

**T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ**

**TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
STANDARDINA GÖRE İNŞAAT MUHASEBESİ VE
VERGİ UYGULAMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

TOLGA YILMAZ

İSTANBUL, 2016

**T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MASTER OF BUSINESS ADMINISTRATION**

**TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
STANDARDINA GÖRE İNŞAAT MUHASEBESİ
VE VERGİ UYGULAMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

TOLGA YILMAZ

Tez Danışmanı: DOÇ. DR. ÖZGÜR ÇATIKKAŞ

İSTANBUL, 2016

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MASTER OF BUSINESS ADMINISTRATION

Tezin Adı: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi Ve Vergi Uygulamaları
Öğrencinin Adı Soyadı: Tolga YILMAZ
Tez Savunma Tarihi:22/08/2016

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğu Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından onaylanmıştır.

Yrd. Doç. Dr. Burak KÜNTAY
Enstitü Müdürü
İmza

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğunu onaylarım.

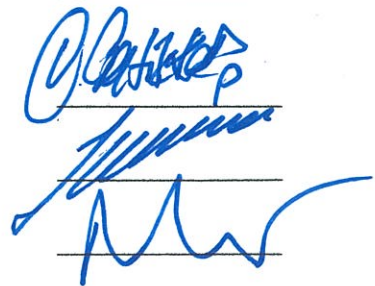
Doç. Dr. Fatma ULUCAN ÖZKUL
Program Koordinatörü
İmza

Bu Tez tarafımızca okunmuş, nitelik ve içerik açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak yeterli görülmüş ve kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

Tez Danışmanı
Doç. Dr., Özgür ÇATIKKAŞ
Üye
Doç. Dr., Fatma ULUCAN ÖZKUL
Üye
Doç. Dr., Mert ERER

İmzalar



TEŐEKKÖR

Eğitim hayatım boyunca benden desteğini ve inancını esirgemeyen yenilikçi vizyon ve kişiliğiyle rol modelim olan babam Recayi YILMAZ'a, dualarıyla beraber hep inanarak yanımda olan annem Taliye YILMAZ'a ve her koşulda doğrularıyla yanışlarımla yanımda olan abim Volkan YILMAZ'a ve kardeşim Sılanur YILMAZ'a desteklerinden dolayı sonsuz teőekkürlerimi sunarım.

Bilgisiyle, hoşgörü ve tecrübesi ile beraber öğrencilerine bir dersin nasıl öğretilmesi gerektiğini iyi bilen, tez çalışmam boyunca bana her türlü desteğini esirgemedен sunan ve geniş çapta bilgiler toplamamı sağlayarak araştırma sürecimi kolaylaştıran danışman hocam sayın Doç. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ'a saygılarımla minnettar olduğumu bilmesini isterim.

Yüksek lisans eğitimin boyunca almış olduğum derslerdeki değerleri hocalarımla vermiş oldukları bilgi, deneyim ve tecrübelerini aktararak daha kapsamlı düşünmemize ve öğrenmemize katkı sağladıkları için kendilerine saygı ve teőekkürlerimi sunarım.

ÖZET

TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDINA GÖRE İNŞAAT MUHASEBESİ VE VERGİ UYGULAMALARI

Tolga Yılmaz

Master Of Business Administration Programı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ

AĞUSTOS 2016, 77 SAYFA

Küreselleşme denilen olgunun hızla yayılmasıyla beraber dünyanın tek pazar durumuna gelmesi ve serbest piyasa sisteminin sermayenin gücünü artırması finansal aktörlerin anlaşılabilir, ortak bir muhasebe dili kullanması gerekliliğini doğurmaktadır. Dünyada muhasebe standartları olarak adlandırılan bu dil Türkiye’de TMS olarak çevrilmektedir.

İnşaat faaliyetlerinde kullanılan standart TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardıdır. Ülkemizde ise vergi kanunlarına göre inşaat türleri özel inşaatlar ve taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Uygulamada en sık karşılaşılan inşaat sözleşme türleri kat karşılığı inşaat faaliyeti ve yıllara yaygın inşaat faaliyetidir. Vergi kanunlarımıza göre yıllara yaygın olarak yürütülen inşaat faaliyetlerinde tamamlanmış sözleşme yöntemine uygun şekilde muhasebeleştirilme ve raporlama yapılırken, TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardında ise tamamlanma yüzdesi yöntemine göre uygulanmaktadır.

Çalışmada, TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardı ile vergi uygulamalarına göre yürütülen inşaat faaliyetinin bir uygulama örneğiyle karşılaştırılarak anlatılmaya çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyeti, Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti

ABSTRACT

IAS-11 ACCOUNTING OF CONSTRUCTION AND TAX APPLICATIONS ACCORDING TO CONSTRUCTION CONTRACTS STANDARD

Tolga Yılmaz

Master Of Business Administration Program

Thesis Supervisor: Associate Prof. Özgür Çatıkkaş

AUGUST 2016, 77 Page

With the rapid spread of the phenomenon called globalization, the fact that the world has become the single market and the free market system has increased the power of capital have generated the necessity of a clear and common accounting language for financial actors. This language called as accounting standards in the world has been translated into Turkish by the name of TMS.

The standard used in construction operations is IAS-11 construction contracts standard. According to Turkish tax laws, construction types are divided into two as private construction and construction contracts. In practice, the most common types of construction contracts are construction operations in return for flat and construction operations spread over years. According to Turkish tax laws, while recognition and reporting are done in accordance with completed contract method in construction operations spread over years, they are carried out according to percentage of completion method in IAS-11 construction contract standard.

In this study, IAS-11 construction contracts standard and construction operations carried out according to the tax acts have been tried to explain by comparing them with the example of an application.

Keywords: IAS-11 Construction Contracts Standard, Accounting of Construction, Construction operations spread over years, Construction operations in return for flat

İÇİNDEKİLER

TABLOLAR.....	ix
KISALTMALAR.....	x
1. GİRİŞ.....	1
2. İNŞAAT KAVRAMI VE FAALİYET SÜRECİ.....	3
2.1 İNŞAAT TANIMI.....	3
2.1.1 İnşaat Çeşitleri.....	4
2.1.1.1 Menkul inşaatlar.....	4
2.1.1.2 Menkul olmayan (Taşınmaz) inşaatlar.....	4
2.1.1.3 Özel inşaatlar.....	5
2.1.1.4 Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri.....	5
2.1.1.5 Kat karşılığı inşaat faaliyeti.....	6
2.1.2 Kat Karşılığı İnşaatın ve Yıllara Yaygın İnşaatın Farklılıkları.....	7
2.1.2.1 Yürütülen faaliyetin inşaat işi olması.....	8
2.1.2.2 Taahhüde bağlı yapılması.....	8
2.1.2.3 İnşaat işinin yıllara sirayet etmesi.....	9
2.2 KAT KARŞILIĞI İNŞAATLARDA İZLENEN SÜREÇ.....	10
2.2.1 Kat Karşılığı İnşaatlarda Sözleşme.....	10
2.2.2 Yapı Ruhsatının Alınması.....	11
2.2.3 Arsa Payının Devri, Temlik Tapusu ve Kat İrtifakı Süreci.....	11
2.2.4 Yapı Kullanma İzin Belgesi.....	12
3. İNŞAAT MUHASEBESİ VE VERGİ UYGULAMALARI.....	14
3.1 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİNİN VERGİSEL BOYUTU	
VE MUHASEBE UYGULAMALARI.....	14
3.1.1 Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetinde Vergiyi Doğuran Olay.....	14
3.1.2 Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetinde KDV.....	14
3.1.3 Kendi Arsası Üzerine Bir Defalık İnşaat Yapanların Vergisel	
Boyutu.....	15
3.1.4 Müteahhidin Arsa Sahibine Daire Ve İşyeri Teslimi.....	16
3.1.5 Müteahhidin Arsa Sahibi Adına Yaptığı Harcamalar.....	16
3.1.6 Arsa Sahibi Adına Tescillenen Müteahhide Ait Taşınmazların	
Satışında Vergi Yükümlülüğü.....	17

3.1.7 Arsa Sahibinin Elde Ettiği Daire Ve Dükkanların Satışında	
Elde Ettiği Kazancın Vergisel Boyutu.....	18
3.1.8 Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Muhasebeleştirme Yöntemi.....	18
3.1.8.1 İlk madde ve malzeme giderleri.....	19
3.1.8.2 İşçilik giderleri.....	20
3.1.8.3 Diğer giderler.....	21
3.1.9 Kat Karşılığı İnşaat Sürecinde Müteahhidin Gayrimenkul	
Teslimi Ve Maliyetlendirilmesi.....	25
3.1.10 Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetinin Hasılat Paylaşımına Göre	
Yürütülmesi.....	26
3.1.11 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Kat Karşılığı İnşaat Arasındaki	
Farklar.....	29
3.1.12 Tamamlanmış Sözleşme Yönteminin Muhasebeleştirilmesi...	30
3.1.13 Örnek Uygulama.....	31
3.2 İNŞAAT FAALİYETİNDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMALARI....	34
3.3 ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI ÖRNEĞİ.....	35
4. TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI.....	37
4.1 STANDARDIN KAPSAMI VE TANIMLAR.....	37
4.1.1 Standarda Göre Sözleşme Fiyatının Belirlenmesi.....	38
4.1.2 Sabit Fiyatlı Sözleşme.....	38
4.1.3 Maliyet Artı Kar Sözleşmesi.....	39
4.2 STANDARDA GÖRE SÖZLEŞME GELİRİ.....	39
4.2.1 Sözleşme Gelirinin Güvenilir Şekilde Tahmin Edilmesi.....	40
4.2.2 Sözleşme Gelirinin Güvenilir Şekilde Tahmin Edilememesi....	41
4.2.3 Sözleşme Tahminlerindeki Değişiklikler.....	41
4.3 STANDARDIN VERGİ AÇISINDAN DURUMU.....	42
4.4 STANDARDA GÖRE SÖZLEŞME MALİYETLERİ.....	43
4.4.1 Sözleşmeyle Direkt İlişki Kurulan Maliyetler.....	43
4.4.2 Sözleşmeyle İlişki Kurularak Yüklenebilen Maliyetler.....	43
4.4.3 Müşteriye Yüklenebilecek Maliyetler.....	44
4.5 BORÇLANMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ..	44

4.6 SÖZLEŞME GELİRİNİN ÖLÇÜLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	45
4.6.1 Tamamlanma Yüzdesi Sözleşme Yönteminin Muhasebeleştirilmesi.....	46
4.6.2 Örnek Uygulama.....	47
4.7 TFRS-15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT.....	50
5. UYGULAMA.....	52
5.1 TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI İLE VERGİ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILARAK MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA.....	52
5.1.1 Uygulamanın Kriterleri.....	52
5.1.2 Uygulamanın Yöntemi.....	52
5.2 MUHASEBE UYGULAMASI.....	53
5.2.1 Uygulama İle İlgili Veriler.....	53
5.2.2 Vergi Uygulamalarında (Mevcut Uygulama) Kullanılan Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Muhasebe Kayıtları.....	54
5.2.3 TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Kullanılan Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Muhasebe Kayıtları.....	61
5.2.4 Yöntemlerin Karşılaştırılması.....	72
6. SONUÇ.....	75
KAYNAKÇA.....	78

TABLÖLAR

Tablo 3.1: Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Uygulama Örneği.....	31
Tablo 3.2: Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Gelir Tablosu.....	33
Tablo 4.1: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi Uygulama Örneği.....	47
Tablo 4.2: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi Gelir Tablosu.....	50
Tablo 5.1: Tamamlanmış Sözleşme Yönteminin Dönem Sonu İlgili Hesapları.....	59
Tablo 5.2: Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Gelir Tablosu Hesapları.....	61
Tablo 5.3: TMS-11 Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde 2013 Yılı Gelir Tablosu.....	65
Tablo 5.4: TMS-11 Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde 2014 Yılı Gelir Tablosu.....	68
Tablo 5.5: TMS-11 Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde 2015 Yılı Gelir Tablosu.....	71
Tablo 5.6: TMS-11 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi Dönemsel Gelir Tablosu Hesapları.....	71
Tablo 5.7: Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Karı İle Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi Karının Dönemler Bazında Karşılaştırılması.....	72
Tablo 5.8: Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Vergi Etkisi İle Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi Vergi Etkisinin Dönemler Bazında Karşılaştırılması.....	73

KISALTMALAR

D.İ.M.M	:	Direkt İlk Madde ve Malzeme
G.Ü.G	:	Genel Üretim Gideri
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
MD.	:	Madde
MEB	:	Milli Eğitim Bakanlığı
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

İnşaat sektörü; yapısı itibari ile Türkiye ekonomisinde önemli derecede etkili olan, katma değer yaratan ve ekonominin lokomotifi olarak adlandırılan sektörlerden biridir. İnşaat faaliyetleri büyüklüğü sebebi ile ekonomideki büyüme, gelişme ve değişim süreçlerinde sürekli ele alınan bir sektör olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca inşaat faaliyeti yapım sürecinde farklı sektörlerden madde ve malzeme kullanılması sebebiyle alt sektörleri de harekete geçirmesinde önemli rolü bulunmaktadır. İnşaat sektörünün büyümesi perakende sektörünü de geliştirdi. Alış – veriş merkezlerini ortaya çıkardı. Perakende sektörünün gelişmesi de devletin önemli gelirlerinden olan ve vergi gelirleri içerisinde yer alan dolaylı vergileri artırdı. Harcama üzerinden alınan bu vergi yaklaşık (yüzde) 70 oranındadır ve ekonomiye önemli denilecek düzeyde katkı sağlamaktadır.

1990'lı yıllardan itibaren küreselleşme denilen olgunun ortaya çıkmasıyla beraber dünyanın tek bir pazar olması, serbest piyasa sisteminin benimsenmesi sonucunda sermaye gücünün artmasıyla finansal piyasalarda yer alan aktörlerin yabancı ülkelerde yapacakları yatırımlarda doğru bilgiye ulaşabilmeleri, tarafsız, tutarlı, karşılaştırılabilir, anlaşılır ve güvenilir finansal tablolar elde edebilmeleri için ortak bir dil kullanılması zorunluluğu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Ülkemizde bu görevi, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu gerçekleştirmektedir.

Çalışmamızda TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardına göre inşaat muhasebesi ve vergi uygulamaları karşılaştırmalı olarak anlatılmaktadır, inşaat faaliyetinin standarda ve vergi kanunlara göre muhasebeleştirilme işlemleri gösterilerek arasındaki farklar açıklanmaktadır.

Çalışmamızın amacı; inşaat faaliyetinde yer alan aktörlerin inşaat sürecinde muhasebe ile ilgili kayıtlarını nasıl yaptığı, TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardı ile vergi hukuku yönünden örnek uygulama ile kayıtların muhasebeleştirme biçimi ve uygulanan

yöntemlerin neler olduğunun gösterilmesi ve ilgili kişilere yararlı olacak bilgilerin verilmesi hedeflenmektedir.

Çalışmanın yöntemi; ilk aşamada inşaat faaliyeti ile ilgili kaynak taraması yapılması, inşaat faaliyetinin tanımı, türleri ve faaliyet sürecinin hangi aşamalardan olduğuunun açıklanmasıdır.

İnşaat kavramının çeşitli kanunlarda tanımı yapılmıştır. Genel anlamda inşaat arsa veya arazinin üzerine işgücü ve malzeme kullanılarak bir gayrimenkulün yapım aşamasında gerçekleştirilen faaliyetleri kapsamaktadır. İnşaat türlerinin yapılış amacına ve vergi hukukuna göre ayrımları yapılmaktadır. Yapılış amacına göre inşaat türleri menkul inşaat ve menkul olmayan (taşınmaz) inşaatlardır. Vergi hukuku yönünden ise özel inşaat ve taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar olarak ayrılmaktadır. İnşaat faaliyetin süreci ise sözleşme ile başlayıp yapı kullanma izin belgesine kadar sürmektedir. Bunlarla ilgili detaylı bilgiler çalışmamızda verilmektedir.

İzleyen bölümde, inşaat faaliyetine ilişkin vergi hukuku yönünden özellikli konular açıklanacak, yıllara yaygın inşaat faaliyeti ve kat karşılığı inşaat faaliyetiyle ilgili bilgiler verilerek, vergi kanununa göre mevcut uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminin muhasebe kayıtları ve asgari işçilik uygulaması ayrıntılı olarak incelenmektedir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardının kapsamı ve tanımları yapılacak, sözleşme geliriyle ilgili bilgiler verilecek ve standardın inşaat sözleşmelerinde uyguladığı tamamlanma yüzdesi sözleşme yönteminin muhasebe kayıtları ve uygulaması incelenmektedir.

Çalışmanın son bölümünde ise, inşaat faaliyeti, muhasebeleştirilmesi, vergi uygulamaları ve TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardıyla ilgili yapılan literatür çalışmasından elde edilecek olan bilgilere göre inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir şirketin vergi uygulaması ve inşaat sözleşmeleri standardı kapsamında karşılaştırılmalı olarak muhasebe kayıt ve uygulamaları açıklanacaktır.

2. İNŞAAT KAVRAMI VE FAALİYET SÜRECİ

2.1 İNŞAAT TANIMI

Genel anlamı ile inşaat; arazi veya arsa üzerine işgücü ve malzeme kullanmak suretiyle bir gayrimenkulün yapım sürecine ilişkin faaliyetlerin tümünü içermektedir (Kızılot 2014, s. 78).

İnşaatın 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nda ve vergi kanunlarımızda tanımı yapılmaktadır. Ayrıca 3194 sayılı İmar kanununda, 743 sayılı Medeni kanununda ve 4734 sayılı Kamu ihale kanununda da çeşitli tanımlamalar yapılmaktadır.

3194 sayılı İmar Kanunun 5. maddesinde yapı olarak tanımlanmıştır. Bu kanuna göre yapı; “karada ve suda, daimi veya muvakkat (geçici), resmi veya hususi yer altı ve yer üstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik (hareketli) tesislerdir”.

743 Sayılı Medeni Kanununda inşaat ve imalat; “arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeyler olarak tanımlanmıştır”.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunun 4. Maddesinde ise yapım olarak tanımlanmıştır. Buna göre yapım; Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini ifade etmektedir.

İnşaatın tanımı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının hazırladığı İşkolları Tüzüğü’nde ise; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı

gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak tanımlanmaktadır ve bakanlar kurulunca da kabul edilmektedir. (Kızılot 2014, ss. 57-58).

