



**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK
LİSANS
TEZİ**

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE
ONARIM İŞLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE
TMS 11 İLE TÜRKİYE MEVZUATININ
KARŞILAŞTIRILMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ**

GULNUR SULTANKHANOVA

**İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

TEMMUZ 2015

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE TMS 11 İLE TÜRKİYE MEVZUATININ
KARŞILAŞTIRILMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ**

Gulnur SULTANKHANOVA

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

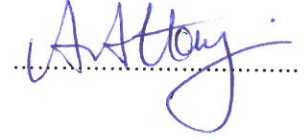
TEMMUZ 2015

Gulnur SULTANKHANOVA tarafından hazırlanan “Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde TMS 11 ile Türkiye Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uygulama Örneği” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile Gazi Üniversitesi İşletme Anabilim Dalında Muhasebe Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Adem ALTAY

İşletme Anabilim Dalı, Gazi Üniversitesi

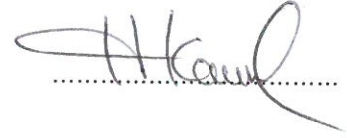
Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



Başkan: Prof. Dr. Hasan KAVAL

Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, Atılım Üniversitesi

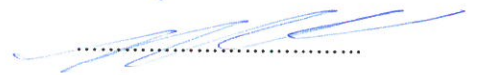
Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



Üye: Yrd. Doç. Dr. İbrahim YÜNGÜL

İşletme Anabilim Dalı, Gazi Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



Tez Savunma Tarihi: 07.07.2015

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.



Doç. Dr. Nihat YAZILITAŞ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Vekili

ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Gulnur SULTANKHANOVA

07.07.2015

YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE TMS 11 İLE TÜRKİYE MEVZUATININ
KARŞILAŞTIRILMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ

(Yüksek Lisans Tezi)
Gulnur SULTANKHANOVA

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Temmuz 2015

ÖZET

“Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde TMS 11 ile Türkiye Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uygulama Örneği” adlı tez çalışma konumuzu oluşturmaktadır. Amacımız, yıllara yaygın inşaat işi yapan işletmenin TMS 11 ile vergi mevzuatına göre muhasebeleştirilmesi neticesinde ortaya çıkan dönem sonuçlarını karşılaştırarak önemli farkları ortaya koymaktır. Çalışmamızda seçilen işletmenin vergi mevzuatına göre düzenlenmiş finansal tablolar ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı çerçevesinde düzenlenen finansal tablolar karşılaştırılmıştır ve değişiklikler incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar; işletmenin ödeyeceği vergi ve elde ettiği net kar her iki yöntemde de değişmediğini fakat işletmenin ödeyeceği vergilerin dönemlerinde önemli farklılıklar olduğunu göstermiştir. Bu farklılıkların oluşum nedeni tamamen uygulanan yöntemlerden kaynaklanmıştır.

Bilim Kodu : 1122

Anahtar Kelimeler : İnşaat, Vergi Mevzuatı, TMS 11, Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Sayfa Adedi : 165

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Adem ALTAY

COMPARISON OF IAS 11 AND TURKISH LEGISLATIONS ON THE BASE OF
ACCOUNTANCY PROCESS, WIDESPREAD BY YEARS IN CONSTRUCTION,
UNDERTAKING AND RENOVATION FIELDS WITH APPLICATION SAMPLE

(MA Thesis)

Gulnur SULTANHANOVA

GAZİ UNIVERSITY

SOCIAL SCIENCES

July 2015

ABSTRACT

"Comparison of IAS 11 and Turkish Legislations on the base of accountancy process, widespread by years in Construction, Undertaking and Renovation fields with application sample." constitutes the subject of our thesis. Our objective is pointing out the results of the major comparative differences in accountancy applications in IAS 11 and tax legislation of the construction firm operating by years. On our study, the financial statements revised in accordance with the tax legislation and the frame work of IAS 11 constructional contract standards have been compared and variances analyzed. Obtained results have demonstrated the entity of tax pay and net profit remained unchanged in both methods but in the tax payment periods of the firm significant differences has been observed. The cause of formations these differences have entirely stemmed from the methods applied.

Science Code : 1122

Key Words : Construction, Tax Law, IAS 11, Completed Contract Method, Percentage of Completion Method

Page Number : 165

Supervisor : Yrd. Doç. Dr. Adem ALTAY

TEŞEKKÜR

Tezin oluşmasına katkı sağlayan, çalışmalarına yön veren ve her zaman desteğini hissettiğim danışmanım Yrd. Doç. Dr. Adem ALTAY'a katkılarından dolayı teşekkür ederim. manevi destekleriyle beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan çok değerli aileme teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
v	
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	H
ata! Yer işareti tanımlanmamış.	
İÇİNDEKİLER.....	vii
ÇİZELGELER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR.....	xi
ii	
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	3
1.1. İNŞAAT İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR.....	3
1.1.1. İnşaat Kavramı.....	3
1.1.2. İnşaat Çeşitleri.....	3
1.1.2.1. Menkul İnşaat.....	4
1.1.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat.....	4
1.1.3. Vergi Hukuku Yönünden İnşaat.....	4
1.1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat.....	4
1.1.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaat.....	5
1.1.3.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri.....	6
1.1.3.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri.....	7
1.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ.....	7
1.2.1. Temel Kavramlar.....	7
1.2.1.1. İnşaat Sahibi.....	7
1.2.1.2. Müteahhit.....	7
1.2.1.3. Taşeron.....	8
1.2.1.4. İhale Makamı.....	8

1.2.1.5. Hakediş	8
1.2.1.6. Teminat	9
1.2.2. İnşaat Taahhüt Onarım İşinin Yapım Usulleri	10
1.2.2.1. Emanet Usulü.....	10
1.2.2.2. İhale Usulü	10
1.2.3. İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç	12
1.2.3.1. Proje Hazırlığı	12
1.2.3.2. Maliyetin Belirlenmesi.....	13
1.2.3.3. Yapım İşleri İhalelerinde İdarelerin Uyması Gereken Kurallar	14
1.2.3.4. İstenecek Belgeler.....	14
1.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE SÖZLEŞME TÜRLERİ VE FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ	15
1.3.1. Birim Fiyat Sözleşmesi.....	15
1.3.2. Maliyet + Kar Sözleşmesi	16
1.3.3. Götürü Fiyat Sözleşmesi.....	17
1.4. YABANCI ÜLKELERDE İNŞAAT MUHASEBESİ.....	17
1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri	18
1.4.2. Fransa.....	19
1.4.3. İngiltere	20
İKİNCİ BÖLÜM.....	22
YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	22
2.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLEME.....	22
2.1.1. Türkiye Mevzuatına Göre İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Vergisel Boyutu	22
2.1.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi	24
2.1.1.2. Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatın, Sonradan Yıllara Yaygın Olması Halinde Vergi Kesintisi	26

2.1.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi	27
2.1.1.4. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri Kapsamında Oluşan Kur Farklarında Vergi Kesintisi	27
2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi	28
2.1.3. Kur Farklarından ve Faizlerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi	28
2.1.4. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi ..	29
2.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi.....	30
2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri Kapsamında Yapılan Vergi Kesintisinin Mahsubu ve İadesi.....	31
2.1.7. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşinin Zararla Sonuçlanması Halinde Kesilen Vergilerin Durumu.....	32
2.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE GELİRİN TESPİT YÖNTEMLERİ.....	32
2.2.1. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi	33
2.2.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	35
2.2.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması	37
2.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MALİYET UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	40
2.3.1. Vergi Mevzuatına Göre Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi ..	40
2.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi..	41
2.3.1.2. İşçilik Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi.....	43
2.3.1.3. Taşeron Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi	46
2.3.1.4. Genel Üretim Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi	49
2.3.1.5. Genel Yönetim Giderleri	50
2.3.1.6. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı	50
2.3.1.7. Ortak Amortismanların Dağıtımı	53

2.3.2. TMS 11'e Göre Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	55
2.3.2.1. Sözleşmeyle Direkt İlişkili Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	55
2.3.2.2. Cari Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	60
2.3.2.3. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	61
2.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE HAKEDİŞ VE AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	61
2.4.1. Alınan Avansların Muhasebeleştirilmesi	62
2.4.2. Taşeronlara Verilen Avansların Muhasebeleştirilmesi	63
2.4.3. Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi.....	64
2.5. TAAHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAATLARDA İŞİN BAŞLAMA VE BİTİM TARİHİ	67
2.5.1. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama Tarihi	67
2.5.2. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi	67
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	69
TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDININ İNCELENMESİ	69
3.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI	70
3.2.İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ...	71
3.2.1. İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi	72
3.2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi.....	72
3.3. SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİ	73
3.3.1. Sözleşme Gelirleri.....	73
3.3.2. Sözleşme Maliyetleri	76
3.4. SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ..	77
3.4.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumunda Muhasebeleştirilmesi.....	78
3.4.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirilmesi	79
3.5. BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	80

3.6. TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLERİN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE ETKİSİ	81
3.7. KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR	82
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	84
YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE TMS 11 VE VERGİ MEVZUATININ KARŞILAŞTIRILMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ	84
4.1. TMS 11 VE VERGİ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	84
4.2. UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	88
4.2.1. Uygulamanın Amacı.....	88
4.2.2. Uygulamada Yer Alan İşletmenin Üstlenmiş Olduğu İnşaat Sözleşmesi Hakkında Bilgiler	88
4.3. STANDART ÖNCESİ FİNANSAL TABLOLAR	90
4.4. STANDARDA GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLAR.....	107
4.5. GELİR TABLOSU VE KARLILIK KARŞILAŞTIRMASI	128
4.6.VERGİ KARŞILAŞTIRMASI VE VERGİ YASASI DEĞİŞİKLİK ÖNERİSİ .	134
4.7. BİLANÇO KARŞILAŞTIRMASI VE LİKİDİTE ANALİZİ ÖNERİSİ	138
SONUÇ.....	153
KAYNAKÇA.....	157

ÇİZELGELER LİSTESİ

Çizelge 2. 1: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Dönemler İtibariyle Gerçekleşen Kârların Karşılaştırılması	38
Çizelge 2. 2: İşçi Ücretler Bordrosu	45
Çizelge 2. 3: Ortak İşçilik Ücretlerinin Köpür İnşaatına Dağıtılması	48
Çizelge 2. 4: Ortak İşçilik Ücretlerinin Yol İnşaatına Dağıtılması.....	49
Çizelge 2. 5: Ortak Genel Giderlerin İnşaat İşlerine Dağıtımı	51
Çizelge 2. 6: Ortak Amortismanın İnşaat İşlerine Dağıtımı	53
Çizelge 2. 7: Ortak Amortismanın İnşaat İşlerine Dağıtımı	54
Çizelge 2. 8: İşçi Ücret Bordrosu.....	57
Çizelge 3. 1: Ek Ödeme Taleplerinin Sözleşme Geliri Olarak Kabul Edilme Durumu.....	74
Çizelge 4. 1: TMS 11 Bağlamında TDHP ve MSUGT Karşısında TMS 11'in Öngördüğü Muhasebeleştirme Esasları Arasındaki Farklar.....	84
Çizelge 4. 2: TMS 11 Kapsamında Kullanılması Önerilen Hesaplar	85
Çizelge 4. 3: A İnşaat İşletmesi TMS 11 Ve Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenen Gelir Tablolarının Karşılaştırılması	128
Çizelge 4. 4: Finansal Tabloları TMS 11 İle Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Karlılık Oranlarının Karşılaştırılması.....	133
Çizelge 4. 5: Finansal Tabloları TMS 11 İle Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Vergi Giderleri Ve Vergi Sonrası Net Kar (Zarar) Karşılaştırılması	134
Çizelge 4. 6: A İnşaat İşletmesinin TMS 11'e Göre Hesaplanan Vergi Giderleri İle Vergi Mevzuatına Göre Kesilen Vergi Kesintilerinin Karşılaştırılması	135
Çizelge 4. 7: Finansal Tabloları TMS 11 İle Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Likidite Oranlarının Karşılaştırılması	151

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİK	: Kamu İhale Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RA	: Revenue Act (Gelir Kanunu)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TAMRA	: Technical and Miscellaneous Revenue Act (Teknik ve Çeşitli Gelir Kanunu)
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TRA	: The Tax Reform Act (Vergi Reformu Kanunu)
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Genel olarak dünyada olduğu gibi Türkiye’de de inşaat sektörü, ekonominin lokomotif ve sürükleyici sektörlerinden birisidir. Sektörün ekonomide öncü ve lokomotif olmasının ana nedeni diğer sektörler ile arasındaki yakın ilişkidir.

İnşaat sektörü; özel inşaat işleri ve taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri olarak ayrılır. Özel inşaatlar kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir. Özel inşaat işlerinde yapılan iş mamul olarak nitelendirilmektedir. Başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir ve taahhüt ile yapılan işlerin sözleşme şartlarını karşı taraf belirlediği için yapılan işler hizmet olarak nitelendirmektedir. Ayrıca taahhüt şeklindeki inşaat işleri de kendi aralarında yıllara yaygın inşaat işleri ve yıllara yaygın olmayan inşaat işleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bizim çalışmamızın konusunu oluşturan grup yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleridir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde, temelde iki yöntem vardır. Bunlar Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemidir. 11 numaralı Türkiye Muhasebe Standardında inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi kullanılmaktadır. Türkiye’deki vergi kanunlarına göre ise Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi uygulanmaktadır. Bu bağlamda çalışmamızda iki yöntem karşılaştırılarak farklılıkları ortaya konmuştur. Karşılaştırma inşaat işletmesinin finansal tabloları üzerinden gerçekleştirilmektedir.

Tezin temel amacı; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin TMS 11 ile vergi mevzuatına göre muhasebeleştirilmesi neticesinde ortaya çıkan dönem sonuçlarını karşılaştırarak önemli farkları tespit etmektir. Ayrıca; vergi mevzuatının, TMS kurallarına göre düzenlenen finansal tablolardan kurumlar vergisi hesaplayacak şekilde değiştirilmesi gerekliliğini ortaya koymak ta temel hedefimizdir.

Bu amaçla gerçekleştirilen tez dört bölümden oluşmaktadır;

Birinci bölümde; inşaat ve inşaat taahhüt işlerinin tanımı, inşaat taahhüt işlerinde sözleşme türleri ile yabancı ülkelerde inşaat muhasebesi üzerinde durulmuştur;

İkinci bölümde; yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebe sistemi içerisinde maliyet ve gelir ölçme yöntemleri olan tamamlanmış sözleşme yöntemi ve

tamamlanma yüzdesi yöntemleri karşılaştırılmış, yıllara yaygın inşaat taahhut ve onarım işlerinin maliyet unsurlarının muhasebeleştirilmesi, hakediş ve avansların muhasebeleştirilmesi incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı incelenmiştir.

Dördüncü bölümde; yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletmenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44 maddeleri gereğince düzenlenmiş bilanço ve gelir tabloları ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı çerçevesinde düzenlenen bilanço ve gelir tabloları karşılaştırılmış ve standart öncesi ve standart sonrası değişiklikler incelenmiştir ve uygulama sonuçları açıklanmıştır.

Sonuç bölümünde ise çalışmanın genel bulguları üzerinde durulmuş ve vergi yasalarında değişiklik önerileri sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Bu Bölümde inşaat ve inşaat taahhüt işlerin tanımı, inşaat taahhüt işlerinde sözleşme türleri ile yabancı ülkelerde inşaat muhasebesi üzerinde durulacaktır.

1.1. İNŞAAT İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

1.1.1. İnşaat Kavramı

Türk Dil Kurumu inşaatı; “yapma işi, yapım” olarak tanımlamıştır. 3194 Sayılı İmar Kanunu’nun tanımlar başlıklı 5’nci maddesinde ise “karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler” olarak tanımlanmıştır.

Diğer bir tanıma göre ise inşaat, malzeme ve işçilik kullanılarak, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tamamıdır (Kızılot, 2012: 47).

Binalar ve binaların eklentileri, duvarlar, köprüler, köprünün mesnetleri, demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri, mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. doktrine göre inşaat ve imalat kavramı içine girmektedir (Kızılot, 2012: 48).

İnşaat işleri ise, arsa veya arazi altyapısının üzerine hammadde ve işçilik kullanılmak suretiyle bir bina oturtulması eylemi ile gerçekleşen bir üretim sürecidir (Coşkun, Güngörmüş, 2008: 214).

Bu açıklamalardan sonra, genel anlamda inşaat “bir yanda inşaatın alt yapısını oluşturan arsa ve arazi, diğer yanda madde ve malzeme ile birlikte emek harcanarak, yapı oluşturma faaliyetidir” şeklinde tanımlanabilir (Şenlik, 2007: 2).

1.1.2. İnşaat Çeşitleri

İnşaat kavramını menkul inşaat ve menkul olmayan inşaat ya da diğer bir deyişle taşınmaz inşaat olarak incelemek mümkündür.

1.1.2.1. Menkul İnşaat

Sürekli kalmak amacı olmaksızın, belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen inşaatır. Menkul inşaatı örnek olarak; kulübeleri, barakaları, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırılarda inşa olunan tezgahları, bayramlar nedeniyle inşa olunan tribünleri gösterebiliriz. Menkul inşaatı tapu işlemlerine de gerek yoktur (Kızılot, 2012: 48). Ayrıca makine, tesis ve cihaz yapımları da bu gruba girebilir.

1.1.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat

Menkul olmayan inşaat, insan eliyle toprağa bağlı olarak ve devamlı kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değeri taşıyan yapılarıdır. Bunlar, menkul inşaat dışında kalan ve toprağa doğrudan doğruya veya vasıtalı bir şekilde bağlı olan inşaatır. Menkul olmayan inşaatlara köprüleri, yolları, meydanları ve binaları örnek olarak gösterebiliriz (Kızılot, 2012: 48-49).

1.1.3. Vergi Hukuku Yönünden İnşaat

İnşaat yapımı işleri vergi hukuku açısından başlıca iki türde gerçekleştirilmektedir (Cankaya, 2003: 17);

- Özel inşaatlar (Yap/Sat şeklinde sürdürülen inşaatlar)
- Taahhüt şeklindeki inşaatlar.

Özel inşaat işleri ile uğraşan işletmeler üretim işletmesi olarak kabul edilirken, taahhüt şeklindeki inşaat işleri ile uğraşan işletmeler hizmet işletmesi olarak kabul edilmiştir. Bu ayrım muhasebe sistemini işleyişinde farklılıkları da beraberinde getirmiştir.

1.1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat

Özel inşaatlar kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir. Yapanın kendi adına yapması esastır. Yapımın amacı önemli değildir. Kendileri kullanmak üzere yapabilecekleri gibi satmak amacıyla da yapabilirler (Yılmaz, 2004: 29).

Bu tür işletmeler belirli bir ticari amaç doğrultusunda inşaat yapan ve satan işletmelerdir. Bu işletmeler satın aldıkları veya kat karşılığı aldıkları arsalar üzerine ticari

amaçlara uygun olarak inşaat yapan ve bu yapılan inşaatın maliyeti üzerine ticari karını ekleyerek satan işletmelerdir (Usul, 2012: 3).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere özel inşaatları da yapılış biçimine göre ikiye ayırmak mümkündür (Kızılot, 2009: 43);

- Daire, kat ve dükkan halinde satmak amacı ile yapılan inşaatlar,
- Kişilerin kendi gereksinimi için ve satma amacı gütmeksizin yapılan inşaatlar.

Özel inşaatlarda dikkat edilmesi gereken konu, inşaatı gerçekleştiren kişi ya da kurumun inşa edilen varlığı kendi nam ve hesabına yapıyor olması yani gerçekleştirdiği üretim üzerinde sahiplik hakkının bulunması gerekmektedir. Arsanın mülkiyetinin inşaat sahibi gerçek kişi ya da kuruma ait olması veya başkasının mülkiyetinde bulunması inşaatın özel inşaat olmasına engel değildir (Cankaya, 2003: 385). Kendi arsaları üzerine apartman inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satan özel inşaat sahibi kişi ve kurumlar başkalarına ait arsaya, karşılığında belirli sayıda daire, kat ve dükkan vermek suretiyle de inşaat yapabilirler (Kızılot, 2009: 327).

Özel inşaatlarda gerçek anlamda bir üretim eylemi vardır. Sahip olunan ya da temin edilen arsa üzerine; ilk madde ve malzemelerin çeşitli makine ve aletlerin yardımıyla, enerji ve insan gücü kullanılarak işlenmesi ile ortaya yeni bir ürün çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu yeni ürün her ne kadar apartman, iş hanı, konut ya da iş yeri olarak tanımlanmış olsa da sonuçta mamuldür. Özel inşaatlardaki bu üretim akışı mamul üreten diğer üretim işletmelerinin aynısıdır (Cankaya, 2003: 386).

1.1.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaat

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmektir (Kızılot, 2012: 49).

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, BK'nın 355'nci maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi; istisna bir akittir ki, onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder (Kızılot, 2012: 50).

Buna göre başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir (Şenlik, 2007: 9). Ancak bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için şu unsurların yer alması gerekmektedir (Çankaya, 2003: 19-20).

- İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması: “İş sahibi” ya da “ihale makamı” olarak nitelendirilen bu kişiler; gerçek kişi olabilecekleri gibi, tüzel kişi de olabilirler. Ayrıca iş sahibinin kamu veya özel nitelikli olması sonucu değiştirmez.

- İşin yapılmasını üstlenen ikinci bir tarafın olması: Bir gerçek ya da tüzel kişiye ait inşaat işini, belirlenen koşullara uygun olarak yapmayı üstlenmiş olan gerçek kişi ya da kurumlardır. Müteahhit olarak tanımlanan bu kişiler, söz konusu taahhüt işini, tek başlarına üstlenebilecekleri gibi, başka firmalarla birlikte konsorsiyum oluşturmak yoluyla da üstlenebilirler.

- Sözleşmeye konu inşaat taahhüt ve onarım işinin bulunması: Başka bir gerçek ya da tüzel kişiye ait olan; müteahhit tarafından üstlenilmiş bulunan inşaat taahhüt ve onarım işinin bulunması gerekir. Sözleşmenin ana konusunu oluşturması bakımından bu unsur oldukça önemlidir. Sözleşme, varlık nedenini inşaat işinin varlığına borçludur.

- İnşaat taahhüt ve onarım işinin bir ücret karşılığında yapılıyor olması: İş yapan müteahhit işi bir bedel karşılığında yapmayı üstlenmiştir. İnşaat taahhüt işinin yapılmasıyla, işin karşılığı olan ücret arasında yakın bir ilişki vardır.

1.1.3.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri

İnşaat, taahhüt ve onarım işinin tamamlanma süresi 1 yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. Sürenin belirlenmesinde ise taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süre dikkate alınır. Burada bahsedilen süre 12 aylık süre değil, hesap dönemidir (Şenlik, 2007:10). Örneğin: 01.01.2014 tarihinde başlayıp 31.12.2014 de biten bir inşaat işi için geçen süre 1 yıl olmasına rağmen iş yıllara yaygın inşaat işi değildir. Çünkü aynı hesap dönemi içerisinde başlamış ve bitmiştir. Ancak 30.10.2014 tarihinde başlayıp 30.05.2015 yılında tamamlanan bir inşaatın yapım süresi 7 ay olmasına rağmen 2 takvim yılını (hesap dönemini) kapsamaması nedeniyle, Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri vergilendirme açısından Gelir vergisi Kanunun 42-43-44 maddelerinde düzenlenen özel hükümlere tabidir.

1.1.3.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri

Aynı takvim yılı içerisinde başlayıp biten inşaat taahhüt ve onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılır. Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri ise vergilendirme açısından genel hükümlere göre tabi olacaktır. Diğer bir ifade ile GVK'nın 42-43-44 maddelerinde yer alan özel vergilendirme sisteminin kapsamına girmez (Şenlik, 2007: 10). Örneğin 01.04.2014 tarihinde başlayıp 15.12.2014 tarihinde tamamlanan iş, aynı takvim yılında başlayıp tamamlandığı için yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak ifade edilir.

1.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ

1.2.1. Temel Kavramlar

İnşaat, taahhüt ve onarım işleri içerisinde inşaat sahibi, müteahhit, taşeron, ihale makamı, hak ediş, teminat kavramları önemlidir ve bu kavramları kısaca açıklamak konuya açıklık getirecektir.

1.2.1.1. İnşaat Sahibi

Kendisine ait bir inşaat işinin yapımını bir sözleşme ile belirli bir bedel karşılığında müteahhit kişi veya firmaya veren kişi veya kuruluşlar inşaat sahibi olarak adlandırılır. İnşaat yapım işini müteahhide veren iş sahipleri gerçek kişiler olabileceği gibi, tüzel kişiler veya devlet kuruluşları da olabilir (Usul, 2003:2)

1.2.1.2. Müteahhit

İnşaat, taahhüt ve onarım işini üstlenen gerçek ya da tüzel kişidir. Yüklenici olarak da tanımlanan müteahhit; belirli bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz olarak inşaat işini ihale eden kuruma veya kişilere karşı 'inşaat hizmeti' vermeyi taahhüt etmiş kişidir (Çankaya, 2003: 20)

1.2.1.3. Taşeron

Yapılacak işin; işçilik, taşıma, kiraya verme, mühendislik hizmetleri ve bunlara benzer nevilerinden bir kısmını ya da tamamını tutarı karşılığı yapan kişi veya firmalara denir (Kızılot, 1987: 9). Taşeronlar ve inşaat müteahhidi de kendi aralarında sözleşme yaparlar ve bu sözleşmeyle, inşaat müteahhidinin inşaat sahibine karşı taşeronların yaptığı hizmetlerden dolayı sorumluluğu saklı kalmak koşuluyla, taşeronlar uzmanlaştıkları alandaki hizmetleri inşaat müteahhidine karşı sorumlu olarak sağlarlar (Kartal, 1992: 10).

İnşaat taahhüt işletmelerinin taşeron kullanmalarının nedenleri ise şunlardır (Şenlik, 2007: 5);

- Taşeron işletmeler belli alanlarda uzmanlaşmış elemanlara sahiptirler. Bu nedenle yaptıkları işleri daha kaliteli ve ekonomik olarak yaparlar. İnşaat işletmelerinin bünyesinde uzman bulundurmaları, onlara her zaman iş olanakları sağlamayacaklarından ekonomik değildir.
- İnşaatların belli bölümlerinin yapımı özel makine ve teçhizat gerektirmektedir. Bu tür işleri yapacak iş makinelerini satın almak yerine taşeronlara yaptırmak daha az maliyetli olmaktadır.
- Özellikle inşaat taahhüt ve onarım işleri riskli bir faaliyet alanıdır. İşin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi riskin dağıtılmasına imkân verir.
- İnşaat işleri büyük sermaye gerektirmektedir. Örneğin iş makineleri parkının oluşturulması için büyük sermayeye ihtiyaç duyulmaktadır. İnşaat işlerinin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi bu sermaye yetersizliğinin giderilmesine olanak sağlamaktadır.

1.2.1.4. İhale Makamı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işini sözleşme kapsamında yaptıran taraf. Diğer bir deyimle; adına inşaat işi yapılan taraftır.

1.2.1.5. Hakediş

Bir inşaat, taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından belirli bir zamana kadar yapılan (gerçekleştirilen) kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş

denilmektedir. Diğer bir ifade ile hakedişler, müteahhitlerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanmak üzere işyerine getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını, hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimini ve tutarını; sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır (Şenlik, 2007: 6).

1.2.1.6. Teminat

Bir işin yapılmasının üstlenilmesi, gerçekleşecek bir alacağın veya geri almak üzere verilen değerlerin karşılığını temin gayesi ile sözleşme gereği olarak alınan değerlerdir (Şenlik, 2007: 9).

Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler;

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu 34'ncü maddesine göre inşaat ve onarma işlerine girecekler, geçici ve kesin teminat olarak aşağıdaki değerler bilinir;

- Tedavülde bulunan Türk parası,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektuplarını bildirebilirler.

a) Geçici Teminat

İnşaat ve onarma işlerinde müteahhitlerden, teklif bedelinin % 3'ü oranında geçici teminat alınır (Kızılot, 2012: 63).

Örnek: Teklif bedeli 300.000 TL olan bir iş için geçici teminat tutarı:

$$\text{Geçici Teminat} = 300.000 * 0,03$$

$$\text{Geçici Teminat} = 9.000 \text{ TL'dir.}$$

Geçici teminat ihale kazanılıp, kesin teminat yatırılıp, sözleşme yapılmasından sonra iade edilir.

b) Kesin Teminat

Müteahhit tarafından yapımı taahhüt edilen işin sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşme yapılmasından önce müteahhitten ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır (Kızılot, 2012: 63),

Örnek: İhale bedeli 300.000 TL bir işin kesin teminat tutarı:

$$\text{Kesin Teminat} = 300.000 * 0.06$$

$$\text{Kesin Teminat} = 18.000 \text{ TL'dir.}$$

1.2.2. İnşaat Taahhüt Onarım İşinin Yapım Usulleri

İnşaat ve onarım işleri, kamu kuruluş ve müesseselerince ya doğrudan ya da ihale suretiyle yaptırılmaktadır (Kızılot, 2012: 51). Doğrudan yapılanlar emanet usulü olarak isimlendirilir.

1.2.2.1. Emanet Usulü

Bir inşaat ve onarım işinin, araya bir müteahhit girmeksizin, idare veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafından yaptırılmasıdır. Emanet usulü yürürlükten kaldırılan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 81. Maddesinde yer almaktaydı. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ise emanet usulü veya benzeri nitelikte bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durum, emanet usulünün kaldırıldığı anlamında değerlendirmemelidir (Kızılot, 2012: 51).

İdarenin elinde bulunan işgücü ve ekipmanı kullanarak iş yapması her zaman mümkündür. Böyle durumlarda, ihtiyaçların mutlak suretle ihale ile karşılanması gibi bir zorunluk yoktur (Altun, 2004: 156).

İşin bir kısmının emanet usulüyle yapılması ve kalan kısım için ihaleye çıkılmasının gerektiği durumunda; İdarenin kendi imkânlarıyla gerçekleştireceği işlere ilişkin maliyetler, ihale maliyetinin hesabında hiçbir şekilde dikkate alınmayacaktır (Kızılot, 2012: 51).

1.2.2.2. İhale Usulü

İdarenin yüklenici işletmeyi seçmek amacıyla, belli istekliler arasından en uygun tercihi kabul etmesine ihale denilmektedir. Seçimde açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi ve uygun fiyat gibi unsurlar dikkate alınır.

Eksiltmelerde uygun bedel, tahmin edilen bedeli geçmemek üzere, önerilen bedellerin en düşük olanıdır. Ancak, yapılan karşılaştırma sonucunda idare için daha yararlı olacağı anlaşılan öneri uygun bedel olarak kabul edilebilir. En uygun ya da en düşük önerinin seçimi aşağıdaki usullerden birine göre yapılabilir (Kızılot, 2012: 52).

- Açık ihale usulü,
- Belli istekliler arasında ihale usulü,
- Pazarlık usulü,

a) Açık İhale Usulü:

Açık ihale usulü bütün isteklilerin teklif verebildiği bir ihale usulüdür (4734 sayılı Kamu İhale Kanunu madde 19). Bu usul 2886 sayılı Kanundaki kapalı teklif usulüne benzerlik göstermektedir. Açık ihale usulünde belirli bir sayıda teklif gelmesi şartı bulunmamaktadır. İhaleye sadece bir teklif verilmesi halinde bile ihale sonuçlanabilir.

İhaleye verilen tekliflerin tamamının reddedilmesi veya ihaleye hiç teklif gelmemesi durumunda ihale iptal edilmektedir.

b) Belli İstekliler Arasında İhale Usulü:

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 20. maddesine göre, belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür. İşin özelliğinin uzmanlık ve ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi bu usule göre yaptırılabilir.

Ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda yeterli bulunmayan adaylara da yeterli bulunmama nedenleri yazılı olarak bildirilir. İşin niteliğine göre rekabeti engellemeyecek şekilde 40. maddeye uygun olarak belirlenen ve ihale dökümanı ile davet mektubunda belirtilen değerlendirme kriterlerine göre tekliflerin değerlendirilmesi yapılarak ihale sonuçlandırılır. İhaleye davet edilebilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif veren istekli sayısının üçten az olması halinde ihale iptal edilir. Teklif veren istekli sayısının üçten az olması nedeniyle ihalenin iptal edilmesi durumunda, ihale dokümanı gözden geçirilerek varsa hata ve noksanlar giderilmek suretiyle, ön yeterliği tespit edilen bütün istekliler tekrar davet edilerek ihale sonuçlandırılabilir.

Belli istekliler arasında ihale usulünün en önemli özelliği, ihaleye katılacakların ön yeterlilik değerlemesine tabi tutulması ve işin uzmanlık ya da ileri teknoloji gerektirmesidir. Bu usulün diğer bir özelliği ise ihaleye davet edilen veya teklif verenler açısından bir alt sınır öngörülmüş olmasıdır.

c) Pazarlık Usulü:

Pazarlık usulü, Kamu İhale Kanunu'nda, "ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul" şeklinde tanımlanmıştır. Kamu İhale Kanunu'un 21. maddesinde pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı belirlenmiştir. Bu haller:

- Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması,
- Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- İhalenin araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,
- İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mali özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesidir.

İnşaat işlerinde çoğunlukla belli istekliler arasında ihale usulü kullanılmasına rağmen, bu usule göre yeterli sayıda kuruluş veya yeterli sayıda teklif çıkmaması halinde ve yasada belirtilen durumlarda pazarlık usulü kullanılmaktadır.

1.2.3. İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç

İnşaat taahhütlerinde izlenen süreç beş aşamadan meydana gelmektedir. Bunlar; proje hazırlığı, maliyetin belirlenmesi, ihalenin duyurulması, yapım işleri ihalelerinde idarenin uyması gereken kurallar, istenecek belgelerdir.

1.2.3.1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhütlerinde ilk aşama, iş sahibinin yaptıracığı inşaata ait projenin hazırlanmasına ilişkindir. İş sahibi, varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yoksa işinde uzmanlaşmış kişi ya da kuruluşlara isteklerine uygun olan projeleri çizdirir. Bunlar üzerinde yapılması istenilen değişikliklerden sonra uygulama projesi elde edilir. Bu proje idareye onaylatılır ya da idare tam olarak her türlü uygulama projelerini ve detaylarını hazırlayıp ihale dosyasına koyar (Süngüroğlu, 1982: 2528)

Yapılacak inşaatın türüne ve özelliklerine göre, bir inşaat projesi, çeşitli alt projelerin bir araya gelmesinden oluşur. Söz gelimi bir konut projesinde;

- Mimari proje,

- Betonarme projesi,
- Sıhhi tesisat projesi,
- Elektrik tesisatı projesi,
- Kalorifer projesi.

