

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Ali Uğur KAYALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mart 2010

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Ali Uğur KAYALI

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart 2010

Danışman: Prof.Dr. Necdet SAĞLAM

Türkiye Muhasebe Standartları'nın 11 no'lu standardı olan İnşaat Sözleşmeleri Standardı, yıllara yaygın inşaat sözleşmeleri kapsamında faaliyette bulunan işletmelerin gelir ve maliyetlerinin ne zaman finansal tablolara aktarılacağı konusunda yol gösterici bir rehber niteliğindedir. Bu tez çalışması; Standard'ın daha net kavranıp, Türkiye'de uygulanabilmesi amacıyla hazırlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümde; Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları anlatılmıştır.

İkinci bölümünde inşaat kavramı hakkında ayrıntılı bilgi verildikten sonra, inşaat sözleşmeleri, türleri, tarafları, unsurları, hukuki niteliği ve hükümleri konuları işlenmiş, İnşaat Sözleşmelerinin bölümlenmesi, birleştirilmesi, maliyetleri, gelirleri ve hak edişleri detaylı olarak incelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise; yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve vergi mevzuatındaki durumunun nasıl olduğuna değinildikten sonra, İnşaat Sözleşmeleri ile ilgili teorik olarak anlatılan tüm muhasebeleştirme işlemleri, TMS 11 Standardı kapsamında örnek bir uygulamaya yer verilerek pekiştirilmeye çalışılmış, çıkacak sorunlara çözümler üretilmiştir.

ABSTRACT**THE STANDARD OF CONSTRUCTION CONTRACTS
AND APPLICATIONS IN TURKEY****Ali Uğur KAYALI****Department of Business Administration****Anadolu University Graduate School of Social Sciences, February 2010****Adviser: Prof.Dr. Necdet SAĞLAM**

Construction Contracts Standard, which is the 11th standart of Turkey Accounting Standards, is a guide to when revenue and costs of business enterprises which are within the scope of activities over years of construction contracts will be passed on to the financial statements. This thesis is designed to give a clear understanding of how to implement these standards.

At this purpose, The International Accounting Standards and Accounting and Financial Reporting Standards in Turkey are described in the first chapter of three-part study,

In the second chapter, after giving a detailed concept of construction, Construction Contracts and their types, parties, components, legal nature and provisions of issues are processed then classifying, merging, costs, revenues and deserved rights of Construction Agreements are examined in details.

Finally, in the third and last chapter, after mentioning about accounting of construction contracts and their situations in the tax legislation over the years, all of the accounting process related on the Construction Contracts has been trying to consolidate by giving a sample application within the scope of TMS 11 Standard and solution have been produced for possible problems.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Ali Uğur Kayalı'nın "İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Türkiye Uygulaması" başlıklı tezi tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Adı Soyadı**İmza**

Üye (Tez Danışmanı)

: Prof.Dr.Necdet SAĞLAM

Üye

:

Üye

:

Prof.Dr.Ramazan Geylan

Enstitü Müdürü

ÖZGEÇMİŞ

Ali Uğur KAYALI

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans

Eğitim

Lisans	1985	Karadeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) İktisat Bölümü
Lise	1980	Eskişehir Ahmet Kanatlı Lisesi

İş

- 1993 S.M.M.M. Eskişehir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Bürosu
1986 Muhasebe Sorumlusu, Eskişehir Kanatlı Un Sanayi A.Ş.

Mesleki Birlik/Dernek/Kuruluş Üyelikleri

- 2007 Eskişehir Mevlevihanesi Kültür Derneği
1998 Yüzme Hakemleri Derneği
1993 Eskişehir Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası

Kişisel Bilgiler

Doğum Yeri ve Yılı: Eskişehir, 1963 **Cinsiyet:** Erkek **Yabancı Dil:** Almanca

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ.....	i
ABSTRACT	İİ
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	İİİ
ÖZGEÇMİŞ	İV
KISALTMALAR	X
GİRİŞ	X

BİRİNCİ BÖLÜM

FINANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA AİT DÜZENLEMELER

1. DÜNYADA FINANSAL RAPORLAMA ALANINDA GELİŞMELER	3
1.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Alanındaki Gelişmeler	3
1.1.1. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)	6
1.1.2. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) Standartları	8
1.1.3. Amerika'da İnşaat Muhasebesi Uygulamaları	9
2. MUHASEBE STANDARTLARININ UYUMLAŞTIRILMASI ÇALIŞMALARI VE İLGİLİ KURULUŞLAR	11
2.1. Birleşmiş Milletler	13
2.2. Avrupa Birliği	14
2.3. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)	16
3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI	17

3.1. Muhasebe Kavramı	17
3.2. Uluslararası Muhasebe Kavramı	19
3.3. Muhasebe Standardı Kavramı	19
3.4. Standartlara Duyulan İhtiyaç	20
3.5. Standartların Sağladığı Yararlar	21
3.6. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci	23
3.7. Uluslararası Muhasebe Standartları ve UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	29
4. TÜRKİYE'DE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ALANINDA GELİŞMELER	33
4.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu	34
4.1.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Görevleri	35
4.1.1.1. TMSK'nun Mesleki Nitelikli Görevleri	35
4.1.1.2. TMSK'nun İdari Nitelikli Görevleri	35
4.1.2. TMSK'nun Standart Belirleme Çalışmaları	38
4.2. Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları	39
 İKİNCİ BÖLÜM	
 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	
1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	41
1.1. İnşaat Kavramı	41
1.2. İnşaat Türleri	42
1.2.1. Menkul (Taşınır) İnşaatlar	43
1.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat	43
1.2.3. Özel İnşaat	44
1.2.4. Taahhüt Şeklinde İnşaat	44
2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TÜRLERİ	45
2.1. Sabit Fiyatlı Sözleşme	45
2.1.1. Götürü Ücretli Sözleşmeler	46

2.1.2. Birim Fiyatlı Sözleşmeler	47
2.2. Maliyet Artı Kar Sözleşmesi	47
3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TARAFLARI	48
4. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN UNSURLARI.....	49
4.1. Yapı Eseri (İnşaat) Meydana Getirme Unsuru	49
4.2. Ücret Unsuru	50
4.3. Taraflar Arasında Anlaşma Unsuru	50
5. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	51
6. İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN HÜKÜMLERİ	52
6.1. Müteahhidin Borçları	53
6.1.1. Yapı Eserini Bizzat Meydana Getirme veya Kendi İdaresi Altında Yaptırma Borcu	55
6.1.2. Yapı Eserinin Meydana Getirilmesi İçin Gerekli Malzeme, Araç ve Gereçlere İlişkin Borçları	56
6.1.3. Genel İhbar Borcu	57
6.1.4. İnşaata Zamanında Başlama ve Bitirme Borcu.....	58
6.2. İş Sahibinin Borçları	58
7. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BÖLÜMLENMESİ.....	59
8. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ	60
9. İNŞAAT SÖZLEŞMESİ KAVRAMI VE TMS 11 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ.....	61
9.1. İnşaat Sözleşmesi	61
9.2. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı	64
9.3. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Kapsamı.....	65
9.4. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Getirdikleri.....	66
10. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MALİYETLERİ	67
10.1. İnşaat Maliyetleri	68
10.1.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.....	69
10.1.2. İşçilik Maliyetleri.....	70

10.1.3. Ortak Maliyetler	70
10.2. İnşaat Sözleşmesi Maliyetleri	71
10.2.1. Belirli Bir Sözleşmeyle Doğrudan İlişkili Maliyetler.....	72
10.2.2. Sözleşme ile İlgili Genel Maliyetler	72
10.2.3. Sözleşme Hükümlerine Göre Özellikle Müşteriye Yüklenebilecek Olan Diğer Maliyetler.....	73
11. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN GELİRLERİ VE HAKEDİŞLER.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRMESİ

ve

VERGİ FARKLARININ RAPORLANMASI

1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	82
1.1. İnşaat Sözleşmelerinde Maliyetlerin ve Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi	82
1.1.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmini	83
1.1.1.1. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	85
1.1.1.2. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	86
1.1.1.3. Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	91
1.1.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmin Edilememesi	92
1.2. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	95
1.3. Tahminlerdeki Değişiklikler	97
1.4. Kamuya Açıklanacak Bilgiler	97
1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Tek Düzen Hesap Planı Kayıt Düzeni.....	98
1.5.1. Tek Düzen Hesap Planı Açıklamaları	99

2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ DURUMU.....	103
2.1. Özel Vergilendirme Sisteminin Uygulanabilmesi İçin Gerekli Olan Hususlar	106
2.1.1. Yapılan İşin İnşaat ve Onarım İşİ Olması.....	106
2.1.2. Yapılan İşin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması.....	106
2.1.3. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması .	107
2.2. Vergilendirme İle İlgili Hususlar	108
2.2.1. İşin Başlama ve Bitiş Tarihleri.....	108
2.2.2. Kazançların Beyanı	108
2.2.3. Beyanname Verilmesi	109
2.2.4. Geçici Vergi.....	109
2.2.5. Vergi Kesintisi	110
2.2.6. Damga Vergisi	111
2.2.7. Katma Değer Vergisi	112
3. TMS 11 ÇERÇEVESİNDE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA	116
3.1. Birinci Yıl İşlemleri.....	116
3.2. İkinci Yıl İşlemleri.....	126
3.3. Üçüncü Yıl İşlemleri.....	135
3.4. Yıllar İtibariyle Gelir Tabloları Analizi.....	144
SONUÇ	145
EK:.....	148
KAYNAKÇA.....	161

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
APB	Muhasebe Prensipleri Kurulu
ARB	Muhasebe Araştırma Bültenleri
AICPA	Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği
CAP	Amerikan Muhasebe Usulü Komitesi
EITF	Ortaya Çıkan Sorunlara İlişkin Çalışma Komitesi
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GASB	Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IAS (UMS)	Uluslararası Muhasebe Standardı
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS (UFRS)	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları
IRC	Federal Vergi Kanunu
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SFAS	Finansal Muhasebe Standartları Açıklaması
SEC	Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları

GİRİŞ

Sağlıklı işleyen bir muhasebe sürecinin varlığı ve kalitesi, yatırım kararları alınırken ihtiyaç duyulan veri ve bilgilerin; eksiksiz, doğru ve zamanında sağlanması ve güvenli bir yatırım ortamının gelişmesine katkı sağlayacağı gibi, işletmelerin uluslararası sermaye hareketlerinden pay alabilmesine de olanak sağlayacaktır. Küreselleşme ile birlikte dünyada sermaye hareketlerinin hızlanması sonucunda, ülkelerdeki farklı muhasebe ve finansal raporlamayla ilgili uygulamaların birbiri ile uyumlu hale getirilmesi gerekliliği doğmuştur. İşletmelerin muhasebe ile ilgili faaliyetlerinin hangi yöntemlerle yürütüleceğini belirleyen ve uygulama ile ilgili kuralları ifade eden muhasebe standartlarının oluşturulması ve uyumlaştırılması, bir başka ifade ile, dünya genelinde kabul görmüş uluslararası finansal raporlama ile ilgili standartların oluşturulması girişimleri bu gereklilik sonucunda ortaya çıkmıştır.

Bir üretim faaliyeti olarak inşaat faaliyetleri, kısa veya bir yıldan uzun sürede ve yıllara yaygın olarak gerçekleştirilmektedir. Üretim süresi yıllara yaygın olan inşaat faaliyetlerinden elde edilen karla ilgili olarak; faaliyetin gerçekleştirildiği yıllarda katlanılan maliyet ve gider unsurları, gerçekleşen gelir tahakkukları göz önüne alınarak mı kar hesaplaması yapılacağı yoksa faaliyetin tamamlandığı yıldaki maliyet, gider ve gelirler göz önünde bulundurularak mı karın hesaplanıp finansal tablolara yansıtılacağı konusuna açıklık getirilmesi ile ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

TMS 11, muhasebenin “dönemsellik” ilkesinden hareketle hazırlanmıştır ve müşteri nam hesabına yapılan ve bir hesap döneminden daha uzun süren inşaat sözleşmelerini kapsamaktadır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, inşaat sözleşmeleriyle ilgili muhasebe uygulamalarında inşaatın tamamlanma derecesi önemlidir. Çünkü Standart; sözleşme kapsamında katlanılan maliyetlerin ve elde edilen gelirlerin inşaat faaliyetinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasını esas almaktadır.

İnşaat sözleşmelerindeki gelir ve maliyetlerle ilgili TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı açıklayıcı hususlar içermektedir. Standarda göre sözleşmeden kaynaklanan gelir; başlangıçtaki ihale bedelinden, sözleşme konusu işlerdeki değişikliklerden, talep haklarından ve teşvik ödemelerinden elde edilen ve güvenilir biçimde ölçülebilen tutarlardan oluşur. Maliyetler ise; belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen, sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler olarak ayrılarak Standart'ta açıklanmaktadır.

Bu tez çalışmasında, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve bu Standart çerçevesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve vergi farklarının raporlanması konusu kavramsal çerçevede ve örnek uygulamalarla incelenerek uygulamaya katkıda bulunulmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA AİT DÜZENLEMELER

1. DÜNYADA FİNANSAL RAPORLAMA ALANINDA GELİŞMELER

Küreselleşme sonucu coğrafi sınırlar ortadan kalkmış, teknolojinin de yardımıyla dünyanın en ücra köşelerine erişim kolaylaşmış, bilgi ve kaynak akışı hızlanmıştır. Bu olgu sermayenin akışkanlığını kolaylaştırmış sadece mallar değil, yatırımlar ve teknoloji de serbestçe dolaşabilir hale gelmiştir.

Kültürel, sosyal, siyasal ve ekonomik alanlarda gözlenen küreselleşmenin etkileri, ekonomik alanda daha fazla hissedilmektedir. Küresel sermaye sahiplerinin yatırımları hakkında bilgi edinme gereksinimi, muhasebe biliminin ve tekniğinin uygulamaları ile karşılanmaktadır. Bu süreç, muhasebenin küreselleşmesine ve evrensel bir dil haline gelmesine yol açmıştır. Bu ortak dil, uluslararası muhasebe standartları olarak adlandırılmaktadır. Uluslararası muhasebe standartları, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesini, benzer şekilde ve değerlerde raporlanmasını uyumlaştırarak, karşılaştırılabilir ölçülerde algılanmalarını sağlamaktadır. Şimdi dünyanın en gelişmiş ekonomisi olarak Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe standartları ve finansal raporlama alanlarındaki gelişmeleri kısaca gözden geçirelim.

1.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Alanındaki Gelişmeler

ABD'de muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenlemeler, 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan 1933 Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile hüküm altına alınmıştır.

ABD sermaye piyasası düzenleyici kuruluğu olan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu Securities Exchange Commission (SEC) 1933 Yasası'nı uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC'ye her iki yasa ile öngörölen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC kuruluşundan itibaren muhasebe konusunda bazı düzenlemeler yapmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir.¹ Bu kuruluşlardan en önemlisi AICPA'dır. (The American Institute of Certified Public Accountants- Amerika Resmi Mali Müşavirler Birliğı)

AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure / CAP), AICPA tarafından 1936 yılında kurulmuş ve 1939 yılında yeniden yapılandırılarak daha düzenleyici bir rol üstlenmiştir. 1939 yılından önce, ABD muhasebe meslek örgütlerinin, muhasebe konusunda aktif olmalarına karşın, belli bir standardizasyona ulaşılmasında başarısız olmuşlardır. SEC tarafından 1938 yılında, şirketlerin finansal hareketlerinin kayda alınmasında, uygulanan muhasebe kurallarının önemli bir dayanağına sahip olması kriteri getirilmiştir. Bu gelişmeler sonucunda, SEC tarafından kabul görölecek bir düzenleyici otorite kurulmaması halinde, muhasebe standartları oluşturulması rolünün bir devlet kurumu olan SEC tarafından üstlenileceğı anlaşılmış, bu nedenle, Ocak 1939'dan itibaren CAP, uygulama için destek sağlamak üzere 42 adet Muhasebe Araştırma Bülteni (Accounting Research Bulletins / ARBs) yayımlamıştır. CAP, çalışmalarını spesifik muhasebe konularına yönlendirmiş ve bir çok sorunlu uygulamaya çözüm getirmiştir. ARBs, çoğı alanda alternatif uygulamaların kabul edilmesi eğilimi göstermiştir. Ancak, muhasebe uygulamalarındaki farklılık problemi ile mücadele etmedeki başarısızlığı ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin belli yazılı kurallara bağlanmamış olması, CAP'in ortadan kalkmasına neden olmuştur.²

¹ Saim Üstündağ, "Global Muhasebe Standartlarına Doğru", **Active Dergisi**, Yıl:5, Sayı No: 28, (Ocak-Şubat 2003), s.4.

² Saim Üstündağ, "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:1, Sayı No:1, (Nisan 2000), s.37.

Daha sonra 1959 yılında AICPA tarafından Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) kurulmuştur. Kurulun amacı, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin yazılı olarak ifade edilmesi, aynı konuda görülen farklı muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların giderilmesi ve üzerinde henüz anlaşma sağlanmamış ve çözüm bekleyen konuların tartışılmasının sağlanmasıdır.³

APB'nin kurulmasıyla birlikte, APB'ye destek olmak ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin geliştirilip yayımlanmasını sağlamak üzere, AICPA bünyesinde ayrı bir Muhasebe Araştırma Bölümünde oluşturulmuştur. APB'nin üyelerinin tamamının muhasebe mesleği mensuplarından oluşması eleştiri konusu olmuştur. Bu nedenle kurul, bağımsız denetim firmalarının kontrolüne geçmekle ve diğer ilgili grupların fikirlerini dışlamakla suçlanmıştır. Bu eleştiriler, 1973 yılında, APB'nin kaldırılarak, yerine FASB'in kurulmasına neden olmuştur.

Bu dönemde sonra ABD'de Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerini oluşturma yetkisine aşağıdaki iki kuruluş sahip olmuştur. Bunlar; Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (GASB)' dur. ABD'de Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (GAAP), finansal muhasebe ve raporlamanın asgari tekdüzen standartları ve kılavuzlarıdır. GAAP, ABD'de ülkelerin muhasebe yasaları konumundadır.⁴

³ Semih Hüseyin Tokay, "Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, 1987), s.62.

⁴ Murat Kiracı ve Tunç Köse, "IASC, FASB Ve TMS/IFRS' teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma", **Osmangazi Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı No: :3, (Haziran 2002), s.55.

1.1.1. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) “Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)” olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren “Statements of Concept” ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeyi, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren “Interpretations” yayımlamakta ve faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir.⁵

FASB, değişen ihtiyaçlara zamanında cevap verebilmek ve yeni ortaya çıkan spesifik muhasebe sorunlarına çözüm üretmek üzere, 1984 yılında Ortaya Çıkan Sorunlara İlişkin Çalışma Komitesi (Emerging Issues Task Force / EITF) birimini oluşturmuştur. EITF, denetim firmaları, büyük şirketler, çeşitli muhasebe kurum ve enstitü temsilcilerinden oluşmakta olup temel sorumluluğu, muhasebe standartlarına ilişkin olarak, piyasanın kendi iç dinamikleriyle bir uygulama oluşturmasından önce, düzenleyici otoritenin ilgili konu hakkında düzenleme yapmasını sağlamaktır. EITF toplantıları halka açık yapılmakta ve ilgili tüm çıkar gruplarının görüşlerini açıklayabilmeleri için ortam yaratılmaktadır.⁶

1.1.2. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) Standartları

FASB'ın standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlardan birincisi, sadece kamunun değil, tüm KİT'lerin ihtiyaç ve görüşlerine cevap verilmesidir. Diğeri ise Doğrudan Katılımcı Süreç (Due Process) olarak adlandırılan sistemdir. Yani, kamuoyu ile görüş birliği içinde çalışılarak görüşlerini bildirmeleri için tüm ilgili kişilere fırsat verilmesidir. ABD'de FASB

⁵ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı No: 148, (Ocak-Nisan 2005), s.43

⁶ Üstündağ, 2000, **a.g.e.**, s.39.

düzenlemelerinin etkili olması, bir hükümet kuruluşu olan SEC'in bu standartları onaylamasından ve tanınmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, SEC'in FASB tarafından oluşturulan bir standarda katılmaması ve düzeltilmesini istemesi de mümkündür. SEC personeli, FASB'ın çalışmalarını düzenli olarak izlemekte ve yeri geldiğinde tartışmalı konularda muhasebe standartları geliştirilmesine müdahale etmektedir.⁷ Ekim 2002 tarihinde, IASB ve FASB, Amerikan ve uluslararası muhasebe standartlarının mümkün olduğunca birbirine yaklaşması için ortak bir program başlatmışlardır ve aralarındaki farkların 2005 yılına kadar giderilmesine karar vermişlerdir.

Bu programda yer alan faaliyetler aşağıda belirtilmektedir:

- Yılda iki kere ortaklaşa yapılan toplantılar,
- Ortak gündem,
- Bütün büyük projeler için yapılan ortak personel alımı,
- Kısa vadeli yaklaşma projeleri,
- Yakınlaşma listesindeki her bir farkın eleme planı ile mümkün olduğunca ortadan kaldırılması,
- Yorumlayıcı kuruluş olan EITF ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi (UFRYK)'nin faaliyetlerinin koordinasyonu.

2006 yılında ise FASB, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile bir işbirliği anlaşması imzalamış ve ortak çalışma programı belirlemiştir. Bu programda yer alan kısa dönem uyum projesi kapsamında, her iki örgütün yürürlükteki standartlarının karşılaştırılması ve uyumlaştırılması, her iki standart setinin ortak tek bir standart setine dönüştürülmesi yer almaktadır. Belirtilen temel dayanakları gerçekleştirebilmek için tipik bir FASB Finansal Muhasebe Standardı Bildirisinin evrimi aşağıdaki adımlardan oluşur.⁸

- i. Bir konu veya proje tanımlanıp kurulun gündemine alınır,

⁷ Üstündağ, 2000, **a.g.e.**, s.39.

⁸ Başpınar, **a.g.e.**, s.43.

- ii. Söz konusu konu ile ilgili çeşitli sektörlerin uzmanlarından oluşan bir Görev Gücü (Task Force) oluşturulup sorunlar, yaklaşımlar ve alternatifler tanımlanır,
- iii. FASB'ın teknik kadrosu tarafından araştırma ve analizler yapılır,
- iv. Bir araştırma memorandumunu taslağı hazırlanır ve açıklanır,
- v. Genellikle memorandumun açıklanmasından 60 gün sonra bir kamuya duyurma ve görüş alma toplantısı düzenlenir,
- vi. Kurul kamuoyundan alınan tepkileri irdeler ve değerlendirir,
- vii. Kurul yaklaşımları mütalaa eder ve açıklanmak üzere bir Eleştiriye Açık Taslak Metin (Exposure Draft) hazırlar,
- viii. Kamuoyunun yorumları için en az 30 günlük eleştiriye açık dönemden sonra, kurul alınan tüm tepkileri değerlendirir,
- ix. Bir komite, kamuoyundan gelen yorumlar ışığında açık taslak üzerinde çalışır ve gerekli düzeltmeleri yapar,
- x. Kurul, tüm üyeleri ile toplanarak düzeltilmiş taslak metne son şeklini verir ve bir standart bildirisi olarak yayınlanması için oylama yapar.

ABD'de yapılan çalışmalara ek olarak, devlet tarafından kurulan Maliyet Muhasebesi Standartları Kurulu (Cost Accounting Standards Board), ulusal savunma ve diğer devlet ihalelerinde kullanılacak maliyet standartlarını belirlemektedir. Federal Vergi Dairesi (Internal Revenue Service / IRS)'nin de muhasebe uygulama ve yöntemleri üzerinde etkisi olmaktadır. Ayrıca akademisyenlerden oluşan Amerikan Muhasebecileri Derneği (American Accounting Association) muhasebenin kuramsal konularıyla ilgili yayın ve çalışmalar yaparak katkıda bulunmaktadır.⁹

⁹ Tokay, **a.g.e.**, s.66.

1.1.3. Amerika'da İnşaat Muhasebesi Uygulamaları

Amerikan inşaat firmaları, inşaat sözleşmelerine ait gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde, muhasebe yöntemi (tamamlanma yüzdesi, tamamlanmış sözleşme, tahakkuk yöntemi, nakit yöntemi) seçimlerinde bazı sınırlamalar hariç serbest bırakılmışlardır. Internal Revenue Code (IRC) genellikle tamamlama yüzdesi yöntemini tavsiye etmektedir.

Muhasebe yöntemi seçiminde aşağıdaki üç soruya yanıt aranmakta ve bulunan yanıtlar seçilecek muhasebe yöntemini belirlemekte ışı tutmaktadır.

1. Sözleşmenin Tipi: Sözleşme öncelikle inşaat sözleşmesi olmalıdır. Sözleşmenin inşaat sözleşmesi kabul edilebilmesi, sözleşme konusu yapının vasıflarına bağlıdır. Örneğin her hangi bir ev inşaatı sözleşmesi, küçük inşaat kabul edilmekte ve seçeceği muhasebe yönteminin genel muhasebe yöntemi olması önerilmektedir. Dört veya daha az sayıda ev inşaatı küçük inşaat kabul edilmektedir. İnşaatın başlama tarihi aralık bitiş tarihi takip eden yılın mayıs ayı olması durumunda dahi yıllara yaygın inşaat kabul edilmemekte bu tür inşaatlarda genel muhasebe yönteminin kullanılması önerilmektedir.
2. Vergi yılı sonunda sözleşmenin tamamlanma durumu tahmini İnşaat sözleşmesinin yılsonunda tamamlanması bekleniyor ise; başladığı takvim yılı içerisinde bitirilecek ise bu tür inşaatlarda küçük inşaat kabul edilmekte ve genel muhasebe yöntemi kullanmaları öngörülmektedir. İnşaatın başladığı takvim yılında tamamlanmamasına rağmen müteakip iki takvim yılı içerisinde tamamlanan inşaat sözleşmeleri de küçük inşaat kabul edilmektedir.
3. Ortalama Yıllık Brüt Gelir: Muhasebe yöntemi seçiminde dikkate alınan bir başka hususta inşaat firmasının son üç yıllık ortalama yıllık geliridir. İnşaat sektöründe faaliyet gösteren yüklenici son üç yıllık ortalama yıllık brüt gelirleri 10 milyon dolar ve daha az ise

küçük bir yüklenici söz konusudur. Uygulayacağı muhasebe yöntemi diğerlerinde olduğu gibi genel muhasebe yöntemidir.

Şu ana kadar üç adımda verilen kriterlerin üzerine çıkan inşaat firmaları büyük yüklenici kabul edilmekte ve uygulayacakları muhasebe yöntemi olarak tamamlanma yüzdesi yöntemi ile gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde zorunlu olarak uygulanmaktadır.

Sayılan kriterler muhasebe yöntemini belirlemede firmaların her yıl büyüklüklerini, değişikliklerini yeniden gözden geçirmelerini zorunlu kılmaktadır. Bu gözden geçirme şu dört aşamadan oluşmalıdır:

1. Yapılan inşaat sözleşmeleri uzun vadeli mi, yoksa kısa vadeli midir? Burada ölçü takvim yılı değil , ardışık iki takvim yılı olup olmadığıdır. Şayet tahminler sözleşmenin iki takvim yılını aşacağı yönünde ise belirlenecek muhasebeleştirme yöntemi tamamlanma yüzdesi oranına göre olacaktır. Şayet aynı dönem içerisinde hem uzun vadeli hem de kısa vadeli inşaat sözleşmesi söz konusu ise kısa vadeli inşaat sözleşmesine ait muhasebe kayıtları genel muhasebe yöntemiyle, uzun vadeli inşaat sözleşmesine ait muhasebeleştirme tamamlanma yüzdesi yöntemiyle yapılmalıdır.
2. İnşaat sözleşmesine konu inşaat ev inşaatı mıdır, değil midir. Şayet dört veya daha az sayıda ise işletme küçük işletme değildir.
3. Son üç yıllık ortalama brüt gelirler 10 milyon dolar veya daha altında mıdır?
4. Bu üç aşama gözden geçirmeden sadece bir tanesinin büyük işletme olmayı gerektirmesi halinde büyük yüklenici kurallarını kullanma zorunluluğu vardır. Üç kriterin bir arada gerçekleşme zorunluluğu yoktur.

Bu değerlendirme inşaat firmaları tarafından her yıl sonunda yapılmak zorundadır. Bu da sistemin uygulanırlığı ve uygulayıcılar açısından zor bir uygulamadır.

2. Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılması Çalışmaları ve İlgili Kuruluşlar

Uyumlaştırma, dönüştürme seviyelerine sınırlamalar getirerek muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilme seviyelerini artırma sürecidir. Uyumlaştırma (harmonization) ile birlikte standartlaştırma muhasebe içinde teknik bir terim olmuştur ve genellikle iki kavramın aynı anlamda kullanıldığı söylenebilir. Uluslararası muhasebe uyumlaştırması, ülkelerarası finansal raporlama uygulamaları arasındaki farkları azaltmak, finansal raporlamalarda karşılaştırılabilirlik durumunu arttırmak ve sonuç olarak bütün ülkelerde kabul gören uluslararası muhasebe standartları geliştirmek ihtiyacından ortaya çıkan bir kavramdır.¹⁰

Uyumlaştırmanın sağlayacağı yararlardan bazıları aşağıda sıralanmaktadır:¹¹

- Uyumlaştırma, güvenilir ve yüksek kalitede raporlamayı garanti eder,
- Ülkenin ekonomik ve finansal gelişimine önemli katkıları olduğu kanıtlanabilir,
- Çeşitli ülkelerde ortaklık ve şubeleri olan çokuluslu şirketlerin performansını sistematik olarak değerlendirme ve inceleme imkanı sağlar,

¹⁰ Fikret Çankaya, “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt No:3, Sayı No:6, (2007), s.128-130.

¹¹ Çankaya, 2007, a.g.e., s.131.

- Şirketlerin yerel ve uluslararası emsalleriyle daha kolay ve anlamlı şekilde karşılaştırılması olanağı sağlar,
- Şirketlerin uluslar arası kredibilitesini artırır,
- Uluslar arası sermaye piyasalarına giriş konusunda öncülük yaparak sermaye maliyetlerinin azalması ve şirket performanslarının artmasına neden olabilir

Ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan sorunlara muhasebe camiası tarafından teoride ve uygulamada çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir. Bu öneriler içerisinde önceleri “Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması (International Accounting Harmonization)”, sonraları “Muhasebe Standartlarının Yakınsanması (Convergence Accounting Standards)” yaklaşımı, bütün ülkeleri ortak standartlar etrafında toplamayı amaçlayan, günümüze kadar yapılan akademik nitelikli çalışmalarda birçok muhasebe araştırmacısı tarafından en çok savunulan ve kabul gören yaklaşımlar olarak ön plana çıkmıştır. Harmonization kavramı ile tanımlanan muhasebe uyumlaştırması, çeşitli olan ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tekdüzelğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak tanımlanırken, convergence kavramı ile tanımlanan muhasebede uluslararası yakınsama, her ülkenin dünya düzeyinde kullanabileceği “tek bir muhasebe standartları takımı” geliştirmeye katkıda bulunacak yeni standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışma faaliyetidir.¹² (Ağca ve Aktaş, 2007:230)

Muhasebe standartlarının uluslararası açıdan uyumlaştırılmasına yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Bu kuruluşların, bu konuda çalışmalar yapması, muhasebe uyumlaştırılmasının, muhasebe camiasında en uygun ve pratik çözüm yaklaşımı olarak büyük oranda kabul gördüğünü ortaya koymaktadır.

¹² Ahmet Ağca ve Rafet Aktaş, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı No:18, (Ağustos 2007), s.230.

Tez çalışmamızda; bu kuruluşlardan Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından yapılan çalışmalar hakkında kısaca bilgi verilecektir.

2.1. Birleşmiş Milletler

Birleşmiş Milletler, uluslararası muhasebe konusuna 1970'lerin başından itibaren ilgi göstermiş olup, Birleşmiş Milletler tarafından muhasebe standartları ve raporlamaya ilişkin olarak yapılan çalışmaların, en başından itibaren çok uluslu şirketlerin faaliyetlerine yönelik olduğu görülmektedir. Konu ile ilgili olarak Birleşmiş Milletler bünyesinde Milletlerarası Komisyon kurulmuş, ayrıca 1982'de Ekonomik ve Sosyal Konsey (Economic and Social Council / ECOSOC) tarafından, çok uluslu şirketlere ilişkin birimin bir parçası olarak faaliyet gösteren Uluslar arası Muhasebe ve Raporlama Standartları Hükümetlerarası Uzmanlar Özel Çalışma Grubu (The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting/ ISAR) olarak anılan bir çalışma grubu oluşturulmuştur. ISAR tarafından yapılan çalışmalar yıllık olarak yayımlanmakta, muhasebe alanında dünya çapında ortaya çıkan gelişmeler ve önemli muhasebe konularında, gelişmekte olan ülkelere ve eski doğu bloğu ülkelerine faydalı bir kaynak oluşturmaktadır. Birleşmiş Milletlerin muhasebe alanındaki çalışmalarında, gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelere katkıda bulunma yaklaşımı ağır basmaktadır.¹³

Milletlerarası Komisyon, işletmelerin kullanabilecekleri standartların minimum bir listesinin saptanmasını öngörmüştür. İşletmelerin bu listeyi kullanmasıyla kazanacakları deneyim, sonrasında daha gelişmiş muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturulmasında da kullanılabilecektir. Saptanan bu

¹³ Üstündağ, 2000, a.g.e., s.49.

listeye göre işletmelerin uyması önerilen kalemler beş ana başlıkta toplanmıştır. Bu başlıklar aşağıdaki gibidir:¹⁴

- Finansal tablolarda açıklanacak bilgiler,
- Uluslararası işletmelerin finansal tablolarında açıklanması gereken muhasebe politikaları,
- Uluslararası işletmelerin bağlı işletmeleri hakkında finansal bilgiler,
- Uluslararası işletmelerin bölümlerine göre raporlama esasları,
- Finansal tablolarda belirtilen ve finansal olmayan olayların açıklanması.

