

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
RAPORLANMASI

Murat KELEŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Barış SİPAHİ

İstanbul, Mayıs 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
RAPORLANMASI

Murat KELEŞ

132008058

(Referans 10074255)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Barış SİPAHİ

Diğer Jüri Üyeleri :Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT

: Doç. Dr. Serhat YANIK

İstanbul, Mayıs 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
RAPORLANMASI

Murat KELEŞ
132008058
(Referans 10074255)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Barış SİPAHİ

İstanbul, Mayıs 2015

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
ÖNSÖZ.....	vi
ÖZET.....	vii
ABSTRACT.....	viii
KISALTMALAR.....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM: DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE IAS/IRFS SÜREÇLERİ VE ETKİLERİ.....	3
1.1. DÜNYA'DA ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUMU VE KAVRAMLAR.....	3
1.2. TÜRKİYE'DE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI OLUŞUMU VE KAVRAMLAR.....	10
1.3. UMS / UFRS UYGULAMALARININ MEVCUT TABLOLARA ETKİSİ.....	12
İKİNCİ BÖLÜM: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN İNCELENMESİ.....	15
2.1. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ.....	15
2.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN ÇEŞİTLERİ.....	17

2.2.1. Sabit Fiyatlı İnşaat sözleşmeleri.....	18
2.2.1.1. Birim Fiyat Sözleşmeleri.....	19
2.2.1.2. Götürü Fiyat Sözleşmeleri.....	20
2.2.2. Maliyet Artı Kâr İnşaat Sözleşmeleri.....	20
2.3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN UNSURLARI.....	21
2.4. TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDINA GENEL BAKIŞ.....	23
2.4.1. Standardın Amacı.....	23
2.4.2. Standardın Kapsamı.....	24
2.4.3. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi.....	24
2.4.3.1. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi.....	24
2.4.3.2. İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi.....	25
2.4.4. Sözleşme Gelir ve Maliyetleri.....	26
2.4.4.1. Sözleşme Geliri.....	26
2.4.4.2. Sözleşme Maliyetleri.....	27
2.4.5. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	29
2.4.5.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Olarak Öngörülmesi Durumu ve Tamamlama Yüzdesi Yöntemi.....	30
2.4.5.2. Tamamlanmış Sözleşme (Tamamlanma)Yöntemi.....	33
2.4.5.3. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Olarak Öngörülememesi Durumu.....	36
2.4.6. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi.....	36
2.4.7. Tahminlerde Meydana Gelen Değişiklikler.....	37

2.4.8. Kamu İle Paylaşılacak Konular.....	37
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TÜRK VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	39
3.1. VERGİNİN DOĞMASI.....	39
3.2. GELİR (193 SAYILI) VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ.....	40
3.2.1. İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Hakedişlerden Yapılan Vergi Kesintileri.....	41
3.2.2. Hakedişlerden Yapılan Vergi Kesintisinde Özellik Arz Eden Durumlar.....	42
3.2.3. Vergi Kesintisi Yapmaları Gereken Kişi ve Kurumlar.....	43
3.2.4. Hakedişlerde Belgelendirme ve Kesintiye Esas Matrah.....	44
3.3. KURUMLAR (5520 SY.) VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ.....	46
3.3.1. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri Kapsamında Geçici Vergi.....	46
3.3.2. Kesintisi Yapılan Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu.....	47
3.3.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinden Olan Zararın Geçici Vergi Matrahından İndirilmesi.....	48
3.4. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ.....	49
3.4.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde KDV Tevkifatı.....	50

3.4.2. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerine Ait Hakedişlerde Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifatı Yapacak Kuruluşlar.....	51
--	----

3.5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KULLANILAN DEFTER VE BELGELER.....	52
---	----

3.5.1. Defterler.....	52
-----------------------	----

3.5.2. Belgeler.....	54
----------------------	----

3.5.2.1. Sözleşme.....	54
------------------------	----

3.5.2.2. Geçici ve Kesin Kabul Tutanakları.....	54
---	----

3.5.2.3. Hakediş Raporları.....	56
---------------------------------	----

3.5.2.4. Hakediş Faturası.....	57
--------------------------------	----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: YILLARA YAYGIN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN ULUSLARARASI STANDARTLARA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLESİ VE UYGULAMALAR.....	58
--	----

4.1. İNŞAAT SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	58
--	----

4.2. UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	59
--	----

4.3. UYGULAMANIN AMACI.....	59
-----------------------------	----

4.4. UYGULAMANIN KAPSAMI.....	59
-------------------------------	----

4.5. TMS 11 KAPSAMINDA TEKDÜZEN HESAP PLANINA DAİR AÇIKLAMALAR.....	59
---	----

4.6. UYGULAMADA TMS/TFRS'YE GÖRE YAPILAN DÜZELTMELER.....	62
---	----

4.7. TMS 11 KAPSAMINA GÖRE HAZIRLANMIŞ MUHASEBE UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	65
4.8. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME VE TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMLERİNİN FARKLILIKLARI.....	79
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	82
KAYNAKLAR.....	85
ÖZGEÇMİŞ.....	91

ÖNSÖZ

Hazırlamış olduğum bu tez çalışmamda Dünya’da ve ülkemizde her geçen gün genişlemeye devam eden inşaat sektörünün uluslararası finansal raporlama teknikleri açıklanmıştır. Yapılan analiz ve sonuçlar hem inşaat sektörüne hem de muhasebe mesleğine katkı sağlayacağını ve ileriye taşıyacağını düşündüğüm bu çalışmamda değerli tecrübelerini paylaşan danışman hocam Prof. Dr. Barış SİPAHİ’ ye teşekkürlerimi sunar, bana her zaman desteklerini veren aileme teşekkür ederim.

ÖZET

Küresel ekonominin gelişmesi ve sermaye hareketlerinin kıtalararası yatırımlarla büyümesi dünya piyasasında ortak bir paydanın ortaya çıkarılmasını gerektirmiştir. Bu da muhasebe ve finansal raporlamalara belirli standartlar kazandırılarak IASC'nın yayımladığı standartlar ekseninde ülkeler bu yeni yapıya adapte olmaya başlamışlardır. Türkiye bu kapsamda IASC'nın hazırladığı 41 standardı kendi sistemine uyarlayarak Türkiye Muhasebe Standartları ortaya çıkarılmıştır. Bu kapsamda ülkemizde raporlama sisteminde bu uygulamalarla birlikte uygulanan yöntemlerde değişikliğe gidilmiştir. Bu değişikliklerden biri olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı olmuştur.

Ülkemizde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için Gelir Vergisi Kanunu'nda özel bir vergileme usulü getirilmiştir. Bu usule göre mali tablolarda "Tamamlanmış Sözleşme" ve "Tamamlanma Yüzdesi" yöntemlerinden "Tamamlanmış Sözleşme" yöntemi uygulanıyordu. Sözleşmelerin gelir ve maliyet hesabı sonuç hesaplarına işin bittiği dönemde aktarılıyordu. Söz konusu standarda göre "Tamamlanma Yüzdesi" yöntemi kullanılarak mali tablolarda ortaya çıkan farklılıklar konumuzda ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS 11, İnşaat, IASC, TMS, Tamamlanmış Sözleşme, Tamamlanma Yüzdesi.Yıllara Sari İnşaat

ABSTRACT

The development of the global economy and capital investment growth in intercontinental movement of world market has required a common denominator of uncovering. This is utilised by certain accounting and financial reporting standards, the standards issued by the IASC in the axis countries are beginning to be adapted to this new structure. Turkey in this context, IASC, is adapting his system to 41 prepared by standard Turkey accounting standards were uncovered. In this context, our country reporting system this method implemented in the plant were changed with those applications. This is one of the years of changes and repairs in the TMS has been brought to standard construction contracts 11.

Our country works and repairs to the income tax act has been a custom in the taxation procedure. According to the financial statements this procedural "completed contract" method, a percentage of the "Completed" and "completed contract" method was practiced. Contracts and cost account reported that in the period you're done the result accounts. According to the standard in question, "the percentage of Completed" method using the resulting differences in financial statements is discussed in our subject.

Keywords: IAS 11, Construction, IFRS, IAS, Completed Contract, Percentage of Completion, Multi-years Construction

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
AISG	: Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu(Accounting International Standards Group)
APB	: Muhasebe Prensipleri Kurulu
ASB	: Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board)
ASC	: Muhasebe Standartları Komitesi (ASC Accounting Standards Committee)
ASSC	: Muhasebe Standartlarını Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee)
A.g.e	: Adı Geçen Eser
A.g.m.	: Adı Geçen Makale
A.g.s.	: Adı Geçen Standart
A.g.t.	: Adı Geçen Tez
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BİĞŞ	: Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi
DRSC	: Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standarde Komitee)
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FIDIC	:Müşavir Mühendisler Uluslararası Federasyonu (Federation Internationale Des Ingenieurs Conseils)
FRC	: Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)
FRRP	: Finansal Raporlama Gözlem Heyeti (Financial Reporting Review Panel)

IAS/UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
ICAEW	: Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in Wales)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IFRS/UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları International (Financial Reporting Standards)
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
PSLC	: Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee)
SEC	: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities Exchange Commission)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UITF	: Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force)
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YYİÖİ	: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

TABLÖLAR LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1: 30.maddeye göre Yüksel'in örneklemeesi.....	32
Tablo 4.1: Tek Düzen Hesap Planında Yer Alan Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Hesaplarına İlişkin Tablo.....	60
Tablo 4.2: TMS 11 Bağlamında TDHP ve MSUGT Karşısında TMS 11' in Öngördüğü Muhasebeleştirme Esasları Arasındaki Farklar.....	61
Tablo 4.3: TMS 11 Kapsamında Kullanılması Önerilen Hesaplar.....	62
Tablo 4.4: Uygulama Örneğine e Göre Tamamlanma Yüzdesi Hesabı.....	66
Tablo 4.5: 2010 Yılı Muhasebe Kayıtları.....	67
Tablo 4.6: 2010 Bilançosu (Uluslar Arası Standartlara Göre.).....	69
Tablo 4.7: 2010 Yılı Kar / Zarar Tablosu (Uluslar Arası Standartlara Göre .).....	70
Tablo 4.8: 2011 Yılı Muhasebe Kayıtları.....	71
Tablo 4.9: 2011 Bilançosu (Uluslar Arası Standartlara Göre.).....	73
Tablo 4.10: 2011 Yılı Kar / Zarar Tablosu(Uluslar Arası Standartlara Göre.).....	73
Tablo 4.11: 2012 Yılı Muhasebe Kayıtları.....	74
Tablo 4.12: 2012 İş Sonu Bilançosu (Uluslar Arası Standartlara Göre.).....	76
Tablo 4.13: 2012 İş Sonu Bilançosu.....	77
Tablo 4.14: 2012 Yılı Kar / Zarar Tablosu (Uluslar Arası Standartlara Göre.).....	77

Tablo 4.15: 2012 Yılı Gelir Tablosu.....	78
Tablo 4.16: Yıllar İtibarıyla Brüt Alacak ve Yükümlülük Hesap Tablosu.....	78
Tablo 4.17: TMS 11 Gereğince Yapılması İstenen Dipnotlara İlişkin Bilgiler.....	79

GİRİŞ

Çağımızda globalleşmeyle birlikte meydana gelen etkin piyasalar ülkelerin risklerini düşük tutmaları ve yatırımlarını yerinde yapabilmeleri için raporlama ve analizlerini doğru ve güvenilir bir şekilde görmeyi gerektirmektedir. Bu gerekliliğin sonucunda uluslararası alanda bir finansal raporlama standartları ortaya çıkarılmıştır. Küresel ekonomiye ayak uydurmaya çalışan ülkeler bu standartları ülke sistemlerine enjekte ederek bir anlamda uyum sağlamaya ve kendilerini bu konuda güncel tutmaya mecburdurlar. Likidite kaynaklarını elinde bulunduran yatırımcılar bu standartları uygulayan işletmelerin finansal raporlamalarını göz önüne alarak tercihlerini belirlemektedirler.

Ülkemizde yaygın ve gelişmekte olan önemli sektörlerden biri olan inşaat sektörü TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı adı altında yerini bulmuştur. Vergi mevzuatı ve TDHP'na göre hazırlanmış finansal tablolarımız, uygulayıcıların öneri ve yorumlamalarına açık olmasından dolayı mali tablolar gerçeği yansıtmayabiliyordu. Türkiye küresel piyasalarda söz sahibi olabilmek için hem kendi sisteminde hem de uluslararası alanda birçok raporlama hazırlamak zorunda kalıyordu. Bu nedenle ülkemizde raporlamalara standart getirilerek ortak bir rapor yapısına kavuşturulmak istenmiştir. Bu kapsamda konumuzda işlenecek olan ülkemiz inşaat sektöründe uygulanan "Tamamlanmış Sözleşme" ve "Tamamlanmış Yüzdesi" yöntemleri olmak üzere iki farklı uygulama vardır. Bu uygulamalardan ülkemizde kullanımı yaygın olan "Tamamlanmış Sözleşme" yöntemi yerine "Tamamlanmış Yüzdesi" yöntemi esas alınarak yeni standartlara geçiş sağlanmıştır. Bu geçiş süreci ülkemizde hala devam etmektedir. Ülkemizde TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardıyla uygulama alanı bulan bu standart "Tamamlanmış Sözleşme" yöntemine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına göre hazırlanan işbu çalışmamızın ana temasını oluşturmaktadır.

Çalışmamızda konumuz dört ana bölümden ele alınarak incelenmiştir. Söz konusu standarda ilişkin oluşturulan ilk bölümümüzde bu standartların Dünya'da ve

Ülkemizde oluşum ve gelişim sürecinden bahsedilmiştir.

İkinci bölümde, inşaat sözleşmelerinin içeriğinden bahsedilerek sürecin kısımlarına ilişkin konulara değinilmiştir.

nc bölümde ülkemizde inşaat sözleşmelerinin vergisel yn incelenerek uygulamanın kanuni hükümlerine yer verilmiştir.

Dördüncü ve son bölümde yapılan çalışmaya uygun yıllara yaygın inşaat ve onarımıyla ilgili bir uygulama örneğiyle muhasebeleştirme yapılarak ardından finansal tablolar oluşturulmuştur. Konumuzun açıkça anlaşılabilirliğini sağlamak açısından tablolarda hem yeni standartlara hem standart öncesi tablolara yer verilerek ortaya çıkan farklılıklar göz önüne getirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM: DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE IAS/IRFS SÜREÇLERİ VE ETKİLERİ

1.1. DÜNYA'DA ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUMU VE KAVRAMLAR

İçinde yaşadığımız bilgi çağında; teknolojik gelişmeler, elektronik ticaret ve bilginin en etkin şekilde kullanımı dünyada yaşanan önemli gelişmeleri oluşturmakta¹ ve bu gelişmelere paralel olarak uluslararası yatırımlar hız kazanmaktadır. Yaşanan bu ilerlemelerle uluslararası ticaretin deniz aşırı hatta okyanus aşırı boyutlara ulaşmasıyla birlikte yatırımcılara finansal bilgilerin sunulması açısından uluslararası alanda şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırma yapabilmeyi sağlayan muhasebe ve raporlama diline ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçlar dünya çapında muhasebe ve raporlama standartlarının oluşumunun önünü açarak bu bağlamda oluşturulan sisteme ülkelerin uyum süreçlerini de hızlandırmıştır.

Uluslararası arenada parasal işlemlerin artması işletmelerin aynı anda birden çok ülkeye menkul kıymet ihraç edebilmesine olanak sağlamıştır. Ancak bu durum yatırımcılar açısından bazı riskler doğurmaktadır. Yatırımcının, yatırım yaptığı ülkedeki uygulamaları kavrayabilmesi ve bu bilgilere güvenmesi önem arz etmektedir. Sermayedarlar yatırım yaptıkları ülkelerin muhasebe standartlarını daha fazla sorgulamakta ve finansal tabloların gerçek durumu yansıtmasından emin olmak istemektedirler.²

IASB'nin 2003'e ait bir yayını, 1997-98 Asya ekonomik ve finansal krizinin fikri yatırımcılar, sermayedarlar ve düzenleyici kurumlar için muhasebe ve finansal raporlamanın daha şeffaf ve güvenilir bilgi sunmasının gerekliliğini, dolayısıyla ortak

¹ Cemal İbiş, Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Ocak-Şubat-Mart 2006, sayı 74, s.25

² Hilal Kocamaz, “Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci” ,KSÜ İİBF Dergisi, 2012, cilt 2, sayı 2, s.108

standartların olması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu da günümüzde IFRS ile mümkün olabilmektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde IFRS'nin iki kısımdan oluştuğu görülmektedir. Birinci kısım finansal tabloların hazırlanmasına yönelik standartlar, ikinci kısım ise bu tabloların hazırlanmasında kullanılan kalemlere yönelik standartlardır.³

IAS'ler ise finansal tabloların doğruluğu ve tamlığı hakkında güvence sağlayabilmek amacıyla oluşturulmuşlardır. Bu standartlarla, mali tablo okuyucularına doğru bilgi verilmekte, mali tablolar karşılaştırılabilir boyutlara ulaştırılmaktadır.⁴ Bu bağlamda uluslararası raporlama ve muhasebe standartlarını meydana getirme sürecine başlanmıştır.

Aslında başlamış olan bu süreç kendi tarihselliğine de referans olmaktadır. İlk önce ABD, Almanya ve İngiltere "Uluslararası Muhasebe Standartları" oluşturulmasına öncülük eden çalışmaları başlatan ülkeler olmuşlardır. Sayılan ülkelerin gelişmiş bir ekonomik yapıya sahip olmalarından dolayı ve dünya ticaretinde etkin rol alabilmek için bu çalışmaların öncüleri olmuşlardır. Bu ülkeleri sırasıyla gözden geçirmek gerekirse örneğin; ABD’de, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı bir sistem oluşturulmuştur. Bu sisteme kalıp oluşturan düzenleme 1929 finansal krizinden sonra bu krize tepki olarak ortaya çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası” bu sistemin ilk adımları sayılmaktadır. 1933 Menkul Kıymetler Yasasını düzenleyici kurum olarak kurulan SEC’e 1934’te çıkarılan yasayı da düzenleme yetkisi verilmiştir. SEC kurulduktan sonra “Accounting Series Releases” ve “Staff Accounting Bulletins” adında muhasebeye ilişkin dökümanlar hazırlamış ve bu itibar ile düzenleyici kuruluşlarda özel sektörün etkili olmasına olanak sağlamıştır. Bu kuruluşlardan en önemlisi ise Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA)’dür.

ABD’de muhasebe standartlarının oluşum süreci 3 dönem ile sıraya konulabilir.

- AICPA’nın “1939-1959 Muhasebe Prosedürleri Komitesi dönemi,
- APB (Muhasebe Prensipleri Kurulu)’nun 1959-1973 dönemi,

³ İdris Varıcı, “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi:Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma”,MÜ İİBF Dergisi, 2009, cilt 27, sayı 2,,ss 279-296, s.280

⁴ Kocamaz a.g.m., s.108

- FASB 1973'te kurulan ve hala devam eden kurul dönemi.

FASB, muhasebe standartlarını geliştirmeye çalışan "Interpretations" yayınlarıyla faal olan gönüllü bir organizasyondur ve finansmanı da bu gönüllülerden sağlanmaktadır. Bu güne kadar en sonuncusu Aralık 2002'de olmakla birlikte 148 adet FASB standardı yayınlanmıştır. FASB bu standartları oluştururken aşağıdaki adımları temel almıştır;

- Bir konu ya da çalışma, tamamlanıp kurulda gündeme alınır,
- Söz konusu konuya vakıf çeşitli sektörlerin uzmanlarından oluşan bir "görev gücü = task force" meydana getirilip konuyla ilgili sorunlar, yaklaşımlar ve alternatif tanımlamalar yapılır,
- FASB'in oluşturduğu teknik kadrosu araştırma ve analizler yapar,
- Bir araştırma memorandumun açıklanmasının ardından 60 gün sonra kamuoyuna duyurma ve görüş alma toplantısı düzenlenir,
- Kurul kamuoyundan edindiği tepkileri irdeleyip ve değerlendirir,
- Kurul kamuoyundan alınan tepkileri mütalaa eder ve açıklanmak üzere bir "exposuredraft=eleştiriye açık taslak metin" olarak hazırlar,
- Kamuoyundan gelen yorumlar için en az 30 günlük bir eleştiriye açık dönemden sonra tüm tepkiler değerlendirilir,
- Kamuoyundan gelen yorumlara dayalı olarak bir komite açık taslak üzerinde çalışarak gerekli düzeltmeleri yapar,
- Son olarak kurul tüm üyelerini bir araya toplayarak taslak metne son şeklini verir ve bir standart bildirisi halinde yayınlanması için oylama yapar.⁵

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak ilk faaliyetleri yürütenlerden biri olan İngiltere'de ise ilk olarak 1844'te Şirketler Kanunuyla düzenlemeler yapılmıştır. 1900 yılında denetim konusu düzenlenmiş ve Şirketler Kanunu 1947 yılında revize edilmiş, 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarını belirleyen çalışmalar Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in Wales-ICAEW) tarafından yürütülmüştür.⁶ Yine 1970 yılında Muhasebe Standartlarını Belirleme Komitesi (ASSC) kurularak 1990

⁵Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Mayıs-Ağustos 2004, sayı 146, s.44

⁶Başpınar, a.g.m., s.44

yılında ise Muhasebe Standartları Komitesi (ASC Accounting Standards Committee) olarak isimlendirilip aynı yıl Muhasebe Standartları Kurulu (ASB Accounting Standards Board) olarak görevine devam etmiştir. 1990 yılına kadar devam eden ancak genel uygulama alanı olmayan konularda düzenlemeler gerçekleştiren kurumun, standartların uygulanmasında herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmaması, standartların detaysız olması ve net olmaması ayrıca kurumun meslek örgütlerinin kontrolünde olması gibi sebeplerden dolayı kurum pek fazla etkili olamamıştır.⁷

Bu gelişmeler 1990 yılında muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde sistemin gerekliliğine dayanak olmuş Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council FRC) meydana getirilmiştir. Bununla birlikte Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB) muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yayımlanması için kurulmuştur. ASB'ye ait üyeler FRC tarafından atanırlar ve muhasebe bilgi birikimi sahip olmak ön koşuldur.