Ayrıca, her projenin içinde teknik ve estetik özellikleri kapsayan detay projeleri de bulunur.

1.2.3.2. Maliyetin Belirlenmesi

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’ nda, 2886 sayılı Kanun’ da yer alan “keşif bedeli” kavramı yerine “yaklaşık maliyet” kavramı yer almaktadır. Yapım işlerinde ihale öncesindeki diğer bir aşama, yaklaşık maliyetin belirlenmesidir. Yaklaşık maliyetin belirlenmesi Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği’ nin 9. Maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

İdarelerce, ihale konusu yapım işine ait yaklaşık maliyet;

- Kamu idarelerince belirlenmiş, işin niteliğine uygun yapı yaklaşık maliyetlerinden, rayiçlerinden ve birim fiyatlarından,
- İlgili meslek odaları, üniversiteler veya benzeri kuruluşlarca belirlenen fiyatlardan,
- Yüklenici veya alt yüklenici olarak faaliyet gösteren konusunda deneyimli kişi ve kuruluşlardan alınacak yapı maliyet değerlerinden,
- Biri veya birkaçı birlikte kullanılmak ve gerekli diğer fiyat araştırmaları yapılmak suretiyle belirlenir.

Yönetmeliğin 9. Maddesinde kullanılan gerekli diğer fiyat araştırmaları kavramı, aynı madde de açıklanmıştır. Bu düzenleme uyarınca; İşin bütünü, iş grubu, iş kalemi ve malzeme rayici bazında yapılacak piyasa araştırmasına dayalı fiyat tespitlerinde; imalatın ve/veya malzemenin yapımcılarından, üreticilerinden, ana bayilerinden, toptancılarından, yetkili satıcılarından ve satıcılardan fiyatlar veya proforma faturalar alınmak ve gerekli karşılaştırmalar yapılmak suretiyle uygun fiyatlar belirlenir. Tereddüt edilen fiyatların gerçek piyasa rayiçlerine uygun olup olmadığı hususu Ticaret ve/veya Sanayi Odalarından alınacak yazılı rayiçlerle netleştirilir.

1.2.3.3. Yapım İşleri İhalelerinde İdarelerin Uyması Gereken Kurallar

İhale konusu işler, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu' na göre işin türü, ihale usulü ve yaklaşık maliyetine göre farklı şekillerde ve sürelerde ilan edilmektedir.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği' nin 5. Maddesi uyarınca, yapım işleri ihalelerinde idarelerce uyulması zorunlu hususlar şunlardır:

- Birden fazla yılı kapsayan işlerde ihaleye çıkabilmesi için, işin süresine uygun olarak yıllar itibariyle ödeneğin bütçelerinde bulunmasını sağlamak üzere programlanan yapılmış olması zorunludur. İlk yıl için öngörülen ödenek proje maliyetinin % 10' undan az olamaz ve başlangıçta daha sonraki yıllar için programlanmış olan ödenek dilimleri sonraki yıllarda azaltılamaz.
- Öngörülen ödeneklerin kullanılmasına imkân verecek süre dikkate alınarak, idarelerce ihalelerin zamanında yapılması, birden fazla yılı kapsayan ve yatırım niteliği olan işlerde (doğal afetler nedeniyle yapılması gerekenler hariç) ise yılın ilk dokuz ayında ihalenin sonuçlandırılması esastır.
- Yapım işlerinde arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz. Uygulama projesi bulunan yapım işlerinde anahtar teslimi götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale yapılması zorunludur. Ancak, doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan yapım işlerinde ön veya kesin proje ile işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etütleri gerektirmesi nedeniyle ihaleden önce uygulama projesi yapılamayan, bina işleri hariç, yapım işlerinde ise kesin proje ile ihaleye çıkılabilir. Bu işlerin uygulama projesi yapılabilen kısımlar için anahtar teslimi götürü bedel, uygulama projesi yapılamayan kısımlarda ise her bir kalem iş için birim fiyat teklif almak suretiyle ihale yapılabilir.

1.2.3.4. İstenecek Belgeler

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'ne göre isteklinin ekonomik ve mali yeterliği ile mesleki ve teknik yeterliğinin belirlenmesinde değerlendirilmek üzere;

a) Yaklaşık maliyeti 4734 sayılı Kanunun 8. Maddesinin (c) bendinde belirtilen eşik değerin altında kalan yapım işleri ihalelerinde;

- Bankalardan temin edilecek, isteklinin mali durumu ile ilgili belgeler,
- İsteklinin mesleki faaliyetini sürdürdüğünü ve teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler,
- İsteklinin ihale konusu iş veya benzer işteki deneyimini gösteren belgelerin,

İdarelerce istenilmesi zorunludur.

b) Yaklaşık maliyeti 4734 sayılı Kanunun 8. Maddesinin (c) bendinde belirtilen eşik değere eşit ve bu değeri aşan yapım işleri ihalelerinde;

- Bankalardan temin edilecek, isteklinin mali durumu ile ilgili belgeler,
- İsteklinin bilançosu veya bilançosunun gerekli görülen bölümleri,
- İsteklinin iş hacmini gösteren toplam cirosu veya ihale konusu iş ile ilgili taahhüdü altındaki ve bitirdiği iş miktarını gösteren belgeler,
- İsteklinin mesleki faaliyetini sürdürdüğünü ve teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler,
- İsteklinin ihale konusu iş veya benzer işlerdeki deneyimini gösteren belgelerin.

İdarelerce istenilmesi zorunludur.

1.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE SÖZLEŞME TÜRLERİ VE FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde yapılacak olan sözleşmeler, uygulamada fiyatlandırma biçimine göre isimlendirildiklerinden, sözleşme türlerini fiyatlandırma yöntemlerine göre sınıflandırarak açıklamak daha faydalı olacaktır.

Müteahhitlerce yapılmış olan işlerin değerlendirilmesinde, sözleşme ve şartnamelerde gösterilen ve her iki tarafça kabul edilen fiyatlar esas alınır (Kızılot, 2012: 61). Uygulamada rastlanılan fiyat saptama şekilleri şunlardır;

- a) Birim fiyat usulü,
- b) Maliyet + Kâr usulü,
- c) Götürü fiyat usulü,

1.3.1. Birim Fiyat Sözleşmesi

Uygulamada en çok kullanılan fiyat saptama usulüdür. Bu usulde, inşaat ve onarım işleri için Bayındırlık Bakanlığınca zaman zaman birim fiyatları listesi yayımlanmakta ve

resmi inşaatlar, çoğu kez bu birim fiyatlarına göre yapılmaktadır. Birim fiyat listesinde, her iş ünitesinin birim fiyatı ayrı ayrı gösterilerek, bu ünitelerin meydana getirdiği işin tümünün keşif bedeli hesaplanmaktadır. İş üstlenmek isteyen müteahhitler, tüm ünite fiyatlarını içermek üzere keşif bedeli üzerinden yüzde hesabı ile belirli bir oranda indirim yapmak suretiyle veya hiç indirim yapmaksızın keşif bedeli ile işi alırlar (Kızılot, 2012: 61)

Türkiye’de ve gelişmiş ülkelerde gerçekleştirilen devlet ihaleleri ile uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan ihalelerde en yaygın olarak kullanılan bu yöntemin Türkiye’deki uygulaması gelişmiş ülkelerdeki uygulamadan oldukça farklıdır. Türkiye’deki uygulamada birim fiyatların istekliler tarafından hesaplanarak teklif edilmesi yerine, istekliler idare tarafından ilan edilen birim fiyatlar üzerinden indirim yapmaya davet edilirler. Birim fiyatlar ise idareler tarafından bağımsız olarak hesaplanmamakta Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından her yıl tespit edilerek yayınlanmaktadır. Tüm kamu kuruluşlarının işçilik, malzeme, makine ekipman amortismanı, kar gibi maliyet unsurlarını kapsayan bu birim fiyatları uygulamaları zorunludur (Demir, 1997).

Demir (1997) “Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri” çalışmasında yöntemin avantajları ile sakıncasının açıklamıştır. Yöntemin avantajları ihaleye teklif verecek isteklilere eşit rekabet imkânı sağlaması ve ilave iş yaptırılması veya yaptırılan işte değişiklik konusunda taraflara esneklik imkânı vermesidir. En önemli sakıncası ise sözleşme dahilinde yapılacak işlerin birim fiyatlarının yüksek belirlendiği dengesiz tekliflerin alınması halinde, tekliflerin mukayesesinde ve sağlıklı olarak değerlendirilmesinde ortaya çıkan güçlüklerdir. Türkiye’deki uygulamada isteklilerin birim fiyat teklif etme yerine belirlenen fiyatlar üzerinden indirim yaparak teklifte bulunmaları nedeniyle bu sakınca ülkemiz uygulamasında gerçekleşmemektedir.

1.3.2. Maliyet + Kar Sözleşmesi

Maliyet + Kâr Yöntemi, bir inşaat projesinde, işin kapsamına giren maliyet unsurları olan işgücü, materyal, ekipman, yedek parça, yakıt (ve benzeri maliyetler) ve belirli bir kâr payının belge karşılığı yükleniciye ödendiği bir yöntemdir. Kâr, toplam maliyetten tamamen bağımsız belirli bir miktar olabileceği gibi ölçülecek toplam maliyetin belirli bir yüzdesi de olabilir. Bu yöntem özellikle, işin tamamlanma maliyetinin işe başlanmadan saptanmasının mümkün olmadığı hallerde, detaylı maliyet işlemlerinin yapılmasının, projelerin hazırlanmasının beklenemediği acil durumlarda veya maliyetin

önemsiz olduğu çok yüksek kaliteli netice beklenen işlerde yoğun uygulama alanı bulmaktadır. Yöntemin bir takım dezavantajlarına rağmen; müteahhidin tüm maliyetleri kârlı şekilde karşılandığından, öngörülemeyen risklere karşı müteahhide ciddi anlamda sigorta sağlanmış olmaktadır. Yine sistemin basit ve maliyet yönteminin kolay olması; minimal bilgi gereksinimine ihtiyaç göstermesi gibi yönleri de bu yöntemi müteahhitler için tercih edilir metotlardan birisi haline getirmektedir (Turut, 2010)

1.3.3. Götürü Fiyat Sözleşmesi

Bu usulde inşaat bedeli götürü olarak saptanmakta ve götürü fiyattan yapılacak işin tümünü içerecek şekilde saptanabileceği gibi belirli iş üniteleri ve pozisyonları için ayrı ayrı veya birkaç grupta saptanabilmektedir. Götürü bedel sözleşme yöntemi en basit olan ve en çok uygulama alanı bulan yöntemdir. Özellikle küçük ölçekli inşaat işlerinde riski azaltmak amacıyla tercih edilmektedir (Köse, 2009).

Bu tür sözleşmelerin en büyük avantajı, bütçe imkanlarının ne olduğunun ve işin toplam bedelinin ne olacağının bilinmesine imkan vermesidir. Ayrıca, ödemeler önceden belirlenmiş tarihlerde ve işin belirli bir yüzdesi itibarıyla yapıldığından ödeme sırasında önemli hesaplamalar yapılması gerektirmediğinden çok az formalite ve belge gerektirir. En önemli dezavantajı ise inşaat projesinde önemli değişiklikler yapılmasına müsait olmamasıdır (Demir, 1997).

1.4. YABANCI ÜLKELERDE İNŞAAT MUHASEBESİ

İnşaat muhasebesi yabancı ülkelerde de Türkiye'deki gibi ülkenin geçmiş yapısına, ekonomisine, hukuki yapısına ve uluslararası çapta yapılan çalışmalara göre farklı şekillerde uygulanmaktadır.

Birçok ülke tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemlerini belli koşullarda aynı derecede kabul etmemelerine rağmen, her iki yöntemin birlikte uygulanmasını uygun olarak kabul etmiştir. Bu konuda IFRS ile uyumlu olmamasına karşın ABD, Kanada ve Japonya'da yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde her iki yöntem uygulanabilmektedir, ancak İngiltere, Avustralya, Çin ve Yeni Zelanda ülkelerinde muhasebe standartlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmiştir. Ayrıca, Almanya'da ise izin verilen tek yöntem tamamlanmış sözleşme yöntemi olarak uygulanmaktadır (Epstein, Jermakowicz, 2008: 231).

1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde inşaat müteahhitleri, 1986'daki Vergi Reformu Kanununun (The Tax Reform Act, TRA) kabul edilmesinden önce birkaç sınırlama ile çeşitli alternatiflerden bir muhasebe yöntemin seçebilirlerdi. Müteahhitler, inşaat taahhütlerinden gelir ve gideri; nakit yöntem, tahakkuk yöntemi, tamamlanmış taahhüt yöntemi veya tamamlama yüzdesi yöntemi kapsamında saptarlardı. Bircok müteahhit, taahhüt tamamlanıncaya kadar vergileri erteleyebildiklerinden dolayı vergi amaçları için tamamlanmış taahhüt yöntemini benimsedi (İnternal Revenue Service, 2004: 1-2)

Amerika Birleşik Devletleri'nde inşaat ve taahhüt kapsamında yapılan işler kısa ve uzun dönem taahhütler olarak ikiye ayrılmaktadır.

Yurtiçi Gelir Yasası karma türev bir yöntemine izin verir. Bu yöntem sadece ya tamamlanma yüzdesi yöntemine veya tamamlanma yüzdesi aktifleştirilen maliyet yöntemini içermektedir. Ayrıca TRA'86 gelir vergisi yükümlülüğünün; taahhüt gelirlerinin % 60 normal gelir ve brüt kar saptama yöntemi kullanarak rapor edilebilirken; saptanan taahhüt gelirlerinin %40 bir tamamlanma yüzdesi yönteminden kullanarak rapor edilmesini isterler.

1987'deki Gelir Kanunu (The Revenue Act, RA) uzun dönem taahhüt muhasebesine yüzdelik sınırlamalar getirdi. RA'87 nin resmi bildirimi, TRA 86'nın gelir belirlemede 60/40 yüzde bölünme tarifesini, 70/30 bölünme tarifesine değiştirdi. 1988'deki Teknik ve Çeşitli Gelir Kanunu (The Technical and Miscellaneous Revenue Act, TAMRA) 86'nın ve 87'nin tamamlanma yüzdesi – aktifleştirilen maliyet yöntemini daha da değiştirdi. TAMRA'88, vergi muhasebesi için 90/10 yüzde bölünme tarifesini kullanmak için müteahhidin satışı 10 milyon dolardan fazla olmalı ve taahhüdün iki yıldan daha fazla sürede tamamlanmasını gerektirdi. Böylece, kalan % 10 tamamlanmış yöntem kapsamında kayıt altına alınabilirken; taahhüt fiyatının % 90 şu anda tamamlanma yüzdesi veya tamamlanma yüzdesi-aktifleştirilen maliyet yöntemi ile hesaplanmalıdır. Gelir ve gider saptamada uzun dönem taahhüt yöntemleri içerisindekiler, tamamlama yüzdesi ve tamamlanmış sözleşme yöntemidir (Adrian, 2006: 47).

Maliye Bakanlığı Yönetmeliği'nde belirtilen %95'lik tamamlama kapsamında taahhüdün tamamlandığı dikkate alındığında, tamamlama yılından sonra meydana gelen geri kalan taahhüt maliyetleri, vergi mükellefine izin verilebilir bir muhasebe yöntemi kapsamında indirilir. Tamamlanmış Sözleşme yöntemi ise vergi mükellefinin, sözleşmenin tamamlanma yılındaki tüm gelirleri dahil etmesi ve tamamlanma yılından sonraki yılda

ortaya çıkan tüm maliyetleri hesap etmesi esasına dayanmaktadır (Internal revenue service, 2004).

Tamamlama yüzdesi metodu genellikle uzun süren projelerde geliri kayıt etmek için tercih edilen yöntemdir (Adrian, 2006: 47).

Tamamlanma yüzdesi metodu kullanılarak taahhüt kapsamında her yıl raporlanan gelir miktarı, toplam tahmin edilen taahhüt fiyatı ve vergilendirilebilir yılın sonundaki tamamlanma yüzdesinin çarpılması ile belirlenir (Internal revenue service, 2004).

Tamamlanmış taahhüt, kısa süren projeler için veya makul şekilde güvenilir tahminler yapmada yetersiz neticeler veren, kendine has rizikoları olan projeler için kullanılabilir. Finansal raporlama için, uygulamada tamamlanmış sözleşme yöntemi kullanma, zayıf bir iş maliyet muhasebesi sistemine sahip bir inşaat işletmesine açık bir kabulüdür. Tamamlanmış sözleşme yönteminin zayıf bir maliyet sistemi için bir mazeret olarak kullanılmaması gerektiğini ileri sürer (Adrian, 2006: 47).

1.4.2. Fransa

Fransa'da inşaat muhasebesi 1947 yılından itibaren - özellikle 1962 yılından bu yana - zorunlu olarak Genel Muhasebe planı içine girmiş bulunmaktadır.

İnşaat muhasebesi, Genel Muhasebe planının işletme muhasebesi ve istatistik hesapları bölümü dışındaki hesaplar kullanılarak yürütülür. Bunlar arasında, yapı işleri dışındaki hesaplar da vardır. Genel Muhasebe planı, beş bölümden hem hesapları bir cetvel halinde gösterilmiş hem de kullanılış şekillerini düzene bağlamıştır. Ancak, her kullanılış yeri için hangi hesapların zorunlu hangi hesapların isteğe bağlı olacağı belirtilmiştir. Bu nedenle her iş kolunun birliğine, kendi iş kolu için hangi hesapların kullanılacağına dair bir ek plan hazırlama görevi verilmiştir.

Birden fazla yıla sirayet eden inşaatlarda yılsonu değerlemesi maliyet bedeli üzerinden yapılır. Devam eden işlerin, maliyet bedeli ile değerlendirilmesinde; yalnızca kullanılan malzeme bedeli, işgücü ve şantiye giderleri değil, şantiyede sağlanmış madde ve malzemelerin bedeli (henüz kullanılmamış) ve genel idare giderlerinin ve amortismanlarında belli bir payı gözönünde tutulur.

Devam eden işler için herhangi bir yıllık beyanname verme zorunluğu yoktur. Devam eden işlerin yılsonunda maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ile işletme hesabına bir yıl boyunca fiilen yapılan giderler bu hesabın alacağına maliyet bedeli ile yazılarak bir denge sağlanmaktadır (Davut, 1969).

1.4.3. İngiltere

İngiltere gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında inşaat işlerinin vergilenmesi ile ilgili özel hükümler yoktur. İnşaat kazançları uygulanan normal hükümlere göre vergilendirilir.

Birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşanlar, her yıl beyanname vermek ve o yılın sonuna kadar elde etmiş bulundukları geliri beyan edip vergisini ödemek zorundadırlar. Dolayısıyla Türkiye’de olduğu gibi, işin bitim tarihine kadar hiç kar-zarar beyanında bulunmamak, işin bitim tarihinde de kar zararı saptayıp dağıtımına tabi tutmak ya da işin bitim yılının kar zararı olarak beyan etmek gibi bir yöntem İngiltere’de yoktur. Yani İngiltere’deki bir inşaat müteahhidi, inşaat bitmiş olsun olmasın her yıl sonunda kazancını saptayıp beyanname ile bildirmek ve vergisini de ödemek zorundadır.

İngiltere’de yıllara yaygın ve onarım işleriyle esas itibariyle gerçek kişiler değil kurumlar uğraşır. Yıllara yaygın inşaatların hemen hemen tümünün kurumlarca yapılması, ortaya Türkiye’deki artan oranlılıktan ileri gelen vergi sorunlarının çıkmasına engel teşkil eder. İngiltere’de kurumlar, Türkiye’de olduğu gibi sabit oranlı bir tarife üzerinden vergilendirilir. Bu nedenle, kurumun inşaat kazancı üzerinden ödeyeceği vergi miktarı değişmeyeceğinden, karın işin devam ettiği yıllara dağıtılması ve vergilenmesi yönünden özel hükümlere bugüne kadar gereksinim duyulmamıştır (Erdemir, 1971: 31)

Her yılın sonunda inşaat karının dolayısıyla vergiye tabi kazancın nasıl hesaplandığı hususuna gelince; mükellefler, yılsonunda henüz bitmemiş olan inşaatın değerinden o güne kadar yapılmış masrafları düşmekte (yılsonu malzeme mevcutları da gözönünde tutularak) ve o inşaatın o yıl için elde etmiş olmaları gereken karı ya da zararı bulmaktadırlar. Daha sonra, inşaatın sonraki yıllarda herhangi bir zarar doğabileceği düşüncesiyle, saptanan bu kardan bir miktarı karşılık olarak ayırmaktadırlar. Ayrıca, henüz tahsil edilmemiş istihkaklar varsa, mükellefler bunların ileride bir nakit darlığına neden olmamaları için hesaplanan kardan bir miktar daha indirim yapabilmektedir (Erdemir, 1971: 52)

Eğer müteahhit ile işveren arasında yapılan inşaat sözleşmesinde, inşaat bittikten sonra da işle ilgili olarak istihkak ödeneceği kabul edilmişse, mükellefe vergisini bu istihkakların alındığı yıllarda ödeme hakkı tanınmıştır. Örneğin, yapılan sözleşme ile inşaatın bitiminden sonra, inşaat bedelinin 8 yıl süre ile ve eşit taksitlerle ödeneceği belirlenmişse mükellef de, ilgili yıl karı üzerinden hesaplanan vergisini, taksitlerin alındığı 8 yıl süresinde ödeyebilmektedir.

İngiltere’de inşaat işleri muhasebenin normal yasal defterlerde yürütülmesi olasıdır. Şöyle ki, her bir taahhüt işi için defterlerde ayrı bir “Taahhüt Maliyeti Hesabı” açmak süretiyle ayrı ayrı her bir işten kar mı zarar mı doğduğu anlaşılabilir. Bu şekilde açılacak her maliyet hesabında, saptanacak kar ya da zarar, yılsonunda “Genel Defteri Kebir” de açılacak kaz-zarar hesabına devredilir.

Diğer bir muhasebeleştirilme biçimi ise, ayrı bir “Taahhütler Defteri Kebir” tutulması ve bu defterin sayfalarının azami istatistiki bilgiyi verecek şekilde düzenlenmesidir.

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLEME

2.1.1. Türkiye Mevzuatına Göre İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Vergisel Boyutu

Gelir Vergisi Kanunu’nun 37’nci maddesinde ticari kazanç için “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır” tanımlaması yapılmış ve aynı maddenin 4’ncü fıkrasında “Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde edilen kazançlar”ın ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır.

İnşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu’nun “Ticari Kazançlar” hükümlerine göre vergilendirilmekte fakat bu işlerin yıllara yaygın olması halinde, taşıdığı özellikler nedeniyle, genel hükümler dışında özel bir vergileme sistemine tabi tutulmaktadır. Özel vergileme sistemi sadece birden fazla takvim yılına taşan yani yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için söz konusudur. Aynı takvim yılı içinde başlanıp tamamlanan inşaat ve onarım işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançlar özel vergilendirilmeye tabi olmamakta, genel hükümlere göre vergilendirilmektedir (Kızılot, 2012: 67).

Gelir Vergisi Kanunu’nun 42’nci maddesine göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım işlerinde kazanç işin bittiği yılda tespit edildiğinden kazancın tamamı o yılın geliri sayılır ve o yıla ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilir. Buna göre, gelir vergisi mükellefleri bu madde kapsamında düzenleyecekleri beyannamelerini, işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, kurumlar vergisi mükellefleri ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine vermeye mecburdurlar.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yürüten mükellefler, iş devam ettiği sürece kar veya zarar beyanında bulunmasalar bile yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar. Çünkü GVK’nın 85’inci maddesi uyarınca tüccar,

faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsa bile, yıllık beyanname vermek zorundadırlar (Şenlik, 2007: 26).

Dolayısıyla, iş bitmemiş olsa bile, mükellefler beyanname verirler. Örneğin; yıllara yaygın bir inşaat işini 2011 yılında alan, 2014 yılında bitiren bir işletme, 2011, 2012 ve 2013 yılları için gelir tablosu ve bilanço düzenleyecekler ve bir beyanname ile bildirimde bulunacaktır. İşin bitimi olan 2014 yılında ise, inşaat şirketi kesin kâr ve zararı belli olduğundan dolayı, beyannamesinde elde etmiş olduğu kârı da bildirecektir (Usul, 2012: 13).

Buna göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, işin devam ettiği yıllarda elde ettikleri hasılat ve yaptıkları giderleri ilgili dönem bilançolarına yansıtarak izleyen yıllara aktaracak; işin bittiği yılda da kar veya zararı kesin olarak tespit edip tamamını o yılın geliri veya zararı olarak takip eden yılın Gelir Vergisinde 15 Mart, Kurumlar Vergisinde ise 25 Nisan tarihine kadar beyan edeceklerdir (Aşker, 2006).

Bir işin yıllara yaygın olup olmayacağı işin sözleşme aşamasında belirlenir. Diğer bir ifade ile yapılan sözleşmede işin teslim zamanı da belirtildiğinden, işin yıllara yaygın olup olmadığı kolayca tespit edilir (Usul, 2012: 14).

Ayrıca, kanun yıllara yaygın inşaat işinin ne zaman bitmiş olacağını da düzenlemiştir. GVK'ya göre, bir işin bitmiş olması için geçici kabul tutanağının idare tarafından onaylanması yeterlidir. Yani, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde işin bitimi için kesin kabulün olması beklenmemekte, işin idarece kabul edildiği tarihin işin bitim tarihi olarak kabul etmektedir (Usul, 2012: 14).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi gereği yıllara yaygın bir inşaat işinin özel vergileme sistemine tabi tutulabilmesi için, aşağıda sıralanmış olan unsurların var olması gerekmektedir. Bunlar (Acar, 2013);

- Yapılan iş inşaat ya da onarım işi olmalıdır,
- İnşaat veya onarma işi taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır,
- İnşaat veya onarım işi birden fazla takvim yılı sürmelidir.

Yüklenimin özel vergileme sistemine tabi tutulabilmesi için, faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına yayılmalı ve başkası hesabına bir taahhüt altında yapılıyor olmalıdır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin taahhüt altında yapılmasında özel vergilendirmeye tabi olması için kamu kuruluşu veya özel şirket ayırımı yoktur (Kızılot, 2009: 59-61). Burada bahsi geçen iş için kamu veya özel şirket ayırımı yoktur. Yıllara

yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamında vergilendirilmesine karşın yıllara yaygın özel yap-sat inşaatlar bu kapsamın dışında tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43. ve 44 maddeleri incelendiğinde, bahsi geçen inşaat ve onarma işleri ile sadece başkası hesabına yapılan taahhüt şeklinde inşaat ve onarma işlerinden bahsedildiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle kat, daire ve dükkan olarak satılmak üzere yapılan inşaatların, bu maddelerin kapsamına giren inşaatlar gibi değerlendirilmeyeceği anlaşılmaktadır. Ayrıca 42'nci madde kapsamına giren işlerde, vergilendirmenin yapılabilmesi için işin bitmesi esas alınmasına karşın, özel inşaat işlerinde işin bitimi önemli değildir. Özel inşaatlarda vergilendirme için satışın gerçekleşmesi gerekmektedir. Özel inşaatlar hangi şartlarla yapılırsa yapılsın, fiilen yapılan iş inşa edilen dairelerin satışından ibarettir. Bu tür inşaatların herhangi bir kıymet imal ve satışından farkı bulunmadığından, kazanç tespitinin yıllık olarak ve maliyetle satış bedeli arasındaki karşılaştırılmak suretiyle yapılması gerekir (Kızılot, 2009: 328-331).

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde vergi yükümlülüğünün başlaması açısından işin başlama tarihi ve kar-zararın saptanması açısından da işin bitim tarihi oldukça önemlidir.

Diğer taraftan yıllara yaygın inşaat işinin uzun sürmesinden dolayı devletin vergiyi geç alması ve bu bağlamda da reel anlamda bir kayba uğraması söz konusu olabilir. Bu durum verginin mali amacına aykırı olabileceği gibi, aynı zamanda da verginin genellik ilkesine aykırıdır. Bu amaçla devlet, vergilemedeki adaleti sağlamak amacıyla müteahhide yapılacak ödemelerde vergi kesintisi uygulamasını getirmiştir. Bu bağlamda da işi yapanlara ödenecek olan istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılması yasaya göre zorunluluktur (Usul, 2012: 14).

2.1.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi

Süresi birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat ve onarım işlerinde kar/zarar işin bitiminde hesaplanmaktadır. İşin tamamlanması ise bir dönemden uzun sürdüğü için verginin hesaplanacağı matrahın hesaplanması işin bitimine bırakılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kazancın işin bitiminde tespit edilmesi, uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması sonucu vergilemede eşitlik ve genellik ilkelerinin zedelenmesine yol açmakta, aynı zamanda işin bitiminde yapılacak

toplu ödeme mükellefleri mali açıdan zorlayıcı olabilmektedir. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek, hem de müteahhidin mali yükünü azaltmak amacıyla yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmiştir (Kızılot, 2012: 89)

Kesinti oranı önce %3 olarak saptanmış, ancak daha sonra 1137 Sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun'un 4'üncü maddesi ile yapılan değişiklikle, 1969 yılından itibaren %2'ye indirilmiştir. 2361 Sayılı Kanun'la da 01.01.1981 tarihinden itibaren %5'e yükseltilmiştir. 11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu oran tekrar %3 e indirilmiştir ve hâlihazırda bu oran uygulanmaktadır.

Gelir vergisi kanunu 94 maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar vergisi kanunu 15 maddesi gereği mükellefler;

- Nakden,
- Hesaben,
- Avans olarak

yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

GVK'nın 96 maddesine göre hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işleri ifade eder.

Hesaben ödeme, kişinin mal varlığında fiilen bir eksiklik olmamakla birlikte, ödeme yapan bakımından hakediş sahibine karşı borçlu kılmaktır. Hesaben ödemede, ödeme yapan kişinin mal varlığından fiilen bir değer çıkmamasına rağmen borcundaki artış sonucu pasifinde artış olmaktadır. Bununla birlikte, hakediş sahibinin alacağındaki artıştan dolayı aktifinde de yükselme olur (Gümüsay, Doğan, 2006: 131).

Nakden ödemeler, yükleniciye parasal olarak yapılan ödemeler, banka hesabına yapılan havaleler, üçüncü kişilere olan borçlarından dolayı, bu kişilere firma adına yapılan ödemeleri kapsar (Yılmaz, 2006: 217).

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde bazen hakediş düzenlenmesi ve alımı uzun zaman alabilmektedir. Bu tür durumlarda hakedişlerden mahsup edilmek üzere avans adı altında ödemeler yapılabilmektedir. Avans adı altında yapılan bu ödemelerden de %3 gelir vergisi kesintisi yapılır (Şenlik, 2007: 35).

Hakediş bedelleri üzerinden yapılan vergi stopajı 1 yıldan daha uzun süreyi kapsayan işler karşılığında kesildiği için Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre 295. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR hesabında izlenir. Sözleşmeye göre inşaat taahhüt işinin tamamlanma süresi 1 yılın altına düştüğünde 193. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR

hesabına aktarılması gerekmektedir (Şenlik, 2007: 36). Yılsonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak olan indirim 371. DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar 370. DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda 193. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR hesabın bakiyesi olarak kalır (Yılmaz, 2006: 338). 193 No.lu hesap bakiyesi izleyen yılda yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinden sonra vergi dairesinden alınacak iadeye dönüşür ve 136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR hesabına aktarılarak kapatılır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kesilen Gelir Vergisi, işin tamamlanmasından sonra beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. Ancak, burada dikkat etmemiz gereken konu, her inşaat veya onarım işine ilişkin kesilen vergiler, ancak o iş için beyan edilen vergiden mahsup edilebilir. Yani, A işi için kesilen vergi, ancak A işi için beyan edilen vergiden indirilebilir. Aynı işletmeye ait olsa da veya aynı neviden iş olsa da B işinden beyan edilen vergiden indirilemez. Eğer, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sırasında kesilen vergi stopajının tutarı işi bitiminden sonraki hesaplanan vergiden fazla çıkarsa, aradaki fark mükellefin bir yıl içinde yazılı başvurusu üzerine kendisine ödenir (Usul, 2012: 14). İşin zararlı sonuçlanması halinde veya kapsama girmeyen işler için gereksiz olarak kesilen vergilerin mükellefçe iadesi istenebilir (Çolak, 2004: 89).

2.1.1.2. Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatın, Sonradan Yıllara Yaygın Olması Halinde Vergi Kesintisi

Çalışmada daha önce değinildiği üzere bir işin yıllara yaygın inşaat, taahhüt onarım işi olarak değerlendirilebilmesi için gerekli koşullardan biri, işin başlaması ve bitirilmesinin bir takvim yılını aşmasıdır. Bu kapsamda olmayan işlerden elde edilen kazançlar için genel vergileme hükümleri uygulanır ve dolayısıyla iş sürecinde ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir.

Yıllara yaygın olması öngörülmeyip işin bitirilemeyeceği sözleşmede belirlenen süre gelmeden belli olmuşsa ve ek süre verilerek yıllara yaygın duruma gelmişse, bu ek sürenin verildiği tarihten itibaren ödenen hakedişlerden stopaj yapılmalıdır. Ödenek yetersizliği, keşif artışı, tabii afetler gibi nedenlerle yılsonunda süre uzatıldığı takdirde takip eden takvim yılı başından itibaren vergi kesintisi yapılacaktır (Kızılot, 2000: 142)

2.1.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini üstlenmiş müteahhitler yapmayı taahhüt ettikleri işlerin bir kısmını veya tamamını ikinci derecede müteahhitlere yani taşeron firmalara devredebilirler. Genellikle işlerin bir bölümünün devredilmesi söz konusudur. Taşeron firmalara yaptırılan işlere örnek olarak; bahçe ve çevre düzenlemesi, boya ve sıva işleri, ince inşaat işleri verilebilir (Gümüşay, Doğan, 2006).

Yaptırılan bu işlerin süresi 1 yılı aşıyor ise taşeronlara yapılan ödemelerden % 3 gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar. İşin kendisi yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olmasına rağmen, taşeronlara yaptırılan işler aynı yıl başlanıp, tamamlanacak ise vergi kesintisi yapılmayacaktır (Şenlik, 2007: 35).

Taşerona yapılan ödemelerden vergi kesilebilmesi için, sadece ödemeyi yapan müteahhidin yaptığı işin yıllara yaygın olması yeterli değildir. Aynı zamanda, bu inşaatın taşerona yaptırılan kısmının da yıllara yaygın olması gerekir (Kızılot, 2012: 165).

2.1.1.4. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri Kapsamında Oluşan Kur Farklarında Vergi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde ileride gerçekleşecek hakediş bedellerinden mahsup edilmek üzere yabancı para üzerinden avans alınması durumunda, avansın alındığı tarihte TCMB'nca belirlenen döviz alış kuru üzerinden TL karşılığı hesaplanır, bu tutar üzerinden GVK 94/3 maddesine göre %3 oranında vergi kesintisi yapılır.