2.2. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği (AB)'ne üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amaçları doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmıştır.¹⁵

AB, birlik üyesi ülkeler arası mal, hizmet, insan ve sermaye serbest dolaşımının yanı sıra, ortak para birimine Euro'ya geçerek tek bir parasal birlik olma sürecini de başlatmıştır. Birlik alanı içinde Euro Zone kur riskinin ortadan kalkması ve tek bir para politikası izlenmeye başlanması, para ve sermaye piyasalarında da uyum ve konsolidasyonu gerekli hale getirmiştir. Bu zorunluluk uluslararası ve özellikle ABD menşeli fonlardan yararlanma gereksinimi nedeniyle, uluslararası muhasebe standartlarına uyumu gündeme getirmiştir.¹⁶

¹⁴ Tokay, **a.g.e.**, s.117.

¹⁵ Üstündağ, 2000, **a.g.e.**, s.50.

¹⁶ Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, s.6.

<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/KURESELLESEN%20MUHASEBEDE%20STANDARTLASM A%20VE%20TURKIYE%20MUHASEBE%20STANDARTLARI%20KURULU.doc> (28.07.2009)

AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar, 25 Mart 1957 tarihinde yapılan Roma Anlaşması hükümleri uyarınca, üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.¹⁷

AB'ne üye ülkeler arasında başlangıçta muhasebe standartlarının uyumlaştırılması yönergeler yoluyla sağlanmaya çalışılmıştır. Bu yönergeler, AB'nin kendi mevzuat şekli olup, üye ülkelerin hukukuna alınması zorunludur.

Muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasını amaçlayan yönergelerden ilki, 25 Temmuz 1978 tarihinde yayınlanan 4. yönerge'dir. Bu yönerge; AB'ne üye ülkelerle belli tipteki şirketlerin (anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) yıllık hesaplarının doğru ve güvenilir bilgi vermesini sağlamak amacıyla, söz konusu şirketlerin bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesindeki esasları, biçimsel yapısını, içeriğini, hesapların değerlendirme kurallarını, finansal tablolara ek olarak hazırlanması gereken açıklama notlarının kapsamını, yayınlanma kurallarını ve yıllık hesapların denetimini ve denetçilerin mesleki niteliklerini düzenlemektedir.¹⁸

13 Haziran 1983 tarihinde kabul edilen 7. yönerge ise, grup şirketlerle birleştirilmiş (konsolide) finansal tabloların hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin ilkelerin uyumlaştırılması amacıyla hazırlanmıştır. Bu yönerge, 4. yönergenin yetersiz kalan kısımlarının tamamlayıcısı ve onun bir uzantısı niteliğindedir.¹⁹

1978 yılında Avrupa Birliği'nin 4. yönergesi, 1983 yılında ise 7.yönergesinin yayınlaması ve 1990 yılında Avrupa'da muhasebe stratejisinin değişmesi Avrupa Birliği'nde uyumlaştırmanın uluslararası süreçte daha aktif rol

¹⁷ Üstündağ, 2000, a.g.e., s.50.

¹⁸ Nalan Akdoğan, "Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu Ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", **Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, 1991, s.6.

¹⁹ Ercan Bayazıtlı, "Avrupa Topluluğu'ndaki Muhasebe Düzenlemelerinin Global Bakışla Değerlendirilmesi", **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış**, (Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1995) s.223.

alması konularını ön plana çıkarmıştır. 1995 yılında ise IOSCO ve IASC arasında yapılan anlaşmayla Avrupa Komisyonu IASC'nin inisiyatifi desteklemeyi ve AB muhasebe gereksinimlerinin IAS ile bağlantılı çalışma önerisini kabul etmiştir. Avrupa Komisyonu 1995 yılında Avrupa Muhasebe Standartları oluşturma konusunda karar almıştır.²⁰ Bu karar doğrultusunda, 14 Kasım 1995'te, Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumunda yeni stratejisini, uluslararası muhasebe standartlarına uyumunun belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve Avrupa Birliği muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hale getirilmesi yönünde belirlemiştir. Birtakım gelişmelerden sonra Avrupa Birliği Komisyonu, Avrupa Birliği'ne üye ülke borsalarında hisse senetleri işlem gören şirketlerin 2005 yılından itibaren, mali tablolarını IAS'a uyumlu hazırlamalarını istemiştir. Bu yaklaşım, uluslararası muhasebe standartlarının AB ülkelerinde de kullanım tercihinin zorunlu hale getirmiştir.²¹

2.3. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Co-operation and Development - OECD); 24 gelişmiş ülkenin kurduğu ve Türkiye'nin de üyesi olduğu bir örgüttür. OECD'nin amacı, ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamaktır. OECD, uyumlaştırma konusunda üye ülkeleri cesaretlendirecek katalizör görevini görmektedir.

Muhasebe standartları konusu OECD'nin çok geniş çalışma alanlarının sadece birini oluşturmakta, kendi amaçları ile çalışmadığı sürece Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturulması faaliyetlerini IASC'ne bırakma eğilimindedir. Esasen OECD kendisini standart oluşturucu bir kuruluş olarak değil, muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaları destekleyen bir platform olarak değerlendirmektedir.²²

²⁰ Çankaya, 2007, **a.g.e.**, s.132.

²¹ Bostancı, **a.g.e.**, s.6.

²² Üstündağ, 2000, **a.g.e.**, s.50.

1976'da OECD, finansal bilgilerin açıklanması üzerine rehber niteliğinde olan bir deklarasyon yayınlamıştır. Daha sonra 1979'da ise OECD ve çokuluslu şirketler muhasebe standartları üzerine çalışmaları için bir çalışma grubu oluşturmuştur. Söz konusu grubun amacı muhasebe uyumlaştırmanın karşılaştırılabilirliğini, başarısını arttırmak ve gerçek problemleri ortaya çıkarmaktır. Bu yüzden bu çalışma grubu muhasebe standartları oluşturma kurumu olarak kabul edilmemektedir.²³

3. Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları konusuna girilmeden önce; muhasebe, uluslararası muhasebe ve standart kavramlarının kavramsal çerçevede açıklamasının yapılmasında fayda olacaktır.

3.1. Muhasebe Kavramı

Muhasebe kavramına yönelik literatürde farklı yazarlara ait farklı tanımlamalar bulunmaktadır. Bu tanımlamalardan birkaçına çalışmamızın bu bölümünde yer verilecektir.

Muhasebe, mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır. Bu tanım aynı zamanda muhasebenin görevlerini de açıklamaktadır. Bu görevler kaydetme, sınıflandırma, rapor etme ve yorumlamadır.²⁴

Diğer bir tanımlamaya göre muhasebe; işletmenin faaliyet süreci içerisinde türsel fonksiyonların yerine getirilmesinde alınan kararların

²³ Çankaya, 2007, **a.g.e.**, s.131.

²⁴ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, (Ankara: Gazi Kitabevi, 1998), s.10.

uygulanması ile varlıklarda ve varlıkların kaynaklarında oluşan parasal değişimleri saptar ve bunları yeni kararlar alınmasında tekrar kullanılabilir bilgiler haline getirir. Bu nedenle muhasebe; işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan ve parayla ifade edilebilen işlemlerle ilgili bilgileri toplamak, kaydetmek, sınıflamak yolu ile özetleyen ve bu özetlerdeki bilgilerin analiz ve yorum ile ilgililere iletilmesini sağlayan bir bilgi sistemidir.²⁵

İşletme ile ilgili çevrelere gereksinim duyulan bilgileri sunmak amacını taşıyan muhasebe, tanımdan da çıkarılabilen fonksiyonları gerçekleştirerek verileri bilgiye dönüştürmektedir. Bu niteliği itibarıyla muhasebe, bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır.

Tamamen ve kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına “muhasebe” denir.²⁶

Muhasebe, esas olarak finansal nitelikteki işletme olay ve işlemleri kayıt ve sınıflandırma bilimi ve bu işlem ve olayların önem arz eden bir biçimde özetlenmesi, çözümlenme ve yorumunun yapılması ve sonuçların karar vermek ve bir yargıda bulunmak durumunda olan kişilere iletilmesi sanatıdır.²⁷

Muhasebe işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlar. Bu nedenle muhasebe işletmenin dili olarak da adlandırılmaktadır. Başka bir ifadeyle muhasebe işletme ve işletmeyle ilgili menfaat grupları arasında haberleşmeyi sağlar.²⁸

²⁵ Özgül Cemalcılar ve Nurten Erdoğan, **Genel Muhasebe**, (Beşinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2000), s.9.

²⁶ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, (Ondördüncü Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005), s.1.

²⁷ Nalan Akdoğan ve Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri**, (Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1987), s.2.

²⁸ Nihat Küçüksavaş, **Finansal Muhasebe**, (Onuncu Basım, İstanbul: Kare Yayınları, 2005), s.7

3.2. Uluslararası Muhasebe Kavramı

Uluslararası Muhasebe, günümüzde dünya ekonomisinin muhasebenin uluslararası konularına odaklanmış ve global anlamdaki bir perspektifinden hareketle muhasebenin sistem ve organizasyonundaki tüm enstrümanlarının işlevsel boyutlarındaki uluslararası ortaya çıkan farklılıklarını irdeleyen bir muhasebe türüdür. Muhasebenin diğer oluşumlarından farklı olarak, global bir mantığa sahip olan uluslararası muhasebe, herhangi bir kültürel önyargıdan bağımsız olma özelliğine sahiptir. Aynı zamanda çokuluslu bir hareketi gerektiren bir yönlendirmeyi de gerekli kılmaktadır.²⁹

3.3. Muhasebe Standardı Kavramı

Gelişen ekonomik yapı içerisinde sosyal ve ekonomik koşulların değişikliğe uğraması yeni finansal araçların ortaya çıkmasına, işletmelerin finansal olaylarının çok boyutlu olarak gelişmesine neden olmakta, bu da muhasebeye ilişkin konuların sürekli olarak değişmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan yeni durumlar için kuralların oluşturulması zorunlu olmaktadır. Bu bağlamda mevcut muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesinde ölçü, bu uygulamaların geliştirilmesinde ise yol gösterici olma işlevini üstlenen şey muhasebe kuramıdır. Muhasebe kuramını oluşturan öğeler; kavramlar, ilkeler, standartlar ve bilimsel görüşlerdir.³⁰

Muhasebede standart, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemelerdir. Diğer bir tanıma göre muhasebede standart, muhasebe mesleğini yönlendirenlerce hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için seçilmiş ve yerleştirilmiş bir yöntem veya yaklaşımdır. Muhasebe standartları terimi; uygulamaya yönelik kuralları ifade ettiğinden

²⁹ A.Ümit Gökdeniz, **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**, (İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2006), s.3.

³⁰ Beyhan Marşap ve Ganite Kurt, “Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi”, **Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, (1-5 Ekim 1997), s.228.

dolayı, muhasebe ilkeleri teriminin yerini almıştır. İlkeler terimi, genel olarak evrenselliği ve kalıcılığı ifade etmektedir. Standartlar ayrıca, ya hükümetler ya da özel sektör standart belirleyiciler tarafından yayınlanan herhangi bir finansal raporlama kuralı olarak da tanımlanmaktadır.³¹

Muhasebe standartlarının oluşturulmasının altındaki gerçek neden ise, bir finansal raporlama setinin oluşturularak, işletmelerin mali durumunun herhangi bir bilanço tarihi itibarıyla şeffaf bir şekilde en gerçekçi haliyle sunumunu sağlamaktır.³²

Muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması zorunludur ve bu noktada muhasebe kavram ve ilkelerinden hareketle muhasebe standartları geliştirilmiştir.³³

Muhasebe standartları, finansal tablolarla ilgili işlemlerin nasıl yapılacağı, sınıflandırılacağı, kaydedileceği ve nasıl sunulacağı ile ilgili izin verilen kurallar ve planlardır. Muhasebe standartları; finansal tabloların işletmelerin ekonomik faaliyetlerini yansıtacağı ölçüde belirler. Finansal tablolar muhasebe standartlarına uyularak hazırlandıklarında tabloların kabul edilmesi ve dikkate alınması güç kazanır.

3.4. Standartlara Duyulan İhtiyaç

Standartlar muhasebenin araçlarıdır. Her ülkede değişik kişi ve gruplar, işletmelerin finansal bilgilerinden değişik amaçlarla yararlanmaktadırlar. Finansal tablolar, muhasebe standartlarına uyularak hazırlandıklarında, tabloların kabul edilme ve dikkate alınma oranları artmaktadır. Finansal

³¹ Hikmet Uluaslan, “Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS’nin Kabulü ve IAS/IFRS’ye Uyum”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 5, Sayı No: 15 (Mayıs 2005), s.11.

³² Burak Özpoyraz, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar**, (İstanbul: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2002), s.90.

³³ Necdet Sağlam, **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, Yayın No: 1282, İİBF Yayın No: 170, 2001), s. 8.

tabloların kamuya açıklanmaları halinde yapılacak denetimlerde, şeffaflığı sağlayacak göstergeler olarak muhasebe standartları ele alınmaktadır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar, nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir.³⁴

Muhasebe standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler. Muhasebe standartları açık olarak uygulamaya yönelik kuralları ifade eder. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları araçlarıyla uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesinde esas olur.³⁵ Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaçlar, aşağıdaki başlıklarda ele alınabilir:

- i. Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- ii. Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- iii. Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- iv. İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- v. Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.³⁶

3.5. Standartların Sağladığı Yararlar

Muhasebe standartlarının, karar alma sürecinde ilgili çevrelerin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlayabilecek düzeyde olması ve her geçen gün gelişen ihtiyaçlara cevap verebilmesi, standartların oluşturulmasında etkili olan sistemle

³⁴ Kiracı ve Köse, **a.g.e.**, s.48.

³⁵ Özgül Cemalcılar, “Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı No: 8, (Ocak 2003), s.4.

³⁶ Kiracı ve Köse, **a.g.e.**, s.48.

doğrudan ilişkilidir.³⁷ Muhasebe Standartlarının oluşturulmasının sağladığı yararlar aşağıda belirtilmiştir:

Ulusal Düzeyde Yararlar:

- i. Muhasebecilik mesleğine yararlı çalışma kurallarının belirlenmesi sağlanmaktadır,
- ii. Muhasebeciler, çalışmalarının kalitesini geliştirmeye zorlanmaktadır,
- iii. İşletme yöneticilerinden gelebilecek ve bazı durumlarda şüphe yaratabilecek muhasebe politikalarına karşı, muhasebecilerin direnme gücü artırılmaktadır,
- iv. Finansal tablo kullanıcılarına, dönemden döneme tutarlı, açık ve tam bilgi sunulması sağlanmaktadır,
- v. Kullanıcıların, bir işletmenin finansal tablosunun diğeri ile karşılaştırılmak istenmesi durumunda, karşılaştırılabilme kolaylığı sağlanmaktadır,
- vi. İşletmeyi, ekonomi içindeki durumunu ve başarısını saptamaya yönlendirmektedir.³⁸

Uluslararası düzeyde yararlar

- Çeşitli ülkelerde hazırlanan finansal tablolar birbiriyle karşılaştırılabilir,
- Yabancı ülkelerde bulunan bağlı şirketlerin finansal tablolarının birleştirme işlemleri kolaylaşır,
- Yabancı ülke borsalarında hisse senedi ve tahvillerini kota ettirmek isteyen şirketlerin her ülke için o ülke mevzuatına uygun ayrı ayrı finansal tablolar hazırlamalarına gerek kalmaz,

³⁷ Üstündağ, 2000, **a.g.e.**, s.31.

³⁸ Tokay, **a.g.e.**, s.59.

- Çok uluslu şirketlerde yöneticilerin aldıkları kararların isabet derecesi artar,
- Gelişmekte olan ülkeler, daha önce aynı aşamalardan geçmiş ülkelerin geliştirdiği standartlardan yararlanır.³⁹

3.6. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Uluslararası işletmelerin sayılarının giderek artması ve sermaye piyasalarının hızla gelişmesi, işletmelerin finansal bilgilerinin ortak bir paydada buluşarak kullanıcılarına aktarılması ihtiyacını beraberinde getirmiştir.⁴⁰

Globalleşme ile birlikte muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi de artmıştır. Günümüzde muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşturulması için değişik kurum ve kuruluşlarca girişimler sürdürülmekte, bu alana önemli kaynaklar ayrılmaktadır. Uluslararası uyumda en önemli unsur muhasebe standartları ve oluşturulmasıdır.⁴¹

Değişik ülkelerin muhasebe standartları ve standartların belirlenmesine ilişkin yapılanmaları bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu farklılıklar, ülkelerdeki hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi, muhasebe bilgileri kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Finansal raporlama ve vergi kanunları arasındaki ilişki de ülkeden ülkeye değişim göstermekte olup, düzenleme sistemleri arasındaki farklılık da önemli rol oynamaktadır.⁴²

³⁹ Murat Erdoğan, **Finansal Muhasebe**, (İstanbul: Beta Yayınları, 2000), s.15.

⁴⁰ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007), s.2.

⁴¹ Sağlam, **a.g.e.**, s.13.

⁴² Üstündağ, 2000, **a.g.e.**, s.36.

Bu farklılıkların sonucu olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri arttırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslararası menkul kıymet arzlarında, hem arz edenlere hem de yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlüklerle yol açmaktadır.⁴³

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) 1995 yılında, uluslararası ölçekte kabul edilebilecek bir muhasebe standartları seti hazırlamak için bir çalışma programı üzerinde anlaşmıştır. Programa uygun olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 1998 yılı sonunda, üzerinde uzlaşma sağlanan ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) olarak ifade edilen bir standartlar setini tamamlamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yayınlanan standartlardır. Temel amacı uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (The International Accounting Standards Committee-IASC) ile temel amacı mesleki çıkarların temsil edilmesi olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), uluslararası standartların kullanımı yoluyla, dünya çapında muhasebe uygulamalarının niteliğini artırma hedefi çerçevesinde buluşmuşlardır.⁴⁴

1973 yılında, uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi amacıyla Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'nın muhasebe

⁴³ Sağlam, a.g.e., s.12.

⁴⁴ Özgür Özmen Uysal, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:5, Sayı No:17, (Ocak, 2006), s. 91.

birimleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesini (The International Accounting Standards Committee – IASC) oluşturmuşlardır

IASC, finansal muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması ile ilgili kuruluşların başında gelmektedir. IASC'ın oluşturulması ve gelişiminde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Üyelerinin (IFAC) de önemli bir payı olmuştur. IASC, 2000 yılına kadar, IFAC'ın bir kolu gibi çalışmıştır. 2000 yılından sonraki yapılanma değişikliğinden sonra ise IASC, daha bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir.⁴⁵ IFAC, 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuştur. Başlıca amacı uyumlaştırılmış standartlarla tüm dünyada eşgüdümü sağlanmış bir “muhasebe mesleği” geliştirmektir.⁴⁶

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, IFAC'tır. Günümüz itibariyle 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademide hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu kapsamaktadır. IFAC'ın temel amacı; kamu çıkarlarına hizmet etmek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır.

IFAC yönetimi, çalışanları ve gönüllüleri; etkin ve etkili bir biçimde faaliyette bulunmayı ve uluslararası çözümler üretmeyi ve basitlik sunmayı amaçlamaktadırlar ve IFAC'taki görevlerini yerine getirirken, aşağıdaki değerlere bağlı kalırlar:

⁴⁵ Mustafa Türkot, “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı No: 148, (Nisan 2005).
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/FINANSAL%20MUHASEBEDE%20ULUSLARARASI%20STANDARTLAR.doc> (25.07.2009)

⁴⁶ Yavuz Çiftçi, “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt No: 26, Sayı No:2, (Kasım 1997), s. 173.

- Dürüstlük
- Şeffaflık
- Uzmanlık

IFAC, etik kuralları ile de meslek mensuplarının tüm dünya çapında aynı (yukarıdaki) değerlere sahip çıkmalarını teşvik etmektedir.⁴⁷

1981 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) ve IFAC; IASB Vakfı'nın uluslararası muhasebe sorunları üzerinde tartışmaları ve çalışmalarını yayınlama konusunda tek ve tam yetkili kurum olduğu konusunda anlaşmaya vardılar. IFAC'ın tüm üyeleri IASB Vakfı'nın da üyeleri olduklarını bildirdiler, IASB Vakfının Mayıs 2000'de iç tüzüğünü yeniledi ve bunun bir parçası olarak da Mayıs 2000'den sonra IASB (The International Accounting Standards Board- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) olarak faaliyetlerini sürdürmeye devam etmiştir.

Grubun çalışma sonuçlarının kabul edilmesi sonucunda, 1 Temmuz 2000 tarihinden itibaren standartların, IASB tarafından oluşturulması kabul edilmiştir. 1 Nisan 2001 tarihinden itibaren de uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması IASB tarafından yapılmaktadır.

IASB; merkezi Londra-İngiltere'de bulunan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Kurul üyeleri, dokuz kişiden oluşur. Kurul; kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeye amaçlamaktadır. Ek olarak, Kurul, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri (yapıcıları) ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır.⁴⁸

⁴⁷ <http://turmob.org.tr/uluslararasi/IFAC.doc> (25.07.2009)

⁴⁸ <http://turmob.org.tr/uluslararasi/IASB.doc> (26.07.2009)

IASB göreve geldiği tarihten itibaren bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmış, bazılarında değişiklikler yapılması için teklifte bulunmuş ayrıca; bazı IAS'ların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) ile değiştirilmesi ve konusunda IAS hazırlanmamış olan hususlarda ise yeni IFRS'ler hazırlanması için teklifte bulunmuştur.

IASB; muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamak üzere uluslararası muhasebe standartlarının kullanımının yaygınlaştırılmasını temel amaç olarak benimsemiştir. Bu nedenle, muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamak için büyük bir görev üstlenmiştir. 1973- 2000 yılları arasında” Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) adıyla görev yapan kurulun bu tarihe kadar yayımlamış olduğu standartlar “Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS (IAS)” olarak tanımlanmıştır.

2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını miras olarak devir almış ve bu standartlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Yeni yürürlüğe konan standartlar ise, “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı- UFRS (IFRS)” adı altında yeni numara verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (IAS ve IFRS 'ler) da set olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, finansal raporlama standartları kapsamında, uluslararası muhasebe standartları(IAS), uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS) ve yorumlar (IFRIC) yer almaktadır.⁴⁹

Özetle, 2000 yılındaki yapılanma değişikliğine kadar uluslararası standartlar IASC tarafından oluşturulmuş, 2000 yılından sonra ise, oluşturulan yeni yapılanmaya uygun olarak standartları oluşturma görevi IASB'e verilmiştir ve 1 Nisan 2001 tarihinden itibaren, IASB uluslar arası standart oluşturma sorumluluk ve görevini IASC'den tamamen devralmıştır. IASC tarafından daha

⁴⁹ Nalan Akdoğan, “Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, 2006, s.2.
<http://www.modav.org.tr/upload/tezler/Nalan%20Akdogan.pdf> (26.07.2009)

önce IAS kısaltmasıyla standartlar yayınlanırken, IASB'den sonra standartlar IFRS kısaltmasıyla yayınlanmaya başlanmıştır. IASB 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantılarında daha önce çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır. Böylece 2001'den itibaren IASB, IASC'ın yerini alarak 14 kişilik üyeye standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin (Standing Interpretations Committee-SIC) yorumlarını onaylamakla sorumlu olmuştur.⁵⁰

IASB üyeleri, standartların belirlenmesinden sorumludurlar. Bu sorumluluklar aşağıda belirtilen maddeler kapsamındadır:

- i. Finansal tabloların hazırlanışı ve raporlanmasında global düzeyde, yüksek kalitede şeffaflığı ve bilgiyi sağlayacak nitelikteki standartların dünya sermaye piyasalarında yatırım yapanlara ve ekonomik karar verme durumunda olanların yararlanmasını sağlamaya yönelik olarak standartları geliştirmek. Bu kapsamda:
 - Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) çıkartılması,
 - Uygulanmakta olan ve öngörülen muhasebe standartlarını ilgili kesimlerin görüşlerine sunmak,
 - Ulusal standart çıkartan örgütlerle bağlantılı çalışmak,
 - Standartların son şekillerinin, taslak standartlarının IFRIC'in son düzenlemelerini yayımlamak,
- ii. Standartların uygulanmasında yardımcı olmak,
- iii. Dünya ülkelerinin standart oluşturmakla görevli olan kurumlarının; ulusal düzeydeki standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına entegrasyonunda yüksek kalitede çözümlenmesine yardımcı olmak amacıyla çalışmalarını aktifleştirmek,
- iv. Finansal Raporlama Standartları, bağımsız olarak genel amaçlar doğrultusunda, finansal tabloların ve diğer finansal raporlamaların ortak yararı dikkate alınarak şekillendirilmiştir. Bu nedenle, ticari,

⁵⁰

Türkot, a.g.e., s.148.

endüstriyel, finansal ve benzer faaliyetlerde işletme varlıklarının korunmasının sağlanmasına önem verilmesinin sağlanmasıdır.⁵¹

3.7. Uluslararası Muhasebe Standartları ve UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin üç temel kavramı üzerine kurulmuştur. Bu kavramlar aşağıdakilerdir:

- İşletmenin Devamlılığı
- Tutarlılık
- Dönemsellik

Bunlara ek olarak uluslararası muhasebe standartları, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulamasında da aşağıdaki kavramlar esas alınmaktadır:

- İhtiyatlılık
- Özün Önceliği
- Önemlilik

Uluslararası Muhasebe Standartları, üç ayrı aşamada oluşturulmaktadır: ilk aşamada, bir standarda ilişkin bütün konular kapsamlı bir şekilde ele alınarak ulusal muhasebe standartları kurullarıyla irtibat kuran kurul üyeleri görüş alışverişinde bulunmaktadır. İkinci aşamada, Kurul, Standart Tavsiye Kurulu' na (SAC) hangi muhasebe sorunlarına geliştirilecek yeni bir standart kapsamında yaklaşılması gerektiği konusunda danışmakta ve görüş alışverişini izleyen evrede bir İcra Komitesi atanmaktadır. Bir tartışma metni hazırlandıktan sonra da kamuoyunun yorumlarına sunulmaktadır. Üçüncü

⁵¹ Gökdeniz, a.g.e., s.35.

aşamada ise, taslak çalışmayı geliştiren kurul, onu tekrar kamuoyunun görüşüne sunmaktadır. Çalışmanın revize edilmesi ve Kurul üyeleri tarafından onaylanmasından sonra, IASB tarafından yayınlanmaktadır.⁵²

Uluslararası Muhasebe Standartları uygulama ile ilgili sorunlar ortaya çıktığında güncellenmekte ve yeniden gözden geçirilmiş standartlar yayınlanmaktadır. Aşağıda UMS'ları sıralı halde sunulmaktadır:

UMS 1- Finansal Tabloların Sunumu (Presentation of Financial Statements)

UMS 2- Stoklar (Inventories)

UMS 7- Nakit Akım Tabloları (Cash Flow Statements)

UMS 8- Raporlama Döneminde Net Kar veya Zarar, Muhasebe Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler (Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)

UMS 10- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After Balance Sheet Date)

UMS 11- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri (Construction Contracts)

UMS 12- Gelir Vergilerinin Muhasebesi (Accounting For Income Taxes)

UMS 14- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (Segment Reporting)

UMS 16- Maddi Duran Varlıklar (Property, Plant and Equipment)

UMS 17- Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Leases)

UMS 18- Gelirler (Revenue)

UMS 19- Çalışanlara Sağlanan Haklar (Employee Benefits)

UMS 20- Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Kamuya Açıklanması (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)

⁵²

Uysal, a.g.e, s.100.

UMS 21- Yabancı Para (Döviz) Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)

UMS 23- Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs)

UMS 24- İlişkili Taraflarla İlgili Açıklamalar (Related Party Disclosures)

UMS 25- İştiraklerin muhasebeleştirilmesinde borç ve sermaye yatırımlarının kayda alınması ve değerlemesiyle ilgili kısımların yerine geçer.

UMS 26- Emeklilik Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

UMS 27- Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

UMS 28- İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

UMS 29- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

UMS 30- Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)

UMS 31- Ortak Girişimlerdeki Çıkarların Finansal Raporlaması (Interests In Joint Ventures)

UMS 32- Finansal Enstrümanlar: Açıklamalar ve Sunuş (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)

UMS 33- Hisse Başına Kazanç (Earnings Per Share)

UMS 34- Ara Dönemlerde Finansal Raporlama (Interim Financial Reporting)

UMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairment Of Assets)

UMS 37- Karşılıklar, Şarta Bağlı Borçlar Ve Şarta Bağlı Varlıklar (Provisions, Contingent, Liabilities And Contingent Assets)

UMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)

UMS 39- Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme (Financial Instruments)

UMS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Investment Property)

UMS 41- Tarım (Agriculture)⁵³

Yukarıdaki sıralamada dikkat edileceği üzere standartlar birbirini takip etmemektedir. Bunun nedenini şu şekilde açıklayabiliriz: UMS 3 “Konsolide Finansal Tablolar” 1989’da kaldırılıp UMS 27 ve UMS 28 kapsamına alınmıştır, UMS 4 “Amortisman Muhasebesi” 1999 yılında yürürlükten kaldırılarak UMS 16 UMS 22 ve UMS 38 kapsamına alınmıştır. UMS 5 “Finansal Tablolarda Açıklanacak Bilgiler” 1997’de kaldırılıp UMS 1 kapsamına alınmıştır. UMS 6 “Fiyat Değişiklikleri” UMS 15 kapsamına alınmıştır. UMS 9 “Araştırma Geliştirme Faaliyetleri” UMS 38 kapsamına 1999’da alınmıştır. UMS 13 “Dönen Varlıklar ve Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Sunumu” UMS 1 kapsamına alınmıştır. UMS 15 “Fiyat Değişikliği Etkilerini Yansıtan Bilgiler” 2003 yılında geri çekilmiştir. UMS 22 “İş Birleşmeleri” 2003 yılında UFRS 3 kapsamına alınmıştır. UMS 25 “Yatırımların Muhasebeleştirilmesi” 2001 yılında kaldırılıp UMS 39 ve UMS 40 kapsamına alınmıştır. UMS 30 “Bankalar ve benzer Finansal Kurumların Finansal Raporlarında Yapılacak Açıklamalar” 2007 yılında UFRS 7 ile yürürlükten kaldırılmıştır. UMS 35 “Durdurulan Faaliyetler” 2005 yılında UFRS 5 kapsamına alınıp iptal edilmiştir.⁵⁴

Yukarıda ayrıntıları ile açıklanan UMS ları içinde çalışmamızın konusunu ilgilendiren UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 1993 yılında yürürlüğe girmiştir. UMS 11 Standardı, 1 Ocak 1995 tarihinde ve bu tarihten sonra başlayan dönemler için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. Standard; yıllara yaygın inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak gerçekleşen gelir ve giderlerin projeyi gerçekleştiren müteahhit firmanın kayıtlarında nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin açıklanmasını kapsamaktadır.

UMS 11, özetle; gelir ve maliyetlerin taahhüt işinin tamamlanma oranı nispetinde ilgili mali yılda gelir tablosuna yazılmasını öngörmektedir. Projede öngörülen zarar var ise tüm zararın bir defada ve ilk fark edildiği anda mali

⁵⁴ Nihat K. Anıl, B.Bahadır Aycan ve Ayşe Anıl, “Türkiye Muhasebe Standartları’nın Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta”, **E-Yaklaşım**, Sayı No:34, (Mayıs 2006)
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger> (27.07.2009).

tablolarla yazılması gerekmektedir. Bu uygulama, mali tablolarda şirketlerin cari dönemdeki performanslarının değerlendirilmesini mümkün kılmamaktadır.⁵⁵

4. TÜRKİYE'DE MUHASEBE ve FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ALANINDA GELİŞMELER

Muhasebe; mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatı diye tanımlanmaktadır. Finansal tablolar, muhasebenin tanımında yer alan raporlama işlevinin yerine getirilmesi gereği ortaya çıkan tablolardır. Muhasebeden beklenen en önemli görevlerden biri de işletmede meydana gelen olayları belirli dönem aralıklarıyla işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer ilgililere aktarmaktır.⁵⁶

Finansal tabloların, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını, doğru gerçek durumunu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtılabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarının oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması beklenemez. Bu nedenle, her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların uluslararası standartlarına uyumlu olması gerekmektedir.⁵⁷

Muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacının esas alındığı ülkelerde dikkat çekici konu, başlangıçta standart oluşturma süreci muhasebe meslek örgütlerinin hakimiyetinde iken, sonradan yapılan düzenlemelerle bu

⁵⁵ Nesrin Tuncer, **İnşaat Sektöründe Finansal Değişime Hazırlık – İnşaat Sözleşmeleri**, http://kdevtr2.lcc.ch/dbfetch/52616e646f6d4956683f1f880ada586eff75d445a76b9fe2/kpmg_intes_sunu_m.pdf (27.07.2009).