ASB'ye ait Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force-UITF) ve Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee-PSLC) adında iki alt komitesi mevcuttur. UITF, halihazırda bulunan standartlar dışında karşılaşılan acil durumlarda görüş alınabilmek için kurulmuştur. PSLC, ASB'ye danışmanlık görevinde bulunup, standartlar yayınlanmadan kamu sektörü bakış açısıyla görüşlerine yer verir. Bu iki komiteye bağlı olarak Finansal Raporlama Gözlem Heyeti (Financial Reporting Review Panel-FRRP) kurulmuştur ve borsa, finans ve ortaklar tarafından yapılan ihbarlar ile aykırı uygulamaları inceleyip, muhasebe standartlarına uyumluluğun denetimini sürdürür.⁸

Uluslararası Muhasebe Standartları'na başlangıç teşkil eden çalışmalara sahip Almanya'nın ise köklü bir geçmişi vardır. Ancak günümüzdeki düzenlemeleri AB çerçevesine göre şekillenmekte ve 1985'te AB'nin 4, 7 ve 8. direktifleri Alman yasalarına aktarılmış ve 1 Ocak 1986'da hayata geçirilmiştir. Bu düzenlemeler de Almanya'nın yazılı ve yazılı olmayan hukukunu etkilemiştir. Son dönemlere kadar muhasebe ile yeni kurumlar oluşturulmayıp, Almanya Muhasebeciler Enstitüsü'nün yorum ve açıklamalarından yararlanılmıştır.⁹

⁷ Başpınar, a.g.m., s.45

⁸ Başpınar, a.g.m., s.45

⁹ Başpınar, a.g.m., s.45

Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standard Komitee – DRSC) 1 Mayıs 1988 tarihinde yürürlüğe girmiş olup bununla birlikte özel sektör standartları meydana getiren kurulun oluşturulması hedeflenmiştir. DRSC'nin kurulmasından sonra ilgili Bakanlık ile anlaşma imzalanıp, DRSC'ye Almanya'nın muhasebe standartlarını oluşturan bir kurum niteliği kazandırılmıştır. DRSC ilk olarak 1998 yılında IAS'lerin Almanca çevirisini yapmıştır.¹⁰

DRSC işlevlerini sıralanacak olursa; kamuya açık toplantılar yapma, standartları taslak olarak yayınlanarak ilgililerden görüş alması ve bu görüşlere bağlı olarak ilgili çevrelerin sürece katılımını sağlaması olarak sıralanabilir. Buna ek olarak Standart oluşturma faaliyetleri konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmıştır. Yeniliğe karşı muhafazakar görüntüsüyle bilinen Almanya uygulamaya geçirdiği Almanya Muhasebe Standartları Komitesi'ni örneğine baktığımızda Amerikan modeli eğiliminde olduğunu anlayabiliriz.¹¹

Ekim 1972 yılında Sidney'de toplanan 10. Dünya Muhasebe Kongresi'nde bulunan İngiltere, Galler ve ABD'nin meydana getirdiği “ Muhasebecilerin uluslar arası Çalışma Grubu'nun (AISG) girişimiyle uluslar arası muhasebe standartlarını düzenlemek için uluslar arası komite kurulması önerisinde bulunmuş bu öneri çok geçmeden 29 Haziran 1973 yılında gerçekleşerek dokuz kurucu üyeden meydana gelen Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur.

Bu komitenin kuruluş amacı, uluslar arası muhasebe de temel teşkil edecek standartlar üretmek , yaygınlaştırmak ve bu yapının sağlıklı çalışmasını sağlamaktır.

1977'de Münih'te gerçekleştirilen 11. Dünya Muhasebe Kongresi'nde Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants) kurularak muhasebeyi dünyada geliştirmeyi hedeflemiştir. 2000 yılında Edinburg'da yapılan IFAC ve IASC genel kurulunda IASC, IASB (International Standards Board) Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu olmuştur.¹²

¹⁰ Başpınar, a.g.m., s.45

¹¹ Başpınar, a.g.m., s.42-43

¹² Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, sayı 59, s.5

IASB 2000 yılına kadar aşağıdaki maddeler halinde toplam 41 adet standart yayınlamıştır. Bunlar:

IAS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu - Presentation of Financial Statements

IAS 2 Stoklar - Inventories

IAS 3 Bu standart yürürlükten kaldırıldı, bu standardın yerini IAS 27 ve IAS 28 aldı.

IAS 4 Bu standart yürürlükten kaldırıldı, bu standardın yerini IAS 16 ve IAS 38 aldı.

IAS 5 Bu standart yürürlükten kaldırıldı, bu standardın yerini IAS 1 aldı.

IAS 6 Bu standart yürürlükten kaldırıldı, bu standardın yerini IAS 15 aldı.

IAS 7 Nakit Akım Tablosu - Cash Flow Statements

IAS 8 Dönem Kârı veya Zararı, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler - Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies

IAS 9 Bu standart yürürlükten kaldırıldı, bu standardın yerini IAS 38 aldı.

IAS 10 Bilanço tarihinden sonraki olaylar - Events After the Balance Sheet Date

IAS 11 Yıllara Sari İnşaat Sözleşmeleri - Construction Contracts

IAS 12 Gelir Vergileri - Income Taxes

IAS 13 Bu standart yürürlükten kaldırıldı, bu standardın yerini IAS 1 aldı.

IAS 14 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması - Segment Reporting

IAS 15 Fiyat Artışlarının Etkilerini Yansıtan Bilgiler - Information Reflecting the Effects of Changes Prices

IAS 16 Maddi Duran Varlıklar (Arazi, bina, fabrika ve araç gereçler - Property Plant and Equipment

IAS 17 Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi - Accounting for Leases

IAS 18 Gelirler – Revenue

IAS 19 Çalışanların Hakları - Employee Benefits

IAS 20 Devletin Vermiş Olduğu Teşviklerin ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi ve Açıklanması - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

IAS 21 Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

IAS 22 Şirket Birleşmeleri - Business Combination

IAS 23 Borçlanma Maliyetleri - Borrowing Costs

IAS 24 İlgili Kuruluşlarla Yapılan İşlere İlişkin Açıklamalar - Related Party Disclosures
IAS 25 Bu standart yürürlükten kaldırıldı, bu standardın yerini IAS 39 ve IAS 40 aldı.
Yürürlük tarihi 01.01.2001
IAS 26 Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlaması - Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi - Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries
IAS 28 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi-Accounting for Investments in Associates
IAS 29 Yüksek Enflasyon Ortamında Finansal Raporlama - Financial Reporting in Hyperinflationary Economics
IAS 30 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yer Alması Gereken Açıklamalar - Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions
IAS 31 İş Ortaklıklarındaki Hakların Mali Açıdan Raporlanması - Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
IAS 32 Finansal Enstrümanlar: Açıklamalar ve Sunum - Financial Instruments: Disclosures and Presentation
IAS 33 Hisse Başına Kâr - Earnings Per Share
IAS 34 Ara Mali Tablolar - Interim Financial Reporting
IAS 35 Devam Etmeyen Faaliyetler - Discontinuing Operations
IAS 36 Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğü - Impairment of Assets
IAS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Intangible Assets
IAS 39 Finansal Enstrümanlar: Tanıma ve Ölçüm - Financial Instruments : Recognition and Measurement
IAS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Investment Property
IAS 41 Tarım – Agriculture¹³

¹³ İbiş, Özkan a.g.m., s.36-37-38

1.2. TÜRKİYE'DE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI OLUŞUMU VE KAVRAMLAR

Türkiye'de bulunan şirketlerin global piyasalarda kendilerini kabul ettirebilmeleri, yabancı şirketlerin Türkiye'de yatırım yapmak istemeleri ve Avrupa Birliği'ne girmek isteyen Türkiye için Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçişine hız kazandırılmıştır. Türkiye'de muhasebe sistemini oluşturulan öğeler olarak; "Türk Muhasebe Hukuku"nun başta VUK ve TTK olmak üzere sırasıyla Bankalar Kanunu ve BDDK Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu, SPK Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sigorta ve Murakabe Kanunu, Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları gibi düzenlemelerden oluştuğunu görebiliriz.

Türk muhasebe sisteminde ilk olarak devlet eliyle kamu sektöründe çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaları başlangıçta 1930'lu yıllara kadar Fransa bu dönemden sonra 1950 yılların başlarına kadar Almanya ve son olarak 1950 yılından sonra Amerika muhasebe sistemlerinden etkilenmiştir.

Günümüze kadar etkisi süregelen 1937 tarihli Türk Ticaret Kanunu 1956 yılında yeniden düzenlemiştir. Bununla birlikte 1950 yılında ise Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiş olup hesaplamalarda dikkate alınan bu kanun sonraki dönemlerde bütün ticari işletmelerin finansal tablolarında etkili olmuştur. 1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için hazırlanan Tekdüzen Hesap Planı özel sektörde kendine yer edinememiş 31.12.1993 yılında bu uygulama sona ermiştir.¹⁴ 1981 yılında Sermaye Piyasası'na bağlı olarak SPK oluşturulmuştur. Bununla birlikte Türkiye'de piyasanın oluşmasıyla defterler, vergi bazlı tutulmaya devam edilse de finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarını desteklemiştir.

Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusuyla birlikte yapılan düzenlemelerin uyum sürecine girerek bu gelişmelerin etkisi altında kaldığı görülmüştür. 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurularak, mesleğin örgütlenmesi ve geliştirilmesi bakımından önemli bir adım atılmıştır.

¹⁴ Başpınar, a.g.m., s.47

1992 yılının sonlarında 21447 sayılı gazetede Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Avrupa Birliği üye ülkelere uyumlu akademisyenler tarafından hazırlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hazırlanmıştır. 1994 yılında Türmob'un kendi bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuş ve bu kurulun hazırladığı 19 adet standart yayınlanmış fakat yasal zorunluluk olmadığı için öneri niteliğinde kalmıştır.

1999 yılında 2499 sayılı qnu'na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulması kabul edilmiş ve 2002 de faaliyetine başlamıştır.¹⁵ Kurulun teşkilatlanması tamamlanıncaya kadar ise sekretarya hizmetleri Başbakanlığın 2001/49 sayılı maddesine bağlı olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmıştır.¹⁶ TMSK'nın denetlenmiş finansal tabloları sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ayrıca kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak olarak bilinir.¹⁷ TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile yapılan lisans anlaşmaları gereğince 38 adet muhasebe standardı ile 21 adet yorumdan oluşan uluslararası finansal raporlama standardı çevirisini resmi gazetede yayınlamıştır.

Bankalar 1 Kasım 2006, Hazine Müsteşarlığı Sigorta ve reasürans şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri 1 Ocak 2008, SPK, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsa da işlem gören ortaklıklar, portföy yönetim şirketleri ve bu şirketlere bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıkları da 9 Nisan 2009 tarihi itibarıyla kendi alanlarıyla ilgili olan yayınladıkları muhasebe tebliğ ve yöntemlerini kaldırarak TMS'leri uygulamışlardır.¹⁸ 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve teşkilat ile görevleri hakkında Kanun Hükmünde

¹⁵ Kocamaz, a.g.m., s.110-11-112

¹⁶ Başpınar, a.g.m., s.51

¹⁷ Sermaye Piyasası Kanunu, Ek Madde 1, -Ek:15.12.1999-4487/27. Madde. TC Resmi Gazete, 23910, 18 Aralık 1999

¹⁸ Kocamaz, a.g.m., s.11-112

Kararnamenin 14. maddesi ile hazırlanmıştır.¹⁹ Bu kurumun kurulmasıyla birlikte TMSK' ya son verilmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını meydana getirerek bunları resmi gazetede yayınlayarak ve bağımsız denetim standartlarını belirleyerek tam anlamıyla uygulanmasını sağlamaktadır. Kurum bu uygulamaları yapan tek yetkili organdır.²⁰

1.3. UMS / UFRS UYGULAMALARININ MEVCUT TABLOLARA ETKİSİ

Türkiye'nin büyümekte olan ekonomisi ile birlikte gelişmekte olan ülkeler grubunda olması yurtdışındaki yatırımcıların ilgisini çekmiş ve yatırımcılar Türkiye pazarına yönelmeye başlamışlardır. Bu anlamda Türkiye'de bulunan mevcut muhasebe ve raporlama sisteminin de şeffaf ve uluslararası alandaki mevcut tablolara uyumlu olması gerekmektedir.

Ülkemizde TMSK'nın yaptığı çalışmalar neticesinde TMS/TFRS tabloları IAS/IFRS ile birebir denebilecek kadar Türkçe'ye çevrilmiş ve bu tablolara bir standardizasyon getirilmiştir. Bu standartlar devamlı güncel tutulmakta, IAS'lerde yapılan her türlü revizyon TMS'lerde hemen yerini bulabilmektedir.²¹

Bu bağlamda hazırlanmış olan TMS/TFRS standartları aşağıdaki gibi ülkemizde yerini bulmuştur:

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
Kavramsal Çerçeve	16.01.2005 - 25702
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005 - 25702

¹⁹ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Madde 2

²⁰ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Madde 1

²¹ Kocamaz a.g.m., s.118

TMS 2 : Stoklar	15.01.2005 - 25701
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları	18.01.2005 - 25704
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20.10.2005 - 25972
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	20.10.2005 - 25972
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005 - 25978
TMS 12 : Gelir Vergileri	28.03.2006 - 26122
TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama(Kaldırıldı)	03.03.2006 - 26097
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005 - 26040
TMS 17 : Kiralama İşlemleri	04.02.2006 - 26090
TMS 18 : Hasılat	09.12.2005 - 26018
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006 - 26124
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Açıklanması	01.11.2005 - 25983
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005 - 26040
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005 - 25988
TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 - 26040
TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 - 26095
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005 - 26026
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar	27.12.2005 - 26036
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005 - 26040
TMS 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar(Kaldırıldı)	25.03.2006 - 26119
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 - 26040
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum	28.10.2006 - 26330
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç	28.03.2006 - 26122
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006 - 26068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006 - 26112

TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006 - 26081
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006 - 26111
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 - 26335
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006 - 26111
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006 - 26090
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006 – 26125
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006 – 26125
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri	31.03.2006 – 26125
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006 - 26119
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006 - 26110
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006 - 26066
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar	30.01.2007 – 26419
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri	15.07.2007 – 26583
TFRS 9 Finansal Araçlar	27.04.2010 – 27564
TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar	28.10.2011 - 28098
TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar	28.10.2011 - 28098
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	28.10.2011 - 28098
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü	31.01.2006 - 26066 ²²

²² Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.muhasebestandartlari.com>, Erişim Tarihi: 24/01/2015

İKİNCİ BÖLÜM: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN İNCELENMESİ

2.1. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

İnşaat sözleşmelerinin tanımı yapılırken ülkemiz hukukunda çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Borçlar Kanununda net ifadelerle tanımı verilmese de dolaylı ifadelerle eser sözleşmelerine değinilmiştir. Bu bağlamda müteahhidin belirli bir bedel karşılığında yapı eser ifa etmesi gibi bir kavram olarak ifade edebiliriz.²³ Medeni Kanunda; arsa-arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımı ile inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklar olarak ifade edilen inşaat tanımına göre, yapılan şeyin arazi ile birleştirilmiş olması gerekir ve köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, köprüler, bir köprünün mesnetleri, bir demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, maden galerileri ile mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller kuyular vb. çalışmalar inşaat ve imalat kavramı içine girmektedir. Buna bağlı olarak İmar Kanunu' da geçen yapı kavramına değinmek gerekirse de; “karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteahhrik tesisler” şeklinde tanımlanır.²⁴ Genel bir tanım vermek gerekirse de müteahhidin rizikosu kendisine ait olmak üzere, belirli bir bedel karşılığında sipariş edilen yapının tamamını veya bir kısmını inşa ederek sözleşmede bulunan diğer tarafa teslim etmeyi taahhüt verdiği bir eser sözleşmesidir.²⁵

Uluslararası inşaat sözleşmeleri, hükümleri gereği taraflara borç yükleyen, ivazlı ve sürekli akitlerden sayılan sözleşmelerdir. İnşaat sözleşmeleri müteahhidin üstlendiği

²³ Şükrü Enhoş, "Uluslar Arası İnşaat Sözleşmeleri ve Olası Sözleşme İhlalleri" Uluslar arası Ticaret Hukuku Yüksek Lisans Programı İnşaat Hukuku Dersi Ödevi, <http://www.enhos.av.tr/tur/default.asp?id=193>, Erişim Tarihi : 27.12.2014

²⁴ Ayşe N. Yereli, Nilgün Kayalı, Lale Demirlioğlu, "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2011, cilt 13, sayı 3, s 114

²⁵ Yakup Aydın, "Fıdic Sözleşmeleri" Sayıştay Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık 2010, sayı 79, s 232

belirli bir hizmet edimi itibariyle hizmet sözleşmelerine, yine müteahhidin meydana getirdiği eseri iş sahibine teslimiyle yükümlü olunan satış sözleşmelerine yakındır. Ani edimli bir sözleşme niteliğinde olan bu sözleşmeler uzun süreli inşaat sözleşmelerinde müteahhidin borçlandığı edim itibariyle de sürekli edimlere benzemektedir. Tarafların birbiriyle kararlaştırdıkları hüküm ve şartlar nedeniyle ferdi sözleşme niteliğindedir.²⁶ Eser sözleşmeleri; hizmet sözleşmeleri ve satış sözleşmeleri gibi sözleşmelerle benzerliği olsa da bu sözleşmelerden ayırıcı özellikleri vardır.

Bu özelliklere maddeler halinde değinmek gerekirse şu şekilde sıralayabiliriz:

- Yapılan hizmetin sonucunda ortaya konulan bir eserin varlığı,
- İş meydana getirme sırasında müteahhidin iş sahibinden bağımsız olarak çalışabilmesi,
- Müteahhit sadece bir iş yapma vaadinde değil, emeğin sonucunda somut olarak bir bütünü meydana getirme sorumluluğunu alması,
- Yapılan iş karşılığında bir bedel ödenmesi.²⁷

Uzun vadeli ve büyük çapta olan inşaatlarda zamanla şartların değişmesi, bilinen kur riskleri, mücbir sebeplerin ortaya çıkması gibi riskler nedeniyle sözleşme hükümlerine “güçlük”, “fiyat ayarlamaları” veya “ sözleşmenin değişen koşullara uyarlanması” gibi ek düzenlemeler eklenebilmektedir. Yapılması sipariş edilen bir projenin finansmanı, işin sahibi olmayan uluslararası kurum veya kuruluşlar (Dünya Bankası, Uluslar arası Kalkınma Ajansı, Avrupa Yatırım Bankası, Avrupa Yatırım Fonu gibi) tarafından temin edilebilmektedir. Bu tür durumlarda bütün tarafların hak ve menfaatlerinin bir güvenceye bağlanabilmesi için sözleşme garantilerinin temin edilmesi gerekmektedir.²⁸ Ancak 4734 sayılı Kamu İhale Kanunun 3/c maddesinde geçen “Uluslararası anlaşmalar gereğince sağlanan dış finansman ile yaptırılacak olan ve finansman anlaşmasında farklı ihale usul ve esaslarının uygulanacağı belirtilen mal veya hizmet alımları ile yapım işleri bu kanuna tabi değildir” ifadesiyle uluslararası

²⁶ Tunay Köksal, "Uluslararası İnşaat Sözleşmelerinin Hazırlanması ve Uygulanması Süreci", TBB Dergisi 2013, Sayı 109, s 411

²⁷ Cengiz Kostakoğlu, "İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri", İstanbul, 2011, Beta Yayınları , s.18

²⁸ Enhoş, a.g.m. s.22

büyük çaplı altyapı ve yatırımlarda destek veren finansman kuruluşlarının şarta bağladığı hükümlerin uygulanmasının yolu açılmıştır.²⁹ Bu şartnamelerin başında proje, sorumluluk ve tasarım farklılıklarını dikkate alarak kendini yenilemeyi amaç edinmiş FIDIC şartnameleri gelmektedir. Ülkemizde Kamu İhale Kanununa tabi inşaat ihalelerinde sözleşme ekinde kullanılması mecburi olan eski Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi ile yeni Yapım İşleri Genel Şartnamesi uygulayıcılar tarafından özellikle de yükleniciler olmak üzere taraflar arasında eşitlik kurallarına uyulmadığından tercih edilmemiştir. BİGŞ'nin hangi özelliğinin uygulama güçlüğüne neden olduğuna ilişkin düzenlenmiş bir ankette ise verilen cevapların büyük çoğunluğu hükümlerin hep idare lehine olması sebep olarak gösterilmiştir.³⁰

Bütün bu değerlemelerin neticesi olarak inşaat sözleşmelerini maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- İnşaat sözleşmesi tam iki tarafa borç yükler,
- İnşaat sözleşmesi ani edimlidir,
- İnşaat sözleşmesi sonuç borcu doğuran bir sözleşmedir,
- İnşaat sözleşmesi özel hukuk sözleşmesidir.³¹

2.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN ÇEŞİTLERİ

Yapılması istenen inşaatların ne tür bir sözleşme ile yürütüleceğine etki eden değişik faktörler vardır. Bu faktörleri şöyle sıralayabiliriz:

- İşin yapısının kompleks olması, büyüklüğü ve tamamlanma süresi,
- Proje kapsamının detaylı olarak bilinmemesi, risk ve belirsizlikler,
- Proje için ayrılmak istenen bütçe,
- Yüklenicinin teknik kapasite ve donanım yeterliliği,
- İşe ait finansman finans kuruluşlarından sağlanacaksa finans kuruluşunun öneri ve talepleri.³²

İnşaat sözleşmelerinin yapılması aşamasında iş sahibinin yukarıda bahsedilen

²⁹ Aydın, a.g.m. s.231

³⁰ Aydın, a.g.m. s.231

³¹ Ayşegül Korkmaz, "İnşaat Sözleşmeleri", <http://www.yapirehberi.net/inshukuku-sozlesme.htm>, Erişim Tarihi: 27.12.2014

³² Fikret Demir, "Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri" Yaklaşım Dergisi, Eylül 1997, sayı 57, s.18

şartlara göre yani fiyatlama politikasına bağlı olarak uygulayabileceği iki farklı sözleşme türü bulunmaktadır. Bunlar;

- Sabit fiyatlı inşaat sözleşmeleri,
- Maliyet artı kâr inşaat sözleşmeleri.³³

2.2.1. SABİT FİYATLI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

Yapılması istenen bir inşaatla ait sözleşmeye göre yüklenici işletme sözleşmede geçen biçimde yapım eserini her koşulda tamamlamak zorundadır. İnşaat yapım süresince ortaya çıkabilecek her türlü değişikliklerle ilgili yüklenici firmaya ek bir ödeme yapılmayacaktır.³⁴ TMS 11 de “yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir”³⁵ ifadesi yer alır.