Hakediş bedelleri ne zaman tahsil edilir ise kur değerlemesi o tarih itibari ile yapılmalı ve buna göre hesaplanan tutar üzerinden gelir vergisi tutarı hesaplanmalıdır (Küçük, 2004).

Döviz cinsinden yaptırılan inşaat işlerinde döviz olarak avans ödendiği ve stopaj yapıldığı durumlarda, sadece kalan ödeme üzerinden stopaj yapılacak, kur farkları stopaja dâhil edilmeyecektir (Kızılot, 2012: 134).

2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi

Önceki bölümlerde değinildiği üzere yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde vergileme, GVK ve KVK açısından genel hükümlerin dışında, özel düzenlenmiş bir alandır. Gelir vergisi kanunun 42'nci maddesi kapsamındaki yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler geçici vergi ödemeyecektir. Bu işletmelere yapılan istihkaklardan GVK 94/3 maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunun 15. maddesi uyarınca %3 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Söz konusu hüküm uyarınca yapılan vergileme gelir ve kurumlar vergisinde dönem kazancına dahil edilecek kazanç unsurları için bir nevi peşin (ön) vergileme niteliğindedir (Küçük, 2004). Bu nedenle bahsi geçen işletmelerde geçici vergisi hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin 42'inci madde kapsamına girmeyen maddi duran varlık satış karları, kira gelirleri, fazla gelen malzemelerin satışından elde edilen gelirlerinin bulunması durumunda bu gelirlerin elde edildiği yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir (Şenlik, 2007: 26).

GVK'nın Mükerrer 120'nci maddesine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükellefler geçici vergi mükellefi değildirler. Ancak bu işler yanında ticari ya da mesleki kazancı olan işletmeler, sadece bu kazançları için geçici vergi hesaplamak durumundadırlar (Özkan, 2007:180). Fakat ödenecek olan geçici vergiden, inşaatın yıllara sarkan işlerinden kesilen kesintiler mahsup edilmeyecektir.

Geçici vergiye ilişkin 217 Seri No'lu GVK Genel Tebliğinde, geçmiş yıllardan devren gelen zararların geçici vergi matrahının tespitinde indirilebileceği belirtilmiş, bu zararın kaynağı hususunda bir ayırım öngörülmemiştir. Yani idare önceki dönemden gelen zararın yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden mi, yoksa diğer işlerden mi geldiğini sorgulamamaktadır. Öyleyse idare önceki dönemden gelen yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin zararını geçici vergi matrahından indirmeyi kabul etmiş olduğuna göre, geçici vergi hesap dönemlerinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden doğan zararların, geçici vergi matrahından indirilmesi de mümkün olmalıdır (Tuna, 2009: 120).

2.1.3. Kur Farklarından ve Faizlerden Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarma işi yapan işletmeler son yıllarda gelişen ekonomik koşullar gereği paranın getirisinin artması nedeniyle hak edişlerden elde ettikleri

paraların bir kısmını finans sistemi içerisinde değişik yatırım araçlarında değerlendirmektedir (Şenlik, 2007: 27). Örneğin, bu paralar, yatırım fonu, hisse senedi, repo, devlet tahvili, hazine bonosu, vadeli mevduat ve eurobond gibi hesaplarda değerlendirilebilir. Bu şekilde yatırım araçları yoluyla değerlendirilen istihkak tutarları dolayısıyla yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan mükellefler yıl içerisinde söz konusu işten bağımsız bir gelir elde edebilirler. Örneğin mevduat hesabına yatırılan TL mevduat nedeniyle yıl sonunda mevduat faiz geliri tahakkuk eder. Bu şekilde elde edilen mevduat faiz gelirinin GVK'nın 42'nci maddesi kapsamındaki işin bitiminde mi yoksa işten bağımsız olarak elde edilen yılın geliri mi olarak beyan edileceği konusunda, Gelir İdaresi ile Danıştay arasında bir görüş birliği mevcut değildir. Vergi idaresinin görüşü, işin bitimi beklenmeden mükelleflerin belirtilen gelir unsurlarını faaliyet dışı gelirler olarak cari yıl kar/zararının tespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri gerektiği yönündedir. Ancak Danıştay'ın bu konuda aksi yönde verilmiş kararları bulunmaktadır. Danıştay'ın kararlarında genel olarak bu tür gelirlerin yıllara yaygın inşaat işinin bitimi ile birlikte beyana tabi tutulması yönünde hüküm verilmiştir (Danıştay K. 2007/468 sayılı kararı).

Yıllara yaygın inşaat inşaat işi ile ilgili kur farkları ve faiz gelirlerinin, her yıl değil, işin bitim tarihi itibarıyla beyan edilip vergilendirilmesi gerekir. Kur farkları ve faizler hak edişin bir unsurudur. Ayrıca birkaç yıl sürecek olan inşaat ve onarım işinin, başlangıçta yapılacak kısmının mali yönden avantajlı olması nedeniyle, işin zararlı olan son kısımlarını bu gelirlerle telafi edebilirler (Kızılot, 2009: 5-13).

Faiz gelirleri ve kur farkları yıllara yaygın inşaat işinden elde edilen gelirden başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir niteliği sayılmaz. Bu nedenle de inşaat işinden ayrı yıllık dönemler itibarıyla vergilendirilmesi gereken gelir olarak nitelendirilmez.

2.1.4. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi

Damga vergisi esas itibarıyla ticari kâğıtların düzenlenmesi ve kullanılması sırasında alınan bir 'hukuki işlem' vergisidir. Ancak damga vergisinde işlem değil düzenlenen kâğıtlar vergiye tabi tutulmaktadır (Şenlik, 2007: 36)

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre; yazılıp imzalanmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler damga vergisinin konusuna girer. Hangi kâğıtların damga vergisinin konusuna girdiği ve hangilerinin damga vergisinden istisna olduğu, Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 ve 2 sayılı listelerde sıralanmıştır. Sözü edilen listeler incelendiğinde

yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri kapsamında damga vergisinin konusuna giren kâğıtların şunlar olduğu görülür;

- Belli parayı ihtive eden sözleşmeler binde 9.48 oranında damga vergisine tabidir.
- İhale kararları binde 5.69 oranında damga vergisine tabidir.
- Hakediş belgeleri binde 9.48 oranında damga vergisine tabidir.
- Avans ödemelerine ait makbuzlar binde 9.48 oranında damga vergisine tabidir.

Hesaplanan damga vergisi yıllara sari inşaat işleri maliyetine yüklenmek üzere 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenmektedir. Hakedişin brüt tutarı üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır, ayrıca 30 Seri Numaralı Damga Vergisi Tebliği'ne göre kesilecek olan damga vergisi matrahına KDV dâhil değildir.

2.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi; 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile vergi mevzuatımıza girmiş olan, üretilen mal ve hizmetlerin el değiştirdiği her safhada yaratılan katma değer üzerinden hesaplanan sabit oranlı genel bir harcama vergisidir.

Gerek yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri ve gerekse bu işlerin taşeronlara verilen kısmı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi kapsamında teslim sayıldığından genel oranda KDV'ye tabidir. Yıllara yaygın inşaat işlerinde, kısım kısım teslim söz konusu olup, her kısmın tesliminde hakediş belgesi düzenlenmekte, vergiyi doğuran olay da bu tarihte gerçekleşmektedir (Çankaya, 2003: 58).

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler, diğer işletmelerde olduğu gibi her aylık dönem için gerçekleşen KDV işlemlerini izleyen ayın 24'ü akşamına kadar KDV beyannamesi üzerinden beyan ederek, ödenecek tutar var ise, beyan edilen ayın 26'sı akşamına kadar ödemek durumundadır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmelerin yapmış oldukları işlerin teslimleri sırasında hesaplayacakları KDV nin oranı genel oran olan %18 dir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 26. maddesine göre satış bedelinin döviz üzerinden yapılması halinde, döviz vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki geçerli kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Maliye Bakanlığı da döviz üzerinden yapılan işlemlerde döviz bedelinin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki TCMB döviz alış kuru esas alınarak TL'ye dönüştürüleceği, KDV'nin bu tutar üzerinden hesaplanacağı yolunda açıklama yapmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 9. maddesi hükmünce, bazı kamu kurum ve kuruluşları ile şirketlerin satın aldıkları hizmetlere ilişkin KDV'ye tevkifat uygulaması getirilmiştir. 117 seri nolu KDV Genel Tebliği ile inşaat taahhüt ve onarım işleri tevkifat kapsamına alınmıştır. 117 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ne göre, yapım işlerinde tevkifat oranı 14.04.2012 tarihinden itibaren 2/10 olarak tespit edilmiştir.

2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri Kapsamında Yapılan Vergi Kesintisinin Mahsubu ve İadesi

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri nedeniyle ödenen istihkaklardan yapılan vergi kesintisi, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup edilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dâhil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gerekir (Kızılot, 2012: 216).

Yapılan bu kesintiler, işin bitim tarihi itibarıyla tespit edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekte ve aradaki fark ödenmektedir. Dolayısıyla yıl içinde kesilen stopajların, hesaplanan vergiden fazla olması durumunda aradaki fark belli hükümler çerçevesinde iade edilmektedir (Gümüşay, Dogan, 2006).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi hükmü uyarınca, "yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar, yıllık beyan esasında hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde mükellefin müracaat etmesi üzerine mahsup fazlası kendisine ret ve iade olunur."

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya ünvanını, bağlı olduğu vergi dairesini, vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri gerekmektedir (Yılmaz, 2006: 239).

2.1.7. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşinin Zararla Sonuçlanması Halinde Kesilen Vergilerin Durumu

Yapılan istihkak ödemelerinden kesilen vergilerin, ileride ödenecek gelir vergisi ve kurumlar vergisine mahsuben alındığı kuşkusuzdur. Bu prensip Kanun hükümlerinde açık bir şekilde belirtilmiş ve GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında, ödemeyi yapanların “istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kesinti yapmaya mecbur” oldukları, KVK'nın 15. maddesinin 1 fıkrasında ise yine ödemeyi yapanların “istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kesinti yapmak zorunda” oldukları ifade edilmiştir (Kızılot, 2012: 236).

Vergi sisteminde, vergi gelirden alındığı için, zarar eden mükelleflerden herhangi bir şekilde vergi alınmaz. Bu nedenle yıllara sari inşaat işinin zararlı sonuçlanması halinde, bu işler dolayısıyla önceden kesilen vergilerin, beyannamede başka kazanç ve iratlar varsa; vergiden mahsup edilmesi, beyannamede başka kazanç ve irat yoksa; mükellefe iade edilmesi gerekir.

Birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat ve onarım işi zararlı sonuçlandığında, işin bitim tarihinden itibaren 5 yıl içinde istihkaklardan kesilen verginin iadesi istenilebilir.

2.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE GELİRİN TESPİT YÖNTEMLERİ

Diğer işletmelerde olduğu gibi inşaat işletmelerinin de temel amaçlarından biride kar elde etmektir. Kar genel anlamda işletmenin, belli bir dönemde elde ettiği gelirlerinin yine aynı dönemde katlandığı giderlerini aşan kısmıdır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin birden fazla muhasebe dönemini kapsaması nedeniyle, elde edilen gelirin nasıl ve ne zaman belirleneceği, ne zaman vergilendirileceği konusunda iki yöntem bulunmaktadır. Birincisi, faaliyet kazancının belirlenmesi ve vergilendirilmesini işin bitimine kadar erteleyen “Tamamlanmış Sözleşme” yöntemi, ikincisi ise her faaliyet döneminde katlanılan inşaat maliyetleri ile elde edilen kazanç arasında oransal bir ilişki kurarak, kazancı her faaliyet dönemi için ayrı ayrı belirleyen “Tamamlanma Yüzdesi” yöntemidir.

Bir sonraki bölümde yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinden elde edilen gelirin nasıl belirleneceği incelenecektir.

2.2.1. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, kısa vadeli projeler veya güvenilir tahminler yapmada yetersiz sonuçlar veren ve kendine özgü riskleri kapsayan projeler için uygulanan bir yöntemdir (Adrian, Adrian, 2006: 52). Bu yöntemde, kümülatif maliyetler ilgili hakedişleri aştığında aşan kısım bir dönen varlık grubunda stoklar (Türkiye’de özel olarak açılmış hesaplarda) hesabında izlenirken, hakedişlerin ilgili maliyetleri aşması halinde fark cari yükümlülük olarak finansal tablolarda sunulmaktadır (Bragg, 2010: 101). Tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmesine ait gelir ve maliyetler işin bitiminde finansal tablolara yansıtıldığı için, işletmeler iş tamamlanana kadar oluşan karların gelir vergisini erteleme imkânına sahiptir. Ancak, müteahhitler, inşaat gelirlerine ait nakdi harcayabilirler ve işin tamamlanma yılında gelir vergisini ödemek için yeterli fondan yoksun kalabilirler (Kavacık, 2008: 22-23).

Bu yöntemin temel özelliği, kâr rakamının, işin tamamı bitirilinceye kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoya alınması, dolayısıyla gelir tablosuna herhangi bir rakamın girmemesidir. Vergi hukukumuzun ve bu arada çoğu ülkenin vergi hukukunun esas aldığı yöntem budur. Bu yöntem özellikle, taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu ise, örneğin bir bina yapımında hafriyat ve temel açma işlemlerinin daha fazla, ince işçilik ve tamamlanma aşamasının daha az karlılık oranına sahip olduğu durumlarda, dönemin başında daha fazla vergiyi önlediği, geçte olsa daha somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Ancak taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kâr rakamının elde edilememesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermemesi gibi nedenlerle eleştiri konusu olmaktadır (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 119).

TDMS’ne göre, dönem içinde yapılan giderler 740 nolu Hizmet Üretim Maliyeti hesabında takip edilir. Dönem sonunda bu giderler 170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ MALİYETLERİ hesabına aktarılır. Elde edilen hakedişler ise 350.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ HASEDİŞLERİ hesabında takip edilir. İşin bitimini takiben 170 nolu hesap, 622. SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına, 350 nolu hesap 600. YUT İÇİ SATIŞLAR hesabına aktarılır. Bilindiği gibi 6 nolu hesaplar gelir tablosu hesaplarıdır. Bu aktarımlarla, devam ettiği yıllar boyunca ilgili

bilanço hesaplarında biriktirilmiş olan gelir ve giderler, gelir tablosunda raporlanır ve işin kar veya zararı ortaya çıkmış olur (Örten, Karapınar, 2013: 122).

Dolayısıyla inşaat sözleşmesine ilişkin maliyetler ve hakedişler inşaat tamamlanana kadar bilançoda sırasıyla bir varlık ve bir borç olarak raporlanmaya devam edilmektedir. İnşaatın tamamlandığı dönemde, tamamlanan inşaata ilişkin maliyet ve hakedişler gelir tablosuna alınmaktadır (Yılmaz, 2009).

Bu yöntemde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, inşaat tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılmamakta ve kar/zarar hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır. İnşaatın tamamlandığı yıl, inşaatın tüm hasılatının ve maliyatının topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır (Gürbüz, Akgül, Çakıcı, 2006: 121) Bu yöntem, faaliyet sonucunun inşaat taahhüt işinin tamamlanmasından sonra belirlenmesine imkân verdiğinden, faaliyetin devam ettiği dönemlerde kar veya zararın kesin olarak ölçülememesine yol açmaktadır (Akgün, 2013).

Bu yöntem özellikle, taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı karlılık oranları söz konusu ise, dönemin başında fazla vergi vermeyi önlediği ve somut bir kar veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Ancak, taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kar rakamının elde edilmemesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkân vermesi gibi nedenlerle eleştirilmektedir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 127). Tamamlanmış sözleşme yöntemi, inşaat sözleşmesine ilişkin finansal raporlamanın ilgili dönemdeki sonucunu göstermemesi ve dönemler arasındaki finansal bilgilerin finansal tablolara yansıtılmasında önemli tutarsızlıklara sebep olması nedeniyle muhasebenin temel ilkelerine aykırılık söz konusu olabilmektedir.

Tamamlanmış sözleşme yönteminin yararları ve sakıncaları (Şenlik, 2007: 111);

Yararları;

- Ulaşılan sonuç tümüyle objektiftir.
- Maliyet ve giderler işin bitiminde tam olarak saptanacağından hesaplanan gelir kesinlik ve anlam kazanacaktır.
- Tahmin zorunluluğunu giderdiğinden, temkinlik ilkesiyle uygun bir niteliğe sahiptir.

Sakıncaları:

- Eğer hasılat, maliyet ve giderler belli dönemlere istikrarlı biçimde dağıtılmazlarsa, karar alma tekniklerinden birisi olan karşılaştırmanın bir anlamı olmaz.
- Dönemsellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.
- Kar işin bitiminde belirlendiği için, inşaat işletmelerinin karlarında yıllar itibari ile aşırı dalgalanmalara yol açmaktadır.
- Finansal tabloların özellikle gelir tablolarının yıllar itibariyle karşılaştırılmasını ve yorumlanmasını zorlaştırmaktadır.

Bu yöntemin yararları ile sakıncaları karşılaştırıldığında sakıncaları daha fazladır. Bu nedenle 11 no'lu Standard bu yöntemi önermemektedir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 121).

2.2.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

İşin kısmen bitim yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntem TMS 11'e uygun bir yöntemdir, finansal tablolara yansıtılması gereken dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel ölçüt olarak kabul edilmektedir. Böylelikle, inşaat işinin tamamlanması beklenmeden, işle ilgili maliyetler ve gelirler dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Başka bir ifadeyle dönemde oluşan maliyet ile işin tamamlanma oranına göre hesaplanan gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun raporlanması sağlanmış olur (Alagöz, 2009).

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. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kar veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır. Dolayısıyla bu yöntemde, inşaat ve taahhüt işinin tamamlanma aşamalarına uygun şekilde karın finansal tablolara alınması ve kar veya temettü dağıtımı için, işin tamamlanmasını beklemeye gerek kalmamaktadır (Akgün, 2013).

Bu yöntem inşaat sözleşmelerinin taraflarca kabul edilmesi ve şartlarının sağlanması, sözleşmedeki mal ve hizmetlerin dava edilebilir hakları kapsamı, satıcının sözleşmedeki yükümlülüklerden tatmin elde etmeyi beklemesi ve sözleşmeyi yüklenenin

de sözleşme yükümlülüklerinden bir performans elde etmesi durumunda tercih edilmektedir (Epstein, Mirza, 2006: 195)

Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir (TMS 11/md.30):

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

(b) Yapılan işe ilişkin incelemeler veya

(c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Tamamlanma yüzdeleri işin yapılış durumuna göre değişik şekilde hesaplanmaktadır (Usul, 2012: 18).

1- İnşaatın başlangıç aşamasında:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O.Güne.Kadar.Gerçekleşen..Maliyet}}{\text{Toplam.Tahmimi.Maliyet}}$$

$$\text{Tanınacak Hasılat} = \text{Sözleşme Bedeli} * \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Tanınacak Kâr} = \text{Tanınan Hasılat} - \text{Gerçekleşen Maliyet}$$

2- İnşaatın ileri aşamasında:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O Güne Kadar Gerçekleşen Maliyet}}{\text{O Güne Kadar Gerçekleşen Maliyet} + \text{İşin Tamamlanmasına Yönelik Ek Tahmini Maliyet}}$$

$$\text{Tanınacak Hasılat} = \text{Sözleşme Bedeli} * \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Tanınacak Kâr} = (\text{Tanınan Hasılat} - \text{Gerçekleşen Maliyet}) - \text{Geçmiş Yıllarda Tanınan Kârlar}$$

Yukarıda yer alan formülü kullanarak hesaplanan her dönemin hasılatı, o döneme ait olan inşaat maliyeti ile birlikte gelir tablosunda raporlanır. Bu şekilde hesaplanan hasılat tutarı eğer kesilen hakediş faturaları toplamından fazla ise aradaki fark faturalandırılmamış bir alacak olarak bilançonun varlıklar kısmında yer alır. Bu fark bir gelir tahakkuku gibi işlem görür. Eğer yukarıdaki şekilde hesaplanan hasılat tutarı kesilen

hakediş faturaları toplamından az ise bu durumda fazla fatura kesilmiş olacağından aradaki fark bilançoda borçlar kısmında yer alır (Epstein, Mirza, 2005: 190-191).

Tamamlanma yüzdesi yönteminin yararları ve sakıncaları (Şenlik, 2007:109);

Yararları;

- Diğer bütün işletmeler gibi, inşaat taahhüt işletmelerinde de 12 aylık muhasebe devresi itibariyle sonuç hesaplayabilirler.
- İş bir kaç döneme yayılsa bile, her bir muhasebe devresinin gelir ve giderleri bağımsız bir şekilde eşleştirilerek yalnızca o yılın kar veya zararı saptanabilir.
- Gelir ve giderlerin ilgili döneme mal edilmesi nedeniyle muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramın da uygun hareket edilmiş olunur.

Sakıncaları;

- Tahmin edilen maliyetlerin esas alınması
- Uzun dönemler itibariyle maliyet tahmininin çeşitli etkenlerden etkilenmesi ve sağlıklı olmaması durumunda, yıllara dağıtılan kar gerçek durumu yansıtmayabilir.
- İhtiyatlılık ilkesi tamamlanma sözleşmesi yöntemine göre daha geri plandadır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde, IFRS (TMS) kabul ettiği gelir ve maliyetlerin finansal tablolara aktarılması için uygulanan yöntemdir.

2.2.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde maliyet ve gelirlerin ölçülmesi, muhasebeleştirilmesi ve faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde kullanılan iki yöntemi bir örnek üzerinde karşılaştırmak faydalı olacaktır.

Örnek: XYZ İnşaat Taahhüt Şirketinin 2011 yılında tahmini maliyeti 7.000 TL olarak hesapladığı bir inşaat işini 10.000 TL sözleşme bedeli ile almıştır. 2013 yılında tamamlanan inşaat işi ile ilgili veriler şöyledir;

- 2011 yılı sonunda gerçekleşen maliyet 2.200 TL'dir
- 2012 yılı sonunda gerçekleşen maliyetin 3.500 TL olduğu hesaplanmış ve 31.12.2012 tarihi itibariyle yapılan harcamaların toplamı 5.700 TL'dir, ayrıca işin

tamamlanması için 1.500 TL daha gider yapılması gerektiği tahmin edilmiştir.

- 2013 yılında 1.800 TL daha gider gerçekleşmiş olup inşaat işi toplam 7.500 TL maliyetle tamamlanmıştır.

Bu veriler ışığında tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yıllık kâr hesaplamaları şöyle olacaktır;

2011 Yılı Tanınan Karın Hesaplanması:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{2.200}{7.000} = 0,31$$

$$\text{Tanınan Hasılat} = 10.000 * 0,31 = 3100$$

$$2011 \text{ Yılı Tanınacak Kâr} = 3.100 - 2.200 = 900$$

2012 Yılı Tanınan Karın Hesaplanması:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{2.200 + 3.500}{5.700 + 1.500} = 0,79$$

$$\text{Tanınan Hasılat} = 10.000 * 0,79 = 7.900$$

$$\text{Tanınan Toplam Kâr} = 7.900 - 5.700 = 2.200$$

$$2012 \text{ Yılı Tanınacak Kâr} = 2.200 - 900 = 1.300$$

2013 Yılı Gerçekleşen Kârın Hesaplanması:

$$\begin{aligned} \text{Gerçekleşen Kâr} &= \text{Sözleşme Bedeli} - \text{Toplam Gerçekleşen Maliyet} \\ &= 10.000 - 7.500 = 2.500 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 2013 \text{ Yılı Kârı} &= \text{Gerçekleşen Kâr} - \text{Geçmiş Yıllarda Tanınan Kârlar} \\ &= 2.500 - (900 + 1.300) = 300 \end{aligned}$$

Yöntemleri karşılaştırma amaçlı veriler Çizelge 2.1’de toplanmıştır.

Çizelge 2. 1: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Dönemler İtibariyle Gerçekleşen Kârların Karşılaştırılması

Yıllar	Sözleşme bedeli	Gerçekleşen Yıllık Maliyet	Toplam Tahmini maliyet	Gerçekleşen veya Tanınan Kâr	
				Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi
2011	10.000	2.200	7.000	900	-
2012	10.000	3.500	7.200	1.300	-
2013	10.000	1.800	7.500	300	2.500
Toplam	10.000	7.500	7.500	2.500	2.500

Tablodan da anlaşıldığı üzere her iki yöntemde de inşaatın bitiş tarihi itibarıyla işletmenin elde edeceği toplam kârda bir değişme olmayacaktır. Yapılan işin tamamlanması için gerekli giderler ile tamamlanma dereceleri doğru olarak tespit edilebiliyor ise tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması tercih edilebilir. Ancak işin tamamlanması için maliyetler doğru olarak tespit edilemiyorsa tamamlanmış sözleşme yönteminin uygulanması daha gerçekçi olacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak kullanılan tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Alagöz, 2009);

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyet ve gelirler hukuki bakış açısı ile ele alınarak maliyet ve gelirlerin işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmesi, tamamlanma sonrasında biriken tutarların sonuç hesaplarına aktarılması yansıtılması görüşü benimsenmiştir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise iktisadi bakış açısı ile değerlendirilerek birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeksizin döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmiştir.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde katı bir ihtiyatlılık ilkesi, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergiye tabi kazancın, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise ticari kârın doğru bir şekilde tespitini amaçlamaktadır. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise IFRS, TMS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamalardır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde hazırlanan mali tablolar bilgi kullanıcıları tarafından yapılabilecek analiz ve değerlendirmeleri engelleyici bir yapıya sahipken, tamamlanma yüzdesi yöntemi bu eksiklikleri ortadan kaldıran bir uygulamadır.
- Belirsizlik ve risklerin düşük olması halinde tamamlanma yüzdesi yöntemi, belirsizlik ve risklerin artması halinde “ihtiyatlılık” ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir.
- Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmasını ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlamaktadır.

- Tamamlanmış sözleşme yöntemi, inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde genellikle faaliyet sonuçlarının zarar ile neticelenmesi veya düşük düzeyde kârların oluşması nedeniyle ortaklara kâr payı dağıtımı konusunda engeller ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenmesi, kâr dağıtım kararlarının sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlar.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı döneminin farklı dönemler olarak ortaya çıkmasının yarattığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde söz konusu olmamakta, böylece mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının ortaya çıkardığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde ortadan kalkmakta ve mali tablolar ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

2.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MALİYET UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat taahhüt faaliyetlerinde maliyet unsurlarının belirlenmesi mevcut uygulama ile TMS 11 standardı arasında bir farklılık yaratmamasına rağmen; bu maliyet unsurlarının muhasebeleştirilmesinde farklılıklar söz konusudur (Usul, 2012: 27)

Bu bölümde yıllara sari inşaat işlerindeki maliyet unsurlarının muhasebe kayıtları vergi mevzuatına ve TMS 11 standardına göre yapılacaktır.

2.3.1. Vergi Mevzuatına Göre Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt işletmelerinin maliyet unsurlarını dört ana grupta toplamak mümkündür. Bunlar:

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Taşeron giderleri ve

- Genel üretim giderleri

2.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İlk madde ve malzeme giderleri işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için tüketilen her türlü madde ve malzeme giderlerini kapsar. Dikkat edileceği gibi, bu gider türü iki kısımdan oluşmaktadır. ‘İlk madde’ sadece üretim faaliyetleri ile ilgili bir gider türü iken, ‘malzeme’ hem üretim hem de diğer işletme faaliyetleri için söz konusu olabilir. Üretim açısından bir maddenin ilk madde ya da malzeme olarak ifade edilmesi onun üretilen mamul içerisindeki gerek fiziksel gerekse değer olarak ağırlığı ile doğrudan ilgilidir (Karakaya, 2011: 25).

Yıllara sâri inşaat işletmelerindeki ilk madde ve malzemeleri üretilen hizmetlerle ilişkisi açısından iki grupta sınıflandırılacaktır.

- Direkt ilk madde ve malzeme
- Endirekt ilk madde ve malzeme

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri: İnşaat maliyetlerinin başlıca unsurlarından biri olup, inşaatların bünyesinde doğrudan yer alan onun esas yapısını oluşturan madde ve malzemelerdir. Örneğin kum, çimento, demir, kereste, arsa, tuğla, çakıl-kum gibi maddeler direkt madde olarak nitelendirilir. Bunlar inşaatların bünyesine doğrudan girdikleri için herhangi bir dağıtım anahtarı gerektirmeyen madde ve malzemelerdir (Şenlik, 2007: 159).

Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Genel olarak ilk madde ve malzeme dışında, üretilen mamulün bünyesinde bazen yer alan bazen de görülmeyen giderlerdir. Bunlara örnek olarak; makinelerin bakım ve onarımında kullanılan yağlar, üstüğü, yer cıları gibi malzemelerdir. Endirekt madde ve malzeme giderlerinin mamulün maliyetine yüklenmesi önem arz etmektedir. Bu önemin nedeni ise;

- Endirekt madde ve malzeme giderleri “ Genel Üretim Giderleri “ kapsamına girmektedir. Buna bağlı olarak da üretilen mamullere dolaylı olarak yüklenmektedir,
- Endirekt madde ve malzemenin mamul içinde miktar olarak saptanmaları ekonomik değildir,
- Mamul içindeki maliyet oranları yapılan işin türüne göre değişmektedir,
- Özellikle üretim faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın daha verimli çalışmasını sağlamak amacıyla makine ve teçhizatın çalışması ve bakımı sırasında tüketilmektedir (Usul, 28).

Endirekt ilk madde ve malzemelerin üretilen yapılarla ilişkisi yönünden ikiye ayrılabilir;

1. Yardımcı madde ve malzemeler. Üretilen inşaatın bünyesine girmekle beraber değer ve miktar olarak direkt ilk madde ve malzemeye göre önemsiz olduklarından endirekt olataak kabul edilen madde ve malzemelerdir. Örneğin: çivi, tel, ağaç tutkalları.
2. İşletme malzemeleri. İnşaatın bünyesine girmemekle birlikte, üretim akışını, üretimin kesintisiz yürümesini sağlayan malzemelerdir. Örneğin: temizlik malzemeleri, iş makinelerinin yağları, makine ve araç yedek parçaları, kalıp malzemeleri.

Tekdüzen muhasebe sisteminin gereği, diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi inşaatlarda kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemeler de maliyet değerleri üzerinden 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabında izlenir (Çankaya, 2003:151). Direkt olarak inşaatın içine girmeyen ve stoklanabilen bütün malzemeler bu hesapta izlenirken, doğrudan inşaat maliyetine giren yani stoklanması mümkün olmayan malzemeler bu hesapta izlenmez. Örneğin, hazır beton stoklanma imkanı olmayan, direkt olarak inşaatın yapımı aşamasında kullanılan bir malzeme olduğundan hazır beton stok hesabı diye bir stok hesabı olmayacaktır. Doğrudan inşaatın içine girdiğinden maliyet hesaplarında izlenmesi söz konusu olacaktır (Yılmaz, 2004: 318). Bu hesap ta 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabıdır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinde ilk madde ve malzemeler satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile 150 İLK MADDE VE MALZEME hesabının borcuna kayıt edilir. İlk madde ve malzemeler kullandığında 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına borç, 150 No.lu hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X İnşaat işletmesi 01.02.2014 tarihinde 10.000 TL + %18 KDV ile birlikte peşin olarak demir satın almıştır. 19.02.2014 tarihinde 6.000 TL değerindeki demiri kullanılmak üzere köprü inşaatı şantiyesine göndermiştir.

Yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

01.02.2014			
150. İLK MADDE VE MALZEME HS.	10.000		
150.01. Demir			
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	1.800		
100. KASA HS.		11.800	
Satın alınan demirin kaydı			
//			
19.02.2014			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	6.000		
740.01. Köprü İnşaatı			
740.01.01. Demir			
150. İLK MADDE VE MALZEME HS.		6.000	
İnşaatta kullanılan demirin kaydı			
//			

2.3.1.2. İşçilik Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İşçilik giderleri işletme faaliyetlerini yerine getirebilmek için çalıştırılan işçiler adına tahakkuk ettirilen ücretler ve bunlarla ilgili her türlü giderleri kapsar (Karakaya, 2011: 26).

İşçilik giderleri inşaat taahhüt işletmelerinde malzemeden sonra en fazla maliyet unsuru yaratan giderlerdir. Bu tür giderlerde kendi içerisinde direkt ve endirekt olarak iki kısımda incelenir.

1. Direkt İşçilik Giderleri: Direkt işçilik giderleri; maliyet safhalarında kolayca tespit edilebilen ve maliyetin içinde doğrudan yüklenebilen giderlerdir. Direkt işçilik giderleri bedensel veya zihinsel olarak bizzat işin yapımında direkt olarak etkin olan faaliyetlerin para ile ifade edilmiş olan değerleridir. Dolayısıyla bir inşaat taahhüt işinde

duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, kaynakçılar ve ameleler gibi işçilerin almış oldukları ücretler direkt işçilik giderleri sayılır (Usul, 2012: 37).

2. Endirekt İşçilik Giderleri: Bu tür giderler yapılan işin devamı yönünden esas olmakla birlikte doğrudan üretim maliyetine girmeyen ya da üretilen mamullerle ilişkisi doğrudan kurulamayan giderlerdir. Endirekt işçilik giderleri direkt işçilik giderlerinin dışında kalan işçilikleri ifade etmektedir. Bunlara örnek olarak; birden fazla inşaatın yapımında görev alan kamyon şoförlerinin; buldozer, vinç gibi araçların operatörlerinin; şantiye amiri, puantör, ambar memuru gibi kişilerin almış oldukları ücretler gösterilebilir. Ancak, işletme bir tek taahhüt işiyle uğraşıyorsa ve maliyet birimi olarak da sadece o taahhüt işini dikkate alınıyorsa yukarıda sözü edilen endirekt işçilik giderler direkt işçilik gideri olarak kabul edilebilir. Eğer işletmenin birden fazla şantiyesi varsa ve bu işçiliklerden birden fazla şantiye hizmet görüyorsa, bu tür işçilikler kesinlikle endirekt işçilik olarak kabul edilecektir (Usul, 2012: 38).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili işçilik giderleri 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabının alt hesaplarından birini oluşturur ve bu hesaba; çıplak ücret, sigorta primi işveren hissesi, işsizlik sigortası primi işveren hissesi, ikramiyeler, ihbar tazminatı, kıdem tazminatı ödemeler kaydedilir.

İşçilik hesabı borçlandırıldığında, ödenecek net ücretler için 335. PERSONELE BORÇLAR hesabı, yapılan vergi kesintileri için 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR hesabı, sigorta ve işsizlik primleri ile ilgili olarak da 361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ hesapları alacaklandırılır.