2.1.1 İnşaat Çeşitleri

İnşaat faaliyetleri yapılış amacına göre menkul (Taşınır) inşaatlar ve menkul olmayan (Taşınmaz) inşaatlar olarak ayrılırken, vergi hukuku yönünden ise özel (Yap-Sat) inşaatlar ve taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar olarak ayrılmaktadır.

2.1.1.1 Menkul inşaatlar

Menkul inşaatlar, sürekli kalmak amacıyla yapılmayan kısa süreli olarak ve işlevlerini yerine getirdikten sonra ortadan kaldırılan belirli bir hizmete ayrılmak için yapılan inşaatlardır. Bu tür inşaatlarda tapu işlemlerine gerek yoktur ve ekonomik değerleri olmadığı için başkasının arsasına da yapılabilmektedir. Örnek olarak; kulübeler, barakalar, yazlık sinemalar, tören için düzenlenen tribünler verilebilmektedir.

2.1.1.2 Menkul olmayan (Taşınmaz) inşaatlar

Menkul olmayan inşaatlar, insan gücüyle toprağa bağlı olarak sürekli kalmak amacıyla yapılan inşaatlardır. Bu tür inşaatlarda sahiplik tapu ile belirlenmektedir ve ekonomik değerleri vardır. Örnek olarak; köprüler, barajlar, yollar, fabrikalar ve binalar gösterilebilmektedir.

Bu gruba giren inşaatlar, özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenler dolayısıyla üç bölümde toplanabilir.

- a) Konutlar: Ev, apartman vb.
- b) Ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar: İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri vb.

c) Özel uzmanlık isteyen inşaatlar: Yol, köprü, baraj, liman, havaalanı vb. (Benligiray 1981, s. 10).

2.1.1.3 Özel inşaatlar

İşi yapanın kar elde etmek amacıyla kendi nam ve hesaplarına kendisinin veya başkasının sahip olduğu arsa üzerine gayrimenkulün yapıp daire ve dükkân halinde satmak ya da kullanmak suretiyle yürütülen faaliyetlerdir.

Müteahhit firmanın inşaat faaliyeti sona erdiğinde yaptığı gayrimenkulden pay aldığı faaliyetlerdir. Arsa mülkiyetine göre iki farklı durum ortaya çıkmaktadır.

Birincisi; iktisadi işletme veya gerçek kişinin kendi arsası üzerinde inşaat faaliyetini bizzat kendisinin gerçekleştirmesi,

İkincisi; arsanın mülkiyetinin bir iktisadi işletmeye veya gerçek kişiye ait olması fakat işin yapımını üstlenmeyip müteahhit ile sözleşme yapılmasıdır. Uygulamada kat karşılığı veya arsa karşılığı inşaat faaliyeti dediğimiz inşaat faaliyetidir (Çatıkkaş, Şuekinci 2013, s. 4).

2.1.1.4 Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeye bağlı veya sözleşmesiz olarak işin yapılmasını veya malın tesliminin üstlenilmesi olarak tanımlanmaktadır (Kızılot 2014, s. 59). Taahhüt şeklindeki inşaatlarda iki unsur vardır.

Birincisi; işi yaptıracak bir kişinin bulunmasıdır. İş sahibi gerçek kişi veya tüzel kişi olabilir.

İkincisi; işin yapım sorumluluğunu üzerine alacak kişinin bulunmasıdır. Müteahhit olarak adlandırılan bu kişiler, belirlenen bir bedel karşılığında kendi nam ve hesabına veya başkaları nam ve hesabına inşaatın yapımını üstlenen gerçek veya tüzel kişilerdir.

Bu kişiler inşaat faaliyetini başkalarının nam ve hesabına yaparlarsa hizmet işletmesi olarak nitelendirilmektedir. İşi yapan müteahhit firmanın inşaat faaliyeti sonucu ortaya çıkan yeni binadan pay almadığı faaliyet türüdür. Ürün işi yaptırana aittir (Selimoğlu 2011, s. 381). Önceden belirlenen belli bir plan, proje ve şartlara göre işi yapıp bitirdikten sonra işi yaptırana teslim eden işletmelerdir.

İnşaat taahhüt işleri, başladığı tarihten itibaren aynı takvim yılında bitirilmesine veya bir yıldan uzun sürmesine göre değişiklik göstermektedir. Yapımına başlandığı yıldan bir sonraki yıllarda da devam eden inşaat taahhüt işleri yıllara yaygın inşaat faaliyeti olarak adlandırılmaktadır.

İnşaat işlerinden doğan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 'nın ticari kazanç hükümlerine göre vergiye tabi tutulmasına karşılık yıllara yaygın olarak yapılan inşaat faaliyetlerinde özel vergileme söz konusudur. 193 sayılı GVK 42. maddede “birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin fiilen bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir” hükmü yer almaktadır¹.

Yıllara yaygın olarak yapılan inşaat ve onarma işlerinde GVK 44. maddede işin bitimi “geçici ve kesin kabul usulüne tabi olduğunda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir”². Yani işin yapımından dolayı elde edilen gelir işin fiili olarak bittiği yılın geliri kabul edilip vergilendirilmektedir.

2.1.1.5 Kat karşılığı inşaat faaliyeti

İnşaat faaliyetinde en büyük maliyet unsurunu arsa oluşturmaktadır. Şehirleşme ve artan nüfus artışıyla beraber arsa değerlerinin giderek değer kazanması ve müteahhitlerin gerekli finansmanı sağlayacak yeterli gücünün olmayışı veya arsa için kullanacakları

¹ T.C. Başbakanlık, Mevzuat Bilgi Sistemi, Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> [erişim tarihi 27 Kasım 2015], md.42.

² T.C. Başbakanlık, Mevzuat Bilgi Sistemi, Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> [erişim tarihi 27 Kasım 2015], md.44.

kaynakları daha fazla konut üretmek için kullanmak istemelerinden dolayı, arsa sahiplerinin ise işi yapabilecek yeterli donanım ve profesyonelliğe sahip olmamaları, arsa değerinin mevcut değerinden daha fazla değerleneceği beklentisi ile işi yapacak olan ile işi yaptıran kişilerin bir araya gelerek sözleşmeye bağlı olarak yaptıkları anlaşmalardır. Kat karşılığı yapılan inşaat faaliyetinde yüklenici ile arsa sahibi açısından vergisel yükümlülükler doğmaktadır. Bu konuda hem yargının hem de idarenin konuya bakışları farklılık göstermektedir. Bu da vergi boyutunda bir takım sorunlar ile karşı karşıya getirmektedir (Çatıkkaş, Şuekinci 2013, s. 5).

2.1.2 Kat Karşılığı İnşaatın ve Yıllara Yaygın İnşaatın Farklılıkları

Temelde iki adet farklılık mevcuttur; ilki işi yüklenenin yaptığı işten pay alıp almaması ve işin mülkiyetinin işi yüklenene mi yoksa işi verene mi ait olduğu, ikincisi ise kar veya zararın beyannamenin verildiği dönem vergilendirilmesidir.

Yıllara yaygın olarak yapılan inşaat faaliyetlerinde özel vergileme söz konusudur. Özel vergileme; sadece birden fazla takvim yılını aşan inşaat işlerinde uygulanır. Aynı takvim yılı içinde başlanıp bitirilen inşaat işlerinde ve yap – sat inşaatlardaki kazançlar ile arsa karşılığı daire yapımında da 193 sayılı GVK’de ki genel hükümlere göre vergilendirilir (Kızılot 2014, s. 77). Ancak yıllara sirayet eden inşaat işlerinde ise vergilendirme işin bittiği dönemde yapılmaktadır.

GVK’nın mükerrer 120. maddesi “Ticari kazanç sahipleri (Basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirilme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (İndirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu (VUK) ’nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42. madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103. Maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Bakanlar kurulu geçici vergi dönemlerini üç aya kadar indirmeye yetkilidir. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit

edilir.” şeklindedir. Kanunun 42. maddeyi kapsama almaması inşaat tamamlanıncaya kadarda geçici verginin ödenmeyeceği anlamına gelmektedir.

Özel vergileme kapsamına girebilmesi için;

- a) Yürütülen faaliyetin inşaat işi olması
- b) Taahhüde bağlı yapılması
- c) İnşaat işinin yıllara sirayet etmesi

Yukarıda verilen üç maddenin daha iyi anlaşılabilmesi ve özel vergileme kavramının daha iyi bir şekilde kavratılabilmesi açısından kısaca aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

2.1.2.1 Yürütülen faaliyetin inşaat işi olması

Özel vergilemede ilk şart yapılacak olan işin inşaat faaliyeti kapsamına girmesidir. İnşaat işinin tanımı Türk Medeni Kanununda, imar kanununda çeşitli şekilde açıklanmaktadır.

Genel anlamı ile inşaat; arazi veya arsa üzerine işgücü ve malzeme kullanmak suretiyle bir gayrimenkulün yapım sürecine ilişkin faaliyetlerin tümünü içermektedir. (Kızılot 2014, s. 78). Yukarda ki tanım genel bir anlam içermektedir. Gayrimenkulün yapımına ilişkin faaliyetlerin yanı sıra onarım, tamir ve yenileme gibi faaliyetlerde inşaat işi olarak tanımlanmaktadır.

2.1.2.2 Taahhüde bağlı yapılması

Taahhüt, bir işin yapımını veya bir malın teslimini üçüncü kişilere karşı üstlenmek olarak tanımlanır. Yazılı veya sözlü sözleşme şartı bulunmamasına rağmen genellikle yazılı sözleşme yapılır. Taahhüt ile yapılan inşaat işinde kamu veya tüzel kişilik ayrımı olmadığı gibi yapılan işin farklı kuruluşlar tarafından yapılıyor olması da yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilmesine engel olmamaktadır ve özel vergilemeye tabi tutulmaktadır (Kızılot 2014, s. 79). Özel vergileme kapsamına girebilmesi için ilk şartın faaliyetin inşaat işi olması gerektiği belirtilmiştir. İkinci şart ise taahhüde bağlı olarak

yürütülen bir faaliyet olmasıdır. Örneğin; bir (X) firması kamu kurumu tarafından ihaleye çıkarılan hastane inşaatı faaliyetini dört yılda bitirmek üzere üstlenmiştir. Diğer inşaat işini yürüten (Y) firması ise taşeron firma olarak iki bloktan oluşan hastanenin (A) bloğunun yapımını iki yılda bitirmek üzere üstlenmiştir. Örnekteki hem (X) ve hem de (Y) firmasının yürüttüğü faaliyet yıllara yaygın inşaat işi kapsamındadır.

2.1.2.3 İnşaat işinin yıllara sirayet etmesi

Yapılan inşaat işinin birden fazla takvim yılına yayılması özel vergilemenin üçüncü koşuludur. Buradaki takvim yılı 01 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'ta biten tarih aralığıdır. Eğer ki aynı takvim yılı içinde başlayıp aynı takvim yılında biten inşaat işi, taahhüde bağlı olarak yapılsa dahi özel vergileme kapsamına girmemektedir. Ayrıca yapılan işin on iki ay sürmesi gerekmemektedir. Örneğin; 10 Haziran 2016 tarihinde başlayan bir inşaat işinin 10 Ocak 2017 tarihinde bitmiş olması bir takvim yılını aştığı için yıllara sirayet eden inşaat işi olarak kabul edilmektedir.

GVK 42. madde kapsamında inşaat işinin birden fazla takvim yılında gerçekleşmiş olmasına rağmen, kat karşılığı inşaat işleri özel vergileme kapsamındaki üç maddeden ikisini karşıladığından, yani taahhütte bağlılık olmadığından dolayı yıllara yaygın inşaat faaliyeti kapsamına girmemektedir.

Yıllara yaygın olarak yapılan inşaat ve onarma işlerinde işin yapımını üstlenen yüklenici firma hizmet işletmesidir. Çünkü yapılan işin mülkiyeti işi yapan yüklenici firmaya ait olmayıp işi yaptırana aittir. Kat karşılığı yapılan inşaat işlerinde işin mülkiyeti yüklenici firmaya aittir. Bu firma ise bir üretim işletmesidir. Kat karşılığı yapılan işin sonucunda üründen pay alınması, yıllara yaygın olarak yapılan inşaat faaliyetinden ayıran temel farklılıktır (Çatıkkaş, Şuekinci 2013, s. 7).

Yıllara yaygın olarak yürütülen inşaat faaliyeti ile kat karşılığı inşaat faaliyeti arasındaki diğer farklılık ise stopaj kesilip kesilmeyeceğidir. GVK mükerrer 120. maddesinde belirtilen hükme göre yıllara yaygın olarak yapılan inşaatın bitimine kadar geçici vergi verilmemektedir. Kat karşılığı yapılan inşaatlarda ise yüklenicinin taşeron bir firma ile

sözleşmeye dayalı olarak anlaşması durumunda ise yüklenicinin GVK 94. maddesine göre taşeron firmaya yaptığı her ödeme için (yüzde) 3 oranında stopaj kesintisi yapması gerekmektedir. Kat karşılığı inşaatlar yapısı itibari ile GVK mükerrer 120. madde şartlarını kapsamadığından dolayı dönemler itibari ile geçici vergi vermektedirler.

2.2. KAT KARŞILIĞI İNŞAATLARDA İZLENEN SÜREÇ

Kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibinin yeterli finansmanı sağlayacak kaynağa sahip olmaması, arsasını değerlendirmek veya arsası üzerinde bulunan yapının daha verimli kullanılmasını istemesi nedeni ile taşınmazın, bir bölüm payını yükleniciye, diğer bölümünü ise kendi mülkiyetine geçirmektedir (Karahasan 1979, s. 301). Uygulamada genellikle yüklenici kendi üzerine düşen payı arsa sahibinin üzerinde bırakarak vekâletname yolu ile kendi payına düşen daire ve dükkânları alıcılara satmaktadır (Kızılot 2014, s. 461). Kat karşılığı inşaat faaliyetini daha iyi kavrayabilmek için izlenen süreç aşağıdaki gibidir.

2.2.1 Kat Karşılığı İnşaatlarda Sözleşme

İlk süreç olan sözleşme imzalanması, yüklenici ile arsa sahibinin noterde düzenlenen inşaat sözleşmesinin taraflarca kabul edilmesiyle başlamaktadır. Sözleşmenin içeriğinde ortaya çıkacak olan yapının nasıl paylaşılacağı, arsa sahibinin inşası yapılan daire veya dükkânlardan kaç adet alacağı belirlenmektedir. Ayrıca sözleşmede inşaat ile ilgili yapılacak vergi, resim ve harç gibi giderlerin hangi tarafın ödeyeceği, yapıyı kullanma izin belgesinin kimin tarafından alındığı ve giderlerinin kim tarafından karşılanacağı, inşa edilecek yapının teknik şartları, yüklenicinin verdiği taahhütleri yerine getirme süreleri ile ne şekilde hangi tarihte teslim edeceği, inşaatın yapım sürecinde değer artışı veya azalışında tarafların sahip olduğu haklar açıkça belirtilmelidir.

Sözleşmede kararlaştırılan daire veya dükkânların belirtilen adetlerden fazla yapılması nedeniyle arsa sahibinin talep hakkı doğabilmektedir. Uygulamada sıklıkla karşılaşılan ve vergi incelemesinde cezayla muhatap olmamak için yapı denetim faturaları ile ödenen vergi, resim ve harçların ödeme sorumluluğunun işi yüklenene ait olduğu

sözleşmede açıkça belirtilmesi ilerde doğacak sorunların önüne geçebilmektedir (Çatıkkaş, Şuekinçi 2013, s. 8).

2.2.2 Yapı Ruhsatının Alınması

İnşaat faaliyetine başlanabilmesi için yapı ruhsatı gerekmektedir. Uygulamada takip kısmını ilgili ofislerin yaptığı yapı ruhsatında başlıca aşağıdaki evraklar gereklidir. Başvuru dilekçesi ile beraber tescil, tapu evrakları, arsa sahibinin nüfus kağıdı ve ikametgah bilgileri, yapı denetim izin belgesi, hizmet sözleşmesi, yüklenicinin vergi levhası, ticaret odası kaydı, sicil belgesi, imza sirküleri, tapu yazısı ve taahhütnamedir.

Yapı ruhsatında arsa sahibinin, müteahhidin bilgileri ile yapı ruhsatı alınan inşaat faaliyetinin yapı ile ilgili özellikleri yer almaktadır. Bu ruhsatta inşaatın maliyeti, metrekaresi, inşaatın hangi sınıfa ait olduğu ve bağımsız bölüm sayısı bilgileri uygulamada bakılması gereken bölümler arasındadır.

2.2.3 Arsa Payının Devri, Temlik Tapusu ve Kat İrtifakı Süreci

Sözleşmenin imzalanması ve projelerin onaylanıp yapı ruhsatının alınmasından sonra temel ruhsatı ve temel üstü ruhsatını alma işlemleri yapılmaktadır. Temel üstü ruhsatı gayrimenkulün doğru kurulduğunu gösterir belgedir³. Bu işlemlerin sonrasında müteahhit arsa temlik ve kat irtifakı sürecini uygulamaktadır.

Kat irtifakı onayı alınabilmesi için temel üstü ruhsatının alınması gerekmektedir. Arsanın temlikinden yani müteahhidin sözleşmede anlaşılan oranda arsadan hakkına düşen payı almasından sonra temel üstü ruhsatın alınması şartı ile kat irtifakı tapusu çıkartılabilmektedir. Arsa payı tapuda gerçekleştirilen bir işlemdir. Burada arsa sahibi sözleşmede belirlenen oranda payı müteahhide verdiğini karşılığında para almayıp yapılacak olan binadan pay alacağını teyit etmektedir. Temlik tapusunda satış bedeli

³ Mortgage Bankası, Konut Kredi Sözlüğü, 2010, <http://www.mortgagebankasi.com/konut-kredisi-sozlugu-t/873-temel-ustu-ruhsati.html> [erişim tarihi 12 Aralık 2015]

sıfır yazar çünkü ortada bir satış işlemi gerçekleşmemiştir, sadece pay karşılığında daire veya dükkan verileceği taahhüt edilmektedir (Çatıkkaş, Şuekinici 2013, s. 12).