Burada geçen ifadeyi somut bir şekilde örneklendirmek gerekirse; işi alan yüklenici firma, akit bedeli 1 milyon TL olan ve 3 yılda tamamlanacak bir iş hanı inşaatı için sözleşme yapmıştır. 1. ve 2. yıl sonlarında, enflasyon değerindeki artışa nispeten maliyetini güncelleyerek faturalandırılmamış gelirlere yansıtma yoluyla 31 Aralık tarihinde kendi muhasebe kayıtlarına alarak maliyet güncelleştirmesini gerçekleştirmiştir yani bu durum eskalasyonu ortaya çıkarmıştır.³⁶

Buradan yola çıkarak bu sözleşme türünü maddeler halinde sıralamak gerekirse aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Bütün maliyet riski yüklenicidedir.
- Her koşulda yüklenici işi belirtilen şekilde bitirmek zorundadır.
- Az miktarda kontrol yeterlidir.³⁷

³³ Enhoş, a.g.m. s.22

³⁴ Şenay Atabay, “İnşaat Sözleşmeleri ve Yönetimi”, <http://www.yarbis.yildiz.edu.tr/satabay>, Erişim Tarihi:27.12.2014

³⁵ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/10/20051026-10.htm>, Erişim Tarihi:03.01.2015

³⁶ Türker Susmuş,Yasemin Zengin, “İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları”, http://dosya.izsmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/turker_susmus_yasemin_zengin.doc,

Erişim Tarihi: 31.12.2014

³⁷ Şenay Atabay, “İnşaat Sözleşmeleri ve Yönetimi”, <http://www.yarbis.yildiz.edu.tr/satabay/course/viewCourse/id/1585>, Erişim Tarihi:27.12.2014

Sabit fiyatlı sözleşmelerin avantajlarını sıralamak gerekirse; inşaat sahibine işin ihalede önerilen fiyat tekliflerinin içerisinde en uygun teklifi seçebilmesini ve proje ekibinin yönetime katılımını çok fazla ihtiyaç duyurmamasıdır. Dezavantajları olarak; projede gerekliliklerin çok iyi tespit edilerek daha sonra değişiklik yapılmasına pek müsait olmayan bir sözleşme türüdür ve bütün maliyet riski ihaleyi alan yüklenici firmadır.³⁸

Sabit fiyatlı sözleşmeler, projesi acil uygulanması gereken işler için; bina işleri hariç uygulama projesi bulunmayan işlerde birim fiyat usulünün uygulama projeleri olan bina inşaatı işleri için götürü bedel sözleşmelerin uygulanması öngörülmüştür.³⁹

2.2.1.1. BİRİM FİYAT SÖZLEŞMELERİ

Genellikle inşaat yapım işlerine başlamadan önce yapılacak işin miktarının tespit edilemediği durumlarda uygulama alanı bulur.⁴⁰ Ülkemizde ve gelişmiş ülkelerde gerçekleştirilen devlet ihaleleri ve uluslararası kuruluşların düzenlediği ihalelerde yaygın olarak kullanılan sözleşme türüdür. İhaleye katılan işletmelerden ihale konusu iş için tahmin edilen çeşitli iş kalemleri için birim fiyat vermeleri talebinde bulunulur. Sözleşme bedeli, detaylı olarak hazırlanan iş kalemleri için tahmin edilen “yapılacak iş” miktarıyla “teklif edilen” birim fiyatların çarpımlarından çıkan sonuçların toplamı olarak ifade edilir.⁴¹ İşin yapılması sırasında düzenlenen istihkak raporlarında, işe başlama tarihinden itibaren yapılan iş ölçümüyle her üniteye biçilmiş olan birim fiyat rakamı çarpılarak istihkak tutarı hesaplanır.⁴²

Bu sözleşme yönteminin uygulanış şekli ülkemizde, diğer ülkelerden farklı bir yer bulmuştur. Birim fiyatlar ihaleye katılan işletmeler tarafından değil idare tarafından Bayındırlık ve İskân Bakanlığı’nın her yıl tespitinde bulunduğu birim fiyatlar üzerinden indirim yapılarak teklifler verilmesi istenir.⁴³

³⁸ Feyyaz Güldoğan, Ahenk Aytaçlı, Uğraş Sevgen, İnşaat Sözleşmeleri ve Yönetimi, http://www.yarbis1.yildiz.edu.tr/web/userCourseMaterials/satabay_e298410da8b93b9fae0e51644a073e6f.doc, Erişim Tarihi:03.01.2015

³⁹ Güldoğan, Aytaçlı, Sevgen, a.g.e. s.4

⁴⁰ Güldoğan, Aytaçlı, Sevgen, a.g.s.4

⁴¹ Demir, a.g.m. s.2

⁴² Şükrü Kızılot, “İnşaat Muhasebesi Vergilendirmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.55

⁴³ Demir, a.g.m. s.3

Bu sözleşme yöntemindeki avantajları sıralamak gerekirse, ihaleye teklif verecek işletmelere eşit rekabet ortamı sağlar, yapılacak işin miktarına göre değişen maliyetler projenin esnek olmasına imkan vermektedir.⁴⁴ Dezavantaj olarak ise detaylı iş kalemlerinin hazırlanması ve keşiflerin yapılması doküman maliyetine yol açmakta ve yapılan işin sürekli kontrol gerektirmesi söz konusu olabilmektedir.⁴⁵

2.2.1.2. GÖTÜRÜ FİYAT SÖZLEŞMELERİ

Sözleşme ve uygulama projeleri kesin ve belirli olan işlerde bu tür sözleşmeler kullanılır.⁴⁶ Bu usulde inşaat bedeli, götürü olarak tespit edilir. Götürü fiyat, yapılacak işin tamamını kapsayacak şekilde belirlenebileceği gibi, belirli iş üniteleri ve pozisyonlar için de ayrı ayrı veya gruplara ayrılmış olarak ta tespit edilebilir.⁴⁷

Bu tip sözleşme usulünde yüklenici firma bütün riskleri üzerine alır ve proje ile şartnamelerde bulunan bilgiler, vereceği teklifi etkileyerek sözleşmenin uygulama sırasında yüklenici firmayı ucuz işçilik ve ucuz malzeme kullanımına itebilir.⁴⁸

2.2.2. MALİYET + KAR İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

Yapılması istenen inşaatla değişken maliyetler sebebiyle özellikle uzun yıllar sürecek olan inşaat projelerinde gerek müteahhit gerekse işveren tarafından yapılan fiyat tespiti büyük önem arz etmektedir. Bu sebeple maliyetlerin her an sapma olasılığı müteahhitleri maliyet artı kâr usulü sözleşmeler yapmaya itmektedir.⁴⁹ Genel bir tanımla yapılan işin kapsamına giren işgücü, materyal, ekipman, yedek parça vb. gibi maliyet unsurlarının ve buna bağlı belirli bir kâr payının belge karşılığında ödenen bir sözleşme yöntemidir. Kâr, toplam maliyete bağlı yüzde veya bağımsız sabit bir miktar da olabilir.⁵⁰ Bu usule idare, maliyete dahil olan bütün giderleri üstlenip bununla birlikte işi

⁴⁴ Demir, a.g.m. s.3

⁴⁵ Demir, a.g.m. s.3

⁴⁶ Göldoğan, Aytaçlı, Sevgen, a.g.e. s.4

⁴⁷ Kızılot, a.g.e. s.15

⁴⁸ Göldoğan, Aytaçlı, Sevgen, a.g.e. s.4

⁴⁹ Şenol Turut, "Maliyet Artı Kar Yönetimiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK'nun 42. Maddesi Kapsamında mıdır?", İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2010, sayı 100, s.81

⁵⁰ Demir, a.g.m. s.3

yapana belirli bir ücretin ödendiği “Maliyet+ücret” denilen usule de rastlanılmaktadır.⁵¹

Maliyet artı kâr yöntemi sözleşmelerinde işin nihai maliyetinin işe başlanmadan hesaplanmasının mümkün olmadığı durumlarda yani detaylı maliyet hesabının çıkarılmasının gerektiği acil durumlarda,⁵² doğal afet, savaş, bilinmeyen arazi şartları gibi olağandışı durumlarda uygulama alanı bulur.⁵³ Maliyet artı kâr sözleşmelerinin en başta gelen avantajları ise; işe hemen başlama imkanı bulunabilmesi ve saptanması zor olan riskleri veya getirisi yüksek olan işlere olanak vermesidir. İş yapacak olan yüklenicinin yapacağı tüm harcamaların üzerine belirli bir kâr koyacağından risk değeri çok düşüktür. Bu sözleşme yönteminin dezavantajı ise ihale yapılmasına imkan vermemektedir. Çoğunlukla bir yükleniciyi tek kaynak olarak seçip sözleşme yapılır. Ayrıca yüklenicinin kârı önceden belirlendiğinden yapılacak işin ne kadar kaliteli olacağı belirsizdir. Maliyeti şişirmek amacıyla gereksiz iş yapılması, sahte belge kullanılması gibi usulsüzlükler ile maliyet artışı meydana getirebileceğinden kontrol sisteminin etkin olarak kullanılmasını gerektirmektedir.⁵⁴

2.3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN UNSURLARI

İnşaat sözleşmelerinin oluşmasında; eserin meydana getirilmesi, ücret ve tarafların anlaşmaları olmak üzere üç unsur vardır.⁵⁵ Bunlar;

- a) Eserin meydana getirilmesi:Eser sözleşmesinin iş görme sözleşmelerinin içinde yer alması “imal” unsurudur.⁵⁶ İnşaat alanında eseri ortaya çıkarmak, inşa etmek, mevcut olan bir yapıyı değiştirmek, onarmak, yıkmak, ilavelerde bulunmak,⁵⁷ demir parmaklıklar, koridor, balkon gibi inşaatın bir parçası olan yapıların karada olabileceği gibi, su da inşaatın olabilmesi ve şantiye binaları, barakalar

⁵¹ Kızılot, a.g.e. s.55

⁵² Turut, a.g.e. s.81

⁵³ Demir, a.g.m. s.3

⁵⁴ Demir, a.g.m. s.3

⁵⁵ Korkmaz,yapirehberi.net a.g.m. s .3

⁵⁶ Yusuf Büyükkay, "Eser Sözleşmesi", Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s.28

⁵⁷ Korkmaz,yapirehberi.net a.g.m. s.3

gibi geçici bir süreliğine olan yapılar gibi geniş bir şekilde ele alınabilmesi mümkündür.⁵⁸

- b) Ücret vaadi: Her iki tarafa da borç yükleyen eser sözleşmelerinde, müteahhidin eser meydana getirme borcunun karşılığı olarak iş sahibinin de yükleniciye ücret ödeme borcu doğmaktadır.⁵⁹ Ücret konularının sözleşmenin başından kararlaştırılmamış olması sonucu değiştirmez, eserin meydana getirilmesi karşılığında bir ücret ödenmesi gerekir.⁶⁰ Bu tür inşaat sözleşmesinde karşılaşılan bir hususa değinmek gerekirse müteahhit ile iş sahibinin yaptıkları inşaat sözleşmesi arsa payı karşılığında ise yüklenicinin eseri meydana getirme karşılığında, mülkiyetinde bulunan arsa paylarını müteahhide devretmeyi borçlanmadır. Bu şekilde olan bir sözleşmenin ücret dışı bir borçlanma niteliği taşımasından, bu sözleşmeler karma nitelikli sözleşmeler olarak kabul edilmektedir.⁶¹
- c) Tarafların anlaşmaları: İnşaat sözleşmesinin oluşturulması için tarafların karşılıklı ve birbirlerine uygun irade beyanlarını açıkça belirtmeleri gerekir.⁶² Ancak bu şekilde tarafların asli edimler üzerinde anlaşabilmeleriyle sözleşme tamam olur⁶³ ve sözleşmenin diğer tarafının müteahhit olarak, bir kişi veya tüzel kişinin olması mümkün olduğu gibi, iki veya daha fazla kişinin aynı sözleşmeyle taahhüt altına girmeleri de mümkündür. Çünkü birden fazla arz eden müteahhidin bütünlük arz eden bir işi birlikte üstlenmeleri, kendi aralarında bir adi ortaklık oluşturmuş olurlar.⁶⁴

⁵⁸ Deniz Güney, Vedat Akan, "Borçlar Hukuku Açısından Yapım Sözleşmeleri", www.yildiz.edu.tr/~deganey/sozlesme-2014-ders4-ek.pdf, Erişim Tarihi :03.01.2015

⁵⁹ Büyükay, a.g.e. s.28

⁶⁰ Korkmaz,yapirehberi.net a.g.m. s.3

⁶¹ Yusuf Büyükay, a.g.e. s.32

⁶² Yusuf Büyükay, a.g.e. s.33

⁶³ Korkmaz,yapirehberi.net a.g.m. s.3

⁶⁴ Yusuf Büyükay, a.g.e. s.34

2.4. TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDINA GENEL BAKIŞ

Ülkemizde inşaat işlerinde finansal nitelikte olan işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan en büyük fark inşaat sözleşmesi ile üstlenilen işlerin, işin başlama ve bitiş tarihlerinin farklı hesap dönemlerine denk gelmesinden yani yıllara yaygın olarak gerçekleşmesindendir.⁶⁵ Buna bağlı yapılacak bütün muhasebe işlemlerine belirli bir standart getirilerek TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, International Accounting Standards(IAS) 11 karşılığı olarak Türkçe'ye çevrilerek uygulamaya konulmuştur.

2.4.1. STANDARDIN AMACI

"İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanması inşaat sözleşmesinin amacıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda, Kavramsal Çerçeve'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir."⁶⁶

Farklı muhasebe uygulamalarının yapılması mümkün olan inşaat sözleşmelerinde, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından söz konusu olan standartta tamamlanma yüzdesi olarak açıklanan yöntemin kullanılması öngörülmüştür. Ülkemizde yıllardır uygulanmaya devam eden tamamlanmış sözleşme yönteminden farklı uygulamaların yapılmasını gerektirmektedir.⁶⁷

⁶⁵ Ahmet Nuri Başhelvacı, "Tms 11 İnşaat Sözleşmeleri", 2008, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Dönem Projesi, s.2

⁶⁶ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS11.pdf, Erişim Tarihi: 03.01.2015, s.2

⁶⁷ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", Türkmen Kitabevi, İstanbul 2011, s.185

2.4.2. STANDARDIN KAPSAMI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı amaçlarını gerçekleştirebilmek için aşağıdaki maddeleri kapsar:

- “Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri; ve
- Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler.”⁶⁸

Burada verilen maddeleri bir örnekle açıklamak gerekirse; yüklenici firma yeni bir yol inşa edecek ve yapılan sözleşmede yeni yapılacak yolun kenarındaki çevre düzenlemelerinin eski haline getirilmesi şartı vardır. Sözleşmede geçen bu maddeyle çevre düzenlemesi yol yapım işinin bir parçası olmuştur.⁶⁹

Konumuzda değinmiş olduğumuz inşaat sözleşmesi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmeleri TMS 11 İnşaat Sözleşmelerinin tanımlayan kısmında bahsedilmiştir.

2.4.3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ

Standart hükümleri bütün inşaat sözleşmelerinde tek tek uygulanır. Fakat bazı durumlarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenmesi mümkün olan bölümlerine ya da (bir sözleşme grubunun veya bir sözleşmenin özünü yansıtabilmek için) sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilmektedir.⁷⁰

2.4.3.1. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ

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

- Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,

⁶⁸ TMS 11, a.g.s. s.2

⁶⁹ Susmuş, Zengin, a.g.m. s.3

⁷⁰ TMS 11, a.g.s. s.3

- Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması; ve
- Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.”⁷¹

Konunun daha anlaşılır olması için bir örnekleme yapacak olursak; yüklenici firma 8 adet standart villa inşa etmek için ayrı ayrı sözleşmeler imzalamıştır. Bu villaların inşa edilmesi için arazinin müşteri tarafından hazırlanacağından her bir villanın inşaatı zaman ve maliyet olarak yaklaşık olarak aynıdır. Bu sebeple, villaların inşaatı tek bir inşaat sözleşmesi olarak dikkate alınabilir.⁷²

2.4.3.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BÖLÜMLENMESİ

“Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir. Bu değerlendirmeler şu şekilde sıralanabilir:

- Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,
- Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin, sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması; ve
- Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.”⁷³

Konunun daha anlaşılır olması için bir örnekleme yapacak olursak; ülkemizde artık sıkça rastladığımız Residence uygulamalarından yola çıkarak 2 senede toplam 10.000 konut taahhüdünde bulunmuş bir yüklenici firma sözleşmenin tamamı üzerinden % 15-20 kâr oranıyla çalışmayı kabul etmiş olsa da, her grup ev için ayrı ayrı sözleşmeler yapılacaktır.⁷⁴

⁷¹ TMS 11, a.g.s. s.3

⁷² IFRS Workbooks For Accounting Professionals, "IAS Construction Contracts", <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>, s. 4

⁷³ TMS 11, a.g.s. s.3

⁷⁴ Ziya Kutay Erşen, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması” ,2010, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.66

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

- Varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi; veya
- Varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi.”⁷⁵

2.4.4. SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİ

İnşaat sözleşmelerinin gelir ve maliyetlerini başlıklar halinde inceleyelim.

2.4.4.1. SÖZLEŞME GELİRİ

Sözleşme gelirinin içeriği aşağıdaki şekilde maddeler halinde belirtilmiştir:

- Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve;
- Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ile güvenilir biçimde ölçülebilenler olarak yer verilmiştir.⁷⁶

Sözleşme geliri, alınan veya alınacak olan hak edişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçümlenir. Buna göre sözleşmenin gelirinin ölçümü gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı belirsizliklerden etkilenir ve buna bağlı olarak sözleşme geliri dönemden döneme artabilir veya düşebilir.⁷⁷ Örneğin;

- “Yüklenici işletme ve müşteri, sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir,
- Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı, daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir,

⁷⁵ TMS 11, a.g.s. s.3

⁷⁶ TMS 11, a.g.s. s.3

⁷⁷ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.187

- Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar."⁷⁸

Değişiklik, sözleşme kapsamında olan iş ile ilgili herhangi bir değişiklik yapılması için verilen talimattır ve sözleşme gelirinde artış veya azalış etkisine neden olabilir.⁷⁹ Aşağıda belirtilen durumlarda ise değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir.

- Müşterinin sözleşme değişikliği ve değişikliğinden doğan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması,
- Sözleşme gelirinin güvenilir olarak ölçümlenebilmesi.⁸⁰

Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etme talebinde bulunduğu, sözleşme ücretine dahil edilmeyen maliyetlerdir.⁸¹ Aşağıda belirtilen durumlarda ise ek ödemeler sözleşme gelirine dahil edilir.

- Görüşmelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir duruma gelmesi,
- Müşteri tarafından onaylanması muhtemel olan tutarın güvenilir olarak ölçümlenebilmesi.⁸²

Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarını yakalamak veya bu standartların aşılması halinde yükleniciye ödenen ek ücretlerdir.⁸³ Aşağıda belirtilen durumlarda ise teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir.