İnşaat dışında, işletmenin genel yönetimi, satış ve benzeri alandaki işçilik giderlerinin, inşaat maliyetine yüklenmeyip, ilgili gider yerlerine yüklenmesi gerekiyor. Örneğin; muhasebe müdürüne ilişkin ücretlerin inşaat maliyetine yüklenmeyip 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ hesabında izlenmesi Tedüzen Muhasebe Sisteminin gereğidir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X İnşaat işletmesinin köprü inşaatında çalışan 10 işçinin Şubat 2014 ayı ücretlerinin brüt tutarı 20.000 TL olarak tahakkuk etmiştir. Bu işçilerin almış oldukları ücretlerden yapılan kesintiler Çizelge 2.2'de gösterilmiştir.

Çizelge 2. 2: İşçi Ücretler Bordrosu

1.	Brüt Ücretleri	20.000
2.	Sigorta Primi İşçi Payı	2.800
3.	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	200
4.	Gelir Vergisi Matrahı	17.000
5.	Gelir Vergisi	2.550
6.	Damga vergisi	132
7.	Kesintiler Toplamı	5.682
8.	Net Ücret	14.318
9.	Sigorta Primi İşveren Payı	4.300
10.	İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı	400

Ay sonunda yapılacak ücret tahakkuk kaydı şu şekilde olacaktır;

28.02.2014		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	24.700	
740.01. Köprü İnşaatı		
740.01.01. İşçi Ücret ve Giderleri 24.700		
740.01.01.01. Brüt Ücret 20.000		
740.01.01.10. SGK Primi İşveren Payı 4.300		
740.01.01.11. İşsizlik Sig. İşveren Payı 400		
335. PERSONELE BORÇLAR HS.		14.318
335.01. Ödenecek Ücretler		
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		2.682
360.04. Gelir Vergisi Stopajı 2.550		
360.04.01. Ücret Stopajı 2.550		
360.08. Damga Vergisi 132		
360.08.01. Ücret Damga Vergisi 132		
361. ÖDENECEK SOS.GÜV.KES.HS		7.700
361.01. SGK İşveren Payı 4.300		
361.02. SGK İşçi Payı 2.800		
361.03. İşsizlik Sig.İşveren Payı 400		
361.04. İşsizlik Sig. İşçi Payı 200		
Köprü İnşaatı Şubat 2014 ayı işçi ücret tahakkukları		
//		

01.03.2014 tarihinde net ücret kasadan ödendiğinde;

01.03.2014		
335. PERSONELE BORÇLAR HS.	14.318	
335.01. Ödenecek Ücretler		
100. KASA HS.		14.318
Şubat 2014 ayı işçi ücretlerinin ödenmesi		
//		

2.3.1.3. Taşeron Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

Çalışmanın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin mahiyeti ve kapsamını açıklayan birinci bölümünde değinildiği üzere yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde işi üstlenen müteahhit işletme üstlendiği işin bir kısmını veya tamamını kendi güvencesi altında ve belirli bir ücret karşılığında sözleşmeli ya da sözleşmesiz başka bir işletmeye yaptırabilmektedir. Ana müteahhit işletmeye karşı sorumlu olan bu ikinci derece inşaat işletmelerine taşeron işletmeleri denilmektedir (Çankaya, 2003: 170).

İnşaatların belli bölümlerinin yapımı için uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç duyulması, özellikle inşaatlarda kullanılan iş makinelerinin ve diğer araç gereçlerin finansmanın büyük tutarla ulaşması inşaat işletmelerinin inşaatlarının belli bölümlerinin başkalarına yaptırılmalarına neden olmaktadır.

Örneğin inşaat işletmeleri bir inşaatın hafriyatında kullanacakları bir makineyi satın almak ve ona belli sermaye ayırmak yerine ikinci derecede müteahhit olan ve taşeron olarak adlandırılan bu işletmelere işlerini yaptırmaktadırlar. İnşaat işletmelerinin taşeron işletmelerle yaptıkları sözleşmelere göre taşeronlara yaptıracığı işlerin maliyetleri de inşaat maliyetini oluşturmaktadır (Şenlik, 2007: 229-230).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak taşeronlara yaptırılan imalatlar, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabı altında açılacak Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler alt hesabında izlenir.

GVK 94/3 maddesine göre taşeronlara yaptırılan işlerin süresi izleyen yıla sarkıyor ise yapılan ödemelerden (avanslar dâhil) % 3 Gelir Vergisi ve verilen avans üzerinden % 09.48 Damga Vergisi kesilmesi gerekiyor. Taşeronlara yaptırılan işler, yıllara yaygın

değilse Gelir Vergisi kesintisi yapılmaz, sadece % 09.48 oranında Damga Vergisi kesilecektir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan bu işletmeler 117 No'lu KDV Genel Tebliğinde bahsedilen kurum ve kuruluşlara karşı üstlenilmiş oldukları inşaat taahhüt işlerini tamamen veya kısmen taşeronlara devredilmesi durumunda, taşeronlara yaptırdıkları inşaat taahhüt işleri nedeniyle ödeyecekleri hakediş bedeli üzerinden hesaplanan %18 KDV'nin 2/10'ı tevkif ederek, sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edip ödeyeceklerdir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan X inşaat işletmesi üstlendiği köprü inşaatının hafriyatını taşeron (A) işletmesine yaptırmıştır. Taşeron (A) Hafriyat işine 05.05.2014 tarihinde başlamış ve 06.06.2014 tarihinde tamamlamıştır. İmalat bedeli olan 30.000 TL + %18 KDV hesaplanmış, yapım işinin kamuya karşı üstlenmiş olması nedeniyle 2/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmıştır ve 06.06.2014 tarihinde fatura etmiştir. Fatura bedelinden işe başlarken ödenen 5.000 TL avans mahsup edildikten sonra, kalan tutar işletmenin banka hesabından taşeronun banka hesabına yatırılmıştır.

Köprü hafriyat işini alan taşeron (A) işletmesine verilen avanslar 179 No'lu hesapta izlenir. Taşeronlara yaptırılan iş yıllara yaygın olmadığından hakediş üzerinden Gelir Vergisi kesintisi yapılmaz, sadece % 09.48 oranında Damga Vergisi kesilir.

Yevmiye kaydı;

05.05.2014		
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	5.400	
191.01. Mal ve hizmet Alıml. İlişk. KDV		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	30.000	
740.01. Köprü İnşaatı		
740.01.03. Dışarıdan Sağlayan Fayda ve Hizmetler		
740.01.03.01. Taşeronlara Yaptırılan İşlr.		5.000
179. TAŞERON. VERİLEN AVANS. HS.		
179.01. Taşeron (A)		
102. BANKALAR HS.		29.035,6
360. ÖDENECEK VERGİ VE FON. HS.		1364,4
360.07. Hakediş Damga Vergisi 284,4		
360.08. Sorumlu Sıft. Öd. KDV 1.080		
Taşeronlara yapılan ödeme kaydı		
//		

2.3.1.4. Genel Üretim Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

Endirekt giderler olarak da tanımlanan genel üretim giderleri, bir maliyet birimine bazı ölçülere göre dolaylı yüklenebilen maliyet giderlerini içeren bir kavramdır (Benligiray, 1996: 172).

Genel üretim giderleri üretimle ilgili ancak üretilen mamül veya hizmete doğrudan yüklenmeyen veya üretimle doğrudan ilgili olmayan fakat üretimin sürdürülmesi için zorunlu olan giderlerden oluşurlar. İnşaat işletmelerinde gerekli makinalar ve tesisatlar, şantiye şefleri, bakım onarım hizmetleri kamyon şoförlerinin ücretleri, operatör ücretleri, mazot, yağ giderleri, taşıt giderleri olmadan sadece ilk madde ve malzeme ile direkt işçiliklerle inşaat yapımının sürdürülmesi olanaksızdır. Bu nedenledir ki genel üretim giderleri üretim maliyetinin bir unsurunu oluşturmaktadır (Şenlik, 2007: 248).

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler için genel üretim giderleri de ilk madde ve malzeme, işçilik ve taşeron giderleri gibi inşaat maliyetini oluşturup 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına borç kaydedilir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X İnşaat işletmesinin aynı anda yürüttüğü köprü ve yol inşaatları için kullandığı kamyon şoförleri ve kepçe operatörü Mart 2024 tarihinde 14 gün köprü inşaatında, 16 gün yol inşaatında çalışmışlardır. Mart ayında tahakkuk eden işçilik ücretleri;

	<u>Brüt Ücret</u>	<u>SSK İşveren Payı</u>	<u>İşsizlik Sig.İşv.</u> <u>Payı</u>	<u>Toplam</u>
Kamyon	8.000	1.560	160	9.720
Şoförleri				
Kepçe Operatörü	3.000	585	60	3.645

Ortak işçilik ücretlerinin dağıtımı aşağıdaki çizelgelerde verilmektedir.

Çizelge 2. 3: Ortak İşçilik Ücretlerinin Köpür İnşaatına Dağıtılması

	İşçilik Maliyeti				Köpür İnşaatı Payı				
	Brüt Ücret	SSK İşv. P.	İşsizlik Sig.İşv.P.	Toplam	Dağıtım oranı	Brüt Ücret	SSK İşv. P.	İşsizlik Sig.İş v.P.	Toplam
Şoförler	8.000	1.560	160	9.720	14/30	3.760	733	75	4.568
Operatörler	3.000	585	60	3.645	14/30	1.410	275	28	1.713
Toplam	11.000	2.145	220	13.365	14/30	5.170	1008	103	6.281

Çizelge 2. 4: Ortak İşçilik Ücretlerinin Yol İnşaatına Dağıtılması

	İşçilik Maliyeti				Yol İnşaatı Payı				
	Brüt Ücret	SSK İşv. P.	İşsizlik Sig.İşv.P	Toplam	Dağıtım oranı	Brüt Ücret	SSK İşv. P.	İşsizlik Sig.İşv.P	Toplam
Şoförler	8.000	1.560	160	9.720	16/30	4.240	827	85	5.152
Operatörler	3.000	585	60	3.645	16/30	1.590	310	32	1.932
Toplam	11.000	2.145	220	13.365	16/30	5.830	1.137	117	7.084

Yevmiye kaydı;

/			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		13.365	
740.01. Köprü İnşaatı	6.281		
740.01.10. İşçilik Gideri	5.170		
740.01.11. SSK İşveren Payı	1.008		
740.01.12. İşsiz.Sig.İşv. Payı	103		
740.02. Yol İnşaatı	7.084		
740.01.10. İşçilik Gideri	5.583		
740.01.11. SSK İşveren Payı	1.137		
740.01.12. İşsiz.Sig.İşv. Payı	117		
381. GİDER TAHAKKUKLARI HS.			13.365
Mart ayında köprü ve yol inşaatında çalışan şoför ve operatör ücretlerinin ilgili hesaplara kaydı			
//			

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmelerde birden fazla inşaatla kullanılan ortak genel üretim giderleri olması durumunda, bu giderlerin dağıtımı yapıldıktan sonra, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına kayıt edilerek, ilgili inşaat işlerinin maliyetlerine yüklenir.

2.3.1.5. Genel Yönetim Giderleri

Genel yönetim giderlerinden, işletmenin yönetimi ve idaresi için yapılan ve belirli bir inşaatla yüklenmeyen giderler anlaşılmalıdır. Bir işletmenin yönetim fonksiyonları,

işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik hukuk işleri, persinel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerinin giderleri 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ hesabına borç kaydedilir. Dönem sonlarında 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI ile karşılaştırılarak kapatılır.

2.3.1.6. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ortak genel giderlerden söz edilebilmesi için ortada birden fazla inşaat ve onarım işinin ya da bir inşaat ve onarma işi ile birlikte başka bir faaliyetin olması gerekir. Eğer sürdürülen bir tek inşaat ve onarma işi varsa ve bu işle beraber yapılan başka bir iş yoksa ortada ortak genel gider olmayacaktır (Örten, Karapınar, 2013: 123).

Ortak genel giderler kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan ve hangi işle ilgili olarak yapıldığı bilinmeyen giderlerdir. Özellikle birden fazla inşaat ve onarım işi yapan işletmeler için bu giderlerin dağıtımı önem arz etmektedir (Köse, 2008: 2). Bu gruba giren giderlerin büyük çoğunluğu, inşaat taahhüt işletmesinin merkez bürosunun faaliyetleriyle ilgili olarak oluşmaktadır (Benligiray, 1996: 175).

Ancak, merkez büroda çalışan müdür, muhasebeci, sekreterin ücretleri ile yine merkez büroya ait elektrik, su kırtasiye gibi giderler, birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin olduğu ya da yıllara yaygın inşaat ve onarma işi ile diğer işlerin bir arada yapıldığı durumlarda, ortak genel gider niteliğinde olup, doğrudan doğruya herhangi bir inşaatın maliyetlerine yüklenemez. Bu giderler yıl içinde 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ hesabında izlenir (Kızılot, 2012: 1142).

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde bu giderlerin nasıl dağıtılacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesi 1. ve 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre;

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan oranı dahilinde;
- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan oranı dahilinde;

dağıtılacağı hükme bağlanarak, işletmelerin yapılan işler itibariyle oluşan maliyetlerinin gerçeğe yakın biçimde tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Dönem içinde, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler ortak genel gider niteliğinde harcama yaparlarsa, bu harcamaları 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ hesabına borç kaydı yapılır, dönem sonunda GVK 43. maddesine göre dağıtım yaptıktan sonra her işe isabet eden ortak genel gider payı önce 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına, oradan da yansıtma hesabı aracılığıyla 170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesaplara aktararak ilgili oldukları inşaatların maliyetlerine yüklenebileceği gibi, 740 No'lu hesaba aktarmadan doğrudan 170-177 No'lu hesaplarına aktarılabilir. Ortak genel giderlerin dönem sonunda ilgili oldukları inşaat maliyetlerine aktarılmasında pratik olarak doğrudan 170-177 No'lu hesaplara aktarmak işlem kolaylığı sağlayacaktır.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan X inşaat işletmesi 2014 yılında, üçü de yıllara yaygın olan inşaat ve onarım işlerinden; (A) işine ait harcama 300.000 TL, (B) işine ait harcamalar 400.000 TL, (C) işine ait harcamalar da 500.000 TL'dir. Bunlardan (B) inşaat işi henüz bitmemiş olup, diğer iki iş 2014 yılı içinde bitmiştir. Söz konusu inşaat işleriyle ilgili olarak 2014 yılı içinde 80.000 TL ortak genel gider yapılmıştır. Bu bilgilere göre ortak genel giderlerin inşaat işlere dağıtımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Çizelge 2. 5: Ortak Genel Giderlerin İnşaat İşlerine Dağıtımı

İnşaat işi	İnşaat İşlerine Ait Harcamalar	İnşaat İşlerine Ait Harcamaların Birbirine Oranı	Her Bir İşe Düşen Ortak Genel Gider Payı
(A) İnşaatı	300.000	% 25	20.000
(B) İnşaatı	400.000	% 33,33	26.664
(C) İnşaatı	500.000	% 41,67	33.336
Toplam	1.200.000	% 100	80.000

Birinci yöntemle göre muhasebe kaydı;

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	80.000	
740.01. (A) İnşaatı	20.000	
740.01.08. Ortak Genel Giderler Payı		

740.02. (B) İnşaatı	26.664		
740.02.08. Ortak Genel Giderler Payı			
740.03. (C) İnşaatı			
740.03.08. Ortak Genel Giderler Payı	33.336		
771. GEN. YÖN. GİD. YANS. HS.			80.000
Ortak genel giderlerin dağıtımı			
_____ / _____			
771. GEN. YÖN. GİD. YANS. HS.		80.000	
770. GEN. YÖN. GİD. HS.			80.000
Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması			
_____ //			
İkinci yönteme göre muhasebe kaydı;			
_____ / _____			
170. (A) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		20.000	
170. 08. Ortak Genel Giderler Payı	20.000		
171. (B) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		26.664	
171. 08. Ortak Genel Giderler Payı	26.664		
172. (C) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		33.336	
172. 08. Ortak Genel Giderler Payı	33.336		
771. GEN. YÖN. GİD. YANS. HS.			80.000
Ortak genel giderlerin dağıtımı			
_____ / _____			
771. GEN. YÖN. GİD. YANS. HS.		80.000	
770. GEN. YÖN. GİD. HS.			80.000
Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması			
_____ //			

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmelerdeki inşaatlardan birinin 2014 yılında bitmemiş olması, genel giderlerden pay verilmesine engel değildir. Bitmeyen (B) işiyle ilgili olarak hesaplanan genel gider payı, inşaatın genel giderler hesabına aktarılır.

2.3.1.7. Ortak Amortismanların Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde veya bu işlerle birlikte diğer işlerin de yapılması halinde, ortaklaşa kullanılan tesisat, makine, ulaştırma vasıtaları gibi amortismanla tabi kıymetlerin amortismanlarının dağıtımının ne şekilde yapılması gerektiğine ilişkin düzenleme gelir vergisi kanununun 43. maddesinde yapılmıştır. GVK madde 43'e göre "Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımı yapılır"

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde farklı inşaat işleri yürütülüp ve ortak kullanılan tesisat ve makinaların amortismanları Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesine göre dağıtım yapıldıktan sonra ilk önce 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına, daha sonra 170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesaplara aktararak ilgili inşaatların maliyetlerine yüklenir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan X inşaat işletmesi 2014 yılında, (A) ve (B) iki farklı inşaat taahhüt işini birlikte yürütmektedir. İşletmenin 2014 yılı sonunda her iki inşaat işinde kullandığı dozerin 2014 yılı amortisman tutarı 19000 TL'dir. Dozer, (A) inşaatında 125 gün, (B) inşaatında ise 185 gün kullanılmış, 55 gün hiçbir işte kullanılmamıştır.

Toplam amortisman tutarının, iş makinesinin çalışmadığı günleri dikkate almadan her bir inşaatdaki çalışma gün sayısının, toplam çalışma gün sayısına olan oranına göre hesaplandığında işletmenin ortak amortismanının dağıtımı çizelge 2.6'da verilmiştir.

Çizelge 2. 6: Ortak Amortismanın İnşaat İşlerine Dağıtımı

İnşaat işi	Kullanım Gün Sayısı	Oran	Amortisman Payı (TL)
A İnşaatı	125	% 40	7.600
B İnşaatı	185	% 60	11.400
Toplam	310	% 100	19.000

Yevmiye kaydı ise şöyle olacaktır;

/		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	19.000	
740.01. (A) İnşaatı 7.600		
740.01.06. Amortisman ve Tük. Payı		
740.02. (B) İnşaatı 11.400		
740.02.06. Amortisman ve Tük. Payı		
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		19.000
257.04. Tesis Makine ve Cihaz		
Amortisman giderleri		
//		

İnşaatın gerçek maliyetini hesaplamak için amortisman tutarının, sadece sabit kıymetin kullanıldığı gün sayısına isabet eden kısmının inşaatın maliyetine, boş geçen günlere isabet eden kısmının ise ortak genel gider kabul edilerek dağıtımına tabi tutulduğunda işletmenin ortak amortismanının dağıtımını çizelge 2.7’de verilmiştir.

Çizelge 2. 7: Ortak Amortismanın İnşaat İşlerine Dağıtım

İnşaat işi	Kullanım Gün Sayısı	Oran	Amortisman Payı (TL)
A İnşaatı	125	% 34.25	6.507,5
B İnşaatı	185	% 50.68	9.629,2
Boş Gün	55	% 15.07	2.863,3
Toplam	365	% 100	19.000

Yevmiye kaydı ise şöyle olacaktır;

/		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	16.136,7	
740.01. (A) İnşaatı 6.507,5		
740.01.06. Amortisman ve Tük. Payı		
740.02. (B) İnşaatı 9.629,2		
740.02.06. Amortisman ve Tük. Payı		
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.863,3	
770.06. Amortisman ve Tük. Payı 2.863,3		

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.	19.000
257.04. Tesis Makine ve Cihaz	
Amortisman giderleri	
_____ //	

2.3.2. TMS 11'e Göre Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile standartlara göre yapılacak olan muhasebe kayıtları daha önceden de ifade edildiği gibi farklılıklar göstermektedir. Bu farklılığın nedeni ise standartlara göre maliyetlerin aktifleştirilmemesidir. Şu anda uygulamakta olduğumuz sisteme göre; inşaat tamamlanmadığı müddetçe 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabında biriken maliyetler dönem sonlarında 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesaba atılmakta ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmemektedir. Bu kayıt sistemi, GVK' na uygun olarak yapılmaktadır. Oysa standartlara göre inşaat bitmemiş olsa da döneme ait gelir ve giderlerin gelir tablosuyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir (Değer, 2010).

Çalışmanın önceki bölümünde yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerindeki giderlerin türk vergi mevzuatına göre muhasebe kayıtları yapılmıştı, bu bölümde ise daha önce vermiş olduğumuz örneklerin standarda göre muhasebe kayıtları yapılacaktır.

2.3.2.1. Sözleşmeyle Direkt İlişkili Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS 11'e göre sözleşme maliyetleri için yapıldığı hesap dönemlerine ilişkin gelir tablosuna alınacaktır.

a) Direkt İlk Madde ve Malzemelerin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X İnşaat işletmesi 01.12.2014 tarihinde 10.000 TL + %18 KDV ile birlikte peşin olarak demir satın almıştır. 19.12.2014 tarihinde 6.000 TL değerindeki demiri kullanılmak üzere köprü inşaatı şantiyesine göndermiştir. Dönem sonunda yapılan çalışmalarda alınan demirin 4.000TL'lik kısmının kullanılmadığı görülmüştür.

Yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

01.02.2014		
150. İLK MADDE VE MALZEME HS.	10.000	
150.01. Köprü İnşaatı		
150.01.01. Demir	1.800	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.		
100. KASA HS.		11.800
Satın alınan demirin kaydı		
31.12.2014		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	6.000	
740.01. Köprü İnşaatı		
740.01.01. Demir		6.000
150. İLK MADDE VE MALZEME HS.		
150.01. Köprü İnşaatı		
150.01.01. Demir		
Kullanılmayan demirin stoklara deviri		
/		
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	6.000	
622.01. Köprü inşaatı		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		6.000
741.01. Köprü İnşaatı		
741.01.01. Demir		
Giderlerin Gelir Tablosu hesaplarına aktarılması		
/		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	6.000	
741.01. Köprü İnşaatı		
741.01.01. Demir		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		6.000
740.01. Köprü İnşaatı		
740.01.01. Demir		
Yansıtma hesaplarının ilgili maliyet hesaplarıyla kapatılması		
//		

b) İşçilik Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X İnşaat işletmesinin yol inşaatı için 15 işçi çalışmaktadır. İşçiler 30 gün çalışmışlar ve 30.000 TL hak etmişler. Bu işçilerin almış oldukları ücretlerden yapılan kesintiler çizelge 2.8’de gösterilmiştir.

Çizelge 2. 8: İşçi Ücret Bordrosu

1.	Brüt Ücretleri	30.000
2.	Sigorta Primi İşçi Payı	4.200
3.	İşsizlik Sigortası İşçi Payı	300
4.	Gelir Vergisi Matrahı	25.500
5.	Gelir Vergisi	3.825
6.	Damga vergisi	198
7.	Kesintiler Toplamı	8.523
8.	Net Ücret	21.477
9.	Sigorta Primi İşveren Payı	6.450
10.	İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı	600

Yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

/		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	37.050	
740.01. Yol İnşaatı		
740.01.01. İşçi Ücret ve Giderleri	37.050	
740.01.01.01. Brüt Ücret	30.000	
740.01.01.10. SGK Primi İşveren Payı	6.450	
740.01.01.11. İşsizlik Sig. İşveren Payı	600	
335. PERSONELE BORÇLAR HS.		21.477
335.01. Ödenecek Ücretler		
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		4.023
360.04. Gelir Vergisi Stopajı	3.825	
360.04.01. Ücret Stopajı	3.825	
360.08. Damga Vergisi	198	
360.08.01. Ücret Damga Vergisi	198	
361. ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.		11.550
361.01. SGK İşveren Payı	6.450	

361.02. SGK İşçi Payı	4.200		
361.03. İşsizlik Sig.İşveren Payı	600		
361.04. İşsizlik Sig. İşçi Payı	300		
İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesi			
/			
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		37.050	
622.01. Yol inşaatı			
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.			37.050
741.01. Yol İnşaatı			
İşçilik giderlerin Gelir Tablosu hesaplarına aktarılması			
/			
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		37.050	
741.01. Yol İnşaatı			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			37.050
740.01. Yol İnşaatı			
740.01.01. İşçi Ücret ve Giderleri	37.050		
740.01.01.01. Brüt Ücret	30.000		
740.01.01.10. SGK Primi İşveren Payı	6.450		
740.01.01.11. İşsizlik Sig. İşveren Payı	600		
Yansıtma hesaplarının ilgili maliyet hesaplarıyla kapatılması			
//			

c) Amortisman Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS 11 inşaat şantiyesinde kullanılan varlıklar için ayrılan amortismanların inşaat maliyetiyle direkt olarak ilişkilendirmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarından 16.Standartta maddi duran varlıklarda amortisman uygulamasının nasıl yapılacağını izah etmektedir. TMS 16. Standardın 53. Maddesinde bir varlığın amortismanına tabi tutarı kalıntı değeri düşülerek belirlenir ifadesi yer almaktadır. Bu nedenle inşaat alanında uygulanan bir varlığını amortismanına tabi tutarken hurda değerinin düşülmesi gerekmektedir (Usul, 2012: 162).

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X İnşaat işletmesinin yol inşaatı şantiyesinde kullanmak üzere 80.000 TL bedelle bir makine satın almıştır. Makineyin ekonomik ömrüm 5 yıl ve hurda değeri 5.000 TL'dir. İşletmen Normal Amortisman yöntemin kullanmaktadır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{(80.000 - 5.000)}{5} = 15.000$$

Yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

_____ / _____		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	15.000	
740.01. Yol İnşaatı		
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		15.000
257.05. Makine amortismanı		
Amortisman kaydı		
_____ / _____		
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	15.000	
622.01. Yol inşaatı		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS		15.000
741.01. Yol İnşaatı		
Amortisman Giderlerin Gelir Tablosu hesaplarına aktarılması		
_____ / _____		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	15.000	
741.01. Yol İnşaatı		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		15.000
740.01. Yol İnşaatı		
Yansıtma hesaplarının ilgili maliyet hesaplarıyla kapatılması		
_____ //		

2.3.2.2. Cari Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS 11'e göre inşaat işletmesi herhangi bir nedenle bir maliyete katlanmış ancak katlanılan maliyetle ilgili inşaatın yapımı bir sonraki döneme bırakılmışsa, inşaat işletmesi bu işle ilgili yapmış olduğu maliyeti cari dönemin giderine kaydedemez, aktifleştirir (Usl, 2012: 50). Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X İnşaat işletmesi (A) ve (B) şantiyelerinde kullanmak üzere malzeme çimento almış, alınan bu malzemeye karşılık 2 aylık çek ciro edilmiş. Bu malzemeyi doğrudan inşaatların maliyetine yüklemesi esas olarak kabul etmiştir. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı (A) şantiyesinde inşaat işine başlayamamış, (B) şantiyesinde ise inşaat devam etmektedir. Her iki şantiye için alınan malzemelerin tutarı 20.000 TL olup, yapılan incelemede bunlardan sadece 16.000 TL'lik kısmının (B) şantiyesinde kullanıldığı tespit edilmiştir. Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir;

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	20.000	
740.01. (A) ve (B) İnşaatı		
740.00.02. Çimento	3.600	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.		
101. ALINAN ÇEKLER HS		23.600
Malzeme alış kaydı		
150. İLK MADDE VE MALZEME HS.	4.000	
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	16.000	
622.01. (B) inşaatı		20.000
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		
741.01. (A) ve (B) İnşaatı		
Giderlerin ilgili hesaplara aktarılması		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		
741.01. (A) ve (B) İnşaatı		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	20.000	20.000
740.01. (A) ve (B) İnşaatı		
Yansıtma hesaplarının ilgili maliyet hesaplarıyla kapatılması		

2.3.2.3. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

TMS 11'in 36. ve 37. Maddeleri; toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 127).

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X İnşaat işletmesi bir kooperatifin inşaat işini almış ve inşaatla başlamıştır. Ancak, bir süre sonra inşaat işinin yapıldığı bölgede deprem nedeniyle binaların çoğu kullanılmaz hale gelmiştir. Kooperatif bu binaların yenilenmesini istemekte ve bunun için ek bir ödeme yapılmayacağını X İnşaat işletmesine bildirmiştir. X İnşaat işletmesi deprem nedeniyle doğan zararı tahminen 30.000 TL olduğu tespit etmiştir.

Yevmiye kaydı şöyle olacaktır;

_____ / _____		
659. DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HS.	30.000	
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		30.000
Yapılan giderin direkt olarak zarara aktarılması		
_____ //		

2.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE HAKEDİŞ VE AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinin birden fazla takvim yılına yaygın olması yüksek maliyetlerin oluşmasına neden olabilmektedir. İnşaat sahibinin sözleşme bedelinin tamamını işin bitiminde ödemesini beklemek müteahhit işletmelerin finansman sorununu gündeme getirecektir. Bu yüzden iş sahibi müteahhit işletmenin yürüttüğü inşaat taahhüt ve onarım işlerine ön ödeme yapacaktır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde yapılan işin tutarı müteahhit firmaya hakediş şeklinde ödenmektedir. Hakedişlerin gerçekleşmesinin uzun zaman aldığı durumlarda ihale makamı tarafından yüklenici firmalara, ileride gerçekleşecek hakediş alacağından mahsup edilmek üzere avans adı altında ödemeler de yapılmaktadır (Çankaya, 2003:178).

GVK' nın 94/3 maddesi, KVK'nın 15/1-a maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, GVK 42.madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir/kurumlar vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi (tevkifat) yapmakla yükümlüdürler (Aydın, Beyaz, 2008).

2.4.1. Alınan Avansların Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde taşeronlara ödenen avanslardan vergi kesintisi yapılması zorunludur. Bu avans ister nakit ödensin istenirse malzeme olarak verilsin kesinti değişmez. Eğer taşeronlara devir edilen inşaat işleri yıllara yaygın değilse, yapılan ödemeler vergi kesintisinden muaftır. Yıllara yaygın inşaat ise daha önceden de ifade ettiğimiz gibi, işin bir takvim yılından daha uzun sürmesi değil, işin bitişinin başladığı takvim yılından bir sonraki takvim yılına sarkmasıdır (Usul, 2012:59).

Yapımı üstlenilen inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması halinde, yüklenici işletmenin mükellefiyet durumuna göre, GVK' nın 94/3.maddesi, KVK' nın 15/1-a maddesinde yer alan “avanslar dâhil” ibaresine istinaden işveren idare ödediği avanslardan da %3 oranında gelir vergi kesintisi yapacaktır. Ayrıca avans ödemeleri % 09,48 oranında damga vergisine tabidir. Avanslar bir işin veya hizmetin karşılığı olmadığı için katma değer vergisine tabi değildir.

Avans işlemi üzerinden daha önce Gelir Vergisi ve Damga Vergisi kesintileri yapılmış ise, hakediş ödemesi sırasında bu kısma ilişkin kesintiler tekrar yapılmaz (Yılmaz, 2006: 345).

İleride hakediş ödemesi yapılırken, avansın kısmen ya da tamamen mahsup edildiği durumlarda, hakedişin tamamı üzerinden değil, mahsup edilen avans düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılır (Kızılot, 2012: 1133).

Yıllara yaygın inşaat faaliyeti ile ilgili hak edişlerden mahsup edilmek üzere avans alındığında, alınan avanslar uzun vadeli bir iş karşılığı alınması nedeniyle 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI hesabına kaydedilir. Hakediş belgesi düzenlenip işlem kısa vadeli hale geldiğinde 440 No'lu hesabın borçlanması karşılığında 340 No'lu hesaba alacak kaydedilir. Hakediş alındığında 340 No'lu hesap 350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ hesap ile karşılaştırılarak kapatılır (Şenlik, 2007: 321).

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X İnşaat işletmesi devam etmekte olan köprü inşaatı için 19.11.2013 tarihinde başlanılan ve sözleşmesine göre

19.02.2014 tarihinde bitirilecek olan köprü inşaatı ile ilgili olarak 20.11.2013 tarihinde 400.000 TL avans alınmış olup, avans ödemesi çekle yapılmıştır ve avans ödemesinden % 3 gelir vergisi, % 09,48 damga vergisi kesintisi yapılmıştır.

Avans alındığında yapılacak kayıt		
_____ / _____		
101. ALINAN ÇEKLER HS.	384.208	
101.01. Portföydeki Çekler		
101.01.02. Kasım vadeli çekler		
295. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	12.000	
295.01. Kesinti yoluyla ödenen		
hakediş stopajları		
295.01.01. Köprü inşaatı stopajları		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3.792	
740.01. Köprü inşaatı		
740.01.05. Vergi Resim ve Harçlar		
740.01.05.01. Damga vergisi		
		400.000
340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.		
340.01. Köprü inşaatı avanslar		
Köprü inşaatı ile ilgili olarak alınan avans		
_____ //		

Örneğimizde köprü inşaatı ile ilgili hakediş yapıldığında, alınan köprü inşaatı için avanslar tahakkuk eden hakedişten mahsup edilerek kapatılır.

2.4.2. Taşeronlara Verilen Avansların Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bir kısmının veya tamamının taşeronlara yaptırılması halinde taşeronlara verilen avanslar 179.TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR hesabının alt hesaplarında proje bazında izlenir. Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda,

taşıeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır (Akdoğan, Sevilengül, 1994: 134).

Taşıerona yaptırılan iş, yıllara yaygın bir iş ise ödemede bulunan yüklenici işletmenin yapacağı her ödemededen %3 oranında vergi kesintisi yapması gerekir. Taşıerona yaptırılan işin, yıllara yaygın olmaması durumunda ise, ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır (Öktem, Şentürk, 2001). Taşıerona yaptırılan işler için verilen avans üzerinden % 09.48 Damga Vergisi kesilmesi gerekiyor. Yukarıda belirttiğimiz üzere taşıerona yaptırılan işler, yıllara yaygın değilse Gelir Vergisi kesintisi yapılmaz, sadece % 09.48 oranında Damga Vergisi kesilecektir.

Avans ödemeleri katma değer vergisine tabi olmadığı için, KDV hesaplanmaz. Ancak ilk hakediş ödemesi sırasında avans da dâhil toplam hakediş bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır (Kızılot, 2012: 1103).

Örnek: Müteahhit firma üstlenmiş olduğu yıllara yaygın yol inşaat işi ile ilgili olarak taşıeron (A)'ya verilen yıllara yaygın inşaat işi için 80.000 TL çekle avans ödemiştir.