Kat irtifakı; henüz başlanmamış veya yapılması planlanan daire, kat dükkan gibi alanların yapı tamamlandıktan sonraki kullanma haklarıdır⁴. Müteahhit bağımsız bölüm listesi çıkartarak dairenin metrekare büyüklüklerini belirterek kimin irtifak hakkının bulunduğunu göstermektedir.

2.2.4 Yapı Kullanma İzin Belgesi

İnşaatin tamamen bitmesiyle 3194 sayılı İmar Kanununun 30. maddesine göre iskân belgesi alınması gerekmektedir. İskân belgesi, yapılan inşaatın bağımsız bölümleri için verilen ve amacına uygun olup olmadığını gösteren rapora denir⁵. Yapı kullanım izin belgesinin alındığı tarih 3194 sayılı İmar Kanununa göre inşaatın bitiş tarihi kabul edilmektedir⁶.

Yapı kullanma izin belgesinin alınması için;

- a) Müracaat formu
- b) Yapı ruhsatı
- c) Temel ve temel üstü ruhsatları
- d) Yapı denetim uygunluk belgesi
- e) Vergi dairesinden ilişik kesme onayı
- f) Binanın cephe fotoğrafları
- g) Sosyal Güvenlik Kurumun (SGK) 'dan ilişik kesme belgesi
- h) Sığınak varsa raporu

⁴ Bilgi ve Başvuru Kaynağı Nedir.com, Kat İrtifakı, <http://www.katirtifaki.nedir.com> [erişim tarihi 15 Aralık 2015]

⁵ Emlak Ansiklopedisi, Yapı Kullanım İzin Belgesi, <http://www.emlakansiklopedisi.com/wiki-yapi-kullanim-izin-belgesi> [erişim tarihi 05 Ocak 2016]

⁶ T.C. Başbakanlık, Mevzuat Bilgi Sistemi, İmar Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3194.pdf> [erişim tarihi 07 Ocak 2016], md.31

- i) Su kanal bağlantı raporu
- j) Asansör ruhsatı
- k) Tesisat ve ısı yalıtım onayı belgelerinin ibraz edilmesi gerekmektedir.



3. İNŞAAT MUHASEBESİ VE VERGİ UYGULAMALARI

3.1 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİNİN VERGİSEL BOYUTU VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Kat karşılığı inşaat faaliyetinin tesliminde iki farklı teslimat şekli vardır. Birinci olarak; müteahhidin arsa sahibine arsa karşılığında daire veya dükkan teslim etmesidir. İkinci olarak ise; arsa sahibinin müteahhide arsayı teslim etmesidir.

Kat karşılığı inşaat sürecinde gerek arsa sahibi açısından gerekse müteahhit açısından vergisel boyutta kendi içinde özellikli uygulamaları bulunmaktadır.

3.1.1 Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay müteahhidin sözleşmeyle teslim aldığı arsanın karşılığında arsa sahibine daire veya dükkan gibi bağımsız birimleri teslim etmesi ile gerçekleşmektedir. Aynı zamanda bu tarih itibari ile arsa açısından da vergiyi doğuran olay söz konusudur. Malın teslimi, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının kullanımına sunulduğunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır⁷.

3.1.2 Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetinde Katma Değer Vergisi (KDV)

Taşınmazların tesliminin yapılmasıyla beraber vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir ve müteahhit ile arsa sahibinin KDV karşısındaki durumu gündeme gelmektedir.

Arsa sahibinin arsa alım satım işini sürekli olarak yapması veya arsanın mülkiyetinin bir iktisadi işletmeye ait olması durumunda, teslim edilen arsanın emsal bedeli üzerinden fatura kesilerek KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, arsa teslimini arızı

⁷ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, KDV Sirküleri/60, 2011, <http://www.gib.gov.tr/node/87172> [erişim tarihi 10 Ocak 2016]

olarak yani sürekli bir faaliyet olarak yapmaması halinde KDV hesaplanması gerekmemektedir.

Müteahhit açısından emsal bedel üzerinden konut veya işyeri için değişiklik gösteren KDV oranı (yüzde) 1, (yüzde) 8 ve (yüzde) 18 olarak belirlenmiştir.

28515 sayılı 01 Ocak 2013 tarihinde resmi gazetede yayınlanan metrekare emlak değerleri net alanı yüz elli metre kareye kadar olan büyükşehirlerdeki lüks ve birinci sınıf konutlarda 500,00 TL ile 999,90 TL arasında ise (yüzde) 8, 1.000,00 TL ve üzerinde (yüzde) 18 'dir. Diğer illerde inşaat sınıfına bakılmaksızın yüz elli metre kareye kadar olan konutlarda (yüzde) 1, yüz elli metre kareden büyük olanlarda ise (yüzde) 18 'dir. İş yerleri açısından büyüklüğe bakılmaksızın oran (yüzde) 18 'dir.

3.1.3 Kendi Arsası Üzerine Bir Defalık İnşaat Yapanların Vergisel Boyutu

Kendi arsasına tek seferlik inşaat yapan kişinin satma amacıyla ve kendi ihtiyacı için kullanması amacına göre vergisel yönden farklılıklar bulunmaktadır. Bir işin ticari kazanç olarak kabul edilebilmesi için faaliyetin sürekli olarak yapılması gerekmektedir. Süreklilik kavramı, ticari bir amaç için yapıldığının göstergesi olarak benimsenmektedir (Akdoğan 2010, s. 193). Gayrimenkulün inşası süreklilik göstermeyip bir defalık yapılıyor ve ticari faaliyette bulunan bir organizasyonda değilse değer artış kazancı olarak vergilendirilir. Gerçek kişi gayrimenkulü elde ettiği tarihten itibaren beş yıl sonra elden çıkartırsa değer artış kazancı olarak gelir vergisi mükellefi olmamaktadır. Örneğin; (A) kişisi kendi arsası üzerine süreklilik göstermeyerek ve bir işletme faaliyeti içinde olmadan yaptığı inşaat faaliyetini 10 Mart 2014 tarihinde bitirmiştir. Bu kişi sahibi olduğu gayrimenkulü 2014'den sonra beş yıl içinde elinden çıkartırsa diğer kazanç ve irat kapsamında gelir vergisine tabi olmaktadır. Ancak gayrimenkulü beş yıl geçtikten sonra satarsa değer artış kazancı ile ilgili vergilendirme söz konusu olmamaktadır. Ancak miras veya hibe yolu ile sahip olunan gayrimenkullerin satılmasında beş yıllık süre yoktur, hangi tarihte elden çıkarıldığına bakılmaksızın vergilendirilmemektedir (Kızılot 2014, s. 450). Satma amacı gütmeyen kendi ihtiyaçları için diğer ifadeyle ticari kazanç olarak vergilendirilmeyecek olan inşaat faaliyetinde

bulunan kişilerin vergi mükellefiyeti olmasına ve inşaat yapım süresince çalışan işçilere ödediği ücretler içinde muhtasar beyanname verme yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

Uygulamada tek seferlik inşaat faaliyetinde bulunan kişinin ruhsat için belediyeye başvurduğu sırada 4708 sayılı yapı denetim kanununa göre faaliyet belgesi, vergi levhası, müteahhit yetki belgesi ve müteahhitlik taahhütnamesi sunma zorunluluğu da bulunmaktadır (Çatıkkaş, Şuekinci 2013, s. 18). Şahsi işi için tek seferlik inşaat faaliyetinde bulunan kişinin ticari amaç içinde olması düşünülemez. Ancak belediyeye ruhsat başvuru sırasında vergi levhası, ticaret odası kaydı gibi mükellefiyet gerektiren yaptırımlarla karşılaşmaktadır.

3.1.4 Müteahhidin Arsa Sahibine Daire ve İşyeri Teslimi

İnşaat faaliyetinde en önemli maliyet kalemi arsadır. Kat karşılığı inşaat faaliyetinde finansal kaynağını veya elinde bulunan nakit parayı arsaya yatırmak yerine arsa karşılığında arsa sahibine daire veya işyeri teslim ederek arsanın bedeli ödenmektedir. Arsanın müteahhide maliyeti ise arsa sahibinin payına düşen bağımsız bölümlerin inşasının üretim maliyetidir (Şenlik 2011, s. 165). Buna göre müteahhidin arsa sahibi payına düşen oranda teslim edeceği daire veya işyeri için yapacağı her türlü maliyet oluşturacak harcamalar ve nakit ödemeler müteahhit için arsanın maliyetidir.

3.1.5 Müteahhidin Arsa Sahibi Adına Yaptığı Harcamalar

Kat karşılığı inşaat yapım sürecinde ilk olarak sözleşmenin hazırlanması gerektiği belirtilmektedir. Sözleşmede tarafların karşılıklı olarak sorumlulukları belirlenmektedir. Kat karşılığı inşaat faaliyeti sözleşmelerinde genellikle inşaatın yapım süresince meydana gelen ödeme ve harçların sözleşmeye eklenerek kim tarafından ödeneceği belirtilmelidir. Uygulamada; belediye harçları, elektrik ve su giderleri, yapı denetim ödemeleri müteahhit tarafından ödenmektedir. Fakat kesilen fatura ve makbuzlar mevzuat gereği arsa sahibinin adına düzenlenmektedir. Müteahhit firma açısından gider unsuru niteliğinde olan bu harcamaların gider olarak yazılması gerekmektedir. KDV kanunun 29. ve 34. maddelerine ödemeyi müteahhit firma yapmış olmasına rağmen

mükellefin adına düzenlenmediği gerekçesiyle fatura üzerindeki KDV tutarı indirim konusu yapılamamaktadır. VUK 'un 227. ve 230. maddelerinde de yapılan giderlerin mükellef adına düzenlenmesi şartıyla kayıtlarda gösterilebilmesi mümkündür hükmü yer almaktadır.

Kat karşılığı inşaat faaliyeti sözleşmesinde resmi kurumlara yapılan ödemeler, belediye harçları, elektrik giderleri ve yapı denetim gibi inşaat faaliyeti için yapılan ödemelerin müteahhit tarafından ödeneceği maddesi eklenerek, müteahhidin yaptığı bu ödemeleri belgelerle ispat etmesi koşuluyla gider olarak gösterilebilir ve KDV 'de indirim konusu yapılabilmektedir. 4708 sayılı Yapı Denetimi Kanuna göre yapı denetim şirketinin zorunlu olarak arsa sahibi adına kestiği faturaların müteahhit tarafından ödendiği belge veya dekontlarla ispat edilirse gider yazılması mümkün olabilmektedir (Maraşlıoğlu 2008, s. 185). Bu ödemelere müteahhit firma tarafından ödendiği ve önemli sayılacak düzeyde inşaat maliyeti oluşturduğundan arsa sahibi adına düzenlenmiş olmasına rağmen gider olarak gösterilip indirim konusu yapılabilmesi mümkün olabilmektedir.

3.1.6 Arsa Sahibi Adına Tescillenen Müteahhide Ait Taşınmazların Satışında Vergi Yükümlülüğü

Müteahhidin payına düşen dairelerin satışı, arsa sahibinden alınan vekaletname ile gerçekleşmektedir. Kat irtifakı arsa sahibinin üzerine olduğundan yapılan taşınmazların satışını arsa sahibi yapmış gibi gözükmektedir. Satışı yapılan daire veya dükkanların faturası ise müteahhit firma tarafından kesilmektedir. Bu durumda arsa sahibinin vergisel boyutta bir mükellefiyet doğup doğmayacağı gibi sorunla karşılaşılmaktadır. Burada taşınmazı hangi tarafın sattığı sözleşme ile ispatlanabilmektedir. Arsa sahibinin satışı gerçekleşen taşınmazın ispatını sağladığı takdirde vergi ile ilgili herhangi bir yükümlülük doğmamaktadır.

3.1.7 Arsa Sahibinin Elde Ettiği Daire ve Dükkanların Satışında Elde Ettiği Kazancın Vergisel Boyutu

Arsa sahibinin sattığı daireler ve dükkanlardan elde ettiği kazanç değer artış kazancını yoksa ticari kazanç mı olduğu konusu önemlidir. Ticari kazanç sayılabilmesi için gayrimenkul inşaat faaliyetin sürekli olarak yapılması gerekmektedir. Süreklilik kavramı, ticari bir amaç için yapıldığının göstergesi olarak benimsenmektedir (Akdoğan 2010, s. 193). Hangi kazanç gireceğinin tespiti iktisap tarihine göre ve muamelelerin çokluğu ilkesine göre belirlenir. Muamelelerin çokluğu, aynı takvim yılında birden fazla veya takip eden yıllarda art arda daire ve dükkanların satılmasıdır (Turut 2009, s. 218). İktisap tarihinden itibaren beş yıl sonra elden çıkartılan gayrimenkullerde değer artış kazancı mükellefiyeti söz konusu olmamaktadır. Ancak iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkartırsa değer artış kazancı mükellefiyeti doğabilmektedir.

3.1.8 Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Muhasebeleştirme Yöntemi

İnşaat faaliyetinde bulunan işletmeler iki tür işletme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlar üretim ve hizmet işletmeleridir. Üretim işletmeleri olarak tanımlanan özel inşaat işletmeleridir. Birer üretim işletmesi olan inşaat işletmeleri diğer üretim işletmelerine göre farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar, üretilecek ürünün birbirinden farklı, üretilen yapının sabit, üretim faktörlerinin seyyar, her ürün için ayrı bir örgüt yapısı gerektirmesidir (Erden 2004, s. 18).

Hizmet işletmeleri ise, inşaat taahhüt işini yürüten işletmelerdir. Çünkü, yapımını üstlendiği iş kendi proje ve mimarisine dayanmadan müşterinin isteği doğrultusunda inşa etmesi, yapmış olduğu faaliyetten dolayı elde edeceği kar önceden sözleşmeye dayalı olarak belirlenmesi ve inşa edilen yapı için pazarlama amaçlı herhangi bir çabaya girilmemesidir⁸. Bu özelliklerinden dolayı üretim işletmesi olarak değil hizmet işletmesi olarak sayılmaktadırlar.

⁸ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi, İnşaat Kayıtları, 2007, http://hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/muhasebe/moduller/insaak_kayitlari.pdf [erişim tarihi 15 Ocak 2016], s.10

İşletmeye ait olan arsa üzerine veya kat karşılığında inşa edilen daire veya dükkan şeklindeki yapıların maliyeti, dönem içerisinde üretim giderleri hesaplarından direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri (G.Ü.G) hesaplarında takip edilmektedir. İnşaat işinin yıllara yaygın olarak yürütülen bir iş olması durumunda maliyetinin dönem sonunda stoklar grubunda yer alan yarı mamuller – üretim hesabına devredilmesi gerekmektedir. İnşaat faaliyeti bitmiş ancak daire ve dükkan halindeki gayrimenkullerin satış işlemi gerçekleşmemiş ise mamuller hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Konunun daha kolay şekilde açıklanabilmesi açısından inşaat faaliyeti işlemlerinde kullanılan muhasebe sistemi, özellik taşıyan hesaplar, gelir ve maliyetler ile ilgili bilgiler detaylı olarak açıklanmaktadır.

3.1.8.1 İlk madde ve malzeme giderleri

Üretilen ürün veya hizmetin maliyetine doğrudan ve dolaylı olarak yüklenebilen malzemelerdir. İnşaat faaliyetinde ilk madde ve malzemelerin kullanımı oldukça yüksektir. Ürünün maliyetine katılma durumlarına göre direkt ilk madde ve malzeme ile endirekt madde ve malzeme giderleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, üretilen ürünün bünyesine giren, ürünün temel ögesini oluşturarak ürünün maliyetine doğrudan olarak yüklenen giderlerdir. Sadece üretim işletmelerinde söz konusudur. (Sevilengül 2013, s. 630). Demir, hazır beton, kum, çakıl, çimento inşaatın üretim sürecindeki direkt ilk madde malzemeye örnek olarak verilebilmektedir.

Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri, üretilen ürün veya hizmete doğrudan olarak yüklenemeyen, ürünün temel yapısını oluşturmayan, ürün veya hizmet üretimi için ne kadar gider yapıldığı dağıtım yapılmadan belirlenemeyen ve ekonomik yönden daha az öneme sahip olan giderlerdir. İnşaatın üretimde kullanılan makine için kullanılan yağ gibi maddeler örnek olarak verilebilir. Yardımcı malzeme ve işletme malzemesi olarak iki grupta toplanır. Yardımcı malzeme örnek olarak bina harcına konulan katkı

malzemesi verilebilir. İşletme malzemesi ise, üretimde kullanılan araç – gerecin verimini artırmak amacıyla tüketilen maddelerdir. Bina yapım sürecindeki kalıp örnek olarak verilebilmektedir.

İlk madde ve malzemenin alış kaydı ile üretim için inşaatta kullanılması kaydı aşağıdaki gibidir;

a) Malzeme alınması (Sevilengül 2013, s. 655)

_____ // _____
150 İlk madde ve malzeme
191 İndirilecek KDV
100 Kasa
_____ // _____

b) Malzemenin inşaatta kullanılması

_____ // _____
710 D.İ.M.M. giderleri
150 İlk madde ve malzeme
_____ // _____

3.1.8.2 İşçilik giderleri

İşçilik giderleri, inşaatın üretim kısmında kullanılan her türlü tutarın parasal karşılığıdır. İlk madde malzemedan sonraki en büyük maliyet kalemidir. Direkt işçilik ve endirekt işçilik olarak iki kısımda incelenebilir.

Direkt işçilik, inşaat faaliyetine doğrudan yüklenebilen işçiliklerdir. İnşaat faaliyetinde bedensel ve zihinsel olarak işin yapımına direkt etkin olarak faaliyet göstermektedir. Örnek olarak, sıvacı, demirci, duvarcı ve amele gibi işçilerin aldığı ücretler direkt işçilik giderleridir.