⁵⁶ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, (Onikinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007), s.3.

⁵⁷ Bostancı, **a.g.e.**, s.2.

yapının değiştirilerek finansal tablo hazırlayan ve kullanan tüm ilgi gruplarının sürece katılımının sağlanmış olması ve standartların uygulanmasına ilişkin yaptırım gücünün daha belirgin hale gelmesidir. Söz konusu ülkelerde, standart oluşturma görevi, ilgili çıkar gruplarının temsil edildiği bağımsız kurullar tarafından gerçekleştirilmekte olup, bu kurullar tarafından kaliteli standartlar üretmek ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmek üzere piyasa katılımcıları ile sürekli iletişimi öngören yöntemler uygulanmaktadır.⁵⁸

Ülkemizde muhasebe uygulamalarına Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemeler yön vermiş, söz konusu kanunlarda yer alan hükümlerin yeterli olmadığı durumlarda ise yasalarla kurulmuş kurumların yapmış oldukları düzenlemelere başvurulmuştur. Muhasebe standartlarının oluşumunda ve geliştirilmesinde öne çıkan kuruluşların başında; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) gelmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu , ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıkları bağlayıcı yönde muhasebe standartları belirlemekte ve denetlemekte iken Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu da bankaların ve özel finans kurumlarının uymak zorunda oldukları muhasebe ve raporlama standartlarını belirlemekte ve denetlemektedir. Konumuz gereği bu aşamada biz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan bahsedeceğiz.

4.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMSK; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan bir kurum olup, 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş ve buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi

⁵⁸ Zafer Sayar, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı No: 8, (Ekim 2002), s.77.

Gazetede yayımlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer üye, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere dokuz üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi üç yıldır. Süresi dolmadan ayrılan üyelerin yerine ilgili kurum yeni üye seçmektedir.⁵⁹

4.1.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Görevleri

TMSK'nun görevleri aşağıdaki gibidir:

- i. Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- ii. Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- iii. Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- iv. Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- v. Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak

⁵⁹ Ümit Gücenme Gençoğlu, “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, **MUFAD Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı:5, (Ocak 2000) , s.33.

- üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- vi. Gerekğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
 - vii. Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

4.1.1.1. TMSK'nun Mesleki Nitelikli Görevleri

TMSK'nun mesleki nitelikli görevlerine ilişkin yetkileri ise şu şekildedir:

- i. Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak,
- ii. Muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özelgeler yayımlamak,
- iii. Kurula yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak,
- iv. Kurul tarafından veya çalışma komisyonlarınca hazırlanan veya ilgili yerlere hazırlatılan görüş ya da öneri nitelikli etüd, inceleme, araştırma ve diğer çalışmaları, derlenen istatistik verileri değerlendirerek, gerekli görülenlerin yayımlanmasını görüşüp karara bağlamak,
- v. Çalışma komisyonlarının kurulmasını, üyelerinin ve çalışma komisyonları başkanlarının belirlenmesini görüşüp karara bağlamak,
- vi. Gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek,

vii. Benzeri diğer konularda karar almak.

4.1.1.2. TMSK'nun İdari Nitelikli Görevleri

TMSK'nun idari nitelikli görevlerine ilişkin yetkileri aşağıda belirtilmiştir:

- i. Muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayımlanması koşullarını belirlemek ve gerekli düzenlemeleri yapmak,
- ii. Faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili olarak çalışma komisyonlarınca esas alınacak usul ve esasları saptamak,
- iii. Kurulda saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,
- iv. Çalışma komisyonlarının yıllık ya da belli süreli çalışma programlarını görüşüp kesinleştirmek,
- v. Hazırlanan Kurul bütçe ve kesin hesabını, kabul etmek ve Maliye Bakanlığına göndermek,
- vi. Yıl içinde ortaya çıkacak gereksinimler karşısında bütçeyi revize etmek, gelir ve harcamalara ilişkin ödenekleri artırmak veya fasıllar arası gerekli aktarmaları yapmak,
- vii. 4857 sayılı İş Kanunu çerçevesinde istihdam edilen personele ilişkin disiplin, ücret, ikramiye ve diğer sosyal yardımlar gibi konularda, ilgili mevzuatın kendi yetkisine bıraktığı hususları görüşüp karara bağlamak,
- viii. Kendi yetkisine bırakılan satın alma, satma ve kiralama konularındaki dosyaları, sözleşme önerilerini görüşüp karara bağlamak,
- ix. Başkan adına temsil ve imzaya yetkili yönetici personelin bu yetkilerinin kapsamını belirlemek, imza örneklerini tescil ve ilan etmek,
- x. Çalışma komisyonlarının ve personelin çalışmaları hakkında Başkandan bilgi istemek ve çalışma sonuçlarını değerlendirmek,

xi. Benzeri diğer konularda karar almak.⁶⁰

4.1.2. TMSK'nun Standart Belirleme Çalışmaları

TMSK; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararını almış ve IASB'le yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları olarak resmi gazetede yayımlamıştır. Özellikle borsaya kayıtlı şirketler, bankalar, sigorta şirketleri ve belirli büyüklükteki işletmeler için zorunlu olan bu standartların 31.12.2006 raporlama tarihi olarak uygulanması gerekmektedir. Borsaya kayıtlı şirketlerin büyük bir kısmı esasen 31.12.2005 tarihli finansal tablolarını bu standartlara göre hazırlamışlardır. Orta ve küçük büyüklükteki işletmeler için de, söz konusu standartların daha basitleştirilmiş versiyonunun yürürlüğe girmesi konusunda çalışmaları yapılmaktadır.⁶¹

TMSK tarafından oluşturulan standartlar sistemli bir çalışmanın ürünüdür. Standartların oluşum süreci, çalışma komisyonu tarafından taslak metinlerin hazırlanmasıyla başlar. Hazırlanan taslak metinler Kurul Genel Sekreterliğe sunularak, Kurulun internet sitesinde kamuoyunun görüşlerini almak için yayımlanır. Genel Sekreterlik, kamuoyunun görüşlerini de dikkate alarak, taslak metni değerlendirir ve gerekli düzeltmeleri yapar. Bunun ardından, son şeklini vermek üzere Genel Sekreterlik Önerisi adı altında Genel Kurula sunar. Genel Kurul tarafından öneri incelendikten sonra Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standardı olarak onaylar ya da tekrar değerlendirilmek üzere çalışma komisyonuna gönderir. Kurul tarafından kabul edilen standartlar Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer. Kurul tarafından yayımlanmış ve yürürlükte olan 8 adet Türkiye Finansal Raporlama

⁶⁰ http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59
(28.07.2009)

⁶¹ Akdoğan, 2006, **a.g.e.**, s.4.

Standardı (TFRS) ve Kavramsal Çerçeve ile birlikte 31 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) bulunmaktadır.

4.2. Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Türkiye Muhasebe Standartlarının ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının standart numarasına göre sıralanmış hali aşağıdaki gibidir:

TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 2- Stoklar

TMS 7- Nakit Akış Tabloları

TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

TMS 10- Bilanço Tarihindeki Olaylar

TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri

TMS 12- Gelir Vergileri

TMS 14- Bölümlere Göre Raporlama

TMS 16- Maddi Duran Varlıklar

TMS 17- Kiralama İşlemleri

TMS 18- Hasılat

TMS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

TMS 21- Kur Değişiminin Etkileri

TMS 23- Borçlanma Maliyetleri

TMS 24- İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS 26- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 27- Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

TMS 28- İştiraklerdeki Yatırımlar

TMS 29- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

- TMS 30- Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar
- TMS 31- İş Ortaklıklarındaki Paylar
- TMS 32- Finansal Araçlar Sunum
- TMS 33- Hisse Başına Kazanç
- TMS 34- Ara Dönem Finansal Raporlama
- TMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 39- Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- TMS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- TMS 41- Tarımsal Faaliyetler
- TFRS 1- Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
- TFRS 2- Hisse Bazlı Ödemeler
- TFRS 3- İşletme Birleşmeleri
- TFRS 4- Sigorta Sözleşmeleri
- TFRS 5- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- TFRS 6- Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değiştirilmesi
- TFRS 7- Finansal Araçlar: Açıklamalar
- TFRS 8- Faaliyet Bölümleri

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı tez çalışmasının ikinci bölümünde ayrıntılı olarak incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ VE TMS 11

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İnşaat sözleşmeleri hakkında ayrıntılı bilgi verilecek olan çalışmanın bu bölümünde giriş olarak inşaat kavramı, kavramsal çerçevede ele alınacak ve inşaatın tanımı ile inşaat türlerinden bahsedilecektir.

1.1. İnşaat Kavramı

İnşaat, toprağa bağlı olarak ve sürekli kalmak amacıyla bir yapının kurulması için ilk madde ve malzemelerin insan gücü ve zekası ile birleştirilmesi ile fayda sağlayan ve ekonomik değere sahip tesislerin oluşturulmasıdır.⁶²

Bina, havalimanı, tersane, köprü, spor tesisi, altyapı, rafineri tesisleri, gemi yapımı, dekupaj işleri vb. işler inşaat faaliyetleri, bu işlerin sonucunda ortaya çıkan yapım ise, inşaat olarak tanımlanır.⁶³

Medeni Kanun'a göre inşaat ve imalat; arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeylerdir. Çalışma Bakanlığı tarafından hazırlanan İş Kolları Tüzüğü inşaatı; “bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri olarak” tanımlamıştır.⁶⁴

⁶² Mehmet Sayarı, **Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni**, (Ankara: Gazi Üniversitesi, Yayın No:32, İİBF Yayın No:22, 1983), s.3.

⁶³ Kazım Yılmaz, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**, (Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2007), s.19.

⁶⁴ Çiğdem Özkaya Yıldırım, **İnşaat Muhasebesi**, (Ankara: Detay Yayıncılık, 2008), s.5.

İnşaatın tanımını yargı içtihatları ve doktrinlere göre genişletirsek; binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, köprüler, bir köprünün mesnetleri, bir demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri ile mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat ve imalat kavramı içine girmektedir. Ayrıca tüm bu sayılanlara ilave olarak etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler inşaat işi içinde tanımlanmaktadır.⁶⁵

İnşaat işlerini bir üretim eylemi olarak değerlendirdiğimizde ve yapılan tüm tanımlardan hareketle inşaatı; bir yıldan uzun bir sürede, üretim faktörleri kullanılarak yoğun bir çaba ve üretim süreci sonucunda ortaya çıkan ürün şeklinde de tanımlayabiliriz.

Bir yapı eserinin inşaat sayılması için, bunun ilk defa yapılması, yani yeni inşaat olması şart değildir. Mevcut bir yapıda yapılan ilaveler, inşaat sayıldığı gibi böyle bir yapıdaki değişiklik ve onarımlar, yani iyileştirme ve düzeltmeler de inşaatır.⁶⁶

1.2. İnşaat Türleri

İlk madde malzeme ve işgücü yardımıyla meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü içine alan inşaat, nitelik ve vergi mevzuatı açısından;

- i. Menkul (Taşınır) İnşaatlar
- ii. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaatlar
- iii. Özel İnşaatlar

⁶⁵ Bülent Üstünel, **Tekdüzen Hesap Planı**, (İkinci Baskı, İstanbul: Denet Yayınları, 1994), s.

⁶⁶ Latif Onur Uğur, **İnşaat Sözleşmeleri**, s.7.
http://www.linsaat.com/uploads/TrbBlogs/pdfs_3/37249_1225611075_253.pdf (30.07.2009).

iv. Taahhüt Şeklinde İnşaatlar olmak üzere dörde ayrılır.⁶⁷

Aşağıda bu türler ayrı ayrı incelenmiştir.

1.2.1. Menkul (Taşınır) İnşaatlar

743 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 654. maddesine göre ise; menkul inşaatlar temelli kalmak maksadı olmaksızın başkasının arsası üzerine yapılan kulübe ve baraka gibi hafif binalar menkul inşaatlardır.⁶⁸ Bunlar, geçici bir süre için belirli bir amaca hizmet eden ve belirli bir hizmete ayrılmak üzere, belirli bir arsa üzerine yapılan yapılardır. Bu tür inşaatların tapu kaydı gerekmez ve inşa edenin mülküdürler.⁶⁹

Menkul inşaatlara örnek olarak; kulübe, baraka, şantiye binası, yazlık sinema ve tiyatro sahneleri, bayram ve panayırılar nedeniyle inşa edilen tezgah ve tribünler gösterilebilir.⁷⁰

1.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat

Menkul olmayan inşaat, insan eliyle toprağa bağlı olarak ve sürekli kalmak amacıyla meydana getirilen ekonomik değere sahip yapılardır. Bu yapılar; menkul inşaat dışında kalan ve araziye bağlı olan ve ekonomik değeri olan inşaatlardır.⁷¹ İnşaat sözleşmesinin konusunu, ilke olarak taşınmaz inşaat oluşturur. Menkul olmayan inşaatları, özellikleri ve yapımında gerekli uzmanlık ve teknik nedenler dolayısıyla üç gruba ayırmak mümkündür:

⁶⁷ Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, (Birinci Basım, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008), s.43.

⁶⁸ Yıldırım, **a.g.e.**, s.14.

⁶⁹ Ali Alagöz, **Türkiye'de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri**, (Birinci Basım, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2008), s.3.

⁷⁰ Alagöz, **a.g.e.**, s.3.

⁷¹ Alagöz, **a.g.e.**, s.4.

- i. Konutlar: Ev, apartman, villa vb.
- ii. Ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar: İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri vb.
- iii. Özel uzmanlık isteyen inşaatlar: Yol, köprü, baraj, havaalanı vb.⁷²

1.2.3. Özel İnşaat

Özel (yap-sat) inşaatlar kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat türleridir. Yapının amacı önemli değildir. Kendileri kullanmak üzere yapabilecekleri gibi satmak amacıyla da yapabilirler.⁷³

Diğer bir tanıma göre özel inşaatlar; gerçek ve tüzel kişilerin kendi arsaları üzerinde ya da daire ve kat karşılığı olarak başkalarının arsaları üzerine satarak gelir elde etmek ya da satma amacı gütmeksizin kendi ihtiyaçları için bir yapıyı meydana getirmek üzere yaptıkları inşaatıdır.⁷⁴ Özel inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler üretim işletmesi niteliği taşıması nedeniyle üretmiş oldukları mamullerin pazarlama ve satış sorumluluğu da kendilerine aittir. Bu tür inşaat işlerini yürüten işletmelerde gerek inşaat faaliyeti ile ilgili olay ve işlemlerin kayıt düzeni gerekse vergilendirme şekli taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetlerinden farklıdır.⁷⁵

1.2.4. Taahhüt Şeklinde İnşaat

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli ve sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını üstlenmektir. Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar kişi ya da kurumların, başkalarının adına yaptıkları inşaat işleri olarak tanımlanabilir.

⁷² Alagöz, **a.g.e.**, s.4.

⁷³ Yıldırım, **a.g.e.**, s.14.

⁷⁴ Yılmaz, **a.g.e.**, s. 29.

⁷⁵ Alagöz, **a.g.e.**, s.4.

Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyeti, inşaat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmede belirlenen şartlar altında bir yapıyı meydana getirmek üzere yaptıkları inşaat faaliyetleridir. Konutlar ve ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar ve özel uzmanlık alanı isteyen inşaat faaliyetleri taahhüt şeklindeki inşaatla örnek olarak gösterilebilir.⁷⁶

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri, bir yıldan uzun süreli ise bu tip faaliyetlere, "Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri" adı verilir. Aynı yıl içinde başlayıp biten inşaat taahhüt işlerine ise "Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri" adı verilir.⁷⁷

2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TÜRLERİ

İnşaat sözleşmeleri, TMS 11 kapsamında "sabit fiyatlı sözleşmeler" ve "maliyet artı kâr sözleşmeleri" olarak sınıflandırılır.

2.1. Sabit Fiyatlı Sözleşme

Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.⁷⁸

Sektörde yaygın olan bu sözleşme şeklinde işi üstlenmek isteyen yükleniciler, tüm ünite fiyatlarını içermek üzere keşif bedeli üzerinden % hesabı

⁷⁶ İslam Çankaya, **İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın Özel (Yap-Sat) İnşaatlar**, (Ankara: Meslek Yayınları, 2003), s.19.

⁷⁷ Yıldırım, **a.g.e.**, s.15.

⁷⁸ http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/TFRS2008DIZGI/TMS'ler/TMS%2011/TMS%2011.pdf (25.07.2009).

ile belirli bir oranda indirim yapmak suretiyle veya hiç indirim yapmaksızın keşif bedeli ile işi alırlar.⁷⁹

Sabit Fiyatlı Sözleşmeler; Götürü Ücretli Sözleşmeler ve Birim Fiyatlı Sözleşmeler olarak iki gruba ayrılır.

2.1.1. Götürü Ücretli Sözleşmeler

Götürü ücret, tarafların inşaatın tamamının bitirilip teslim edilmesi karşılığında yükleniciye ödenecek miktarı baştan belirlemiş olmalarıdır. Başka bir ifadeyle götürü ücret, tasarlanmış inşaatın belirlenmiş sabit bir fiyata yapılması demektir. Götürü ücret; malzeme, işçilik, masraflar ve yüklenici karını da kapsar. Bu yöntem en basit ve en çok uygulama alanı bulan yöntemdir. Kısa süreli, kapsamı iyi belirlenmiş, küçük yapım işlerinde uygulanması yerinde olur. İlerleyen aşamalarda değişiklik az olacağı için bina inşaatında götürü usulü fiyatlandırma uygun olabilir. Mühendislik-tasarım işleri, danışmanlık servisleri ya da uzun süreli ve geniş kapsamlı işler için tercih edilmemelidir.

Proje bedelinin baştan bilindiği tek fiyatlandırma seçeneğidir. Bu sebeple, kısıtlı bütçesi olan işverenler bu yöntemi tercih ederler. Yüklenicinin fiyatlandırmayı doğru yapabilmesi için yapım ihalesinden önce tasarıma dair tüm plan ve şartnamelerin eksiksiz tamamlanmış olması gerekir. İşveren katılımına ihtiyacın en alt düzeyde olacağı fiyatlandırma usulüdür. Yapım ihalesi öncesi plan, proje ve şartnamelerin hazır olması ile yüklenici, yöntem ve stratejilerini daha iyi belirleme şansına sahiptir. Doğru bir planlama ve etkin kaynak kullanımı ile yüklenici hem projeyi istenilen süre, kalite ve maliyette yapabilir hem de kazancını artırabilir.⁸⁰

⁷⁹ Alagöz, a.g.e., s.120.

⁸⁰ <http://www.yapirehberi.net/inshukuku-sozfiyat.htm> (25.07.2009).

2.1.2. Birim Fiyatlı Sözleşmeler

Birim fiyatlı sözleşmelerde yükleniciye ödenecek ücret (sözleşme tutarı), her bir iş kaleminin birim fiyatları ile öngörülen miktarlarının çarpımının toplamına eşittir. Her bir birim fiyat; malzeme, işçilik, masraflar ve yüklenici karını da içerecek şekilde belirlenir. Birim fiyatlı sözleşmede plan ve şartnameler tamamlanmadan yapım ihalesine çıkılabilir. Fakat plan ve şartnameler teklif verenlerin projedeki iş kalemlerini eksiksiz belirleyip fiyatlandırabilmesi için anlamlı bir düzeyde hazırlanmış olmalıdır. Ayrıca, yapım sırasında iş kalemlerinin belli bir orana kadar artmış olması işveren tarafından kabul edilir. Bu sınır genelde %15 dir ve bu esneklik yüklenici için güvence olur. İyi tanımlanmış (kapsamı ve iş kalemleri doğru belirlenmiş) fakat miktarların doğru tahmini zor ya da imkansız olan projelerde bu yöntem uygundur. Toprak, kazı, derin temel işleri bu tip projeye örnek gösterilebilir.⁸¹

2.2. Maliyet Artı Kar Sözleşmesi

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.⁸²

Bu sözleşmede yüklenici tarafından yapılan tüm maliyetler idarece aynen üstlenilmekte ve kendisine ayrıca önceden belirlenen bir nispet veya miktar üzerinden ek tutar verilmektedir. Maliyet artı kar usulüne göre yapılan sözleşmelerde inşaatla ilgili giderler ve maliyet unsurları ayrıntılı bir şekilde tespit edilmekte ve belirli zaman aralıkları içerisinde yapılan harcamalara ait belgeler, idareye dekont edilmektedir. Bu sözleşme türünde, gelecekte

⁸¹ <http://www.yapirehberi.net/inshukuku-sozfiyat.htm> (25.07.2009).

⁸² http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/TFRS2008DIZGI/TMS'ler/TMS%2011/TMS%2011.pdf (26.07.2009).

meydana gelebilecek değişikliklere göre yükleniciye ödenecek ek ödeme ancak iş bitiminde gerçek maliyetin ortaya çıkması ile hesaplanabilir.⁸³

3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TARAFLARI

İnşaat sözleşmesi temelde yüklenici (müteahhit) ve işveren (iş sahibi) olmak üzere karşılıklı iki taraftan oluşur.

İş sahibi, taşınmaz bir yapı eserinin (inşaatın) yapımını ısmarlayan kişidir. Müteahhit ise ısmarlanan ve inşaat sözleşmesinin konusunu oluşturan taşınmaz yapıyı yani inşaatı yapmayı ve iş sahibine teslim etmeyi yüklenen kişidir. İş sahibi, gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.⁸⁴ Sözleşmenin iş sahibi tarafı, tek bir kişi olabileceği gibi birden çok kişiden de oluşabilir.

İnşaat sözleşmesinin diğer tarafı olan müteahhit de, iş sahibi gibi, gerçek kişi veya tüzel kişi olabilir.⁸⁵ Türk Dil Kurumu sözlüğünde “müteahhit” sözcüğü, “başkasıyla ilgili bir işi yapmayı üzerine alan kimse, yüklenici, üstlenici şeklinde açıklanmıştır.⁸⁶

Diğer bir tanıma göre ise; başkası tarafından talep edilen inşaat veya onarım işini, belirli bir bedel karşılığında, kendi nam ve hesabına üstlenen gerçek ya da tüzel kişilere “müteahhit” denir.⁸⁷ Yüklenici olarak tanımlanabilecek olan müteahhit; bir ücret karşılığında malzemeli veya malzemesiz olarak ihale eden kuruma karşı inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir.⁸⁸

⁸³ Alagöz, **a.g.e.**, s.120.

⁸⁴ Fikret Eren, “İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Borçları ve Bu Borçların Yerine Getirilmemesinin Sonuçları”, (Ankara: **İnşaat Sözleşmeleri (Yönetici-İşletmeci Mühendis ve Hukukçular İçin Ortak Seminer**, 1996) s.50.

⁸⁵ Sezer Özyörük, **İnşaat Sözleşmesi (Yapısı-Feshi Borçlar Kanunu 371. Maddesine Göre Feshin Sonuçları)**, (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları 1988), s.14.

⁸⁶ Yıldırım, **a.g.e.**, s.11.

⁸⁷ Şenol Babuşcu ve diğerleri, **Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı Lisanslama Sınavlarına Hazırlık, SPK İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, (Akademi Consulting & Training, 2007), s.6.

⁸⁸ Çankaya, 2003, **a.g.e.**, s.20.

4. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN UNSURLARI

İnşaat sözleşmelerinin;

- i. Yapı eseri (inşaat) meydana getirme,
- ii. Ücret,
- iii. Taraflar arasında anlaşma olmak üzere üç unsurundan bahsedilebilir.

4.1. Yapı Eseri (İnşaat) Meydana Getirme Unsuru

Meydana getirme kavramı, ilk olarak daha önce izah edilen nitelikte bir yapıyı baştan sona yapmayı nitelemektedir. Yani inşaat yapma, her şeyden önce yeni ve başlı başına bir bütünlük arz eden bir yapı eseri ortaya çıkartmayı ifade eder.⁸⁹ İnşaat sözleşmesi kapsamında inşaat; bir yapının tamamı olabileceği gibi sadece bir kısmını da kapsayabilir. Yani, bir yapı eserinin tamamını meydana getirmek olduğu kadar, bir parçasını meydana getirmek de inşaat sözleşmesi kapsamındadır.

İnşaat alanında eseri meydana getirme (inşa etme, yapma); yeni bir inşaat yapmak, mevcut bir yapıda değişiklik yapmak, mevcut bir yapıya ilave yapmak, mevcut bir yapıyı onarma ve yıkma olarak geniş bir şekilde ele alınır.⁹⁰ Meydana getirme kavramı yeni bir yapının ortaya çıkartılmasını öncelikle ifade etmekle birlikte bununla sınırlı değildir. Meydana getirme; bir yapı ile bütünleşecek şekilde yapılan kısmi inşaat işlerini de kapsar. Bu itibarla; mevcut bir yapıya ilave veya mevcut bir yapıda değişiklik ya da onarım yapmayı da kapsar.⁹¹

⁸⁹ Baygın, **a.g.e.**, s.13.

⁹⁰ <http://www.yapirehberi.net/inshukuku-sozlesme.htm> (01.07.2009)

⁹¹ Aral, **a.g.e.**, s.331.

4.2. Ücret Unsuru

İnşaat sözleşmelerinin diğer bir unsuru, ortaya çıkarılacak eser karşılığında iş sahibinin borcu olan ücrettir. İnşaat sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerdir. Bu sebeple, inşa eserinin meydana getirilmesinin mutlaka bir ücret karşılığında taahhüt edilmiş olması gerekir.⁹²

Ücret, istisna sözleşmesinin sıkça görülen bir türü olan inşaat sözleşmesinin de asli unsurlarından birini oluşturmaktadır.⁹³

Ücrete dair konular baştan belirlenebileceği gibi ücretin baştan kararlaştırılmamış olması sonucu değiştirmez, eserin yapımına karşılık bir ücretin ödenmesi gerekir. Her sözleşme gibi inşaat sözleşmeleri de tarafların asli edimler üzerinde iradelerinin uyuşması (anlaşma) ile tamam olur. Taraflar, meydana getirilecek yapı eseri karşılığında ücret ödeneceğine dair açıkça anlaşabilecekleri gibi örtülü olarak da anlaşmaya varabilirler. İnşaatın, hal ve şartlar ile hayatın olağan seyrine göre yalnızca ücret karşılığı meydana getirilebileceğinin; yani karşılığın varlığının tabii sayılacağı durumlarda ücret ödenmesi örtülü olarak kararlaştırılmış sayılır. Genellikle meslek sahipleri ile zanaatkarların gördükleri işlerin ücret karşılığı olduğu söylenebilir.⁹⁴

4.3. Taraflar Arasında Anlaşma Unsuru

Diğer sözleşmelerde olduğu gibi; inşaat sözleşmesi açısından da, tarafların, sözleşmenin esaslı unsurları üzerinde karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları gerekmektedir. BK. md. 355'den anlaşıldığı üzere; tarafların, belirli bir yapı eserinin meydana getirilmesi ve bu inşaat karşılığında ücret ödenmesi konusunda anlaşmış olmaları gerekir. Ancak bu noktada tekrar

⁹² Ali Naim İnan, **Bankacılar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi**, (Beşinci Baskı, Ankara: Sözkesen Matbaacılık, 2001)

⁹³ Baygın, **a.g.e.**, s.14

⁹⁴ Kemal Dayınlarlı, **İstisna Akdinde Müteahhidin ve İş Sahibinin Temerrüdü: Hüküm Ve Sonuçları** (Ankara: Dayınlarlı Hukuk Yayınları, 1988), s.11.

belirtmek gerekir ki; ücret ödeneceği hususunda tarafların açık ya da örtülü olarak anlaşması gerekli ve yeterli olup, ücretin miktarının da belirlenmiş ya da belirlenebilir kılınmış olmasına gerek yoktur.⁹⁵

5. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Borçlar Kanunu açısından “inşaat sözleşmesi”, niteliği itibariyle bir istisna (eser) sözleşmesidir. Borçlar Kanunu Md.355’e göre; “İstisna, bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeği taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder”.

İstisna sözleşmesi Borçlar Kanunu’nun özel bölümünün “İstisna Akdi” başlıklı 11. babında olmak üzere, 355–371. maddeleri içerisinde düzenlenmiştir. Ne var ki inşaat sözleşmesi kanunda ayrıca ve açıkça düzenlenmiş değildir. İnşaat sözleşmesinden, sadece istisna sözleşmesini düzenleyen bazı maddelerde bahsedilmiştir. Esasen inşaat sözleşmesi; istisna sözleşmesinin, uygulamada sıklıkla görülen ve konusu ile ekonomik değeri bakımından önem arz eden bir görünüm şekli, bir türüdür.⁹⁶

İnşaat sözleşmeleri hukuki niteliği açısından; tam iki tarafa borç yükleyen, ivazlı ve kural olarak ani edimli sözleşmelerdir. Bu nitelikleri açıklayacak olursak;

- Tarafların her ikisinin de diğer tarafa karşı asli bir borç yüklendiği; yani bir tarafın ediminin diğer tarafın ediminin sebep ve karşılığı olduğu hallerde “tam iki tarafa borç yükleyen sözleşme” söz konusudur. Edimler arasında tam bir karşılıklılık ve sıkı bir bağ vardır. Bu tip sözleşmelerde edimler birbirleriyle değiştirilmektedir. Yani taraflar, birbirlerine karşı hem alacaklı hem de

⁹⁵ Baygın, a.g.e., s.17.

⁹⁶ İzzet Karataş, **Eser (İnşaat Yapım) Sözleşmeleri**, (Ankara: Sözkese Matbaacılık, 2004), s.25.

borçludurlar.⁹⁷ Müteahhidin eseri meydana getirip kendisine teslim etmesine karşılık, iş sahibi de yükleniciye belirli bir ücret ödemek zorundadır. Bu unsur, zorunlu olup sözleşmenin ivazlı olduğunu vurgular.

- İstisna sözleşmesinin ve tabi ki inşaat sözleşmesinin ani edimli mi, yoksa sürekli edimli bir sözleşme mi olduğu hususu doktrin ve yargı kararlarında sıkça tartışılmıştır. Bir görüşe göre; eserin meydana getirilmesi zamana yayılmıştır ve müteahhit, sonucun gerçekleştirilmesi yanında sonucun gerçekleştirilmesine yönelik faaliyet gösterme borcu altındadır. Anılan sebeple bu sözleşme, sürekli borç ilişkisi doğurmaktadır.⁹⁸ Müteahhidin belirli veya belirsiz bir süre boyunca devam eden bir ifa borcu bulunmamaktadır. İnşaat işlerinde borçlanılan eserin meydana getirilmesi yani müteahhidin ifaya yönelik hareketleri genellikle uzunca bir zaman almaktadır. Ancak bu durum, ifanın bu süre boyunca devam etmesi sonucunu doğurmaz. Bu sebeple; inşaat sözleşmesi niteliği itibarıyla “ani edimli” bir sözleşmedir.⁹⁹

İnşaat sözleşmelerinin bazı özellikleri ile ani edimli ve bazı özellikleri ile de sürekli borç ilişkisi özelliklerini bir arada yansıttığını ve bu sebeple sözleşmenin, her iki tipin bir birleşimi olduğunu ileri süren bir görüş de ortaya çıkmıştır.¹⁰⁰

6. İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN HÜKÜMLERİ

İnşaat sözleşmesi ile müteahhit, bir yapı eseri meydana getirmeyi ve iş sahibi de buna karşılık olarak ücret ödemeyi taahhüt etmektedir. İnşaat sözleşmesi ile tarafların her ikisi de borç altına girmekte ve sözleşmenin amacı da, söz konusu edimlerin birbirleri ile değişimidir. Söz konusu bu borçlar, her iki

⁹⁷ Turgut Akıntürk, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler-Özel Borç İlişkileri)**, (İstanbul: Beta Basım Yayın, 2001), s.255.

⁹⁸ Özyörük, **a.g.e.**, s.50.

⁹⁹ Baygın, **a.g.e.**, s.21.

¹⁰⁰ Eren, **a.g.e.**, s.52.

tarafın asli edimini oluşturmakta ve tarafların asli edimleri ise inşaat sözleşmesinin esaslı unsurlarını meydana getirmektedir. Bu itibarla; inşaat sözleşmesi niteliği itibariyle tam iki tarafa borç yükleyen ve ivazlı bir sözleşmedir.¹⁰¹

6.1. Mütahhadin Borçları

İnşaat sözleşmelerinden mütahhit inşaatın malzemesini araç ve gerecini kendisi sağlama borcu altında bulunmaktadır fakat bu durumun aksi de kararlaştırılabilir. Bu takdirde mütahhit bunları gerekli özen içinde kullanmak ve gerekirse bundan dolayı hesap vermek hatta artanı iade etmekle sorumlu olmalıdır.