Yevmiye kaydı ise;

/			
179. TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HS.	80.000		
179.02. Yol inşaatı taşıeronları			
179.02.01. Taşıeron (A)			
103. VERİLEN ÇEK. VE ÖD. EMİRLERİ HS.		76.841,6	
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		3.158,4	
360.04. Gelir vergisi stopajı	2.400		
360.05. Damga vergisi	758,4		
Taşıerona verilen avansın kaydı			
//			

2.4.3. Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işinin süresinin uzun olması nedeniyle hem işi yapan hem de işi yaptıran açısından bünyesinde risk taşıyan bir iştir. İnşaat işini yapan kişinin uzun bir süre harcama

yapması ve bunun karşılığında hasılat elde edememesi durumu söz konusudur. İşte bu nedenle inşaat işlerinde işin yapılan kısmı kadar müteahhidin işi yaptırandan belli bir bedel isteme hakkı doğması nedeniyle hak ediş uygulaması söz konusudur (Şenlik, 2007: 302).

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyeti nedeniyle düzenlenmekte olan hakediş belgelerinin VUK'na göre düzenlenmiş belgelerden olmadığı bilinmektedir. 35 seri no'lu KDV Tebliği'ne göre Bu tür işlerde ödenen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için ayrıca fatura düzenlenmesi ve KDV'nin bu belge üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekiyor. KDV'nin indirim konusu olabilmesi için faturada ya da fatura yerine geçen belgelerde gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca 117 seri no'lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan kurum ve kuruluşlara yapılan inşaat işlerinde hakediş bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/10 oranında KDV tevkif edilmesi gerekmektedir.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan gerçek kişi veya kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden % 3 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır (Değer, 2010: 81). Ayrıca hakediş ödemeleri % 09,48 oranında damga vergisine tabidir.

GVK'nın 42'nci maddesine göre, özel bir vergilendirme sistemine tabi olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, yapmış oldukları inşaatlarla ilgili olarak hakediş alımlarını 350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ hesabında takip etmektedirler. İnşaat tamamlandığı yıl 350-357 No'lu hesaplarda takip edilen hakedişlerin 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI'na alınması gerekmektedir (Yıldırım, 2008: 113).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin birden fazla olduğu durumlarda, her inşaatla ilgili hakediş bedelleri 170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesaplarına paralel olarak düzenlenen 350. (A) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ, 351. (B) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ gibi ayrı hesaplarda izlenir (Kızılot, 2012: 1095). GVK'nın 42'nci maddesinin ikinci fıkrasında “Her inşaat işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde veya tutulmakta defterlerin ayrı sayfalarında gösterileceği” yönündeki hüküme göre 350-358 aralığında ayrı hesaplarda izlenecektir.

Ancak, inşaat işletmesinin, sekiz inşaatından fazla inşaat işinin olması durumunda, devam eden inşaatlar, ilgili hesapların (17 ve 35 grubundaki hesaplar) alt hesaplarında takip edilebilecektir (Yıldırım, 2008: 113).

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X İnşaat işletmesi devam etmekte olan köprü inşaatı için 23.05.2014 tarihinde 500.000 TL hakediş ödemesi yapılmıştır. İnşaat işinin yıllara yaygın olması nedeniyle % 3 gelir vergisi kesintisi, binde 9,48 damga vergisi kesintisi ve 2/10 oranında KDV tevkifatı yapıldıktan sonra, düzenlenen hakediş raporu aşağıdaki gibidir:

Hakediş bedeli:	500.000
% 3 Gelir vergisi kesintisi:	(15.000)
% 09,48 Damga vergisi:	(4.740)
Net Tutar:	480.260
% 18 KDV:	90.000
2/10 KDV Tevkifatı:	(18.000)
Toplam:	552.260

Söz konusu hakedişin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır;

/			
120. ALICILAR HS.		552.260	
295. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		15.000	
295.01. Kesinti yoluyla ödenen			
hakediş stopajları			
295.01.01. Köprü inşaatı stopajları		4.740	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			
740.01. Köprü inşaatı			
740.01.05. Vergi Resim ve Harçlar			
740.01.05.01. Damga vergisi			
350. YILLARA YAYGIN İNŞ. HAKEDİŞ. HS.			500.000
391. HESAPLANAN KDV HS.			72.000
Hakedişin tahakkuk kaydı			
/			
101. ALINAN ÇEKLER HS.		552.260	
	120. ALICILAR HS.		552.260
Hakedişin tahsil kaydı			
//			

2.5. TAAHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAATLARDA İŞİN BAŞLAMA VE BİTİM TARİHİ

Taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işlerinde işin başlangıç ve bitiş tarihi, taahhüt işinin yıllara yaygın olup olmadığını tespit etmek için önemlidir ve dolayısıyla vergilendirme açısından da önem arz etmektedir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. madde hükmünce özel düzenlemeye tabi olup olmayacağının belirlenmesini sağlamaktadır.

2.5.1. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama Tarihi

İnşaat ve onarım işlerinde işin başlama tarihi vergileme sorumluluklarının başlanması açısından önem taşımaktadır. Ancak, GVK’nın 44’üncü maddesinde işin bitim tarihi açık bir şekilde düzenlenmesine rağmen, işin başlama tarihine yönelik düzenleme mevcut değildir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin sözleşme kapsamında yapılması durumunda, işe başlama tarihi aşağıdaki sıralamaya göre saptanır (Çankaya, 2003: 27).

- İnşaat onarım işinin sözleşmesinde bir tarih belirtilmişse, belirlenen tarihi,
- Sözleşmede böyle bir tarih belirtilmemişse, işyeri teslim tarihi,
- Sözleşmede işyeri teslim tarihi belirtilmemişse, inşaat ve onarım işinin fiilen başladığı tarih,
- Bunlardan hiçbirinin belirtilmemesi durumunda, inşaat sözleşmesinin düzenlendiği tarih, işe başlama tarihi olarak kabul edilir.

İnşaat işi için sözleşme düzenlenmemişse inşaat ve onarım işine fiilen başladığı tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilir.

2.5.2. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi vergileme açısından önemlidir.

GVK’ nın “İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim” ile ilgili 44’üncü maddesine göre (Kızılot, 2012: 191);

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan durumlarda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih;

- Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir.

Geçici ve kesin kabul yöntemine tabi olmayan işlerde, fiili bir ölçü söz konusudur. Genel planda önemli olan husus, inşaatın tamamlanmış olması ve yapının sahibinin istifade ve tasarrufuna sunulmuş olmasıdır. İşin ifa edilerek bitmesi için aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekir (Değer, 2010: 67);

- İşin yapılmış olması,
- Yapılan şeyin teslim edilmiş olması,
- Yapılan işin kabul edilmiş olması gerekir.

Taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işlerinin özel durumlarında işin bitimi aşağıdaki incelenmiştir (Çankaya, 2003: 28):

- Müteahhidin ölümü halinde bayındırlık işleri şartnamesinin 44. maddesi gereğince, idare temineti mirasçılara geri vererek, sözleşmeyi yok saymaya yetkilidir.
- Müteahhidin sözleşmeden kaynaklanan sorumluluklarını yerine getirmemesi halinde idare sözleşmeyi yok sayma yoluyla fesih hakkını kullanabilir.
- Müteahhidin tutuklanması halinde, yükümlünün 6 aydan fazla hapis veya sürgünle cezalandırılması vaziyetinde, gösterilen vekilin idarece kabul edilmemesi durumunda da iş sona ermiş sayılır.
- Müteahhidin iflası durumunda inşaat sözleşmesinin sona erdiği kabul edilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDININ İNCELENMESİ

Muhasebe alanında uluslararası boyutta en çok kabul gören ve tek otorite kabul edilen IASB, İnşaat sözleşmeleri ile ilgili ilk düzenleme olan IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri için Muhasebe adı ile Mart 1979'da Standart yayınlanmış ve komite daha sonra bu standardı yeniden gözden geçirerek Aralık 1993'de IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri olarak yeniden yayınlanmıştır (Ağca, 2009: 238). IASB' nin IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile ilgili yayınladığı önceki versiyonu, işletmelerin yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin alternatif muhasebe yöntemlerinde ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılmasında hem tamamlanmış sözleşme ve hem de kısmi tamamlanma yüzdesi yöntemlerinden herhangi birinin seçimini tercihe bırakmıştır (Epstein, Jermakowicz, 2008: 231). Ancak, tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını, sözleşmenin kısa vadeli olması halinde veya tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasına uygun şartların oluşmadığı durumlarda ve gelecekle ilgili maliyet ve gelirlerle ilgili tahminlerin sağlıklı yapılmaması şartına bağlamıştır (Erşen, 2010: 62).

1993 yılında yayınlanan IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri ise, gelir ve maliyetlerin belirlenmesinde sadece tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmekte ve sözleşmenin tamamen veya büyük bir kısmının tamamlanmasına kadar sözleşme gelir ve maliyetlerinin tespit edilmemesinde bile tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını kabul etmemektedir (Mirza, Orrell, Holt, 2008: 70).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) tarafından yayınlanan standartların çevrisidir (Akdoğan, Tanker, 2010: 27). TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı da IASB tarafından yayınlanan IAS 11 Construction Contracts Standardının tercümesidir. İlk olarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 26.10.2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Standart 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (Karaca, Misket, 2014).

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardında inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması ele alınmıştır. Bonham (2008), bu standardın sözleşme yapan yüklenicinin finansal tablolarına yansıyan inşaat

sözleşmelerinin muhasebesine uygulanacağını belirtmişlerdir. Sayarı (2002), standardın en önemli özelliğinin işin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen süre içinde genelde her dönem katlanılan maliyetlerin öngörülen toplam maliyetler içindeki payı esas alınarak bulunan oranın ihale bedeline uygulanması sonucu o dönemin gelirleri ile giderlerinin eşleştirilmesini sağlayan bir yöntem olmasına işaret etmiştir.

Melvile (2008), inşaat sözleşmelerini, proje yöneticileri ve mimarlarının hizmetlerine ilişkin sözleşmeler gibi varlıkların inşası ile doğrudan ilgili olan hizmetlerin kiralanmasına özgü sözleşmeler ve varlıkların yıkım veya restorasyonu sonrasındaki çevresel düzenlemelere yönelik sözleşmeler olarak tanımlamıştır. Bir başka tanımlamada Mackenzie (2011) tarafından yapılmıştır. Bu tanımlamada inşaat sözleşmeleri; tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili olan varlıkların yapımı ve varlıkların kombinasyonuna ilişkin özel sözleşmeler olarak adlandırılmaktadır.

TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı “Amaç”, “Kapsam” ve “Tanımlar” ana bölümleri ile başlamaktadır. Bu bölümlere ilave olarak “İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi”, “Sözleşme Geliri”, “Sözleşme Maliyetleri”, “Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi”, “Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi”, “Tahminlerdeki Değişiklikler”, “Açıklama” ve “Yürürlük Tarihi” bölümleri ile birlikte toplam 46 maddeden oluşmaktadır.

3.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

TMS 11: İnşaat sözleşmeleri standardının amacı, inşaat sözleşmeleri kapsamında oluşan gelir ve maliyetlerin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda kavramsal çerçevede belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak yüklenici işletmelerin muhasebe uygulamasına açıklık getirmektedir (Alagöz, 2009). Bu bağlamda yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde iş süresince ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin tespit edilip, gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterileceklerini ortaya koymaktır. TMS 11, dönemsellik ilkesi esaslı bir kayıt ve raporlama öngörmektedir. Bundan dolayı da inşaatın her hesap dönemi sonu itibariyle tamamlanma oranını esas alarak döneme ait maliyet ve gelirlerin ilgili oldukları dönem gelir ve gider hesaplarına intikalini öngörmektedir. Standart bu kapsamda, inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebildiği durumda tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmasını gerekli kılmıştır. Standart kapsamında kullanılabilecek tek yöntem olan tamamlanma yüzdesi

yöntemi, inşaat taahhüt işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyetleri tespit edilmesine, böylece gelir ve giderlerin ait oldukları hesap dönemlerine kaydına olanak vermektedir. Görüldüğü gibi tamamlanma yüzdesi yönteminin hedefi dönemsellik ilkesinin gerçekleştirilmesidir (Karaca, Misket, 2014).

Standardın kapsamı ise şu şekilde açıklanmaktadır (TMS 11/ md.5);

“Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmelerini ve varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri.”

Bu bağlamda TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' na göre inşaat sözleşmesi, bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve işlev ya da nihai amaç veya kullanım anlamında birbiri ile yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşasına yönelik özel olarak tanımlanan bir sözleşmedir. Bu bağlamda bir inşaat sözleşmesi tek başına bir varlığın inşaatına referans verdiği gibi (örneğin köprü, yol, baraj, bina, gemi vb.), birbiri ile bağımlı yapılar grubunun parçalarının inşasına da (rafineri, fabrika vb.) yönelik bir süreç olarak tasarlanmış olabilmektedir (Büyüktürk, 2013: 96).

İnşaat sözleşmeleri, standart kapsamında fiyatlandırmada esas alınan yöntemlere göre “sabit fiyat sözleşmeleri”, “maliyet artı kar sözleşmeleri” ve her iki fiyatlandırma yönteminin karması olan inşaat sözleşmeleri (örneğin maliyet artı kar sözleşmesine tavan fiyat konulduğu sözleşmeler) olarak sınıflandırılır (Akbulut, 2012: 1161).

- Sabit Fiyatlı Sözleşme: Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını yani ihale bedelini ya da üretim birim başına sabit bir tutarı yani birim fiyatı kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmelerine konu olan inşaat sözleşmesidir.
- Maliyet Artı Kâr Sözleşmesi: Yükleniciye kabul edilebilir ya da başka şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya bir sabit tutar eklenerek ödeme gerçekleştiren sözleşme türleridir.

3.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ

Standart hükümleri genellikle her bir inşaat sözleşmesi özelinde tek tek uygulanır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı tayin edilen bölümlerine ayrıştırılmasıyla ayrı sözleşmeler olarak ya da bir sözleşme ya da sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak için bir sözleşmeler grubunun birleştirilmesiyle de tek bir sözleşme olarak uygulanabilmesi mümkündür (TMS 11/ md.7).

3.2.1. İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi

Eğer inşaat taahhüt işletmesi birden çok varlığın inşasını kapsayan bir sözleşme yapmış, ancak bu sözleşmedeki her bir varlığın inşası için müşteriye ayrı ayrı teklif vermişse, işletme ile müşteri bu sözleşme kapsamındaki her bir varlığın birbirinden bağımsız değerlendirilerek kabul veya reddedilebileceği konusunda anlaşmışsa, ayrıca bu sözleşme kapsamındaki her bir işin maliyet ve gelirleri birbirinden bağımsız tespit edilebiliyorsa bu işler aynı sözleşme içerisinde yer alsalar dahi birbirinden bağımsız inşaat sözleşmeleri olarak kabul edilir ve standardın hükümleri her bir iş için ayrı ayrı uygulanır. Bir başka ifade ile böylesi durumlarda her bir inşaat işinden kaynaklanan gelir ve gider bağımsız olarak tespit edilip kayıt altına alınır (Ağca, 2009: 253).

Örneğin, yüklenici firma, bir bölgenin farklı yerlerinde 2 yıl içerisinde 800 konut inşa etmek için sözleşme yapmıştır. Her grup ev için maliyetler ayrı ayrı müzakere edilmiş ve firma anlaşmaya varılan maliyet üzerinden %10 kar almayı kabul etmiştir. Bu durumda yüklenici firma tek bir sözleşme imzalamış olsa bile her grup ev ayrı ayrı müzakere edildiği için ayrı sözleşmeler olarak değerlendirilecektir (IFRS Workbooks, 2007).

Ayrıca sözleşmede müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği veya ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebileceği durumlarda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (TMS 11/md.10);

- 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.

3.2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi

Eğer inşaat taahhüt işletmesi bir veya birden çok müşteri için birden fazla işin yapımını içeren bir dizi sözleşme yapmış, ancak bu sözleşmeler grubu bir paket halinde müzakere ediliyorsa, bu sözleşmelerle üstlenilen işler aslında birbiriyle genel bir kar marjına sahip tek bir projenin birbiri ile çok yakın ilişkili parçaları ise ve söz konusu işlerin aynı anda veya belli bir sırada yapılması gerekiyorsa, bu sözleşmeler tek bir inşaat sözleşmesi olarak kabul edilir ve dolayısıyla bu işlerden doğan maliyet ve gelirler bu doğrultuda kayda alınır.

Örneğin, yüklenici firma 12 standart otel inşa etmek için ayrı ayrı sözleşme imzalamıştır. Otelleri inşa edeceği arazinin zemini müşteri tarafından hazırlanacağından her bir otelin maliyeti yaklaşık olarak aynıdır. Bu durumda, sözleşmeler ayrı ayrı yapılmış olsa bile birleştirilmiş sözleşme olarak değerlendirilecektir (IFRS Workbooks, 2007).

3.3. SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİ

3.3.1. Sözleşme Gelirleri

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinin esasını, sözleşme gelirlerinin dönemlerinin belirlenmesi kapsar (Mackenzie vd., 2011: 281). Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde gelir, sözleşmenin tamamlanmasından ziyade yapılmakta olan işler olarak adlandırılır (Bragg, 2010: 99).

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde sözleşme gelirinin ana unsuru sözleşme bedelidir. Standarda göre, sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel sözleşme gelirini oluşturmaktadır. Ancak sözleşmede yapılacak değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemeleri de belirli koşullar altında sözleşme gelirine dâhil edilebilmektedir (TMS 11/ md.11).

Başlangıç sözleşme bedeli yüklenici işletme ile müşteri arasında işin başlangıcında üzerinde anlaşmaya varılmış bedeldir.

Değişiklikler sözleşme kapsamında inşa edilecek varlığın özellikleri, tasarımı ve sözleşme süresinin başlangıçta üzerinde anlaşılanlardan farklılaştırılması gibi amaçlarla verilen talimatlardır. Değişiklik sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Değişiklikten kaynaklanan tutarlar, müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebildiği durumlarda sözleşme gelirine dâhil edilir (TMS 11 md.13). Örneğin, bir yol inşaatı için sözleşme yaptınız. Sözleşmeye göre demiryolunun üzerine köprü inşa edilmesi gerekiyor ama ihale makamı, köprü yerine demiryolu altından tünel talep etmektedir. Bu durumda değişiklik söz konusudur (IFRS Workbooks, 2007).

Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, inşa edilecek varlığın özelliklerindeki veya tasarımındaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilaflı değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe

konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirine ancak; müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi durumunda dahil edilir (TMS 11/ md.14). Örneğin yüklenici firma, bir kısım evi yıkmak ve yenilerini inşa etmek üzere sözleşme yapmıştır ve iş sahibi yıkılacak evleri boş olarak teslim etmeyi taahhüt etmiştir. Firma inşaat ekipmanlarını inşaat alanına taşıdığı anda kiracıların halen eski evleri boşaltmadığını öğrenmiştir. Kiracıların evi boşaltmaları ve dolayısıyla firmanın işe başlaması bir ay gecikmiştir. Bu durumda ek ödeme talebinde bulunulabilir (IFRS Workbooks, 2007).

Bir dönem sonunda aşağıdaki ek ödeme talepleri ve bu taleplerin sözleşme geliri olarak tanınıp tanınmayacağı hususunda çizelge 3.1’deki bilgiler yol gösterici olacaktır.

Çizelge 3. 1: Ek Ödeme Taleplerinin Sözleşme Geliri Olarak Kabul Edilme Durumu

Ek Ödeme Talebi	Sözleşme Geliri Olarak Kabul Edilir Mi?
Müşterinin sözleşmede yapılan tasarım özelliği ile ilgili 5.000 TL maliyetli değişikliklerini kabul etmesi	Evet. TMS 11’in 13 üncü paragrafındaki gerekler yerine gelmektedir. Sözleşme geliri olarak dâhil edilecektir.
Hava şartlarındaki olumsuzluktan dolayı işin süresinden 3 ay gecikme söz konusudur. Bu durum 3.000 TL maliyete yol açmıştır. Bu maliyet artışının işverence büyük olasılıkla kabul edilmeyeceği öngörüsü vardır.	Hayır. Müşterinin kabul etmeme olasılığından dolayı bu maliyet artışı sözleşme gelirine dâhil edilmez. Söz konusu maliyet sözleşme hala karlı ise “devam eden işler” hesabında takip edilmeli ve beklenen kar oranı bu nispette düşürülmelidir. Eğer bu maliyet dolayısıyla tüm sözleşme zararlı sonuçlanıyorsa maliyet derhal ilgili yılın zararına yazılır. (Standardın 36 ncı paragrafına uygun olarak)
Öngörülmeyen durumlar dolayısıyla müşteri istekleri ek maliyete yol açmıştır. Bu maliyetlerin müşteriden talep edilmesiyle ilgili müzakereler henüz başlangıç aşamasındadır.	Hayır. Müzakereler müşterinin onayının muhtemel olacağı bir aşamaya gelmediği için yüklenici söz konusu maliyet sözleşme hala karlı ise “devam eden işler” hesabında takip etmeli ve beklenen kar oranı bu

	nispette düşürülmelidir.
Müşteri kendisinden kaynaklı gecikmeler dolayısıyla 2.000 TL tutarlı ek ödeme talebini büyük olasılıkla kabul edecek görülmektedir.	Evet. Standardın 14 üncü paragrafındaki tüm şartlar sağlanmaktadır. Söz konusu ek ödeme talebi sözleşme geliri tutarına dâhil edilebilir.

Kaynak: (IFRS Manual of Accounting 09 – Revenue and Construction Contracts (IAS 18))

Teşvik ödemeleri sözleşmeye konu inşaat işinin başarı kıstaslarına uygun olarak zaman, kalite, hususlardaki performansı dikkate alınarak ortaya çıkan gelirlerdir. Burada önem arz eden husus bir teşvik ödemesi talebinin sözleşme gelirine eklenmesi için sözleşmeye konu işteki ilerlemenin teşvik ödemesinin öngörülebilirliğine olan etkisidir. Bir inşaat sözleşmesinin konusu işle ilgili erken tamamlanma durumunda yapımçı firmaya kontrata bağlı teşvik ödemesi öngörülmüş ise sözleşme tamamlanma oranları makul bir seviyeye ulaşmadan bu tür bir teşvik ödemesinin muhtemel olması mümkün değildir (Karaca, Misket, 2014: 176). Örneğin yüklenici firma, 24 ayda bitirmek üzere ve erken bitirdiği her ay için 5.000.-TL teşvik alması yönünde bir sözleşme imzalamıştır. İnşaat işini 24 aydan en az 1 ay önce bitirmesi halinde teşvik ödemesinden bahsedilebilir (Sağlam, Şengel, Öztürk 2007:244)

Sözleşme geliri şu şekilde formüle edilebilir (Susmuş, Zengin, 2008:13);

$$\text{Sözleşme Geliri} = \text{Başlangıçta Anlaşmaya Varılmış Olan Sözleşme Bedeli} + \text{Değişiklikler} + \text{Ek Ödeme Talepleri} + \text{Teşvik Ödemeleri}$$

TMS 11'in, Türkiye muhasebe uygulamalarında yaygın olan ihtiyatlılık ilkesini önemli ölçüde göz ardı ettiği görülmektedir. MSGUT'nde ihtiyatlılık ilkesi “....işletmeler muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapılmazlar.” Şeklinde izah edilmiştir. Oysa TMS 11'e göre değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden “gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar” ve “güvenilir biçimde ölçülebilenler” sözleşme gelirine dâhil edilebilmektedir.

3.3.2. Sözleşme Maliyetleri

Standartta sözleşme maliyetleri belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır (Akgün, 2013).

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler; inşaatla kullanılan malzeme maliyetleri gibi direkt sözleşme maliyetlerini, gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri, inşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı, tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri, tesis ve makine kiralama maliyetleri, sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve üçüncü kişilerin ödeme taleplerini kapsamaktadır (Bonham vd., 2008:1714).

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler, sigorta, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve inşaat genel giderlerinden oluşmaktadır. Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler ise, sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri, satış maliyetleri, sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri ve belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanını kapsamaktadır (Akgün, 2013).

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatla çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir (Akbulut, 2012: 1166-1167).

Özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler ise, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir (Ağca, 2009: 257).

Ayrıca sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen;

- Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri,

- Satış maliyetleri,
- Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri
- Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı gibi maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri kapsar. Bununla birlikte, bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de o sözleşme maliyetleri kapsamına alınır. Ancak, sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dâhil edilmezler (Akgün, 2013).

3.4. SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki uygulamadan farklı olarak, ilgili dönemlerde oluşan inşaat maliyetlerini ve alınan hakediş bedellerini iş bitimine kadar bilançonun aktif ve pasifinde bekletmekte, sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeylerinin esas alınarak maliyetlerin ve gelirlerin inşaat işlerinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılmasını öngörmektedir (Akdoğan, Sevilengül, 2007: 211).

Standarta göre inşaat sözleşmesine ait gelir ve giderler güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulanarak döneme ait finansal tablolara yansıtılmalıdır. Öte yandan, standart hiçbir koşul altında tamamlanmamış sözleşme yönteminin uygulanmasına izin vermemektedir (Alagöz, 2009).

TMS 11'in benimsediği Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden kaynaklanan gelir ve giderler işin sürdüğü her dönem ayrı ayrı tespit edilip kayıt altına alınmakta, dalayısıyla işin sürdüğü her dönem için kar/zarar finansal tablolara yansıtılabilmektedir. Bu yöntemde de her bir sözleşme için maliyetlerin ve hakedişlerin izlendiği hesaplar yer almaktadır. Bu hesapların kullanımı ve dönem sonunda gelir, gider ve kar/zararın muhasebeleştirilmesinde temel olarak iki farklı yaklaşım söz konusudur (Ağca, 2009: 262).

Sözleşme maliyetleri 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesapta, o sözleşmeye ilişkin hakedişler ise 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabında yer almaktadır. 740 HİZMET

ÜRETİM MALİYETİ hesabında yer alan döneme ilişkin maliyetler her bir dönem sonunda 690 DÖNEM KAR ZARAR hesabına aktarılır. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabında yer alan tutarlar da 690 DÖNEM KAR ZARAR hesabına aktarılır ve kar/zarar rakamına ulaşılır. Eğer o dönemdeki sözleşme maliyetleri ile o dönemdeki sözleşme karı toplamı hakedişler toplamından fazla ise aradaki fark bir alacak olarak dönen varlıklarda 170 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERDEN ALACAKLAR adı altında müşteriden bir alacak olarak muhasebeleştirilir. Eğer o dönem hakedişleri, o dönem sözleşme maliyetleri ve kar toplamından fazla ise aradaki fark kısa vadeli yabancı kaynaklarda 350 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR adı altında müşteriye bir borç olarak muhasebeleştirilir.

TMS 11 Standardına bakıldığında sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi aşamasında temel sorunun inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülüp görülmeyeceği noktasında ortaya çıktığı görülmektedir.

3.4.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumunda Muhasebeleştirilmesi

TMS 11 “Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir” demekte ve yüklenicinin;

- Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları ve
- Alışveriş konusu bedeller ve
- Ödeme şekil ve koşullarını içeren bir sözleşme düzenlediğinde güvenilir öngörülerde

bulunabileceğini vurgulamaktadır. Standartta göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir, maliyet ve giderler bilanço günü itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir, maliyet ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar ise doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir (Ağca, 2009: 258).

Standartta sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kar sözleşmelerde olması gereken koşullar aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

Sabit fiyatlı sözleşmelerde (TMS 11/md.23);

- 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 ve
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Maliyet artı kar sözleşmelerde (TMS 11/md.24);

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

Standart, yüklenici işletme tarafından gerektiğinde inşaatın gelir ve maliyet tahminlerinin gözden geçirilmesinin ve gerektiğinde değiştirilmesinin sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmediğini özellikle vurgulamaktadır.

3.4.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirilmesi

TMS 11'in 32'nci maddesine göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri döndürülebilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri ortaya çıktıkları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel ise sözleşme geliri katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım üzerinden kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kar tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin 33 maddeye göre toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda,

toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısım 36 ıncı paragraf uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara aktarılır (TMS 11/ md.33).

TMS 11'in 34'nci maddesine göre yüklenicinin müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 11/ md.34). Böyle durumlarda kullanılacak olan örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir;

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

TMS 11, 35'nci madde ise sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesiyle ilgili engellerin ve belirsizliklerin ortadan kalkmasına ilişkin. Böyle durumlarda inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler yeniden tamamlanma aşaması esas alınarak muhasebeleştirilir (TMS 11/ md.35).

3.5. BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat sözleşmesi imzalanıp inşaat işi başladıktan sonra, gelecek yıllarda inşaatın tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerle ilgili tahminlerde değişiklik olabilir. Malzeme fiyatlarının artması, inşaat koşullarında değişiklik olması veya yeni bilgi edinilmesi gibi nedenlerle inşaatın tahmini tamamlanma maliyetinin artması durumunda, sözleşme maliyetinin sözleşme gelirini aşması ve dolayısıyla inşaat sözleşmesinin zararlar sonuçlanması muhtemel olabilir (Şengür, 2013).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 36 ve 37'nci maddeleri beklenen zararların muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Standardın 36'ncı maddesine göre toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşmasının muhtemel olduğu durumlarda beklenen zararın doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmiştir (TMS-11/ md 36).

Standardın 37. maddesi ise zarar tutarının belirlenmesine ilişkindir. Zarar tutarı belirlenirken sözleşme konusu işe başlanıp başlanmadığı, işin tamamlanma oranı veya

birleştirilmiş sözleşmeler olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kar tutarı dikkate alınmaz (TMS 11/ md.37).

3.6. TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLERİN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE ETKİSİ

Birçok finansal tablo kalemi, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak en günceli ve güvenilir bilgilere dayanılarak tahmin edilebilmektedir (TMS 8/ md.32). Örneğin, şüpheli alacaklar ve varlıkların faydalı ömürlerinin tahmin edilmesidir. Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez (TMS 8/ md. 33). İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde de her dönem gelir tablosunda raporlanacak olan gelir ve gider tutarı makul tahminlere dayanmaktadır (Ankarath vd., 2010: 57)

Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirip, gerektiğinde değiştirebilir. Sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 11/ md.38).

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir (TMS 8). Bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir (TMS 8 / md.34). Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik yaratıyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir (TMS 8/ md.37). Bu koşullar dışında bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır (TMS 8/md. 36):

- (a) Sadece değişikliğin yapıldığı cari dönem ile ilgili ise, değişikliğin yapıldığı dönemde veya
- (b) Gelecek dönemler ile de ilgili ise, hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde.

Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilir. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa etki ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılır (TMS 8/ md.38).

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelir (TMS 8/ md.38). İnşaat sözleşmelerinde de değiştirilen tahminler, değişikliğin yapıldığı dönemin kar veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır (TMS 11/ md.38).

3.7. KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR

Muhasebenin temel ilkelerinden biri olan “Tam Açıklama İlkesi”nin de bir gereği olarak standardın 39, 40, 41 ve 42. Maddelerinde yüklenici işletmenin aşağıdaki hususları finansal tablolarda açıklaması öngörülmektedir (Susmuş, Zengin, 2008).

- Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı,
- Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler,
- Devam Eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler,
- Bilanço tarihine kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan karların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı,
- Alınan avansların tutarı,
- Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları,
- Müşterilerden olan brüt alacak tutarı,
- Müşterilere olan brüt yükümlülük tutarı.

TMS 11’göre yüklenici işletme bilançosunda devam eden sözleşmeye konu işle ilgili müşterilerden olan brüt alacak tutarını varlık, müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermesi gerektiğini belirtmektedir (Ağca. 2009: 282).

Standartta, yüklenici ile işveren arasındaki borç - alacak ilişkisi brüt alacak tutarı ve brüt yükümlülük tutarı 43 ve 44. maddelerde açıklanmıştır. Buna göre, müşterilerden brüt alacak tutarı; devam eden tüm sözleşmeler için katlanılan maliyet ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zarar ve hakedişler toplamının çıkartılması sonucu ortaya çıkan pozitif farktır. Müşterilere brüt yükümlülük tutarı ise devam eden sözleşmeler için katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış karlar

toplamından, hakedişler tutarı ile sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar tutarının düşülmesi sonucu ortaya çıkan negatif farktır (Alagöz, 2009).

Alagöz (2009) “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi” adlı çalışmasında bu hesaplamayı şu şekilde formüle etmektedir;

(Fiili Maliyet + Sonuç Hesaplarına Yansıtılan Karlar) – (Sonuç Hesaplarına Yansıtılan Zararlar + Alınan Hakedişler Toplamı) = Sonuç Pozitif ise Brüt Alacak Tutarı / Sonuç Negatif ise Brüt Yükümlülük Tutarı.

Son olarak 45. maddede ise bir işletme, varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını TMS 37’e göre açıklar denmektedir. Bu bağlamda, standart kapsamına giren inşaat işletmesi garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanan koşullu yükümlülük ve varlıklara sahip ise bunlara ilişkin açıklamaları “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar” standardına göre yapacaktır (Ağca. 2009: 282).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE TMS 11 VE VERGİ MEVZUATININ KARŞILAŞTIRILMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ

Yıllara yaygın inşaat işlemlerine ilişkin finansal sonuçların takibinde, vergi mevzuatı ile TMS 11 farklı yöntemler öngörmektedir. Bu farklılık, vergi mevzuatı ile TMS 11 arasında faaliyet sonucunun farklılaşmasına yol açmaktadır.

Bu nedenlerle yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerine ait finansal raporlama örnekleri iki kısımda incelenecektir. Birinci kısımda; Türkiye örneğinde halen ağırlığını ve önemini koruyan vergi mevzuatının gereklerine uygun olarak hazırlanmış finansal raporlar incelenecektir. İkinci kısımda; Türkiye örneğinde yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin TMS 11 çerçevesinde raporlanmasında, genel kabul görmüş uygulama tarzı esas alınarak yapılacaktır.

Çalışmanın bu bölümünde uygulama ile ilgili amaç, kapsam ve uygulamada kullanılan yöntem ile ilgili bilgilere yer verilecektir.

4.1. TMS 11 VE VERGİ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve maliyetlerin finansal tablolarda sunulmasına yönelik olarak, uygulamada farklı yöntemler bulunmaktadır. Türkiye’deki yasal mevzuata göre tamamlanmış sözleşme yöntemini esas almaktadır, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelirler ile maliyetlerin işletmenin temel finansal tablolarından gelir tablosuna aktarılması konusu, işin tamamen tamamlandığı hesap döneminde yapılmaktadır. Ancak TMS 11’e göre ise, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır.