Endirekt işçilik ise inşaat faaliyetine doğrudan yüklenemeyen direkt işçiliğinin dışında kalan işçilik maliyetleridir. Örnek olarak yemekhane işçisi, temizlik işçisi, yıllık izin ücretleri ve kıdem tazminatları verilebilir. Direkt işçilik giderleri direkt işçilik giderleri hesabına kayıt edilirken, endirekt işçilik giderleri ise genel üretim giderleri hesabına kayıt edilmektedir.

c) İşçilik Giderlerinin Muhasebe Kaydı

_____ // _____

720 Direkt işçilik giderleri

100 Kasa

_____ // _____

3.1.8.3 Diğer giderler

İnşaat faaliyetinde üretim sürecine doğrudan yüklenemeyen, endirekt tüm üretim giderlerine genel üretim maliyeti adı verilir. Direkt ilk madde ve malzeme (D.İ.M.M) ve direkt işçilik giderlerinin dışında kalan ve üretimde kullanılan tüm giderler genel üretim giderleri hesabında muhasebeleştirilir. Bunun dışında işletmenin pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili giderlerin izlendiği 760 pazarlama satış ve dağıtım giderleri hesabı, yönetim fonksiyonu giderlerinin izlendiği 770 genel yönetim giderleri ve finansal hareketlerinden dolayı meydana gelen giderlerin izlendiği 780 finansman giderleri hesapları üretim sürecinde işletme tarafından kullanılmaktadır.

d) Diğer giderlerin muhasebeleştirilmesi

_____ // _____

730 Genel üretim giderleri

191 İndirilecek KDV

760 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri

191 İndirilecek KDV

770 Genel yönetim giderleri

191 İndirilecek KDV

780 Finansman Giderleri

100 Kasa

_____ // _____

e) Giderlerin yansıtma hesapları kullanılarak yarı mamul hesabına devri

_____ // _____

151 Yarı mamuller – üretim

711 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri

yansıtma

721 Direkt işçilik giderleri yansıtma

731 Genel üretim giderleri yansıtma

_____ // _____

f) Yansıtma hesaplarının kapatılması

_____ // _____

711 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri

yansıtma

721 Direkt işçilik giderleri yansıtma

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma

710 Direkt ilk madde ve malzeme
giderleri

720 Direkt işçilik giderleri

730 Genel üretim giderleri

_____ // _____

g) İnşaatın üretim sürecinde tamamlanan dairelerin muhasebe kaydı

_____ // _____

152 Mamuller

151 Yarı mamuller

_____ // _____

h) Mamul hesabının sonuç hesabına devri

_____ // _____

620 Satılan mamuller maliyeti

152 Mamuller

_____ // _____

i) Yansıtma hesaplarının gelir tablosu hesaplarına devri

_____ // _____

631 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri

632 Genel yönetim giderleri

660 Kısa vadeli borçlanma giderleri

761 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri

yansıtma

771 Genel yönetim giderleri yansıtma

781 Finansman giderleri yansıtma

_____ // _____

j) Gerçekleşen maliyet hesaplarının yansıtma hesapları ile kapatılması

_____ // _____

761 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri

yansıtma

771 Genel yönetim giderleri yansıtma

781 Finansman giderleri yansıtma

760 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri

770 Genel yönetim giderleri

780 Finansman giderleri

_____ // _____

k) Gider hesaplarının maliyet hesaplarına devri

_____ // _____

690 Dönem karı veya zararı

620 Satılan mamuller maliyeti

631 Pazarlama satış ve dağıtım giderleri

632 Genel yönetim giderleri

660 Kısa vadeli borçlanma giderleri

_____ // _____

l) Dönem kar zarar hesabının dönem net kar zarar hesabına devri

_____ // _____

690 Dönem karı veya zararı

692 Dönem net karı veya zararı

_____ // _____

m) Dönem net karı veya zararı hesabının bilanço hesabına devri

_____ // _____

692 Dönem net karı veya zararı

590 Dönem net karı

_____ // _____ (Çatıkkaş, Şuekinci 2013 ss. 51 - 53)

Yukarıda yer alan muhasebe kayıtlarında inşaat faaliyetinde bulunan bir üretim işletmesinin ilk malzeme alımından, malzemenin kullanımı ve dönemsellik kavramı gereği dönem sonlarında gerçekleştirilen muhasebe kayıtları ile ilgili yapılması gereken yevmiye kayıtları aşamalar şeklinde gösterilmeye çalışılmaktadır.

3.1.9 Kat Karşılığı İnşaat Sürecinde Müteahhidin Gayrimenkul Teslimi Ve Maliyetlendirilmesi

Kat, daire ve dükkan karşılığı başkasının arsası üzerine inşaat faaliyetini yürütenlerde sözleşmeye bağlı olarak arsa sahibinin payına düşen daire ve dükkanların maliyet bedeli ile arsa sahibine yapılan ödemeler arsa maliyetini oluşturmaktadır. Kat karşılığı inşaat maliyetinde arsanın maliyeti ile inşaat maliyetinin toplanması ile toplam maliyet hesaplanmaktadır. Arsa sahibine teslim edilen daire ve dükkanların maliyeti, toplam maliyet bedelinin toplam inşaat metrekaresine bölünmesi ve ortaya çıkan tutarın arsa sahibine teslim edilen daire ve dükkanların toplam metrekaresine çarpılmasıyla bulunmaktadır.

Kat karşılığı başkasının arsası üzerine yürütülen inşaat faaliyetinde ayrı olarak her bir bağımsız bölümün maliyetinin hesaplanabilmesi için her bir bağımsız bölüm için belirli ölçü ve özelliklerine göre gayrimenkulün toplam maliyetini paylaşmak suretiyle hesaplanabilmektedir. Kat karşılığı inşaat faaliyetinde KDV matrahının tespit edilmesi de önem arz eden konulardandır. VUK 267. maddesinde emsal bedeli hesaplanacak ürünün maliyet bedeli güvenilir şekilde hesaplanabiliyorsa toptan satışlarda (yüzde) 5, perakende satışında ise (yüzde) 10 maliyetine eklemek suretiyle hesaplanabilir.

Uygulamada arsa sahibi adına kesilen faturada KDV tutarını arsa sahibi ödemek istememektedir. Müteahhit firmanın tahsil edemediği bu KDV tutarının arsa maliyetine dahil edilmeyip zarar olarak muhasebe kaydına alınması gerekmektedir. Bazı işletmelerinde tahsil edememiş olsa bile tahsil etmiş gibi muhasebeleştirdikleri görülebilmektedir (Çatıkkaş, Şuekinçi 2013 s. 59).

- a) Bir metre karenin maliyeti = inşaatın toplam maliyeti / inşaatın toplam metrekaresi
- b) Dairenin metre kare maliyeti = bir metre karenin maliyeti X daire metrekaresi
- c) Bir dairenin arsa payı maliyeti = arsa sahibine verilen dairelerin maliyeti / müteahhide kalan daire sayısı

3.1.10 Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetinin Hasılat Paylaşımına Göre Yürütülmesi

Arsa karşılığı yürütülen inşaat faaliyetinde arsa sahibinin aldığı daireler karşısında vergi açısından sorun yok fakat bu dairelerin satışında vergi yönünden yükümlülükler ortaya çıkmaktadır. Hasılat paylaşımı karşılığında müteahhit firmaya verilen arsanın vergilendirilmesi açısından yasal anlamda kaçınılması mümkündür. Hasılat paylaşımı, arsa sahibinin arsa payı karşılığında daire ve dükkan teslimi veya nakit olarak belli bir bedel karşılığında satmıyor, daire ve dükkanların tamamlanıp satış işlemi yapılması sonucunda elde edilen hasılatla belirli yüzdesini arsa satış bedeli olarak alabiliyor

(Kızılot 2014, s. 465). Hasılat paylaşımında, sözleşmeye bağlı olarak arsanın mülkiyeti taşınmaz tamamlanıncaya kadar arsa sahibinin üzerinde kayıtlı kalmaktadır (Koçak 2011, s. 95).

Hasılat paylaşımında arsa karşılığı arsa sahibine hasılattan belirli pay verilmesi KDV'ye tabi değildir. Fakat arsa sahibi arsa alım satımını ticari kazanç olarak yani süreklilik gösteren bir faaliyet olarak yürütüyorsa KDV'ye tabi olmaktadır. Gelir vergisi açısından ise arsanın beş yıl süre geçmeden hasılat paylaşımı ile müteahhide verilmesi sonucunda arsa sahibinin hasılat payı ile arsanın maliyeti arasındaki fark kadar gelir vergisi mükellefiyeti doğmaktadır. Hasılat paylaşımı olayını kat karşılığı inşaat faaliyeti olarak değerlendirilmesi durumunda daire ve dükkanların satılmasında alıcılara fatura düzenlenecek ve bağımsız bölümün metrekaresine göre KDV oranı belirlenecektir. Arsa sahibi ise aldığı pay karşılığında iktisadi işletme olarak mükellefiyeti söz konusu ise fatura kesmesi gerekmektedir. Eğer gerçek kişi olarak mükellefiyeti varsa müteahhit firmanın gider pusulası hazırlayarak arsa sahibine imzalatması gerekir. Arsa sahibinin arsa alım satım işlemi sürekli olarak yapması halinde ise fatura düzenleyerek (yüzde) 18 oranında KDV hesaplaması gerekmektedir.

Örnek: İnşaat faaliyetiyle uğraşan (ABC) şirketi gerçek kişi olan Bay (X) 'e hasılat paylaşımı esasına göre arsası karşılığında kat karşılığı inşaat yapmak için sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre (yüzde) 10 oranında (X) kişisine pay verilmesi konusunda anlaşılmıştır. Bağımsız bölümlerin her biri yüz elli metrekareden düşüktür ve tamamının satış hasılatı 1.600.000 TL + KDV 'dir. İnşaatın üretim sürecinde gerçekleşen maliyetler aşağıda verilmiştir. Arsa sahibine yapılacak olan ödemenin muhasebe hesaplarına kaydı aşağıdaki gibidir;

710 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri :	600.000 TL
720 Direkt işçilik giderleri :	150.000 TL
730 Genel üretim giderleri :	250.000 TL

Toplam üretim maliyeti : 1.000.000 TL

Hasılat Paylaşımı : 1.600.000 TL X % 10 = 160.000 TL

____ // _____
710 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri 160.000
 710.10.001 Arsa maliyeti
 320 Satıcılar 160.000
 320.10.001 Bay X

____ // _____
711 D.İ.M.M gideri yansıtma 760.000
721 Direkt işçilik giderleri yansıtma 150.000
731 G.Ü.G yansıtma 250.000
 710 D.İ.M.M gideri 760.000
 710.10.001 Arsa maliyeti 160.000
 720 Direkt işçilik giderleri 150.000
 730 G.Ü.G 250.000

____ // _____
151 Yarı mamuller – üretim 1.160.000
 711 D.İ.M.M gideri yansıtma 760.000
 721 Direkt işçilik gideri yansıtma 150.000
 731 G.Ü.G yansıtma 250.000

____ // _____
120 Alıcılar 1.616.000
 600 Yurtiçi satışlar 1.600.000
 391 Hesaplanan KDV 16.000

____ // _____
152 Mamuller 1.160.000
 152.10.001 İnşaat maliyeti
 151 Yarı mamuller – üretim 1.160.000

____ // _____
620 Satılan mamuller maliyeti 1.160.000
 152 Mamuller 1.160.000

____ // _____

	//	
320 Satıcılar		160.000
102 Bankalar		160.000
	//	

3.1.11 Yıllara Yaygın İnşaat ve Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti Arasındaki Farklar

Temelde iki adet farklılık mevcuttur; ilki işi yüklenenin yaptığı işten pay alıp almaması ve işin mülkiyetinin işi yüklenene mi yoksa işi verene mi ait olduğu, diğeri ise kar veya zararın beyannamenin verildiği dönem vergilendirilmesidir.

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde özel vergileme söz konusudur. Özel vergileme; sadece birden fazla takvim yılını aşan inşaat işlerinde uygulanmaktadır. Aynı takvim yılı içinde başlanıp bitirilen inşaat işlerinde ve özel inşaat faaliyetinde kazançlar ile arsa karşılığı daire yapımında da 193 sayılı GVK 'nda ki genel hükümlere göre vergilendirilmektedir (Kızılot 2014 s. 77). Ancak yıllara sirayet eden inşaat faaliyetinde ise vergilendirme işin bittiği dönemde yapılmaktadır. Bir inşaat faaliyetinin yıllara yaygın inşaat faaliyeti kapsamında sayılabilmesi için, yürütülen faaliyetin inşaat işi olarak yapılması, bir taahhüdün karşılığında uygulanması ve işin yıllara yaygın olarak yapılması yani inşaat faaliyetin başlangıcından itibaren bir takvim yılından uzun sürmesi gerekmektedir. Bu üç şartı sağladığı takdirde özel vergileme rejimine tabi tutulmaktadır. Yukarıda belirtilen birden fazla takvim yılının anlamı örneğin, 2016 yılında başlayan inşaat faaliyetinin 2017 yılında da devam etmesi veya o yılda bitmesi koşuludur.

Arsa karşılığı inşaat faaliyetleri özel vergileme rejimine tabi tutulmamaktadır. Çünkü yukarıda belirtilen üç unsurdan hepsini karşılamamaktadır. Arsa karşılığı inşaat faaliyeti bir takvim yılından fazla sürebilir ancak ortada bir taahhüde bağlılık söz konusu değildir. Bu maddeyi kapsamamasından dolayı arsa karşılığı yürütülen inşaat faaliyeti yıllara yaygın inşaat faaliyeti kapsamında değerlendirilememektedir. Arsa karşılığı inşaat faaliyeti bir üretim işletmesi kapsamında değerlendirilirken yıllara yaygın olarak yürütülen inşaat faaliyetinde taahhüde bağlılık söz konusu olduğundan yani işi üstlenen inşaat şirketi işverene bir hizmet sunduğu gerekçesiyle hizmet işletmesi olarak değerlendirilmektedir.

3.1.12 Tamamlanmış Sözleşme Yönteminin Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın olarak yürütülen inşaat faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan tamamlanmış sözleşme yöntemi uygulamada kullanılan yöntemdir. GVK 'nin 42. maddesinde belirtilen hükme göre işin devam ettiği yıllarda kar veya zarar meydana gelse de o yıl beyan edilmeyip işin tamamen bittiği dönemde tespit edilerek mezkur yıl beyannamesinde beyan edilerek ödeme döneminde ödenmektedir. İnşaat tamamlanıncaya kadar oluşan gelirler hakediş ödemeleri hesabında bekletilerek tamamlandığı dönemde gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. Bu durum işletmenin faaliyetin bittiği dönemdeki gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır (Badem, Tosun 2014, s. 45). Ayrıca yine aynı kanun hükümlerine göre de inşaat faaliyetinin devam ettiği yıllarda da geçici vergi ödemesi yapılmamaktadır.

Yıllara yaygın olarak yürütülen inşaat faaliyetinde kaynakta kesilen vergilerin muhasebe kaydı işin devam ettiği yıllarda ilgili hesapta bekletilirken işin bittiği dönemde başka hesaba aktarılmaktadır. Faaliyetin devam ettiği dönemlerde “295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabında” izlenen vergi kesintisi, faaliyetin bittiği dönemde “193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabına aktarılmaktadır. 193 sayılı GVK 94. maddesine göre inşaat firmaları inşaat faaliyetinin yıllara yaygın olarak devam ettiği sürece hak ediş ödemeleri üzerinden (yüzde) 3 oranında stopaj kesintisi yapmaktadırlar. Sözleşme hükümlerinin yerine getirilerek inşaat faaliyetin tamamlandığı tarihten itibaren hakediş ödemeleri üzerinden kaynakta vergi kesintisi yapılmamaktadır. İnşaat faaliyetinin tamamlandığı dönemde beyanname verilerek vergilendirildiği için hakediş ödemeleri yapılması gerekmemektedir. Ayrıca yıllara yaygın inşaat faaliyetinin hakediş ödemelerine hak kazandığı dönem itibariyle KDV açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmiş hükmü Danıştay 7. dairesince verilen kararda yer almaktadır (İnan 2006, ss. 55-62).

3.1.13 Örnek Uygulama

Yıllara yaygın inşaat faaliyetini yürüten bir (Y) firması, kamunun ihaleye çıkardığı aile parkı yapım ihalesini 16.000,00 TL sözleşme bedeli ile almıştır. İnşaat faaliyetinin tahmini maliyeti 12.000,00 TL'dir. 2015 yılında başlayan ve 2016 yılında tamamlanan inşaat faaliyetine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.1: Tamamlanmış sözleşme yöntemi uygulama örneği

	2015	2016
Yıllık Fiili Maliyet	7.000,00	5.000,00
Düzenlenen Hakediş	8.000,00	8.000,00

Örnekte KDV ve (yüzde) 3 'lük kaynakta vergilendirme ihmal edilmiştir.

2015 Yılı Kayıtları

	//	
740 Hizmet üretim maliyeti	7.000,00	
102 Bankalar	7.000,00	
	//	
102 Bankalar	8.000,00	
350 Projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri	8.000,00	
	//	
170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri	7.000,00	
741 Hizmet üretim maliyeti	7.000,00	
yansıtma		
	//	

	//	
741 Hizmet üretim maliyeti		7.000,00
yansıtma		
740 Hizmet üretim maliyeti		7.000,00
	//	

2015 yılına ait muhasebe kayıtları yukarıdaki gibidir. Bir takvim yılını aşması ve taahhüde bağlı olarak yürütülmesinden dolayı GVK 42. maddesi hükümleri gereği inşaat faaliyeti de devam ettiğinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti doğmamıştır. Bu nedenle ilgili gelir tablosu hesaplarına aktarılmamıştır.

2016 Yılı Kayıtları

	//	
740 Hizmet üretim maliyeti		5.000,00
102 Bankalar		5.000,00
	//	
102 Bankalar		8.000,00
350 Projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri		8.000,00
	//	
170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri		5.000,00
741 Hizmet üretim maliyeti		5.000,00
yansıtma		
	//	
741 Hizmet üretim maliyeti		5.000,00
yansıtma		
740 Hizmet üretim maliyeti		5.000,00
	//	

//	
350 Projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri	16.000,00
600 Yurtiçi satışlar	16.000,00
//	
622 Satılan hizmet maliyeti	12.000,00
170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri	12.000,00
//	
690 Dönem kar veya zararı	12.000,00
622 Satılan hizmet maliyeti	12.000,00
//	
600 Yurtiçi satışlar	16.000,00
690 Dönem kar veya zararı	16.000,00
//	

Tablo 3.2: Tamamlanmış sözleşme yöntemi gelir tablosu

	2015	2016
Satışlar	0	16.000,00
Satılan malın maliyeti	0	(12.000,00)
Kar	0	4.000,00

Yukarıdaki yıllara yaygın inşaat faaliyeti örneğinde 2015 yılında gerçekleşen gelirlerin inşaat faaliyetinin tamamlanmaması ve GVK 42. madde gereğince gelir tablosu hesaplarına aktararak gelir olarak beyan edilmeyip, bilanço hesaplarında borç ve yükümlülük olarak takip edilmektedir ve bir sonraki yılda yani inşaat sözleşmesinde yer alan işin fiilen tamamlandığı 2016 yılında gelir tablosu hesaplarına aktararak kar veya zarar hesaplanır ve gelir vergisi mükellefiyeti doğmaktadır.