Mütahhadin inşaat sözleşmesi ile üstlendiği başlıca edim, bir yapı (inşa) eserinin meydana getirilmesidir.¹⁰² Mütahhadin inşaat sözleşmesinden doğan başlıca borçları, bir inşa eseri meydana getirme, bu eseri teslim etme ve özen gösterme borçlarıdır. Mütahhit tarafından borçlanılan inşa eserinin teslim edilebilmesi için öncelikle bu eserin meydana getirilmiş olması gerekir. İş sahibi, eserin meydana getirilmesi aşamasında mütahhide çeşitli talimatları, doğrudan ya da dolaylı olarak verebilir.¹⁰³ Eser sözleşmesinde mütahhadin genel özen yükümlülüğünü düzenleyen BK.m. 356/l'e göre, "mütahhadin mes'uliyeti, umumi surette işçinin hizmet akdindeki mes'uliyetine dair olan hükümlere tabidir".

İnşaat sözleşmesi ile mütahhit, sözleşmenin konusunu oluşturan yapıyı meydana getirerek iş sahibine teslim etmeyi borçlanmıştır. Mütahhit, yaptığı çalışma ile ortaya çıkan ve objektif olarak gözlenmesi mümkün olan

¹⁰¹ Akıntürk, **a.g.e.**, s.255.

¹⁰² Özyörük, **a.g.e.**, s.1.

¹⁰³ Uğur, **a.g.e.**, s.8.

sonucu borçlanmaktadır. Yani müteahhit bir iş görme sonucunu borçlanmaktadır. Müteahhidin bu borcu bir edim fiili değil, edim sonucudur.¹⁰⁴

BK Md. 355'e paralel bir şekilde, inşaat sözleşmesi ile müteahhit bir yapı (inşa) eseri meydana getirerek bunu iş sahibine teslim etmeyi ve iş sahibi de karşılık bir bedel ödemeyi borçlanmaktadır.

BK Md. 356/III'e göre inşa eserinin meydana getirilmesinde gerekli olan alet, edevat ve vasıtaları temin borcu ilke olarak müteahhide aittir. Fakat taraflar bunun aksini de kararlaştırabilirler. Araç ve gereç sağlama borcu arasında iş makineleri parkının sağlanması, şantiye binasının ve işçi lojman ve yemekhanesinin yapılması; şantiye için gerekli elektrik ve su tesislerinin kurulması; servis araçlarının tedariki; akaryakıt sağlanması da yer alır.

Müteahhit inşa eserini meydana getirmekle borcunu ifa etmiş olmaz; ayrıca bu eseri iş sahibine teslim etmesi gerekir. Müteahhidin teslim borcunun karşılığı, iş sahibinin eseri kabzetme (filen teslim alma) borcudur. Teslim ile inşa eserinin zilyetliği müteahhitten iş sahibine intikal eder. Taşınmazlarda teslimden önce tapuda teslim işlemi yapılır.¹⁰⁵

Müteahhidin inşaat sözleşmesinden doğan borçlarını aşağıdaki şekilde dört grup altında toplayabilmek mümkündür:

- i. Yapı eserini bizzat meydana getirme veya kendi idaresi altında yaptıрма borcu
- ii. Yapı eserinin meydana getirilmesi için gerekli malzeme, araç ve gereçlere ilişkin borçları
- iii. Genel ihbar borcu
- iv. İnşaata zamanında başlama ve bitirme borcu.

¹⁰⁴ Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, (İkinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2002), s.445.

¹⁰⁵ Uğur, **a.g.e.**, s.8.

6.1.1. Yapı Eserini Bizzat Meydana Getirme veya Kendi İdaresi Altında Yaptırma Borcu

BK Md. 356 f. 2' ye göre müteahhit, kural olarak, yapı eserini bizzat meydana getirmekle veya kendi yönetimi altında yaptırmakla yükümlüdür. Maddeye göre; “Müteahhit, imal olunacak şeyi bizzat yapmaya veya kendi idaresi altında yaptırmaya mecburdur. Fakat işin mahiyetine nazaran şahsi maharetinin önemi yok ise, taahhüt ettiği şey başkasına dahi imal ettirebilir”.

BK. m. 321/II uyarınca, hizmet sözleşmesinde iş sahibi, yeterli uzmanlığa sahip olmadığını bildiği veya bilmesi gerektiği halde işçiyi çalıştırıyorsa, bunun sonuçlarına da kendisi katlanır. Oysa eser sözleşmesinde müteahhit, iş sahibinin kendisinin yeterli uzmanlığa sahip olmadığını bilmesi gerekse bile, yine sorumlu olur. Zira müteahhidin, gerekli uzmanlığa sahip olmadığı bir işi yüklenmesi veya işin yerine getirilmesi için uzmanlardan yararlanmaması onun için bir kusur teşkil eder.¹⁰⁶

Açıkça anlaşıldığı gibi, kural olarak, müteahhit yapı eserini ya bizzat meydan getirecek ya da kendi idaresi altında bir başkasına yaptıracaktır. Bir başka deyişle müteahhit inşaatı bizzat meydana getirebileceği gibi kendi yönetimi altında olmaları kaydı ile yardımcı kişilere de yaptırabilir; ancak kural olarak, müteahhidin işi bağımsız üçüncü şahıslara yaptırması mümkün değildir. Müteahhidin, inşaatı yönetimi altındaki yardımcı kişilere yaptırması durumu da şahsen ifa sayılıp; işin başkasına yaptırıldığı anlamına gelmez.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Haluk Tandoğan, **Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri**, (Üçüncü Baskı, Cilt II, Ankara: Gaç Matbaası, 1987), s.54.

¹⁰⁷ Baygın, **a.g.e.**, s.22

6.1.2. Yapı Eserinin Meydana Getirilmesi İçin Gerekli Malzeme, Araç ve Gereçlere İlişkin Borçları

BK Md. 357 f. 1’de malzemenin vasfından müteahhidin sorumlu olacağının düzenlenmiş ve takip eden fıkrada ise ilk kuralın genel olduğunu belirtircesine, “malzeme iş sahibi tarafından verilmiş ise” şeklinde olan tabirden, kural olarak malzeme sağlama borcunun müteahhide ait olduğu sonucu çıkmaktadır.¹⁰⁸

İnşa eserinin meydana getirildiği maddeye (şeye), malzeme denir. Malzeme, hammadde ya da yarı mamul de olabilir. İnşaat elemanları, özellikle demir, çimento vb. yarı mamul malzemeyi oluşturur. Arsa ve planlar bu anlamda malzeme sayılmaz. BK Md. 357, malzeme sağlama borcunu taraflardan birine yüklemiş değildir. Taraflar bunu sözleşmede serbestçe kararlaştırabilirler. Malzemenin sağlanması yönünden inşaat sözleşmesi, olağan inşaat sözleşmesi ve inşa eseri teslim sözleşmesi olarak ikiye ayrılır. Olağan inşaat sözleşmesinde, malzemeyi iş sahibi sağlarken, eseri müteahhit meydana getirir.

İnşa eseri teslim sözleşmesinde ise hem malzemeyi sağlayan hem de eseri meydana getiren müteahhittir. Müteahhit malzemeyi sağlama borcunu üstlendiğinde, aynı zamanda iyi cins (ayıpsız, gerekli şartları taşıyan) malzeme sağlama sorumluluğunu da üstlenmiş olur. Malzemenin iş sahibi tarafından sağlanması halinde, müteahhidin önce bu malzemeye özen göstermesi, onu dikkatle koruyup kullanması; sonra da ayıplı olanlarını iş sahibine derhal ihbar etmesi gerekir. İş sonunda artan malzemenin iş sahibine verilmesi de müteahhidin yükümlülüklerindendir.¹⁰⁹

İnşaat araç ve gereçleri, inşaat malzemesinden farklıdır. Araç ve gereçler meydana getirilen yapıdan ayrılabilen ve müteahhit tarafından

¹⁰⁸ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.23.

¹⁰⁹ Uğur, **a.g.e.**, s.8.

götürülerek başka işlerde dahi kullanılabilen şeylerdir.¹¹⁰ BK Md. 356/III' e göre inşa eserinin meydana getirilmesinde gerekli olan alet, edevat ve vasıtaları temin borcu ilke olarak müteahhide aittir. Fakat taraflar bunun aksini de kararlaştırabilirler. Araç ve gereç sağlama borcu arasında iş makineleri parkının sağlanması, şantiye binasının ve işçi lojman ve yemekhanesinin yapılması; şantiye için gerekli elektrik ve su tesislerinin kurulması; servis araçlarının tedariki; akaryakıt sağlanması da yer alır.¹¹¹

Araç ve gereç sağlama borcunun iş sahibine ait olduğu durumlarda; iş sahibinin de elverişli ve yeterli araçları sağlaması ve müteahhidin ise bunları özenle kullanması ve işin bitiminde iade etmesi gerekmektedir.¹¹²

6.1.3. Genel İhbar Borcu

BK Md. 357 f./3'e göre; inşaatın devamı sırasında, iş sahibinin sağladığı malzemenin veya verdiği arsanın ayıplı olduğu anlaşılır ya da yapı eserinin amaçlanan şekilde veya zamanda ifasını tehlikeye sokacak durumlar ortaya çıkarsa, müteahhit, iş sahibini söz konusu hallerin varlığından derhal haberdar etmek zorundadır.

Diğer bir anlatımla; genel olarak müteahhidin, eserin meydana getirilmesini tehlikeye sokan durumları iş sahibine bildirme borcu vardır. Aksi yönde davranarak hiç ihbarda bulunmaması veya geç ihbar etmesi durumunda ise ortaya çıkacak olumsuz sonuçlardan sorumlu olur. Müteahhidin bu şekilde ortaya çıkan ihbar borcu, esas itibariyle özen ve sadakat borcunun bir uzantısıdır. Müteahhidin bu borcu kapsamında öncelikle iş sahibinin verdiği malzemedeki veya arsada ortaya çıkan ayıpların ihbarı bulunur.

¹¹⁰ Baygın, **a.g.e.**, s.23.

¹¹¹ Uğur, **a.g.e.**, s.8.

¹¹² Aral, **a.g.e.**, s.344.

Bunların dışında; üçüncü şahısların müdahalesi, grev gibi işçi hareketleri, üçüncü şahsın borçlu olduğu malzemenin geç teslimi, ulaşımın kesilmesi vs. şekillerde işin amaçlanan şekilde veya zamanında ifasını tehlikeye sokan durumların da derhal iş sahibine ihbar edilmesi gerekmektedir.¹¹³

6.1.4. İnşaata Zamanında Başlama ve Bitirme Borcu

Müteahhit; işe zamanında başlama, devam etme ve inşaatı zamanında bitirme borcu altındadır. Müteahhit, inşaata zamanında başlamak ve gecikmeye imkân vermeden aralıksız devam ederek işi ifa etmek yükümlülüğündedir. İşin başlama zamanı ile ilgili olarak, istisna sözleşmesini düzenleyen hükümler arasında düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple inşaatın başlama tarihi sözleşmede kararlaştırılmış ise, müteahhit inşaata taraflarca kararlaştırılan zamanda başlamak zorundadır. Taraflarca işin başlama zamanı kararlaştırılmamış ise; müteahhit, işin niteliğinden anlaşılan tarihte ve niteliğinden de anlaşılamıyorsa BK Md. 74 hükmü kıyasen uygulanarak sözleşmenin kurulması ile birlikte inşaata hemen başlamalı; bununla birlikte, müteahhide zorunlu veya adetten olan hazırlık süresi tanınmalıdır.¹¹⁴

Müteahhit, eseri meydana getirirken, yapılan işte egemen olan anlayışa göre, benzer bir eserin meydana getirilmesinde makul ve dürüst bir müteahhidin göstermesi gereken tüm dikkat ve çabayı göstermek ve teknik kurallara uymak zorundadır.¹¹⁵

6.2. İş Sahibinin Borçları

İş sahibinin inşaat sözleşmesinden kaynaklanan başlıca borcu ücret ödemektir. İş sahibinin bir diğer borcu ise; sağlamış olduğu malzemenin veya

¹¹³ Baygın, a.g.e., s.26.

¹¹⁴ Baygın, a.g.e., s.26.

¹¹⁵ Tandoğan, a.g.e., s.55.

üzerinde onarım ya da değişiklik yapılacak yapının ya da üzerinde inşaat yapılacak arsanın kendisi tarafından bilinen, fakat müteahhidin kolaylıkla fark edemeyeceği ve tehlikeye sebep olabilecek ya da işi etkileyebilecek nitelik ve özelliklerini müteahhide haber vermek yükümlülüğüdür. Bu borç BK Md. 361 hükmünden kaynaklanmaktadır.¹¹⁶

7. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BÖLÜMLENMESİ

TMS 11 göre hükümlerin her bir inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanması gerektiği esası benimsenmiştir. Bununla beraber, bazı durumlarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen / tanımlanabilen bölümlerine veya bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilecektir. Örneğin, bir sözleşme, birden çok varlığın yapım işini kapsanması durumunda standarda göre uygulamacıların nasıl bir yol izleyeceği standardın 8. ve 9. maddelerindeki düzenlemelerle açıklanmıştır.¹¹⁷

Bir inşaat sözleşmesi şayet birden çok varlığın inşasını kapsıyor ise ve aşağıda belirtilen şartlar mevcut ise münferit varlıkların inşası ayrı ayrı inşaat sözleşmeleri olarak addedilir.¹¹⁸

- Her bir varlık ile ilgili maliyet ve gelirlerin ayrı ayrı belirlenebilmesi,
- Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması,
- Her bir varlık için yüklenici tarafından ayrı teklifler verilmiş olması.

Her ne kadar ortada tek bir sözleşme olsa da bu durumlarda her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak dikkate alınacaktır.

¹¹⁶ Baygın, **a.g.e.**, s.29.

¹¹⁷ Susmuş ve Zengin, **a.g.e.**, s.3.

¹¹⁸ Mehmet Akif Tunç, “TMS 11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı No:42, (Ocak 2007), s.2.

Örneğin, yüklenici işletme, belirli bir bölgenin farklı yerlerinde toplam sekiz yüz ev inşa etmek üzere anlaşma yapmıştır. Sözleşme süresi iki yıldır. Her bir grup evin maliyeti ayrı müzakere edilmiş olup yüklenici sözleşmedeki maliyet üzerinden yüzde on beş kar elde edecektir. Bu durumda, birden çok evi kapsayan tek bir sözleşme imzalanmış olsa da her grup ev ayrı sözleşmeler olarak değerlendirilecektir.¹¹⁹

8. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ

Bir veya birden çok müşteri ile imzalanmış inşaat sözleşmeleri de aşağıdaki şartları taşımaları halinde tek inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:¹²⁰

- Sözleşmeler dahilinde inşa edilecek varlıkların tek bir projenin parçaları olmaları,
- Sözleşme kapsamında inşa edilen varlıkların eşzamanlı yapılması,
- Farklı varlıklara ilişkin sözleşmelerin müşteri veya müşteriler ile tek bir paket halinde müzakere edilmesi.

Her ne kadar ortada birden çok sözleşme bulunsa da, yukarıda belirtilen ayrı ayrı sözleşmeler tek bir sözleşme olarak dikkate alınacaktır. Örneğin, yüklenici işletme, on iki standart otel inşa etmek üzere ayrı ayrı sözleşmeler imzalamıştır. Otel inşası için, arazi müşteri tarafından hazırlanacağı için her bir otelin inşaatı yaklaşık olarak aynıdır. Bu nedenle, otellerin inşaatı tek bir inşaat sözleşmesi şeklinde ele alınmalıdır.¹²¹

İnşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi veya bir sözleşme dahilinde inşa edilen varlıkların ayrı sözleşmeler olarak değerlendirilmesi bu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi noktasında önem kazanmaktadır.

¹¹⁹ Susmuş ve Zengin, **a.g.e.**, s.3.

¹²⁰ Tunç, **a.g.e.**, s.2.

¹²¹ Susmuş ve Zengin, **a.g.e.**, s.3.

9. İNŞAAT SÖZLEŞMESİ KAVRAMI ve TMS 11 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

9.1. İnşaat Sözleşmesi

Sözleşme, genellikle birbirinden farklı menfaat ve amaçlarla hareket eden kişiler arasında hukuki bir sonuç doğurmak ve özellikle bir borç ilişkisi kurmak, mevcut bir borçta değişiklik yapmak ya da onu büsbütün ortadan kaldırmak için yapılan bir anlaşmadır.¹²²

İnşaat 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 yapılmış bir sözleşmedir.¹²³

Diğer bir tanımlamaya göre, inşaat sözleşmesi; müteahhidin bir yapı eserinin tamamını veya bir kısmını meydana getirip teslim etmeyi üstlendiği ve iş sahibinin de karşılık olarak ücret ödemeyi taahhüt ettiği bir istisna sözleşmesidir.¹²⁴

Tüm bu tanımlamalardan hareketle inşaat sözleşmesini; gerçek ya da tüzel kişilere ait inşaat ile ilgili işlerin, düzenlenen sözleşme koşullarına uygun olarak, müteahhit tarafından belli bir ücret karşılığında yapılması ve teslim edilmesi işlemi olarak tanımlayabiliriz.

Borçlar Kanunu'nun eser sözleşmesine ilişkin hükümleri arasında, çeşitli maddelerde teslimden bahsedilmiş olmasına rağmen, bu borcun nasıl ifa

¹²² S.Sulhi Tekinay ve diğerleri, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, (Yedinci Baskı, İstanbul, 1993), s.51.

¹²³ TMS 11 Md.3.

¹²⁴ Özer Seliçi, **İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Sorumluluğu**, (İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978), s.4.

edileceği hususunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Doktrinde teslim, tamamlanmış eser üzerindeki fiili iktidarın, ifa amacıyla iş sahibine geçirilmesidir.¹²⁵

TMS 11 Muhasebe Standardında ise inşaat sözleşmesi; köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç veya kullanım açısından birbiri ile yakından ilişkili veya birbirine bağımlı varlık grubunun (rafineri inşaatı veya fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası gibi) inşası için özel olarak yapılan sözleşme şeklinde tanımlanmaktadır.¹²⁶

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, IAS 11 Construction Contracts Standard karşılığı olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca Türkçe'ye çevrilmiştir. Standardın geneli ve dördüncü maddesi incelendiğinde, bu başlığın standardın genelini ifade etmediği anlaşılabacaktır.

Nitekim standardın dördüncü maddesinde; “Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir.” ibareleri yer almaktadır.¹²⁷

¹²⁵ Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**, (Beşinci Basım. Ankara: Yetkin Yayınları, 2003), s. 357.

¹²⁶ Ahmet Ağca, **İnşaat Sözleşmeleri, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007), s.240.

¹²⁷ Türker Susmuş ve Yasemin Zengin, **İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları**, s.2. http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/turker_susmus_yasemin_zengin.doc (17.07.2009).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 26.10.2005 tarihinde 25978 sayılı resmi gazete ile ve Tebliğ Sıra No:7 ile yürürlüğe girmiştir.¹²⁸

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

- i. 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu,
- ii. 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu,
- iii. 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 82 sıra no'lu, tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

Birinci ve ikinci değişiklikler yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31.12.2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Üçüncü değişiklik ise doğrudan TMS 11 tarafından yapılmış olup, 31.12.2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamındaki uygulamalar inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde önem arz eden konular 11 sıra numaralı Türkiye Muhasebe Standardında açıklanmıştır. İnşaat sözleşmesine konu olan işlerin, başlama ve bitim tarihlerinin farklı dönemlere isabet etmesi, ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin hangi hesap dönemi ile ilişkilendirilmesi sorununun gündeme getirmektedir. 11 numaralı inşaat sözleşmeleri standardının amacı; inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarını açıklayarak, bu soruna çözüm getirmektir. Standardın ilk

¹²⁸ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslar Arası Muhasebe Standartları İle Uyumlu)**, (İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2006) s. 10.

maddesinde, standardın uygulama alanı belirtilmiştir. Buna göre; standart yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.

Standartta ifade edilen yüklenici işletmeler; sözleşmeye konu olan işi yapmayı taahhüt eden taahhüt işletmeleridir. Aynı zamanda sözleşmeye konu olan işinde bir hesap döneminden daha uzun bir süreyi kapsamaması gerekmektedir. Sonuç olarak standart, müşteri nam hesabına yapılan ve bir hesap döneminden daha uzun süren inşaat sözleşmelerini kapsamaktadır. İnşaat sözleşmesinden kaynaklanan gelir; başlangıçtaki ihale bedeli ile sözleşme konusu işlerdeki değişiklikler, talep hakları ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanma olasılığı bulunan ve güvenilir biçimde ölçülebilen tutarlardan oluşur.¹²⁹

9.2. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı

İnşaat sözleşmelerine ilişkin 11 no'lu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 11), yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan inşaat taahhüt işletmelerinin; sözleşmeden kaynaklanan gelirleri, giderleri ve karları veya zararları işin sürdüğü dönemler boyunca tespit edip finansal tablolarında yansıtma amacını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.

İnşaat taahhüt işletmelerinin yıllara yaygın inşaat sözleşmesinden elde edilen gelir ve maliyetlerin yine aynı sözleşme doğrultusunda yürütülen inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği, ilişkilendirilecekse bunun nasıl gerçekleştirilebileceği sorunu, inşaat sözleşmeleri standardının oluşturulmasına konu olan sorundur. Bu doğrultuda standardın amacı; yıllara yaygın inşaat işlerinde iş süresince ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin nasıl tespit edilip gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak

¹²⁹ Mehmet Sayarı, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı No:6, (Şubat 2002), s.3.

gösterileceklerini açıklayarak, uluslar arası alanda konuya ilişkin farklı muhasebe düzenlemelerinden kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmaktır.¹³⁰

Bu Standardın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır.¹³¹ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının amacı, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasını düzenlemektir.

İnşaat Sözleşmeleri Standardı, sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda kavramsal çerçevede belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik olarak da inşaat sözleşmeleri standardı bir rehber niteliği de taşımaktadır.

9.3. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Kapsamı

İnşaat sözleşmesi kapsamında inşaat; bir yapının tamamı olabileceği gibi sadece bir kısmını da kapsayabilir. Yani, bir yapı eserinin tamamını meydana getirmek olduğu kadar, bir parçasını meydana getirmek de inşaat sözleşmesi kapsamındadır.¹³²

İnşaat sözleşmeleri standardı, inşaat sözleşmelerine konu olan inşaat işletmelerinin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe

¹³⁰ Ağca, a.g.e., s.240.

¹³¹ http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/TFRS2008DIZGI/TMS'ler/TMS%2011/TMS%2011.pdf (20.07.2009).

¹³² Cem Baygın, **Türk Hukukuna Göre İstisna Sözleşmesinde Ücret ve Tabi Olduğu Hükümler**, (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1999), s.182.

uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.¹³³

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Yap-İşlet-Devret şeklindeki inşaat ile kendi adına yapılan inşaatları kapsamamaktadır. Bu yönüyle, standardın kapsamına “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 ilkelerini esas alınmaktadır. Bu çerçevede standart;

- a. Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve
- b. Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri kapsamaktadır.¹³⁴

9.4. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Getirdikleri

İnşaat Sözleşmeleri Standardında, sözleşme kapsamında ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin, inşaat işinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılması esas alınmıştır. Buna göre işletme her yıl inşaatın tamamlanma derecesine göre, ortaya çıkan gelir ve maliyetleri karşılaştırarak, kar veya zararını belirleyecektir. Bu nedenle standardın uygulanması tamamlanma derecesini vergisel açıdan önemli kılmaktadır.

İnşaat Sözleşmeleri standardı ile muhasebe uygulamalarında mevcut sisteme göre değişiklikler meydana gelmiştir. Bu standart ile dönemsellik ilkesi işletilerek, gelir ve maliyetler gerçekleştiği hesap döneminde dikkate

¹³³ Susmuş ve Zengin, **a.g.e.**, s.2.

¹³⁴ TMS 11 Md.5

alınmaktadır. Standartta, inşaat sözleşmeleri, maliyet artı kar sözleşmesi ve sabit fiyatlı sözleşme olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Standartta öngörülen sabit fiyatlı inşaat sözleşmelerinde, maliyet güncellemesi (eskalasyon) söz konusu olabilmektedir. Döneme ait sözleşme gelirinin tespiti, tamamlanma derecesine bağlanmıştır. Tamamlanma derecesi için, üç yöntem önerilmiştir. Bu durumda, tamamlanma derecesinde tercih edilen yöntemle göre, döneme ait hesaplanan maliyet ve gelir tutarı, farklılık göstermektedir.

Sözleşmedeki tamamlanma derecesinin tespitinde, inceleme sonucu belgelendirilmesi yönteminin seçilmesi durumunda, tespitin yapıldığı tarih ile dönem sonu arasındaki zaman farkı, sözleşme gelirinin doğru olarak tespit edilmesini mümkün kılmamaktadır. Bu zaman dilimleri arasında, inşaat işi devam etmekte olduğundan, tamamlanma derecesi ile birlikte, sözleşme geliri de etkilenmektedir.

Tamamlanma derecesinin belirlenmesinde, dönem maliyetinin; toplam inşaat maliyeti içindeki oranı yöntemi tercih edildiğinde ise, dönem sonunda ortaya çıkan maliyetler, toplam maliyetlerle orantılanabildiğinden, sözleşme geliri daha gerçekçi ortaya konabilmektedir. Maliyetlerin herhangi bir nedenden dolayı, işletme tarafından gerçekçi olarak ortaya konamaması, sözleşme gelirinin gerçeğe uygunluğunu olumsuz etkileyecektir.

10. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MALİYETLERİ

Çalışmanın bu bölümünde inşaat maliyetleri ve inşaat sözleşmelerinin maliyetleri olmak üzere maliyet konusu iki bölümde incelenecektir.

10.1. İnşaat Maliyetleri

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan ya da katlanılma olasılığı kuvvetli fedakarlıkların parasal tutarı olarak ifade edilmesidir.¹³⁵ Üretim maliyet giderleri, direkt ya da dolaylı olarak üretimle ilişkisi olan giderlerdir. Bunlar direkt hammadde ve malzeme, mamulün üretimi için çalışılması gerekli olan direkt işçilik ve bunların dışında kalan ancak, üretim işleminin devam ettirilebilmesi için yapılan genel üretim giderlerinden oluşur. Bu gider çeşitlerinin işletmenin üretim türüne, teknoloji yoğunluğuna göre etkinlikleri farklı olabilmektedir.¹³⁶

İnşaat işletmelerinde işlerinin her birinde projelerin maliyetlerini ayrı ayrı izlemesi gerektiğinden, inşaat endüstrisinde maliyetlerin bulunmasında sipariş maliyet sistemi kullanılır. İnşaat maliyetleri ilk madde ve malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetlerinden oluşur. İlk madde ve malzeme ile işçilik maliyetleri de kendi aralarında direkt ve endirekt maliyetler olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Üretilen mamuller veya hizmetlerle doğrudan doğruya ilişkilendirilemeyen ve birim maliyetlere dolaylı olarak yüklenebilen, her türlü üretim maliyetine endirekt maliyetler denir. İnşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmelerde endirekt giderlerden söz edebilmek için bu maliyetlerin belirli bir inşaat taahhüdü ile doğrudan ilişkisinin kurulamaması diğer bir ifade ile bu maliyetlere birden fazla inşaat taahhüt faaliyetinin sürdürülmesi için katlanılmış olması gerekir.

¹³⁵ Rıfat Üstün, **Yönetim Muhasebesi**, (Dördüncü Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1999), s.7.

¹³⁶ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, (Onüçüncü Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2001), s.89.

10.1.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri

Üretimde kullanılan ya da tüketilen tüm ilk madde ve malzemelerin parasal tutarına, ilk madde ve malzeme maliyetleri denir. İlk madde ve malzemeler üretimle ilişkileri açısından, direkt ve endirekt ilk madde ve malzeme olmak üzere iki ana gruba ayrılır.

Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, üretim maliyetinin en temel unsurlarından biridir. Bu maliyetler; üretilen mamullerle dolaysız olarak ilişkilendirilen, hangi mamule ne kadar harcadığı doğrudan saptanabilen madde ve malzeme maliyetlerinden oluşmaktadır. Direkt hammadde ve malzeme maliyetleri, herhangi bir dağıtım ölçüsü kullanılmadan doğrudan ait oldukları mamullerin maliyetine yüklenirler.

Üretilen mamullerin oluşumunda direkt hammadde ve malzeme kadar rolü olmayan ve mamul üretiminde dolaylı katkıları olan diğer bir ifadeyle, mamul üretiminde doğrudan katkıları bulunmakla beraber maliyetleri üretilen ürünlere direkt yüklenemeyen maddeler endirekt madde ve malzeme maliyeti olarak nitelendirilmektedir.¹³⁷ Endirekt malzemeler temel olarak yardımcı malzemeler ve işletme malzemeleri olmak üzere iki ana grupta ele alınır. Yardımcı malzemeler, direkt ilk madde ve malzemeler gibi üretim sırasında kullanılıp, üretilen ürünün bünyesine girerler; ancak gerek miktar ve gerekse de değer olarak, mamulün temel ögesini, makine sanayinde civata, somun; ayakkabı üretiminde kullanılan tutkal ve çivi yardımcı malzemelere örnek olarak verilebilir. İşletme malzemeleri, üretim sırasında kullanılmakla beraber mamulün bünyesine girmeyip üretimin kesintisiz yürütülmesi amacıyla hizmet ederler. Temizlik malzemeleri, makine yağları, akaryakıt işletme malzemelerinin örnekleridir.

¹³⁷

Altuğ, a.g.e., s.94.

10.1.2. İşçilik Maliyetleri

İşçilik, mamulü oluşturmak amacıyla harcanan fiziksel veya zihinsel çabaya verilen addır.¹³⁸ Direkt işçilik, üretimi bizzat yapan işçilerin; üretim sırasında tahakkuk eden, üretilen mamullerle doğrudan bağlantısı kurulabilen ücretleri olarak tanımlanabilir.¹³⁹

Endirekt işçilik maliyetleri ise, nihai mamullerin üretiminde kullanılan direkt işçilik dışında kalan ve bu mamullere doğrudan doğruya yüklenmeleri olanaksız olan işçilik maliyetleridir. Bu maliyetlere şunları örnek verebiliriz: birden fazla inşaata hizmet sunan kamyon şoförlerinin ücretleri, iş makinesi operatörlerinin ücretleri, yemekhane, yatakhane görevlilerinin ücretleri, şantiye şeflerinin maaşları (birden fazla inşaattan sorumlu olan), kıdem tazminatları, sosyal yardımlar (yemek-yakacak, giyecek vb.), eğitim ve staj giderleri, sağlık yardımları (ilaç, tedavi vb.), tatil ve izin ücretleri.

10.1.3. Ortak Maliyetler

Genel Üretim Maliyetleri; direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri dışında kalan üretime ilişkin diğer maliyetlerden oluşmaktadır. Genel Üretim Maliyetleri olarak; bakım onarım maliyetleri, enerji maliyetleri, vergi-resim-harç, sigorta maliyetleri, üretimde kullanılan sabit değerlerin amortismanı, kira maliyetleri, aydınlanma- ısıtma ve havalandırma maliyetleri, sosyal maliyetler, faiz maliyetleri, kalite maliyetleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet maliyetleri, gelecek yıllara ait maliyetler sayılabilir.

İnşaat işletmelerinde her bir inşaatla direkt ilişki kurulabilecek, inşaat maliyetine doğrudan yüklenebilecek olan maliyet giderleri olarak aşağıdakiler sayılabilir:

¹³⁸ Nihat Küçükşavaş, **Maliyet Muhasebesi**, (İstanbul: Beta Yayınları, 2002), s.20.

¹³⁹ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, (Beşinci Baskı, Ankara: Barış Yayınevi, 1998), s.127.

- Sözleşme Giderleri (taahhüt ile ilgili),
- Vergi resim ve harçlar (taahhüt ile ilgili),
- Teminat mektubu faiz ve komisyonlar,
- Proje giderleri,
- Teknik danışmanlık ücretleri,
- Makine ve teçhizat kiralari,
- Elektrik gideri (şantiyede kullanılan),
- Su giderleri (şantiyede kullanılan),
- Geçici yapı (şantiye binası) giderleri ve amortismanı,
- Teknik özelliği gereği sadece o projede kullanılan makine ve teçhizat amortismanları,
- Belli bir projede görevlendirilen bekçi ücretleri,
- Belli bir projede kullanılan yardımcı madde ve malzemeler.

10.2. İnşaat Sözleşmesi Maliyetleri

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşme taraflarından olup sözleşmenin tam anlamı ile neticelendirilmesine kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir.¹⁴⁰

TMS 11 Md.16'ya göre, inşaat sözleşmelerinin maliyetleri;

- i. Belirli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- ii. Sözleşme ile ilgili genel maliyetler,

¹⁴⁰

Ağca, a.g.e., s.247.

- iii. Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır.