Çizelge 4. 1: TMS 11 Bağlamında TDHP ve MSUGT Karşısında TMS 11’in Öngördüğü Muhasebeleştirme Esasları Arasındaki Farklar

Konu	TDHP – MSUGT	TMS 11
Hesap planı mevcut mu?	Evet	Hayır
Dönem giderlerin	Ait olduğu dönemde	Ait olduğu dönemde

muhassebeleştirilmesi ne zaman yapılır? (İşin tamamlandığı dönemler için)	muhassebeleştirilip dönem sonu aktif 17 hesap grubuna aktarılır.	muhassebeleştirilip 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

Kaynak: (Karaca ve Misket, 2014: 191)

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri açısından bakıldığında, TDHP'nın da vergi mevzuatının gereklerine uygun olarak tasarlandığı görülmektedir. TMS muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağını belirtirken TDHP'ndaki hesapların hangisini kullanılacağını belirtmemektedir. Bu durumda kullanıcıların muhasebe ilkelerine ve hesapların kullanım amaçlarına uygun olarak hesap planında mevcut hesaplardan seçerek veya kullanımı için bir kısıtlama öngörülmemiş hesaplardan kullanılması önerilenleri kullanmaları beklenir. Dolayısıyla TDHP çerçevesinde TMS 11'in uygulanacağı durumlarda, TDHP'ye yeni hesapların adapte edilmesi gerekebilecektir. TMS 11 özelinde gerek meslek mensupları, gerekse akademisyenler tarafından kullanılması önerilen hesaplar mevcuttur.

Çizelge 4. 2: TMS 11 Kapsamında Kullanılması Önerilen Hesaplar

Hespa 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
284	Ertelenmiş Vergi Varlığı
484	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Kaynak: (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 215, 895, 899, 906)

Örten, Kaval, Karapınar (2011: 129) “Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları” kitabında Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre beş adet hesap kullanılarak

işlemler tamamlanabildiğini açıklamaktadır. Bunlar Tekdüzen Hesap Planındaki numaralar aynen kullanılarak, ancak isimleri değiştirilerek kullanılabilir.

600 YURTİÇİ SATIŞLAR

622 İNŞAAT MALİYETLERİ

120 MÜŞTERİDEN ALACAKLAR

170-180 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR

350-360 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR

Yükarıdaki hesap önerileri TMS 11’de öngörülen kavramların TDHP’de kaydına imkân verilebilmesi için önerilen çözümlerden biridir.

Vergi mevzuatı tabanlı finansal gösterimde “Tamamlanmış sözleşme” yönteminin kullanımı söz konusudur. Ayrıca bu yaklaşımda yapılan kayıtlar vergi mevzuatına uygun olduğundan, vergiye uyumlama için ayrıca bir işlem veya kayda gerek yoktur. Bu yaklaşımda inşaat taahhüt işi tamamlanana kadar ilgili proje işin katlanılan maliyetler her dönemin sonunda “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetler” hesabına aktarılır. Hakediş tutarları ise; “Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında izlenir. Hakediş bedelleri, üstlenilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin tamamlanan kısımları için düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan bedellerdir. Bedelin tahakkuk etmiş sayılması için fiili olarak ödenmiş olması gerekmez. İnşaat taahhüt işinin tamamlanan kısımlarının işveren tarafından onaylanması ve ilgili tutar üzerinden fatura kesilmiş olması yeterlidir (Küçük, 2013).

TMS 11 tabanlı finansal gösterimde ise “Tamamlanma Yüzdesi” yöntemini kullanmaktadır. TMS 11 benimseyen yöntemde inşaat taahhüt işinin tamamlanma derecesi oranında hesaplanan kazançların ve ortaya çıkan giderlerin içinde bulunulan dönemle ilişkilendirmektedir.

Tamamlanmış sözleşme yönteminin temel avantajı, maliyet ve gelirler işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmekte ve işin tamamlanmasından sonra bilanço hesaplarında biriken tutarların sonuç hesaplarına yansıtmasına dayanmasıdır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeden ilgili döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması ve performans dışı çalışmayı esas almayı benimsemesidir (Bragg, 2010: 102).

Tamamlanmış sözleşme yönteminde muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlık ilkesine uyulmakta, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde amaç vergiye tabi kazancın

belirlenmesi iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde amaç ticari karın doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarınca tercih edilen uygulama, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise TFRS ve TMS'lerce tercih edilen uygulamadır (Göğüş, 2006).

Tamamlanmış sözleşme yönteminin sakıncası, sözleşmenin sonuçlanması durumunda finansal tablolarda biriken aşırı gelirin raporlanmasına yer vermesidir. Söz konusu iki yöntem belli koşullarda alternatif yöntem olarak birbirleri yerlerine kullanılamazlar. Genelde, uzun vadeli sözleşmelerin tamamlanma sürecinde, tamamlanma yüzdesi yöntemi tercih edilirken, bir varlığın mahiyeti itibariyle arz ettiği tehlike ya da varlığa özgü güvendedeki eksiklik olması durumunda tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmektedir. Ayrıca, tamamlanmış sözleşme yöntemi, kısmen kısa vadeli sözleşmelerin faaliyet sonuçlarını yansıtmayı benimsemektedir (Bragg, 2010: 102).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme dönemi boyunca satıcının performansı hakkında bilgi sağlanırken, tamamlanmış sözleşme yönteminde ise sözleşme tamamlandığında tüm kar raporlanmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşmenin zamanına bağlı olarak mevcut performans finansal tablolara yansıtılırken, tamamlanmış sözleşme yönteminde ise kısmen yansıtılır. Ancak, sözleşmenin vadesinin uzunluğu kısıdıkça, bu iki yöntem arasındaki muhasebe farklılığı da azalmaktadır. Böylece işletmeler, tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme gelirlerinin muhasebeye yansıtılmasında önemli farklılıklar olmadığı için kısa vadeli sözleşmeler de tamamlanmış sözleşme yöntemini kullanmaktadırlar (Stickney, Schipper, Francis 2010: 340). Dolayısıyla, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanan raporlar, finansal raporlamanın analizi ve yorumlanması aşamasında bilgi kullanıcılarının doğru bilgilere ulaşmasını engellerken, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanan finansal tablolarda bu eksiklikler giderilmektedir.

Her iki yöntemde toplam bazda gerçekleşen kar rakamlarında bir değişiklik söz konusu değildir. Toplam gerçekleşen karın değişmemesine karşın, tamamlanmış sözleşme yönteminde toplam gerçekleşen karın tamamını işin bittiği yılda tanımakta buna rağmen tamamlanma yüzdesi yöntemi işin ilerlemesine göre toplam karın belli kısmını işin devam ettiği yıllarda da tanımaktadır (Erden, 1997: 37). Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde faaliyet sonuçlarının genellikle zarar veya düşük düzeyde karla sonuçlanması nedeniyle ortaklara kar payı dağıtımı konusunda güçlükler ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenebildiğinden, kar dağıtım kararları sağlıklı faaliyet sonucu

bilgilerine dayanmasını sağlamaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin ait olduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı hesap döneminin farklı dönemler olarak ortaya çıkması uyumsuzluklara neden olmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise bu uyumsuzluklar ortadan kalkmakta ve finansal tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır (Alagöz, 2009).

Sonuç olarak iki yöntem arasındaki en önemli fark, gelir ve giderlerin tahakkuk etme zamanındaki farklıktan dolayı finansal tablolardan gelir tablosunda sunulmasında ortaya çıkmasıdır. Bu farklılık en temel olarak işletmelerin ödeyeceği gelir üzerinden hesaplanan vergilerin dönemsel olarak farklılaşmasını beraberinde getirmektedir.

4.2. UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bu bölümde uygulamanın amacı, uygulamada yer alan işletmenin üstlenmiş olduğu inşaat sözleşmesi ile ilgili bilgilere yer verilmiştir ve uygulamada kullanılan yöntem ile sonuçları açıklanmıştır.

4.2.1. Uygulamanın Amacı

Uygulamanın amacı; yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyet gösteren işletmenin Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan finansal tablolarının TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre hazırlanması durumunda oluşacak farklılıkları ortaya koymaktır.

Bu amaçla uygulama, köprü inşaatını üstlenmiş olan A İşletmesinin finansal tablolarını inşaat sözleşmesi standardı öncesi ve standart sonrası karşılaştırmalı olarak sunmaktadır.

Uygulamanın nihai hedefi ise vergi yasalarında değişiklik önerileri sunmaktır.

4.2.2. Uygulamada Yer Alan İşletmenin Üstlenmiş Olduğu İnşaat Sözleşmesi Hakkında Bilgiler

“A” İnşaat işletmesi 23.05.2012 tarihinde imzalanmış olduğu köprü inşaatın 5.890.458 TL ihale bedeli ile 23.05.2014 tarihinde teslim etmek üzere bu işi üstlenmiştir. A İnşaat işletmesi köprü inşaatının toplam maliyetini 4.679.832 TL olarak belirlemiştir. Üç yılda yapılan işlemler aşağıdaki gibidir:

1.yıl işletme 1.000.000 TL harcama yapmıştır. 1.200.000 TL'lik hakediş faturası kesilmiştir. Dönem içinde 1.200.000 TL hakediş tahsil edilmiştir.

2. yılı 2.000.000 TL'lik harcama yapılmış, işin bitirilmesi için ise 1.500.000 TL daha harcamanın gerekli olduğuna karar verilmiştir. Dönem içinde 3.200.000 TL hakediş faturası kesilmiştir ve hakediş bedelinin tamamı tahsil edilmiştir.

3.yıl işletme 1.679.832 TL'lik harcama yaparak iş tamamlanmıştır. 1.490.458 TL'lik hakediş bedeli fatura düzenleyerek tahsil edilmiştir. A inşaat işletmesinin inşaat faaliyeti dışında başka bir faaliyeti yoktur.

Tamamlanma yöntemi ve Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre her yıl için işletmenin finansal tablolarını düzenleyeceğiz.

İşletmenin 01.01.2012 tarihli açılış bilançosu şöyledir;

DÖNEN VARLIKLAR		3.315.000	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		3.981.000
HAZIR DEĞERLER		1.475.000	MALİ BORÇLAR		1.350.000
Kasa	54.811		Banka Kredileri	1.350.000	
Alınan Çekler	175.000		TİCARİ BORÇLAR		1.829.000
Bankalar	1.525.189		Satıcılar	1.151.000	
Verilen Çek ve Öd.	(320.000)		Borç Senetleri	678.000	
Diğer Hazır Değerler	40.000		DİĞER BORÇLAR		372.000
MENKUL KIYMETLER		320.000	Ortaklara Borç	150.000	
Hisse Senetleri	200.000		Personele Borçlar	222.000	
Özel Kes. Tahv.Senet ve Bono	120.000		ÖDENECEK VERGİ VE		
TİCARİ ALACAKLAR		465.000	DİĞ. YAS. YÜKL.		290.000
Alıcılar	180.000		Ödenecek Sosyal Güv.		
Alacak Senetler	105.000		Kesintileri	290.000	
Verilen Depozito ve Teminatlar	150.000		BORÇ VE GİDER		
Şüpheli Ticari Alacaklar	30.000		KARŞILIKLARI		140.000
DİĞER ALACAKLAR		155.000	Maliyet Giderleri Karşılığı	75.000	
Ortaklardan Alacaklar	130.000		Kıdem Tazminatı Karşılığı		
Personelden Alacaklar	25.000		(KV)	65.000	
STOKLAR		800.000	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		2.348.984
İlk Madde Malzeme	560.000		TİCARİ BORÇLAR		968.000
Diğer Stoklar	120.000		Satıcılar	370.000	
Stok Değer Düş. Karşılığı (-)	(70.000)		Borç Senetleri	598.000	
Verilen Sipariş Avansları	190.000		BORÇ VE GİDER		
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		100.000	KARŞILIKLARI		1.380.984
			Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.380.984	
			ÖZKAYNAKLAR		5.777.000
			ÖDENMİŞ SERMAYE		4.300.000
			Sermaye	4.300.000	
			KAR YEDEKLERİ		1.477.000

İş Avansları	60.000		Yasal Yedekler	901.000
Personel Avansları	40.000		Statü Yedekler	576.000
DURAN VARLIKLAR		8.791.984		
TİCARİ ALACAKLAR		837.648		
Alıcılar	605.055			
Alacak Senetler	232.593			
DİĞER ALACAKLAR		273.336		
Ortaklardan Alacaklar	176.800			
Personelden Alacaklar	96.536			
MADDİ DURAN				
VARLIKLAR		7.550.000		
Arazi ve Arsalar	2.400.000			
Binalar	1.800.000			
Tesis, Makine ve Cihazlar	2.500.000			
Taşıtlar	850.000			
Demirbaşlar	400.000			
Birikmiş Amortismanlar (-)	(400.000)			
MADDİ OLMAYAN DURAN				
VARLIK.		131.000		
Haklar	150.000			
Birikmiş Amortismanlar (-)	(19.000)			
AKTİF TOPLAMI		12.106.984	PASİF TOPLAMI	12.106.984

4.3. STANDART ÖNCESİ FİNANSAL TABLOLAR

Bu bölümde örnek olarak alınan A İşletmesinin 31.12.2012- 31.12.2014 tarihindeki bilançoları ve gelir tabloları dikkate alınmıştır.

Tamamlanma yöntemine göre düzenlenen finansal tablolar.

Birinci yılın yevmiye kayıtları ise;

1. Köprü inşaatı için 1.000.000 TL + % 18 KDV harcama yapılmış ve karşılığında çek keşide edilmiştir.
2. 1.200.000 TL hakediş faturası % 3 stopaj kesintisi yapılarak tahakkuk etmiştir. Hakedişin damga vergisi % 0,948 oranda hesaplanmıştır.
3. Tahakkuk eden inşaat hakedişi bankaca tahsil edilmiştir.
4. Dönemin pazarlama gideri (reklam gideri) olarak 6.896 TL+ % 18 KDV nakden ödenmiştir.
5. Merkez büroya ait elektrik faturası olarak 39.554 TL + % 18 KDV nakden ödenmiştir.
6. Daha önce yapılan inşaatla ilgili 1.000.000 TL'lik harcamalar ve hesaplanan 11.376 TL damga vergisi inşaat hesabına aktarılmıştır.

7. KDV mahsup kaydı yapılmıştır.
8. Maliyet hesapları yansıtma hesabı aracılığıyla sonuç hesaplarına aktarılmıştır.
9. Maliyet hesapları kapatılmıştır.
10. Dönemin 46.450 TL faaliyet giderleri dönem kar zarar hesabına aktarılmıştır.
11. İşletmenin 46.450 TL zarar ettiği anlaşılmıştır ve gelir tablosunda netleştirilmiştir.
12. İşletmenin 46.450 TL zararı bilançoya aktarılmıştır.

1) _____ / _____		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.000.000	
740.01. Köprü İnşaatı		
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	180.000	
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		1.180.000
Köprü inşaat işi ile ilgili harcama kaydı		
2) _____ / _____		
120. ALICILAR HS.	1.325.424	
295. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HS.	36.000	
295.01. Kesinti yoluyla ödenen hakediş stopajı		
295.01.01. Köprü İnşaatı		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	11.376	
740.02. Köprü İnşaatı		
740.02.05. Vergi Resim ve Harçlar		
740.02.05.01. Damga Vergisi		
350. YILLARA YAYGIN İNŞ. HAKEDİŞ. HS.		1.200.000
350.01. Köprü İnşaatı		
391. HESAPLANAN KDV HS.		172.800
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV		
391.02. % 18 Hesaplanan KDV 216.000		
391.03. 2/10 KDV Stopajı 43.200		
1 Nolu hakedişin tahakkuk kaydı		
3) _____ / _____		
102. BANKALAR HS.	1.325.424	
120. ALICILAR HS.		1.325.424
Hakedişin tahsil kaydı		

4) _____ / _____		
760. PAZ.SAT.DAĞITIM GİDERİ HS.	6.896	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	1241,28	
191.01. Mal ve Hizm. Alıml İlişk. KDV		
100. KASA HS.		8.137,28
Ödenen reklam giderlerine ait kayıt		
5) _____ / _____		
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	39.554	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	7.119,72	
191.01. Mal ve Hizm. Alıml İlişk. KDV		
100. KASA HS.		46.673,72
Ödenen giderlere ait kayıt		
6) _____ / _____		
170. YILLARA YAYGIN İNŞ. ONARIM MALİYETİ HS.	1.011.376	
170.01. Köprü inşaatı		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		1.011.376
741.01. Köprü İnşaatı Maliyeti 1.000.000		
741.02.05.01. Damga Vergisi 11.376		
İnşaatlarla ilgili maliyetlerin ilgili hesaplara aktarılması		
7) _____ / _____		
391. HESAPLANAN KDV HS.	172.800	
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV		
190. DEVREDEN KDV	15.561	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.		188.361
191.01. Mal ve Hizm. Alıml İlişk. KDV		
KDV mahsup kaydı		
8) _____ / _____		
631. PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERİ HS.	6.896	
632. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	39.554	
761. PAZ.SAT.DAĞ. GİD. YANS. HS.		6.896
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS.		39.554
Maliyet hesaplarının yansıtılması		
9) _____ / _____		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	1.011.376	
741.01. Köprü İnşaatı Maliyeti 1.000.000		
741.02.05.01. Damga Vergisi 11.376		

761. PAZ.SAT.DAĞ. GİD. YANS. HS.	6.896	
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS.	39.554	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		1.011.376
740.01. Köprü İnşaatı 1.000.000		
740.02.05.01. Damga Vergisi 11.376		
760. PAZ.SAT.DAĞITIM GİDER HS.		6.896
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.		39.554
Maliyet hesaplarının kapatılması		
10) _____ / _____		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	46.450	
631. PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERİ HS.		6.896
632. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.		39.554
Giderlerin dönem kaz zarar hesabına aktarılması		
11) _____ / _____		
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	46.450	
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		46.450
Zararın gelir tablosunda netleştirilmesi		
12) _____ / _____		
591. DÖNEMİN NET ZARARI HS.	46.450	
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		46.450
Zararın bilançoaya aktarılması		
_____ // _____		

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2012 Tarihli Bilanço

DÖNEN VARLIKLAR		4.432.550	KISA VADELİ YABANCI		5.181.000
HAZIR DEĞERLER		1.565.613	KAYNAKLAR		
Kasa	0		MALİ BORÇLAR		1.350.000
Alınan Çekler	175.000		Banka Kredileri	1.350.000	
Bankalar	2.850.613		TİCARİ BORÇLAR		1.829.000
Verilen Çek ve Öd.	(1.500.000)		Satıcılar	1.151.000	
Diğer Hazır Değerler	40.000		Borç Senetleri	678.000	
MENKUL KIYMETLER		320.000	DİĞER BORÇLAR		372.000
Hisse Senetleri	200.000		Ortaklara Borç	150.000	
Özel Kes. Tahv.Senet ve			Personele Borçlar	222.000	
Bono	120.000		YILLARA YAYGIN İNŞ.		
TİCARİ ALACAKLAR		465.000	ONARIM HAKEDİŞLERİ		1.200.000
Alıcılar	180.000		Yıllara yaygın inş. Onarım		
Alacak Senetler	105.000		hakedişleri	1.200.000	
			ÖDENECEK VERGİ VE		
			DİĞ. YAS. YÜKL.		290.000
			Ödenecek Sosyal Güv.	290.000	

Verilen Depozito ve			Kesintileri		
Teminatlar	150.000		BORÇ VE GİDER		
Şüpheli Ticari Alacaklar	30.000		KARŞILIKLARI	140.000	
			Maliyet Giderleri Karşılığı	75.000	
			Kıdem Tazminatı Karşılığı		
DİĞER ALACAKLAR		155.000	(KV)	65.000	
			UZUN VADELİ		
Ortaklardan Alacaklar	130.000		YABANCI KAYNAKLAR		2.348.984
Personelden Alacaklar	25.000		TİCARİ BORÇLAR	968.000	
STOKLAR		800.000	Satıcılar	370.000	
İlk Madde Malzeme	560.000		Borç Senetleri	598.000	
			BORÇ VE GİDER		
Diğer Stoklar	120.000		KARŞILIKLARI	1.380.984	
Stok Değer Düş.					
Karşılığı (-)	(70.000)		Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.380.984	
Verilen Sipariş Avansları	190.000		ÖZKAYNAKLAR		5.730.550
YILLARA YAYGIN					
İNŞ. ONARIM					
MALİYETİ		1.011.376	ÖDENMİŞ SERMAYE	4.300.000	
Yıllara yaygın inş.					
Onarım maliyeti	1.011.376		Sermaye	4.300.000	
DİĞER DÖNEN					
VARLIKLAR		115.561	KAR YEDEKLERİ	1.477.000	
Devreden KDV	15.561		Yasal Yedekler	901.000	
İş Avansları	60.000		Statü Yedekler	576.000	
Personel Avansları	40.000		DÖNEM NET ZARARI	(46.450)	
DURAN VARLIKLAR		8.827.984	Dönem Net Zararı	(46.450)	
TİCARİ ALACAKLAR		837.648			
Alıcılar	605.055				
Alacak Senetler	232.593				
DİĞER ALACAKLAR		273.336			
Ortaklardan Alacaklar	176.800				
Personelden Alacaklar	96.536				
MADDİ DURAN					
VARLIKLAR		7.550.000			
Arazi ve Arsalar	2.400.000				
Binalar	1.800.000				
Tesis, Makine ve					
Cihazlar	2.500.000				
Taşıtlar	850.000				
Demirbaşlar	400.000				
Birikmiş Amortismanlar					
(-)	(400.000)				
MADDİ OLMAYAN					
DURAN VARLIKLAR		131.000			
Haklar	150.000				
Birikmiş Amortismanlar					
(-)	(19.000)				
DİĞER DURAN					
VARLIKLAR		36.000			

<i>Peşin Ödenen Vergiler</i>			
<i>ve Fonlar</i>	36.000		
AKTİF TOPLAMI		13.260.534	PASİF TOPLAMI
			13.260.534

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2012 tarihi itibariyle Gelir Tablosu

	1 Ocak-31 Aralık 2012
1. BRÜT SATIŞLAR	0
2. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	0
BRÜT SATIŞ KARI	0
3. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(46.450)
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(6.896)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(39.554)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	(46.450)
4. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	-
5. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	-
6. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	(46.450)
7. OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR	-
8. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARları (-)	-
Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	(46.450)
9. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKL. KARŞILIĞI (-)	0
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	(46.450)

İkinci yılın yevmiye kayıtları;

1. Köprü inşaatı için 2.000.000 TL + % 18 KDV harcama yapılmış ve bankadan ödenmiştir.
2. 3.200.000 TL hakediş faturası % 3 stopaj kesintisi yapılarak tahakkuk etmiştir.

- Hakedişin damga vergisi % 0,948 oranda hesaplanmıştır.
3. Tahakkuk eden inşaat hak edişi bankaca tahsil edilmiştir.
 4. Dönemin pazarlama gideri olarak 5.750 TL+ % 18 KDV bankada ödenmiştir.
 5. Merkez büroya ait elektrik faturası olarak 161.559 TL + % 18 KDV bankada ödenmiştir.
 6. Daha önce yapılan inşaaata ilgili 2.000.000 TL'lik harcamalar ve hesaplanan 30.336 TL damga vergisi inşaat hesabına aktarılmıştır.
 7. KDV mahsup kaydı yapılmıştır.
 8. Maliyet hesapları yansıtma hesabı aracılığıyla sonuç hesaplarına aktarılmıştır.
 9. Maliyet hesapları kapatılmıştır.
 10. Dönemin 167.309 TL faaliyet giderleri dönem kar zarar hesabına aktarılmıştır.
 11. İşletmenin 167.309 TL zarar ettiği anlaşılmıştır ve gelir tablosunda netleştirilmiştir.
 12. İşletmenin 167.309 TL zararı bilançoya aktarılmıştır.

1) _____ / _____		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	2.000.000	
740.01. Köprü İnşaatı		
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	360.000	
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
102. BANKALAR HS.		2.360.000
Köprü inşaat işi ile ilgili harcama kaydı		
2) _____ / _____		
120. ALICILAR HS.	3.534.464	
295. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HS.	96.000	
295.01. Kesinti yoluyla ödenen hakediş stopajı		
295.01.01. Köprü İnşaatı		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	30.336	
740.02. Köprü İnşaatı		
740.02.05. Vergi Resim ve Harçlar		
740.02.05.01. Damga Vergisi		
350. YILLARA YAYGIN İNŞ. HAKEDİŞ. HS.		3.200.000
350.01. Köprü İnşaatı		
391. HESAPLANAN KDV HS.		460.800
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İlişk. KDV		

391.02. % 18 Hesaplanan KDV	576.000		
391.03. 2/10 KDV Stopajı	115.200		
2 Nolu hakedişin tahakkuk kaydı			
3) _____ / _____			
102. BANKALAR HS.	3.534.464		
120. ALICILAR HS.		3.534.464	
Hakedişin tahsil kaydı			
4) _____ / _____			
760. PAZ.SAT.DAĞITIM GİDERİ HS.	5.750		
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	1.035		
191.01. Mal ve Hizm. Alıml İlişk. KDV			
102. BANKALAR HS.		6.785	
Ödenen reklam giderlerine ait kayıt			
5) _____ / _____			
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	161.559		
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	29.080,62		
191.01. Mal ve Hizm. Alıml İlişk. KDV			
102. BANKALAR HS.		190.639,62	
Ödenen giderlere ait kayıt			
6) _____ / _____			
170. YILLARA YAYGIN İNŞ. ONARIM MALİYETİ	2.030.336		
170.01. Köprü inşaatı			
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		2.030.336	
741.01. Köprü İnşaatı Maliyeti	2.000.000		
741.02.05.01. Damga Vergisi	30.336		
İnşaatlarla ilgili maliyetlerin ilgili hesaplara aktarılması			
7) _____ / _____			
391. HESAPLANAN KDV HS.	460.800		
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV			
190. DEVREDEN KDV HS.		15.561	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.		390.115,62	
191.01. Mal ve Hizm. Alıml İlişk. KDV			
360. ÖDENECEK VERGİ VE FON. HS		55.123,38	
360.01. Ödenecek KDV			
Hesaplanan KDV mahsup kaydı			

8) _____ / _____		
631. PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERİ HS.	5.750	
632. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	161.559	
761. PAZ.SAT.DAĞ. GİD. YANS. HS.		5.750
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS.		161.559
Maliyet hesaplarının yansıtılması		
9) _____ / _____		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	2030.336	
741.01. Köprü İnşaatı Maliyeti 2.000.000		
741.02.05.01. Damga Vergisi 30.336		
761. PAZ.SAT.DAĞ. GİD. YANS. HS.	5.750	
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS.	161.559	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		2030.336
740.01. Köprü İnşaatı Maliyeti 2.000.000		
740.02.05.01. Damga Vergisi 30.336		
760. PAZ.SAT.DAĞITIM GİDER HS.		5.750
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.		161.559
Maliyet hesaplarının kapatılması		
10) _____ / _____		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	167.309	
631. PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERİ HS.		5.750
632. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.		161.559
Giderlerin dönem kaz zarar hesabına aktarılması		
11) _____ / _____		
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	167.309	
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		167.309
Zararın gelir tablosunda netleştirilmesi		
12) _____ / _____		
591. DÖNEMİN NET ZARARI HS.		
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	167.309	
Zararın bilançoya aktarılması		167.309
_____ //		

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2013 Tarihli Bilanço

DÖNEN VARLIKLAR	7.424.364,38	KISA VADELİ	8.436.123,38
		YABANCI	
		KAYNAKLAR	
HAZIR DEĞERLER	2.542.652,38	MALİ BORÇLAR	1.350.000
Kasa	0	Banka Kredileri	1.350.000
Alınan Çekler	175.000	TİCARİ BORÇLAR	1.829.000
Bankalar	3.827.652,38	Satıcılar	1.151.000
Verilen Çek ve Öd.	(1.500.000)	Borç Senetleri	678.000
Diğer Hazır Değerler	40.000	DİĞER BORÇLAR	372.000
MENKUL KIYMETLER	320.000	Ortaklara Borç	150.000
Hisse Senetleri	200.000	Personele Borçlar	222.000
Özel Kes. Tahv.Senet ve		YILLARA YAYGIN	
Bono	120.000	İNŞ. ONARIM	
TİCARİ ALACAKLAR	465.000	HAKEDİŞLERİ	4.400.000
		Yıllara yaygın inş.	
Alıcılar	180.000	Onarım hakedişleri	4.400.000
Alacak Senetler	105.000	ÖDENECEK VERGİ	
Verilen Depozito ve		VE DİĞ. YAS.	
Teminatlar	150.000	YÜKL.	345.123,38
Şüpheli Ticari Alacaklar	30.000	Ödenecek Vergi ve	
DİĞER ALACAKLAR	155.000	Fonlar	55.123,38
		Ödenecek Sosyal Güv.	
Ortaklardan Alacaklar	130.000	Kesintileri	290.000
Personelden Alacaklar	25.000	BORÇ VE GİDER	
STOKLAR	800.000	KARŞILIKLARI	140.000
İlk Madde Malzeme	560.000	Maliyet Giderleri	
Diğer Stoklar	120.000	Karşılığı	75.000
Stok Değer Düş.		Kıdem Tazminatı	
Karşılığı (-)	(70.000)	Karşılığı (KV)	65.000
Verilen Sipariş Avansları	190.000	UZUN VADELİ	
YILLARA YAYGIN		YABANCI	
İNŞ. ONARIM		KAYNAKLAR	2.348.984
MALİYETİ	3.041.712	TİCARİ BORÇLAR	968.000
Yıllara yaygın inş.		Satıcılar	370.000
Onarım maliyeti	3.041.712	Borç Senetleri	598.000
DİĞER DÖNEN		BORÇ VE GİDER	
VARLIKLAR	100.000	KARŞILIKLARI	1.380.984
Devreden KDV	0	Kıdem Tazminatı	
İş Avansları	60.000	Karşılığı	1.380.984
Personel Avansları	40.000	ÖZKAYNAKLAR	5.563.241
		ÖDENMİŞ	
		SERMAYE	4.300.000
		Sermaye	4.300.000
		KAR YEDEKLERİ	1.477.000
		Yasal Yedekler	901.000
		Statü Yedekler	576.000

DURAN VARLIKLAR	8.923.984	GEÇMİŞ YILLAR	
TİCARİ ALACAKLAR	837.648	ZARARI	(46.450)
Alıcılar	605.055	Geçmiş Yıllar Zararı	(46.450)
Alacak Senetler	232.593	DÖNEM NET	
DİĞER ALACAKLAR	273.336	ZARARI	(167.309)
Ortaklardan Alacaklar	176.800	Dönem Net Zararı	(167.309)
Personelden Alacaklar	96.536		
MADDİ DURAN			
VARLIKLAR	7.550.000		
Arazi ve Arsalar	2.400.000		
Binalar	1.800.000		
Tesis, Makine ve			
Cihazlar	2.500.000		
Taşıtlar	850.000		
Demirbaşlar	400.000		
Birikmiş Amortismanlar			
(-)	(400.000)		
MADDİ OLMAYAN			
DURAN VARLIK.	131.000		
Haklar	150.000		
Birikmiş Amortismanlar			
(-)	(19.000)		
Diğer Duran Varlıklar	132.000		
Peşin Ödenen Vergiler			
ve Fonlar	132.000		
AKTİF TOPLAMI	16.348.348,38	PASİF TOPLAMI	16.348.348,38

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle Gelir Tablosu

	1 Ocak-31 Aralık 2013
1. BRÜT SATIŞLAR	0
2. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	0
BRÜT SATIŞ KARI	0
3. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(167.309)
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(5.750)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(161.559)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	(167.309)
4. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE	
KARLAR	-
5. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE	
ZARARLAR	-
6. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-

	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-
	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	(167.309)
7.	OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR	-
8.	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARları (-)	-
	Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-
	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	(167.309)
9.	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKL. KARŞILIĞI (-)	0
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	(167.309)

Üçüncü yılın yevmiye kayıtları şu şekilde olacaktır;

1. Köprü inşaatı için 1.697.832 TL + % 18 KDV harcama yapılmış ve bankadan ödenmiştir.
2. 1.490.458 TL hakediş faturası % 3 stopaj kesintisi yapılarak tahakkuk etmiştir.
Hakedişin damga vergisi % 0,948 oranda hesaplanmıştır.
3. Tahakkuk eden inşaat hakedişi bankaca tahsil edilmiştir.
4. Merkez büroya ait elektrik faturası olarak 1348,46 TL + % 18 KDV bankadan ödenmiştir.
5. Daha önce yapılan inşaatla ilgili 1.697.832 TL'lik harcamalar ve hesaplanan 14.129,54 TL damga vergisi inşaat hesabına aktarılmıştır.
6. KDV mahsup kaydı yapılmıştır.
7. Maliyet hesapları yansıtma hesabı aracılığıyla sonuç hesaplarına aktarılmıştır.
8. Maliyet hesapları kapatılmıştır.
9. Biten Köprü inşaatı işinin 176.713,74 TL stopaj kesintileri ilgili hesaba aktarılmıştır.
10. Köprü inşaatı için düzenlenen 5.890.458 TL bedelindeki hakedişleri sonuç hesaplarına aktarılmıştır.
11. Köprü inşaatına katlanılmış 4.735.673,54 TL İnşaat maliyetleri dönem kar zarar hesabına aktarılmıştır.
12. Köprü inşaatından sağlanmış 5.890.458 TL inşaat geliri dönem kar zarar hesabına aktarılmıştır.
13. Köprü inşaatının 4.735.673,54 TL maliyeti ve dönemin 1.348,46 TL faaliyet

gideri dönem kar zarar hesabına aktarılmıştır.

14. Vergi öncesi dönem karından kurumlar vergisi 187.935,4 TL karşılık ayrılmıştır.

15. Dönem Kar Zarar hesabından 187.935,4 TL karşılık ayrılıp dönemin net karı 751.741,6 TL olduğu anlaşılmıştır ve gelir tablosunda netleştirilmiştir.

16. İşletmenin 751.741,6 TL dönem net karı bilançoya aktarılmıştır.

17. 176.713,74 TL peşin ödenen vergi ilgili hesaba alınmıştır.