- Sözleşme konusu belirlenmiş başarı standartlarına gelmek veya bu standartların aşılması halinde,
- Teşvik ücretinin güvenilir olarak ölçümlenebilmesi.⁸⁴

2.4.4.2. SÖZLEŞME MALİYETLERİ

Sözleşme maliyetlerinin içeriği maddeler halinde aşağıda belirtilmiştir:

- Belirli bir sözleşmeyle doğrudan doğruya ilişkili olan maliyetler,

⁷⁸ TMS 11, a.g.s. s.3

⁷⁹ Gökçen, , Ataman, a.g.e. s.187

⁸⁰ TMS 11, a.g.s. s.3-4

⁸¹ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.187

⁸² TMS 11, a.g.s. s.4

⁸³ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.187

⁸⁴ TMS 11, a.g.s. s.4

- Genel itibarıyla sözleşmeye konu olan işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye dahil edilebilecek maliyetler,
- Sözleşme şartlarına göre özellikle müşteriye yüklenebilecek diğer maliyetler.⁸⁵

Genel olarak sözleşme maliyetinin herhangi bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar meydana gelen sürede o sözleşmeye dahil olacak bütün maliyetlerdir.⁸⁶

Sözleşme maliyetleri belirli bir sözleşmeyle direk ilişkili olan maliyetleri kapsar.

- Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri,
- İnşaatla kullanılan sarf malzeme maliyetleri,
- İnşaatla kullanılan tesis ve makinelere ait amortismanlar,
- Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi, götürülmesi gibi bütün taşıma maliyetleri,
- Tesis ve makine kiralama maliyetleri,
- Sözleşmeyle direk ilişkili olan tasarım ve teknik destek hizmet maliyetleri,
- Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara mahsus öngörülen maliyetler,
- Üçüncü kişilerin ücret talepleri.⁸⁷

Diğer taraftan bu maliyetlerin, artık malzeme satışı veya sözleşmeye konusu işin sonuçlanması ile ortada kalan tesis ve teçhizatın satılmasından kaynaklanan gelirler ile azaltılabilir.⁸⁸

“Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve beli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdaki gider ve maliyetleri içerir:

- Sigorta,
- Beli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,
-

⁸⁵ TMS 11, a.g.s. s.4

⁸⁶ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.187

⁸⁷ TMS 11, a.g.s. s.4

⁸⁸ Gönül Büyüktürk, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulaması Örneği” ,2013, Okan Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.101

- İnşaat genel giderleri.⁸⁹

Örneğin, inşaat genel giderleri içerisinde olan personellere ait ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tâbi tutulması da bulunmaktadır. Bu kapsamda maliyetlerin müşteriye yüklenecek olan kısmı içerisinde geri ödenebilecek giderler olarak sınıflandırılmış genel yönetim giderleri ve geliştirme maliyetleri de bulunabilmektedir. Diğer yandan bir önemli husus ise sözleşmedeki işle ilgili ilişki kurulamayan ve dolayısıyla sözleşmeye yüklenemeyen maliyetlere dairdir. Bu maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetlerinin dışında bırakılır.⁹⁰ Bunları aşağıda maddeler halinde sıralayabiliriz:

- Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri,
- Satış maliyetleri,
- Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl olan tesis ve teçhizat amortismanı olarak standardın 20. maddesinde belirtilmektedir.⁹¹

Maliyetler bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.⁹²

2.4.5. SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu standardın gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi sırasında asıl sorunun inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülebiliyor olup olmamasıdır. Burada sözleşmenin gelirinin tespit yöntemleri de anlatılacaktır.

⁸⁹ TMS 11, a.g.s. s.4

⁹⁰ Büyüktürk, a.g.t., s.102

⁹¹ TMS 11, a.g.s. s.5

⁹² TMS 11, a.g.s. s.5

2.4.5.1. SÖZLEŞME SONUCUNUN GÜVENİLİR OLARAK ÖNGÖRÜLMESİ DURUMU VE TAMAMLAMA YÜZDESİ YÖNTEMİ

TMS 11 Standardına göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir olarak öngörülebiliyorsa, inşaata dair gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması dikkate alınarak, gelir ve giderler halinde finansal tablolarda yer bulmalıdır. Sabit fiyatlı bir inşaat sözleşmesinde sonucun güvenilir biçimde öngörülebilmesi için aşağıda belirtilen koşulların mevcut bulunması gerekmektedir.⁹³

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi,
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.⁹⁴

Maliyet artı kâr şeklinde olan bir sözleşmede ise, sonucun güvenilir olarak tahmin edilebilmesi için aşağıdaki koşulları sağlanması gerekmektedir.⁹⁵

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.⁹⁶

Genel itibarıyla bir inşaat sözleşmesinin güvenilir olarak kabul edilebilmesi için tarafların sözleşmenin inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları, alışveriş konusu ücretler, ödeme şekil ve koşullarını içermesi yeterlidir.⁹⁷

⁹³ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.189

⁹⁴ TMS 11. a.g.s. s.5

⁹⁵ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.189

⁹⁶ TMS 11. a.g.s. s.5

⁹⁷ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.189

Standarda göre, inşaat sözleşmelerine dair gelir ve giderlerin belirlenebilmesi için yani sözleşme sonucunun belirlenebilmesi için tamamlanma yüzdesi kullanılmalıdır.⁹⁸

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi: Finansal tablolara yansıtılacak olan gelirlerin ve giderlerin saptanmasında sözleşmenin tamamlanma aşamasının dikkate alınmasını ifade eder. Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme geliri, geline tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır.⁹⁹ Böylelikle, inşaat işinin tamamlanması beklenmeden, işle ilgili maliyet ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. (Çalışmamızın ileriki aşamalarında konuyla ilgili uygulama örneği yapılacağından bu parçada örneğe yer verilmeyecektir.) Bu yöntem işletmelerde olan gelir ve maliyet dağılımını yüzdeler ile ifade eder.

"Bir inşaat sözleşmesinin tamamlanma aşaması çeşitli yöntemlerle belirlenebilir.İlgili işletme yapılan işi en güvenilir olarak ölçen yöntemi kullanılmalıdır.Buna göre tamamlanma aşamasının belirlenmesinde kullanılan üç temel yöntem aşağıda belirtilmiştir."¹⁰⁰

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- Yapılan işe ilişkin incelemeler veya
- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı."¹⁰¹

Kümülatif Tamamlanma : Gerçekleşen Kümülatif Maliyet
Yüzdesi $\frac{\text{Gerçekleşen Kümülatif Maliyet}}{\text{Gerçekleşen Kümülatif Maliyet} + \text{Kalan Tahmini Maliyet}}$

Aşağıda varsayılan bir inşaat işletmesinin yüzdelerle ifade edilen bölümlerine ait örnek tablo verilmiştir.

⁹⁸ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.190

⁹⁹ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.190

¹⁰⁰ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.190

¹⁰¹ TMS 11, a.g.s. s.6

Tablo 2.1 30.maddeye göre Yüksel'in örnekleme ¹⁰²

	Bodrumlu Yapılarda	Bodrumsuz Yapılarda
Temel ve bodrum katı inşaatı, yapılan bodrum ve temel kazılarının yapılması, belediye ve kontrol tarafından gösterilecek depo veya yerlerine taşıma tesviye veya sıkıştırılması, temel inşaatının yapılması, zemin kat döşemesi üst seviyesine kadar temel bölme duvarları ile zemin kat blokaj ve döşemesi dahil olarak blokaj ve döşemelerin yapılması	%15	%10
Yapılarda zemin kat döşemesi üst tarafında iskelet inşaatının yapımı, beden ve bölme duvar, lento ve hatıllar ve tavanlar, beton içinde kalacak tesisat boruları (kaba inşaat), Çatı, çatı tecridi ve örtüsü ile çinko işleri, yağmur oluk ve boruları	%25	%30
Sağlık tesisatı (havagazı dahil)	%5	%5
Atık su tesisatı	%3	%3
Temiz su tesisatı	%3	%3
Elektrik tesisatı ve armatürleri, radyo, TV, uydu antenleri	%4	%4
Kalorifer tesisatı boruları, kolon muslukları (tecrit dahil)	%2	%2
Kapı, pencere doğramaları ile denizlik ve iç parapetler	%10	%10
İç sıvalar	%4	%4
Dış sıvalar	%4	%4
Döşeme ve duvar kaplamaları, korkuluklar, parmaklıklar	%8	%8
Dolaplar, raflar, camlı bölmeler	%2	%2
Cam takılması işlemleri	%2	%2
Radyatörlerin takılması (aksesuar dahil)	%4	%4
Kalorifer kazanı, tulumba, vana, kolektör ve taşıma deposu	%4	%4
Boya, badana ve cila işleri	%5	%5
Toplam	%100	%100

Tamamlanma Yüzdesi Yönteminin Avantajları ¹⁰³

- Faaliyetlerden doğan gelir ve giderler ait oldukları hesap dönemlerinin finansal tablolarında yer almasından dolayı muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesine uygundur.
- Finansal tablolara göre karar vericiler bakımından inşaat işletmesinin finansal tabloları daha gerçekçi bilgi verecektir.
- İşletmeye ait gelir ve giderler ait oldukları hesap dönemlerinin finansal tablolarında yer verilerek, işletmenin performansı hakkında açıklayıcı bilgi

¹⁰² Orhan Yüksel, Yapı İşlerinde İhale Düzenimiz, İzmir Ege Üniversitesi Basımevi, Bornova 2002, s. 574

¹⁰³ Burcu Adiloğlu, "İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama", 2006, İstanbul, İstanbul Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.41

vereceğinden, finansal tabloların gerek geçmiş yıllarla gerek diğer işletmelerle karşılaştırılmasına da imkân sağlayacaktır.

- Yıllara yaygın inşaat işinin tamamlanması için gereken ek maliyetleri devamlı tahmin edilmesi gerektiğinden, yönetimin tüm dikkatini devamlı iş üzerinde tutmasına sebep olur.
- Tamamlanma yüzdesi yönteminde ilgili olduğu dönemde sözleşme kapsamındaki işin hangi aşamasında olduğuyula ve işteki ilerleme hususunda faydalı bilgiler sağlar.

Tamamlanma Yüzdesi Yönteminin Dezavantajları¹⁰⁴

- Tamamlanma yüzdesi yöntemi tahminlere dayalı bir yöntem olduğundan ve geleceğin belirsiz olması tahminlerin hatalı olma olasılığını ortaya çıkarmaktadır.
- İşlerin devam ettiği uzun dönemlerde maliyet tahmininin değişik faktörlerden etkilenmesi ve sağlıklı olmaması gibi durumlarda, yıllara dağıtılan kâr gerçek durumu yansıtmayabilir.
- Yapımı devam eden ve ileride zararlar sonuçlanabilen işlerde ilk yıllarda tanınan kârın dağıtılması durumunda işletmenin zor durumda kalabilme olasılığı vardır.

2.4.5.2. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME (TAMAMLANMA) YÖNTEMİ

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine karşılık olarak ülkemizde uygulanan yöntem olduğundan çalışmamızın bu kısmında yer verilmesi uygun görülür. Tamamlanmış sözleşme yöntemi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin bütünüyle veya tamamına yakın bir kısmının tamamlanarak hasılat ve kârın ortaya çıkacağına dayalı uygulanan bir yöntem ve ayrıca yapılan inşaat işlerinde güvenilir tahminler yapmada yetersiz sonuçlar veren ve kendine özgü riskleri kapsayan projeler için uygulanan bir yöntemdir.¹⁰⁵ Bu yöntem ile gerçekleştirilmesi taahhüt edilen inşaat işinde yapılan maliyetler ve alınan ya da onaylanan hakediş tutarları, inşaat işinin devam ettiği dönemlerde işletmenin bilanço hesaplarında izlenmekte, ilgili dönemin sonunda çıkarılan sonuç hesaplarına yansıtılmamaktadır. Yapılması taahhüt edilen inşaat işinin önemli ölçüde tamamlandığı

¹⁰⁴ Adiloğlu, A.g.t. s.41

¹⁰⁵ Adrian, J. J., ve D.J. Adrian. "Construction Accounting: Financial, Managerial, Auditing, and Tax", Fourth Edition. Illinois, U.S.A., Stipes Publishing L.L.C., 2006, s. 52

veya tamamen bitirildiği döneme kadar bilanço hesaplarında takip edilen inşaat maliyetleri ile hakedişler, o dönemin sonuç hesaplarına aktararak taahhüt edilen iş ile ilgili kâr/zarar tutarı ortaya çıkarılmaktadır.¹⁰⁶

Ülkemizde genel itibarı ile uygulanan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelir, maliyet ve giderlerin muhasebeleştirilmesi ve kârın (zararın) hesaplanması Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi'ne göre yürütülmektedir.¹⁰⁷ Bu yöntemde inşaat süresine bakılmaksızın, inşaat tamamlanmadıkça inşaatla ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılamadığından, kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Bundan dolayı, inşaatın veya taahhüdün tamamlandığı yıl, inşaatın tüm hasılatının ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır.¹⁰⁸ Ayrıca bu yöntem taahhüt edilen inşaat işinin tamamen veya önemli bir kısmı tamamlanmadan elde edilen gelirle ilgili finansal tablolara hiçbir açıklama yapılmasına izin vermediğinden, muhasebe bilgi kullanıcılarının müteahhit firmanın finansal tabloları üzerinden sağlıklı değerlendirme yapmalarını önemli ölçüde engellemektedir.¹⁰⁹

Tamamlanmış Sözleşme Yönteminin Avantajları¹¹⁰

- Yapılan inşaat işinin tamamlanmasıyla birlikte kâr ve zarar hesabı yapıldığından, bulunan rakam en gerçekçi sonucu verecektir.
- Bu yöntemin kullanılmasıyla inşaat işi tamamlanana kadar, tamamlanma oranı yönteminde ki gibi detaylı hesaplamalara gerek kalmaz.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde karşılaşılan tahmini maliyet değişimleri ve diğer olası zararların ortaya çıkardığı sorunlar yoktur.
- Tamamlanmış sözleşme yönetiminde, inşaat maliyetleriyle ilgili herhangi bir tahminin konu edilmediği tutuculuk ilkesine uygundur.

¹⁰⁶ Ali Alagöz, "TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet Ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2009, Cilt: 2, Sayı: 1, s.3

¹⁰⁷ Ahmet Ağca, "İnşaat Sözleşmeleri, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, Ankara, s.252

¹⁰⁸ Gülbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı, "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.121

¹⁰⁹ Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, "UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması" Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.234

¹¹⁰ Adiloğlu, A.g.t. s.35-36

- Yıllara yaygın inşaat işinin sonuçlanmasıyla hesaplanan kâr, işin tamamlandığı yıldaki finansal tablolarda yer aldığından, vergilendirme bakımından işletmeye her sene bir yük olmayacaktır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminin asıl avantajı ise gelirin, tamamlanmayan kısma ilişkin olarak tahminlerden çok, sonuçlara dayanılarak raporlanmasıdır.

Tamamlanmış Sözleşme Yönteminin Dezavantajları¹¹¹

- Tamamlanmış sözleşme yöntemi muhasebenin temel ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesine aykırıdır.
- Bu yöntemde hasılat, maliyet ve giderler belli dönemlere dengeli olarak dağıtılmazlarsa, yöneticilerin karar alma yöntemlerinden biri olan, dönemler itibariyle yapılan finansal tabloları karşılaştırmanın bir anlamı olmaz.
- Bu yöntem, tutuculuk ilkesine bağlı kalınarak inşaat maliyetlerinin tahmin zorluğunu yok etse de, dönemler itibariyle gerçekleri yansıtmada hususunda yetersizdir.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde yıllara yaygın bir inşaat ve onarım işi birden fazla hesap dönemine yayılarak, inşaatın tamamlanmasına kadar olan sürede arada kalan hesap dönemlerine ait performansı göstermez. Bundan dolayı bu yöntem, kârın dönemler itibariyle düzensiz bir şekilde ölçümüne sebep olur.
- Yıllara yaygın inşaat işinin tamamlanmasıyla birlikte hesaplanan kâr tutarı işin bittiği yıldaki finansal tablolarda yer alacak ve dönemler itibariyle bu iş için herhangi bir vergi yükü getirmemekle birlikte, işin bittiği yıl işletme açısından ağır bir vergi yükü getirme ihtimali bir hayli fazla olacaktır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasıyla birlikte inşaat işletmeleri tarafından bazı muhasebe ilkelerine uyulmayarak bu işletme yönetimi için gereken bilgilerin zamanında üretilmesine izin vermemekte, yeni alınması planlanan yıllara yaygın inşaat işleri için geçmiş dönem bilgileri ile bir karşılaştırma yapılamayacak ve karşılaşılan finansal sorunlar sebebiyle başlanan işlerinin uzaması ve kalitesinin düşmesi gibi sonuçlarla karşılaşılabilir.

¹¹¹ Adiloğlu, A.g.t. s.36-37

2.4.5.3. SÖZLEŞME SONUCUNUN GÜVENİLİR OLARAK ÖNGÖRÜLEMESİ DURUMU

Sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemeyen inşaat sözleşmelerinde, yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara uygun olarak yansıtılır. Buna göre, yapılan inşaat sözleşmesinin maliyetlerinin toplam geliri aşması öngörülebiliyorsa beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara uygulanır. Sözleşme geliri veya maliyetlere ilişkin yapılan tahminlerde herhangi bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi ise muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilmesi yapılır.¹¹²

2.4.6. BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

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

Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır:

- Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın,
- Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması,
- TMS 11'de 9.ncu paragraf uyarınca ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı.¹¹³

Örneğin, yüklenici işletme, ormana sıfır konuma otel inşa edecektir. Söz konusu inşaatla ilgili teçhizat ve malzemeleri kiralamış, inşaatla çalışacak personeli de işe almıştır. Fakat, yüklenici inşaatın yapılacağı alana gittiğinde, ormanlık alanın yanmış olduğunu görmüştür. Müşteri, sözleşme fiyatını değiştirmeksizin otel inşası için yeni bir yer önermektedir. Müşterinin önerisi zararı azaltsa da tamamen ortadan kaldırmamaktadır. O nedenle ortaya çıkan bu zarar TMS İnşaat Sözleşmelerinin 36. maddesi uyarınca doğrudan gelir tablosuna alınmalıdır. Bir başka örnek ise grev olması

¹¹² Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. s.190

¹¹³ TMS 11, a.g.s. s.7

nedeniyle yüklenici firmanın işi geç tamamlamasını ve bu yüzden de ceza ödemek durumunda kalmasını gösterebiliriz.¹¹⁴

2.4.7. TAHMİNLERDE MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLER

Bu standardın tahminlerde meydana gelen değişikliklerle ilgili geliştirdiği kriter Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.(bakınız: TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar). Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kar veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır" ifadesi olmuştur.¹¹⁵

2.4.8. KAMU İLE PAYLAŞILACAK KONULAR

İnşaat sözleşmesindeki bir yüklenici aşağıdaki hususları kamuoyuna açıklar:

- Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı,
- Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirin saptanmasında kullanılan yöntemler,
- Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.¹¹⁶

Bir işletme bilançonun oluşturulduğu tarihte devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdaki hususları açıklamak durumundadır:

- Raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı,
- Alınan avanslar tutarı,
- Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlardır.¹¹⁷

¹¹⁴ IFRS Workbooks for Accounting Professionals, "IAS Construction Contracts", <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>, s. 7

¹¹⁵ TMS 11, a.g.s. s.7

¹¹⁶ TMS 11, a.g.s. s.7

¹¹⁷ TMS 11, a.g.s. s.7

Hakedişler teminata göre alınan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş şartların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilinceye kadar ödenmeyen hakediş tutarlarıdır. Hakedişler müşteri tarafından ödenmiş olsun veya olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin fatura edilmiş tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafında ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.¹¹⁸

Bir işletme sözleşme konusu olan işle ilgili olarak aşağıdaki hususları yerine getirmelidir.

- Müşterilerden olan brüt alacak tutarını varlık.
- Müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermelidir.¹¹⁹

Brüt alacak tutarı: katlanılmış maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış karların toplamında, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar çıkarıldıktan sonra geriye kalan tutarın, hakedişler toplamını aştığı devam eden tüm sözleşmeler için:

- Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından,
- Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.¹²⁰

Bir işletme varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına göre açıklamalıdır. Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden meydana gelebilmektedir.¹²¹

¹¹⁸ TMS 11, a.g.s. s.7-8

¹¹⁹ TMS 11, a.g.s. s.8

¹²⁰ TMS 11, a.g.s. s.8

¹²¹ TMS 11, a.g.s. s.8

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TÜRK VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. VERGİNİN DOĞMASI

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde inşaatın yapımına devam eden mükellefler herhangi bir kâr ya da zarar beyanında bulunmazlar. Ancak kâr ya da zarar beyanında bulunulmaması beyanname verilmez olarak anlaşılmamalıdır. Mükellefler normal sürede verilmesi gereken beyanlarını süresi içerisinde vermelidirler. Bunu bir örnekle izah edecek olursak ; yıllara yaygın bir inşaat işini 2011 yılında ihaleyle alan firma 2014 yılında işi teslim edecektir. İnşaatın başlangıcından bitimine kadar olan 2011, 2012, 2013 yıllarında normal sürelerinde beyanlarını verip, inşaatın bittiği son yılda, kâr ya da zararın belli olduğu finansal tablosunu oluşturarak 2014 yılı beyannamesinde kâr/zarar beyanını bildirecektir.¹²²

Gelir Vergisi Kanununda inşaat ve onarım işleri belirli kanunlarla hüküm altına alınmıştır. Mükellefler bu kanunlar kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın (5766 sayılı kanunun 8’inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008) Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar” şeklindedir.¹²³

Yıllara yaygın bir inşaat veya onarım işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesine göre vergilendirilebilmesi için aşağıdaki şartları taşımış olması gerekmektedir.