10.2.1. Belirli Bir Sözleşmeyle Doğrudan İlişkili Maliyetler

Belirli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler; gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri, inşaatta kullanılan malzeme maliyetleri, tesis ve makinelerin amortisman giderleri, tesis, makine ve malzemelere ait taşıma maliyetleri, kiralama maliyetleri, sözleşmeyle direkt ilişkili olan tasarım ve teknik yardım maliyetleri, tahmini garanti maliyetleri ve garanti kapsamında yapılan işler ve onarım çalışmalarına ilişkin öngörülen maliyetler, taşeron hizmetleri kapsamında üçüncü kişilerden alınan hizmet maliyetleri ve tazminat haklarıdır.¹⁴¹ Taşeronlara yaptırılacak işler de bu grupta ele alınmalıdır.¹⁴² Bu maliyetler; sözleşme gelirine dahil edilmemiş, örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arazi gelirlerle azaltılabilir.¹⁴³

10.2.2. Sözleşme ile İlgili Genel Maliyetler

Sözleşme faaliyetleriyle genel ilişkisi olan ve sözleşmeye yüklenebilen maliyetler; sigorta maliyetleri, beki sözleşme ile doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve inşaat genel giderleridir. Sözleşme faaliyetiyle ilişkisi kurulamayan ya da bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler; satış maliyetleri, sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş olan genel yönetim maliyetleri ve geliştirme maliyetleri ile kullanılmayan atıl makine ve ekipmanın amortisman gideri inşaat sözleşme maliyetine dahil edilmezler.¹⁴⁴ Bu

¹⁴¹ Aligöz, **a.g.e.**, s.126.

¹⁴² Ağca, **a.g.e.**, s.245.

¹⁴³ Susmuş ve Zengin, **a.g.e.**, s.8.

¹⁴⁴ Aligöz, **a.g.e.**, s.126

tür maliyetler, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere dağıtılır.¹⁴⁵

10.2.3. Sözleşme Hükümlerine Göre Özellikle Müşteriye Yüklenebilecek Olan Diğer Maliyetler

Sözleşme hükümlerine göre müşteriye yüklenebilen diğer maliyetler, sözleşmede geri ödenebilecek gider olarak tanımlanan bazı genel yönetim ve geliştirme maliyetlerinden oluşmaktadır.¹⁴⁶

Standardın 19. maddesinde düzenlenen bu konuya uygulamada çok sık rastlanmaktadır. Örneğin, bir kooperatif inşaatında üç yüz konut yapılacaktır. Sözleşmeye göre konutlarda yüzme havuzu, jakuzi, sauna bulunmayacaktır. Kooperatiften bazı üyeler, belirtilenlerin de yapılmasını istemekte ve bunlar için yükleniciye ek ödemede bulunmaya katlanmaya razı olmaktadırlar. Bu durumda, yüklenicinin bu ek talepleri gerçekleştirmesi halinde, katlanacağı harcamaları inşaat maliyetleri ile ilişkilendirmeksizin müşteriye yansıtması gerekecektir.¹⁴⁷

Sözleşme maliyetleri, sözleşme gelirlerine dahil edilmemiş olmak şartı ile artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arızı gelirler ile azaltılabilir. Ancak burada arızı gelire ne şekilde muamele yapılacağına iyi karar vermek gerekir. Örneğin müşteriden alınacak bir avans işletme tarafından bir bankada faiz geliri elde etmek için kullanılabilir. Bu durumda elde edilen faiz gelirinin arızı bir gelir olarak maliyetlerden çıkarılması ya da sözleşme gelirine eklenmesi söz konusu olacaktır. Ancak özün önceliği ilkesinden hareket edilirse, bir inşaat taahhüt işletmesi elde ettiği hak edişleri sürekli olarak bu şekilde değerlendiriyor ise elde

¹⁴⁵ Ağca, **a.g.e.**, s.246.

¹⁴⁶ Aligöz, **a.g.e.**, s.126.

¹⁴⁷ Susmuş ve Zengin, **a.g.e.**, s.9.

edilen faiz geliri arızı bir gelir olarak değerlendirilmemeli dolayısıyla maliyeti azaltan bir unsur olarak görülmemelidir.¹⁴⁸

Öte yandan yıllara yaygın inşaat ve onarım işiyle birlikte diğer faaliyetlerinde bulunması halinde, yapılan işler itibariyle maliyetlerin sağlıklı ve mümkün olduğunca gerçeğe yakın bir şekilde tespiti amacıyla, müşterek nitelikteki giderler ile amortismanların Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.)'nun 43. maddesinde belirtildiği üzere belirli kriterlere göre dağıtımına konu edilmesi de gerekmektedir.

Müşterek genel giderler veya diğer bir tabirle genel giderlerin nelerden ibaret olduğu konusunda ne G.V.K.da ne de diğer vergi kanunlarında bir belirleme yapılmamıştır. Bununla birlikte, müşterek genel giderler kazancın elde edilmesi ve idamesi için katlanılmak zorunda kalınan masraflardan da öte bir şey değildir. Başka bir ifadeyle yapılan faaliyetin maddi yapısı ile ilgili olmayan her ne şekilde olursa olsun, bir ticari organizasyonun mevcudiyeti halinde yapılması gerekli olan giderlerdir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde müşterek genel giderlerden bahsedebilmek için aynı veya farklı nevilerde birden fazla faaliyetin bir organizasyon altında gerçekleşmesi gerekmektedir. Yani birden fazla inşaat ve onarma işi ya da bir inşaat ve onarma işi ile birlikte bu kapsama girmeyen bir faaliyet bir arada yapılmalıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespitiyle ilgili olarak GVK'da yer alan hükümler, oluşan giderlerin tespit edilebildiği ölçüde ait olduğu işlerle ilişkilendirilebilme gayretlerinden kaynaklanmaktadır. Bu meyanda işletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretim veya satılan malın maliyeti ile doğrudan ilişkisi olmayan türden giderlerin mevcut işlerle ilişki derecesi tam olarak tespit edilmediği için, yapılan faaliyetler itibariyle belli kriterlere göre dağıtımını esası benimsenmiştir.

Bu amaçla GVK.'nun 43. maddesinin 1-2 no.lu bent hükümleriyle yapılan düzenlemelerle, müşterek genel giderlerin;

¹⁴⁸

Ağca, a.g.e., s.246.

- Yıl içersinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde,
- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde ise, tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtıma konu edilmesi gerekmektedir.¹⁴⁹

11. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN GELİRLERİ ve HAKEDİŞLER

Gelir; belirli bir dönem içerisinde belirli bir kişi, grup, şirket veya tüm ekonomiye yönelik para veya mal ve hizmet akımlarını ifade eder.¹⁵⁰ Genel anlamda gelir, üretim faktörlerinin (emek, sermaye, tabiat unsuru ve teşebbüs) üretim sürecine sokulması sonucu elde edilen bir değerler akımıdır. Başka bir ifadeyle gelir; kişilerin üretime katkıları karşılığında elde ettikleri bir değerdir.¹⁵¹

İktisadi manada gelir ise bir kişinin belli bir dönem başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla başlangıcı ve sonu belirtilen dönem içerisinde harcama gücündeki net artıştır. Vergi kanunları, iktisadi manada tanımlanan gelir kavramlarının ışığı altında, bir takım geçici gelirleri de göz önüne alarak, vergiye tabi gelirleri açıkça saymak ve tanımlamak suretiyle açıklamaktadır. Çünkü mali gelir kavramının ekonomik gelir kavramına nazaran daha somut ve kavranabilir olması gerekir.¹⁵²

Gelir Vergisi Kanunu Md.2’de gelir türleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

¹⁴⁹ Abdullah Çelik, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Giderlerin Tespitine İlişkin Bir Sorun” <http://www.tmsk.org.tr/makaleler> (25.08.2009).

¹⁵⁰ Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, (İkinci Baskı, İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 1999), s.207.

¹⁵¹ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, (Sekizinci Baskı, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004), s.13.

¹⁵² Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, (Dördüncü Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1996), s.148.

- i. Ticari Kazançlar,
- ii. Zirai Kazançlar,
- iii. Ücretler,
- iv. Serbest Meslek Kazançları,
- v. Gayrimenkul Sermaye İratları,
- vi. Menkul Sermaye İratları,
- vii. Diğer Kazanç ve İratlar

İnşaat sözleşmelerinden elde edilen gelir, GVK'na göre ticari kazançlar sınıfına girmektedir.

İnşaat sözleşmesinden kaynaklanan gelir; başlangıçtaki ihale bedeli ile sözleşme konusundaki işlerdeki değişiklikler, talep hakları ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanma olasılığı bulunan ve güvenilir biçimde ölçülen tutarlardan oluşur.¹⁵³ Standart metninde yer alan güvenilir biçimde öngörülebilmeden kasıt; sözleşme gelirin güvenilir bir şekilde tespit edilebilir olması, işin bitiminde elde edilebilecek olması ve işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde tespit edilebilir olmasıdır.¹⁵⁴

Sözleşmede başlangıçta anlaşmaya varılmış olan bedel sözleşme gelirini oluşturmaktadır. Bunun yanında, yapım işi süresince sözleşmeye konu işteki müşteriden kaynaklanan değişiklikler nedeniyle yüklenici ek ödeme talebinde bulunabilmekte, hatta işi zamanından önce bitirmesi durumunda da müşteri tarafından ödenecek teşvik ödemelerinden de yararlanabilmektedir. Bu durumda, başlangıçta kararlaştırılan sözleşme bedelinin yanında iş değişiklikleri nedeniyle talep edilen ek ve teşvik ödemeleri de sözleşme gelirleri kapsamına dahil olmaktadır. Belirtilen bu gelirlerin sözleşme geliri olarak nitelenebilmesi

¹⁵³ Sayarı, 2002, **a.g.e.**, s.3.

¹⁵⁴ Tunç, **a.g.e.**, s.2.

için sonuçlanmasının muhtemel olması ve güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerekmektedir.¹⁵⁵

TMS 11 Md.11'e göre sözleşme geliri; sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve sözleşmeye konu işteki değişiklikler ile ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden; gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenleri içerir.

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hak edişlerin 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;

- Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir;
- Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir,
- Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya
- Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.¹⁵⁶

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hak edişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler

¹⁵⁵ Susmuş ve Zengin, **a.g.e.**, s.10.

¹⁵⁶ TMS 11 Md.12.

çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Diğer yandan, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir takım değişiklikler de olabilir ve bu değişiklikler sözleşme gelirinde artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler bu değişikliklere örnektir. Eğer bu değişiklikler nedeniyle yüklenicinin talep edeceği gelir artışının müşteri tarafından onaylaması muhtemelse ve bu gelir güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa, o zaman değişiklik nedeniyle ortaya çıkan gelirler sözleşme gelirlerine dahil edilecektir.¹⁵⁷

Örneğin, yüklenici işletmenin bir yol inşa edeceği ve bu amaçla da müşteri ile sözleşme imzaladığı varsayalım. Sözleşme ekindeki projeye göre, tren yolu üzerinden köprü yapımı gerçekleştirilecektir. Ancak, müşteri, yükleniciye projenin köprü olarak değil, tren yolu altından tünel geçit olarak gerçekleştirilmesi konusunda ısrar etmektedir. Bu durumda, alıcının bu ısrarı sözleşme için bir değişiklik içermekte ve bu amaçla ortaya çıkacak maliyet artışı nedeniyle yüklenicinin talebi nedeniyle gelirlerinde artışa yol açacaktır.¹⁵⁸

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde sözleşme gelirin ana unsuru sözleşme bedelidir. Ancak sözleşmede yapılacak değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemeleri de belirli koşullar altında sözleşme gelirine dahil edilir. Bu noktadan hareketle “sözleşme geliri” şu şekilde formüle edilir.¹⁵⁹

$$\begin{aligned} \text{Sözleşme Geliri (SG)} = & \text{Başlangıç Sözleşme Bedeli} +/-(\text{varsa}) \\ & \text{Değişiklikler} + (\text{varsa}) \text{ Ek Ödeme Talepleri} + \\ & (\text{varsa}) \text{ Teşvik Ödemeleri} \end{aligned}$$

Bu formüldeki unsurları kısaca şu şekilde açıklayabiliriz:

¹⁵⁷ TMS 11 Md.13.

¹⁵⁸ Susmuş ve Zengin, **a.g.e.**, s.12.

¹⁵⁹ Ağca, **a.g.e.**, s.243.

- i. Başlangıç Sözleşme Bedeli: Yüklenici işletme ile müşteri arasında işin başlangıcında üzerinde anlaşmaya varılmış bedel.
- ii. Değişiklikler: Sözleşme kapsamında inşa edilecek varlığın özellikleri, tasarımı ve sözleşme süresinin başlangıçta üzerinde anlaşılardan farklılaştırılması gibi amaçlarla verilen talimatlardır. Değişiklikten kaynaklanan tutarlar, müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebildiği durumlarda sözleşme gelirin dahil edilir.
- iii. Ek Ödeme Talepleri: Yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, inşa edilecek varlığın özelliklerindeki veya tasarımındaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilafli değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olduğu ve çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayandığı için müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşıldığı ve müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebildiği durumlarda sözleşme gelirin dahil edilir.
- iv. Teşvik Ödemeleri: Belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olduğu ve teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebildiği durumlarda sözleşme gelirin dahil edilir.¹⁶⁰

İnşaat sözleşmelerinde gelirlerin yanı sıra hakediş kavramından da bahsetmemiz gerekmektedir.

¹⁶⁰

Ağca, a.g.e., s.243.

Hakediş; bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından o ana kadar yapılan kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denir. Hakediş; yapılan işin miktarıyla orantılı olarak paranın ödenmesi demektir. Başka bir ifadeyle hakediş; Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri birden fazla yıllara sarkan inşaat işlerinin üstlenilmesi nedeniyle işler yapıldıkça müteahhit (üstlenici taraf) tarafından yüklenici firmaya verilen istihkak tutarıdır.¹⁶¹

Hakediş; müteahhidin veya taşeronun; uhdesindeki sözleşmeye göre inşatta gerçekleştirdiği imalat ve belirli ihzarat (işte kullanılacak bir malzemenin idarenin onayıyla önceden alınıp, stoklanması işlemidir) karşılığı tahakkuk eden alacağıdır ve sözleşme tasarısının 9. ve 11., eksiltme şartnamesinin 11., Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 39. Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliğinin 14., 17. ve Genel Teknik Şartnamesin Genel hükümleri (1) maddeleri esaslarına göre tanzim edilir.

Hakedişler aşağıdaki aşamalara göre hazırlanır:

- Sözleşme ve eklerinde aksine bir hüküm yoksa, yer tesliminden itibaren ayda bir tanzim edilir.
- Müteahhidin talebi üzerine müteahhit veya vekili hazır olduğu halde o güne kadar vücuda getirilen imalat, projesine göre ölçülerek miktarlar bulunur, ataşmana geçirilmiş imalat da ataşman defterinden aynen alınır.
- Birim Fiyat Cetvelinde ve sözleşmesinde ihzarat verileceği açıklanmış malzemeler ile, ihzarat verilecek yarı mamul tesisat malzemeleri, usulüne göre ölçülerek, tartılarak ihzarat miktarları bulunur.
- İmalat ve İhzarat için bulunan bu miktarlara göre hakedişe esas olacak yeşil defter tanzim edilir.

¹⁶¹ Selim Şen, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri İle Hakediş Bedelleri Hesaplarının Denetim Prosedürü”, **E-Yaklaşım**, Sayı:43, Şubat 2007.
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007028965.htm> (15.08.2009).

- Yeşil defterdeki imalat miktarları ile Birim Fiyatlar çarpılarak hakedişe geçirilir.
- Sözleşme ve Genel Teknik Şartnamede belirtilen taşıma ve yükleme-boşaltma verilecek malzemeler için Genel Teknik Şartnamesindeki genel hükümler madde (1) e göre taşıma, yükleme-boşaltma bedelleri de hesap edilerek hakedişe dahil edilir.
- Sözleşme gereği yapılan işlere fiyat farkı verilecek malzemeler için Münferit Malzeme Fiyat Farkları hesaplanarak hakediş bünyesine aktarılır.
- İmalat, ihzarat ve taşımalar için hakedişte bulunan toplam, eksiltme indirimine tabi tutulur.
- Bu toplamdan sözleşmeye göre Kesin teminat kesintisi, idareye olan avans ve saire gibi borçları ile kanuni vergileri çıkarılmak suretiyle müteahhide ödenecek tutar bulunur ve müteahhit veya yetkili vekili ile kontrol teşkilatı tarafından imza edilmek suretiyle hakediş düzenlenir.¹⁶²

¹⁶²http://www.1insaat.com/uploads/TrbBlogs/pdfs/6469_1181659620_595.pdf (15.08.2009).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRMESİ

ve

VERGİ FARKLARININ RAPORLANMASI

1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tez çalışmasının bu bölümünde yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi kapsamında; inşaat sözleşmelerinde maliyetlerin ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi, beklenen zararların muhasebeleştirilmesi, tahminlerdeki değişiklikler, kamuya açıklanacak bilgiler ve yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri muhasebeleştirme yöntemleri konuları incelenecektir.

1.1. İnşaat Sözleşmelerinde Maliyetlerin ve Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat sözleşmelerinde maliyetlerin ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde;

- i. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmini,
- ii. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi olarak iki farklı duruma göre muhasebeleştirilmeye gidilmektedir.

Ülkemizde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelir, maliyet ve giderlerin muhasebeleştirilmesi ve karın (zararın) tespiti Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi'ne göre yürütülmektedir.¹⁶³

¹⁶³

Ağca, a.g.e., s.252.

1.1.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmini

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁶⁴

Standart “inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesi” ifadesini yapılan sözleşme türüne bağlı olarak net bir biçimde açıklığa kavuşturmuştur.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. Sonucun güvenilir biçimde öngörülebilmesi durumu ise sabit fiyatlı sözleşmeler ile maliyet artı kâr sözleşmelerinde farklı şekillerde düzenlenmiştir.

Sabit fiyatlı sözleşmelerde aşağıdaki kriterlerin tamamının sağlanması durumunda, sonucun güvenilir olarak öngörülebildiği kabul edilmektedir.¹⁶⁵

- a. Toplam sözleşme geliri güvenilir biçimde ölçülebilmeli yani gelir tutarı hesaplanabilmelidir,
- b. Hesaplanan bu tutarın işletme tarafından nakden veya hesaben tahsil edilebilir olduğunda şüphe olmamalıdır,
- c. Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken toplam inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma oranı yani yüzdesi bilanço günü itibariyle güvenilir biçimde belirlenebilmelidir,
- d. Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması sonucu,

¹⁶⁴ TMS 11 Md.22.

¹⁶⁵ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2007), s.122.

katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminler ile karşılaştırılabilir olması gereklidir.

Eğer yapılan sözleşme “maliyet artı” şeklinde bir sözleşme 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,

gibi koşulların tamamı mevcutsa bu inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir.¹⁶⁶

Yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili gelir ve maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçümüne ilişkin olarak standartta kriterler açık bir şekilde ortaya konulmuştur. Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu, yüklenici işletmenin sözleşme koşullarına dayalı olarak elde edeceği ekonomik faydaların muhtemel hale gelmesi durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bu nedenle, yüklenici işletme tarafından güvenilir öngörülerde bulunabilmesi için sözleşmede;

- a. Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanan hakları,
- b. Alışveriş konusu bedeller ile
- c. Ödeme şekil ve şartları açık bir şekilde belirlenmiş olmalıdır.¹⁶⁷

Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir, maliyet ve giderler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir, maliyet ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar ise doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir.¹⁶⁸

¹⁶⁶ Ağca, **a.g.e.**, s.248.

¹⁶⁷ Aligöz, **a.g.e.**, s.128.

¹⁶⁸ Ağca, **a.g.e.**, s.247.

1.1.1.1. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınmasıdır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetleriyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır.

Bir inşaat sözleşmesinin tamamlanma aşaması çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İlgili işletme yapılan işi en güvenilir olarak ölçen yöntemi kullanılmalıdır. Buna göre tamamlanma aşamasının belirlenmesinde kullanılan üç temel yöntem aşağıdaki gibidir:¹⁶⁹

- i. Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam işletme maliyetlerine oranı
- ii. Yapılan işe ilişkin incelemeler
- iii. Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı

“Tamamlanma Yüzdesi” yönteminde sözleşme geliri ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, maliyet, gider ve karın ait oldukları dönemin finansal tablolarında raporlanması sağlanır. Bu yöntemin uygulamasında bilançonun varlık bölümüne her bir sözleşme için ayrı bir hesap açılır ve sözleşmeyle ilgili tüm harcamalar bu varlık hesabında izlenir. Sözleşmenin devam ettiği süre boyunca, her dönemin sonunda her bir sözleşme için öngörülen brüt kar yine her bir sözleşme için açılmış hesaplarda biriken toplam maliyetlere eklenir ve o tarihe kadarki hak edişler toplamı bu tutardan çıkartılır. Eğer harcamalar ve brüt kar tutarı hak edişler tutarını aşıyorsa aradaki fark müşteriden alacak olarak, tersi durumda ise aradaki fark müşteriye borç olarak bilançoya yansıtılır.

¹⁶⁹

Gökçen vd., a.g.e., s.106

“Tamamlanma Yüzdesi” yönteminde dönemsel kar, nakit ödemeler ve dönemsel hak edişlerden bağımsız olarak tespit edilir.¹⁷⁰

Tamamlanma yüzdesi aşağıdaki gibi formüle edilir:

TY= Hata!

1.1.1.2. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu aşamadan sonra da; ilk dönem için kayda alınacak ilgili sözleşmeye ait gelir tutarına;

Dönem Gelir Tutarı = Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Bedeli formülüyle,

İlk dönem için kayda alınacak ilgili sözleşmeye ait gider tutarına da;

Dönem Gider Tutarı = Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Maliyeti formülüyle ulaşılabilir.

Bu hesaplamalar ve muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı aşağıdaki bir örnekle anlatılmaya çalışılacaktır.

Örnek: ABC İnşaat İşletmesi iki yılda tamamlanacak bir inşaat sözleşmesi için X işletmesi ile 400.000 TL'ye anlaşma yapmıştır. Sözleşme için baştan öngörülen maliyet 300.000 TL'dir. Bu sözleşme için ilk yıl katlanılacak maliyet 135.000 TL'dir. Bu durumda Tamamlanma Yüzdesi ilk yıl için,

TY = Hata!= 0,45 olacaktır.

¹⁷⁰

Ağca, a.g.e., s.249.

$$\begin{aligned}\text{Dönem Geliri Tutarı} &= 0,45 \times 400.000 \text{ TL} \\ &= 180.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Dönem Gideri Tutarı} &= 0,45 \times 300.000 \text{ TL} \\ &= 135.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\text{İlk Yıl Karı} = 180.000 - 135.000 = 45.000 \text{ TL}$$

İkinci yılda işin bitirilebilmesi için gereken maliyetin 40.000 TL daha artacağı tahmin edilmiştir. Ve bu durum müşteri tarafından da onaylanmıştır. İkinci yıl katlanılan maliyet 100.000 TL olacaktır. ABC İnşaat işletmesi 160.000 hak ediş bedelini fatura etmiş ve faturanın tamamını peşin tahsil etmiştir. TMS 11 Md.38' e göre "tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır" hükmünü getirmiştir. Bu noktadan hareketle ikinci yıl hesaplamalarında birikim esası uygulanması yoluna gidilmesi gerekmektedir.

Bu durumda ikinci yıl için Tamamlanma Yüzdesi,

$$TY = \text{Hata!} = 0,5341$$

$$\begin{aligned}\text{Dönem Geliri Tutarı} &= 0,5341 \times 440.000 \text{ TL} \\ &= 235.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Dönem Gideri Tutarı} &= 0,5341 \times 340.000 \text{ TL} \\ &= 181.500 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\text{İkinci Yıl Karı} = (235.000 - 181.500) - 45.000 = 8.500 \text{ TL}$$

Bilindiği üzere, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde inşaat taahhüt işletmeleri için hesap dönemi takvim yılı değil, inşaatın başlama tarihi ile geçici kabulün yapıldığı takvim yılı sonuna kadar geçen süre olarak kabul edilmiştir. Diğer bir ifade ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde sözleşme maliyet ve gelirlerinin tespiti ve dolayısıyla oluşacak kar ya da zararın hesaplanmasında

“tamamlanma yüzdesi” yöntemi değil “tamamlanma” yöntemi benimsenmiştir. Vergi mevzuatına göre inşaat işlerinde işin tamamlanma yöntemi geçerlidir. Buna göre, yıl içinde 740 nolu hesapta toplanan giderler, yansıtma hesabı aracılığı ile 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Maliyetleri hesabında aktifleştirilmekte, kesin kabul ile birlikte (işin tamamlanması) bu hesapta biriken maliyetler satışların maliyeti hesabına yansıtılarak gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir. Geçici kabuller yapıldığında, geçici kabule istinaden düzenlenen faturalara ilişkin tutarlar 350 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hak Edişleri Hesabına alacak, müşteri hesabına da borç kaydedilmektedir. Kesin kabulün yapılması ile birlikte hak ediş hesaplarında biriken bu tutarlar satış gelirleri hesabına aktararak gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.

Tek Düzen Hesap Planı’na göre; ilk yılın muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi gerçekleştirilmelidir: (KDV dikkate alınmamıştır)

----- / -----		
740 Hizmet Üretim Mali.Hs.	135.000	
102 Bankalar Hs.		135.000
----- / -----		
----- / -----		
102 Bankalar Hs.	160.000	
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve		
Hakediş Bedelleri Hs.		160.000
----- / -----		
----- / -----		
170 Yıllara Yay.İnş.On.Mal.Hs.	135.000	
741 Hiz.Ürt.Mal.Yans.Hs.		135.000
----- / -----		

Yukarıdaki kayıt işlemlerinde görüldüğü gibi, inşaat tamamlanmadığı sürece 740 nolu hesapta biriken maliyetler dönem sonlarında 170 nolu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri bilanço hesabına aktarılmakta ve gelir tablosu ile herhangi bir şekilde ilişkilendirilmemektedir. Bu durum tahsil edilen

hak ediş bedelleri için de söz konusudur. Özetle, mevcut sistem, kaç yıl sürerse sürsün, inşaatın geçici kabulü yapıncaya kadar, ne hak edişleri gelir tablosunda gelir olarak kaydetmekte, ne de katlanılan maliyetleri gelir tablosunda gider olarak tahakkuk ettirmektedir. Katlanılan maliyetler; dönem içinde 740 nolu Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenip dönem sonunda 170 grubundaki hesaplara aktarılmakta, hakediş bedelleri de 350 nolu Yıllara Yaygın İnşaat ve Hakediş Bedelleri hesabında takip edilmektedir. Geçici kabul ile 170 nolu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında yıllar içinde biriken tüm maliyetler 622 nolu hesap aracılığıyla gelir tablosuna aktarılmakta, o güne kadar tahsil edilmiş ve 350 nolu hesapta birikmiş olan hakedişler de 600 nolu hesap aracılığıyla gelir tablosunda yer verilmektedir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre ise, muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi gerçekleştirilmektedir:

Tamamlanma yüzdesi ilk yıl için 0,45 hesaplanmış ve Sözleşme için ilk yıl oluşan giderler 135.000 TL, ilk yıl elde edilen kar 45.000 TL dir. Bunların toplamı da 180.000 TL'dir. 160.000 TL hak ediş tutarı peşin tahsil edilmiş 20.000 TL müşteriden alacak tutarı kalmıştır. TMS 11'e göre; 180.000 TL'lık tutar gelir olarak kaydedilmelidir. Tahsil edilemeyen 20.000 TL'lık tutar da X işletmesinden alacaklı kalınarak yeni oluşturulması gerekli olan 176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları hesabına kaydedilip bu hesap aracılığıyla takip edilecektir. Ayrıca 740 nolu hesapta işle ilgili biriken maliyetler 170 nolu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri bilanço hesabına değil, 622 Satılan Hizmetin Maliyeti hesabı ile doğrudan gelir tablosuna aktarılmaktadır.

TMS 11'e göre, yıllara yaygın inşaat projelerine ait maliyetler ve hak ediş bedellerinin tamamlanma yüzdesine göre gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesine uygun olan bu işlem, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TMS arasında ise farklı uygulamaların doğmasına neden olacaktır.¹⁷¹

¹⁷¹ ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya: Mart 2008, s.28. http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf. (25.08.2009)

Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki kayıt düzeni de dolayısıyla hesap planı tamamlanma yöntemine göre oluşturulmuş olduğundan, tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması halinde ise bu yönetime uygun yeni hesapların açılması gerekmektedir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde dönemselliği özümseyen yapıyla uygulamaya önemli değişiklikler getirilmesi gerekmektedir.

Bu noktada önerimiz;

Dönem sonu itibariyle sürmekte olan inşaatla ilişkin oluşan giderler 9 hesap grubu içerisinde nazım hesaplardan 918 Matraha Eklenenecek Unsurlar (İnşaat bitiminde matrahtan indirilecek giderler) Hesabında;

Dönem sonu itibariyle sürmekte olan inşaatla ilişkin oluşan gelirler 9 hesap grubu içerisinde nazım hesaplardan 919 Matrahtan İndirilecek Unsurlar (İnşaat bitiminde matraha ilave edilecek gelirler) Hesabında izlenmesidir.

Devam etmekte olan inşaat sözleşmelerine (yıllara sari inşaat ve onarım işlerine) ait kanunen kabul edilemeyen giderler hariç nazım hesaplar her ne kadar bilançoda yer almasa da bir istisna olarak inşaat sözleşmelerine ait gelir ve giderler nazım hesaplarda bilançoda yer almalıdır, diye düşünüyoruz.

----- / -----		
740 Hizmet Üretim Mal.Hs.	135.000	
100 Kasa Hs		135.000
----- / -----		
102 Bankalar Hs.	160.000	
350 Yıl.Yay.İnş.ve Hakediş Bedelleri Hs.		160.000
----- / -----		
622 Satılan Hizmetin Mal.Hs.	135.000	
741 Hizm.Üret.Mal. Hs.		135.000
----- / -----		
----- / -----		
918 Matraha Eklenenecek Unsurlar	135.000	
İnşaat Bitiminde matrahtan indirilecek giderler		

968 Matraha Eklenecek Unsur. Karş.	135.000
İnşaat Bitiminde Matrahtan İnd.Gid.Karş.	
----- / -----	
350 Yıl.Yay.İnş.ve Hak.Bel.Hs	160.000
176 Hakedişe Bağ.Gel.Tah.Hs.	20.000
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	180.000
----- / -----	
919 Matrahtan İndirilecek Unsurlar	180.000
İnşaat Bitiminde matraha ilave edilecek gelirler	
969 Matrahtan İndirilecek Unsur. Karş.	180.000
İnşaat Bitiminde Matraha İlave Edil.Gelir.Karş.	
----- / -----	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	180.000
690 Dönem Karı/Zararı Hs.	180.000
----- / -----	

1.1.1.3. Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Tamamlanma yüzdesi yönteminde yüklenicinin sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanması söz konusu olabilir. Standart, bu tür sözleşme maliyetlerinin, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, müşteriden olan alacaklarını temsil edeceğini ve “yapılmakta olan sözleşme işi” adı altında bir varlık olarak finansal tablolara alınacağını belirtmektedir. Ülkemizdeki uygulamaya bakıldığında sözleşmeye ilişkin maliyetlerin önce 740 Hizmet Ürerim Maliyeti Hesabı’nda izlendiği, bu hesapta biriken tutarların her dönem sonu 170-177 kodlu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesaplarına aktarıldığı görülmektedir. IAS 11 de belirtilen döneme ait olmayan maliyetlerin izlenmesinde ülkemizdeki 170–177 kodlu mevcut hesaplar kullanılabilir.¹⁷²

¹⁷²

Ağca, a.g.e., s.265.

Örnek: Y Taahhüt firmasının 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında cari dönem içinde biriken maliyet toplamı 800.000 TL dir. Bu tutarın 100.000 TL lik kısmının gelecek yıllarda yapılmasına başlanacak hastane inşaat işlerine ait olduğu tespit edilmiştir. 700.000 TL lik kısmı ise %80 olarak tamamlanan okul inşaatına aittir.

----- / -----		
174 Önceden Yapılan İnş. Maliyetleri	100.000	
622 Satılan Hizmet Maliyetleri	700.000	
741 Hizmet Üretim Maliyet Yansıtma		800.000
----- / -----		

1.1.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmin Edilememesi

Sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi halinde bu maliyet ve gelirlerin ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılabilmesi mümkün değildir. TMS 11, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda dahi tamamlanmış sözleşme yönteminin uygulanmasına izin vermemektedir. Güvenilir tahminin yapılamaması durumunda, katlanılan sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilir kısmı kadar gelir (hasılat) dönem sonuçlarına yansıtılmalı ve sözleşme maliyetlerinin tamamı oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. Ayrıca, inşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı doğrudan gider olarak kaydedilmelidir.¹⁷³

Genellikle sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucu güvenilir biçimde öngörülemez. Yüklenicin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel ise katlanılmış maliyetlerden tahsil edilmesi muhtemel olan tutar kadar sözleşme geliri kaydedilir. Böylelikle dönem sonuçlarına kar tahakkuk ettirilmez. Böyle bir durumda, toplam sözleşme

¹⁷³

Alagöz, a.g.e., s.138.

maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşan bölümü doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmelidir.¹⁷⁴

Sonucun güvenilir biçimde öngörülemediği durumlarda, katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım kadar olan tutar gelir kaydedilerek tahakkuk ettirilir. Maliyetlerin geliri aşma olasılığı yüksekse, beklenen zarar derhal gider olarak kaydedilir.¹⁷⁵

- i. Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve
- ii. Sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı 36. madde uyarınca doğrudan gider olarak kaydedilir. Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı 36. madde uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁷⁶

Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı

¹⁷⁴ TMS 11, Md.33.