1) _____ / _____		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.679.832	
740.01. Köprü İnşaatı		
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	302.369,76	
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
102. BANKALAR HS.		1.982.201,76
Köprü inşaat işi ile ilgili harcama kaydı		
2) _____ / _____		
120. ALICILAR HS.	1.646.240,68	
295. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HS.	44.713,74	
295.01. Kesinti yoluyla ödenen hakediş stopajı		
295.01.01. Köprü İnşaatı		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	14.129,5	
740.02. Köprü İnşaatı		
740.02.05. Vergi Resim ve Harçlar		
740.02.05.01. Damga Vergisi		
350. YILLARA YAYGIN İNŞ. HAKEDİŞ. HS.		1.490.458
350.01. Köprü İnşaatı		
391. HESAPLANAN KDV HS.		214.625,96
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İlişk. KDV		
391.02. % 18 Hesaplanan KDV	268.282,44	
391.03. 2/10 KDV Stopajı	53.656,48	
3 Nolu hakedişin tahakkuk kaydı		
3) _____ / _____		
102. BANKALAR HS.	1.646.240,68	
120. ALICILAR HS.		1.646.240,68
Hakedişin tahsil kaydı		
4) _____ / _____		
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	1.348,46	

191. İNDİRİLECEK KDV HS.	242,72	
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
102. BANKALAR HS.		1591,18
Ödenen giderlere ait kayıt		
5) _____ / _____		
170. YILLARA YAYGIN İNŞ. ONARIM MALİYETİ HS.	1.693.961,54	
170.01. Köprü inşaatı		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		1.693.961,54
741.01. Köprü İnşaatı 1.679.832		
741.02.05.01. Damga Vergisi 14.129,54		
İnşaatlarla ilgili maliyetlerin ilgili hesaplara aktarılması		
6) _____ / _____		
391. HESAPLANAN KDV HS.	214.625,96	
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV		
190. DEVREDEN KDV HS.	87.986,52	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.		302.612,48
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
Hesaplanan KDV mahsup kaydı		
7) _____ / _____		
632. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	1.348,46	
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS		1.348,46
Maliyet hesaplarının yansıtılması		
8) _____ / _____		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	1.693.961,54	
741.01. Köprü İnşaatı 1.679.832		
741.02.05.01. Damga Vergisi 14.129,54		
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS	1.348,46	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		1.693.961,54
740.01. Köprü İnşaatı 1.679.832		
740.02.05.01. Damga Vergisi 14.129,54		
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.		1.348,46
Maliyet hesaplarının kapatılması		
9) _____ / _____		
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	176.713,74	
193.01. Kesinti yoluyla ödenen hakediş stopajı		
193.01.01. Köprü İnşaat stopajı		

295. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		176.713,74
295.01. Kesinti yoluyla ödenen hakediş stopajı		
295.01.01. Köprü İnşaat stopajı		
Biten Köprü inşaatı işinin %3 stopaj kesintilerinin ilgili hesaba aktarılması		
10) _____ / _____		
350. YILLARA YAYGIN İNŞ. HAKEDİŞ. HS.	5.890.458	
350.01. Köprü İnşaatı		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		5.890.458
600.01. Köprü inşaat hakediş bedelleri		
İnşaat hakediş bedellerinin sonuç hesaplarına aktarılması		
11) _____ / _____		
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	4.735.673,54	
622.01. Köprü inşaatı maliyetleri		
170. YILLARA YAYGIN İNŞ. ONARIM MALİYETİ		4.735.673,54
170.01. Köprü inşaatı		
İnşaat maliyetlerinin sonuç hesaplarına aktarılması		
12) _____ / _____		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	5.890.458	
600.01. Köprü inşaat hakediş bedelleri		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		5.890.458
Gelirin dönem kar zarar hesabına aktarılması		
13) _____ / _____		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	4.737.022	
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		4.735.673,54
622.03. Köprü inşaatı maliyetleri		
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		1.348,46
Maliyet ve gider hesaplarının dönem kar zarar hesabına aktarılması		
14) _____ / _____		
691. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK.KAR. HS.	187.935,4	
370.DÖN.KARİ.VER.VE DİĞ.Y.Y.KARŞ. HS.		187.935,4
Vergi öncesi dönem karından kurumlar vergisi için karşılık ayrılması		
15) _____ / _____		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	1.153.436	

691. DÖN.KARI.VER.VE DİĞ.Y.Y.KARŞ. HS.		187.935,4
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		965.500,6
Karın gelir tablosunda netleştirilmesi		
16) _____ / _____		
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	965.500,6	
590. DÖNEM NET KARI HS.		965.500,6
Karın bilançoaya aktarılması		
17) _____ / _____		
371. DÖN.KARI PEŞ.ÖD.VER.VEDİĞ.YÜK. HS.	176.713,74	
193.PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		176.713,74
193.01. Kesinti yoluyla ödenen hakediş stopajı		
193.01.01. Köprü İnşaat stopajı		
Peşin ödenen vergi ve fon paylarının ilgili hesaba alınması		
_____ //		

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2014 Tarihli Bilanço

DÖNEN			KISA VADELİ		
VARLIKLAR		4.077.963,26	YABANCI		3.992.221,66
HAZIR DEĞERLER	2.149.976,74		KAYNAKLAR		
Kasa	0		MALİ BORÇLAR	1.350.000	
Alınan Çekler	175.000		Banka Kredileri	1.350.000	
Bankalar	3.434.976,74		TİCARİ BORÇLAR	1.829.000	
Verilen Çek ve Öd.	(1.500.000)		Satıcılar	1.151.000	
Diğer Hazır Değerler	40.000		Borç Senetleri	678.000	
MENKUL			DİĞER BORÇLAR	372.000	
KIYMETLER	320.000		Ortaklara Borç	150.000	
Hisse Senetleri	200.000		Personeler Borçlar	222.000	
Özel Kes. Tahv.Senet			ÖDENECEK VERGİ VE		
ve Bono	120.000		DİĞ. YAS. YÜKL.	290000	
TİCARİ			Ödenecek Sosyal Güv.		
ALACAKLAR	465.000		Kesintileri	290.000	
Alıcılar	180.000		BORÇ VE GİDER		
Alacak Senetler	105.000		KARŞILIKLARI	151.221,66	
Verilen Depozito ve			<i>Dönem Karı Vergi ve</i>		
Teminatlar	150.000		<i>Diğer Yasal Yükümlülük.</i>		
Şüpheli Ticari			<i>Karşılıkları</i>	187.935,4	
Alacaklar	30.000		<i>Dönem Karı. Peşin Öd.</i>		
DİĞER	155.000		<i>Vergi ve Diğer</i>		
			<i>Yükümlülükleri (-)</i>	(176.713,74)	
			Maliyet Giderleri Karşılığı	75.000	
			Kıdem Tazminatı	65.000	

ALACAKLAR			Karşılığı (KV)		
			UZUN VADELİ		
			YABANCI		
			KAYNAKLAR		
			2.348.984		
Ortaklardan Alacaklar	130.000		TİCARİ BORÇLAR	968.000	
Personelden			Satıcılar	370.000	
Alacaklar	25.000		Borç Senetleri	598.000	
STOKLAR		800.000	BORÇ VE GİDER		
İlk Madde Malzeme	560.000		KARŞILIKLARI	1.380.984	
Diğer Stoklar	120.000		Kıdem Tazminatı		
Stok Değer Düş.			Karşılığı	1.380.984	
Karşılığı (-)	(70.000)				
Verilen Sipariş					
Avansları	190.000				
DİĞER DÖNEN					
VARLIKLAR		187.986,52			
Devreden KDV	87.986,52		ÖDENMİŞ SERMAYE	4.300.000	
İş Avansları	60.000		Sermaye	4.300.000	
Personel Avansları	40.000		KAR YEDEKLERİ	1.477.000	
			Yasal Yedekler	901.000	
DURAN					
VARLIKLAR		8.791.984	Statü Yedekler	576.000	
TİCARİ			GEÇMİŞ YILLAR		
ALACAKLAR		837.648	ZARARI	(213.759)	
Alıcılar	605.055		Geçmiş Yıllar Zararı	(213.759)	
Alacak Senetler	232.593		DÖNEM NET KARI	965.500,6	
DİĞER					
ALACAKLAR		273.336	Dönem Net Karı	965.500,6	
Ortaklardan Alacaklar	176.800				
Personelden					
Alacaklar	96.536				
MADDİ DURAN					
VARLIKLAR		7.550.000			
Arazi ve Arsalar	2.400.000				
Binalar	1.800.000				
Tesis, Makine ve					
Cihazlar	2.500.000				
Taşıtlar	850.000				
Demirbaşlar	400.000				
Birikmiş					
Amortismanlar (-)	(400.000)				
MADDİ OLMAYAN					
DURAN VARLIK.		131.000			
Haklar	150.000				
Birikmiş					
Amortismanlar (-)	(19.000)				
AKTİF TOPLAMI		12.869.947,26	PASİF TOPLAMI		12.869.947,26

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla Gelir Tablosu

	1 Ocak-31 Aralık 2014
1. BRÜT SATIŞLAR	5.890.458
2. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(4.735.673,54)
BRÜT SATIŞ KARI	1.154.784,46
3. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(1.348,46)
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	
Genel Yönetim Giderleri (-)	(1.348,46)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	1.153.436
4. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
5. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	
6. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	1.153.436
7. OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR	
8. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARları (-)	-
Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.153.436
9. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKL. KARŞILIĞI (-)	(187.935,4)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	965.500,6

4.4. STANDARDA GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLAR

Bu bölümde A İşletmesinin 23.05.2012 tarihinde imzalanmış olduğu köprü inşaatının faaliyetine yönelik bir önceki bölümde verilmiş sözleşme bedeli, maliyet ve hakediş tutarları ışığında işletmenin finansal tabloları TMS' 11 göre hazırlanmıştır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre birinci ve ikinci yılın satış gelirleri tutarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. Üçüncü yılın tutarı ise kalan gelirlerdir.

Birinci yılı tamamlanma yüzdesi = $\frac{31.12.2012 \text{ Tarihine Kadar Oluşan Maliyet}}{\text{Toplam Tahmini Maliyet}}$ =

$$= \frac{1.000.000}{4.679.832} = 0,2137$$

Dönemin Geliri = Hakediş Bedeli * Tamamlanma Yüzdesi =
= 5.890.458 * 0,2137 = 1.258.791

İkinci yılı tamamlanma oranı = $\frac{31.12.2013 \text{ Tarihine Kadar Oluşan Maliyet}}{31.12.2013 \text{ Oluşan Maliyet} + \text{Gerekli Ek Tahmini Maliyet}}$
= $\frac{3.000.000}{3.000.000 + 1.500.000} = 0,6666$

İkinci yılın Geliri = (Hakediş Bedeli * Tamamlanma Yüzdesi) – Geçmiş Yılların Geliri =
= (5.890.458 * 0,6666) – 1.258.791 = 2.667.788,30

Üçüncü yılın Geliri = Hakediş Bedeli – Geçmiş Yılların Geliri =
= 5.890.458 – (1.258.791 + 2.667.788,30) = 1.963.878,70

Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre birinci yılın yevmiye kayıtları şu şekildedir;

1. Köprü inşaatı için 1.000.000 TL + % 18 KDV harcama yapılmış ve karşılığında bir çek keşide edilmiştir.
2. 1.200.000 TL hakediş tahakkuk etmiştir. Hakedişin damga vergisi % 0,948 oranda hesaplanmıştır.
3. Tahakkuk eden inşaat hak edışı bankaca tahsil edilmiştir.
4. Dönemin pazarlama gideri olarak 6.896 TL + % 18 KDV nakden ödenmiştir.
5. Merkez büroya ait elektrik faturası olarak 39.554 TL + % 18 KDV nakden ödenmiştir.
6. Daha önce yapılan inşaatla ilgili 1.000.000 TL'lik harcamalar ve hesaplanan 11.376 TL damga vergisi inşaat hesabına aktarılmıştır.
7. İşletmenin 58.791 TL inşaat sözleşmelerinden alınacağı öğrenilmiştir.
8. KDV mahsup kaydı yapılmıştır.
9. Maliyet hesapları yansıtma hesabı aracılığıyla sonuç hesaplarına aktarılmıştır.

10. Maliyet hesapları kapatılmıştı.
11. Köprü inşaatı için düzenlenen 1.258.791 TL gelirlerin dönem kaz zarar hesabına aktarılmıştır.
12. Bu dönemde oluşan 39.554 TL giderleri, 6.896 TL pazarlama giderini ve 1.011.376 TL İnşaat maliyetleri dönem kaz zarar hessabına aktarılmıştır.
13. Vergi öncesi dönem karından kurumlar vergisi 40.193 TL karşılık ayrılmıştır.
14. Dönem Kar Zarar hesabından 40.193 TL karşılık ayrılıp dönemin net karı 160.772 TL olduğu anlaşılmıştır ve gelir tablosunda netleştirilmiştir.
15. İşletmenin 160.772 TL dönem net karı bilançoğa aktarılmıştır.

1) _____ / _____		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.000.000	
740.01. Köprü İnşaatı		
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	180.000	
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		1.180.000
Köprü inşaat işi ile ilgili harcama kaydı		
2) _____ / _____		
120. ALICILAR HS.	1.361.424	
120.01. Tahsil Edilecek Hakediş Bedeli		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	11.376	
740.02. Köprü İnşaatı		
740.02.05. Vergi Resim ve Harçlar		
740.02.05.01. Damga Vergisi		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR. HS.		1.200.000
600.01. Köprü inşaat hakediş bedelleri		
391. HESAPLANAN KDV HS.		172.800
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV		
391.02. % 18 Hesaplanan KDV	216.000	
391.03. 2/10 KDV Stopajı	43.200	
Hakediş faturasının kaydı		
3) _____ / _____		
102. BANKALAR HS.	1.361.424	
120. ALICILAR HS.		1.361.424

120.01. Tahsil Edilecek Hakediş Bedeli			
Hakediş tutarının tahsili			
4) _____ / _____			
760. PAZ.SAT.DAĞITIM GİDERİ HS.	6.896		
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	1241,28		
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV			
100. KASA HS.		8.137,28	
Ödenen reklam giderlerine ait kayıt			
5) _____ / _____			
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	39.554		
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	7.119,72		
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV			
100. KASA HS.		46.673,72	
Ödenen giderlere ait kayıt			
6) _____ / _____			
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	1.011.376		
622.01. Köprü inşaatı maliyetleri			
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		1.011.376	
741.01. Köprü İnşaatı Maliyeti	1.000.000		
741.02.05.01. Damga Vergisi	11.376		
İnşaatlarla ilgili maliyetlerin gider hesaplarına aktarılması			
7) _____ / _____			
170. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN	67.256,90		
ALACAKLAR HS.			
600. YURT İÇİ SATIŞLAR. HS.		58.791	
391. HESAPLANAN KDV HS.		8.465,90	
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV			
391.02. % 18 Hesaplanan KDV	10.582,38		
391.03. 2/10 KDV Stopajı	2116,48		
Dönem gelirinin kayda alınmasının tamamlanması			
1.258.791 - 1.200.000 = 58.791			
Burada uygulanan KDV mevcut KDV Kanunun'da yoktur.			
Ancak KDV Kanunun özüne uygun olan burda KDV'nın			
hesaplanması gerektiğidir.			
_____ / _____			

8) _____ / _____		
391. HESAPLANAN KDV HS.	181.265,90	
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV		
190. DEVREDEN KDV	7.095,10	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.		188.361
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
Hesaplanan KDV mahsup kaydı		
9) _____ / _____		
631. PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERİ HS.	6.896	
632. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	39.554	
761. PAZ.SAT.DAĞ. GİD. YANS. HS.		6.896
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS.		39.554
Maliyet hesaplarının yansıtılması		
10) _____ / _____		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	1.011.376	
741.01. Köprü İnşaatı Maliyeti 1.000.000		
741.02.05.01. Damga Vergisi 11.376		
761. PAZ.SAT.DAĞ. GİD. YANS. HS.	6.896	
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS.	39.554	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		1.011.376
740.01. Köprü İnşaatı 1.000.000		
740.02.05.01. Damga Vergisi 11.376		
760. PAZ.SAT.DAĞITIM GİDER HS.		6.896
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.		39.554
Maliyet hesaplarının kapatılması		
11) _____ / _____		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	1.258.791	
600.01. Köprü inşaat hakediş bedelleri		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		1.258.791
Gelirin dönem kar zarar hesabına aktarılması		
12) _____ / _____		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	1.057.826	
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		1.011.376
622.03. Köprü inşaatı maliyetleri		
631.PAZ.SAT.DAĞITIM GİDERLERİ HS.		6.896
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		39.554

Giderlerin dönem kar zarar hesabına aktarılması		
13) _____ / _____		
691. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK.KARŞ.HS.	40.193	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML. HS.		40.193
Ertelenmiş vergi etkisinin kaydı;		
Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi:		
Kar = 1.258.791- 1.011.376 = 247.415		
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü = 247.415 * 0,20 = 49.483		
Faaliyet Giderleri (Mali Zarar) = 6.896 + 39.554 = 46.450		
Ertelenmiş Vergi Varlığı = 46.450 * 0,20 = 9.290		
Net Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü = 49.483- 9.290 = 40.193		
Yukarıdaki işlemler ayrı ayrı da kaydedilebilir.		
14) _____ / _____		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	200.965	
691. DÖN.KARI.VER.VE DİĞ.Y.Y.KARŞ. HS.		40.193
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		160.772
Karın Gelir tablosunda netleştirilmesi		
15) _____ / _____		
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	160.772	
590. DÖNEM NET KARI		160.772
Karın Bilanço'ya aktarılması		
_____ //		

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2012 Tarihli Bilanço

DÖNEN		KISA VADELİ YABANCI	
VARLIKLAR	3.515.965	KAYNAKLAR	3.981.000
HAZIR DEĞERLER	1.601.613	MALİ BORÇLAR	1.350.000
Kasa	0	Banka Kredileri	1.350.000
Alınan Çekler	175.000	TİCARİ BORÇLAR	1.829.000
Bankalar	2.886.613	Satıcılar	1.151.000
Verilen Çek ve Öd.	(1.500.000)	Borç Senetleri	678.000
Diğer Hazır Değerler	40.000	DİĞER BORÇLAR	372.000
MENKUL			
KIYMETLER	320.000	Ortaklara Borç	150.000
Hisse Senetleri	200.000	Personele Borçlar	222.000
Özel Kes. Tahv.Senet		ÖDENECEK VERGİ VE	
ve Bono	120.000	DİĞ. YAS. YÜKL.	290.000
TİCARİ		Ödenecek Sosyal Güv.	
ALACAKLAR	465.000	Kesintileri	290.000
		BORÇ VE GİDER	
Alıcılar	180.000	KARŞILIKLARI	140.000

Alacak Senetler	105.000		Maliyet Giderleri Karşılığı	75.000	
Verilen Depozito ve			Kıdem Tazminatı Karşılığı		
Teminatlar	150.000		(KV)	65.000	
Şüpheli Ticari			UZUN VADELİ		
Alacaklar	30.000		YABANCI KAYNAKLAR		2.389.177
DİĞER ALACAKLAR		155.000	TİCARİ BORÇLAR		968.000
Ortaklardan Alacaklar	130.000		Satıcılar	370.000	
Personelden Alacaklar	25.000		Borç Senetleri	598.000	
			BORÇ VE GİDER		
STOKLAR		800.000	KARŞILIKLARI		1.380.984
İlk Madde Malzeme	560.000		Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.380.984	
			<i>ERTELENMİŞ VERGİ</i>		
Diğer Stoklar	120.000		<i>YÜKÜMLÜLÜKLERİ</i>		40.193
Stok Değer Düş.			<i>Ertelenmiş Vergi</i>		
Karşılığı (-)	(70.000)		<i>Yükümlülükleri</i>	40.193	
Verilen Sipariş			ÖZKAYNAKLAR		5.937.772
Avansları	190.000				
<i>DEVAM EDEN</i>					
<i>İNŞAAT</i>					
<i>SÖZLEŞMELERİNDEN</i>					
<i>ALACAKLAR</i>		67.256,90	ÖDENMİŞ SERMAYE		4.300.000
<i>Devam Eden İnşaat</i>					
<i>Sözleşmelerinden</i>					
<i>Alacaklar</i>	67.256,90		Sermaye	4.300.000	
DİĞER DÖNEN					
VARLIKLAR		107.095,10			
Devreden KDV	7.095,10		KAR YEDEKLERİ		1.477.000
İş Avansları	60.000		Yasal Yedekler	901.000	
Personel Avansları	40.000		Statü Yedekler	576.000	
DURAN			<i>DÖNEM NET KARI</i>		160.772
VARLIKLAR		8.791.984	<i>Dönem Net Karı</i>	160.772	
TİCARİ					
ALACAKLAR		837.648			
Alıcılar	605.055				
Alacak Senetler	232.593				
DİĞER ALACAKLAR		273.336			
Ortaklardan Alacaklar	176.800				
Personelden Alacaklar	96.536				
MADDİ DURAN					
VARLIKLAR		7.550.000			
Arazi ve Arsalar	2.400.000				
Binalar	1.800.000				
Tesis, Makine ve					
Cihazlar	2.500.000				
Taşıtlar	850.000				
Demirbaşlar	400.000				
Birikmiş					
Amortismanlar (-)	(400.000)				
MADDİ OLMAYAN					
DURAN VARLIK.		131.000			

Haklar	150.000		
Birikmiş			
Amortismanlar (-)	(19.000)		
AKTİF TOPLAMI		12.307.949	PASİF TOPLAMI
			12.307.949

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2012 tarihi itibariyle Gelir Tablosu

	1 Ocak-31 Aralık 2012
1. BRÜT SATIŞLAR	1.258.791
2. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(1.011.376)
BRÜT SATIŞ KARI	247.415
3. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(46.450)
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(6.896)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(39.554)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	212.341
4. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
5. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	
6. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	200.965
7. OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR	
8. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARları (-)	
Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	200.965
9. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKL. KARŞILIĞI (-)	(40.193)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	160.772

Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre ikinci yılın yevmiye kayıtları;

1. Köprü inşaatı için 2.000.000 TL + % 18 KDV harcama yapılmış ve bankadan ödenmiştir.
2. 3.200.000 TL hakediş tahakkuk etmiştir. Hakedişin damga vergisi % 0,948

oranda hesaplanmıştır.

3. Tahakkuk eden inşaat hakedişi bankaca tahsil edilmiştir.
4. Dönemin pazarlama gideri olarak 5.750 TL + % 18 KDV bankadan ödenmiştir.
5. Merkez büroya ait elektrik faturası olarak 161.559 TL + % 18 KDV bankadan ödenmiştir.
6. Daha önce yapılan inşaaata ilgili 2.000.000 TL'lik harcamalar ve hesaplanan 30.336 TL damga vergisi inşaat hesabına aktarılmıştır.
7. Fazla tahsil eden 532.211,70 TL'lik hakediş % 18 KDV ile iptal etmiştir.
8. Geçmiş yıldan devreden 67.256,90 TL inşaat alacağının bu yıl fazla alınan hakediş bedelinden mahsup kaydı yapılmıştır.
9. KDV mahsup kaydı yapılmıştır.
10. Maliyet hesapları yansıtma hesabı aracılığıyla sonuç hesaplarına aktarılmıştır.
11. Maliyet hesapları kapatılmıştır.
12. Köprü inşaatı için düzenlenen 2.667.788,90 TL gelirlerin dönem kaz zarar hesabına aktarılmıştır.
13. Bu dönemde oluşan 167.309 TL faaliyet giderleri ve 2.030.336 TL İnşaat maliyetleri dönem kaz zarar hesabına aktarılmıştır.
14. Vergi öncesi dönem karından kurumlar vergisi 94.028,66 TL karşılık ayrılmıştır.
15. Dönem Kar Zarar hesabından 94.028,66 TL karşılık ayrılıp dönemin net karı 376.114,64 TL olduğu anlaşılmıştır ve gelir tablosunda netleştirilmiştir.
16. İşletmenin 376.114,64 TL dönem net karı bilançoya aktarılmıştır.

1) _____ / _____			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	2.000.000		
740.01. Köprü İnşaatı			
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	360.000		
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV			
102. BANKALAR HS.		2.360.000	
Köprü inşaat işi ile ilgili harcama kaydı			
2) _____ / _____			
120. ALICILAR HS.	3.630.464		
120.01. Tahsil Edilecek Hakediş Bedeli			
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	30.336		
740.02. Köprü İnşaatı			

740.02.05. Vergi Resim ve Harçlar		
740.02.05.01. Damga Vergisi		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR. HS.		3.200.000
600.01. Köprü inşaat hakediş bedelleri		
391. HESAPLANAN KDV HS.		460.800
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV		
391.02. % 18 Hesaplanan KDV	576.000	
391.03. 2/10 KDV Stopajı	115.200	
Hakediş faturasının kaydı		
3) _____ / _____		
102. BANKALAR HS	3.630.464	
120. ALICILAR HS.		3.630.464
120.01. Tahsil Edilecek Hakediş Bedeli		
Hakedişin tutarının tahsili		
4) _____ / _____		
760. PAZ.SAT.DAĞITIM GİDERİ HS.	5.750	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	1.035	
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
102. BANKALAR HS.		6.785
Ödenen reklam giderlerine ait kayıt		
5) _____ / _____		
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	161.559	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	29.080,62	
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
102. BANKALAR HS.		190.639,62
Ödenen giderlere ait kayıt		
6) _____ / _____		
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	2.030.336	
622.01. Köprü inşaatı maliyetleri		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		2.030.336
741.01. Köprü İnşaatı Maliyeti	2.000.000	
741.02. Damga Vergisi	30.336	
İnşaatlarla ilgili maliyetlerin gider hesaplarına aktarılması		
7) _____ / _____		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR. HS.	532.211,70	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	76.638,49	

191.02. % 18 Hesaplanan KDV	95.798,11		
191.03. 2/10 KDV Stopajı	19.159,62		
350. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR HS.		608.850,19	
Fazla tahsil eden hakediş ve gelir kaydının iptali (3.200.000 - 2.667.788,30) = 532.211,70			
8) _____ / _____			
350. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR HS.	67.256,90		
170. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞ. ALACAKLAR HS.		67.256,90	
Geçmiş yıldan devreden inşaat alacağının bu yıl fazla alınan hakediş bedelinden mahsubu			
9) _____ / _____			
391. HESAPLANAN KDV HS.	460.800		
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV			
190. DEVREDEN KDV HS.	13.049,21		
190. DEVREDEN KDV HS.		7.095,10	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.		466.754,11	
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV			
Hesaplanan KDV mahsup kaydı			
10) _____ / _____			
631. PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERİ HS.	5.750		
632. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	161.559		
761. PAZ.SAT.DAĞ. GİD. YANS. HS.		5.750	
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS.		161.559	
Maliyet hesaplarının yansıtılması			
11) _____ / _____			
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	2030.336		
741.01. Köprü İnşaatı Maliyeti	2.000.000		
741.02.05.01. Damga Vergisi	30.336		
761. PAZ.SAT.DAĞ. GİD. YANS. HS.	5.750		
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS.	161.559		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		2030.336	
740.01. Köprü İnşaatı Maliyeti	2.000.000		

740.02.05.01. Damga Vergisi	30.336	
760. PAZ.SAT.DAĞITIM GİDER HS.		5.750
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.		161.559
Maliyet hesaplarının kapatılması		
12) _____ / _____		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	2.667.788,30	
600.01. Köprü inşaat hakediş bedelleri		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		2.667.788,30
Gelirlerin dönem kaz zarar hesabına aktarılması		
13) _____ / _____		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	2.197.645	
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		2.030.336
622.03. Köprü inşaatı maliyetleri		
631.PAZ.SAT.DAĞITIM GİDERLERİ HS.		5.750
632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		161.559
Giderlerin dönem kaz zarar hesabına aktarılması		
14) _____ / _____		
691. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK.KAR. HS.	94.028,66	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML. HS.		94.028,66
Ertelemiş vergi etkisinin kaydı; Birinci yılın 13. Maddesinde yapılan açıklamadaki gibi hesaplanmıştır.		
15) _____ / _____		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	470.143,30	
691. DÖN.KARI.VER.VE DİĞ.Y.Y.KARŞ. HS.		94.028,66
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		376.114,64
Karın gelir tablosunda netleştirilmesi		
16) _____ / _____		
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	376.114,64	
590. DÖNEM NET KARI HS.		376.114,64
Karın bilançoğa aktarılması		
_____ //		

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2013 Tarihli Bilanço

DÖNEN			KISA VADELİ		
VARLIKLAR		4.527.701,59	YABANCI		
HAZIR DEĞERLER	2.674.652,38		KAYNAKLAR		4.522.539,29
Kasa	0		MALİ BORÇLAR	1.350.000	
Alınan Çekler	175.000		Banka Kredileri	1.350.000	
Bankalar	3.959.652,38		TİCARİ BORÇLAR	1.829.000	
Verilen Çek ve Öd.	(1.500.000)		Satıcılar	1.151.000	
Diğer Hazır Değerler	40.000		Borç Senetleri	678.000	
MENKUL			DİĞER BORÇLAR	372.000	
KIYMETLER	320.000		Ortaklara Borç	150.000	
Hisse Senetleri	200.000		Personele Borçlar	222.000	
Özel Kes. Tahv.Senet			<i>DEVAM EDEN</i>		
ve Bono	120.000		<i>İNŞAAT</i>		
TİCARİ			<i>SÖZLEŞMELERİNDEN</i>		
ALACAKLAR	465.000		<i>HAKEDİŞ BORÇLARI</i>	541.593,29	
Alıcılar	180.000		<i>Devam Eden İnşaat</i>		
Alacak Senetler	105.000		<i>Sözleşmelerinden</i>		
Verilen Depozito ve			<i>Hakediş Borçları</i>	541.593,29	
Teminatlar	150.000		ÖDENECEK VERGİ		
Şüpheli Ticari			VE DİĞ. YAS.		
Alacaklar	30.000		YÜKÜMLÜLÜKLER	290.000	
DİĞER			Ödenecek Sosyal Güv.		
ALACAKLAR	155.000		Kesintileri	290.000	
Ortaklardan Alacaklar	130.000		BORÇ VE GİDER		
Personelden			KARŞILIKLARI	140.000	
Alacaklar	25.000		Maliyet Giderleri		
STOKLAR	800.000		Karşılığı	75.000	
İlk Madde Malzeme	560.000		Kıdem Tazminatı		
Diğer Stoklar	120.000		Karşılığı (KV)	65.000	
Stok Değer Düş.			UZUN VADELİ		
Karşılığı (-)	(70.000)		YABANCI		
Verilen Sipariş			KAYNAKLAR		2.483.205,66
Avansları	190.000		TİCARİ BORÇLAR	968.000	
DİĞER DÖNEN			Satıcılar	370.000	
VARLIKLAR	113.049,21		Borç Senetleri	598.000	
Devreden KDV	13.049,21		BORÇ VE GİDER		
İş Avansları	60.000		KARŞILIKLARI	1.380.984	
Personel Avansları	40.000		Kıdem Tazminatı		
DURAN		8.791.984	Karşılığı	1.380.984	
			<i>ERTELENMİŞ VERGİ</i>		
			<i>YÜKÜMLÜLÜKLERİ</i>	134.221,66	
			<i>Ertelenmiş Vergi</i>		
			<i>Yükümlülükleri</i>	134.221,66	
			ÖZKAYNAKLAR		6.313.886,64
			ÖDENMİŞ SERMAYE	4.300.000	
			Sermaye	4.300.000	

VARLIKLAR					
TİCARİ					
ALACAKLAR		837.648		KAR YEDEKLERİ	1.477.000
Alıcılar	605.055			Yasal Yedekler	901.000
Alacak Senetler	232.593			Statü Yedekler	576.000
DİĞER				GEÇMİŞ YILLAR	
ALACAKLAR		273.336		KARLARI	160.772
Ortaklardan Alacaklar	176.800			Geçmiş Yıllar Karları	160.772
Personelden					
Alacaklar	96.536			DÖNEM NET KARI	376.114,64
MADDİ DURAN					
VARLIKLAR		7.550.000		Dönem Net Karı	376.114,64
Arazi ve Arsalar	2.400.000				
Binalar	1.800.000				
Tesis, Makine ve					
Cihazlar	2.500.000				
Taşıtlar	850.000				
Demirbaşlar	400.000				
Birikmiş					
Amortismanlar (-)	(400.000)				
MADDİ OLMAYAN					
DURAN VARLIK.		131.000			
Haklar	150.000				
Birikmiş					
Amortismanlar (-)	(19.000)				
AKTİF TOPLAMI		13.319.685,59		PASİF TOPLAMI	13.319.685,59

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla Gelir Tablosu

	1 Ocak-31 Aralık 2013
1. BRÜT SATIŞLAR	2.667.788,30
2. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(2.030.336)
BRÜT SATIŞ KARI	632.452,30
3. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(68.882)
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(5.750)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(63.132)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	568.570,30
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR	
4. VE KARLAR	
5. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER	
VE ZARARLAR	
6. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(98.427)
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(98.427)

OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	470.143,30
7. OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR	
8. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARları (-)	
Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	470.143,30
9. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKL. KARŞILIĞI (-)	(94.028,66)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	376.114,64

Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre üçüncü yılın yevmiye kayıtları;

1. Köprü inşaatı için 1.679.832 TL + % 18 KDV harcama yapılmış ve bankadan ödenmiştir.
2. 1.490.458 TL hakediş tahakkuk etmişti. Hakedişin damga vergisi % 0,948 oranda hesaplanmıştır.
3. Tahakkuk eden inşaat hakedişi bankaca tahsil edilmiştir.
4. Merkez büroya ait elektrik faturası olarak 1.348,46 TL + % 18 KDV bankadan ödenmiştir.
5. Daha önce yapılan inşaatla ilgili 1.679.832 TL'lik harcamalar ve hesaplanan 14.129,54 TL damga vergisi inşaat hesabına aktarılmıştır.
6. Daha önce kesilen hakediş faturasın dikkate alınarak eksik 473.420,70 gelirin tamamlanma kaydı yapılmıştır.
7. Geçmiş yıldan devredilen 541.593,29 TL inşaat borcunun bu dönemdeki tamamlanan geliri ile mahsup kaydı yapılmıştır.
8. KDV mahsup kaydı yapılmıştır.
9. Maliyet hesapları yansıtma hesabı aracılığıyla sonuç hesaplarına aktarılmıştır.
10. Maliyet hesapları kapatılmıştı.
11. Köprü inşaatı için düzenlenen 1.963.878,70 gelirleri dönem kaz zarar hesabına aktarılmıştır.
12. Bu dönemde oluşan 1.348,46 TL faaliyet giderleri ve 1.693.951,54 TL İnşaat maliyetleri dönem kaz zarar hesabına aktarılmıştır.
13. Vergi öncesi dönem karından kurumlar vergisi 53.713,74 TL karşılık ayrılmıştır.
14. Dönem Kar Zarar hesabından 53.713,74 TL karşılık ayrılıp dönemin net karı

214.854,96 TL olduğu anlaşılmıştır ve gelir tablosunda netleştirilmiştir.

15. İşletmenin 214.854,96 TL dönem net karı bilançoya aktarılmıştır.

16. Nihai tamamlanma geliri üzerinden hesaplanan 187.935,4 TL kurumlar

Vergisinin kaydı yapılmıştır.