¹²² Hayrettin Usul, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi” Detay Yayıncılık, Ankara, 2012 s.13

¹²³ Gelir Vergisi Kanunu, “<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>”, Erişim Tarihi; 10/01/2015

- Yapılan iş inşaat veya onarım işi olmalıdır.
- İnşaat veya onarım işi taahhüde bağlı olarak yerine getirilmelidir.
- İnşaat veya onarım işi birden fazla takvim yılı kadar sürmelidir.¹²⁴

3.2. GELİR (193 SY.) VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ

Bir işin süresinin ne kadar olacağı sözleşme aşamasında belirlenir. Diğer bir ifadeyle yapılan sözleşmede işin teslim zamanı da belirtildiğinden, işin yıllara yaygın olup olmadığı kolayca saptanabilir. Bununla birlikte, kanun yıllara yaygın inşaat işinin ne zaman bitmiş olacağını da GVK'nda; bir işin bitmiş olması için geçici kabul tutanağının idare tarafından onaylanması yeterlidir şeklinde ifade etmiştir. Böylece yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde işin bitimi için kesin kabulün olması beklenmemekte, işin idarece kabul edildiği tarihi işin bitim tarihi olarak kabul etmektedir.¹²⁵

GVK'nun 44'üncü maddesine göre devam eden işin bitim tarihinden sonra, bu işlerden meydana gelen giderler ve her ne nam altında olursa olsun elde edilen hasılat, işletmenin bilançolarına yansıtılarak izleyen yıllara devredilir ve bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.¹²⁶

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışında, halihazırda devam eden işten hariç bu işler dışında arızı kâr veya zararlar da ortaya çıkabilmektedir. Yapılan inşaat işi nedeniyle alınan istihkakların bankaya yatırılması sonucu tahakkuk eden faizler, kur farkı gelirleri, alınan tazminatlar, iş makinelerinin satışından veya kiraya verilmesinden elde edilen bütün bu gelirlerin, devam eden inşaat ve onarım işinin bitimini beklenmeden, faaliyet dışı bir gelir olarak cari yıl kâr veya zararının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan Danıştay'ın bu konuda aksi yönde verilmiş kararları da mevcuttur.¹²⁷

¹²⁴ Büyüktürk, a.g.t., s.58

¹²⁵ Usul, a.g.e., s.14

¹²⁶ Onur Elele, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/YILLARA-SARI-INSAAAT-VE-ONARIM-ISLERINDE-DONEM-SONU-ISLEMLERI/e1727154-c3c7-4949-893b-c30818459148>, Erişim Tarihi: 14.01.2015

¹²⁷ Elele, a.g.m., s.2

193 Sayılı Gelir vergisi kanununun 42. maddesinde tarif edilen yıllara yaygın inşaatlar için şu ifade kullanılmıştır:"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." Bu sebeple işin bittiği yılda gelir tespiti yapıldığından bu durum özel bir vergilendirme rejimi meydana getirmektedir.¹²⁸

İnşaat ve onarım faaliyetleri yıllara yaygın olarak devam etmesi inşaatın devam süresi içerisinde elde edilen mali tablolarla gelirin olmadığı gözlemlenmesine neden olacağından ve bunun da şirket dışındaki üçüncü kişilere yanlış bilgi sağlamasına sebep olabilmektedir.¹²⁹

3.2.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDEN ELDE EDİLEN HAKEDİŞLERDEN YAPILAN VERGİ KESİNTİLERİ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde belirtilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar, işin bittiğinde tespiti yapılarak tamamı o yıla ait gelir sayılarak beyan edilir. Ayrıca yine aynı kanunun 94. maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi ile yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden hakediş ödemeleri üzerinden stopaj kesintisi yapılacağı hüküm altına alınarak vergi kesinti oranı %3 olarak belirlenmiştir.¹³⁰ Bu maddeler hükmü gereğince yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar hem gelir hem kurumlar vergisi beyanlarında o yılın geliri sayılmakta ve o yılın geliri vergilendirilmektedir.¹³¹

Yıllara yaygın inşaat işlerinin uzun sürmesi nedeniyle devletin doğacak olan vergiyi geç almasına ve bundan dolayı reel anlamda bir vergi kaybına uğraması durumu ortaya çıkabilir.Söz konusu durum verginin mali amacına aykırı olabileceği gibi, verginin genellik ilkesiyle ters düşmektedir. Bu nedenle devlet, vergilendirmede adil

¹²⁸ Özgür Çatıkkaş, "Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS-11 "İnşaat Sözleşmeleri Standardı" Açısından Değerlendirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2012 Eylül, Sayı 37, s.70

¹²⁹ Çatıkkaş, a.g.m., s.70

¹³⁰ Kesinti oranı 2006/11449 ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2007 tarihinden itibaren %3 olarak uygulanmaktadır

¹³¹ Erdal Koyuncu, "Vergisel Açidan Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinin Kapsamı", "http://www.dunya.com/vergisel-acidan-yillara-sari-insaat-ve-onarma-islerinin-kapsami-184714h.htm". Erişim Tarihi:14.01.2014

olabilmek adına müteahhide yapılacak ödemelerde vergi kesintisi yani stopaj yoluyla vergi uygulamasını bir zorunluluk olarak getirmiştir.¹³²

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen hakedişlerde uygulanan vergi kesintileri, sadece yapılan iş için verilen beyandan doğan vergiden indirim söz konusudur. Yani bir işletme örneğin üç farklı faaliyetten doğan vergiden sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden doğacak vergide yapılmış olan vergi kesintileri indirim konusu yapılabilir. Diğer işlerinden doğan vergilerde indirim konusu yapması söz konusu olamaz.

3.2.2. HAKEDİŞLERDEN YAPILAN VERGİ KESİNTİSİNDE ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin taraflar arasında yapılan sözleşmeye göre başladığı takvim yılı bitmesi gerekirken, herhangi bir sebeple bitmeyerek diğer takvim yılına sirayet etmesi durumunda;

- Sözleşme konusu inşaat ve onarma işinin izleyen takvim yılında da devam etmesi konusunda bir sözleşme varsa, bu sözleşme tarihinden itibaren,(örneğin 2011 yılında tamamlanmak üzere bir inşaat sözleşmesi yapıp daha sonra inşaat işin 2012 yılında devamı için Ekim ayında sözleşme yapıldı ise kasım ayından itibaren.)

- Eğer taraflar arasında böyle bir sözleşme yoksa, gelecek takvim yılından itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden, önceden ödenmiş istihkaklarla ilgilendirilmeksizin tevkifat yapılır.

Yabancı paralı inşaat işlerinde, hakediş bedelleri tahsil edildiği zamanda kur değerlemesi o tarih itibari ile yapılmalı ve buna göre hesaplanan tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmalıdır.

İnşaat işinin hakediş bedeli döviz cinsinden olan ve hakedişlerden mahsup edilmek üzere avans alınması durumunda, avansın ödendiği tarihteki kur esas alınarak, buna müteakip olan vergi hesaplanır.

¹³² Büyüktürk, a.g.t., s.58

Yıllara yaygın inşaat işinin tamamlanması için belli bir kısmının taşeron firmaya devredilmesi halinde, taşeron firmanın yapacağı iş aynı takvim yılında tamamlanması durumunda kesinti yapılmaz. Devredilen iş eğer aynı yılda tamamlanmayacak ve sonraki yıllarda devam edecekse ödenen hakedişlerden müteahhit tarafından tevkifat yapılır.

Konsorsiyumlar tarafından gerçekleştirilen inşaat işlerinde, Konsorsiyum üyelerinin taahhüt ettikleri işle sınırlı olarak yapılan ödemelerden kesinti yapılır.

İşin kabulünden sonra, eksikliklerin tamamlanması için alınan hakedişler GVK.44.maddesine göre o yılın kazancı sayılır ve vergi kesintisi yapılmaz.¹³³

3.2.3. VERGİ KESİNTİSİ YAPMALARI GEREKEN KİŞİ VE KURUMLAR

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yapılması gereken %3 stopaj kesintisini yapmakla yükümlü kişi ve kurumları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret Şirketleri ve ortakları,
- Dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonu yöneticileri,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,

¹³³ YasinDemir,"Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı",<http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/Y%C4%B1llara%20Yayg%C4%B1n%20%C4%B0n%C5%9Faat%20ve%20Onar%C4%B1m%20%C4%B0%C5%9Fleri.pdf>,Erişim Tarihi:12.01.2015

- Zira kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,¹³⁴

Yukarıda maddelerle ifade ettiğimiz kesinti yapmakla sorumlu olanlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesiyle paralellik gösteren Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde yer alan söz konusu ödemelerin (avans olarak ödenenler de dahil olmak üzere) nakden veya hesaben yapılması durumunda bu kesintiler yapılan ödemelerden kesilmelidir.¹³⁵

3.2.4. HAKEDİŞLERDE BELGELENDİRİLME VE KESİNTİYE ESAS MATRAH

Yıllara yaygın inşaat yapım ve onarım işlerinde işi taahhütte bulunup üstlenmiş olan kişi veya kurum, yapılan bu taahhüde karşılık işin devam ettiği dönem içinde muhtelif zamanlarda veya işin bitiminde, düzenlenen hakediş belgesi ile yapılan işe karşılık belli bir bedel tahsil eder. İnşaat yapım ve onarım işini yaptıran idare ile bu işi üstlenmiş yüklenici firma tarafından onaylanan, işin teslim edildiği kısmın maliyeti ile hakediş tutarından yapılan kesintiler ile net ödenmesi gereken tutarı gösteren belgedir.¹³⁶

Hakedişlerin yapılan inşaat ve onarım işinin kontrol ve denetimden sonra yapılması önemli bir husustur. Ayrıca hakedişler alındığında buna müteakip hazırlanan hakediş belgeleri VUK'nda düzenlenen belgelerden sayılmamaktadır. KDV Kanunu'nun 29. Ve 34. Maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve fatura benzeri belgelerde bu hakediş tutarlarının ayrıca belirtilmesi gerekmektedir. Bu sebeple yıllara yaygın inşaat yapım ve onarım işlerinde taahhütle bulunan işletmeler hakediş belgelerinin yanında fatura düzenlemelidirler.¹³⁷

¹³⁴ Atilla İnan, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", Sayıştay Dergisi, Sayı 60, s.60

¹³⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/15.htm, Erişim Tarihi:15.01.2015(Kesinti oranı 2006/11449 ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2007 tarihinden itibaren %3 olarak uygulanmaktadır.)

¹³⁶ Cemkut Badem, Volkan Tosun, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından Karşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 43, s. 44

¹³⁷ Badem, Tosun, a.g.m.,s.44

Hakediş faturalarının hazırlanması esnasında taşeron firmalar sanki mal ve hizmet teslimi yapıyormuş gibi hakediş faturası düzenleyip işverenlere vermektedirler. Düzenlemiş oldukları hakediş faturalarında stopaj kesintilerini belirtmeden işverenden yapacağı stopaj kesintisi yokmuş gibi kesilen faturalar uygulamada çok sık rastlanan ve gözden kaçan bir husustur. Bu durumda işverenler bu şekilde kesilen faturaları kabul edip muhasebe kayıtlarına işledikten sonra virman kaydı ile stopaj kesintilerini mahsup etmektedir.¹³⁸

VUK 229. maddesinde "fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde faturanın tanımı yapılmıştır. TTK 23. maddesinde de "Ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir." denilmektedir. Burada belirtilen tariflerde olduğu gibi yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden elde edilen hakediş faturalarında kesilmesi gereken stopaj tutarının faturada belirtilerek kesilmesi ve kalan alacağın genel toplam tutarında belirtilmesi gerekir. Aksi takdirde yani bu düzenleme usul ve esaslarına uyulmadığından VUK 353. gereğince cezalı duruma düşmeleri söz konusu olacaktır. Çoğul olarak yapılan yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde hakediş faturasının açıklama kısmında hangi işe ait olduğunun yazması yani inşaat yapı ruhsatındaki şekliyle yazması hem maliyet hem de asgari işçilik hesaplamasının yapılmasında kolaylık sağlar yine uyulmadığı takdirde ceza ile karşı karşıya kalma durumu meydana gelecektir.

Gelir vergisi kesintisi yapılmak için ödemelerde uygulanacak matrah KDV'siz matrahtır. Bu sebeple ihzarat, birim fiyat farkı, malzeme fiyat farkı matraha dahil edilir. Müteahhide iş bitmeden önce avans verilmesi durumunda yapım ve onarım işi nedeniyle avans ödenirken gelir vergisi kesintisi yapılır. Avans verildikten sonra iş

¹³⁸ Ayhan Gök, "İnşaat Sektöründe Muhasebe ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Uygulama" 2012, Okan Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.99

bitiminde yapılan hakediş ödemelerinde sadece avanstan geriye kalan ödenen miktardan vergi kesintisi yapılır.¹³⁹

3.3. KURUMLAR (5520 SY.) VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım kapsamına giren işlerin vergilendirilmesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 94 ve mükerrer 120. maddeleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. ve 30.maddelerinde yapılan düzenlemeler ile hüküm altına alınmıştır.

3.3.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM İŞLERİ KAPSAMINDA GEÇİCİ VERGİ

Geçici vergi, gerçek usulde vergilendirmeyi esas alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları esas alınarak gelir vergisi artan oranlı %15, kurumlar vergisi sabit oranlı % 20 vergi oranından hesaplanarak ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır.¹⁴⁰ Geçici vergi 4 dönem halinde 3. 6. 9. ve 12.ay mali tabloları esas alınarak her dönem kazancı beyan edilir. Geçici vergide hesaplanmış olan vergi aynı yıla ait bir önceki dönemde ödenmiş geçici vergi varsa veya geçici vergiye tabi kazançlarında tevkiyat yoluyla ödenmiş vergiler mahsup edilerek kalan tutar ödenmesi için beyan edilir. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemek zorundadırlar.¹⁴¹

GVK mükerrer 120. maddesinde olduğu gibi işe başlama ve bitiş dönemleri farklı hesap dönemleri olan yıllara yaygın inşaat GVK 42 maddesindeki kar veya zarar işin bittiği yılda hesaplanır ve mezkur yıl beyannamesinde beyan edilir. Yıllara yaygın inşaat faaliyetinin devam ettiği yıllarda geçici vergi ödenmez.¹⁴² Bu işle ilgili işin devam ettiği veya bittiği dönemde duran varlık satışı, makine kirası vb. gibi arızı nitelikte olan

¹³⁹ İnan, a.g.m., s.61

¹⁴⁰ Burhan Gündoğdu, " Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Tevkifatı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 311 Temmuz 2007, s 48

¹⁴¹ Gündoğdu, a.g.m., s.49

¹⁴² Çatıkkaş, a.g.m.. s 71

bir kazanç sağlanmışsa bu kazancı ilgili dönem geçici vergi beyannamesinde beyan edip, yalnızca bu kazancın geçici vergisini ödeyecektir.¹⁴³

İlgili kanun maddelerinde anladığımız yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde iş bittiğinde kazanç beyan edilir. Peki bu kanunun konulmasındaki amaç nedir? GVK 94. maddesinde yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde yapılan vergi kesintileri ön vergileme olarak görüldüğünden ve yapılacak yeni bir vergilendirme olarak yani mükerrer bir vergilendirme olacağından yıllara sari inşaat ve onarım işleri geçici vergi kapsamı dışında tutularak istisna kapsamına alınmıştır. Buradaki istisna kapsamı GVK 42. maddesindeki işlerin geçici kabulünün yapılmasına, işin bitimine veya bırakılmasına kadar devam eder.

GVK'nın 42. Maddesi'ne göre: "2361 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle değişen madde.) Birden fazla takvim yılına sirayet eden (5035 sayılı Kanunun 48/4-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın (5766 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008) Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar."

3.3.2. KESİNTİSİ YAPILAN VERGİLERİN GEÇİCİ VERGİDEN MAHSUBU

Vergi kesintisi yani stopaj kelime anlamıyla kaynakta kesinti anlamına gelmektedir. Bu anlamda vergi kesintisi mekanizması, mükellefin beyan etmek zorunda olduğu yıllık beyanname üzerinden tarh edilerek vergiden mahsup edilmek üzere yapılan ödeme sırasında kanuni oranda kesinti yoluyla alıkonularak vergi alacağının emniyet altına alınmasıdır.¹⁴⁴ Uygulama sırasında bütün işlemler tevkifat yapan ile istihkak sahibi arasında geçmektedir.

¹⁴³ Mehmet Maç, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi", <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/YILLARA-SARI-INSAAAT-VE-ONARMA-ISLERINDE-GEICICI-VERGI/564e46c8-a35b-48bc-8df3-0ec3109894bb>, Erişim Tarihi: 17.01.2015

¹⁴⁴ Gök, a.g.t., s.115

Yıllara yaygın inşaat ve onarım kapsamındaki işlerde ise bu duruma ek olarak vergide gecikmenin telafi edilmesi amacı güdülmektedir. Üçer aylık geçici vergi dönemlerinde de hesaplanan vergiden ilgili geçici vergi dönemi içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilmektedir.¹⁴⁵ "Bununla birlikte, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir."¹⁴⁶

3.3.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞİNDEN OLAN ZARARIN GEÇİCİ VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazancın olmadığı durumlar yani zararlarla sonuçlanabilir. Bunlar çeşitli nedenlerle olabilir.

GVK'nın mükerrer 120. Maddesine göre; "Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, cari vergileme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere bu kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK'un değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak belirlenen ilgili hesap döneminin üçer 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." ifadesi kullanılmıştır. Burada da ifade edildiği gibi geçici verginin konusu kazançtır. Kazanç işletmenin hesap özeti veya bilançosundaki dönem başı ve dönem sonu öz varlıkları arasındaki olumlu farktır. Mali tablolarındaki bu farkın kaynağı yıllara yaygın inşaat onarım işleri ise, bu işler kesinti yoluyla bir ön vergilemeye tabi tutulduğundan mükerrer vergilendirme olmaması için geçici vergiye konu edilmemesi yerindedir. Buna nazaran işletmenin zararı ise öz sermayeyi düşürmektedir. Yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamı dışında olan işlerden elde edilen kazançlardan, kapsama dahil zararlar indirilemezse, haksız bir vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin zararı, işletmenin kapsama girmeyen işlerin karından daha büyükse zarar etmiş bir

¹⁴⁵ Gök, a.g.t., s.115

¹⁴⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu, "Kesilen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/34.html, Erişim Tarihi: 16.01.2015

mükelleften vergi alınması gibi olay ortaya çıkacaktır.¹⁴⁷ Ayrıca vergilendirme sırasında zararın mahsubu için yasal bir engel bulunmamaktadır. Buna karşılık işletmenin zararının geçici vergiden düşülmesi hakkında değişik görüşler vardır.

Dönem içinde biten yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin meydana gelen zararın geçici vergi matrahından düşülmesinin gerekçeleri şunlardır.

- Yıllara yaygın inşaat işi kazancının geçici vergi matrahına dahil edilmemesi, kaynakta kesinti yapılarak bu kazancın ön vergilemeye tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır. Bu kazançlar üzerinden yapılan kesinti de bir tür geçici vergi yani ön vergilemedir. Bu durum geçici verginin ihdas edildiği 3505 sayılı Kanun'un gerekçesinde de belirtilmektedir. Bu nedenle söz konusu kazançlar özünde geçici vergiye (ön vergilemeye) tabi tutulmuş olur. Dolayısıyla bu işlere ilişkin zararlar, diğer kazançlara ilişkin geçici vergi matrahından düşülmelidir. Öte yandan bu zararlar zaten kaynakta kesinti yoluyla ile geçici vergiye tabi tutulmuştur. Yıllık kazançtan indirilecek yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin zararıyla ilişkili hasılat üzerinden daha önce kesilmiş olan stopaj gelir vergisinin hesaplanan geçici vergiden indirilmemesi durumunda mükerrer ön vergileme durumu ortaya çıkacaktır.

- 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde geçici vergi uygulamasına ilişkin olarak, geçici vergi uygulamasında önceki dönem zararının kaynağına bakılmaksızın kazançtan (geçici vergi matrahından) mahsup edileceği öngörülmüştür. Buna müteakip olarak idare, önceki yıl zararı içinde yer alan yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işi zararının geçici vergi matrahından indirimini kabul etmiştir. Dolayısıyla cari dönem zararı da matrahtan indirilebilmelidir.¹⁴⁸

3.4. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yaptırılan inşaat işleri ticari faaliyet çerçevesinde yapılan bir iş olduğundan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1.

¹⁴⁷ Haluk Erdem, "Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşi Zararı Geçici Vergiyi Etkilemelidir", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 52 Temmuz-Eylül 2000, s. 21

¹⁴⁸ Muzaffer Küçük, "2011 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu" Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2012, s. 31

maddesine konu olan işlerden sayılarak katma değer vergisine tabidir. İnşaat ve onarım işlerinde yapılan işlere karşılık ödenen hakediş bedelleri üzerinden faturalarda katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir. Katma Değer Vergisinin Mükellefi; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ve devamlı bir şekilde teslim ve hizmet ifasında bulunan, bunların yanında ithalat yapan ve anılan Kanunun 1. maddesinin 3. fıkrasında sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri yapan kişilerdir.¹⁴⁹

Konumuzla ilgili 3065 sayılı Katma Değer Vergisine konu olan işler şu şekildedir:

TESLİM

Madde 21. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

HİZMET

Madde 41. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler, bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

Yukarıda bahsi geçen ilgili 3065 sy. KDV Kanununun teslim ve hizmete ilişkin maddelerinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin konusunda olan müteahhidin kendi yapıp sattığı veya inşaat ve onarımını yaptığı inşaat işlerine atıfta bulunmak için bu maddelere yer verilmiştir.