¹⁷⁵ Mehmet Sayarı, "İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt No: 6, Sayı No: 3, (Eylül 2004), s. 65.

¹⁷⁶ TMS 11 Md.33.

düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir:¹⁷⁷

- i. Geçerliliği konusunda ciddi kuşklar bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar,
- ii. Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,
- iii. İstimlak veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar,
- iv. Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar veya
- v. Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler sonucun güvenilir biçimde öngörülebiliyor durumuna uygun olarak muhasebeleştirilir.

Örnek; “Z” Taahhüt firması, bir Hidroelektrik Santral yapımı işini kazanmış bulunmaktadır. İhalenin maliyeti 200.000.000 TL olarak tahmin edilmiştir. İnşaat süresi 10 yıl olarak planlanması, kamu kurumunun ödemeleri aksatma ihtimali yüksek olması ve bu uzun süreçte ülke ekonomisi içindeki değişim belirsizlikleri nedeniyle gelir ve maliyetler güvenilir biçimde ölçülememektedir. Diğer yandan, gerçekleştirilen işe göre gelirin tahsilinde herhangi bir risk bulunmamaktadır. İlgili dönemin sonunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında 7.000.000 TL birikmiştir. Dönem sonunda elde edilecek gelir güvenilir olarak ölçülenemediğinden “Z” firması katlandığı maliyet kadar bir tutarı gelirlere aktaracaktır. Dönem içinde alınan hakediş bedeli ise 4.000.000 TL dir. (Vergiler ihmal edilmiştir)

¹⁷⁷

TMS 11 Md.34.

----- / -----	
622 Satılan Hizmet Maliyetleri	7.000.000
741 Hizmet Üretim Maliyet Yansıtma	7.000.000
----- / -----	
----- / -----	
350 Yıl.Yay.İnş.Onr.Hak.Bed.Hs.	4.000.000
176 Hakedişe Bağlı İşl.Gel.Tah.Hs.	3.000.000
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	7.000.000
----- / -----	

1.2. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın bir inşaat sözleşmesinde toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse, beklenen zarar doğrudan giderleştirilir ve zarar tutarı bilançoda cari borçlar içerisinde Devam Eden Sözleşmeden Beklenen Zarar adı altında bir zarar karşılığı olarak gösterilir. Böyle bir zarar hesaplanırken, sözleşme konusu işe başlanıp başlanmadığı, sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kar tutarları dikkate alınmaz.¹⁷⁸ Toplam sözleşme maliyeti, toplam sözleşme gelirlerini aştığı anda, toplam sözleşme zararı tutarına geçmiş dönemlere ait karlar tutarları eklenerek bulunacak tutar, zarar olarak dönem sonuçlarına yansıtılmalıdır.¹⁷⁹

Bir inşaat sözleşmesine ilişkin faaliyetlerin yürütüldüğü dönemlerden herhangi birinde beklenen bir zarar var ise, o yıl için muhasebeleştirilecek zarar şu şekilde hesaplanır:¹⁸⁰

¹⁷⁸ Ağca, **a.g.e.**, s.269.

¹⁷⁹ Alagöz, **a.g.e.**, s.149.

¹⁸⁰ Ağca, **a.g.e.**, s.269.

Beklenen Zarar = Sözleşme Bedeli - **Hata!**

Kayda Alınacak Zarar = Toplam Beklenen Zarar+Daha Önce Kayda Alınmış
Tüm Karlar

Beklenen zarar karşılığını kaydetmek için ülkemizde Tek Düzen Hesap Planında bir hesap bulunmamaktadır. Bu nedenle 37 nolu Borç ve Gider Karşılıkları içerisinde 37X Devam Eden Sözleşmelerde Beklenen Zarar Karşılığı isimli hesap önerilmiştir.¹⁸¹

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır:¹⁸²

- i. Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın,
- ii. Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya
- iii. Ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kar tutarı.

Örneğin, yüklenici işletme, denize sıfır konumda olan bir kayalığın üzerine otel inşa edecektir. Söz konusu inşaatla ilgili teçhizat ve malzemeleri kiralamış, inşaatla çalışacak personeli de işe almıştır. Fakat yüklenici inşaatın yapılacağı alana gittiğinde, kayalığın denize düşmüş olduğunu görmüştür. Müşteri, sözleşme fiyatını değiştirmeksizin otel inşası için yeni bir yer önermektedir. Müşterinin önerisi zararı azaltsa da tamamen ortadan kaldırmamaktadır. O nedenle ortaya çıkan bu zarar 36. madde uyarınca doğrudan gelir tablosuna alınmalıdır. Bir başka örnek ise grev nedeniyle

¹⁸¹ Ağca, **a.g.e.**, s.269.

¹⁸² TMS 11 Md.36–37.

yüklenici firmanın işi geç tamamlamasını ve bu yüzden de ceza ödemek durumunda kalmasını gösterebiliriz.¹⁸³

1.3. Tahminlerdeki Değişiklikler

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere kümülatif olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerdeki bir değişiklik olarak “IAS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” daki hükümler doğrultusunda kayda alınır. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.¹⁸⁴

1.4. Kamuya Açıklanacak Bilgiler

Yüklenici işletme;

- i. Dönem sonuna yansıtılan sözleşme gelirleri tutarını,
- ii. Sözleşme gelirlerinin ve sözleşmeye konu işlerin tamamlanma yüzdelerinin saptanmasında kullanılan yöntemleri,
- iii. Devam eden işlerde bilanço tarihi itibarıyla katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan karların tutarını,
- iv. Yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce müşteriden alınan tutarlar (avanslar) ve yüklenici işletmenin sözleşmede belirlenen koşulları yerine getirmesi veya eksiklikleri gidermesine değin müşteri tarafından teminat olarak tutulan ödenmeyen hakediş

¹⁸³ Susmuş ve Zengin, **a.g.e.**, s.23.

¹⁸⁴ Ağca, **a.g.e.**, s.270.

tutarları (alıkonulan hakedişler) ait bilgileri finansal tablo dipnot ve eklerinde kamuya açıklamak zorundadırlar.¹⁸⁵

Standarda göre, sözleşme konusu işlerle ilgili müşteriden olan brüt alacakları varlık unsuru, müşteriye olan brüt borçları ise kaynak unsuru olarak bilançoda göstermelidir.¹⁸⁶

Bir işletme varsa garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilecek olan koşullu yükümlülük ve varlıklarını “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar” standardına göre açıklamalıdır.¹⁸⁷

1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Tek Düzen Hesap Planı Kayıt Düzeni

Ülkemizde yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmelerde muhasebe uygulamaları 1 ve 2 sayılı Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenmektedir. İlgili tebliğlerde getirilen düzenlemeler çerçevesinde işletmeler inşaat işlerine ait maliyet ve gelirleri 74 Hizmet Üretim Maliyeti, 17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri ve 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesap gruplarındaki hesaplar aracılığıyla kayıt altına alınarak, raporlama faaliyeti gerçekleştirilir.

1.1.1994 tarihinden bu yana yürürlükte bulunan Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği'nde yer alan Tek Düzen Hesap Planı “Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi” ne göre yüklenici işletme, inşaatın tamamlanmasına değin inşaat sözleşmesi maliyetlerini 17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri grubundaki hesaplarda, müşteriden aldığı hakediş bedellerini ise 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesap

¹⁸⁵ TMS 11, Md.39–40.

¹⁸⁶ TMS 11, Md.42.

¹⁸⁷ Alagöz, **a.g.e.**, s.157.

gruplarındaki hesaplarda izlemekte ve bu tutarlar bilançoda gösterilmektedir. İnşaat işinin tamamlandığı tarihte, bu hesaplarda biriken tutarlar 622 Hizmet Üretim Maliyeti ve 600 Yurtiçi Satışlar Hesaplarına aktararak inşaat işine ait maliyetler ve gelirler sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Böylelikle inşaat sözleşmesinden doğan maliyet ve gelirler ihtiyatlı bir anlayışla ele alınmakta ve işin tamamlanmasına değin sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.¹⁸⁸

1.5.1. Tek Düzen Hesap Planı Açıklamaları

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmelerde kullanılan ve Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde yer alan hesapların açıklamaları aşağıdaki gibidir:

74 Hizmet Üretim Maliyeti Grubu

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

a. Niteliği: Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin izlenmesinde kullanılan hesaptır. Madde üreten işletmelerde 710, 720 ve 730 no'lu hesaplara alınan türdeki giderler, direkt-endirekt ayrımındaki güçlük nedeniyle açılmış bulunan bu hesapta toplanır.¹⁸⁹

b. İşleyişi: Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

a. Niteliği: Hizmet maliyetini oluşturan giderlerin “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı” na, taahhüt işleri yapan işletmelerinde ise dönem içinde yapılan inşaat giderlerinin “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı”na yansıtılmasını sağlayan hesaptır.

¹⁸⁸ Aliğöz, a.g.e., s.47.

¹⁸⁹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, (Dokuzuncu Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000), s.547.

b. İşleyişi: Hizmet maliyetini oluşturan giderler, bu hesabın alacağı karşılığı “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”nın veya “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı”nın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında bu hesap “740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır.¹⁹⁰

742 Hizmet Üretim Maliyetleri Fark Hesabı

a. Niteliği: Bu hesap; fiili hizmet üretim maliyetleri ile, önceden saptanmış hizmet üretim maliyetleri arasındaki olumlu veya olumsuz farkları gösterir. Hesap, tahmini veya standart maliyeti uygulayan hizmet işletmelerinde kullanılır.

b. İşleyişi: Hizmet üretim maliyetlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış hizmet üretim maliyeti arasındaki olumlu veya olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”na veya “170–177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı”na aktarılarak kapatılır.¹⁹¹

17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Grubu

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaları izlediği hesap grubudur.

170–177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı

a. Niteliği: İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir.

b. İşleyişi: İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri, "741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise "751, 761, 771 ve 781" kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Bu hesaplarda olunan maliyet, geçici kabul

¹⁹⁰ a.g.e., s.548.

¹⁹¹ Aligöz, a.g.e., s.50.

yapıldığında "622- Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilir. İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170–178 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defteri kebir düzeyinde izlenmesine imkan vermeyecek kadar fazla ise; diğer proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu durumda, her bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defteri kebir hükmündedir.¹⁹²

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

a. Niteliği: Bu hesap, "697- Yıllara Yaygın inşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borç kalanının aktarılarak proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: "697- Yıllara Yaygın inşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borç kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın alacağına karşılık bu hesabın borcuna alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına aktarılır.¹⁹³

179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı

a. Niteliği: Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.

b. İşleyişi: Taşeronlara avans verildiğinde bu hesaba borç, avansın taşeronun yaptığı işe mahsubunda ise, alacak kaydedilir.¹⁹⁴

35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Grubu

¹⁹² TÜRMOB, Muhasebecin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, Yayın No:234, s.142.

¹⁹³ TÜRMOB, s.143.

¹⁹⁴ Alagöz, a.g.e., s.52.

Bu grup, yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşılığında aldıkları hakedişlerin izlendiği hesapları kapsar.

350–357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı

a. Niteliği: İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. bu hesaplar "170–178" hesaplara paralel olarak düzenlenir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri birden fazla yıllara uzanan inşaat işlerinin yüklenilmesi edilmesi nedeniyle işler yapıldıkça inşaat sahibi tarafından yüklenici firmaya verilen istihkak tutarlarını kapsamaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri hesabı, pasif karakterli olup, sıfır ya da alacak kalanı verir. Borç bakiye vermesi, muhasebe tekniği ve teorisi açısından olanaklı olmayıp, ters bakiyeli hesap konumunu belirtir.

b. İşleyişi: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.¹⁹⁵

358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

a. Niteliği: Bu hesap, "697- Yıllara Yaygın inşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" nın alacak kalanının aktarılacak proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır

b. İşleyişi: "697- Yıllara Yaygın inşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" nın alacak kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın borcuna karşılık bu hesabın alacağına alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan "648- Enflasyon Düzeltmesi Karları" hesabına aktarılır.¹⁹⁶

¹⁹⁵ TÜRMOB, s.179.

¹⁹⁶ TÜRMOB, s.179.

697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

a. Niteliği: Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan artışlar 17 nci gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı faiklar için açılacak tali hesapların) borcuna karşılık bu hesabın alacağına kaydedilir. Hakedişlere ilişkin düzeltmeler sonucu oluşan artışlar da 35 inci gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) alacağına karşılık bu hesabın borcuna kaydedilir. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" na devredilerek kapatılır. İnşaat ve onarım işlerinde birden fazla proje olması durumunda bu hesapta her bir proje için bir tali hesap açılarak farklar projeler itibarıyla izlenir.¹⁹⁷

2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ DURUMU

Türk Gelir Vergisi Sisteminde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Ancak, elde etme kavramı vergi kanunlarında tanımlanmamıştır. Elde etme kavramının vergi kanunlarında tanımlanmaması, uygulamada ortaya çıkan sorunlar karşısında, idarenin uygulamalarında, yargı kararlarında ve Türkçe yazında farklı kavramların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Elde etme kavramındaki belirsizliği gidermek amacıyla kullanılan kavramlar ve benimsenen ilkeler, bu alandaki belirsizliği gidermekten çok hafifletmeye yardımcı olmaktadır. Gelirin elde edilme esasları, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 2'nci maddesinde yer alan gelir unsurlarına göre değişmektedir

¹⁹⁷

TÜRMOB, s.226.

GVK' nun 2'nci maddesi bir kazanç ya da iradın gelir vergisinin konusunu oluşturabilmesi için gerekli koşulları belirtmiş, hangi unsurun gelir vergisi kapsamında olduğunu netleştirmiştir. Yani bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği gelirin vergilendirilebilmesi için elde edilen gelirin, ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat kapsamında yer almasına bağlıdır.

Gelir vergisi, geliri vergilendirmek suretiyle ödeme gücünü kavramaya çalışır. Başka bir anlatımla, bu verginin yükümlendirdiği ekonomik unsur, gelirdir. En genel bakış açısı içinde bir ekonomik kavram olarak geliri nitelemek gerektiğinde bunu, belli bir zaman kesiti içinde alım gücünde artış şeklinde ortaya çıkan bir akım olarak ifade etmek mümkündür.¹⁹⁸ Vergi hukuku açısından gelir kavramının; bir gerçek kişiye ait olması, yıllık olması, elde edilmiş olması, gerçek ve safi olması ve genel olması gibi özelliklere sahip olması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde; yapılan isin niteliği sebebiyle yıllara yayılabilen inşaat işlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi, vergilendirme sisteminin genel yapısından farklılık arz etmektedir. Yıllara yaygın inşaat/taahhüt ve onarım işleri, “başlanıldığı yıl tamamlanamayan” diğer bir ifadeyle; izleyen yıl ya da yıllara sarkan inşaat/taahhüt onarım işleridir. GVK nun 42., 43. ve 44. maddelerinde söz konusu işlerin vergilendirilmesine yönelik “özel düzenleme” getirilmiştir. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri GVK Md.42 ye göre: “ Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak

¹⁹⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, (Dokuzuncu Baskı, Ankara: 2001), s.238.

tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir”.

Bu düzenlemeden sadece “yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri” yararlanabilecektir. Diğer bir ifadeyle yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleriyle, özel inşaat işlerinin bu uygulamadan yararlanmalarına olanak yoktur. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin kazancı ancak; işin kesin olarak bittiği yıl saptanabilecek ve tamamı o yılın kazancı olarak beyan edilecektir. Yani işin tamamlandığı yıl saptanan “kazanç” geriye dönük olarak inşaatın yapıldığı yıllara pay vermek suretiyle dağıtılmayacaktır. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin devam ettiği yıllarda, başka kazanç yoksa sadece; “Yıllık Beyanname” verilmekle yetinilecektir. Bu yıllarda herhangi bir vergilendirme işlemi olmayacaktır.¹⁹⁹

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar işin tamamlandığı yılın kazancı sayılır ve vergilendirilir. Gerçek kişiler, kolektif şirket ortakları, komandit şirketlerin, komandite ortaklarının kazançları ticari kazanç olarak adlandırılması nedeniyle İnşaat faaliyetinden elde edilen bu kazanç, elde edildiği yılı takip eden yılın mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı bulunan vergi dairesine yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirilir ve Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.²⁰⁰

GVK.92 maddede 5165 sayılı kanunla yapılan düzenlenme (yirmi beşinci günü akşamına kadar beyan) yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini kapsamamaktadır. Kurumlar Vergisi mükellefleri safi kazançlarını Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile hesap döneminin kapandığı dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına beyan ederek ve verildiği ayın sonuna kadar öderler.

¹⁹⁹ Siyami Altuntaş, **Yıllara Yaygın İnşaat-Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergileme ve Muhasebe İşlemleri**, İstanbul, Ekim 2004, s.4.
<http://www.senaymm.com/sirkuler/20041028155849.doc>. (30.07.2009).

²⁰⁰ GVK, Md.42.

2.1. Özel Vergilendirme Sisteminin Uygulanabilmesi İçin Gerekli Olan Hususlar

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinde özel vergilendirme sisteminin uygulanabilmesi için gerekli olan hususlar vardır. Bunlar; yapılan iş inşaat ve onarım işi olmalıdır, yapılan iş taahhüde bağlı olarak yapılmalı (sözleşme olmalıdır), inşaat taahhüt ve onarım (dekapaj işleri dahil) işi yıllara yaygın olmalıdır. Bu gerekli olan hususların açıklamalarına değinmemiz gerekmektedir.

2.1.1. Yapılan İşin İnşaat ve Onarım İşi Olması

Tez çalışmasında ikinci bölümde inşaat ile ilgili tanımlamalara yer verilmiş, hangi işlerin inşaat kapsamına girdiğine değinilmiştir.

Bazı görüşlere göre; BK'nun 355. maddesindeki istisna akdi tanımı kapsamına giren işler inşaat işi olarak değerlendirilmeli, istisna akdi tanımına uymayan işler ise değerlendirilmemelidir. Günümüz Türkçesi ile istisna akdinin; bir tarafın belli bir bedel karşılığı diğer taraf adına bir üretimde bulunmayı üstlendiği akit türü olduğu tanımından yola çıkılarak, örneğin yol inşaat işinin GVK kapsamında inşaat kapsamına girmesi, bu maksatla mıcır taşıma işinin ise girmemesi gerektiği öne sürülmektedir. Çünkü fiziki anlamda bir üretim-imalat işinden söz edilememekte, basit bir hizmet yerine getirilmektedir.²⁰¹

2.1.2. Yapılan İşin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması

Bölüm 1.1.2. de inşaat türlerini açıklarken, Özel İnşaatlar ve Taahhüt Şeklinde İnşaatlar ayrımı yapılmıştır.

²⁰¹ Ferhat Durna, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, 2008), s.6.

Özel inşaatlar ile taahhüt esaslı inşaatlar vergi ve muhasebe uygulamaları açılarından birbirinden farklı esaslara tabidir. Türk vergi sisteminde özel inşaatlar, diğer herhangi bir üretim faaliyetinden (söz gelimi bir tekstil ürünü imalatı) ayırt edilmemiş ve gerek muhasebe sistemindeki kayıt düzeni açısından, gerekse vergisel açıdan bu kapsamda değerlendirilmiştir. Taahhüt esaslı inşaat faaliyetleri ise, işi yapan açısından bir hizmet ifası olarak değerlendirilmiş, bir üretim faaliyeti sayılmamıştır. Görüntü olarak işi yapmayı taahhüt edenin malzeme ve işçilik tedariki sonucunda bir üretimde bulunduğu sabit olsa da, esas olarak bu faaliyetlerin tümü iş sahibi adına yapılmakta olup, gerekli üretim faktörleri müteahhit tarafından bir araya getirilmek ve üretim faaliyetinde seferber edilmek suretiyle iş sahibi adına bir hizmet ifa edilmektedir.²⁰²

2.1.3. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması

Bir inşaat işinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilebilmesi için diğer bir husus; bu işin başladığı takvim yılında bitirilemeyip, bitiminin sonraki takvim yılına veya yıllarına sarkmış olmasıdır. Örneğin 2006 yılı içinde başlanan bir inşaat ya da onarma isinin 2007 yılı içinde ya da daha sonraki bir yılda bitecek olması gerekir. Bu değerlendirme yapılırken muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesi göz önüne alınır.

Dönemsellik ilkesinin gereği ve sonucu olarak bir takvim yılını kapsayan bir sürenin göz önüne alınmasındaki sebep, vergi kanunlarında kimi istisnaları belirtilmiş olmakla birlikte, Türk Vergi Sistemi'nde gelirin hesaplanması ve beyanında esas alınan sürenin normal şartlarda bir takvim yılı olmasıdır.²⁰³

²⁰² Durna, **a.g.e.**, s.13.

²⁰³ **a.g.e.**, s.11.

2.2. Vergilendirme İle İlgili Hususlar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme ile ilgili hususlar olarak; işin başlama ve bitiş tarihleri, kazançların beyanı, beyanname verilmesi, geçici vergi, vergi kesintisi, damga vergisi ve katma değer vergisi konularına değinilecektir.

2.2.1. İşin Başlama ve Bitiş Tarihleri

İnşaat sözleşmelerinde işe başlama tarihi olarak yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise; yerin teslim edildiği tarih, sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise; sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi ya da sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise; sözleşme tarihi kabul edilir. İşin bitiş tarihi olarak da; geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarih, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih kabul edilmektedir. GVK'ndaki düzenlemeler dışında da ölüm, fesih, devir ve iflas durumlarında işin bitimi mümkün olmaktadır.²⁰⁴

2.2.2. Kazançların Beyanı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinden elde edilen kazançların beyanı ise şu şekilde gerçekleşir: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar işin tamamlandığı yılın kazancı sayılır ve vergilendirilir. Gerçek kişiler, kollektif şirket ortakları, komandit şirketlerin komandite ortaklarının kazançları ticari kazanç olarak adlandırılması nedeniyle inşaat faaliyetinden elde edilen bu kazanç, elde edildiği yılı takip eden yılın mart ayının on beşinci günü akşamına kadar bağlı bulunan vergi dairesine yıllık gelir vergisi

²⁰⁴

GVK Md.44.

beyannamesi ile bildirilir ve Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.²⁰⁵

2.2.3. Beyanname Verilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan gerek gelir vergisi ve gerekse kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerin işin devam ettiği dönemlerde başkada faaliyetlerinin olmaması durumunda; tüccarlar (tacirler) kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin 42. madde kapsamına girmeyen gelirlerinin bulunması (Maddi Duran Varlık satış karları, kira gelirleri, faiz gelirleri, fazla gelen malzemelerin satışından elde edilen gelirler vb) durumunda, bu gelirlerin elde edildiği yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.²⁰⁶

2.2.4. Geçici Vergi

4369 sayılı kanunun 52. Maddesi ile gelir vergisi kanuna eklenen mükerrer 120. Maddeye göre yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler geçici vergi kapsamına dahil edilmemiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin 42. madde kapsamına girmeyen (Maddi Duran Varlık satış karları, kira gelirleri, faiz gelirleri, fazla gelen malzemelerin satışından elde edilen gelirler vb.) gelirlerinin bulunması durumunda, bu gelirlerin elde edildiği dönemlerde geçici vergi hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir.

²⁰⁵ GVK Md.42.

²⁰⁶ GVK Md.85.

2.2.5. Vergi Kesintisi

Hakediş Bedelleri üzerinden mükellefler; nakden hesaben (Ödemeyi yapacakları, hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren kayıt ve işlem) avans olarak, yaptıkları ödemelerden %3 vergi kesintisi yapmak zorundadırlar. Yapılan vergi kesintileri inşaatın tamamlanmasına 1 yıl kalana kadar 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı'nda izlenir. İnşaatın tamamlanmasına 1 yıllık süre olması durumunda 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı'na devredilir.²⁰⁷

İnşaat işinin yapılan sözleşmeye göre başladığı takvim yılı bitmesi gerekirken, herhangi bir sebeple bitmeyerek ertesi takvim yılına sirayet etmesi durumunda;

- a. Söz konusu inşaat ve onarma işinin izleyen takvim yılında da devam etmesi konusunda bir sözleşme varsa, bu sözleşme tarihinden itibaren,
- b. Böyle bir sözleşme yoksa ertesi takvim yılı başından itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden, önceden ödenmiş istihkaklarla ilgilendirilmeksizin tevkifat yapılır.

Yabancı paralı işlerde, hakediş bedelleri ne zaman tahsil edilir ise kur değerlemesi o tarih itibari ile yapılmalı ve buna göre hesaplanan tutar üzerinden vergisi kesintisi hesaplanmalıdır. Bedeli döviz cinsinden olan ve hakedişlerden mahsup edilmek üzere avans alınması durumunda, avansın ödendiği tarihteki kur esas alınarak, gelir vergisi hesaplanır. Yıllara yaygın inşaat işinin bir kısmı taşeronlara devredilmesi durumunda, taşeronun yapacağı iş aynı takvim yılında tamamlanacak ise tevkifat yapılmaz. Aynı yılda tamamlanmayacak ise müteahhit tarafından tevkifat yapılır. Konsorsiyumlar tarafından yapılan inşaat işlerinde, konsorsiyum üyelerinin taahhüt ettikleri işle sınırlı olarak tevkifat

²⁰⁷

GVK Md.94/3, KV 15/a.

yapılır. İşin kabulü yapıldıktan sonra, eksikliklerin tamamlanması için alınan hak edişler o yılın kazancı sayılır ve vergi kesintisi yapılmaz.²⁰⁸

İnşaat taahhüt ve onarım işi tamamlandığında vergi kesintileri ödenecek olan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir. Yapılan vergi kesintileri hangi taahhüt işine ait ise ancak o taahhüt işi için ödenecek gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Bitmemiş işler için kesilmiş olan vergiler bitmiş işlerden veya başka işlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla ödenecek gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemez.

2.2.6. Damga Vergisi

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin damga vergisi ile ilgili tabii olduğu hükümler aşağıdaki gibidir:

- i. Her ne konuda olursa olsun üzerinde belli para yazılı olan her türlü sözleşmelerin her bir nüshası binde 8,25 oranında damga vergisine tabi olacaktır.
- ii. Hakediş ödemesinin avans ödeme mahiyetinde olması halinde, hakediş bedeli binde 8,25 oranında damga vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.
- iii. Resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı (ihale vb.) sebebiyle ve sırasında, düzenlenen hakedişlere istinaden yapılacak ödemeler istihkaktan kesinti suretiyle binde 8,25 oranında damga vergisine tabidir.
- iv. Hakediş ödemesinin hem avans, hem de resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı (ihale) sebebiyle düzenlenmiş olması halinde, sadece binde 8.25 oranında damga vergisi kesintisi yapılır.
- v. Hakediş ödemesinin kesin ödeme niteliğinde olması halinde, (örneğin; özel sektörün taşeron firmaya iş yaptırmayı, sözleşmede

²⁰⁸

GVK Md.44.

hakediş düzenleneceğine ilişkin hükümler bulunması durumu) hakediş faturada yazılı işin içeriğini açıklar nitelikte bir belge olacağından damga vergisine tabi değildir. Diğer bir ifade ile resmi daireler dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerce yaptırılan inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemelerde sadece avans ödemeleri ile ilgili olarak düzenlenen makbuzların binde 8,25 nispetinde damga vergisine tabi tutulması, kesin hakediş ödemeleri üzerinden ise herhangi bir damga vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir. Ancak makbuz karşılığı avans ödemesi söz konusu ise binde 8,25 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekir.

- vi. Geçici hakediş, kesin hakediş uygulamasında ise, geçici hakediş ödemeleri avans niteliğinde ödeme olduğundan dolayı damga vergisine tabidir. Geçici hakediş ödemeleri üzerinden yapılmış olan damga vergisi kesintilerinin kesin hakediş üzerinden yapılacak olan damga vergisi üzerinden mahsup edileceği tabiidir.
- vii. Hakediş bedelleri üzerinden istihkaktan kesinti suretiyle damga vergisi ödemelerinde, 30 Seri Numaralı Damga Vergisi Tebliği gereğince, kesilecek olan damga vergisi matrahına KDV dahil değildir.
- viii. Avans makbuzları binde 8,25 oranında damga vergisine tabidir.
- ix. İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararları (Maliye Bakanlığının veya Sayıştay'ın vizesine tabi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda bu karara ilişkin vergi red ve iade olunur.) binde 4,95 oranında damga vergisine tabi olacaktır.

2.2.7. Katma Değer Vergisi

Hakediş raporları, esas olarak yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgeler olması, aynı zamanda işin belli bir kısmının yapıldığını da göstermesinden dolayı, inşaat ve taahhüt işlerinde Katma Değer Vergisi (KDV)'nde vergiyi doğuran olay meydana

gelmektedir. Ancak hakediş belgeleri VUK' nda düzenlenen belgelerden sayılmamaktadır. Bu nedenle Hakediş belgelerinin onaylandığı (mutabakat sağlandığı) tarihten itibaren 7 gün içerisinde fatura kesilmesi ve KDV nin ve diğer kesintilerin faturada gösterilmesi gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri hizmet işi olması nedeniyle KDV oranı % 18 dir.

KDV Kanununun geçici 15 inci maddesinde, 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmiştir. Bina inşaat ruhsatını 29.07.1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli I sayılı listenin 12. sırası uyarınca %1 oranında KDV'ne tabi bulunmaktadır. Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasına ilişkin olarak yayımlanmış KDV Genel Tebliği ile Sirkülerlerinde gerekli düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır. Bu Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir.²⁰⁹

Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet katma değer vergisine tabi olacak, müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise vergiden müstesna veya indirimli orana olacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde katma değer vergisi istisnasının olduğu durumlar ise aşağıdaki gibidir:

²⁰⁹ 106 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, http://www.alomaliye.com/2007/kdv_106.htm (01.09.2009)

- i. Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işleri,
- ii. Serbest bölgelerde yapılan inşaat taahhüt işleri,
- iii. 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı almış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri.

Maliye Bakanlığı'nca tanınan yetkiye dayanarak, aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların yine aşağıda belirtilecek işlemlere ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutmaları uygun görülmüştür:

- i. Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- ii. Döner sermayeli kuruluşlar,
- iii. Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- iv. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- v. Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- vi. Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- vii. Bankalar ve özel finans kurumları,
- viii. Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- ix. Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- x. Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- xi. Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, aşağıda belirtilen hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmakla zorunludur.

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların;

- i. Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- ii. Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- iii. Özel güvenlik hizmetleri,
- iv. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- v. Her türlü yemek servisi,
- vi. Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı “hizmet” mahiyetindedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde tanımı verilen “teslim” mahiyetindeki işlemler bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir. Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak kapsama giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği gereğince KDV tevkifata tabi bulunan işlerin KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır. Ancak, vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin istisna kapsamına girmemesi halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan

katma değer vergisinin genel esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.²¹⁰

3. TMS 11 ÇERÇEVESİNDE YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

X İnşaat İşletmesi ABC Eğitim Kurumları ile bir dersane binası yapımı işi ile ilgili sözleşme imzalamıştır. Sözleşme bedeli 200.000 TL, tahmini sözleşme maliyeti ise 180.000 TL'dir. İnşaat yapım işinin 3 yılda tamamlanması beklenmektedir. Sözleşmede işin erken bitirilmesi halinde prim olarak 1.000 TL ödeneceği ve oluşacak maliyet artışlarının hammaddeden kaynaklanan kısmının eğitim kurumunca karşılanacağı maddesi yer almaktadır.

3.1. Birinci Yıl İşlemleri

Yapım işine ilişkin olarak 1.yılda 51.000 TL harcama yapılmış ve 48.000 TL hakediş alınmıştır. 1.yılda yapılan harcamaların 4.000 TL'lik kısmı projeye göre gelecek yıl yapılması gereken işlerle ilgilidir.

1. Yıla ilişkin ilgili hesaplamalar ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır:

$$\text{Gelir Vergisi Stopajı} = 48.000 \times 0,03 = 1.440 \text{ TL}$$

$$\text{Hesaplanan KDV} = 48.000 \times 0,18 = 8.640 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Stopajı} = 8.640 \times 1/6 = 1.440 \text{ TL}$$

----- / -----

740 Hizmet Üretim Mal.Hs. 51.000

İlgili Bilanço Hs. 51.000

²¹⁰ 91 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, http://www.alomaliye.com/2007/kdv_106.htm (01.09.2009)

----- / -----	
102 Bankalar Hs.	53.760
191 Diğer KDV Hs.	1.440
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs.	1.440
350 Yıl.Yay.İnş.Onr.Hak.Bed.Hs.	48.000
391 Hesaplanan KDV Hs.	8.640
----- / -----	

TY = **Hata!**

1.Yıl İçin TY = **Hata!** = 0,2611

Sözleşme Maliyeti = Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Maliyeti
= 0.261111 x 180.000 TL
= 47.000 TL

Sözleşme Geliri = Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Bedeli
= 0.2611 x 200.000 TL
= 52.222 TL

Dönem Karı = Sözleşme Gelirleri – Sözleşme Maliyetleri
= 52.222 – 47.000
= 5.222 TL

Brüt Alacak Tutarı = (Katlanılan Maliyetler + Sonuç Hesaplarına Yansıtılan Karlar) – (Sonuç Hesaplarına Yansıtılan Zararlar + Hakedişler Toplamı)

= (47.000 + 5.222) – (0 + 48.000)
= 4.222 TL

Kurumlar Vergisi Tutarı = Dönem Karı x 0.20
= 5.222 x 0,20
= 1.044,40 TL

Yukarıdaki işlemlere ait muhasebe kayıtları aşağıda yapılmıştır.