3.2 İNŞAAT FAALİYETİNDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMALARI

Asgari işçilik, inşaat faaliyeti süresince hesaplanması gereken sigorta primi esas kazancının, ödenmesi gereken prim günlerinin ve işçi sayısının minimum olarak tespitidir (Usul 2015, s. 117). Yani sosyal güvenlik kurumuna inşaat faaliyeti işçiliğinin bildirilmesidir. Amacı, eksik gün ile prim bildirimlerinin engellenmesi ve çalışan haklarının da korunmasıdır. Yapımı tamamlanan inşaat faaliyetinde iskân belgesinin alınmasında istenen evraklardan biride sosyal güvenlik kurumu ilişiksizlik belgesidir.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun asgari işçilikle ilgili maddesinde; yapılan işin niteliği, emsali, kapasitesi, teknolojik ekipmanlar ve emsal işlerde çalışan işçilerin oranlarına göre işçilik tutarları dikkate alınarak asgari işçilik tespit edilmektedir (Kızılot 2014 s. 1547). Bu tespitin kontrollerini sosyal güvenlik kurumunca denetim ve kontrol elemanları tarafından yapılmaktadır. Arsa karşılığı olarak yürütülen inşaat faaliyetinin asgari işçilik hesaplamasında binanın toplam maliyetine kurumca yapılacak iş için tebliğ ile belirlenen asgari işçilik oranının (yüzde) 25 eksiği uygulanarak asgari işçilik miktarı bulunmaktadır. Bu süreç ön değerlendirme sürecidir ve sonraki işlemde sosyal güvenlik kurumuna bildirilen sigorta primine esas kazanç, asgari işçilik miktarı ile karşılaştırılır ve inşaat şirketinin hesapladığı asgari işçilik miktarı az ise kurum aradaki farkı talep edebilmektedir.

Müfettiş incelemelerinde ise asgari işçilik oranına uygulanan (yüzde) 25 indirim hakkı uygulanamaz. Müfettiş incelemeleri inşaat şirketinin bildirdiği asgari işçilik miktarının az olduğu zaman kurum tarafından talep edilen aradaki farka itiraz edilmesinden dolayı yapılmaktadır (Usul 2015, s. 117).

İlişiksizlik belgesi, SGK 'ya bildirilen prime esas kazancın, tebliğ ile yayınlanan asgari işçilik oranından (yüzde) 25 indirimin düşülmesiyle hesaplanan asgari işçilik tutarından fazla olduğu durumda ve inşaat faaliyetini yürüten tarafında kurumdan alacağı borcu yoktur yazısıyla beraber yayınlanan genelge ile belirtilen sürelerde ilişiksizlik belgesi kurum tarafından verilebilmektedir.

Asgari işçilik tutarı; yapı inşaat alanının metre karesinin, bir metre kare maliyeti ile çarpılarak yapının toplam maliyeti bulunmaktadır, tebliğ ile belirtilen işçilik oranından (yüzde) 25 indirimin düşülüp çarpılması suretiyle bildirilmesi gereken primin matrahı hesaplanmaktadır.

3.3 ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI ÖRNEĞİ

İnşaat sınıfı III-B gurubunda yer alan ve yüzölçümü 1.688,25 metre kare olan ve yüksekliği 19,50 metre olan asansörlü betonarme karkas yapının inşaat faaliyetine 2015 yılında başlanmış ve 2016 yılında bitirilmiştir. Binanın 2015 yılında birim maliyeti 750,00 TL ve 2016 yılında ise birim maliyeti 850,00 TL'dir. Bu bilgilere göre kuruma ödenecek prime esas kazancı hesaplayalım.

a) İnşaatın maliyeti:

$$750,00 \text{ TL} \times 1.688,25 \text{ m}^2 = 1.266.187,50 \text{ TL}$$

b) İşçilik oranı:

$$\text{Betonarme karkas yapı için tebliğde belirtilen oran} = (\text{yüzde}) 9$$

$$(\text{yüzde}) 9 \text{ oranın } (\text{yüzde}) 25 \text{ eksiği; } 9 \times 0,75 = \% 6,75$$

c) Bildirilmesi gereken işçilik:

$$1.266.187,50 \text{ TL} \times \% 6,75 = 854.676,56 \text{ TL}$$

d) Ödenecek prim:

Matrahın tespitinden sonra (yüzde) 35,5 oranında prim ödemesi tahakkuku hesaplanır.

$$854.676,56 \text{ TL} \times \% 35,5 = 303.410,18 \text{ TL}$$

Hesaplanan prim tutarı ödendikten sonra işverenin sosyal güvenlik kurumuna başka bir borcu ve yükümlülüğü yok ise ilişkisizlik belgesi alınabilmektedir.



4. TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

Türkiye Muhasebe Standardı - 11 inşaat sözleşmeleri standardı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle bağlantılı muhasebe uygulamalarının tanımlanmasıdır. İnşaat faaliyetleri bir takvim yılından fazla sürmesi yönünden muhasebe ve vergi uygulaması açısından kendine özgü bir takım farklılıkları barındırmaktadır. Gelir vergisi kanunun 42. maddesinde bir takvim yılından fazla süren inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde inşaat faaliyetinin devam ettiği yıllarda kar veya zarar oluşsa bile aynı dönemde değil de işin bittiği dönemde tespit edilerek tamamı işin bittiği yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilmelidir hükmü yer almaktadır. Ancak Türkiye muhasebe standartlarının bir takvim yılından fazla süren inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde her dönemin gelir ve maliyetleri inşaat faaliyetinin gerçekleştiği dönemin gelirinde gösterilmesi gerektiği hükmü yer almaktadır⁹.

Standart, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esasına göre gelir ile maliyetleri gerçekleşen dönemlere dağıtarak finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır (Gürbüz, Başak, Çakıcı 2011, s. 185). Standart, tamamlanma yüzdesi olarak adlandırılan yöntemin kullanılmasının karşılaştırılabilir finansal tabloların elde edilebilmesi açısından daha doğru olduğunu öngörmektedir.

4.1 STANDARDIN KAPSAMI VE TANIMLAR

Bu standart, inşaat faaliyetini yürüten firmaların finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır¹⁰.

İnşaat Sözleşmesi; TMS-11 madde 3’de “bir varlığın, teknoloji, fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbirleriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir

⁹ Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS11.pdf [erişim tarihi 10 Şubat 2016] md.1

¹⁰ Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS11.pdf [erişim tarihi 10 Şubat 2016] md.2

grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir” şeklinde tanımlanmaktadır.

TMS-11 madde 4 ’e göre; “inşaat sözleşmeleri, köprü, bina, baraj, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi tasarım, teknoloji veya nihai amaç yada kullanım açısından birbirleri ile bağlantılı olabilir” şeklinde tanımlanmaktadır.

4.1.1 Standarda Göre Sözleşme Fiyatlarının Belirlenmesi

İnşaat sözleşmeleri, standarda göre iki farklı kapsamda değerlendirilmektedir. Bunlar; sabit fiyatlı sözleşme ile maliyet artı kar sözleşmesi’dir.

4.1.2 Sabit Fiyatlı Sözleşme

İnşaat faaliyetini üstlenen işletmenin sabit olan bir sözleşme bedelini, birim başına sabit bir maliyeti kabul ederek bir anlaşma imzalamaktadır. Fakat, müteahhitler belirli şartlarda maliyet güncellemesi yapabilme hakkına da sahip olduğu inşaat sözleşmeleridir¹¹. Sözleşmede, üretim sürecinde birim başına fiyat şartı varsa, birim sayısının artışı sözleşme gelirini de arttırmaktadır.

Örnek 1: Bir (A) inşaat faaliyetini yürüten inşaat işletmesi, bakanlık binası ihalesini 1.000.000,00 TL bedel ile alması ve enflasyonda meydana gelecek artışlarda ise ihale bedeline dahil edebilecek olması sabit fiyatlı sözleşme kapsamındadır.

Örnek 2: Yine aynı firma toplu konut idaresinden aldığı her konut için belli bir bedel üzerinden anlaşmıştır. İşletme konut üretim sayısı kadar hakediş alacaktır. Bu da sabit fiyatlı sözleşme örneğidir.

¹¹ Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS11.pdf [erişim tarihi 13 Şubat 2016]

4.1.3 Maliyet Artı Kar Sözleşmesi

Sözleşmede müteahhit işletmeye kabul edilebilir veya başka şekilde tanımlanan maliyetler üzerine, maliyetlerin yüzdesi ya da sabit olarak belirlenen tutar eklenerek ödemesi yapılan sözleşmelerdir. Sözleşmede maliyetin üzerine kar ilave edilir. İhaleye söz konusu olan maliyet değil, müteahhit işletmenin karıdır (Usul 2015, s. 11).

Örnek: Bir (A) işletmesi ihale maliyeti 100.000,00 TL olan park ihalesini almıştır. Maliyet üzerinden (yüzde) 25 kar ilave ederek fatura edecektir. Maliyet artı kar sözleşmesi örneğidir.

4.2 STANDARD GÖRE SÖZLEŞME GELİRİ

Sözleşme geliri, sözleşme ile önceden anlaşılan bedel ile sözleşmeyle ilgili işteki meydana gelen değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerini içermektedir.

Ek ödeme talepleri; görüşmelerde müşterinin ek ödeme talebine konu alan miktarı kabul etme aşamasında olmasına ve bu kabul edilen miktarında güvenilir biçimde ölçülmesi gerekmektedir.

Teşvik ödemeleri; önceden belirlenen bir standart düzeyine ulaşan veya bu düzeyi geçen inşaat işletmesine ödenen ek tutarlardır. Teşvik ödemelerinin sözleşme gelirlerine dahil edilebilmeleri için, sözleşmede adı geçen faaliyetin belli bir standarda ulaşması veya aşması durumunun gerçekleşebilir olması yani gelir olarak sonuçlanmasının yüksek ihtimal olması ve ödenecek teşvik tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir¹².

Sözleşme gelirinde hakedişler gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Gelirin ölçülmesi; gelecekte meydana gelecek olayların sonuçlanma belirsizliklerine göre değişmektedir. Olayların gelişme durumuna ve belirsizlikler azaldıkça tahminlerin gözden geçirilmesi

¹² Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS11.pdf [erişim tarihi 10 Şubat 2016]

gerekmektedir. Bu yüzden sözleşme gelirinin tutarı dönemler bazında farklılıklar göstermektedir. Örneğin:

- a) İnşaat işletmesi ile müşteri sözleşme yapıldıktan sonra sözleşme gelirinde olumlu veya olumsuz bir değişiklik üzerinde anlaşılabilir.
- b) Sabit fiyat sözleşmesinde sözleşme ile anlaşılan gelir tutarı enflasyon gibi nedenlerle maliyet güncelleştirmesi yapıldıktan sonra artabilir.
- c) İnşaat firmasının sözleşmeye konu olan faaliyeti belirlenen tarihlerde tamamlayamaması nedeniyle yaptırımlara maruz kalması gelirini azaltabilir,
- d) Bir sabit fiyat sözleşmesinde birim başına sabit fiyat şartıyla anlaşılmışsa, birim sayısının artışı sözleşme gelirini de artırmaktadır¹³.

4.2.1 Sözleşme Gelirinin Güvenilir Şekilde Tahmin Edilmesi

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardında sözleşme gelirinin sonucunun güvenilir olup olmadığının tespiti sözleşme şekline göre açıklanmıştır.

Sabit fiyatlı sözleşmeye göre; sözleşme gelirinin toplamının güvenilir şekilde ölçülebilmesi, sözleşmeyle ilişkili iktisadi faydaların işletmeye dönüşünün mümkün olması, faaliyeti gerçekleştirilen işin tamamlanması durumunda raporlama dönemlerinde iş ile ilgili maliyetlerin ve tamamlanma durumlarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve bunun sonucunda da önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Maliyet artı kar sözleşmesinde ise; inşaat işletmesinin sözleşmeyle ilgili iktisadi faydaların elde etmesinin muhtemel olması ve sözleşmeye konu olan inşaat

¹³ Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS11.pdf [erişim tarihi 10 Şubat 2016]

maliyetlerinin, geri ödenebilir nitelikte olsun veya olmasın, açık bir şekilde tespit edilebilmesi ve güvenilir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir.

4.2.2 Sözleşme Gelirinin Güvenilir Şekilde Tahmin Edilememesi

İnşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilememesi durumunda sadece katılan sözleşme maliyetlerinin geri kazanabilme durumunda olanlar kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri gerçekleştiği dönemin gideri olarak finansal tablolarda gösterilebilir.

Sözleşme sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilememesinden dolayı kar durumu oluşmayacak ve sözleşmenin maliyeti dönemin gideri olarak muhasebe işlemi yapılması gerekmektedir. Ödemelerin aksatılma ihtimalinin yüksek olması, ekonomide belirsizliklerin ortaya çıkması gibi etkenler tahminlerin güvenilirliğini etkilemektedir (Yereli, Kayalı, Demirlioğlu 2011, s. 132).

Toplam sözleşme maliyetlerinin, toplam sözleşme gelirlerini aşması durumunda beklenen zarar gider olarak muhasebe işleminin yapılması gerekmektedir. Ancak sözleşme gelirinin güvenilir şekilde tahmin edilememesi durumu ortadan kalktığında, sözleşmeye ilişkin gelir ve giderler tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirme işlemi yapılması gerekmektedir.

4.2.3 Sözleşme Tahminlerindeki Değişiklikler

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardının kabul ettiği yöntem olan tamamlanma yüzdesi yönteminde her döneme ait gelir ve maliyetlerin o döneme ait tahminleri birikimli olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla, sözleşmeye ait gelir ve maliyetlere ilişkin tahminlerde meydana gelen değişiklikler önceki dönemlerden değiştirilmeden değişikliğin gerçekleştiği dönem ve ileriye yönelik olarak düzeltme şeklinde düzeltilmektedir (Örten, Kaval, Karapınar 2015, s.128).

4.3 STANDARDIN VERGİ AÇISINDAN DURUMU

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardına göre gelir ve gider gerçekleştikleri dönemde muhasebeleştirilirken, vergi usul kanunda ise 42. madde gereği işin bittiği dönemde gelir ve giderin muhasebeleştirilmesi belirtilmektedir. Bu durum standart ile vergi usul kanunu arasında vergisel açıdan bir takım farklılıkları doğurmaktadır.

İşletme, standartta belirtilen şekilde tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirme yaparken her dönemin kar veya zararını tespit edeceğinden dolayı oluşan kar üzerinden vergi hesaplaması gerekecektir. Bu durum ortaya ertelenmiş vergi etkisini çıkarmaktadır. İnşaat faaliyeti bitirilene kadar kar üzerinden hesaplanan bu vergi bilanço hesapları ile ilişkilendirilip bilançoda yer alabilir ve faaliyetin sona erdiği dönemde ödemesi gerçekleştirilebilir.

TMS-12 gelir vergisi standardına göre meydana gelebilecek olan geçici farkların vergi varlığına veya yükümlülüğüne ilişkin sözleşme maddelerine göre kazancın fazla olması durumunda vergi borcu, dönemde vergiden düşürülemeyen giderlerde ise vergi alacağına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılması gerekebilmektedir (Yıldıztekin 2013, s. 318).

GVK'nın 42. madde gereği kar veya zarar hesaplaması inşaat faaliyetinin sona erdiği dönem yapılacağı için inşaat faaliyetinin devam ettiği dönemin sonunda da vergi hesaplama durumu ortaya çıkmayacaktır ve inşaat faaliyetinin bitirildiği dönemde kar veya zarar üzerinden hesaplama yapılabilecektir.

Hakediş ödemeleri üzerinden (yüzde) 3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Yapılan bu kesintiler işletme bilançosunda faaliyetin bitirilmesine kadar yer alacaktır ve faaliyetin bittiği dönemde yapılan kaynakta vergilendirme ile gelir vergisine göre hesaplanan vergi mahsup edilebileceği gelir vergisi standardında yer almaktadır (Usul 2015, s.14).

4.4 STANDARDA GÖRE SÖZLEŞME MALİYETLERİ

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardına göre maliyetler sözleşme maliyeti kavramıyla kullanılmıştır. Sözleşme maliyetleri; sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin tamamen bitirilmesine kadar sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetlerdir. Fakat sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilemeyen ama sözleşmenin yapılması için katlanılan maliyetlerinde ayrı olarak belirlenip güvenilirlikle ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetine dahil edilebilmektedir. Eğer sözleşme maliyetleri cari döneminde gider olarak muhasebeleştirilmişse, gelecek dönemlerde sözleşme maliyetine dahil edilememektedir.

Standart sözleşme maliyetini; direkt ilişki kurulan maliyetler, genel anlamda sözleşmeyle ilişki kurularak sözleşmenin maliyetine yüklenebilenler ve müşteriye yüklenilebilecek maliyetler oluşturmaktadır.

4.4.1 Sözleşmeyle Direkt İlişki Kurulan Maliyetler

Maliyetler oluşukça sözleşmeye yüklenebilen ve sözleşmenin bitirilmesine kadar oluşan maliyetlerdir. Bu tür maliyetler, inşaat faaliyeti süresince oluşan işçilik maliyetleri, kullanılan malzeme, kullanılan tesis ve makinelerin; amortisman giderleri, nakliye maliyetleri, kiralama maliyetleri, tahmini garanti maliyetleri ile garanti kapsamında gerçekleştirilen işler ve onarımlar için öngörülen maliyetler ve üçüncü kişilerin ödeme talepleridir.

Maliyetlerin rakamsal etkisinin azaltılması için sözleşmeye konu edilmemiş olan atık malzeme satışının yapılması veya sözleşmede yer alan tesis makine ve cihazın satışından doğan gelirlerle sağlanabilir.