Danıştay 7. Dairesince verilen 15.10.1993 tarih ve E.No: 1992/4200, K.No: 1993/4107 sayılı kararda, “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan inşaat firmasının

¹⁴⁹ İnan, a.g.m., s. 62

hakediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır” ifadesine yer verilmiştir.¹⁵⁰

3.4.1. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KDV TEVKİFATI

26.04.2014 Tarih ve 28983 sayılı KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtildiği üzere, yapım işleri dolayısıyla düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin belirtilen oranlarda tevkifat yapılarak faturayı kesen yüklenici işletme hesaplanan, fatura kesilen kurum tevkifat kısmı kadar 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.¹⁵¹

3.4.2. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNE AİT HAKEDİŞLERDE SORUMLU TAYİN EDİLEN VE TEVKİFATI YAPACAK KURULUŞLAR

İnşaat taahhüt işlerinde hak edişlere karşı kesilecek olan faturalarda sorumlu tayin edilen ve tevkifat yapacak olan kuruluşlar (birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere) 1 Seri No'lu tebliğde yapılan açıklamalara göre şunlardır:

- Genel ve katma bütçeli daireler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Vakıflar tarafından kurulanlar hariç, diğer tüm üniversiteler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,

¹⁵⁰ İnan, a.g.m., s. 62

¹⁵¹ "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği",
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=G89wKBicZxo4P3W3&type=teblig>, Erişim Tarihi:
29.03.2015

- Kanunla kurulmuş kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait olan işletmeler,
- Özelleştirme kapsamında bulunan kuruluşlar.
- Hisse senetleri İMKB'ye kote edilmiş şirketler.¹⁵²

3.5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KULLANILAN DEFTER VE BELGELER

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kullanılan defter ve belgeler aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

3.5.1. DEFTERLER

Ülkemizde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde tutulan defterleri VUK hükümlerinde göre tutulması gereken defterler ve bu kapsamda olmayan özel defterler olmak üzere iki başlık halinde ifade edebiliriz.

VUK. 183, 184 ve 185'nci maddeleri uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin kayıtlarına ilişkin tutulması zorunlu olarak: Yevmiye, kebir ve envanter defterleridir. Bu defterlere kısaca başlıklar halinde değinmek gerekirse;

Yevmiye Defteri: Günlük defter olarak ta anılan ticari işlemlerin belgelere dayanarak tarih sırası ile, maddeler halinde kaydedildiği deftere denir.

¹⁵² Şükrü Kızılot, “İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik”, Yaklaşım Yayıncılık 2010, Ankara, 14. Baskı, s.311

Defteri Kebir: Büyük defter olarak ta anılan kebir defteri yevmiye defterlerine kaydedilmiş olan işlemleri buradan alarak sitemli bir şekilde hesaplara dağıtan ve düzenli olarak bu hesaplarda toplayan muhasebe defteridir.

Envanter Defteri: Ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir.

Tutulması zorunlu olan bu defterler için VUK 3239 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesinde "bu defterlerin sayfalarının ciltli ve birbirini takip edecek şekilde sıra numaralı olması, ancak mükellefler diledikleri takdirde tutulması zorunlu defterleri müteharrik yapraklı olarak kullanabilecekleri" hükmü yer almaktadır.¹⁵³

Yapım İşleri İhale Uygulama Yönetmeliği'nin¹⁵⁴ ekinde (Ek-8) bulunan Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 29'uncu maddesinde işletmelerin tutulması gereken özel defterler 25 Yapım İşleri İhale Uygulama Yönetmeliği, (2009), ve Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği'nin¹⁵⁵ 10 ve 12'nci maddelerinin alt bentlerinde ise bu defterlerin nasıl tutulacağı ve hangi tür bilgiler içereceği bahsedilmiştir.

Özel defterleri aşağıdaki gibi sıralayıp açıklayabiliriz:

- Puantaj Defteri: İnşaat yapım ve onarım şantiyesinde çalışan personellere ait aylık olarak mesai hareketlerini gösteren defterdir.
- Röleve Defteri: Müteahhit ile mühendisin arasında ortak olarak bilinmesi ve unutulmaması gereken sonuçlar, krokiler gibi her türlü bilgiyi yazmak için kullanılan defterdir.
- Ataşman Defteri: İnşaat devam ettiği sürede esas projede olmayan işlerden, toprak altında kalma veya sökülüp atılma gibi ileride görünmeyecek şekilde kapanacak

¹⁵³ 3239 Sayılı Kanun, (1985), TC Resmi Gazete, 19014, 24 Aralık 1985

¹⁵⁴ Yapım İşleri İhale Uygulama Yönetmeliği, (2009), TC Resmi Gazete, 27159 (mükerrer), 04 Mart 2009

¹⁵⁵ Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği, (1979), TC Resmi Gazete, 16745, 05 Temmuz 1979

inşa kısımlarının (imalatın) şekil ve boyutlarını gösteren çizim ve sayısal bilgilere “ataşman” denir. Resmi bir protokol defteri olması nedeniyle, davalarda kanıtlayıcı bir resmi belge olarak kabul edilen ve uzun yıllar saklanması gereken bir defterdir

- Yeşil Defter: Devam eden inşaat işiyle ilgili müteahhitlerin yaptığı işlerin değerini hesaplamak için, yapılan işlerin ölçülme ve hesaplarının yazılması amacıyla kullanılan defterdir.

- Sürveyan Defteri: İnşaata sürekli kontrol etmekle görevli olan sürveyanlar (nezaretçi) tarafından, her gün yapılan iş miktarının, tam gün çalışılıp çalışılmadığının ve hava durumunun yazıldığı defterdir.

- Şantiye Defteri: Her gün hava durumu, işin ilerleyişi, gelişmesi, çıkan engeller, şantiyeye göre ihzarat¹⁵⁶ bedeli ödenecek gereçler ve fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarları fatura tarih ve numarasıyla, üst kademedeki gelenlerin ziyaretleri ve şifaen karar verilen hususların kayda alındığı defterdir.

3.5.2. BELGELER

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gerçekleşen durumlar için tutulması gereken önemli belgeler; işin sözleşmesi, geçici ve kesin kabul tutanakları, hakediş raporları ve hak ediş faturaları olarak sıralandırılır.

3.5.2.1. SÖZLEŞME

Çalışmamızın ana başlığını oluşturan sözleşmeler yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerindeki en önemli belgelerdir ve yapılacak işe dair tarafları bağlayan önemli bilgiler içerir.

¹⁵⁶ “İhzarat, herhangi bir imalat için gerekli malzemenin önceden alınarak şantiyede stoklanması işlemidir ve idarenin onayı ile yapılır.”, www.santiyeci.com, Erişim 14.04.2015

3.5.2.2. GEÇİCİ VE KESİN KABUL TUTANAKLARI

Yıllara yaygın inşaat ve onarımına ait iş, sözleşme ve eklerinde bulunan hükümlere göre tamamlandığında, yüklenici idareye geçici kabulün yapılması için yazılı olarak başvurur.¹⁵⁷

Herhangi bir geciktirici unsur olmadığı müddetçe başvuru tarihinden itibaren en geç on (10) gün içinde iş, yapı denetim görevlisince ön incelenir. Yapılan inceleme sonucu işin sözleşme ve eklerine uygun olarak tamamlandığının ve kabul işleminin yapılmasında Yapım İşleri Genel Şartnamesi'ne göre bir sorun olmadığının anlaşılmasıyla birlikte yapı denetim görevlisi "Geçici Kabul Teklif Belgesi"ni düzenler ve yetkili makama gönderir. Yetkili makam kendisine ulaşan Geçici Kabul Teklif Belgesi'ni en geç on (10) gün içinde Yönetmeliğin 4'üncü maddesine göre Geçici Kabul Komisyonunu oluşturur.¹⁵⁸ Hazırlanan bu Geçici Kabul Komisyonu ilgili işyerine giderek yüklenici tarafından yapılan işleri inceler. Bu komisyon, yapmış olduğu incelemeler sonucunda işi geçici kabule hazır bulursa, işin genel durumuna ilişkin görüşleri ile uygun göreceği diğer kayıt ve şartların bulunduğu "Geçici Kabul Tutanağı"nı yeterli sayıda düzenler. Komisyonca hazırlanan bu tutanak komisyon üyeleri ve yüklenici tarafından imzalanır.¹⁵⁹ Bu tutanak daha sonra yetkili makamca onaylanarak geçerli olmuş ve geçici kabul gerçekleşmiş olur.¹⁶⁰

Geçici kabulün yapıldığı tarih ile kesin kabulün yapıldığı tarihler arasında geçecek süre teminat süresidir. Bu tür işlerde teminat süresi, sözleşmesinde aksine bir hüküm yoksa en az on iki ay olmalıdır. Ancak yapılmış olan sözleşmede bulunan yapım işiyle birlikte yapılması istenen montaj, işletmeye alma, eğitim, bakım-onarım, yedek parça gibi destek hizmetlerine ait teminat ya da garanti süreleri işlerin özelliğine göre arttırılabilir veya eksiltilebilir. Bu sürelerden yapılan sözleşme veya eklerinde bahsedilir. İşin sözleşmede bahsedilen bitim tarihinden önce bitirilmesi ve iş bitim tarihini beklemeye gerek kalmadan işin kabulünün yapılması halinde, teminat

¹⁵⁷ Yapım İşleri Genel Şartnamesi, Madde. 41, Resmi Gazete Tarihi: 04.03.2009 Resmi Gazete Sayısı: 27159 Mükerrer

¹⁵⁸ Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği, Madde.7,, TC Resmi Gazete, 24968, 19 Aralık 2002

¹⁵⁹ Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği, Madde.8, TC Resmi Gazete, 24968, 19 Aralık 2002

¹⁶⁰ Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği, Madde.10, TC Resmi Gazete, 24968, 19 Aralık 2002

süresi geçici kabul tarihinden sonra başlar.¹⁶¹

Kesin kabul tutanağında bahsedilen süre dolduğunda, yüklenici idareye kesin kabulün yapılması için yazılı bir şekilde müracaat eder. Yapılan bu başvuru üzerine, yapı denetim görevlisince veya idarece görevlendirilen teknik eleman tarafından yapılan tetkiklerin sonucunda söz konusu işin kesin kabule uygun bulunursa, "Kesin Kabul Teklif Belgesi" hazırlanır. Kesin kabul teklif belgesinin hazırlandığı tarihten başlayarak en az on gün içinde yetkili makamca, Yönetmeliğin 4 üncü maddesine göre, kesin kabul komisyonu oluşturularak durum yükleniciye ilgili bir yazıyla bildirilir.¹⁶²

Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 42 ve 45 inci maddelerinde yazılı hükümlere göre kesin kabul komisyonu ilgili işyerinde giderek yapılan işi inceler, muayene eder ve gerekli gördüğü kısımların işletme ve çalışma deneylerini yapar. Yapılan muayenelerden sonra işi kesin kabule hazır bulunduğu takdirde, "Kesin Kabul Tutanağı"nı yeterli sayıda düzenlenerek komisyon üyeleri ve yüklenici tarafından imzalanır.¹⁶³ Kesin kabul tutanağı yetkili makamca onaylandıktan sonra geçerli olur ve kesin kabul yapılmış sayılır.

3.5.2.3. HAKEDİŞ RAPORLARI

Tanım olarak hakediş; müteahhidin ya da taşeronun; üstlenilmiş sözleşmeye göre inşaatı gerçekleştirdiği imalat ve belirli ihzarat karşılığı tahakkuk eden alacağıdır. Sözleşme tasarısının 9 ve 11'inci, eksiltme şartnamesinin 11'nci, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 39'uncu, Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği'nin 14, 17 ve Genel Teknik Şartnamesi'nin Genel hükümleri (1) maddeleri esaslarına göre tanzim edilir.¹⁶⁴

"Hakediş raporları, esas olarak yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgeler olması nedeniyle, aynı zamanda işin belli bir

¹⁶¹ Yapım İşleri Genel Şartnamesi, Madde 42, Resmi Gazete Tarihi: 04.03.2009 Resmi Gazete Sayısı: 27159 Mükerrer

¹⁶² Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği, Madde 11, TC Resmi Gazete, 24968, 19 Aralık 2002

¹⁶³ Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği, Madde 12, TC Resmi Gazete, 24968, 19 Aralık 2002

¹⁶⁴ Bilgehan Çiçek, "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Muhasebe İşlemleri ve Erzurum İlinde Bir Uygulama", 2012, Atatürk Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.14

kısının yapıldığını (tamamlandığını) da göstermektedir."¹⁶⁵

4734 sayılı Devlet İhale Kanunu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na ve Yapım İşleri Genel Şartnamesi'ne göre, hakediş raporları geçici ve kesin rapor olmak üzere iki ayrı hakediş raporu söz konusudur.

- Geçici Hakediş Raporu : " Ayda bir kez düzenlenen bu rapor müteahhitlerin o ay içinde yaptıkları işin karşılığını belirtir ve yüklenicinin başvurusu üzerine, sözleşme veya eklerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça her ayın ilk beş işgünü içinde düzenlenir.

Yüklenici başvurmadiğı durumda ise idare, en çok üç ay içinde, tek taraflı olarak hakediş düzenleyebilir."¹⁶⁶

- Kesin Hakediş Raporu : " İşin geçici kabulü yapıldıktan sonra, kesin hakediş raporunun düzenlenmesine esas olacak kesin metraj ve hesapların tamamlanmasına başlanır. Bunlar biri asıl olmak üzere en az üç suret halinde düzenlenir. Yüklenicinin kesin hakediş raporunun düzenlenmesinde geçici hakediş raporlarındaki rakamlara itibar edilmez ve kesin metraj ve hesaplar sonucunda bulunan miktarlar esas alınır."¹⁶⁷

3.5.2.4. HAKEDİŞ FATURASI

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde hakediş raporlarına istinaden yapılan ödemelere istinaden fatura düzenlenmelidir. VUK'un 229'uncu maddesinde belirtildiğı gibi; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır". TTK. 23'üncü maddesinde is şu şekilde ifade edilmiştir: "Ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir."

¹⁶⁵ Çiçek, A.g.t., s.14

¹⁶⁶ Çiçek, A.g.t., s.14

¹⁶⁷ Çiçek, A.g.t. s.14

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: YILLARA YAYGIN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN ULUSLARARASI STANDARTLARA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLESİ VE UYGULAMALAR

4.1. İNŞAAT SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

İnşaat sektörü, ülkelerin ekonomilerinin gelişmesine çok büyük bir katkı sağlayarak ekonominin canlılığını artırmaktadır. Ülkemizde, gıda ve tekstil sektöründen sonra inşaat sektörü, potansiyeli yüksek sektör olarak gelmektedir. Buna mukabil inşaat sektörü çok sayıda alt sanayi dalının gelişimini de etkileyerek var olmalarına neden olmuştur.. Hazır beton, demir, çimento endüstrisi, tuğla-kiremit fabrikaları gibi bir takım endüstri dalları, inşaat sektöründen dolaysız olarak etkilenmektedirler. Bundan dolayı inşaat sektöründeki her türlü olumlu veya olumsuz tüm gelişmelere paralel olarak bu endüstri dallarını etkilenmektedir. Ayrıca bu gelişmeler anılan endüstri dallarında istihdam edilen işçileri de etkileyerek devlet ekonomisi üstünde büyük etki meydana getirmektedir.¹⁶⁸

Ülkemizdeki yapılan konutların büyük bir kısmı özel sektör inşaat şirketleri tarafından yapılmaktadır. Yüksek gelir düzeyine sahip olanlara hitap edecek şekilde yapılan lüks konut projeleriyle birlikte büyük çoğunluğu Toplu Konut İdaresi tarafından yapılan orta ve alt gelir düzeyine sahip kişilere yönelik gerçekleştirilen projeler konut piyasasında potansiyelin canlı tutulmasına neden olmaktadır. Türkiye’de 1980’li yıllarda inşaat sektöründe büyük bir atılım yaşanmıştır. Devam eden yıllarda yapılan alt yapı yatırımlarının dönem sonlarında önemsizleşerek azalması ve ülkemizde gerçekleştirilen liberasyon politikaları sebebiyle artan faiz oranlarının yatırım ve finansman maliyetlerini arttırmasıyla birlikte sektördeki atılım, 1989 senesinde hız kaybetmeye başlamıştır. 1990’lı yıllara gelindiğinde kamu açıklarıyla gelen ekonomik krizler ve 2000’li yıllarda yapılan tasarruf önlemleri de inşaat sektöründeki kamusal

¹⁶⁸ Adiloğlu, A.g.t., s.7.

yatırımları olumsuz etkilemiştir. 2002 Yılında devlet teşvikleri ve ekonominin canlanmasıyla birlikte sektördeki bu olumsuz gidişat değişmeye başlayarak 2004 yılına gelindiğinde konuta olan talep patlama yapmıştır. Sonraki yıllarda sektör yine canlılığını korumuştur.¹⁶⁹

Son yıllarda ise ülkemizde sektörün gelişmesi ile istihdam oranının artırılmasına yönelik devletin destek politikası sürmektedir.

4.2. UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın son bölümünde örnek uygulama ile ilgili amaç, kapsam ve uygulamada kullanılan yöntemle ilgili bilgilere yer verilecektir.

4.3. UYGULAMANIN AMACI

Hazırlanan çalışmanın bu bölümünde, inşaat sözleşmelerine uygun bir uygulama örneği tasarlanmış olup ve bu uygulama örneği çalışmasıyla ilgili TMS 11 hükümleri çerçevesinde gereken işlem ve kayıtlara yer verilerek bu standardı açıklama amacı güdülmüştür.

4.4. UYGULAMANIN KAPSAMI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile ülkemizde geniş bir uygulama alanı bulan tamamlanma yüzdesi yöntemini ele alan işletme üzerinde yapılan uygulama örneği bu uygulamanın kapsamını ortaya koyar.

4.5. TMS 11 KAPSAMINDA TEK DÜZEN HESAP PLANINA DAİR AÇIKLAMALAR

Ülkemizde bilanço esasına göre defter tutan bütün mükellefler 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümleri uyarınca 01.01.1994 tarihi itibarıyla Tek Düzen Hesap Planı uygulanması mecbur kılınmıştır. Tek Düzen Hesap

¹⁶⁹ Rana Eşkinat, Filiz Tepecik, “İnşaat Sektörüne Küresel Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: XIV, Sayı: 1, 2012, s.31.

Planı'nda bulunan hesapların açıklamalarına göre ilgili kayıtları yaparak ihtiyaca ve amacına uygun olarak günümüzde de kullanılmaya devam etmektedir.

Ülkemizde Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği ile getirilen Tek Düzen Hesap Planı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesaplar için Tamamlanmış Sözleşme yöntemine uygun olarak yapılandırılmıştır.¹⁷⁰

Türk Vergi Mevzuatında yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için gelir ve giderlerin işin tamamlandığı hesap döneminde muhasebeleştirilmesini öngören Türk Vergi Mevzuatı hükümlerince yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin devam ettiği yıllarda ilgili döneme ait gelir, gider ve buna bağlı olarak kâr/zarar hesapları yapılmamaktadır.¹⁷¹ Yıllara yaygın inşaat yapım ve onarım işlerinde her bir inşaatın gelir ve giderlerinin ayrı ayrı tutulması nedeniyle tek düzen hesap planında "yıllara yaygın inşaat onarım ve maliyet hesabı" olarak nitelendirilip 170-178 hesapları arasında dokuz ana hesaba ayrılmıştır. İnşaat yapım ve onarım işi devam ettiği müddetçe tüm maliyetler dönem sonunda bu hesaplarda toplanır. Böylece her bir inşaat için maliyetler ayrı ayrı görülebilmektedir.¹⁷² Maliyet hesapları gibi aynı şekilde yapılan inşaatların tamamlanan kısımlarından alınan hakedişler de 350-358 hesapları arasında dokuz ana hesaba ayrılmıştır. Taşeronlara verilen avanslar ise 179 hesabında izlenmektedir.

Tablo 4.1: Tek Düzen Hesap Planında Yer Alan Yıllara Yaygın İnşaat Muhasebesi Hesaplarına İlişkin Tablo¹⁷³

Hesap Kodları	Hesap Adı
170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesapları
179	Taşeron Firmalara Verilen Avanslar Hesabı
350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişlerine İlişkin Hesaplar

¹⁷⁰ Ağca, a.g.e., s.247

¹⁷¹ Gökhan Misket, "TMS:11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebe Uygulamaları", 2014, Sakarya Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.81-82

¹⁷² Başhelvacı, a.g.t. s18-19

¹⁷³ Misket, A.g.t. s.81

Yıllara yaygın inşaat işi tamamlandığında 170-178 hesaplarında tutulan maliyetler yapılan hizmet karşılığı için kullanılan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılır. Diğer taraftan 350-358 hesapları arasında tutulan hakedişler hesabı da 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na aktarılarak gelir tablosu ana kalemleri sıralanır. Tek Düzen Hesap Planı'na göre bu şekilde uygulanan inşaat işleri muhasebesi TMS de yeri olan İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre kar/zarar hesaplarının gerçekleştiği hesap dönemi itibarıyla yapılması öngörülür.

TMS 11 tarafından öngörülen muhasebe esasları ile TDHP ve MSGUT kapsamındaki kayıt işlem ve esaslarının karşılaştırılacağı aşağıdaki tablo , Standardın YYİÖİ muhasebesindeki yaklaşımını özetlemek adına verilmiştir.