----- / -----		
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs.	47.000	
174 Önceden Yap.İnş.Mal.Hs.	4.000	
741 Hizmet Üretim Mal.Hs		51.000
----- / -----		
918 Matraha Eklenecek Unsurlar	47.000	
İnşaat Bitiminde matrahtan indirilecek giderler		
968 Matraha Eklenecek Unsur. Karş.		47.000
İnşaat Bitiminde Matrahtan İnd.Gid.Karş.		
----- / -----		
----- / -----		
350 Yıl.Yay.İnş.Onr.Hak.Bed.Hs.	48.000	
176 Hakediş Bağ.İşl.Gel.Tah.Hs.	4.222	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		52.222
----- / -----		
----- / -----		
919 Matrahtan İndirilecek Unsurlar	52.222	
İnşaat Bitiminde matraha ilave edilecek gelirler		
969 Matrahtan İndirilecek Unsur. Karş.		52.222
İnşaat Bitiminde Matraha İlave Edil.Gelir.Karş.		
----- / -----		
----- / -----		
741 Hizmet Üretim Mal.Yans.Hs	51.000	
740 Hizmet Üretim Ma.Hs.		51.000
----- / -----		
----- / -----		
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	52.222	
690 Dönem Karı/Zararı Hs.		52.222
----- / -----		
----- / -----		
690 Dönem Karı/Zararı Hs.	47.000	
622 Satılan Hizmet Mal.Hs.		47.000
----- / -----		
----- / -----		

691 Dön.Karî Ver.Yas.Yük.Karş.Hs.	1.044,40	
484 Ertelenmiş Vergi Yük.Hs		1.044,40
----- / -----		
690 Dönem Karî/Zararı Hs.	5.222	
691 Dön.Karî Ver.Yas.Yük.Karş.Hs.		1.044,40
692 Dönem Net Karî/Zararı		4.177,60
----- / -----		
----- / -----		
692 Dönem Net Karî/Zararı Hs.	4.177,60	
590 Dönem Net Karî Hs.		4.177,60
----- / -----		

X İnşaat İşletmesine Ait 1.Dönem Bilançosu aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO			
X İNŞAAT İŞLETMESİ		Dönem :	1
AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF(KAYNAKLAR)	
	Cari Dönem		Cari Dönem
I- DÖNEN VARLIKLAR	253.782,00	II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.044,40
A-HAZIR DEĞERLER	245.560,00	F-GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	1.044,40
3-BANKALAR	245.560,00	3-ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLER	1.044,40
F-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	8.222,00	G-DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
2-Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri	4.000,00	III- ÖZ KAYNAKLAR	254.177,60
3-Hakedişe Bağlı İşl.Gelirleri Tahakkuk Hs.	4.222,00	A-ÖDENMİŞ SERMAYE	250.000,00
II- DURAN VARLIKLAR	1.440,00	1-SERMAYE	250.000,00
H-DİĞER DURAN VARLIKLAR	1.440,00	F-DÖNEM NET KARI (ZARARI)	4.177,60
5-PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	1.440,00	1-DÖNEM NET KARI	4.177,60
		2-DÖNEM NET ZARARI (-)	0,00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	255.222,00	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	255.222,00
NAZIM HESAPLAR		NAZIM HESAPLAR	
1-MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR	47.000,00	1-MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR KARŞL.	47.000,00
2-MATRAHTAH İND.UNSURLAR	52.222,00	2-MATRAHTAH İND.UNSURLAR KARŞL.	52.222,00
DİPNOTLAR			
1. İşletmenin dönem sonunda devam etmekte olan ABC eğitim kurumları dersane inşaatı nedeniyle nazım hesaplara alınan dönem sözleşme gelirleri 52.222,00 TL.dir.			
2. Dönem sonunda tamamlanmamış olan ABC eğitim kurumları dersane inşaatına ilişkin gelirlerinin hesabında "tamamlanma yüzdesi" yöntemi kullanılmıştır.			
3. Bilanço tarihi itibarıyla devam eden ABC eğitim kurumları dersane inşaatına ilişkin katılan maliyetler 51.000,00 TL. olup 47.000,00 TL.si dönem karına yansıtılmış, 4.000,00 TL ise gelecek döneme ilişkin olup bilançoda yer almıştır.			

X İnşaat işletmesine ait 1.dönem gelir tablosu aşağıdaki gibi düzenlenecektir

İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU	
X İNŞAAT İŞLETMESİ	
	Dönem : 1
	Cari Dönem
A- BRÜT SATIŞLAR	52.222,00
1-YURTİÇİ SATIŞLAR	52.222,00
D- NET SATIŞLAR	52.222,00
C- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	47.000,00
3-SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	47.000,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI (-)	5.222,00
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)	0,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI (-)	5.222,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	0,00
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR (-)	5.222,00
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	0,00
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI (-)	5.222,00
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	1.044,40
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (-)	4.177,60

İnşaatın bitiminde matraha ilave edilecek unsurlar olarak kullanılmasını önerdiğimiz nazım hesaplardaki tutarların, kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilebilmesini temin için beyannamede 31. ve 32. satırlar ilave edilmiştir.

İnşaatın bitiminde matrahtan indirilecek edilecek unsurlar olarak kullanılmasını önerdiğimiz nazım hesaplardaki tutarların, kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilebilmesini temin için beyannamede 46. ve 47. satırlar ilave edilmiştir.

Önerimiz doğrultusunda yapılacak muhasebe kaydında beyannamede de bu değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

Ayrıca kurumlar vergisi beyannamesi içerisinde (örneğin Tablo 7 de 99.satırda) devam etmekte olan inşaat sözleşmeleri kapsamında hakedişler üzerinden dönem sonuna kadar kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin gösterilmesi yerinde olacaktır.

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

1 TAŞBAŞI VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

2 ESKİŞEHİR İL - İLÇE

3 MÜKELLEFİYET ŞEKLİ Tam X Dar

4 VERGİLENDİRME DÖNEMİ 0 1 0 1 1

5 VERGİ KİMLİK NO. 1010

6 KURUM SİCİL NO. 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0 ...1

VD KODU (Vergi Dairesince Doldurulacaktır.)

TABLO - 1 KURUMUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

1 Unvanı X İ Ş L E T M E S İ L İ M İ T E D Ş İ R K E T

2 Hukuki Yapısı L İ M İ T E D Ş İ R K E T

3 Faaliyet Kodu 4 4 4 2 2 3

4 Adres Değişikliği Var Yok

5 Kanuni veya İş Merkezinin Adresi Mahalle/Semt C U M H U R İ Y E C E N G İ Z T O P E L Kapı No 1 Daire No 1 İl Kodu 2 6

6 Ülkesi

7 E-Posta Adresi

8 Telefon No. 2 2 2 2 2 2 2 2 Faks No. (Alan Kodu)

TABLO - 2 DAR MÜKELLEFİN TEMSİLCİSİNİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

9 Soyadı (Unvanı)

10 Adı

11 Vergi Dairesi

12 T.C. Kimlik No. (*)

13 Adres Değişikliği Var Yok

14 Adresi Mahalle/Semt C adde / Sokak Posta Kodu İlçe Adı İl Kodu

15 E - Posta Adresi

16 Telefon No. Faks No. (Alan Kodu)

TABLO - 3 KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI

Şube Çıkış Yeri Ajanlık

İmalat Yeri Satış Yeri Sair

17 TOPLAM

TABLO - 4 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

(Yeni Türk Lirası) (YKr)

18 2003 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar

19 2003 Yılı Diğer Zararlar

20 2004 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar

21 2004 Yılı Diğer Zararlar

22 2005 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar

23 2005 Yılı Diğer Zararlar

24 2006 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar

25 2006 Yılı Diğer Zararlar

26 2007 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar

27 2007 Yılı Diğer Zararlar

28 TOPLAM

(*)T.C. Vatandaş Olan Gerçek Kişilerde T.C. Kimlik Numarası Yazılacaktır.

Bu beyannamenin düzenlenmesine ilişkin açıklamalar Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Sirkülerinde yer almaktadır.Sözü edilen Sirküleri www.gib.gov.tr. adresinden erişilmesi mümkündür.

BU BEYANNAME MAVİ VEYA SİYAH TÜKENMEZ KALEM İLE OKUNAKLI BÜYÜK HARFLERLE VEYA BİLGİSAYAR ORTAMINDA DOLDURULACAKTIR.

Örnek No. : 1906 - af PARASIZDIR D.M.O. Basım İşl. Md. - 2009

TABLO - 5		KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ														
		ZARAR										KAR				
		(Türk Lirası)										(Kr)				
29	KURUM KAZANCI											-	-	5	2	2
30	Ticari Bilanço Zararı											-	-	2	2	0
31	İLAVELER											-	-	-	-	-
32	Tamamlanan İnşaat Sözleşmeleri Gelirleri											-	-	-	-	-
33	Devam Eden İnşaat Sözleşmesi Giderleri											-	-	4	7	0
34	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)											-	-	-	-	-
35	Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)											-	-	-	-	-
36	Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)											-	-	-	-	-
37	Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)											-	-	-	-	-
38	Y. Fon ve Ort. Portföy İşl. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)											-	-	-	-	-
39	Taahhüt ve İst. His. ile Kurucu Sen., Int. Sen. ve R. Hakları Sts. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e)											-	-	-	-	-
40	Bankl. Veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taahhüt ve İst. His. ile Kur. Sen., Int. Sen. ve R. Hakları Sat. Kaz. (K.V.K. Mad. 5/1-f)											-	-	-	-	-
41	Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-g)											-	-	-	-	-
42	Yurtdışı İnşaat ve Onarım İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)											-	-	-	-	-
43	Eğ. Öğ. Kur. ile Rehabilitasyon Mrkz. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)											-	-	-	-	-
44	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar											-	-	-	-	-
45	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar											-	-	-	-	-
46	Türk Ulusal Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar											-	-	-	-	-
47	Tamamlanan İnşaat Sözleşmeleri Giderleri											-	-	-	-	-
48	Devam Eden İnşaat Sözleşmesi Dönem Gelirleri											-	-	5	2	2
49	Kar ve İlaveler Toplamı (29+31+32)											-	-	5	2	2
50	Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı (30+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+43+44+45+46+47)											-	-	5	2	2
51	ZARAR (49 - 48)											-	-	0	0	0
52	KAR (48- 49)											-	-	-	-	-
53	Diğer Geçmiş Yıl Zararı											-	-	-	-	-
54	İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararı											-	-	-	-	-
55	Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı (52+53)											-	-	-	-	-
56	İndirime Esas Tutar (51-54)											-	-	-	-	-
57	Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)											-	-	-	-	-
58	AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)(**)											-	-	-	-	-
59	AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)(**)											-	-	-	-	-
60	Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)											-	-	-	-	-
61	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)											-	-	-	-	-
62	Eğitim ve Sağ. Tes. ile Yurt İnş. İlişkin Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1-d)											-	-	-	-	-
63	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1-e)											-	-	-	-	-
64	B.K.K. Uyarınca Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-f)											-	-	-	-	-
65	İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansı'na Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları											-	-	-	-	-
66	Gerçekleşen Yatırım İndirimi (**)											-	-	-	-	-
67	Diğer İndirimler											-	-	-	-	-
68	TOPLAM (56+57+58+59+60+61+62+63+64+65+66)											-	-	-	-	-

(**)Devreden AR-GE ve/veya indirilemeyen yatırım indirimi bulunması halinde 99,100,101,102 ve 103 no.lu satırların doldurulması zorunludur.

		(Türk Lirası)										(Kr)			
68	DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) (55 - 67)											0	0	0	68
69	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (68 x % 20)***											0	0	0	69
70	GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI (50)														70
71	Sağ Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı														71
72	İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları														72
73	İşletmeden Çekilen Enf.Düz.Farkları Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi(72 x % 20)														73

TABLO - 6		VERGİ BİLDİRİMİ																	
74	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (68+72)															0	0	0	74
75	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (69+73)															0	0	0	75
76	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım																76	
77		Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler																77	
78		Geçici Vergi																78	
79	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI (76+77+78)																	79	
80	ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (75 - 79)																	80	
81	İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ VE/VEYA GEÇİCİ VERGİ (79-75)****																	81	
82	İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ(81-78)																	82	
83	İADESİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ (81-82)																	83	

TABLO - 7		MALİ BİLGİLER													
84	AKTİF TOPLAMI					2	5	5	2	2	2	0	0		84
85	ÖDENMİŞ SERMAYE					2	5	0	0	0	0	0	0		85
86	MADDİ DURAN VARLIKLAR														86
87	MALİ DURAN VARLIKLAR														87
88	STOKLAR														88
89	TOPLAM KISA VADELİ ALACAKLAR														89
90	TOPLAM KISA VADELİ BORÇLAR														90
91	TOPLAM UZUN VADELİ ALACAKLAR														91
92	TOPLAM UZUN VADELİ BORÇLAR														92
93	NET SATIŞLAR														93
94	SATIŞLARIN MALİYETİ														94
95	FAALİYET GİDERLERİ														95
96	FİNANSMAN GİDERLERİ														96
97	AMORTİSMAN GİDERLERİ														97
98	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR														98
99	DEVAM EDEN İNŞ.SÖZL.KAPSAMINDA KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER							1	4	4	0	0	0		99
100	G.V.K. GEÇ.MAD.61'E GÖRE TEVKİFATA TABİ GELECEK YILA DEVREDEN YATIRIM İNDİRİMİ														100
101	İNDİRİLEMEYEN TOPLAM YATIRIM İNDİRİMİ														101
102	GELECEK YILA DEVREDEN İNŞ.SÖZLŞ.GELİRLERİ							5	2	2	2	0	0		102
103	GELECEK YILA DEVREDEN İNŞ.SÖZLŞ.GİDERLERİ							4	7	0	0	0	0		103

*** Yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerde kurumlar vergisi oranı %30 olarak dikkate alınacaktır.

**** 81 No.lu satıra yazılacak tutar, hiçbir şekilde 77 ve 78 no.lu satırların toplamını aşamaz.

3.2. İkinci Yıl İşlemleri

İkinci yılda 85.000 TL harcama yapılmış, 102.000 TL hakediş alınmıştır. Dönem sonunda, işin başlangıçtaki tahmin edilen tahmini maliyetinde 10.000 TL'lık artış olmuştur. Maliyet artışının nedenlerinin %75'inin hammadde fiyatlarındaki artıştan kaynaklandığı belirtilmiştir. Hammadde fiyatlarındaki artış idarece kabul edilmiştir. Dönem sonu itibariyle kalan inşaat yapım işinin maliyeti 54.000 TL'dir.

ikinci yıla ilişkin ilgili hesaplamalar ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır:

$$\begin{aligned}\text{Sözleşme Maliyeti} &= \text{Fiili Maliyet} + \text{Kalan İşlerin Maliyeti} \\ &= (47.000 + 4.000 + 85.000) + 54.000 \\ &= 190.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Değişiklik Bedeli} &= \text{Kalan İşlerin Maliyeti} - (\text{Sözleşme Maliyeti} - \\ &\quad \text{Bugüne Kadar Gerçekleşen Maliyet}) \\ &= 54.000 - (180.000 + 136.000) \\ &= 10.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Sözleşme Geliri} &= \text{Sözleşme Bedeli} + (\text{Değişiklik Bedelleri} \times 0,75) \\ &= 200.000 + (10.000 \times 0,75) \\ &= 207.500 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\text{Gelir Vergisi Stopajı} = 102.000 \times 0,03 = 3.060 \text{ TL}$$

$$\text{Hesaplanan KDV} = 102.000 \times 0,18 = 18.360 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Stopajı} = 16.200 \times 1/6 = 3.060 \text{ TL}$$

----- / -----		
740 Hizmet Üretim Mal.Hs	85.000	
İlgili Bilanço Hs		85.000
----- / -----		
----- / -----		
102 Bankalar Hs.	114.240	
192 Diğer KDV Hs.		3.060
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs.		3.060
350 Yıl.Yay.İnş.Onr.Hak.Bed.Hs.		102.000
391 Hesaplanan KDV Hs.		18.360
----- / -----		

TY = **Hata!**

2. Yıl İçin TY = **Hata!**= 0,7158

Sözleşme Maliyeti = (Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti x Tamamlanma Yüzdesi) – (Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri)
= (190.000 x 0,7158) – 47.000
= 89.000 TL

Sözleşme Geliri = (Toplam Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi) – (Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri)
= (207.500 x 0, 7158) – 52.222
= 148.529 – 52.222
= 96.307 TL

Dönem Karı = Sözleşme Gelirleri – Sözleşme Maliyetleri
= 96.307 – 89.000

$$= 7.307 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Brüt Borç/Alacak Tutarı} &= (\text{Katılan Maliyetler} + \text{Sonuç Hesaplarına Yansıtılan} \\ &\quad \text{Karlar}) - (\text{Sonuç Hesaplarına Yansıtılan Zararlar} + \\ &\quad \text{Hakedişler Toplamı}) \\ &= (89.000 + 7.307) - (0 + 102.000) \\ &= - 5.693 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Borç/Alacak Tutarı} &= \text{Brüt Alacak Tutarı} + \text{Önceki Dönem Alacağı} \\ &= - 5.693 + 4.222 \end{aligned}$$

$$\text{Brüt Borç Tutarı} = - 1.471 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Kurumlar Vergisi Tutarı} &= \text{Dönem Karı} \times 0.20 \\ &= 7.307 \times 0,20 \\ &= 1461,40 \text{ TL} \end{aligned}$$

Yukarıdaki işlemlere ait muhasebe kayıtları aşağıda yapılmıştır.

----- / -----	
622 Satılan Malın Mal.Hs.	89.000
174 Önc.Yap.İnş.Mal.Hs.	4.000
741 Hizmet Üretim Mal.Hs.	85.000
----- / -----	
918 Matraha Eklencek Unsurlar	89.000
İnşaat Bitiminde matrahtan indirilecek giderler	
968 Matraha Eklencek Unsur. Karş.	89.000
İnşaat Bitiminde Matrahtan İnd.Gid.Karş.	
----- / -----	
350 Yıl.Yay.İnş.Onr.HakBed.Hs.	102.000
176 Hakediş Bağ.İşl.Gel.Tah.Hs.	4.222
351 Alınan hakediş Avansları Hs.	1.471
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	96.307
----- / -----	

----- / -----		
919 Matrahtan İndirilecek Unsurlar	96.307	
İnşaat Bitiminde matraha ilave edilecek gelirler		
969 Matrahtan İndirilecek Unsur. Karş.		96.307
İnşaat Bitiminde Matraha İlave Edil.Gelir.Karş.		
----- / -----		
----- / -----		
741 Hizmet Ürt.Mal.Yans.Hs.	85.000	
740 Hizmet Ürt.Mal.Hs.		85.000
----- / -----		
----- / -----		
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	96.307	
690 Dönem Karı/Zararı Hs.		96.307
----- / -----		
----- / -----		
690 Dönem Karı/Zararı Hs.	89.000	
622 Satılan Hizm.Mal.Hs.		89.000
----- / -----		
----- / -----		
691 Dön.Karı Verg.veDiğ		
.Yas.Yük.Krş.Hs.	1.461,40	
484 Ertelenmiş Ver.Yük. Hs.		1.461,40
----- / -----		
----- / -----		
690 Dönem Karı/Zararı Hs.	7.307	
691 Dön.Karı Verg.veDiğ.		1.461,40
Yas.Yük.Krş.Hs.		
692 Dönem Net Karı/Zararı Hs.		5.845,60
----- / -----		

X İnşaat İşletmesine Ait 2.Dönem Bilançosu aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO			
X İNŞAAT İŞLETMESİ		Dönem : 2	
AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF(KAYNAKLAR)	
	Cari Dönem		Cari Dönem
I- DÖNEN VARLIKLAR	259.500,00	I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.471,00
A-HAZIR DEĞERLER	259.500,00	E-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ AVANSL	1.471,00
3-BANKALAR	259.500,00	1-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	1.471,00
II- DURAN VARLIKLAR	4.500,00	II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	2.505,80
H-DİĞER DURAN VARLIKLAR	4.500,00	F-GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	2.505,80
5-PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	4.500,00	3-ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLER	2.505,80
		G-DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
		III- ÖZ KAYNAKLAR	260.023,20
		A-ÖDENMİŞ SERMAYE	250.000,00
		1-SERMAYE	250.000,00
		F-DÖNEM NET KARI (ZARARI)	5.845,60
		1-DÖNEM NET KARI	5.845,60
		2-DÖNEM NET ZARARI (-)	0,00
		D-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	4.177,60
		1-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	4.177,60
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	264.000,00	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	264.000,00
NAZİM HESAPLAR		NAZİM HESAPLAR	
1-MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR	136.000,00	1-MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR KARŞL.	136.000,00
2-MATRAHTAH İND.UNSURLAR	148.529,00	2-MATRAHTAH İND.UNSURLAR KARŞL.	148.529,00

DİPNOTLAR

- İşletmenin dönem sonunda devam etmekte olan ABC eğitim kurumları dersane inşaatı nedeniyle nazım hesaplara alınan dönem sözleşme gelirleri 96.307,00 TL.dir.
- Dönem sonunda tamamlanmamış olan ABC eğitim kurumları dersane inşaatına ilişkin gelirlerinin hesabında "tamamlanma yüzdesi" yöntemi kullanılmıştır.
- Bilanço tarihi itibarıyla devam eden ABC eğitim kurumları dersane inşaatına ilişkin katlanılan maliyetler 85.000,00 TL. olup 89.000,00 TL. dönem kar zararına yansıtılmış, 4.000,00 TL önceki dönemde ödenmiş dönem gideridir.

X İnşaat işletmesine ait 2.dönem gelir tablosu aşağıdaki gibi düzenlenecektir

İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU	
X İNŞAAT İŞLETMESİ	
	Dönem : 2
	Cari Dönem
A- BRÜT SATIŞLAR	96.307,00
1-YURTİÇİ SATIŞLAR	96.307,00
D- NET SATIŞLAR	96.307,00
C- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	89.000,00
3-SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	89.000,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI (-)	7.307,00
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)	0,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI (-)	7.307,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	0,00
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR (-)	7.307,00
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	0,00
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI (-)	7.307,00
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	1.461,40
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (-)	5.845,60

TABLO - 5		KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ																	
		ZARAR										KAR							
		(Türk Lirası)										(Türk Lirası)							
		(Kr)										(Kr)							
29	KURUM KAZANCI	Ticari Bilanço Karı																	
30		Ticari Bilanço Zararı																	
31	İLAVELER	Tamamlanan İnşaat Sözleşmeleri Gelirleri																	
32		Devam Eden İnşaat Sözleşmesi Giderleri																	
33	ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTISNA VE İNDİRİMLER	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)																	
34		Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)																	
35		Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)																	
36		Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)																	
37		Y. Fon ve Ort. Portföy İşl. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)																	
38		Taahhüt ve İst. His. ile Kurucu Sen., Int. Sen. ve R. Hakları Sts. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e)																	
39		Bankl. Veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taahh. ve İst. His. ile Kur. Sen., Int. Sen. ve R. Hakları Sat. Kaz. (K.V.K. Mad. 5/1-f)																	
40		Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-g)																	
41		Yurtdışı İnşaat ve Onarım İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)																	
42		Eğ. Öğ. Kur. ile Rehabilitasyon Mrkz. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)																	
43		Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar																	
44		Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar																	
45		Türk Ulusal Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar																	
46		Tamamlanan İnşaat Sözleşmeleri Giderleri																	
47		Devam Eden İnşaat Sözleşmesi Dönem Gelirleri																	
48	Kar ve ilaveler toplamı (29+31+32)																		
49	Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı (30+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+43+44+45+46+47)																		
50	ZARAR (49 - 48)																		
51	KAR (48- 49)																		
52	Diğer Geçmiş Yıl Zararı																		
53	İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararı																		
54	Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı (52+53)																		
55	İndirime Esas Tutar (51-54)																		
56	KAZANCI BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTISNA VE İNDİRİMLER	Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-ı)																	
57		AR-GE indirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)(**)																	
58		AR-GE indirimi (5746 s. Kanun Mad.3)(**)																	
59		Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)																	
60		Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)																	
61		Eğitim ve Sağ. Tes. ile Yurt İnş. İlişkin Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1-d)																	
62		Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1-e)																	
63		B.K.K. Uyarınca Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-a)																	
64		İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları																	
65		Gerçekleşen Yatırım İndirimi (**)																	
66	Diğer İndirimler																		
67	TOPLAM (56+57+58+59+60+61+62+63+64+65+66)																		

(**)Devreden AR-GE ve/veya indirilemeyen yatırım indirimi bulunması halinde 99,100,101,102 ve 103 no.lu satırların doldurulması zorunludur.

		(Türk Lirası)				(Kr)			
68	DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) (55 - 67)								
69	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (68 x % 20)***								
70	GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI (50)								
71	Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı								
72	İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları								
73	İşletmeden Çekilen Enf.Düz.Farkları Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi(72 x % 20)								

TABLO - 6		VERGİ BİLDİRİMİ	
74	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (68+72)		
75	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (69+73)		
76	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısm Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler Geçici Vergi		
77			
78			
79			
80	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI (76+77+78)		
81	ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (75 - 79)		
82	İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (75-79)****		
83	İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ(81-78)		
84	İADESİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ (81-82)		

TABLO - 7		MALİ BİLGİLER	
84	AKTİF TOPLAMI		
85	ÖDENMİŞ SERMAYE		
86	MADDİ DURAN VARLIKLAR		
87	MALİ DURAN VARLIKLAR		
88	STOKLAR		
89	TOPLAM KISA VADELİ ALACAKLAR		
90	TOPLAM KISA VADELİ BORÇLAR		
91	TOPLAM UZUN VADELİ ALACAKLAR		
92	TOPLAM UZUN VADELİ BORÇLAR		
93	NET SATIŞLAR		
94	SATIŞLARIN MALİYETİ		
95	FAALİYET GİDERLERİ		
96	FİNANSMAN GİDERLERİ		
97	AMORTİSMAN GİDERLERİ		
98	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		
99	DEVAM EDEN İNŞ.SÖZL.KAPSAMINDA KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER		
100	G.V.K. GEÇ.MAD.61'E GÖRE TEVKİFATA TABİ GELECEK YILA DEVREDEN YATIRIM İNDİRİMİ		
101	İNDİRİLEMEYEN TOPLAM YATIRIM İNDİRİMİ		
102	GELECEK YILA DEVREDEN İNŞ.SÖZLŞ.GELİRLERİ		
103	GELECEK YILA DEVREDEN İNŞ.SÖZLŞ.GİDERLERİ		

*** Yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerde kurumlar vergisi oranı %30 olarak dikkate alınacaktır.

**** 81 No.lu satıra yazılacak tutar, hiçbir şekilde 77 ve 78 no.lu satırların toplamını aşamaz.

3.3. Üçüncü Yıl İşlemleri

Üçüncü yılda X İnşaat İşletmesi 50.000 TL daha harcama yaparak, dersane binası inşaatını tamamlamıştır. Dersane binasının inşaatının geçici kabulü yönetim tarafından yapılmış, bu yılda 50.000 TL kesin hakediş bedeli alınmıştır. X İnşaat İşletmesi dersane binası inşaatı işini sözleşmede belirlenen süreden önce tamamladığı için 1.000 TL ek gelir elde etmiştir.

3. Yıla ilişkin ilgili hesaplamalar ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

$$\text{Gelir Vergisi Stopajı} = 51.000 \times 0,03 = 1.530 \text{ TL}$$

$$\text{Hesaplanan KDV} = 51.000 \times 0,18 = 9.180 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Stopajı} = 9.180 \times 1/6 = 1.530 \text{ TL}$$

----- / -----	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	50.000
İlgili Bilanço Hs.	50.000
----- / -----	
----- / -----	
102 Bankalar Hs.	57.120
192 Diğer KDV Hs.	1.530
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fon Hs.	1.530
350 Yıl.Yay.İnş.Onr.Hak.Bed.Hs.	51.000
391 Hesaplanan KDV Hs.	9.180
----- / -----	

TY = **Hata!**

3. Yıl İçin TY = **Hata!** = 1

$$\begin{aligned}
\text{Sözleşme Maliyeti} &= (\text{Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}) - (\text{Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri}) \\
&= (186.000 \times 1) - 136.000 \\
&= 50.000
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Sözleşme Geliri} &= (\text{Toplam Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}) - (\text{Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri}) \\
&= (200.000 \times 1) - 148.529 \\
&= 51.471 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Dönem Karı} &= \text{Sözleşme Gelirleri} - \text{Sözleşme Maliyetleri} \\
&= 51.471 - 50.000 \\
&= 1.471 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Brüt Borç/Alacak Tutarı} &= (\text{Katlanılan Maliyetler} + \text{Sonuç Hesaplarına Yansıtılan Karlar}) - (\text{Sonuç Hesaplarına Yansıtılan Zararlar} + \text{Hakedişler Toplamı}) \\
&= (50.000 + 1.471) - (0 + 50.000) \\
&= 1.471 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Borç/Alacak Tutarı} &= \text{Brüt Borç Tutarı} + \text{Önceki Dönem Alacağı} \\
&= 1.471 \text{ TL} + (-1.471) \\
&= 0 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{Fiili Sözleşme Karı / Zararı} &= \text{Fiili Sözleşme Gelirleri} - \text{Fiili Sözleşme Maliyeti} \\
&= 200.000 - 186.000
\end{aligned}$$

$$\text{Fiili Sözleşme Karı} = 14.000 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Fiili Sözleşme Karı} &= 1. \text{ Yıl Karı} + 2. \text{ Yıl Karı} + 3. \text{ Yıl Karı} \\ 14.000 &= 5.222 + 7.307 + 1.471 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Dönemin Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü} &= 1.471 \times 0,20 \\ &= 294,20 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Toplam Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü} &= 14.000 \times 0,20 \\ &= 2.800 \text{ TL} \end{aligned}$$

Yukarıdaki işlemlere ait muhasebe kayıtları aşağıda yapılmıştır.

----- / -----		
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs.	50.000	
741 Hizmet Üret.Mal.Hs.		50.000
----- / -----		
350 Yıl.Yay.İnş.Onr.HakBed.Hs.	50.000	
351 Alınan Hakediş Avansları Hs.	1.471	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		51.471
----- / -----		
----- / -----		
741 Hizmet Ürt.Mal.Yans.Hs.	50.000	
740 Hizmet Ürt.Mal.Hs.		50.000
----- / -----		
----- / -----		
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs.	6.030	
295 Peşin Ödenen Ver.Fon.Hs.		6.030
----- / -----		
968 Matraha Eklenicecek Unsur.Karş.	136.000	
İnşaat Bitiminde matrahtan ind. Giderler Karş.		
918 Matraha Eklenicecek Unsurlar		136.000
İnşaat Bitiminde Matrahtan İnd.Giderler		
----- / -----		
969 Matrahtan İndirilecek Unsurlar Karş.	148.529	

İnşaat Bitiminde Matraha ilave edil.gelir.Karş.		
919 Matrahtan İndirilecek Unsurlar		148.529
İnşaat Bitiminde Matraha İlave Edil.Gelirler		
----- / -----		
----- / -----		
600 Yurtiçi Satışlar Hs	51.471	
690 Dönem Karı/Zararı.Hs.		51.471
----- / -----		
----- / -----		
690 Dönem Karı/Zararı Hs.	50.000	
622 Satılan Hizmet Mal.Hs.		50.000
----- / -----		
----- / -----		
691 Dön.Karı Vergi veDiğ. Yas.Yük.Krş.Hs.	2.800	
370 Dön.Karı Vergi.veDiğ. Yas.Yük.Krş.Hs.		2.800
----- / -----		
484 Ertelenmiş Vergi Yük.Hs.	2.505,80	
691 Dön.Karı Vergi veDiğ. Yas.Yük.Krş.Hs.		2.505,80
----- / -----		
----- / -----		
690 Dönem Karı/Zararı Hs.	1.471	
691 Dön.Karı Vergi veDiğ. Yas.Yük.Krş.Hs.		294,20
692 Dönem Net Karı/Zararı Hs.		1.176,80
----- / -----		
----- / -----		
692 Dönem Net Karı/Zararı Hs.	1.176,80	
590 Dönem Net Karı Hs.		1.176,80
----- / -----		

X İnşaat İşletmesine Ait 3. Dönem Bilançosu aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO

X İNŞAAT İŞLETMESİ		Dönem : 3	
AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF(KAYNAKLAR)	
	Cari Dönem		Cari Dönem
I- DÖNEN VARLIKLAR	261.200,00	I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
A-HAZIR DEĞERLER	257.970,00	G-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	0,00
3-BANKALAR	257.970,00	1-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2.800,00
H-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	3.230,00	2-DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)	-2.800,00
4-PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	3.230,00	III- ÖZ KAYNAKLAR	261.200,00
		A-ÖDENMİŞ SERMAYE	250.000,00
		1-SERMAYE	250.000,00
		F-DÖNEM NET KARI (ZARARI)	1.176,80
		1-DÖNEM NET KARI	1.176,80
		2-DÖNEM NET ZARARI (-)	0,00
		D-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	10.023,20
		1-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	10.023,20
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	261.200,00	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	261.200,00
NAZİM HESAPLAR		NAZİM HESAPLAR	
1-MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR	136.000,00	1-MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR KARŞL.	136.000,00
2-MATRAHTAH İND.UNSURLAR	148.529,00	2-MATRAHTAH İND.UNSURLAR KARŞL.	148.529,00

DİPNOTLAR

- Önceki dönemlerde başlanmış ABC eğitim kurumları dersane inşaatı tamamlanmış olup dönem sözleşme gelirleri 51.471,00 TL.dir.
- ABC eğitim kurumları dersane inşaatına ilişkin gelirlerinin hesabında "tamamlanma yüzdesi" yöntemi kullanılmıştır.
- Bilanço dönemi içerisinde tamamlanan ABC eğitim kurumları dersane inşaatına ilişkin katılan dönem maliyetleri 50.000,00 TL. olup dönem kar zararına yansıtılmıştır.