4.4.2 Sözleşmeyle İlişki Kurularak Yüklenebilen Maliyetler

Sözleşme ile anlaşılan faaliyete ilişkin ilişki kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilen maliyetlerdir. Bunlar; sigorta, sözleşmeyle dolaylı olarak ilişki kurulabilen tasarım ve

teknik destek için katlanılan maliyetler ve inşaat faaliyeti için gerçekleştirilen genel giderlerden oluşmaktadır.

Genel giderler faaliyet için çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme alınması gibi maliyetlerden oluşmaktadır. Maliyetler benzer özellikteki diğer maliyet kalemleriyle birlikte makul ve sistematik olarak dağıtılabilir. Dağıtımda faaliyetin normal düzeyi esas alınmaktadır.

4.4.3 Müşteriye Yüklenebilecek Maliyetler

Sözleşme şartlarına göre müşteriden talep edilebilecek maliyetlerden oluşmaktadır. Sözleşmede belirtilmiş geri ödenebilecek gider olarak tanımlanan genel yönetim giderleri ile geliştirme maliyetlerini içerebilmektedir.

4.5 BORÇLANMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardında sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilir olan ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini içerir hükmü yer almaktadır.

Borçlanma maliyetleri, TMS-23 borçlanma maliyetleri isimli ayrı bir standart olarak incelenmiş ve açıklanmıştır. Standarda göre temel ilke, bir özellikli varlığın meydana getirilmesi, inşası veya üretimi ile direkt olarak ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur hükmü yer almaktadır. Fakat diğer borçlanma maliyetleri ise gider olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır¹⁴.

Borçlanma maliyeti standartta, işletme tarafından gerçekleştirilen borçlanmalarla ilgili katlanılan faiz ve diğer giderler olarak tanımlanmaktadır. Müteahhit firma, gerçekleştireceği proje için finansal açıdan kaynak gereksiniminde bulunabilir veya elindeki mevcut olan kaynağı uygulanacak projeye kullanmak yerine başka alanlarda

¹⁴ Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri, http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_23.pdf [erişim tarihi 01 Haziran 2016]

kullanmak isteyebilir ve bu sebeplerden dolayı borçlanma araçlarına yönelebilmektedir. Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan borçlanmayla ilgili faiz ve diğer giderler sözleşme kapsamındaki projenin maliyetine dahil edilebilmektedir.

4.6 SÖZLEŞME GELİRİNİN ÖLÇÜLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat faaliyetini yürüten inşaat işletmesinin standarda göre dönem sonunda uygulayacağı ve finansal tablolarda göstereceği gelir ve giderlerin tespit edilmesinde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasını istemektedir. Standarda göre bu yöntemin kullanılmasının nedeni dönemsellik ilkesi gereğidir (Usul 2015, s. 21). Bu yöntemde sözleşme geliri faaliyetin yürütüldüğü dönemin kar veya zararında gelir olarak gösterilir.

Sözleşme maliyetleri ise faaliyetin yürütüldüğü dönemin kar veya zararında gider olarak gösterilebilir. Fakat sözleşmede belirlenen toplam maliyetin toplam gelirden fazla olma ihtimali varsa beklenen zarar gider olarak finansal tablolarda gösterilebilir¹⁵.

Sözleşme geliri, sözleşmenin başlangıç aşamasında üzerinde anlaşılan bedele sözleşmeye konu olan işin yapısal değişiklikleri, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması ve güvenilirlikle ölçülebilir olması gerekebilmektedir.

Sözleşmeye göre hak edişler gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Bu özelliğinden dolayı sürekli gözden geçirilmesi ve sözleşme tutarının dönemler itibari ile yükselip düşebileceği ihtimali ile yeniden ölçülmesi gerekebilmektedir.

¹⁵ Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS11.pdf [erişim tarihi 17 Şubat 2016]

4.6.1 Tamamlanma Yüzdesi Sözleşme Yönteminin Muhasebeleştirilmesi

Standart, işletmenin finansal tablolarda göstereceği gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde yöntem olarak tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasını istemektedir. Tamamlanma yüzdesinin hesaplanması girdilere dayalı değerlendirme ve çıktılarına dayalı değerlendirme olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Girdilere dayalı değerlendirme, sözleşme ile ilişkilendirilebilen katlanılmış maliyetlerin tahmini toplam sözleşme maliyetine oranlanması ile bulunur. Çıktılara dayalı değerlendirme ise, sözleşmeye konu olan faaliyetin inceleme yapılarak, fiziki tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasına dayalı olarak yapılır. İki yönteminde üstün ve zayıf yönleri olmasına karşılık sıklıkla kullanılan yöntem maliyetlere göre hesaplanan tamamlanma yüzdesi yöntemidir (Kieso, Jerry, Terry 2014, s. 1005).

Proje için gerçekleşen maliyetlerin toplam tahmini maliyetlere bölünmesiyle tamamlanma düzeyi hesaplanır. Bunun sonucunda her dönemde gerçekleşen maliyetler belli olduğuna göre ve tahmini toplam maliyetlerde güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumda kar rakamı bulunarak finansal tablolara yansıtılabilir (Örten, Kaval, Karapınar 2015, s. 128).

“Tamamlanma Yüzdesi : Proje için gerçekleşen toplam maliyet / Toplam tahmini maliyet”

formülü kullanılarak tamamlanma düzeyi hesaplanmaktadır.

“Hakedişlerin Hesaplanması : (Tamamlanma yüzdesi X Sözleşme bedeli) – Önceki dönemlerde gerçekleşen gelir”

formülü kullanılarak cari yıl için gerçekleşen hakediş tutarı hesaplanmaktadır.

Hakedişlerin hesaplanmasında başka bir yöntem ise;

“Hakediş Bedeli : (Yıl İçinde Katlanılan Maliyet / Toplam Proje Maliyeti) X Sözleşme Bedeli”

formülü kullanılarak da hesaplanabilmektedir.

“Maliyetlerin Hesaplanması : Tamamlanma yüzdesi X Tahmini maliyet”
formülü kullanılarak cari yıl için gerçekleşen maliyet tutarı hesaplanmaktadır.

4.6.2 Örnek Uygulama

TMS-11 inşaat sözleşmesi standardında kar veya zarar GVK’nin 42. maddesinde belirtildiği gibi işin fiilen bittiği zamanda değil de her yılın sonunda işin tamamlanma düzeyi gerçekleşen maliyetlerin kalan maliyete bölünmesi ile bulunmaktadır. Bulunan tamamlanma düzeyi de sözleşme ile belirlenen tutara bölünerek cari yılda gerçekleşen hasılat hesaplanmaktadır (Çatıkkaş, Şuekinici 2013, s. 144). Ayrıca, gelir tablosu hesaplarına aktarılarak ilgili dönemin finansal tablolarında raporlanmaktadır.

Daha önceki uygulama örneğimizde (s. 31) mevcut uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yöntemi örnek ile anlatılmıştır. Aşağıda ise başka bir örnek ile tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilmesi ve yıllara göre gelir tablosu hesaplarına aktarımı uygulama ile anlatılmaktadır.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat faaliyetini yürüten bir (X) firması, kamu ihale kurumunun çıkarttığı otopark ihalesini 32.000,00 TL sözleşme bedeli ile almıştır. İnşaat faaliyetinin tahmini maliyeti 24.000,00 TL’dir. 2015 yılında başlayan ve 2016 yılında tamamlanan inşaat faaliyetine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.1: Tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulama örneği

	2015	2016
Yıllık Fiili Maliyet	14.400,00	9.600,00
Tahmini Tamamlanma Maliyeti	24.000,00	—
Düzenlenen Hakediş	18.000,00	14.000,00

Örnekte KDV ve (yüzde) 3’lük kaynaktan vergilendirme ihmal edilmiştir.

Tamamlanma yüzdesi hesaplamaları;

$$2015 \text{ yılı: } 14.400,00 / 24.000,00 = 0,60$$

$$2015 \text{ yılında gerçekleşen gelir: } 32.000,00 \times 0,60 = 19.200,00$$

$$2016 \text{ yılı: } (14.400,00 + 9.600,00) / 24.000,00 = \% 100$$

$$\% 100 - \% 60 = \% 40$$

$$2016 \text{ yılında gerçekleşen gelir: } 32.000,00 \times 0,40 = 12.800,00$$

2015 Yılı Kayıtları

		//	
Hizmet üretim maliyeti	14.400,00		
Nakit ve nakit benzerleri	14.400,00		
		//	
Banka	18.000,00		
Hakediş bedeli	18.000,00		
		//	
Yıllara yaygın inşaat maliyeti	14.400,00		
Hizmet üretim maliyeti	14.400,00		
		//	
Hakediş bedeli	18.000,00		
Devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedeli h.	1.200,00		
Hasılat	19.200,00		
		//	

TMS-11 inşaat sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yöntemine göre kar veya zararın tespiti her yıl yapıldığı için gelir tablosunda gösterilmektedir.

2015 Yılı Gelir Tablosu

Gelir	19.200,00
Maliyet	(14.400,00)
Kar	4.800,00

2016 Yılı Kayıtları

		//	
Hizmet üretim maliyeti			9.600,00
Nakit ve nakit benzerleri			9.600,00
		//	
Banka			14.000,00
Hakediş bedeli			14.000,00
		//	
Yıllara yaygın inşaat maliyeti			9.600,00
Hizmet üretim maliyeti			9.600,00
		//	
Hakediş bedeli			14.000,00
Hasılat			12.800,00
Devam eden inşaat sözleşmesinden alacaklar			1.200,00
		//	

2016 Yılı Gelir Tablosu

Gelir	12.800,00
Maliyet	(9.600,00)
Kar	3.200,00

Tablo 4.2: Tamamlanma yüzdesi yöntemi gelir tablosu

	2015	2016
Gelir	19.200,00	12.800,00
Maliyet	(14.400,00)	(9.600,00)
Kar	4.800,00	3.200,00

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardında uygulanmakta olan tamamlanma yüzdesi yöntemi örnekte görüldüğü gibi kar veya zarar gerçekleştiği dönem itibari ile tespit edilmektedir. Mevcut uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminde kar veya zarar işin fiilen bittiği dönemde raporlanarak tespit edilmektedir. Tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesine uygun şekilde mali tablolara yansıtıldığını göstermektedir.

4.7 TFRS-15 MÜŞTERİLERLE YAPILAN SÖZLEŞMELERDEN DOĞAN HASILAT

Uluslararası muhasebe standartları kurulu, TMS-18 hasılat ve TMS-11 inşaat sözleşmeleri standartlarını birleştirerek, yürürlük tarihi Ocak 2017 olarak belirlenen TFRS-15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat standardını yayınlamıştır. Tez konusunun inşaat sözleşmeleri ile sınırlandırılmış olmasından ve yeni hasılat standardı olarak adlandırılan TFRS-15 standardın kapsam bakımından ayrı bir çalışma gerektirdiğinden dolayı sadece inşaat sözleşmeleri standardıyla ilgili değişikliklerin ele alınması uygun görülmektedir.

TFRS-15 standardının amacı; finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin müşteriyle sözleşmeden kaynaklanan hasılat ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı olan bilgilerin raporlanmasında uygulanacak ilkeleri

düzenlemektedir¹⁶. Yeni standartta en önemli farklılık hakediş ödemelerinin finansal tablolara yansıtılması şeklidir. İnşaat sözleşmeleri standardında, hasılat kaydının tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapılması gerektiğini söylemektedir. Yeni standart ise, bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde hasılat kaydının yapılması gerektiği öngörülmektedir. Bu durumda yüklenici, müşterinin tamamlanmış varlığın kontrolünü ele aldığı anda hasılatı finansal tablolara yansıtmaktadır (Köse, Çelikay 2015, s. 42). Hasılatın muhasebeleştirilmesi zamanın belirli bir noktasında yapılacağı gibi zaman süresince de gerçekleşebilmektedir. Edim yükümlülüğü; müşteri ile yüklenicinin yaptığı sözleşmede yer alan mal veya hizmetlerin müşteriye devredileceğine ilişkin taahhüt verilmesi olarak tanımlanmaktadır.

İnşaat sözleşmeleri standardında hasılat, gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanırken, yeni standartta ise işlem fiyatı tutarı hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. İşlem fiyatı: İşletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil ettiği tutarlar dışında taahhüt olarak edilen mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Hasılat muhasebeleştirilirken, müşteriden tahsil etmeyi beklediği tutarı değil de sözleşmede kararlaştırılan tutarı yansıtacak bir bedeli dikkate alarak kayıtlara alabilmektedir (Özerhan, Marşap, Yanık 2015, s. 209).

TFRS-15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardında, uzun vadeli olarak gerçekleştirilen inşaat sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesi, inşaat faaliyeti geliştirildikçe müşteri tarafından kontrolünün sağlanması veya inşaat faaliyetinin yüklenici için alternatif kullanımı olmaması ve yüklenicinin gerçekleştirdiği edimin zamanında tamamlanması için müşteriden, hakediş ödemesi isteme hakkına sahip olması durumunda zamana yayılarak finansal tablolara yansıtılabilmektedir. Yeni standartla birlikte şirketler, inşaat sözleşmelerinde uygulanan tamamlanma yüzdesi yöntemini kullandığından dolayı sözleşme maddelerini gözden geçirmeleri gerektiği ve yeni standarda göre değerlendirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

¹⁶ Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-192-1195-tfrs-15-musteri-sozlesmelerinden-hasilat-standardi-taslak-metni-kamuoyu-gorusune-acilmistir-\(0109.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-192-1195-tfrs-15-musteri-sozlesmelerinden-hasilat-standardi-taslak-metni-kamuoyu-gorusune-acilmistir-(0109.html) [erişim tarihi 13 Temmuz 2016]

5. UYGULAMA

5.1 TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI İLE VERGİ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILARAK MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

5.1.1 Uygulamanın Kriterleri

Uygulama; inşaat faaliyetini Giresun'un Bulancak ilçesinde yürüten (ABC) İnşaat Yatırım Limited Şirketi'nin tamamladığı bir projeyi TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardı ve vergi kanunlarına göre karşılaştırılmalı olarak muhasebeleştirilmesi sürecini kapsamaktadır.

Proje, kamu tarafından (XYZ) devlet hastanesi yapımı için üstlenilmiştir ve projenin süresi 3 yıldır. Proje taahhüde bağlı olarak uygulanması, inşaat faaliyeti olması ve bir takvim yılından uzun sürmesi özelliklerinden dolayı yıllara yaygın olarak yürütülen inşaat ve onarım faaliyeti kapsamındadır.

5.1.2 Uygulamanın Yöntemi

Uygulamada, inşaat sürecinin daha iyi şekilde kavranabilmesi açısından bilimsel kaynaklar, konu ile ilgili yazılan makale, dergi ve kitap gibi kaynakların incelenmesi ile literatür taraması tamamlanmıştır. Sonra tez çalışmasının konusuna ilişkin başlıklar daha iyi anlaşılabilmesi bakımından bölümler halinde örnekler yardımıyla açıklanmaktadır. Teori kısmında elde edilen verilerden sonra uygulamanın daha sağlıklı ve güvenilir biçimde yürütülebilmesi açısından bilgi toplama yöntemlerine başvurulmaktadır. Firmanın, Bulancak ilçesi merkez binasında bulunan mali işler bölümünde yer alan finans - muhasebe sorumluları ve yöneticileri ile görüşmeler yapılmıştır, firmanın muhasebe sistemi hakkında ve uygulamaya konu olan proje hakkında finansal tablolara nasıl aktarıldığı tespit edilmektedir. Şirketin faaliyette bulunduğu dış çevre koşulları dikkate alınarak şirketin unvanı gizli bırakılmaktadır ve

uygulamada yer alan rakamlar muhasebe uygulamasının ve konunun daha iyi anlaşılması bakımından sembolik olarak verilmektedir.

5.2 MUHASEBE UYGULAMASI

Uygulamaya konu olan inşaat firmasının, yürüttüğü faaliyetin inşaat faaliyeti olması, taahhüde bağlı olarak yürütülmesi ve bir takvim yılından fazla sürmesi özelliklerinden dolayı yıllara yaygın olarak yürütülen inşaat faaliyeti kapsamına girmektedir.

Uygulamanın bu kısmında, aşağıda verilen verilere bağlı olarak TMS – 11 inşaat sözleşmeleri standardında yer alan tamamlanma yüzdesi yöntemi ile vergi uygulamalarında yer alan tamamlanmış sözleşme yönteminin muhasebe kayıtları yapılarak iki yöntem arasındaki farklılıklar karşılaştırılmakta ve ertelenmiş vergi etkisi açıklanmaya çalışılmaktadır.

5.2.1 Uygulama İle İlgili Veriler

- a) İşletme projeye 01.04.2013 yılında başlamış ve 01.10.2015 yılında tamamlamıştır.
- b) Projenin sözleşme bedeli 50.000,00 TL'dir.
- c) Başlangıç aşamasında projenin tahmini tamamlanma maliyeti 40.000,00 TL'dir.
- d) 2013 yılına ait yıllık cari maliyet 12.138,75 TL ve hakediş bedeli 18.500,00 TL'dir.
- e) 2014 yılına ait yıllık cari maliyet 21.165,00 TL ve hakediş bedeli 22.000,00 TL'dir.
- f) 2014 yılında sözleşme ile ilişkili olarak borçlanmadan dolayı 1.000,00 TL faiz gideri banka hesabından ödenmektedir.
- g) 2015 yılında projenin tahmini tamamlanma maliyetinde değişiklik yapılmış ve 43.375,00 TL olarak belirlenmiştir.
- h) 2015 yılına ait yıllık cari maliyet 10.071,25 ve hakediş bedeli 9.500,00 TL'dir.

5.2.2 Vergi Uygulamalarında (Mevcut Uygulama) Kullanılan Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Muhasebe Kayıtları

2013 Yılı Kayıtları

		//	
740 Hizmet üretim maliyeti	12.000,00		
740.10 (XYZ) Devlet Hastanesi			
191 İndirilecek KDV	2.160,00		
102 Bankalar	14.160,00		

Maliyet Kaydı

		//	
-------	--	----	-------

2013 Yılına ait hakediş tutarı 18.500,00 TL'dir. Bu tutar üzerinden (yüzde) 3 gelir vergisi kesintisi ve (binde) 7,5 damga vergisi hesaplanacaktır.