Tablo 4.2: TMS 11 Bağlamında TDHP ve MSUGT Karşısında TMS 11’ in Öngördüğü Muhasebeleştirme Esasları Arasındaki Farklar¹⁷⁴

Konu	TDHP- MSUGT	TMS 11
Hesap planı mevcut mu?	Evet	Hayır
Dönem giderlerin muhasebeleştirilmesi ne zaman yapılır? (İşin tamamlanmadığı dönemler için)	Ait olduğu dönemde muhasebeleştirilip dönem sonu aktif 17 hesap grubuna aktarılır	Ait olduğu dönemde muhasebeleştirilip dönem sonunda kar-zarar hesaplarına intikal ettirilir
Dönem gelirinin tespitinde izlenen yöntem	Dönem içinde tahakkuk eden giderler esasıyla	Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre
Gelir ve Giderlerin Kar- Zarar hesaplarına intikali ne zaman?	İşin tamamlandığı hesap döneminde	Her hesap dönemine ait gelir ve giderler ait oldukları dönemde

¹⁷⁴ Misket, a.g.t. s.82

Yukarıda verilen mevcut tabloda da belirtildiği gibi TMS 11'e ait durumlar günümüzde elde edilmesi istenen sonuçlara ulaşmak için ayırım yapılmıştır. TMS 11'de hem meslek mensupları, hem de akademisyenler tarafından kullanılması önerilen hesaplar bulunmakta ve bu hesapların kullanılmasında bir kısıtlama bulunmamaktadır. Bahsi geçen yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için meslek mensupları ve akademisyenlerin Tek Düzen Hesap Planı'nda kullanılması önerilen hesaplar için oluşturulan tablo aşağıdadır.

Tablo 4.3: TMS 11 Kapsamında Kullanılması Önerilen Hesaplar¹⁷⁵

Hesap No	Hesap Adı
174	Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri (Yapılmakta Olan İşler)
175	İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler
176	Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları
341	Alınan Hakediş Avansları
283	Ertelenmiş Vergi Varlığı
483	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Aslında önemli olan husus TDHP' de kullanımı ile ilgili detay verilmemiş hesaplardan kaydı yapılacak işlemin niteliğine göre ilgili olduğu hesap grubu içerisinde kaydedilmesidir. "TMS 11' de aktifleştirilir denen bir tutarın hangi aktif hesapta tutulacağı TDHP' da niteliğine en uygun hesap grubu altında açılacak bir hesaba kaydıyla mümkündür. Mevcut durumda iki adet MSUGT aracılığıyla kullanımı detaylandırılan hesapların dışında olan ve Standardın uygulanması için kullanılması gereken hesapların bu şekilde belirlenmesi kaçınılmazdır." ¹⁷⁶

4.6. UYGULAMADA TMS/TFRS'YE GÖRE YAPILAN DÜZELTMELER

Uygulama örneğinde karşılaştığımız aynı zamanda genel olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kullanılan hesapların standartlara göre düzenlenmesi

¹⁷⁵ Misket, a.g.t. s.83

¹⁷⁶ Misket, a.g.t. s.84

hakkında bilgileri şu şekilde sıralayabiliriz.

- **Dönen / Duran Varlıklar:** Dönen ve duran varlıklar kavramı TMS 1' 66-68'nci paragraflarında aşağıdaki özelliklere göre sınıflandırılmıştır.

- İşletmenin aktifinde bulunması ve bu varlığın bilinen faaliyet döngüsü içerisinde paraya çevrilmesinin beklenmesi,
- Bu varlıkların işletmenin faaliyetlerini devam ettirme amacıyla elde bulundurulması,
- İşletmede bulunan varlığın bilançonun kesinleşmesinden itibaren on iki ay içerisinde paraya çevrilmesinin beklenmesi,
- Bu varlıkların nakit veya nakit benzeri olması gerekmektedir.¹⁷⁷

- **Nakit ve Nakit Benzerleri:** İşletmede bulunan nakit ve vadesiz mevduatı ifade eder. Bir varlığın nakit ve benzeri olarak kabul edilebilmesi o varlığın değeri belirlenebilir bir nakde dönüştürülebilir olmasıdır. Uygulamamızda "Bankalar" hesabı uygulama örneğinde "Nakit ve Benzerleri" olarak anılacaktır.

- **Ticari Alacaklar:** İşletmenin faaliyetlerinden kaynaklı hasılataya dayalı müşterilerden olan alacakların tamamı veya bir kısmıdır. TMS 37 Standardının 11. paragrafında ticari borçlardan bahsedilirken mal ve hizmetler için kesilen faturalardan dolayı resmi olarak anlaşılan borçlar ifadesi bir alacağın taşınması gereken şartları da ifade etmiş sayılır. Burada anılan borçlar Ticari Alacaklar niyeti ifadesi ile bağdaştırılarak kullanılmıştır. Bu alacakların vade farkları, faiz vb. gibi gelirlerde ticari alacaklara konu edilir. Bu alacakların paraya çevrilmesi normal faaliyet döngüsü içinde 12 aydan uzun süreli bile olsa dönen varlıkların içinde sınıflandırılır.¹⁷⁸

- **Kısa Vadeli ve Uzun Vadeli Yükümlülükler:** Kısa Vadeli ve Uzun Vadeli Yükümlülükler kavramı TMS 1'de 69-76. paragraflar çerçevesinde aşağıdaki özellikleri

¹⁷⁷ Murat Güler, "Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na Göre İncelenmesi" 2014, Okan Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.113

¹⁷⁸ Güler, a.g.t. s.119

taşıyan yükümlülükler kısa vadeli yükümlülükleri, geriye kalan diğer bütün yükümlülükler de uzun vadeli yükümlülükleri ifade eder.¹⁷⁹

- Normal faaliyetler döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,
- Öncelikle ticari amaçla elde tutulması,
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya,
- İşletmenin yükümlülüğünün ödenmesini, raporlama döneminin sonundan itibaren en az 12 ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması.Yükümlülüğün, karşı tarafın seçimine bağlı olarak özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesine yönelik hükümler, sınıflandırmayı etkilemez.¹⁸⁰

- **Ticari Borçlar:** İşletmenin mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan yani tedarikçilerine olan borçlardır. TMS 37 Standardının 11. paragrafının a maddesinde yer alan ;"Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır" ifadesiyle finansal tablolarda bulunması gereken ticari borçlar bu itibarla sınıflandırılacaktır.¹⁸¹ Bu borçlara vade farkları, faiz, vb. gibi ilaveler bu kaleme dahil edilir. Bu borçların ödenmesi normal faaliyet döngüsü içinde 12 aydan uzun süreli bile olsa dönen varlıkların içinde sınıflandırılır.

- **Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü:**Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü) ise; Geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade etmektedir.¹⁸²

- **Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları:** İşletmenin döneme ait net kârı dışındaki birikmiş kâr/zararlar bu hesap kaleminde netleştirilerek gösterilir. Olağanüstü yedekler de birikmiş kar sayıldığından bu kalemde gösterilir.

¹⁷⁹ Gülerüz, a.g.t. s.119

¹⁸⁰ Gülerüz, a.g.t. s.119

¹⁸¹ TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, Erişim Tarihi: 12.04.2015

¹⁸² TMS 12, Gelir Vergileri Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS12.pdf>, Erişim Tarihi: 12.04.2015

- **Dönem Kârı/Zararı:** İşletmenin mevcut döneme ait raporlanan faaliyet sonucunun gösterildiği hesaptır.

4.7. TMS 11 KAPSAMINA GÖRE HAZIRLANMIŞ MUHASEBE UYGULAMA ÖRNEĞİ

Çalışmamın son bölümü olan bu bölümde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile TMS 11 standardında önceki bölümlerde de belirtilmiş hususları içine alan bir uygulama örneğinin hesaplanması ve muhasebe kayıtları incelenecektir. Örnekte TDHP kullanılacak olup yetersiz kaldığı yerlerde tavsiye edilen TMS 11 hesapları kullanılacaktır.

Örnek : GAYRET İnşaat Limited Şirketi 2010 yılında 40.000,00 TL bedelle alınan ve tahmini maliyeti 32.000,00 TL olan 30 ay sürecek olan bir inşaat işini 2012 yılının sonunda teslim ediyor. İnşaatın devam ettiği yapım süresince aşağıda sıralanmış olan finansal olaylar gerçekleşmiştir. (KDV, Gelir Vergisi Tevkifatı, Damga Vergisi ve diğer vergiler vuku dışında bırakılmıştır.)

- İnşaatın başlangıcı olan 2010 yılında 8.000,00 TL sözleşme maliyeti doğmuştur.
- 2011 yılında kullanılması düşünülen teçhizata ait montaj, nakliye ve depo giderleri nedeniyle 1.000,00 TL maliyet yapılmıştır.
- 2010 yılında 11.000,00 TL tutarında hakediş faturası kesilmiş ve tamamı tahsil edilmiştir.
- 2011 yılında işin bitirilebilmesi için 26.000,00 TL maliyet yapılarak beklentiler güncellenmiştir.
- 2011 yılı içerisinde meydana gelen dönem maliyetler toplamı 14.000,00 TL'dir.
- 2010 yılında yapılan 1.000,00 TL yapılan maliyetler 2011 yılı dönem maliyetine eklenmiştir.
- 2011 yılından 16.000,00 TL hakediş faturası kesilmiş ve tamamı tahsil edilmiştir.

- 2012 yılında inşaat firması inşaatla ilişkin yapılan 10.000,00 TL son maliyet gideri ile projeyi teslim ediyor.
- İnşaatın bitiminden sonra 13.000,00 TL kalan bakiye için hakediş faturası kesilmiştir. Buna mukabil 2.000,00 TL teminat kesintisi yapıldığından 11.000,00 TL tahsil edilmiştir.

Tablo 4.4: Uygulama Örneğine Göre Tamamlanma Yüzdesi Hesabı

	2010	2011	2012	TOPLAM
Döneme Ait Maliyetler	8.000,00	15.000,00	10.000,00	33.000,00
Devam Eden İşler	1.000,00	(1.000,00)	-	-
Tamamlanma Yüzdesi	8000 / 32000	23.000,00 / 35.000,00	33.000,00 / 33.000,00	
Dönemdeki Tamamlanma Yüzdesi - Kümülatif	25%	66%	100%	
Dönemdeki Tamamlanma Yüzdesi	25%	41%	34%	
Dönemdeki Sözleşme Geliri	40.000 X 25%	40.000 X 41%	40.000 X 34%	100%
Dönemdeki Sözleşme Geliri	10.000,00	16.400,00	13.600,00	40.000,00

Örnekteki veriler ve çözüm tablosuna göre yüklenici firma tarafından ilgili dönemlerdeki muhasebe kayıtları yıllar itibarıyla aşağıda tablolar halinde oluşturulmuştur.

Tablo 4.5:2010 Yılı Muhasebe Kayıtları

Yevmiye No	2010 Yılı Dönemine Ait muhasebe Kayıtları	
1	_____ / _____ 740.01 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. 102.01 Bankalar Hs. İnşaat Maliyetinin Kaydı _____ / _____	9.000,00 9.000,00
2	102.01 Bankalar Hs. 350.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedel Hs. 341.01 Alınan Hakediş Avansları Hs. Hakediş Bedeli ve Avansın Bankadan Tahsili _____ / _____	11.000,00 10.000,00 1.000,00
3	741.01 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 740.01 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. Hizmet Üretim Maliyetinin Yansıtma Hesabına Virmanı _____ / _____	9.000,00 9.000,00
4	170.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyet Hs. 174.01 Yapılmakta Olan İşler Hs. 741.01 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. Yansıtma Hesabının Maliyet Hesabına Virmanı ile Kapatılması _____ / _____	8.000,00 1.000,00 9.000,00

5	----- / ----- 622.01 Satılan Hizmet Maliyeti Hs. 170.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyet Hs. Dönem Maliyetinin Gelir Tablosu Hesabına Virmanı ----- / -----	8.000,00 8.000,00
6	350.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedel Hs. 600.01 Yurtiçi Satışlar Hs. Dönem Gelirinin Gelir Tablosu Hesabına Virmanı ----- / -----	10.000,00 10.000,00
7	690.01 Dönem K/Z Hs. 622.01 Satılan Hizmet Maliyeti Hs. Dönem Maliyetinin Dönem Sonu K/Z Hesabına Virmanı ----- / -----	8.000,00 8.000,00
8	600.01 Yurtiçi Satışlar Hs. 690.01 Dönem K/Z Hs. Dönem Gelirinin Dönem Sonu K/Z Hesabına Virmanı ----- / -----	10.000,00 10.000,00
9	690.01 Dönem K/Z Hs. 691.01 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hs. 692.01 Dönem Net Karı Hs. Dönem Net Karının Bulunması ----- / -----	2.000,00 400,00 1.600,00

10	----- / ----- 691.01 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hs. 483.01 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hs. Döneme Ait Verginin Ertelenmiş Vergi Hesabına Virmanı ----- / -----	400,00 400,00
11	692.01 Dönem Net Karı Hs. 590.01 Dönem Net Karı Hs. Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Virmanı ----- / -----	1.600,00 1.600,00

Tablo 4.6: 2010 Bilançosu (Uluslar Arası Standartlara Göre Hazırlanmıştır.)

VARLIKLAR		KAYNAKLAR	
Dönen Varlıklar	3.000,00	Uzun Vadeli Yükümlülükler	1.400,00
- Nakit ve Nakit Benzerleri	2.000,00	- Ticari Borçlar	1.000,00
- Ticari Alacaklar	1.000,00	- Alınan Avanslar	
- Yapılmakta Olan İşler		- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	400
		Özkaynaklar	1.600,00
		Ana Ortaklığa Ait Özkaynak	
		- Dönem Net Karı	1.600,00
Toplam Varlıklar	3.000,00	Toplam Kaynaklar	3.000,00

Tablo 4.7: 2010 Yılı Kar / Zarar Tablosu (Uluslar Arası Standartlara Göre Hazırlanmıştır.)

	Cari Dönem
Hasılat	10.000,00
Satışların Maliyeti	8.000,00
Brüt Kar / Zarar	2.000,00
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Karı	2.000,00
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	
- Dönem Vergi Gideri	
- Ertelenmiş Vergi Gideri	400,00
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı	1.600,00
Dönem Karı / Zararı	1.600,00

Tablo 4.8:2011 Yılı Muhasebe Kayıtları

Yevmiye No	2011 Yılı Dönemine Ait muhasebe Kayıtları
1	740.01 Hizmet Maliyeti 320.01 Satıcı Döneme Ait Maliyetin Kaydı
2	320.01 Satıcılar Hs. 102.01 Bankalar Hs Satıcılar Hesabının Kapatılması

3	170.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyet Hs 174.01 Yapılmakta Olan İşler Hs 2010 Yılından Yapılmakta Olan İşler Hesabının Virmanı _____ / _____	1.000,00 1.000,00
4	102.01 Bankalar Hs. 350.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedeli Hs. Hakediş Tahsil Kaydı _____ / _____	16.000,00 16.000,00
5	741.01 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 740.01 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. Maliyetin Yansıtma Hesabına Virmanı _____ / _____	14.000,00 14.000,00
6	170.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyet Hs 741.01 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. Yansıtma Hesabının Maliyet Hesabına Virmanı ile Kapatılması _____ / _____	14.000,00 14.000,00
7	622.01 Satılan Hizmet Maliyeti Hs. 170.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyet Hs. Dönem Maliyetinin Gelir Tablosu Hesabına Virmanı _____ / _____	15.000,00 15.000,00

8	----- / ----- 350.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedeli Hs. 341.01 Alınan Hakediş Avansları Hs. 600.01 Yurtiçi Satışlar Hs. Dönem Gelirinin Gelir Tablosu Hesabına Virmanı ----- / -----	16.000,00 400,00 16.400,00
9	690.01 Dönem K/Z Hs. 622.01 Satılan Hizmet Maliyeti Hs. Dönem Maliyetinin Dönem Sonu K/Z Hesabına Virmanı ----- / -----	15.000,00 15.000,00
10	600.01 Yurtiçi Satışlar Hs. 690.01 Dönem K/Z Hs. Dönem Gelirinin Dönem Sonu K/Z Hesabına Virmanı ----- / -----	16.400,00 16.400,00
11	690.01 Dönem K/Z Hs. 691.01 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hs. 692.01 Dönem Net Karı Hs. Dönem Net Karının Bulunması ----- / -----	1.400,00 280,00 1.120,00
12	691.01 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hs. 483.01 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hs. Döneme Ait Verginin Ertelenmiş Vergi Hesabına Virmanı ----- / -----	280,00 280,00

13	----- / -----	
	692.01 Dönem Net Karı Hs.	1.120,00
	590.01 Dönem Net Karı Hs.	1.120,00
	Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Virmanı	
	----- / -----	

Tablo 4.9: 2011 Bilançosu (Uluslar Arası Standartlara Göre Hazırlanmıştır.)

VARLIKLAR		KAYNAKLAR	
Dönen Varlıklar	4.000,00	Uzun Vadeli Yükümlülükler	1.280,00
- Nakit ve Nakit Benzerleri	4.000,00	- Ticari Borçlar	600,00
		- Alınan Avanslar	
		- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	680,00
		Özkaynaklar	2.720,00
		Ana Ortaklığa Ait Özkaynak	
		- Geçmiş Yıl Karları	1.600,00
		- Dönem Net Karı	1.120,00
Toplam Varlıklar	4.000,00	Toplam Kaynaklar	4.000,00

Tablo 4.10: 2011 Yılı Kar / Zarar Tablosu (Uluslar Arası Standartlara Göre Hazırlanmıştır.)

	Cari Dönem
Hasılat	16.400,00
Satışların Maliyeti	15.000,00
Brüt Kar / Zarar	1.400,00
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Karı	1.400,00
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	
- Dönem Vergi Gideri	
- Ertelenmiş Vergi Gideri	280
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı	1.120,00
Dönem Karı / Zararı	1.120,00

Tablo 4.11:2012 Yılı Muhasebe Kayıtları

Yevmiye No	2012 Yılı Dönemine Ait muhasebe Kayıtları	
1	_____ / _____ 740.01 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. 320.01 Satıcılar Hs. Döneme Ait Maliyetin Kaydı _____ / _____	10.000,00 10.000,00
2	320.01 Satıcılar Hs. 102.01 Bankalar Hs. Satıcılar Hesabının Kapatılması _____ / _____	10.000,00 10.000,00
3	102.01 Bankalar Hs. 120.01 Alıcılar Hs. 350.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedeli Hs. Hakediş Tahsil Kaydı _____ / _____	11.000,00 2.000,00 13.000,00
4	741.01 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 740.01 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. Maliyetin Yansıtma Hesabına Virmanı _____ / _____	10.000,00 10.000,00
5	170.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyet Hs 741.01 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. Yansıtma Hesabının Maliyet Hesabına Virmanı ile Kapatılması _____ / _____	10.000,00 10.000,00

6	622.01 Satılan Hizmet Maliyeti Hs.	10.000,00	
	170.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyet Hs.		10.000,00
	Dönem Maliyetinin Gelir Tablosu Hesabına Virmanı		
7	350.01 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedeli Hs.	13.000,00	
	341.01 Alınan Hakediş Avansları Hs.	600,00	
	600.01 Yurtiçi Satışlar Hs.		13.600,00
	Dönem Gelirinin Gelir Tablosu Hesabına Virmanı		
8	690.01 Dönem K/Z Hs.	10.000,00	
	622.01 Satılan Hizmet Maliyeti Hs.		10.000,00
	Dönem Maliyetinin Dönem Sonu K/Z Hesabına Virmanı		
9	600.01 Yurtiçi Satışlar Hs.	13.600,00	
	690.01 Dönem K/Z Hs.		13.600,00
	Dönem Gelirinin Dönem Sonu K/Z Hesabına Virmanı		
10	690.01 Dönem K/Z Hs.	3.600,00	
	691.01 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hs..		720,00
	692.01 Dönem Net Karı Hs.		2.880,00
	Dönem Net Karının Bulunması		

11	691.01 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hs. 483.01 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hs. Döneme Ait Verginin Ertelenmiş Vergi Hesabına Virmanı	720,00	720,00
12	692.01 Dönem Net Karı Hs. 590.01 Dönem Net Karı Hs. Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Virmanı	2.880,00	2.880,00
13	483.01 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hs. 370.01 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri Karşılığı Hs. Ertelenmiş Vergiye Dönem Sonu Karşılık Ayrılması	9.000,00	9.000,00

Tablo 4.12: 2012 İş Sonu Bilançosu(Uluslar Arası Standartlara Göre)

VARLIKLAR		KAYNAKLAR	
Dönen Varlıklar	7.000,00	Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.400,00
- Nakit ve Nakit Benzerleri	5.000,00	- Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	1.400,00
- Ticari Alacaklar	2.000,00	Özkaynaklar	5.600,00
		- Geçmiş Yıllar Karları	2.720,00
		- Dönem Net Kar	2.880,00
Toplam Varlıklar	7.000,00	Toplam Kaynaklar	7.000,00

Tablo 4.13: 2012 İş Sonu Bilançosu(Bilinen Uygulama)

AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF(KAYNAKLAR)	
	Cari Dönem		Cari Dönem
I- DÖNEN VARLIKLAR	7.000,00	I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.400,00
A-HAZIR DEĞERLER	5.000,00	G-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.400,00
3-BANKALAR	5.000,00	1-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	1.400,00
C-TİCARİ ALACAKLAR	2.000,00	III- ÖZ KAYNAKLAR	5.600,00
1-ALICILAR	2.000,00	D-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	2.720,00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	7.000,00	1-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	2.720,00
		F-DÖNEM NET KARI (ZARARI)	2.880,00
		1-DÖNEM NET KARI	2.880,00
		PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	7.000,00

Tablo 4.14: 2012 Yılı Kar / Zarar Tablosu (Uluslar Arası Standartlara Göre Hazırlanmıştır.)

