiğidir. Bilgi kullanıcılarına da doğru bilginin yansıtılması açısından doğru bir yöntem olduğu kanaatine varılmıştır.

KAYNAKÇA

İNAN, Atilla, “Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 60, s.51-65.

<http://www.tmsk.org.tr> , TMS-11, Erişim tarihi (02.04.2012)

GÜRBÜZ, Gökçen, BAŞAK, Ataman ve ÇAKICI, Cemal, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011,s.185

ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, **Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları**, Mart 2009,s.128

ŞENLİK Mehmet, **İnşaat Muhasebesi**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2010 s.298

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği Seri no:117

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

ÖZERCEN, Emre, <http://www.muhasabetr.com> Erişim tarihi (01.04.2012)

DEMİR, Yasin, Sakarya Vergi Dairesi,“**Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı**”, sf.2 <http://www.sakaryavdb.gov.tr> , Erişim tarihi (01.04.2012)