Hakediş	=	18.500,00
KDV	=	3.330,00
		<u>21.830,00</u>
Gelir Vergisi Kesintisi	(18.500,00 X 0,03)	= (555,00)
Damga Vergisi	(18.500,00 X 0,0075)	= (138,75)
Kesintiler Sonrası Net Tutar		21.136,25

		//	
102 Bankalar	21.136,25		
295 Peşin ödenen vergi ve fonlar	555,00		
740 Hizmet üretim maliyeti	138,75		
350 Projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri	18.500,00		
391 Hesaplanan KDV	3.330,00		
		//	

		//	
170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri	12.138,75		
741 Hizmet üretim maliyeti yansıtma	12.138,75		
Dönem Sonunda Maliyetlerin Yansıtılması Kaydı			
		//	
741 Hizmet üretim maliyeti yansıtma	12.138,75		
740 Hizmet üretim maliyeti	12.138,75		
Hesapların Kapatılması Kaydı			
		//	

2013 yılına ait muhasebe kayıtları yukarıdaki gibidir. Bir takvim yılını aşması ve taahhüde bağlı olarak yürütülmesinden dolayı GVK 42. maddesi hükümleri gereği inşaat faaliyeti de devam ettiğinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti doğmamaktadır. Bu nedenle ilgili dönemin gelir tablosu hesaplarına yansıtılmamaktadır.

2014 Yılı Kayıtları

		//	
740 Hizmet üretim maliyeti	20.000,00		
191 İndirilecek KDV	3.600,00		
102 Bankalar	23.600,00		
Maliyet Kaydı			
		//	
780 Finansman giderleri	1.000,00		
102 Bankalar	1.000,00		
Faiz Gideri Kaydı			
		//	

2014 Yılına ait hakediş tutarı 22.000,00 TL'dir. Bu tutar üzerinden (yüzde) 3 gelir vergisi kesintisi ve (binde) 7,5 damga vergisi hesaplanmaktadır.

Hakediş	=	22.000,00
KDV	=	3.960,00
		<u>25.960,00</u>
Gelir Vergisi Kesintisi (22.000,00 X 0,03)	=	(660,00)
Damga Vergisi (22.000,00 X 0,0075)	=	(165,00)
Kesintiler Sonrası Net Tutar		25.135,00

		//	
102 Bankalar	25.135,00		
295 Peşin ödenen vergi ve fonlar	660,00		
740 Hizmet üretim maliyeti	165,00		
350 Projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri	22.000,00		
391 Hesaplanan KDV	3.960,00		
		//	
170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri	21.165,00		
741 Hizmet üretim maliyeti yansıtma	20.165,00		
781 Finansman giderleri yansıtma	1.000,00		
Dönem Sonunda Maliyetlerin Yansıtılması Kaydı			
		//	
741 Hizmet üretim maliyeti yansıtma	20.165,00		
781 Finansman giderleri yansıtma	1.000,00		
740 Hizmet üretim maliyeti	20.165,00		
780 Finansman giderleri	1.000,00		
Hesapların Kapatılması Kaydı			
		//	

2014 yılına ait muhasebe kayıtları yukarıdaki gibidir. Bir takvim yılını aşması ve taahhüde bağlı olarak yürütülmesinden dolayı GVK 42. maddesi hükümleri gereği inşaat faaliyeti de devam ettiğinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti doğmamaktadır. Bu nedenle ilgili dönemin gelir tablosu hesaplarına yansıtılmamaktadır.

2015 Yılı Kayıtları

		//	
740 Hizmet üretim maliyeti			10.000,00
191 İndirilecek KDV			1.800,00
102 Bankalar			11.800,00
Maliyet Kaydı			
		//	

2015 Yılına ait hakediş tutarı 9.500,00 TL'dir. Bu tutar üzerinden (yüzde) 3 gelir vergisi kesintisi ve (binde) 7,5 damga vergisi hesaplanmaktadır.

Hakediş	=	9.500,00
KDV	=	1.710,00
		<u>11.210,00</u>
Gelir Vergisi Kesintisi	(9.500,00 X 0,03) =	(285,00)
Damga Vergisi	(9.500,00 X 0,0075) =	(71,25)
Kesintiler Sonrası Net Tutar		10.853,75

		//	
102 Bankalar			10.853,75
295 Peşin ödenen vergi ve fonlar			285,00
740 Hizmet üretim maliyeti			71,25
350 Projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri			9.500,00
391 Hesaplanan KDV			1.710,00
		//	
170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri			10.071,25
741 Hizmet üretim maliyeti yansıtma			10.071,25
Dönem Sonunda Maliyetlerin Yansıtılması Kaydı			
		//	
741 Hizmet üretim maliyeti yansıtma			10.071,25
740 Hizmet üretim maliyeti			10.071,25
Hesapların Kapatılması Kaydı			
		//	

2015 Yılında inşaat faaliyeti tamamlanmıştır ve işletmenin 170 Yıllara yaygın inşaat maliyetleri hesabı, 350 Projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri hesabı ve 295 Peşin ödenen vergiler ve fonlar hesabı toplamaları aşağıdaki Tablo 5.1’de verilmektedir.

Tablo 5.1: Tamamlanmış sözleşme yönteminin dönem sonu ilgili hesapları

Hesap adı	2013	2014	2015	Toplam
170 Yıllara yaygın inşaat maliyetleri h.	12.138,75	21.165,00	10.071,25	43.375,00
295 Peşin ödenen vergi ve fonlar h.	555,00	660,00	285,00	1.500,00
350 Projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hak. h.	18.500,00	22.000,00	9.500,00	50.000,00

____ // _____

350 Projesi yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri 50.000,00

600 Yurtiçi satışlar 50.000,00

Hakediş Tutarının Gelir Tablosu Hesabına Devri Kaydı

____ // _____

622 Satılan hizmet maliyeti 43.375,00

170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri 43.375,00

Maliyetlerin Gelir Tablosu Hesabına Devri Kaydı

____ // _____

193 Peşin ödenen vergi ve fonlar 1.500,00

295 Peşin ödenen vergi ve fonlar 1.500,00

Hakediş'den Yapılan Vergi Kesintilerinin Devri Kaydı

____ // _____

690 Dönem karı veya zararı 43.375,00

622 Satılan hizmet maliyeti 43.375,00

Satılan Hizmet Maliyetinin Gelir Tablosu Hesabına Devri Kaydı

____ // _____

		//	
600 Yurtiçi satışlar		50.000,00	
690 Dönem karı veya zararı		50.000,00	
Yurtiçi Satışlar Hesabının Gelir Tablosu Hesabına Devri Kaydı			
		//	
691 Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları		1.325,00	
371 Dönem karının peşin ödenen vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları		1.500,00	
193 Peşin ödenen vergi ve fonlar		1.500,00	
370 Dönem karının vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları		1.325,00	
[(50.000,00 – 43.375,00) X (Kurumlar Vergisi Oranı)] = 6.625,00 X 0,20 : 1.325,00			
		//	
370 Dönem karının vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları		1.325,00	
136 Diğer çeşitli alacaklar		175,00	
371 Dönem karının peşin ödenen vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları		1.500,00	
		//	
690 Dönem karı veya zararı		6.625,00	
691 Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları		1.325,00	
692 Dönem net karı veya zararı		5.300,00	
		//	

Proje’de hasılat üzerinden kesilen (yüzde) 3 oranındaki stopaj kesintisi, faaliyetin bittiği dönemde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla çıkmaktadır. Aradaki 175,00 TL’lik bu farkı işletme bir yıl içinde yazılı olarak başvurulması koşuluyla geri alabilmektedir.

Tablo 5.2: Tamamlanmış sözleşme yöntemi gelir tablosu hesapları

	2013	2014	2015
Satışlar	0	0	50.000,00
Satışların Maliyeti	0	0	(43.375,00)
Brüt Kar	0	0	6.625,00
Vergi Karşılığı	0	0	(1.325,00)
Net Kar	0	0	5.300,00

Uygulanan (XYZ) projesinde, faaliyetin üç yıl sürmüş olmasına rağmen yukarıdaki tablodan da anlaşıldığı gibi 2013 ve 2014 yıllarında gelir tablosu hesaplarına aktarılmamaktadır, bilançonun aktif ve pasif hesaplarında yer alan 170 ve 350 kodlu hesaplarda izlenmektedir. GVK'nın 42. maddesi gereği işin bitirildiği yıl olan 2015 yılında gelir tablosu hesaplarına aktararak kar veya zarar hesaplanabilmektedir. Ayrıca hakediş ödemeleri üzerinden (yüzde) 3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Yapılan bu kesintiler yukarıda yapılan örnekte görüldüğü gibi işletmenin bilanço hesabında faaliyetin bitirilmesine kadar bekletilebilir ve faaliyetin bittiği dönemde yapılan kaynakta vergilendirme ile gelir vergisine göre hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmekte ve net kar veya zarar hesaplanabilmektedir.

5.2.3 TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Kullanılan Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Muhasebe Kayıtları

TMS-11 inşaat sözleşmesi standardında kar veya zarar GVK'nın 42. maddesinde belirtildiği gibi işin fiilen bittiği zamanda değil de her yılın sonunda işin tamamlanma düzeyi gerçekleşen maliyetlerin kalan maliyete bölünmesi ile bulunmaktadır. Bulunan tamamlanma düzeyi de sözleşme ile belirlenen tutara bölünerek cari yılda gerçekleşen hasılat hesaplanmaktadır. Ayrıca, gelir tablosu hesaplarına aktararak ilgili dönemin finansal tablolarında raporlanmaktadır.

Uygulamaya ilişkin veriler verilmiştir;

- a) İşletme projeye 01.04.2013 yılında başlamış ve 01.10.2015 yılında tamamlamıştır.
- b) Projenin sözleşme bedeli 50.000,00 TL'dir.
- c) Başlangıç aşamasında projenin tahmini tamamlanma maliyeti 40.000,00 TL'dir.
- d) 2013 yılına ait yıllık cari maliyet 12.138,75 TL ve hakediş bedeli 18.500,00 TL'dir.
- e) 2014 yılına ait yıllık cari maliyet 21.165,00 TL ve hakediş bedeli 22.000,00 TL'dir.
- f) 2014 yılında sözleşme ile ilişkili olarak borçlanmadan dolayı 1.000,00 TL faiz gideri banka hesabından ödenmektedir.
- g) 2015 yılında projenin tahmini tamamlanma maliyetinde değişiklik yapılmış ve 43.375,00 TL olarak belirlenmiştir.
- h) 2015 yılına ait yıllık cari maliyet 10.071,25 TL ve hakediş bedeli 9.500,00 TL'dir.

Aşağıdaki örneğimizde (ABC) İnşaat Yatırım Limited Şirketi'nin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre tutulan muhasebe kayıtları verilmiştir. Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardının 30. Maddesinde yer alan "Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetine oranı" yöntemi seçilmiştir.

2013 Yılı

Tamamlanma Yüzdesi	=	12.138,75 / 40.000,00 = 0,30
Dönem Hasılatı:	50.000,00 X 0,30	= 15.000,00

2013 Yılına ait hakediş tutarı 18.500,00 TL'dir. Bu tutar üzerinden (yüzde) 3 gelir vergisi kesintisi ve (binde) 7,5 damga vergisi hesaplanacaktır.

Hakediş	=	18.500,00
KDV	=	3.330,00
		<u>21.830,00</u>
Gelir Vergisi Kesintisi	(18.500,00 X 0,03)	= (555,00)
Damga Vergisi	(18.500,00 X 0,0075)	= (138,75)
Kesintiler Sonrası Net Tutar		21.136,25

	//	
Hizmet üretim maliyeti	12.000,00	
İndirilecek KDV	2.160,00	
Nakit ve nakit benzerleri	14.160,00	
Maliyet Kaydı		
	//	
Banka	21.136,25	
Peşin ödenen vergiler ve fonlar	555,00	
Hizmet üretim maliyeti	138,75	
Hakediş bedeli	18.500,00	
Hesaplanan KDV	3.330,00	
	//	
Yıllara yaygın inşaat maliyeti	12.138,75	
Hizmet üretim maliyeti	12.138,75	
Dönem Sonunda Maliyetlerin Kapanış Kaydı		
	//	

	//	
Hakediş bedeli		18.500,00
Hasılat		15.000,00
Devam eden inşaat		3.500,00
sözleşmelerinden alacaklar		
Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarma Kaydı		
	//	

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardında her dönemin gelir ve gideri gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirildiğinden dolayı ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaktadır.

TMS-12 Gelir vergileri standardı kapsamında ertelenmiş vergiye ilişkin kayıtlar aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Vergiden Önceki Dönem Karı:	15.000,00 – 12.138,75	=	2.861,25
Hesaplanan Kurumlar Vergisi:	2.861,25 X 0,20	=	572,25
(Ertelenmiş Vergi Borcu)			

	//	
Ertelenmiş vergi gider etkisi		572,25
Ertelenmiş vergi borcu		572,25
	//	
Kar veya zarar		2.861,25
Ertelenmiş vergi gider etkisi		572,25
Net kar veya zarar		2.289,00
	//	

Ertelenmiş vergi borcu inşaat faaliyetinin sona erdiği döneme kadar ilgili bilanço hesabında takip edilmektedir.

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardına göre faaliyetin 1. dönemi olan 2013 yılına ilişkin gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Tablo 5.3: TMS-11 tamamlanma yüzdesi yönteminde 2013 yılı gelir tablosu

Gelir	15.000,00
Maliyet	(12.138,75)
Brüt Kar	2.861,25
Vergi Etkisi	(572,25)
Net Kar	2.289,00

2014 Yılı

$$\begin{aligned}\text{Tamamlanma Yüzdesi} &= (12.138,75 + 21.165,00) / 40.000,00 = 0,83 \\ 0,83 - 0,30 &= 0,53 \\ \text{Dönem Hasılatı} &= 50.000,00 \times 0,53 = 26.500,00\end{aligned}$$

2014 Yılına ait hakediş tutarı 22.000,00 TL'dir. Bu tutar üzerinden (yüzde) 3 gelir vergisi kesintisi ve (binde) 7,5 damga vergisi hesaplanacaktır.

Hakediş	=	22.000,00
KDV	=	3.960,00
		<u>25.960,00</u>
Gelir Vergisi Kesintisi	(22.000,00 X 0,03) =	(660,00)
Damga Vergisi	(22.000,00 X 0,0075) =	(165,00)
Kesintiler Sonrası Net Tutar		25.135,00

		//	
Hizmet üretim maliyeti		20.000,00	
İndirilecek KDV		3.600,00	
Nakit ve nakit benzerleri		23.600,00	
Maliyet Kaydı			
		//	
Hizmet üretim maliyeti		1.000,00	
Nakit ve nakit benzerleri		1.000,00	
Faiz Gideri Kaydı			
		//	
Banka		25.135,00	
Peşin ödenen vergiler ve fonlar		660,00	
Hizmet üretim maliyeti		165,00	
Hakediş bedeli		22.000,00	
Hesaplanan KDV		3.960,00	
		//	
Yıllara yaygın inşaat maliyeti		21.165,00	
Hizmet üretim maliyeti		21.165,00	
Dönem Sonunda Maliyetlerin Kapanış Kaydı			
		//	
Hakediş bedeli		22.000,00	
Devam eden inşaat sözleşmelerinden hakediş bedelleri		4.500,00	
Hasılat		26.500,00	
Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarma Kaydı			
		//	

TMS-23 borçlanma maliyetleri standardında, sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan borçlanmayla ilgili faiz ve diğer giderler sözleşme kapsamındaki projenin maliyetine dahil edilebilmektedir. Bu yüzden 1.000,00 TL tutarındaki faiz gideri projeye ilişkili bir borçlanma gideri olduğundan projenin maliyetine ilave edilmektedir.

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardında her dönemin gelir ve gideri gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirildiğinden dolayı ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaktadır.

TMS-12 Gelir vergileri standardı kapsamında ertelenmiş vergiye ilişkin kayıtlar aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

Vergiden Önceki Dönem Karı: 26.500,00 – 21.165,00 = 5.335,00

Hesaplanan Kurumlar Vergisi: 5.335,00 X 0,20 = 1.067,00
(Ertelenmiş Vergi Borcu)

	//	
Ertelenmiş vergi gider etkisi	1.067,00	
Ertelenmiş vergi borcu	1.067,00	
	//	
Kar veya zarar	5.335,00	
Ertelenmiş vergi gider etkisi	1.067,00	
Net kar veya zarar	4.268,00	
	//	

Ertelenmiş vergi borcu inşaat faaliyetinin sona erdiği döneme kadar ilgili bilanço hesabında takip edilmektedir.

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardına göre faaliyetin 2. dönemi olan 2014 yılına ilişkin gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Tablo 5.4: TMS-11 tamamlanma yüzdesi yönteminde 2014 yılı gelir tablosu

Gelir	26.500,00
Maliyet	(21.165,00)
Brüt Kar	5.335,00
Vergi Etkisi	(1.067,00)
Net Kar	4.268,00

2015 Yılı

2015 yılında tahminlerde değişiklik öngörülerek tahmini toplam maliyette değişiklik yapılmıştır. TMS-8 muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar standardında tanımlanan muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin önceki dönemler düzeltilmeden ileriye yönelik yapılması gerektiğinden dolayı önceki dönemlerle ilgili kayıtlar değiştirilmeden dönemin kayıtları için değişiklikler uygulanmaktadır¹⁷.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = (12.138,75 + 21.165,00 + 10.071,25) / 43.375,00 = 1$$

$$1 - 0,83 = 0,17$$

$$\text{Dönem Hasılatı} = 50.000,00 \times 0,17 = 8.500,00$$

¹⁷ Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar, http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_8.pdf [erişim tarihi 09 Temmuz 2016].

2015 Yılına ait hakediş tutarı 9.500,00 TL’dir. Bu tutar üzerinden (yüzde) 3 gelir vergisi kesintisi ve (binde) 7,5 damga vergisi hesaplanacaktır.