	Cari Dönem
Hasılat	13.600,00
Satışların Maliyeti	10.000,00
Brüt Kar / Zarar	3.600,00
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Karı	3.600,00
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri	
- Dönem Vergi Gideri	720,00
- Ertelenmiş Vergi Gideri	
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı	2.880,00
Dönem Karı / Zararı	2.880,00

Tablo 4.15: 2012 Yılı Gelir Tablosu (Bilinen Uygulama)

A-BRÜT SATIŞLAR	13.600,00
1-Yurt İçi Satışlar	13.600,00
C-NET SATIŞLAR	13.600,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	10.000,00
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	10.000,00
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	3.600,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	3.600,00
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	720,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	2.880,00

Tablo 4.16: Yıllar İtibarıyla Brüt Alacak ve Yükümlülük Hesap Tablosu

	2010	2011	2012
Kümülatif Maliyet	8.000,00	23.000,00	33.000,00
Kümülatif Kar	2.000,00	3.400,00	7.000,00
Kümülatif Zarar	-	-	-
Kümülatif Hakediş Tutarı	11.000,00	27.000,00	40.000,00
Brüt Alacak Tutarı	-	-	-
Brüt Yükümlülük Tutarı	1.000,00	600,00	-

Tablo 4.17: TMS 11 Gereğince Yapılması İstenen Dipnotlara İlişkin Bilgiler

		2010	2011	2012
Sözleşmeye Ait Gelirler		10.000,00	16.400,00	13.600,00
X	Kümülatif Sözleşme Maliyeti	8.000,00	23.000,00	23.000,00
Y	Kümülatif Hesaplanan Tutar	2.000,00	3.400,00	7.000,00
Z	Kümülatif Hesaplanan Zarar	-	-	-
X+Y+Z	Kümülatif (Sözleşme+Hesaplanan Tutar-Hesaplanan Zarar) Değerleri Sonuçları	10.000,00	26.400,00	20.000,00
Alınan Avanslar		1.000,00	(400)	(300,00)
Brüt Alacaklar Tutarı		-	-	-
Brüt Borçlar Tutarı		1.000,00	600,00	-
Teminat Kesintileri		-		1.000,00

4.8. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME VE TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMLERİNİN FARKLILIKLARI

Yıllara yaygın inşaat işinin gelirinin tespitine ilişkin uygulanan iki yöntemde de işin bitiş tarihi itibarıyla işletmenin elde edeceği toplam kâr veya zararda bir değişim söz konusu olmamaktadır. Ancak, tamamlanmış sözleşme yönteminde toplam kâr inşaatın tamamlanmış olduğu yılda tespit edilmesine rağmen, tamamlanma yüzdesi yönteminde toplam kâr veya zarar işin yapılma derecesine göre tespit edilmektedir.¹⁸³ Buna mukabil, yapılan inşaat işinin tamamlanması için ihtiyaç duyulan giderlerle tamamlanma dereceleri doğru ve yerinde olarak ortaya konabiliyorsa, işin tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması tercih edilebilir. Ayrıca, yapılan inşaat işinin sonlandırılması için maliyetler doğru ve yerinde tespit edilemiyorsa, işin bitim yönteminin uygulanması daha gerçekçi olacaktır.¹⁸⁴

¹⁸³ Usul, A.g.e. s.19

¹⁸⁴ Usul, A.g.e. s.19

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin tamamlanması için ihtiyaç duyulan maliyet ve hasılatın muhasebeleştirilmesi ile raporlanmasına ilişkin olarak kullanılan tamamlanma yüzdesi yöntemi ve tamamlanmış sözleşme yöntemi arasındaki farklılıkları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;¹⁸⁵

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde katı bir ihtiyatlılık kuralı olarak uygulanırken tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik kuralı benimsenmiştir.
- Faaliyet alanındaki belirsizlik ve risklerin fazla olması durumunda “ihtiyatlılık” ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi, belirsizlik ve risklerin düşük olması durumunda ise tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak finansal tablolar oluşturulabilir.
- Tamamlanma yüzdesi yöntemi ticari kârın, tamamlanmış sözleşme yöntemi ise vergisel kazancın doğru bir şekilde ortaya konmasını amaçlamaktadır. Bundan dolayı, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise UFRS, TMS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamalar olmuştur.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminin ortaya çıkardığı maliyet ve gelirleri iktisadi olarak göz önüne alırsak maliyet ve gelirlerin işin tamamlanmasına kadar bilanço hesaplarında takip edilmesi, tamamlanma sonrasında ilgili hesaplarda tutulan tutarların sonuç hesaplarına aktararak yansıtılması görüşü benimsenmiştir.
- Tamamlanma yüzdesi yöntemini yine aynı bakış açısıyla ele aldığımızda ise birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanmasını beklenmeden döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmiştir.
- Tamamlanmış sözleşme yöntemiyle ortaya konan finansal tablolar bilgi kullanıcılarının yaptıkları analiz ve değerlendirmeleri kısıtlayıcı bir yapıya sahipken, tamamlanma yüzdesi yönteminde bu kısıtlamaların yerini şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik almıştır.
- Tamamlanma yüzdesi yönteminde yapılan inşaata ait maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmasını ve dönemsel olarak verilerin sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlamaktadır.

¹⁸⁵ Alagöz, A.g.m. s.4-5

- Tamamlanma yüzdesi yönteminde, inşaata ait maliyet ve gelirlerin tahakkuk esasına bağlı olarak kaydedilmesini ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlamaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanıldığı inşaatın devam ettiği hesap dönemlerine ilişkin faaliyet sonuçlarının genel olarak zarar ile neticelenmesi ya da kârın düşük düzeyde oluşması nedeniyle ortaklara kâr payı dağıtımı konusunda engeller çıkarken, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenmesi, kâr dağıtım kararlarının sağlıklı olarak faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlar.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin ortaya çıkarak sonuç hesaplarına aktarılması inşaat sürecinin sağlıklı izlenebilmesini önleyerek mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamını yitirmesine sebep olurken tamamlanma yüzdesi yönteminde bunun önüne geçilebilmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küresel gelişimin etkilerini taşıyan yani serbest piyasa ekonomisini benimseyen ülkelerde ve Türkiye'de çokuluslu uygulamalara geçilmek zorunluluk haline gelmiştir. Uluslararası faaliyet alanları geniş olan ülkeler sermaye piyasa ağlarını genişletmekte, mevzuat uygulamalarını güvenilir, karşılaştırılabilir ve uluslararası standartlara uyumlaştırmaya ve güncel tutmaya çalışmaktadırlar. Söz konusu ülkeler gelişim sürecinde istenen uygulamaları uluslararası muhasebe standartları altında bütünleştirmişlerdir.

Ülkemizde muhasebe sistemi genel itibarıyla vergi mevzuatı hükümlerine göre dekore edilmiştir. Bu nedenle hazırlanan mali tablolar firmaların gerçek durumdan farklı sunumlara sebep olmakta, uluslararası uygulamalarla arasında ciddi farklılıklar göstermekteydi. Ülkemiz muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek ve bu alanda gelişen tekniklerin benimsenmesi adına IASC tarafından getirilen standartlar ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları olarak ortaya çıkarılmıştır. Ülkemiz Avrupa Birliği üyelik süreciyle birlikte uluslararası alanda uygulama alanı bulan bu standartlara geçiş sürecini daha da önemsemiştir. Uygulamada giderek yaygınlaşan bu standartlar finansal tabloları daha şeffaf, karşılaştırılabilir, güvenilir ve anlamlı hale getirerek düzenli bir muhasebe sistemi meydana getirmektedir.

Ülkemizde TMS'nin uygulama zorunluluğu özel kanunlarla bu kapsama alınmış işletmelere getirilmiştir. Bu kapsam haricindeki işletmeler TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri - diğer bütün Türkiye Muhasebe Standartları için olduğu üzere- uygulama alanını yürürlüğe giren 6102 Sayılı TTK' da bulunan ifadelerden almaktadır. İşbu kanun TMS uygulamalarının kapsamını bazı kısıtlı bir grup işletmelerle sınırlı tutmaktadır.

TMS 11 kapsamında günümüzde uygulanan inşaat sözleşmeleri standardı ulusal ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgiler üretmektedir. İnşaat Sözleşmeleri Standardı yapılan işlerin ne kadar büyük, detaylı, maliyetli ve kompleks bir yapıda olursa olsun bu standartların uygulanması halinde belli bir finansal rapor

ortaya koyabilmektedir. TMS 11'den önce yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen hakedişler ve bu işlere ait yapılan maliyetler TDHP'na göre düzenlenmiş olsa bile uygulamada yorum farklılıkları ortaya çıkmakta ve tamamlanmış sözleşme yöntemi uygulanmaktaydı. Tamamlanmış sözleşme yönteminde olan bütün hesap planındaki gelir ve maliyetlerin gelir tablosuna aktarılmasından sonra kâr ya da zararın ortaya çıkması ancak işin tamamen bittiği hesap döneminde yapılıyordu. Bu da faaliyetin devam ettiği dönemlerde kârın veya zararın görülememesi, mali analizin yapılmasının kısıtlanması, ticari kârın yapılan işin geçici kabul ile ortaya çıkması bundan dolayı işletmede kar varsa dönemler itibarıyla ortaklara kar payı dağıtılamaması sorunları ortaya çıkmaktadır. Ancak TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre inşaat sözleşmesinin sonucu eğer güvenilir olarak öngörülebiliyorsa tamamlanma yüzdesi yöntemine göre dönem içerisinde yapılan hasılat ve maliyetler bilanço tarihi itibarıyla sözleşmenin tamamlanma oranına göre finansal tablolarda dönem kârı veya zararı yer bulabilmektedir.

TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardına uyumlu olarak genel itibarıyla örnek çalışmalar bulunmamaktadır. Uygulama örneğimize konu olan yıllara yaygın inşaat işinde tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebe kayıtları oluşturularak karşılaştırılabilir olması açısından hem TMS öncesi hem TMS sonrası mali tablolar ele alınmıştır. Uygulama örneğimizdeki işletme tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hasılat ve maliyetler dönemsellik ilkesi gereğini yerine getirerek sonuç hesaplarına aktarılmıştır. Bu sonuç hesapları ile dönemsel mali tablolar hazırlanmış ve dönem kârı/zararı ortaya çıkarılmıştır. Çalışmamızın uygulama örneğindeki sonuçlara göre hazırlanan mali tablolarda TMS ye göre hazırlanmış bilanço ile kâr/zarar durum tablosunda bilinen muhasebe kayıtları dışında düzeltme kayıtları bulunmaktadır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı bu örneğimizde işlenirken tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasıyla dönemsellik ilkesi gereğince gerekli kayıtlar yapılabilmesi için Tek Düzen Hesap Planı'nda bulunan ve bazı yeni hesapların kullanılmasıyla Standardın özüne uygun kayıt yapısı oluşturulmuş olacaktır. Bu bağlamda TMS'nin

yayımladığı TMS 11 İnşaat Sözleşmelerinin kullanılması daha şeffaf, gerçekçi, karşılaştırılabilir ve güvenilir mali raporlama yapılabilmesine olanak sağlayacaktır.

Devamlı büyüyen dünya ekonomisinde yatırımcıların buna paralel olarak ortak dile ihtiyacı artmakta ve bu nedenle Muhasebe Standartlarının gerekliliği daha fazla ortaya çıkmaktadır. Ancak ülkemizde bunu örneklendiren uygulamaların azlığı dikkat çekicidir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda bu standartların uygulanmasını esas almış ancak vergi mevzuatı hükümleri üzerine kurulu TDHP sistemini benimseyen birçok muhasebe meslek mensubunun bu standartları kavrayıp uygulama süreci de bundan dolayı uzamaktadır.

TMS'nin ortaya çıkardığı standartlarla ülkemizde uygulanan gerek özel vergisel düzenlemelerin gerek bilinen muhasebe sisteminin meydana getirdiği kompleks raporlama sisteminden arınarak hem ulusal hem de uluslararası standartlarda finansal tablolar hazırlanmış olacak ve maliyetlerin düşürülmesi sağlanacaktır. Literatürde sağlanan beraberliğin ülkemizdeki yorum farklılığını ortadan kaldırarak birikimli ve sağlam bir bilgi yapısı meydana getirecektir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

Adrian, J. J., ve D.J. Adrian., (2006) *Construction Accounting: Financial, Managerial, Auditing, and Tax*, Fourth Edition. Illinois, U.S.A., Stipes Publishing L.L.C.

Ağca, A., (2007) *İnşaat Sözleşmeleri, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

Büyükcay, Y. (2013), *Eser Sözleşmesi*, Yetkin Yayıncılık, Ankara

Gökçen G., Ataman B., Çakıcı C., (2011) *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*", Türkmen Kitabevi, İstanbul

Gökçen. G., Ataman. B., Çakıcı. C., (2006) *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*", Beta Yayınları, İstanbul

Kızılot, Ş. (2008), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,

Kızılot, Ş., (2010) *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara

Kostakoğlu, C. (2011), *İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri*, Beta Yayınları, İstanbul

Küçük, M., (2012) *2011 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu*" Yaklaşım Yayıncılık, Ankara

Sağlam. N., Şengel. S., Öztürk. B., (2007) "*UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*" Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

Uşul, H., (2012) *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara

Yüksel, O., (2002), *Yapı İşlerinde İhale Düzenimiz*, İzmir Ege Üniversitesi Basımevi, İzmir

Tezler/Projeler

Adiloğlu, B., (2006) *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*, İstanbul Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, İstanbul

Başhelvacı, A. N., (2008), *Tms 11 İnşaat Sözleşmeleri*, Yüksek Lisans Dönem Projesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Büyüktürk, G., (2013) *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulaması Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, İstanbul

Çiçek, B., (2012) *Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Muhasebe İşlemleri ve Erzurum İlinde Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, Erzurum

Erşen, Z. K., (2010) *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Afyonkarahisar

Gök, A., (2012) *İnşaat Sektöründe Muhasebe ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, İstanbul

Güteryüz, M., (2014) *Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na Göre İncelenmesi*, Okan Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, İstanbul

Misket, G.,(2014)*TMS:11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebe Uygulamaları*, Sakarya Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya

Makaleler

Alagöz, A. (2009) “*TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet Ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi*”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Cilt: 2, Sayı: 1

Badem, C., Tosun, V., (2014) *Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından Karşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 43

Başpınar, A. (Mayıs-Ağustos 2004), *Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*, Maliye Dergisi, Sayı:146

- Bostancı. S., (Nisan,-Mayıs-Haziran 2002), *Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Sayı 59
- Çatıkkaş. Ö., (Eylül 2012) *Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS-11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” Açısından Değerlendirilmesi*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 37
- Demir. F., (Eylül 1997), *Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:59
- Erdem. H., (Temmuz-Eylül 2000) *Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İş Zararı Geçici Vergiyi Etkilemelidir*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 52
- Eşkinat. R., Tepecik. F., (2012), *İnşaat Sektörüne Küresel Bakış*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: XIV, Sayı: 1
- Gündoğdu. B.,(Temmuz 2007) *Tam Mükellef Kurumlarda Vergi Tevkifatı*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 311
- İbiş. C., Özkan. S. (Ocak-Şubat-Mart 2006), *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Sayı:74
- İnan. A., (Ocak-Mart 2006) *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, Sayıştay Dergisi, Sayı 60
- Kocamaz. H., (2012), *Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci*, KSÜ İİBF Dergisi, Cilt:2, Sayı:2
- Köksal. T. (2013), *Uluslararası İnşaat Sözleşmelerinin Hazırlanması ve Uygulanması Süreci*, TBB Dergisi, Sayı:109
- Turut. Ş. (Temmuz-Ağustos 2010), *Maliyet Artı Kar Yönetimiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK’nun 42. Maddesi Kapsamında mıdır?*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Sayı 100
- Varıcı. İ., (2009), *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi:Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma*, MÜ İİBF Dergisi, Cilt 27, Sayı:2
- Yereli. A., Kayalı, N., Demirlioğlu, L. (2011), *İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E Dergisi, Cilt:13, Sayı:3

Elektronik Yayınlar/İnternet Siteleri

Atabay. Ş., *İnşaat Sözleşmeleri ve Yönetimi*, <http://www.yarbis.yildiz.edu.tr/satabay>, Erişim Tarihi:27.12.2014

Aydın. Y., (Ekim-Kasım-Aralık 2010), *Fıdıc Sözleşmeleri*, www.sayder.org.tr/e-dergi-fidic-sozlesmeleri-9-32.pdf, Erişim Tarihi:03.01.2015

Demir. Y., *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı*, <http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/Y%C4%B1llara%20Yayg%C4%B1n%20%C4%B0n%C5%9Faat%20ve%20Onar%C4%B1m%20%C4%B0%C5%9Fleri.pdf>, Erişim Tarihi:12.01.2015

Elele. O., *Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri*, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/YILLARA-SARI-INSAAAT-VE-ONARIM-ISLERINDE-DONEM-SONU-ISLEMLERI/e1727154-c3c7-4949-893b-c30818459148>, Erişim Tarihi:14.01.2015

Enhoş. Ş., *Uluslar Arası İnşaat Sözleşmeleri ve Olası Sözleşme İhlalleri*, <http://www.enhos.av.tr/tur/default.asp?id=193>, Erişim Tarihi:27.12.2014

Güldoğan. F., Aytaçlı. A., Sevgen. U. *İnşaat Sözleşmeleri ve Yönetimi*, http://www.yarbis1.yildiz.edu.tr/web/userCourseMaterials/satabay_e298410da8b93b9fae0e51644a073e6f.doc, Erişim Tarihi: 27.12.2014

Güney. D., Akan. V., *Borçlar Hukuku Açısından Yapım Sözleşmeleri*, www.yildiz.edu.tr/~deguney/sozlesme-2014-ders4-ek.pdf, Erişim Tarihi :03.01.2015

IFRS WorkbooksForAccounting Professionals, *IAS Construction Contracts*, <http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-516-teskilat-ve-gorevleri-hakkinda-yonetmelik.html, Erişim Tarihi:02.12.2014.

Korkmaz. A., (2004),*İnşaat Sözleşmeleri*,<http://www.yapirehberi.net/inshukuku-sozlesme.htm>, Erişim Tarihi: 27.12.2014,

Koyuncu. E., *Vergisel Açidan Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinin Kapsamı*, <http://www.dunya.com/vergisel-acidan-yillara-sari-insaat-ve-onarma-islerinin-kapsami-184714h.htm>. Erişim Tarihi:14.01.2014

Maç M.,*Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi*, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/YILLARA-SARI-INSAAAT-VE->

ONARMA-ISLERINDE-GECICI-VERGI/564e46c8-a35b-48bc-8df3-0ec3109894bb,
Erişim Tarihi: 17.01.2015

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı,
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS11.pdf, Erişim
Tarihi:03.01.2015

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS12.pdf>. Erişim
Tarihi: 12.04.2015

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı,
<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, Erişim Tarihi: 12.04.2015

Susmuş, T., Zengin Y. *İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları*,
[http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/turker_susmus_yasemi
n_zengin.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/turker_susmus_yasemin_zengin.doc), Erişim Tarihi: 31.12.2014

Kanunlar/Yönetmelikler

1 Nolu KDV Genel Uygulama Tebliği, 3065 sayılı kanunun uygulamasına ilişkin açıklamalar, TC Resmi Gazete, 28983, 26.04.2014

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5766 sayılı kanunun 8'inci maddesiyle değişen ibare,
Yürürlük: 06.06.2008

3239 Sayılı Kanun, (1985), TC Resmi Gazete, 19014, 24 Aralık 1985

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (Tevkifat kesinti oranı 2006/11449 ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2007 tarihinden itibaren %3 olarak uygulanmaktadır.)

Yapım İşleri İhale Uygulama Yönetmeliği, (2009), TC Resmi Gazete, 27159 (mükerrer), 04 Mart 2009

Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği, (1979), TC Resmi Gazete, 16745, 05 Temmuz 1979

Sermaye Piyasası Kanunu, Ek Madde 1, -Ek:15.12.1999-4487/27. Madde. TC Resmi Gazete, 23910, 18 Aralık 1999

Yapım İşleri Genel Şartnamesi, Madde. 41, Resmi Gazete Tarihi: 04.03.2009 Resmi Gazete Sayısı: 27159 Mükerrer

Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği, Madde.7,, TC Resmi Gazete, 24968, 19 Aralık 2002

Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği, Madde.8, TC Resmi Gazete, 24968, 19 Aralık 2002

Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği, Madde.10, TC Resmi Gazete, 24968, 19 Aralık 2002

Yapım İşleri Genel Şartnamesi, Madde 42, Resmi Gazete Tarihi: 04.03.2009 Resmi Gazete Sayısı: 27159 Mükerrer

Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği, Madde 11, TC Resmi Gazete, 24968, 19 Aralık 2002

Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği, Madde 12, TC Resmi Gazete, 24968, 19 Aralık 2002

ÖZGEÇMİŞ

Murat Keleş, 1988 yılında Karabük / Safranbolu’da doğmuştur. Öğrenim hayatını lise öğrenimini bitirinceye kadar burada tamamlamıştır. Daha Sonra 2008 yılında K.T.Ü. Gümüşhane M.Y.O. İşletme bölümü ve 2011 yılında Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme bölümünden mezun olmuştur. 2008 yılından sonra İstanbul’a yerleşerek muhasebe dalında çeşitli şirketlerde görev almıştır. 2013 yılında Okan Üniversitesi'nde Yüksek Lisans eğitime başlamıştır.Yüksek Lisans eğitime başladığı yılda Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajını başlatıp bir Holding bünyesinde Mali İşler Müdür Yardımcısı ve aday meslek mensubu olarak görevine ve eğitime devam etmektedir.