X İnşaat işletmesine ait 3.dönem gelir tablosu aşağıdaki gibi düzenlenecektir

İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU	
X İNŞAAT İŞLETMESİ	
	Dönem : 3
	Cari Dönem
A- BRÜT SATIŞLAR	51.471,00
1-YURTİÇİ SATIŞLAR	51.471,00
D- NET SATIŞLAR	51.471,00
C- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	50.000,00
3-SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	50.000,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI (-)	1.471,00
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)	0,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI (-)	1.471,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	0,00
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR (-)	1.471,00
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	0,00
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI (-)	1.471,00
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	294,20
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (-)	1.176,80

04

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

4 VERGİLENDİRME DÖNEMİ 0 1 0 1 3

5 VERGİ KİMLİK NO. 3 1 1 2 3

6 KURUM SİCİL NO. 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0

VD KODU (Vergi Dairesince Doldurulacaktır.) 1010 ...3

1 TAŞBAŞI VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

2 ESKİŞEHİR İL - İLÇE

3 MÜKELLEFİYET ŞEKLİ Tam ☒ Dar ☐

TABLO - 1 KURUMUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

1 Unvanı	X	İ	Ş	L	E	T	M	E	S	İ	L	M	I	T	E	D	Ş	İ	R	K	E	T	1
2 Hukuki Yapısı	L	İ	M	I	T	E	D	Ş	İ	R	K	E	T										2
3 Faaliyet Kodu	4	4	4	2	2	3											4	Adres Değişikliği	Var		Yok		
5 Kanuni veya İş Merkezinin Adresi	Mahalle./Semt		C	U	M	H	U	R	İ	Y	E											5	
	- Cadde / Sokak		C	E	N	G	İ	Z	T	O	P	E	L					Kapı No	1		Daire No	1	
	Posta Kodu		2	6	1	3	0	İlçe Adı	T	E	P	E	B	A	Ş	İ					İl Kodu	2 6	
6 Ülkesi																	7 E-Posta Adresi						
8 Telefon No.	2	2	2		2	2	2	2	2	2	2						Faks No.					8	
Cep Tel. No.																	(Alan Kodu)						

(Alan Kodu)

TABLO - 2 DAR MÜKELLEFİN TEMSİLCİSİNİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

9 Soyadı (Unvanı)																						9
10 Adı																						10
11 Vergi Dairesi																						11
12 T.C. Kimlik No.(*)																						
14 Adresi	Mahalle./Semt																					14
	- Cadde / Sokak																	Kapı No		Daire No		
	Posta Kodu																				İl Kodu	
15 E - Posta Adresi																						15
16 Telefon No.																		Faks No.				16
Cep Tel. No.																		(Alan Kodu)				

(Alan Kodu)

TABLO - 3 KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI

Şube				Çıkış Yeri			Ajanlık			
İmalat Yeri				Satış Yeri			Sair			
17 TOPLAM										17

TABLO - 4 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
18 2003 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar		
19 2003 Yılı Diğer Zararlar		
20 2004 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar		
21 2004 Yılı Diğer Zararlar		
22 2005 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar		
23 2005 Yılı Diğer Zararlar		
24 2006 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar		
25 2006 Yılı Diğer Zararlar		
26 2007 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar		
27 2007 Yılı Diğer Zararlar		
28 TOPLAM		

(*)T.C. Vatandaşları Olan Gerçek Kişilerde T.C. Kimlik Numarası Yazılacaktır.

Bu beyannamenin düzenlenmesine ilişkin açıklamalar Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Sirkülerinde yer almaktadır.Sözü edilen Sirkülere www.gib.gov.tr. adresinden erişilmesi mümkündür.

BU BEYANNAME MAVİ VEYA SİYAH TÜKENMEZ KALEM İLE OKUNAKLI BÜYÜK HARFLERLE VEYA BİLGİSAYAR ORTAMINDA DOLDURULACAKTIR.

Örnek No. : 1906 - af PARASIZDIR D.M.O. Basım İşl. Md. - 2009

05

TABLO - 5		KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ																		
		ZARAR								KAR										
		(Türk Lirası)								(Türk Lirası)				(Kr)						
29	KURUM KAZANCI									-	-	1	4	7	1	0	0	29		
30	Ticari Bilanço Karı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	30		
31	Ticari Bilanço Zararı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	31		
32	İLAVELER									-	-	1	4	8	5	2	9	0	0	32
33	Tamamlanan İnşaat Sözleşmeleri Gelirleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	33		
34	Devam Eden İnşaat Sözleşmesi Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	34		
35	ZARAR OLSADA DAHI İNDİRİLECEK İSTISNA VE İNDİRİMLER	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	35		
36		Yurtdışı İştirak Kazançları(K.V.K. Mad. 5/1-b)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	36		
37		Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	37		
38		Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	38		
39		Y. Fon ve Ort. Portföy İşl.Kazançı (K.V.K. Mad. 5/1-d)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	39		
40		Taşınmaz ve İst. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Sts. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	40		
41		Bankl.Veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. ve İst.His.ile Kur.Sen.,İnt.Sen.Ve R.Hakları Sat.Kaz. (K.V.K.Mad.5/1-f)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	41		
42		Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad.5/1-g)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	42		
43		Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1 h)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	43		
44		Eğ. Öğ. Kur. ile Rehabilitasyon Mrkz. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	44		
45	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	45			
46	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	46			
47	Türk Ulust. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	47			
48	Tamamlanan İnşaat Sözleşmeleri Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	48			
49	Devam Eden İnşaat Sözleşmesi Dönem Gelirleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	49			
50	Kar ve İlaveler Toplamı (29+31+32)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	50			
51	Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı (30+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+43+44+45+46+47)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	51			
52	ZARAR (49 - 48)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	52			
53	KAR (48- 49)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	53			
54	Diğer Geçmiş Yıl Zararı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	54			
55	İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	55			
56	Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı (52+53)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	56			
57	İndirime Esas Tutar (51-54)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	57			
58	KAZANÇIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTISNA VE İNDİRİMLER	Rüstümlar (K.V.K. Mad. 5/1-ı)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	58			
59		AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)(**)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	59			
60		AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)(**)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	60			
61		Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	61			
62		Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	62			
63		Eğitim ve Sağ. Tes. ile Yurt İnş. İlişkin Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1-d)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	63			
64		Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1 e)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	64			
65		B.K.K. Uyarınca Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağımsız Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1 a)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	65			
66		İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	66			
67		Gerçekleşen Yatırım İndirimi (**)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	67			
68	Diğer İndirimler	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	68				
69	TOPLAM (56+57+58+59+60+61+62+63+64+65+66)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	69			
(**)Devreden AR-GE ve/veya indirilemeyen yatırım indirimi bulunması halinde 99,100,101,102 ve 103 no.lu satırların doldurulması zorunludur.																				

		(Türk Lirası)	(Kr)	
68	DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) (55 - 67)	-	1 4 0 0 0 0 0	68
69	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (68 x % 20)***	-	2 8 0 0 0 0 0	69
70	GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI (50)	-	-	70
71	Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	-	-	71
72	İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları	-	-	72
73	İşletmeden Çekilen Enf.Düz.Farkları Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi(72 x % 20)	-	-	73

TABLO - 6

VERGİ BİLDİRİMİ

		(Türk Lirası)	(Kr)	
74	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (68+72)	-	1 4 0 0 0 0 0	74
75	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (69+73)	-	2 8 0 0 0 0 0	75
76	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısm	-	-	76
77	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	-	6 0 3 0 0 0	77
78	Geçici Vergi	-	-	78
79	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI (76+77+78)	-	6 0 3 0 0 0	79
80	ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (75 - 79)	-	-	80
81	İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ VE/VEYA GEÇİCİ VERGİ (79-75)****	-	3 2 3 0 0 0	81
82	İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ(81-78)	-	3 2 3 0 0 0	82
83	İADESİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ (81-82)	-	-	83

TABLO - 7

MALİ BİLGİLER

		(Türk Lirası)	(Kr)	
84	AKTİF TOPLAMI	-	2 6 1 2 0 0 0 0	84
85	ÖDENMİŞ SERMAYE	-	2 5 0 0 0 0 0 0	85
86	MADDİ DURAN VARLIKLAR	-	-	86
87	MALİ DURAN VARLIKLAR	-	-	87
88	STOKLAR	-	-	88
89	TOPLAM KISA VADELİ ALACAKLAR	-	-	89
90	TOPLAM KISA VADELİ BORÇLAR	-	-	90
91	TOPLAM UZUN VADELİ ALACAKLAR	-	-	91
92	TOPLAM UZUN VADELİ BORÇLAR	-	-	92
93	NET SATIŞLAR	-	-	93
94	SATIŞLARIN MALİYETİ	-	-	94
95	FAALİYET GİDERLERİ	-	-	95
96	FİNANSMAN GİDERLERİ	-	-	96
97	AMORTİSMAN GİDERLERİ	-	-	97
98	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	-	-	98
99	DEVAM EDEN İNŞ.SÖZL.KAPSAMINDA KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER	-	-	99
100	G.V.K. GEÇ.MAD.61'E GÖRE TEVKİFATA TABİ GELECEK YILA DEVREDEN YATIRIM İNDİRİMİ	-	-	100
101	İNDİRİLEMEYEN TOPLAM YATIRIM İNDİRİMİ	-	-	101
102	GELECEK YILA DEVREDEN İNŞ.SÖZLŞ.GELİRLERİ	-	-	102
103	GELECEK YILA DEVREDEN İNŞ.SÖZLŞ.GİDERLERİ	-	-	103

*** Yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükelleflerde kurumlar vergisi oranı %30 olarak dikkate alınacaktır.

**** 81 No.lu satıra yazılacak tutar, hiçbir şekilde 77 ve 78 no.lu satırların toplamını aşamaz.

3.4. Yıllar İtibariyle Gelir Tabloları Analizi

X İnşaat İşletmesinin dönemsel gelir tabloları aşağıdaki gibidir:

X İnşaat İşletmesi'nin Dönemsel Gelir Tabloları

	1.Yıl	2. Yıl	3.Yıl	Toplam
Yurtiçi Satışlar	52.222	96.307	51.471	200.000
(-) Satılan Hizmet Maliyeti	47.000	89.000	50.000	186.000
Brüt Satış Karı/Zararı	5.222	7.307	1.471	14.000
(-) Faaliyet Giderleri	-	-	-	-
Faaliyet Karı/Zararı	5.222	7.307	1.471	14.000
Diğer Faal. Olağan Gelir ve Karlar	-	-	-	-
(-) Diğer Faal. Olağan Gider ve Zararlar	-	-	-	-
(-) Finansman Giderleri	-	-	-	-
Olağan Kar/Zarar	5.222	7.307	1.471	14.000
Olağandışı Gelir ve Karlar	-	-	-	-
(-) Olağandışı Gider ve Zararlar	-	-	-	-
Dönem Karı/Zararı	5.222	7.307	1.471	14.000
(-) Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	1.044,40	1.461,40	294,20	2.800
Dönem Net Karı	4.177,60	5.845,60	1.176,80	11.200

Örnek uygulamamızla inşaat sözleşmeleri standardına uygun olarak muhasebeleştirilmenin nasıl yapılması gerektiğini kendi önerilerimizi de katarak göstermeye çalıştık. Örnek uygulamamız tamamlanmış sözleşme yöntemiyle yapılsaydı ilk iki yıl kar zarar oluşmayacak, bu iki yılda bilgi kullanıcıları işletme hakkında güvenilir doğru bilgilere ulaşamayacaklardı. Üçüncü yılda ise toplam 11.200 TL kar karşımıza çıkacaktı. Halbuki tamamlanma yüzdesi yöntemiyle standarda uygun hareket edildiğinde yıllar içerisinde işletmenin karlılık durumu açık bir şekilde ortaya konulmuştur.

Tabii ki standardın uygulanabilirliği sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülebilir olmasıyla bağlıdır.

SONUÇ

Küreselleşmenin; ekonomik, sosyal, politik ve toplumsal olmak üzere, tüm ülkeler üzerinde etkileri bulunmaktadır. En önemli etkilerden birisi de ülkeler arasındaki ekonomik sınırların çok hızlı bir şekilde ortadan kalkmasıdır. Bunun sonucu olarak da; şirketler çokuluslu hale dönüşmekte, sermaye piyasaları hızla gelişmekte, şirketler arasındaki birleşmeler artmakta, yabancı yatırımcılar ve yatırım faaliyetlerindeki hareketlenmeler hız kazanmaktadır. Durum böyle iken, ülkeler arasında muhasebe uygulamalarındaki farklılıklardan dolayı; yatırımcılar, yatırım yaptıkları ülkelerdeki birbirinden farklı ve karışık muhasebe kuralları ile karşı karşıya kalmakta ve bu durum da sermaye piyasalarının verimli bir şekilde işlemesine engel olmaktadır.

Küreselleşme, ülkeler arasında aynı ekonomik dili kullanma zorunluluğunu doğurmuştur. Bu ortak dil içerisinde küreselleşen muhasebenin dili de uluslararası muhasebe standartları olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu muhasebe standartlarının oluşturulması ile ülkemize küresel çevrelere ait sermaye akışı hız kazanmaktadır. Ülkemizde, ulusal ekonomik girişimlere ve muhasebe sistemimize destek verecek uluslararası standartlara uyumlu bir muhasebe yapısı, ülkemizin çağdaş dünya ile bütünleşmesini sağlayacaktır.

Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları farklılıklarla karşılaşılmasının sebebi, mevcut muhasebe sisteminin vergi mevzuatının etkisi altında olmasıdır. Bu durumda hazırlanan mali tablolar işletmelerin gerçek mali durumunu yansıtmamakta ve uluslararası uygulamalar ile önemli farklılıklar göstermektedir. Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması ve muhasebe uygulamalarının değişen çevreye uyumlaştırılması için standardizasyona gidilme ihtiyacı doğmuş ve muhasebe standartları ortaya çıkmıştır.

Muhasebe standartlarının; dağınık uygulamaları bir düzene oturtmak, muhasebe mesleğini seçenlerin eğitimlerini yönlendirmek ve mesleki yeterliliklerinin kaliteli olmasını sağlamak ile ilgili işlevi vardır. Uluslararası ticaret hacminin artması ve çokuluslu şirketlerin çoğalması, muhasebe mesleğinin ortak standartlarla yapılması zorunluluğunu getirmektedir.

Hazırlanan finansal tabloların ve raporların, karar verme için bilgi üretme ve iletişim işlevi olduğunu göz önünde bulundurursak, bu işlev ile üretilen bilgilerin, kararlarda verilerden yararlanma ve üretilen bilgiyi kullanabilme amacını güden bilgi kullanıcıları açısından; güvenilir, anlamlı, tutarlı ve karşılaştırılabilir olması gerektiği sonucuna ulaşabiliriz. İnşaat sözleşmeleriyle ilgili TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının da yaygın olarak kullanımı gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir bilgi üretilmesini sağlayarak önemli bir işlevi yerine getirecek, küreselleşme çabaları doğrultusunda ülkemize, lokomotif sektör olan inşaat sektöründeki faaliyetler ile ilgili önemli avantajlar sağlayacaktır.

TMS11'in yaygın olarak kullanımı ile sağlam bir raporlama sistemi, yüksek kaliteli standartlar ve ekonomik gelişme için ön şart olan hukuki bir çerçeve oluşturulması ve vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi sağlanabilecektir. Ülkemizdeki ekonomik büyüme ve ekonomik istikrarının sağlanması; yüksek kaliteli finansal raporlama standartlarının belirlenmiş olmasına ve finansal bilgileri kullanan yatırımcılar için güvenilirliğin sağlanmasına bağlı olacaktır. Tüm yatırımcıların ihtiyacı olan, daha kaliteli, daha güvenilir, daha doğru ve her şeyden önemlisi karşılaştırılabilir bilgi üretilmesinin temel taşı, uluslararası alanda kabul görmüş, muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarıdır

TMS 11 standardı ve diğer standartlarda da olduğu gibi bu alanda, literatürde yeterli sayıda örnek uygulama içeren çalışmalara ne yazık ki rastlanmamaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemini özümseyen birçok meslek mensubunun standartları kavrayıp uygulayabilme süreci de bu nedenle ivme

kazanamamaktadır. Oysa, Yeni Ticaret Kanunu tasarısı Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun kayıt ve raporlamayı esas almaktadır. Bu nedenle standardın, teorik açı ile birlikte uygulamalı olarak ilgili akademisyen ve meslek mensupları tarafından yoğun bir şekilde ele alınması gereklidir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki kayıt düzeni de dolayısıyla hesap planı tamamlanma yöntemine göre oluşturulmuş olduğundan, tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması halinde ise bu yönetime uygun yeni hesapların açılması gerekmektedir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde dönerselliği özümseyen yapıyla uygulamaya önemli değışiklikler getirilmesi gerekmektedir.

Bu noktada önerimiz;

Dönem sonu itibariyle sürmekte olan inşaata ilişkin oluşan giderler 9 hesap grubu içerisinde nazım hesaplardan 918 Matraha Eklenecek Unsurlar (İnşaat bitiminde matrahtan indirilecek giderler) Hesabında;

Dönem sonu itibariyle sürmekte olan inşaata ilişkin oluşan gelirler 9 hesap grubu içerisinde nazım hesaplardan 919 Matrahtan İndirilecek Unsurlar (İnşaat bitiminde matraha ilave edilecek gelirler) Hesabında izlenmesidir.

Devam etmekte olan inşaat sözleşmelerine (yıllara sari inşaat ve onarım işlerine) ait kanunen kabul edilemeyen giderler hariç nazım hesaplar her ne kadar bilançoda yer almasa da bir istisna olarak inşaat sözleşmelerine ait gelir ve giderler nazım hesaplarda bilançoda yer almalıdır.

Kullanılmasını önermiş olduğumuz nazım hesaplardaki tutarların, hazırlanacak gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde de gösterilerek takip eden yıllara taşınması mevcut vergi mevzuatını zedelemeyen standardın uygulanabilirliğini sağlayacaktır.

Nazım hesapların kullanılması, mevcut vergi mevzuatı ile TMS 11 arasında uyumu sağlayacak, bu hesapların kullanılması standardın doğru bir şekilde uygulanmasına yardımcı olacaktır

EK :

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) İnşaat Sözleşmeleri

Amaç

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. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir.

Kapsam

1. Bu Standart yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

2. "—"

Tanımlar

3. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

İnşaat sözleşmesi (sözleşme); 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 yapılmış bir sözleşmedir.

Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak

belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.

Maliyet artı kâr 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.

4. Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir.

5. Bu Standartın amaçları çerçevesinde inşaat sözleşmeleri aşağıdakileri kapsar:

- a) bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve
- b) varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler.

6. İnşaat sözleşmeleri, bu Standart kapsamında "sabit fiyat sözleşmeleri" ve "maliyet artı kâr sözleşmeleri" olarak sınıflandırılır. Bazı inşaat sözleşmeleri, örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilir. Böyle durumlarda, yüklenici sözleşmeden kaynaklanan gelir ve giderlerin ne zaman finansal tablolara alınacağı konusunda 23 ve 24 üncü Paragraflardaki tüm koşulları göz önünde bulundurmalıdır.

İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

7. Bu Standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler

grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir.

8. 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.

9. Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir:

- 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; ve
- c) sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

10. Bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi, ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- a) varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya
- b) varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi.

Sözleşme Geliri

11. Sözleşme geliri aşağıdakileri içerir:

- 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.

12. Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin 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 anlaşabilir;

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.

13. 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 tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Aşağıdaki durumlar mevcut olduğunda değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir:

a) müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve

b) gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

14. Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilaflı değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez

müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle 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 ve

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

15. 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; ve

b) teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Sözleşme Maliyetleri

16. 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.

17. Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar:

a) gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri;

b) inşaatla kullanılan malzeme maliyetleri;

c) inşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı;

d) tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri;

e) tesis ve makine kiralama maliyetleri;

f) sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri;

g) tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler; ve

h) üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Bu maliyetler; sözleşme gelirine dahil edilmemiş, örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arazi gelirlerle azaltılabilir.

18. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içerir:

a) sigorta,

b) belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri; ve

c) inşaat genel giderleri.

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatta çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.

19. Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir.

20. Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdakileri içerir:

a) sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri;

b) satış maliyetleri;

c) sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri ve

d) belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.

21. Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.

Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

22. 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. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar 36. madde doğrultusunda gider olarak muhasebeleştirilir.

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

- 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 aşamasının 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.

24. 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 ölçülebilmesi.

25. Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar.

26. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı 36. paragraf doğrultusunda derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

27. Bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve "yapılmakta olan işler " olarak sınıflandırılır.

28. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kar veya zararda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir.

29. Bir yüklenici işletme aşağıdakileri içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir:

- a) tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları;
- b) alışveriş konusu bedeller ve
- c) ödeme şekil ve koşulları.

Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

30. Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

a) bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;

b) yapılan işe ilişkin incelemeler veya

c) sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

31. Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir. Dahil edilmeyecek sözleşme maliyetlerine ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiştir:

a) özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri ve

b) yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler.

32. Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:

a) sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve

b) sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı 36. paragraf uyarınca doğrudan gider olarak kaydedilir.

33. Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı 36. paragraf uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

34. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir:

- a) geçerliliği konusunda ciddi kuşklar bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar;
- b) tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,
- c) istimlâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar;
- d) müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar veya
- e) yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.

35. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine

ilişkin gelir ve giderler 32. Paragraf yerine 22. Paragraf uyarınca muhasebeleştirilir.

Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

36. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

37. Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır:

- 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.

Tahminlerdeki Değişiklikler

38. Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (bakınız: TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar). Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kar veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.

Açıklama

39. Bir yüklenici işletme aşağıdaki hususları açıklar:

- a) dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı;
- b) dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirin saptanmasında kullanılan yöntemler ve
- c) devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.

40. Bir işletme raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdakilerden her birini açıklamak durumundadır:

a) raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı

b) alınan avansların tutarı ve

c) hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları.

41. Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hakediş tutarlarıdır. Hakedişler müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.

42. Bir işletme, sözleşmeye konu işle ilgili;

a) müşterilerden olan brüt alacak tutarını varlık; ve

b) müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermelidir.

43. Brüt alacak tutarı; katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarın, hak edişler toplamını aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;

a) katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından;

b) sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

44. Brüt yükümlülük tutarı; hak edişlerin, katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarı aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;

a) katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından;

b) sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

45. Bir işletme varsa koşullu yükümlölük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlölükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar. Koşullu yükümlölükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir.

Yürürlük Tarihi

46. Bu Standard, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Ağca, Ahmet. **İnşaat Sözleşmeleri**, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Akdoğan, Nalan ve Aydın, Hamdi. **Muhasebe Teorileri**, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1987.

Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Onikinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

Akıntürk, Turgut. **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler-Özel Borç İlişkileri)**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2001.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Dördüncü Basım, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1996.

Alagöz, Ali., **Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri**, Birinci Basım, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2008.

Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**, On Üçüncü Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2001.

Altuntaş, Siyami. **Yıllara Yaygın İnşaat-Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergileme Ve Muhasebe İşlemleri**, İstanbul, Ekim 2004.

Aral, Fahrettin. **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**, Beşinci Basım, Ankara: Yetkin Yayınları, 2003.

Babuşcu, Şenol. Hazar, Adalet. Biçer, İlhan. Ve Erkara, Erhan. **Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı Lisanslama Sınavlarına Hazırlık, SPK İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, Akademi Consulting & Training, 2007.

Bayazıtlı, Ercan. “Avrupa Topluluğu’ndaki Muhasebe Düzenlemelerinin Global Bakışla Değerlendirilmesi”, **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış**, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1995.

Baygın, Cem. **Türk Hukukuna Göre İstisna Sözleşmesinde Ücret ve Tabi Olduğu Hükümler**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1999.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Sekizinci Baskı, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.

Büyümirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Beşinci Basım, Ankara: Barış Yayınevi, 1998.

Cemalcılar, Özgül ve Erdoğan, Nurten. **Genel Muhasebe**, Beşinci Basım, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2000.

Çankaya, İslam. **İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın Özel (Yap-Sat) İnşaatlar**, Ankara: Meslek Yayınları, 2003.

Dayınlarlı, Kemal. **İstisna Akdinde Müteahhidin ve İş Sahibinin Temerrüdü: Hüküm Ve Sonuçları**, Ankara: Dayınlarlı Hukuk Yayınları, 1988.

Erdoğan, Murat. **Finansal Muhasebe**, İstanbul: Beta Yayınları, 2000.

Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007.

Gökçen, Gürbüz., Akgül, Başak Ataman ve Çakıcı, Cemal. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslar Arası Muhasebe Standartları İle Uyumlu)**, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2006.

Gökdeniz, A.Ümit. **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2006.

İnan, Ali Naim. **Bankacılar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi**, Beşinci Basım, Ankara: Sözkese Matbaacılık, 2001.

Karataş, İzzet. **Eser (İnşaat Yapım) Sözleşmeleri**, Ankara: Sözkesen Matbaacılık, 2004.

Kızılot, Şükrü. **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Birinci Basım, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Küçüksavaş, Nihat. **Finansal Muhasebe**, Onuncu Basım, İstanbul: Kare Yayınları, 2005.

Küçüksavaş, Nihat. **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2002.

Öncel, Mualla., Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami. **Vergi Hukuku**, Dokuzuncu Baskı, Ankara: 2001.

Örten, Remzi., Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

Özpoyraz, Burak. **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar**, İstanbul: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2002.

Özyörük, Sezer. **İnşaat Sözleşmesi (Yapısı-Feshi Borçlar Kanunu 371. Maddesine Göre Feshin Sonuçları)**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1988.

Sağlam, Necdet. **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF Yayını, No: 1282/170, 2001.

Sayarı, Mehmet. **Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni**, Ankara: Gazi Üniversitesi, Yayın No:32, İİBF Yayın No:22, 1983.

Seliçi, Özer. **İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Sorumluluğu**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1998.

-----**Genel Muhasebe**, Dokuzuncu Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000.

Seyidoğlu, Halil. **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, İkinci Baskı, İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 1999.

Tandoğan, Haluk. **Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri**, Üçüncü Baskı, Cilt II, Ankara: Gaç Matbaası, 1987.

Tekinay, S.Sulhi., Akman, Sermet., Burcuoğlu, Haluk ve Altop, Atilla. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Yedinci Baskı, İstanbul, 1993.

Üstün, Rifat. **Yönetim Muhasebesi**, Dördüncü Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1999.

Üstünel, Bülent. **Tekdüzen Hesap Planı**, İkinci Baskı, İstanbul: Denet Yayınları, 1994.

Yalkın, Yüksel Koç. **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, On Dördüncü Basım, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005.

Yavuz, Cevdet. **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, İkinci Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2002.

Yıldırım, Çiğdem Özkaya. **İnşaat Muhasebesi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008.

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

Dergiler

Ağca, Ahmet ve Aktaş, Rafet. "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 18: 227-242, Ağustos 2007.

Başpınar, Ahmet. "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bakış", **Maliye Dergisi**, 148: 42-57, Ocak-Nisan 2005.

Cemalcılar, Özgül. "Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 8: , Ocak 2003.

Çankaya, Fikret. "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması", **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi SBE Dergisi**, 3,6: 127-148, 2007.

Çiftçi, Yavuz. "Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları", **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, 26, 2: 169-189, Kasım 1997.

Gençoğlu, Ümit Gücenme. "Küreselleşmede Muhasebe Standartları", **MUFAD Muhasebe Finansman Dergisi**, 5: 7-11, Ocak 2000

Kıracı, Murat ve Köse, Tunç. "IASB, FASB ve TMSDESK’ teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma", **Osmangazi Üniversitesi SBE Dergisi**, 3,1: 2-18, Haziran 2002.

Sayar, Zafer. "Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 8: 73-80, Ekim 2002.

Sayarı, Mehmet. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 6: 1-16, Şubat 2002.

-----". "İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 6, 3: 61-76, Eylül 2004.

Tunç, Mehmet Akif. "TMS 11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi", **E-Yaklaşım**, 42: , Ocak 2007.

Türkot, Mustafa. "Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar", **Yaklaşım Dergisi**, 148, Nisan 2005.

Uluaslan, Hikmet. "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü ve IAS/IFRS'ye Uyum", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 15: 9-30, Mayıs 2005.

Uysal, Özgür Özmen. "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:5, Sayı:17, Ocak, 2006.

Üstündağ, Saim. "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Nisan 2000

-----". "Global Muhasebe Standartlarına Doğru", **Active Dergisi**, Yıl:5, 128: Sayı No: 28, Ocak-Şubat 2003.

TÜRMOB, Muhasebecin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, Yayın No:234

Seminer ve Sempozyumlar

Akdoğan, Nalan. "Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu Ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", **Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, 1991.

Eren, Fikret. "İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Borçları ve Bu Borçların Yerine Getirilmemesinin Sonuçları", Ankara: İnşaat Sözleşmeleri (Yönetici-İşletmeci Mühendis ve Hukukçular İçin Ortak Seminer), 1996

Marşap, Beyhan ve Kurt, Ganite. "Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi", **Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 1-5 Ekim 1997.

Yayınlanmamış Tezler

Ferhat Durna, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, 2008,.

Tokay, Semih Hüseyin. “Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, 1987.

İnternet Kaynakları

<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/FINANSAL%20MUHASEBEDE%20ULUSLARARASI%20STANDARTLAR.doc> (25.07.2009)

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59 (28.07.2009)

http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/TFRS2008DIZGI/TMS'ler/TMS%2011/TMS%2011.pdf (20.07.2009)

<http://www.yapirehberi.net/inshukuku-sozfiyat.htm> (25.07.2009).

http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/TFRS2008DIZGI/TMS'ler/TMS%2011/TMS%2011.pdf (26.07.2009)

http://www.1insaat.com/uploads/TrbBlogs/pdfs/6469_1181659620_595.pdf (15.08.2009)

ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya: Mart 2008.
https://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf (25.08.2009)

106 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, http://www.alomaliye.com/2007/kdv_106.htm (01.09.2009)

Akdoğan, Nalan. “Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, 2006.
<http://www.modav.org.tr/upload/tezler/Nalan%20Akdoğan.pdf> (26.07.2009)

Anıl, Nihat K., Aycan, B.Bahadır ve Anıl Ayşe. “Türkiye Muhasebe Standartları'nın Uluslararası Muhasebe Standartlarına

Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta” Mayıs 2006, E-Yaklaşım, Sayı:34.

<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger> (27.07.2009).

Bostancı, Serpil. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”

<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/KURESELLESEN%20MUHASEBE%20STANDARTLASMA%20VE%20TURKIYE%20MUHASEBE%20STANDARTLARI%20KURULU.doc> (28.07.2009)

Çelik, Abdullah. “Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Giderlerin Tespitine İlişkin Bir Sorun”

<http://www.tmsk.org.tr/makaleler> (25.08.2009)

Susmuş, Türker ve Zengin, “Yasemin.İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları”

http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/turker_susmus_yasemin_zengin.doc (17.07.2009)

Şen, Selim. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri İle Hakediş Bedelleri Hesaplarının Denetim Prosedürü”, E-Yaklaşım, Şubat, Sayı:43, 2007.

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007028965.htm> (15.08.2009)

Tuncer, Nesrin. “İnşaat Sektöründe Finansal Değişime Hazırlık – İnşaat Sözleşmeleri”

http://kdevtr2.lcc.ch/dbfetch/52616e646f6d4956683f1f880ada586eff75d445a76b9fe2/kpmg_intes_sunum.pdf (27.07.2009)

Uğur, Latif Onur. “İnşaat Sözleşmeleri”

http://www.1insaat.com/uploads/TrbBlogs/pdfs_3/37249_1225611075_253.pdf (30.07.2009)