Hakediş	=	9.500,00
KDV	=	1.710,00
		<u>11.210,00</u>
Gelir Vergisi Kesintisi	(9.500,00 X 0,03) =	(285,00)
Damga Vergisi	(9.500,00 X 0,0075) =	(71,25)
Kesintiler Sonrası Net Tutar		10.853,75

	//	
Hizmet üretim maliyeti	10.000,00	
İndirilecek KDV	1.800,00	
Nakit ve nakit benzerleri	11.800,00	
Maliyet Kaydı		
	//	
Banka	11.566,25	
Peşin ödenen vergiler ve fonlar	285,00	
Hizmet üretim maliyeti	71,25	
Hakediş bedeli	9.500,00	
Hesaplanan KDV	1.710,00	
	//	
Yıllara yaygın inşaat maliyeti	10.071,25	
Hizmet üretim maliyeti	10.071,25	
Dönem Sonunda Maliyetlerin Kapanış Kaydı		
	//	

	//	
Hakediş bedeli		9.500,00
Hasılat		8.500,00
Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar		1.000,00
Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarma Kaydı		
	//	

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardında her dönemin gelir ve gideri gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirildiğinden dolayı ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaktadır.

TMS-12 gelir vergileri standardı kapsamında ertelenmiş vergiye ilişkin kayıtlar aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Vergiden Önceki Dönem Karı:	8.500,00 – 10.071,25	=	(1.571,25)
Hesaplanan Kurumlar Vergisi:	(1.571,25) X 0,20	=	314,25
(Ertelenmiş Vergi Varlığı)			

	//	
Ertelenmiş vergi varlığı		314,25
Ertelenmiş vergi gelir etkisi		314,25
	//	
Ertelenmiş vergi borcu		1.639,25
Diğer çeşitli alacaklar		175,00
Ertelenmiş vergi varlığı		314,25
Peşin ödenen vergiler ve fonlar		1.500,00
	//	
Net kar veya zarar		1.432,00
Ertelenmiş vergi gelir etkisi		314,25
Kar veya zarar		1.571,25
	//	

Proje’de hasılat üzerinden kesilen (yüzde) 3 oranındaki stopaj kesintisi, faaliyetin bittiği dönemde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla çıkmaktadır. Aradaki 175,00 TL’lik bu farkı işletme bir yıl içinde yazılı olarak başvurulması koşuluyla geri alabilmektedir.

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardına göre faaliyetin son dönemi olan 2015 yılına ilişkin gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Tablo 5.5: TMS-11 tamamlanma yüzdesi yönteminde 2015 yılı gelir tablosu

Gelir	8.500,00
Maliyet	(10.071,25)
Brüt Kar	(1.571,25)
Vergi Etkisi	314,25
Net Kar	(1.257,00)

Tablo 5.6: TMS-11 tamamlanma yüzdesi yöntemi dönemsel gelir tablosu hesapları

	2013	2014	2015
Gelir	15.000,00	26.500,00	8.500,00
Maliyet	(12.138,75)	(21.165,00)	(10.071,25)
Brüt Kar	2.861,25	5.335,00	(1.571,25)
Vergi Etkisi	(572,25)	(1.067,00)	314,25
Net Kar	2.289,00	4.268,00	(1.257,00)

Uygulanan (XYZ) projesinde, üç yıl süren inşaat faaliyetin yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere TMS-11 inşaat sözleşmesi standardında belirtilen tamamlanma yüzdesi yöntemine göre işin fiilen bitirilmesine bakılmaksızın her dönemin kar veya zararı gerçekleştikleri dönemlerde finansal tablolara yansıtılmaktadır ve ortaya çıkan

kar veya zarar üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanmasından dolayı ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaktadır. 1. dönem ve 2. dönemde kar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinde TMS-12 gelir vergileri standardına göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Son dönemde ise zarar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ise ertelenmiş vergi varlığı olarak hesaplanmaktadır. Faaliyetin bittiği dönem itibari ile vergi varlığı ve yükümlülüğü karşılıklı olarak mahsup edilmektedir.

5.2.4 Yöntemlerin Karşılaştırılması

Uygulamada tamamlanma yüzdesi yöntemine (TMS-11) göre ve tamamlanmış sözleşme yöntemine (Vergi Uygulamaları) göre hesaplanan dönem karı aşağıdaki tabloda karşılaştırılmalı olarak verilmiştir.

Tablo 5.7: Tamamlanmış sözleşme yöntemi karı ile tamamlanma yüzdesi yöntemi karının dönemler bazında karşılaştırılması

	2013	2014	2015	Toplam
Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Kar	0	0	5.300,00	5.300,00
Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Kar	2.289,00	4.268,00	(1.257,00)	5.300,00

Tablo 5.7’de verilen bilgilerden anlaşılabacağı gibi, her iki yöntemde de hesaplanan toplam karın 5.300,00 TL olduğu görülmektedir. Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hesaplanan net kar, GVK’nin 42. maddesine göre işin fiilen bittiği yıl kabul edilen 2015 yılında tamamı o yılın geliri gibi mali tablolara yansıtılmıştır. Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre ise kar veya zarar gerçekleştiği dönemler itibari ile mali

tabloları yansıtılmıştır. Kavramsal çerçevenin kapsamında belirtildiği gibi finansal raporlamanın amacı mevcut ve potansiyel yatırımcılara faydalı finansal bilgiyi sağlamak olmalıdır.

Standarda göre finansal tablolarını düzenlemiş olan bir inşaat firmasının yatırımcısı işletmenin gerçek durumunu görebiliyorken, vergi kanunlarına göre düzenlenen finansal tablolarda ise faaliyetin devam ettiği dönemlerde geliri olmayan, faaliyetin sona erdiği dönemde ise yıllardır devam eden inşaat işinin tüm gelirini son yılda elde etmiş bir işletme görünmektedir. Muhasebenin temel ilkesi olan dönemsellik kavramı gereği doğru bir uygulama değildir. Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre ise işletme mali tablolarını dönemsellik kavramı ve tahakkuk esaslı ilkelerine uygun olarak raporlamaktadır.

Tablo 5.8: Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi etkisi ile tamamlanma yüzdesi yöntemi vergi etkisinin dönemler bazında karşılaştırılması

	2013	2014	2015	Toplam
Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Vergi Etkisi	0	0	1.325,00	1.325,00
Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Vergi Etkisi	572,25	1.067,00	(314,25)	1.325,00

Uygulamada verginin hesaplanması sürecinde de farklılık meydana gelmektedir. Tablo 5.8’de görüldüğü gibi inşaat faaliyetinde vergi kanunlarının belirttiği tamamlanmış

sözleşme yöntemine göre faaliyetin bittiği yıl kar üzerinden vergi hesaplanmakta iken, standardın öngördüğü tamamlanma yüzdesi yöntemine göre her dönem hesaplanan kar veya zarar üzerinden vergi varlığı veya vergi yükümlülüğü ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca hakediş bedelleri üzerinden (yüzde) 3 oranında kesinti yapılmaktadır ve faaliyetin sona ereceği dönemin sonuna kadar bilanço hesabında bekletilmektedir ve hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilerek ilgili kayıtlar yapılmaktadır. Hesaplanan kurumlar vergisinin ödenmesi inşaat faaliyetinin bittiği dönem gerçekleşeceği için standarda göre ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaktadır ve faaliyet bitene kadar işletmenin bilançosunda yer almaktadır. Ancak vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi tutarı toplamı ile TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardına göre hesaplanan vergi tutarı her iki yönteme göre de eşit çıkmaktadır.

6. SONUÇ

Vergi hukuku açısından inşaat faaliyeti; özel inşaatlar ve taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Özel inşaatlar yüklenicinin kar amacı güderek, kendi nam ve hesabına gayrimenkulün inşa edilip satılması ya da kullanılmasıdır. Özel inşaatlar üretim işletmesi olarak kabul edilmektedir ve uygulama kısmında kat karşılığı inşaat faaliyeti en çok karşılaşılan türüdür. Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar ise; belirli bir ücret karşılığında başkasının nam ve hesabına yürütülen inşaat faaliyetidir. Bu tür inşaatlarda ürün işi yaptırana ait olduğu için hizmet işletmesi olarak değerlendirilmektedir ve uygulamada yıllara yaygın olarak yapılan inşaat ve onarma işleri yaygın olarak uygulanan türüdür. Bu iki inşaat türünün karıştırılması sık karşılaşılan bir durum olduğu için çalışmamızda arasındaki farklar anlatılmaya çalışılmıştır. Ayrıca çalışmamızın devam eden bölümünde TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardı ile vergi uygulamalarında kullanılan yöntemler karşılaştırmalı olarak örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

Vergi uygulamalarında inşaat sözleşmelerinde gelirin tespiti için kabul edilen yöntem olan tamamlanmış sözleşme yöntemi GVK 42. maddesinde belirtildiği üzere inşaat faaliyetinde işin fiilen bittiği yılda tamamı o yılın geliri olarak tespit edilmesi hükmü yer almaktadır. Bu yöntem muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesine uygun olmadığı yönünde eleştiriler yöneltilmektedir. TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardında uygulanan tamamlanma yüzdesi yönteminde gelirin tespitinin gerçekleştiği dönemin geliri olarak kabul edilmesi ve her dönemin sonunda gelir ve maliyetler dönemin gelir tablosunda raporlanması dönemsellik ve tahakkuk esası ilkelerine uygun raporlamaya olanak sağlamaktadır.

Çalışmadaki uygulamada, yıllara yaygın olarak inşaat faaliyetini yürüten inşaat firmasının iki yönteminde muhasebeleştirilmesi sonucunda vergi kanunlarına göre kabul edilen tamamlanmış sözleşme yönteminde faaliyetin 2013, 2014 ve 2015 yıllarında gerçekleştiği, 2013 ve 2014 yıllarında gerçekleşen gelirlerin gelir tablosu hesaplarına aktarılmayıp, bilanço hesaplarında borç ve yükümlülük olarak takip edilerek, işin

bitirilme yılı olan 2015 yılında gelir tablosu hesaplarına aktararak tamamı o yılın geliri kabul edilip kar veya zarar hesaplanabilmektedir. Diğer taraftan TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardında kullanılan tamamlanma yüzdesi yönteminde 2013, 2014 ve 2015 yıllarında gerçekleşen gelirlerin her dönem için tamamlanma oranı belirlenerek kar veya zarar hesaplanabilmektedir.

Çalışmanın uygulama bölümünde gösterildiği üzere her iki yöntemde de hesaplanan toplam kar aynı çıkmıştır. Ancak vergi kanunlarına göre kabul edilen tamamlanmış sözleşme yönteminde dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esası kavramlarına uygun olmadan finansal tablolara yansıtıldığından bilgi kullanıcılarına doğru bilgiyi tam olarak vermemektedir. Kavramsal çerçevenin kapsamında belirtildiği gibi finansal raporlamanın amacı mevcut ve potansiyel yatırımcılara faydalı finansal bilgiyi sağlamak olmalıdır. Standarda göre finansal tablolarını düzenlemiş olan bir inşaat firmasının yatırımcısı işletmenin gerçek durumunu görebiliyorken, vergi kanunlarına göre düzenlenen finansal tablolarda ise faaliyetin devam ettiği dönemlerde geliri olmayan, faaliyetin sona erdiği dönemde ise yıllardır devam eden inşaat işinin tüm gelirini son yılda elde etmiş bir işletme görünmektedir. Ancak tamamlanma yüzdesine göre yapılan muhasebeleştirme ve raporlama işlemi karşılaştırılabilir, gerçeğe uygun ve dönemsel bilgi akışını sağlamaktadır.

Çalışmada verginin hesaplanmasından dolayı farklılıklar bulunmakta ve ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaktadır. İnşaat faaliyetinde vergi kanunlarının belirttiği tamamlanmış sözleşme yöntemine göre faaliyetin bittiği yıl kar üzerinden vergi hesaplanmakta iken, standardın öngördüğü tamamlanma yüzdesi yöntemine göre her dönem hesaplanan kar veya zarar üzerinden vergi varlığı veya vergi yükümlülüğü ortaya çıkabilmektedir. Hesaplanan bu verginin ödenmesi inşaat faaliyetinin bittiği dönem gerçekleşeceği için TMS-12 gelir vergisi standardına göre ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaktadır ve faaliyet bitene kadar işletmenin bilançosunda yer almaktadır. Faaliyetin bittiği dönemde ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü gelir veya gider olarak dönemin kar veya zararına yansıtılır. Ancak vergi kanunlarına göre hesaplanan faaliyetin bittiği dönemdeki vergi tutarı toplamı ile TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardına göre hesaplanan her dönemin vergi tutarı toplamı eşit çıkmaktadır. TMS-12

gelir vergisi standardında uygulanması zorunlu olan ertelenmiş vergi etkisi işletmelerin kar rakamını direkt olarak etkilemektedir.

Finansal tabloların uluslararası geçerliliği ve karşılaştırılabilir olması açısından vergi kanunlarında değişiklikler yapılarak TMS ile uyumlu finansal tablolar hazırlanırken vergi kanunlarınca uygulanan değerleme ilkeleri ve muhasebe politikaları dikkate alınarak, tek düzen hesap planına değişiklik yapılması ve TMS ile uyumlu hale getirilmesi öngörülmektedir.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, A., 2011. *Vergi hukuku ve türk vergi sistemi*. 10.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Benligiray, Y., 1981. *İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sistemi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Çatıkkaş, Ö., ve Şuekinici, C., 2013. *TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardına göre inşaat muhasebesi ve vergi uygulamaları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Gürbüz, G., Başak, A., ve Çakıcı, C., 2011. *Türkiye finansal raporlama standartları uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- İslamoğlu, A., H., Alınacı Ü., 2014. *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*. İstanbul: Beta Basım.
- Karahasan, M., R., 1979. *İnşaat imar ihale hukuku*. Ankara: Beta Basım Yayım
- Kızılot, Ş., 2014. *İnşaat muhasebesi vergilendirilmesi mevzuatı ve asgari işçilik*. 19.Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kieso, D. E., Jerry, J. W., ve Terry D. W., 2014. *Intermediate accounting*. New Jersey: Wiley.
- Örten, R., Kaval H., Karapınar A., 2015. *Türkiye muhasebe – finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu, R., 2011. *İnşaat muhasebesi ve vergi uygulamaları rehberi*. İzmir: Hipotez Yayınları.
- Sevilengül, O., 2013. *Genel muhasebe*. 17.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şenlik, M., 2010. *İnşaat muhasebesi*. 4.Baskı. Ankara: Maliye Hukuk Yayınları
- Turut, Ş., 2009. *Vergisel ve hukuki boyutlarıyla kat karşılığı inşaat işleri*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Usul, H., 2015. *TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardına ve tek düzen muhasebe sistemine göre inşaat muhasebesi*. 2.Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.

Sürelî Yayınlar

- Badem, A. C., 2014. Yıllara yaygın inşaat işlerinde muhasebe uygulamalarının vergi kanunları ve tms 11 açısından karşılaştırılması ve ertelenmiş vergi etkisi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, s. 45
- Çatıkkaş Ö., Şuekinçi C., 2012. Özel inşaat (yap-sat) işletmelerinin vergisel yönleriyle incelenmesi ve muhasebe uygulamaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, s. 173.
- Erden, S. A., 2004. İnşaat işletmelerinde inşaat maliyetlerinin tespitinde faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının yeri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* 4 (11), s. 18.
- İnan, A., 2006. Yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde vergilendirme, *Sayıştay Dergisi*, (60), ss. 55-62.
- Köse, T., Çelikay, D. Ş., 2015. Yeni hasılat standardı ve getirdiği değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, s. 42.
- Maraşlıoğlu, S., 2008. Yapı denetim şirketleri tarafından arsa sahibi adına düzenlenen faturaların yapı müteahhidi tarafından giderleştirilmesi ve KDV. *Yaklaşım Dergisi*, s. 185.
- Özerhan, Y., Marşap, B., ve Yanık, S. S., 2015. IFRS-15 müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardının irdelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 17 (2), s. 209.
- Yıldıztekin, İ., 2013. Tms-11 ve 12 standardı kapsamında ertelenmiş vergilere ilişkin muhasebe kayıtları. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 17, s. 318.
- Yereli, A. N., Kayalı, N., Demirlioğlu, L., 2011. İnşaat sözleşmelerine ilişkin Türkiye muhasebe standardı (TMS 11) çerçevesinde yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 13 (3), s. 132.

Diğer Yayınlar

- Bilgi ve Başvuru Kaynağı Nedir.com, Kat İrtifakı, <http://www.katirtifaki.nedir.com> [erişim tarihi 15 Aralık 2015].
- Emlak Ansiklopedisi, Yapı Kullanım İzin Belgesi, <http://www.emlakansiklopedisi.com/wiki-yapi-kullanim-izin-belgesi> [erişim tarihi 05 Ocak 2016].
- Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar, http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_8.pdf [erişim tarihi 09 Temmuz 2016].
- Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-192-1195-tfrs-15-musteri-sozlesmelerinden-hasilat-standardi-taslak-metni-kamuoyu-gorusune-acilmistir-\(0109.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-192-1195-tfrs-15-musteri-sozlesmelerinden-hasilat-standardi-taslak-metni-kamuoyu-gorusune-acilmistir-(0109.html) [erişim tarihi 13 Temmuz 2016].
- Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS11.pdf [erişim tarihi 10 Şubat 2016].
- Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS11.pdf [erişim tarihi 17 Şubat 2016].
- Kamu Gözetimi Ve Muhasebe Standartları Kurumu, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri, http://kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/tmstfrs2011ktp/TMS_23.pdf [erişim tarihi 01 Haziran 2016].
- Koçak, K., 2011. Arsa Karşılığı Hasılat Paylaşımı ve Kat Karşılığı Suretiyle Yapılan İnşaat İşlerinde İşverenlik Sorunu, *E-Yaklaşım*, [online] <http://www.yaklasim.com> [erişim tarihi 16 Eylül 2015].
- Mortgage Bankası, Konut Kredi Sözlüğü, 2010, <http://www.mortgagebankasi.com/konut-kredisi-sozlugu-t/873-temel-ustu-ruhsati.html> [erişim tarihi 12 Aralık 2015].
- T.C. Başbakanlık, Mevzuat Bilgi Sistemi, Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> [erişim tarihi 27 Kasım 2015], md.42.

- T.C. Başbakanlık, Mevzuat Bilgi Sistemi, İmar Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3194.pdf> [erişim tarihi 07 Ocak 2016], md.31.
- T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, KDV Sirküleri/60, 2011, <http://www.gib.gov.tr/node/87172> [erişim tarihi 10 Ocak 2016].
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi, İnşaat Kayıtları, 2007, http://hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/muhasebe/moduller/insaat_kayitlari.pdf [erişim tarihi 15 Ocak 2016], s.10.