1) _____ / _____		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.679.832	
740.01. Köprü İnşaatı		
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	302.369,76	
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
102. BANKALAR HS.		1.982.201,76
Köprü inşaat işi ile ilgili harcama kaydı		
2) _____ / _____		
120. ALICILAR HS.	1.690.954,42	
120.01. Tahsil Edilecek Hakediş Bedeli		
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	14.129,54	
740.02. Köprü İnşaatı		
740.02.05. Vergi Resim ve Harçlar		
740.02.05.01. Damga Vergisi		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR. HS.		1.490.458
600.01. Köprü inşaat hakediş bedelleri		
391. HESAPLANAN KDV HS.		214.625,96
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İlişk. KDV		
391.02. % 18 Hesaplanan KDV		
391.03. 2/10 KDV Stopajı	53.656,48	
Hakediş faturasının kaydı		
3) _____ / _____		
102. BANKALAR HS.	1.690.954,42	
120. ALICILAR HS.		1.690.954,42
120.01. Tahsil Edilecek Hakediş Bedeli		
Hakedişin tutarının tahsili		
4) _____ / _____		
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	1.348,46	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	242,72	
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
102. BANKALAR HS.		1591,18
Ödenen giderlere ait kayıt		

5) _____ / _____		
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	1.693.961,54	
622.01. Köprü inşaatı maliyetleri		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		1.693.961,54
741.01. Köprü İnşaatı Maliyeti 1.679.832		
741.02. Damga vergisi 14.129,54		
İnşaatlarla ilgili maliyetlerin gider hesaplarına aktarılması		
6) _____ / _____		
170. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR HS.	541.593,29	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR. HS.		
391. HESAPLANAN KDV HS.		473.420,70
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV		68.172,59
391.02. % 18 Hesaplanan KDV 85.215,73		
391.03. 2/10 KDV Stopajı 17.043,14		
Tamamlanan Gelir Kaydı		
5.890.458 – (1.258.791 + 2.667.788,30) = 1.963.878,70 Bu yıl kazancı		
1.963.878,70 – 1.490.458 = 473.420,70 Daha önce kesilen fatura dikkate alınarak eksik gelir kaydının tamamlanması		
7) _____ / _____		
350. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR HS.	541.593,29	
170. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞ. ALACAKLAR HS.		541.593,29
Geçmiş yıldan devreden inşaat borcunun tamamlanan geliri ile mahsubu		
8) _____ / _____		
391. HESAPLANAN KDV HS.	282.798,55	
391.01. Mal ve Hizmet Teslim. İliş. KDV		
190. DEVREDEN KDV HS.	32.863,14	
190. DEVREDEN KDV HS.		13.049,21
191. İNDİRİLECEK KDV HS.		302.612,48
191.01. Mal ve Hizm. Alımlı İlişk. KDV		
KDV mahsup kaydı		
_____ / _____		

9) _____ / _____		
632. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	1.348,46	
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS		1.348,46
Maliyet hesaplarının yansıtılması		
10) _____ / _____		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	1.693.961,54	
741.01. Köprü İnşaatı 1.679.832		
741.02.05.01. Damga Vergisi 14.129,54		
771. GENEL YÖNETİM GİD. YANS. HS	1.348,46	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		1.693.961,54
740.01. Köprü İnşaatı 1.679.832		
740.02.05.01. Damga Vergisi 14.129,54		
770. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.		1.348,46
Maliyet hesaplarının kapatılması		
11) _____ / _____		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	1.963.878,70	
600.01. Köprü inşaat hakediş bedelleri		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		1.963.878,70
Gelirin dönem kar zarar hesabına aktarılması		
12) _____ / _____		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	1.695.310	
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		1.693.961,54
622.03. Köprü inşaatı maliyetleri		
632. GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.		1.348,46
Giderlerin dönem kar zarar hesabına aktarılması		
13) _____ / _____		
691. DÖNEM KARI VERGİVE DİĞ.YAS. YÜK.KARŞ. HS.	53.713,74	
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML.HS.		53.713,74
Ertelenmiş vergi etkisinin kaydı		
1. yılın 13. maddesinde yapılan açıklamadaki gibi hesaplanmıştır.		
14) _____ / _____		
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	268.568,70	
691. DÖN.KARI.VER.VE DİĞ.Y.Y.KARŞ. HS.		53.713,74
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		214.854,96
Karın gelir tablosunda netleştirilmesi		

15) _____ / _____		
692. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	214.854,96	
590. DÖNEM NET KARI HS.		214.854,96
Karın bilançoya aktarılması		
16) _____ / _____		
484. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ HS.	187.935,4	
370.DÖN.KARI.VER.VE DİĞ.Y.Y.KARŞ.HS.		187.935,4
Nihai tamamlanma geliri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi (önceki dönemlerde ertelenen verginin; mevcut mevzuatımıza göre ödenecek hale gelmesi.)		
_____ //		

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2014 Tarihli Bilanço

DÖNEN		KISA VADELİ	
VARLIKLAR	4.254.677	YABANCI	
HAZIR		KAYNAKLAR	3.981.000
DEĞERLER	2.381.813,86	MALİ BORÇLAR	1.350.000
Kasa	0	Banka Kredileri	1.350.000
Alınan Çekler	175.000	TİCARİ BORÇLAR	1.829.000
Bankalar	3.666.813,66	Satıcılar	1.151.000
Verilen Çek ve Öd.	(1.500.000)	Borç Senetleri	678.000
Diğer Hazır			
Değerler	40.000	DİĞER BORÇLAR	372.000
MENKUL			
KIYMETLER	320.000	Ortaklara Borç	150.000
Hisse Senetleri	200.000	Personele Borçlar	222.000
Özel Kes.		ÖDENECEK VERGİ	
Tahv.Senet ve Bono	120.000	VE DİĞ. YAS. YÜKL.	290.000
TİCARİ		Ödenecek Sosyal Güv.	
ALACAKLAR	465.000	Kesintileri	290.000
		BORÇ VE GİDER	
Alıcılar	180.000	KARŞILIKLARI	140.000
		Maliyet Giderleri	
Alacak Senetler	105.000	Karşılığı	75.000
Verilen Depozito ve		Kıdem Tazminatı	
Teminatlar	150.000	Karşılığı (KV)	65.000
		UZUN VADELİ	
Şüpheli Ticari		YABANCI	
Alacaklar	30.000	KAYNAKLAR	2.536.919,4
DİĞER			
ALACAKLAR	155.000	TİCARİ BORÇLAR	968.000
Ortaklardan			
Alacaklar	130.000	Satıcılar	370.000
Personelden	25.000	Borç Senetleri	598.000

A İnşaat İşletmesi 31 Aralık 2014 tarihi itibariyle Gelir Tablosu

	1 Ocak-31 Aralık 2014
1. BRÜT SATIŞLAR	1.963.878,70
2. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(1.693.961,54)
BRÜT SATIŞ KARI	269.917,16
3. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(1.348,46)
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	
Genel Yönetim Giderleri (-)	(1.348,46)
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	268.568,70
4. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
5. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	
6. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	268.568,70
7. OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR	
8. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARları (-)	
Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	268.568,70
9. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKL. KARŞILIĞI (-)	(53.713,74)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	214.854,96

4.5. GELİR TABLOSU VE KARLILIK KARŞILAŞTIRMASI

Çizelge 4. 3: A İnşaat İşletmesi TMS 11 Ve Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenen Gelir Tablolarının Karşılaştırılması

	1 Ocak-31 Aralık 2012		1 Ocak-31 Aralık 2013		1 Ocak-31 Aralık 2014	
	TDHP	TMS	TDHP	TMS	TDHP	TMS
1. BRÜT SATIŞLAR	0	1.258.791	0	2.667.788,30	5.890.458	1.963.878,70
SATIŞLARIN						
2. MALİYETİ (-)	0	(1.011.376)	0	(2.030.336)	(4.735.673,54)	(1.693.961,54)
BRÜT SATIŞ KARI	0	247.415	0	632.452,30	1.154.784,46	269.917,16
FAALİYET						
3. GİDERLERİ (-)	(46.450)	(46.450)	(167.309)	(167.309)	(1.348,46)	(1.348,46)
Pazarlama Satış ve						
Dağıtım Giderleri (-)	(6.896)	(6.896)	(5.750)	(5.750)		
Genel Yönetim						
Giderleri (-)	(39.554)	(39.554)	(161.559)	(161.559)	(1.348,46)	(1.348,46)
FAALİYET KARI						
VEYA ZARARI	(46.450)	212.341	(167.309)	568.570,30	1.153.436	268.568,70
DİĞER						
FAALİYETLERDEN						
OLAĞAN GELİR VE						
4. KARLAR	-	-	-	-	-	-
DİĞER						
FAALİYETLERDEN	-	-		-	-	-
OLAĞAN GİDER VE						
5. ZARARLAR			-			
FİNANSMAN	-	-		-	-	-
6. GİDERLERİ (-)			-			
Kısa Vadeli Borçlanma	-	-		-	-	-
Giderleri (-)			-			
OLAĞAN KAR						
VEYA ZARAR	(46.450)	200.965	(167.309)	470.143,30	1.153.436	268.568,70
OLAĞANDIŞI GELİR						
7. VE KAR	-	-	-	-	-	-
OLAĞANDIŞI GİDER						
8. VE ZARARI (-)	-	-	-	-	-	-
Önceki Dönem Gider						
ve Zararları (-)	-	-	-	-	-	-
DÖNEM KARI VEYA						
ZARARI	(46.450)	200.965	(167.309)	470.143,30	1.153.436	268.568,70
DÖNEM KARI						
VERGİ VE DİĞER						
YASAL YÜKL.						
9. KARŞILIĞI (-)	0	(40.193)	0	(94.028,66)	(187.935,4)	(53.713,74)
DÖNEM NET KARI						
VEYA ZARARI	(46.450)	160.772	(167.309)	376.114,64	965.500,6	214.854,96

Çizelgeden görüldüğü gibi her iki yöntemde de üç yıllık brüt karı aynıdır farklılık brüt karın yıllara dağılımındadır. TMS 11'e göre hesaplamada brüt kar yıllara dağılırken, vergi mevzuatına göre hesaplamada brüt karın tamamı köprü inşaatı bittiği üçüncü yılda ortaya çıkmıştır.

Vergi mevzuatına göre düzenlenen gelir tablolarında görüldüğü üzere birinci yılda (46.450) TL zarar ettiği, ikinci yılda (167.309) TL zarar ettiği ve üçüncü yılda 965.500,6 TL kar elde ettiği görülmektedir. Hâlbuki A İşletmesinin TMS 11'e göre düzenlenen gelir tablolarında ise birinci yılda 160.772 TL kar ettiği, ikinci yılı 376.114,64 TL ve üçüncü yılı 214.854,96 TL kar elde ettiği görülmektedir.

Vergi mevzuatına göre hesaplamalarda A İşletmesi inşaat işinin birinci ve ikinci yılında zarar etmiş gözüküyor ve standarda göre işletme kar elde etmiş bulunuyor, bunun nedeni A İşletmesi inşaat işi bitene kadar inşaat maliyetlerini ve hakedişlerini ertelendiğinden kaynaklanmaktadır.

TMS 11'e göre hesaplamalarda A İşletmesinin finansal performansın inşaat işinin tamamlanma derecesine bağlı olarak gelir tablosunda göstermektedir. Elbette ki bu gösterim A İşletmesinin finansal durumu hakkında daha doğru bilgi verebilmektedir. Düzenlenen gelir tablolar daha açık ve net olmaktadır.

Finansal tabloları Vergi Mevzuatına göre düzenleyen A İnşaat işletmesinin 1 Ocak-31

Aralık 2012 Karlılık Analizi

$$\text{Brüt Kar Marjı} = \frac{\text{Brüt..Satış..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{0}{0}$$

$$\text{Faaliyet Kar Marjı} = \frac{\text{Faaliyet ..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{(46.450)}{0}$$

$$\text{Vergi Öncesi Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{(46.450)}{0}$$

$$\text{Net Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{(46.450)}{0}$$

$$\text{Mali Rantabilite (Özkaynak Karlılığı)} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı.(Zararı)}}{\text{Özkaynaklar}} = \frac{(46.450)}{5.730.550} = 0,008$$

$$\text{Aktiflerin Karlılığı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı.(Zararı)}}{\text{Aktif..Toplamı}} = \frac{(46.450)}{13.260.534} = 0,003$$

Vergi mevzuatına göre oluşturulan gelir tablosunda satış gerçekleşmediği için karlılık oranları hesaplanmamaktadır.

Finansal tabloları TMS 11 göre düzenleyen A İnşaat işletmesinin 1 Ocak-31 Aralık 2012

Karlılık Analizi

$$\text{Brür Kar Marjı} = \frac{\text{Brüt..Satış..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{247.415}{1.258.791} = 0,20$$

$$\text{Faaliyet Kar Marjı} = \frac{\text{Faaliyet..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{200.965}{1.258.791} = 0,16$$

$$\text{Vergi Öncesi Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{200.965}{1.258.791} = 0,16$$

$$\text{Net Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{160.772}{1.258.791} = 0,13$$

$$\text{Mali Rantabilite (Özkaynak Karlılığı)} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Özkaynaklar}} = \frac{160.772}{5.937.772} = 0,027$$

$$\text{Aktiflerin Karlılığı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Aktif..Toplamı}} = \frac{160.772}{12.307.949} = 0,013$$

Finansal tabloları Vergi Mevzuatına göre düzenleyen A İnşaat işletmesinin 1 Ocak-31

Aralık 2013 Karlılık Analizi

$$\text{Brür Kar Marjı} = \frac{\text{Brüt..Satış..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{0}{0}$$

$$\text{Faaliyet Kar Marjı} = \frac{\text{Faaliyet..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{(167.309)}{0}$$

$$\text{Vergi Öncesi Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{(167.309)}{0}$$

$$\text{Net Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{(167.309)}{0}$$

$$\text{Mali Rantabilite (Özkaynak Karlılığı)} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı..(Zararı)}}{\text{Özkaynaklar}} = \frac{(167.309)}{5.563.241} = 0,03$$

$$\text{Aktiflerin Karlılığı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı..(Zararı)}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{(167.309)}{16.348.348,38} = 0,01$$

Vergi mevzuatına göre oluşturulan gelir tablosunda satış gerçekleşmediği için karlılık oranları hesaplanmamaktadır.

Finansal tabloları TMS 11 göre düzenleyen A İnşaat işletmesinin 1 Ocak-31 Aralık 2013

Karlılık Analizi

$$\text{Brür Kar Marjı} = \frac{\text{Brüt..Satış..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{637.452,30}{2.667.788,30} = 0,24$$

$$\text{Faaliyet Kar Marjı} = \frac{\text{Faaliyet ..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{470.143,30}{2.667.788,30} = 0,18$$

$$\text{Vergi Öncesi Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{470.143,30}{2.667.788,30} = 0,18$$

$$\text{Net Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{376.114,64}{2.667.788,30} = 0,14$$

$$\text{Mali Rantabilite (Özkaynak Karlılığı)} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Özkaynaklar}} = \frac{376.114,64}{6.313.886,64} = 0,059$$

$$\text{Aktiflerin Karlılığı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{376.114,64}{13.319.685,59} = 0,028$$

Finansal tabloları Vergi Mevzuatına göre düzenleyen A İnşaat işletmesinin 1 Ocak-31

Aralık 2014 Karlılık Analizi

$$\text{Brür Kar Marjı} = \frac{\text{Brüt..Satş..Karı}}{\text{Net..Satş}} = \frac{1.154.784,46}{5.890.458} = 0,20$$

$$\text{Faaliyet Kar Marjı} = \frac{\text{Faaliyet ..Karı}}{\text{Net..Satş}} = \frac{1.153.436}{5.890.458} = 0,19$$

$$\text{Vergi Öncesi Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Karı}}{\text{Net..Satş}} = \frac{1.153.436}{5.890.458} = 0,19$$

$$\text{Net Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Net..Satş}} = \frac{965.500,6}{5.890.458} = 0,16$$

$$\text{Mali Rantabilite (Özkaynak Karlılığı)} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Özkaynaklar}} = \frac{965.500,6}{6.528.741,6} = 0,15$$

$$\text{Aktiflerin Karlılığı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{965.500,6}{12.869.947,6} = 0,08$$

Finansal tabloları TMS 11 göre düzenleyen A İnşaat işletmesinin 1 Ocak-31 Aralık 2014

Karlılık Analizi

$$\text{Brür Kar Marjı} = \frac{\text{Brüt..Satş..Karı}}{\text{Net..Satş}} = \frac{269.917,16}{1.963.878,70} = 0,14$$

$$\text{Faaliyet Kar Marjı} = \frac{\text{Faaliyet ..Karı}}{\text{Net..Satş}} = \frac{268.568,70}{1.963.878,70} = 0,14$$

$$\text{Vergi Öncesi Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{268.568,70}{1.963.878,70} = 0,14$$

$$\text{Net Kar Marjı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Net..Satış}} = \frac{214.854,96}{1.963.878,70} = 0,11$$

$$\text{Mali Rantabilite (Özkaynak Karlılığı)} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Özkaynaklar}} = \frac{214.854,96}{6.528.741,6} = 0,032$$

$$\text{Aktiflerin Karlılığı} = \frac{\text{Dönem..Net..Karı}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{214.854,96}{13.046.661} = 0,016$$

Çizelge 4. 4: Finansal Tabloları TMS 11 İle Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Karlılık Oranlarının Karşılaştırılması

	Oranlar	1 Ocak-31 Aralık 2012		1 Ocak-31 Aralık 2013		1 Ocak-31 Aralık 2014	
1.	Brüt Kar Marjı	TDHP	TMS	TDHP	TMS	TDHP	TMS
		-	0,20	-	0,24	0,20	0,14
2.	Faaliyet Kar Marjı	-	0,16	-	0,18	0,19	0,14
3.	Vergi Öncesi Kar Marjı	-	0,16	-	0,18	0,19	0,14
4.	Net Kar Marjı	-	0,13	-	0,14	0,16	0,11
5.	Mali Rantabilite (İrrantabilite)	(0,008)	0,027	(0,03)	0,059	0,15	0,032
6.	Aktiflerin Karlılığı	(0,003)	0,013	(0,01)	0,028	0,08	0,016

Çizelgeden de görüldüğü gibi A İşletmesinin karlılığın ölçen yöntemin tamamlanma yüzdesi yöntemi olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü vergi mevzuatına göre oluşturulan gelir tablosunda satış gerçekleşmediği için karlılık oranları hesaplanmamaktadır. Yani hesaplanması gereken oranlar hesaplanamamaktadır. Bundan çıkan sonuç; vergi mevzuatına göre düzenlenen gelir tablolarında ise üçüncü kişilere doğru, güvenilir ve gerçek raporlamanın yapılmadığı ve onun sonucunda mali bilgi kullanıcılarının yanlış karar almalarına yol açtığı görülmektedir.

4.6. VERGİ KARŞILAŞTIRMASI VE VERGİ YASASI DEĞİŞİKLİK ÖNERİSİ

Çizelge 4. 5: Finansal Tabloları TMS 11 İle Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Vergi Giderleri Ve Vergi Sonrası Net Kar (Zarar)

Karşılaştırılması

Yıllar	Finansal Tabloları TMS 11 göre düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Dönem Karı, Vergi Gideri ve Vergi Sonrası Net Karı				Finansal Tabloları Vergi Mevzuatına göre düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Dönem Karı, Vergi Gideri ve Vergi Sonrası Net Karı			
	2012	2013	2014	Toplam	2012	2013	2014	Toplam
Vergi Öncesi Kar/Zarar	200965	470143,30	268568,70	939677	(46.450)	(167.309)	1153436	939677
Vergi Gideri	40193	94028,66	53713,74	187935,4	-	-	187935,4	187935,4
Vergi Sonrası Net Kar/ Zarar	160772	376114,64	214854,96	751741,6	(46.450)	(167.309)	965500,6	751741,6

Çizelgeden de görüldüğü üzere vergi mevzuatına göre olan raporlamalarda A İşletmesinin 2012 yılında (46.450) TL zarar ettiği görülmektedir ve herhangi bir kurumlar vergisi ödemekle yükümlü değildir.

İşletme 2013 yılında ise (167.309) TL zarar ettiği görülmektedir dolayısıyla kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmayacaktır.

2014 yılında işletme köprü inşaatından 1.153.436 TL kar elde ettiği görülmektedir. 2012 yılında beyan ettiği (46.450) TL zarar ve 2013 yılında beyan ettiği (167.309) TL zararın indirdikten sonra vergi matrahı 939.677 TL olarak hesaplanmıştır. İşletme 187.935 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmuştur. A İşletmesinin net karı 751.741,6 TL olduğu görülmektedir.

Vergi mevzuatına göre; kurumlar vergisi işin bittiği yılsonunda hesaplanmasına rağmen; her yıl hakedişlerden stopaj kesilerek devlete ödenmektedir. Ödenen stopajlarla kurumlar vergisi uygulansaydı; ödenmesi gereken vergi tutarları da bir sonraki tabloda karşılaştırılacaktır.

A İşletmesi Tamamlanma Yüzdesine göre finansal tabloları düzenlediğinde 2012 yılında 200.965 TL kar elde etmiş olup, 40193 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmuştur. Dönemin net karı 160.772 TL olduğu görülmektedir.

İşletme 2013 yılı 470.143,30 TL kar elde etmiş olup, 94.028,66 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmuştur. İşletme 376.114,64 TL net kar ettiği görülmektedir.

İşletme 2014 yılı 268.568,7 TL kar etmiştir ve 53.713,74 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmuştur. Dönemin net karı 214.854,96 TL olarak gerçekleşmektedir.

A İşletmesinin köprü inşaatından sağlanan toplam karı 939.677 TL olduğu görülmektedir. İnşaat işinin bitiminde vergi giderlerinin toplamı 187.935,4 TL'dir. İşletme köprü inşaatı işin bittiğinde toplam 751.741,6 TL net kar elde ettiği görülmektedir.

Görüldüğü gibi işletmenin vergi mevzuatı ile TMS 11'e göre hesaplamalarında ödeyeceği vergi ve işletmenin inşaat işinen elde ettiği net karı değişmemekte fakat işletmenin ödeyeceği vergilerin dönemleri önemli farklılıklar oluşturmaktadır. Bu farklılıkların oluşma nedenleri tamamen uygulanan sistemlerden kaynaklanmaktadır.

Vergi mevzuatına göre hesaplamalarda inşaat süresi boyunca inşaat maliyetini ve hakedişlerini ertelediğinden dolayı işletmenin gerçek faaliyetini göstermemektedir. TMS 11'e göre hesaplamalarda gelir ve maliyetleri oluştukları dönem itibarıyla finansal tablolara yansıttığı için daha doğru bir yöntemdir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile oluşturulan finansal tablolar son kullanıcılar açısından daha doğru bilgiler içermektedir. Gerçek performansı ve karlılığı ölçen yöntemin tamamlanma yüzdesi yöntemi olduğu anlaşılmaktadır.

Çizelge 4. 6: A İnşaat İşletmesinin TMS 11'e Göre Hesaplanan Vergi Giderleri İle Vergi Mevzuatına Göre Kesilen Vergi Kesintilerinin Karşılaştırılması

Dönemler	Kurumlar Vergisi Gideri (TMS Önerilen)	Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar (Mevcut Uygulama)
2012	40.193	36.000
2013	94.028,66	96.000
2014	53.713,74	44.713,74
Toplam	187.935,4	176.713,74
2014 Net Kurumlar Vergisi	-	11.221,66
Genel Toplam	187.935,4	187.935,4

Çizelgeden görüldüğü üzere vergi mevzuatına göre hesaplamalarda işletme 2012 yılında 1 nolu hakedişten kurumlar vergisine mahsuben kesilen 36.000 TL'lik gelir vergisi stopajı görülmektedir. TMS 11'e göre hesaplamalarda ise işletme 40.193 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olmuştur.

2013 yılında vergi yasalarına göre hesaplamalarda 96.000 TL'lik gelir vergisi stopajı görülmektedir. TMS 11'e göre hesaplamalarda ise işletme 94.028,66 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olduğu görülmektedir.

2014 yılında vergi mevzuatına göre hesaplamalarda 44.713,74 TL'lik gelir vergi stopajı görülmektedir. Standarda göre hesaplamalarda ise işletme 53.713,74 TL kurumlar vergisi ödemeye yükümlü olduğu görülmektedir.

Çizelgeden de görüldüğü gibi hakedişten kesilen vergi kesintileri ile mevzuat değişirse kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi giderleri birbirini dengelediği görülmektedir.

Buradan çıkan sonuç; inşaatın kar veya zararı yıllar itibariyle taşımak yerine her yıl gerçekleşen kısmını yani Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre her yılın kar veya zararı beyan edilmesini önermekteyiz ve hakediş bedeli üzerinden kesilen % 3 vergi kesintisi ortadan kalkıp, her yıl gerçekleşen kar üzerinden % 20 oranda kurumlar vergisi hesaplanmasını önermekteyiz.

Önerdiğimiz vergi yasası değişikliğin şu şekilde özetleyebiliriz: A işletmesi 2012 yılında köprü inşaatı için yapılan hakediş bedelinden 36.000 TL vergi kesintisin uygulamadan dönem sonunda beyan eden kazanç üzerinden hesaplanan 40.193 TL kurumlar vergisin ödemelidir. 2013 yılında yapılan hakediş bedelinden 96.000 TL vergi kesintisin uygulamadan dönem sonunda beyan eden kazanç üzerinden hesaplanan 94.028,66 TL kurumlar vergisin ödemelidir. 2014 yılında ise köprü inşaatı için yapılan hakediş bedelinden 44.713,74 TL vergi kesintisin uygulamadan dönem sonunda beyan eden kazanç üzerinden hesaplanan 53.713,74 TL kurumlar vergisin ödemelidir.

Böylece her yılın kar zararı beyan edildiği takdirde GVK'nın 42,43 ve 44 maddelerinin uygulamaları ortadan kalkacaktır, stopaj da söz konusu olmayacaktır.

Vergi yasalarına önerdiğimiz değişiklikler yapılırsa; birçok problem çözülmüş olacaktır. Ayrıca devletin bundan herhangi bir kaybının olmayacağı da düşünülmektedir. Çünkü yukarıdaki örnekte de görüldüğü gibi, yıllar itibariyle ödenen stopajlar ile mevzuat değişirse ödenmesi gereken kurumlar vergisi birbirini dengelemektedir. Birçok işletmenin tüm inşaat faaliyetleri düşünüldüğünde devletin maddi bir kaybı veya kazancının

olmayacağı ancak tabloların düzeltilmesi ile şeffaf raporlama yapılacağı ve ekonomiye birçok katkısı olacağı bilinmelidir.

Son olarak iki durumda da ödenen toplam vergilerin eşit olduğu da çizelgede gösterilmektedir. Yani yılların tamamı dikkate alındığında toplam vergi yükü değişmemektedir.

4.7. BİLANÇO KARŞILAŞTIRMASI VE LİKİDİTE ANALİZİ ÖNERİSİ

Finansal Tabloları Vergi Mevzuatına göre
düzenlenen A İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2012 Tarihli Bilanço

Finansal Tabloları TMS 11'e göre düzenlenen
A İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2012 Tarihli Bilanço

DÖNEN VARLIKLAR		4.432.550	DÖNEN VARLIKLAR		3.515.965
HAZIR DEĞERLER	1.565.613		HAZIR DEĞERLER	1.601.613	
Kasa	0		Kasa	0	
Alınan Çekler	175.000		Alınan Çekler	175.000	
Bankalar	2.850.613		Bankalar	2.886.613	
Verilen Çek ve Öd.	(1.500.000)		Verilen Çek ve Öd.	(1.500.000)	
Diğer Hazır Değerler	40.000		Diğer Hazır Değerler	40.000	
MENKUL KIYMETLER	320.000		MENKUL KIYMETLER	320.000	
Hisse Senetleri	200.000		Hisse Senetleri	200.000	
Özel Kes. Tahv.Senet ve			Özel Kes. Tahv.Senet ve		
Bono	120.000		Bono	120.000	
TİCARİ ALACAKLAR	465.000		TİCARİ ALACAKLAR	465.000	
Alıcılar	180.000		Alıcılar	180.000	
Alacak Senetler	105.000		Alacak Senetler	105.000	
Verilen Depozito ve			Verilen Depozito ve		
Teminatlar	150.000		Teminatlar	150.000	
Şüpheli Ticari Alacaklar	30.000		Şüpheli Ticari Alacaklar	30.000	
DİĞER ALACAKLAR	155.000		DİĞER ALACAKLAR	155.000	
Ortaklardan Alacaklar	130.000		Ortaklardan Alacaklar	130.000	
Personelden Alacaklar	25.000		Personelden Alacaklar	25.000	
STOKLAR	800.000		STOKLAR	800.000	
İlk Madde Malzeme	560.000		İlk Madde Malzeme	560.000	
Diğer Stoklar	120.000		Diğer Stoklar	120.000	
Stok Değer Düş.			Stok Değer Düş.		
Karşılığı (-)	(70.000)		Karşılığı (-)	(70.000)	
Verilen Sipariş Avansları	190.000		Verilen Sipariş Avansları	190.000	
YILLARA YAYGIN			DEVAM EDEN İNŞAAT		
İNŞ. ONARIM			SÖZLEŞMELERİNDEN		
MALİYETİ	1.011.376		ALACAKLAR	67.256,90	
Yıllara yaygın inş.			Devam Eden İnşaat		
Onarım maliyeti	1.011.376		Sözleşmelerinden		
DİĞER DÖNEN			Alacaklar	67.256,90	
VARLIKLAR	115.561		DİĞER DÖNEN		
Devredilen KDV	15.561		VARLIKLAR	107.095,10	
İş Avansları	60.000		Devreden KDV	7.095,10	
Personel Avansları	40.000		İş Avansları	60.000	
DURAN VARLIKLAR	8.827.984		Personel Avansları	40.000	
TİCARİ ALACAKLAR	837.648		DURAN VARLIKLAR	8.791.984	
Alıcılar	605.055		TİCARİ ALACAKLAR	837.648	
Alacak Senetler	232.593		Alıcılar	605.055	
DİĞER ALACAKLAR	273.336		Alacak Senetler	232.593	
Ortaklardan Alacaklar	176.800		DİĞER ALACAKLAR	273.336	
			Ortaklardan Alacaklar	176.800	

Personelden Alacaklar	96.536		Personelden Alacaklar	96.536	
MADDİ DURAN			MADDİ DURAN		
VARLIKLAR		7.550.000	VARLIKLAR		7.550.000
Arazi ve Arsalar	2.400.000		Arazi ve Arsalar	2.400.000	
Binalar	1.800.000		Binalar	1.800.000	
Tesis, Makine ve			Tesis, Makine ve		
Cihazlar	2.500.000		Cihazlar	2.500.000	
Taşıtlar	850.000		Taşıtlar	850.000	
Demirbaşlar	400.000		Demirbaşlar	400.000	
Birikmiş Amortismanlar			Birikmiş Amortismanlar		
(-)	(400.000)		(-)	(400.000)	
MADDİ OLMAYAN			MADDİ OLMAYAN		
DURAN VARLIKLAR		131.000	DURAN VARLIK.		131.000
Haklar	150.000		Haklar	150.000	
Birikmiş Amortismanlar			Birikmiş Amortismanlar		
(-)	(19.000)		(-)	(19.000)	
DİĞER DURAN					
VARLIKLAR		36.000			
<i>Peşin Ödenen Vergiler</i>					
<i>ve Fonlar</i>	36.000				
AKTİF TOPLAMI		13.260.534	AKTİF TOPLAMI		12.307.949
KISA VADELİ			KISA VADELİ		
YABANCI			YABANCI		
KAYNAKLAR		5.181.000	KAYNAKLAR		3.981.000
MALİ BORÇLAR		1.350.000	MALİ BORÇLAR		1.350.000
Banka Kredileri	1.350.000		Banka Kredileri	1.350.000	
TİCARİ BORÇLAR		1.829.000	TİCARİ BORÇLAR		1.829.000
Satıcılar	1.151.000		Satıcılar	1.151.000	
Borç Senetleri	678.000		Borç Senetleri	678.000	
DİĞER BORÇLAR		372.000	DİĞER BORÇLAR		372.000
Ortaklara Borç	150.000		Ortaklara Borç	150.000	
Personele Borçlar	222.000		Personele Borçlar	222.000	
YILLARA YAYGIN					
İNŞ. ONARIM			ÖDENECEK VERGİ VE		
HAKEDİŞLERİ		1.200.000	DİĞ. YAS. YÜKL.		290.000
Yıllara yaygın inş.			Ödenecek Sosyal Güv.		
Onarım hakedişleri	1.200.000		Kesintileri	290.000	
ÖDENECEK VERGİ VE			BORÇ VE GİDER		
DİĞ. YAS. YÜKL.		290.000	KARŞILIKLARI		140.000
Ödenecek Sosyal Güv.			Maliyet Giderleri		
Kesintileri	290.000		Karşılığı	75.000	
BORÇ VE GİDER			Kıdem Tazminatı		
KARŞILIKLARI		140.000	Karşılığı (KV)	65.000	
			UZUN VADELİ		
Maliyet Giderleri			YABANCI		
Karşılığı	75.000		KAYNAKLAR		2.389.177
Kıdem Tazminatı					
Karşılığı (KV)	65.000		TİCARİ BORÇLAR		968.000
UZUN VADELİ					
YABANCI		2.348.984	Satıcılar	370.000	

KAYNAKLAR			
TİCARİ BORÇLAR	968.000	Borç Senetleri	598.000
Satıcılar	370.000	BORÇ VE GİDER	
Borç Senetleri	598.000	KARŞILIKLARI	1.380.984
BORÇ VE GİDER		Kıdem Tazminatı	
KARŞILIKLARI	1.380.984	Karşılığı	1.380.984
Kıdem Tazminatı		<i>ERTELENMİŞ VERGİ</i>	
Karşılığı	1.380.984	<i>YÜKÜMLÜLÜKLERİ</i>	40.193
ÖZKAYNAKLAR	5.730.550	<i>Ertelenmiş Vergi</i>	
ÖDENMİŞ SERMAYE	4.300.000	<i>Yükümlülükleri</i>	40.193
Sermaye	4.300.000	ÖZKAYNAKLAR	5.937.772
KAR YEDEKLERİ	1.477.000	ÖDENMİŞ SERMAYE	4.300.000
Yasal Yedekler	901.000	Sermaye	4.300.000
Statü Yedekler	576.000	KAR YEDEKLERİ	1.477.000
DÖNEM NET ZARARI	(46.450)	Yasal Yedekler	901.000
Dönem Net Zararı	(46.450)	Statü Yedekler	576.000
PASİF TOPLAMI	13.260.534	<i>DÖNEM NET KARI</i>	160.772
		<i>Dönem Net Karı</i>	160.772
		PASİF TOPLAMI	12.307.949

A İşletmesinin her iki yönetime göre düzenlenen 31 Aralık 2012 tarihli bilançoların karşılaştırdığımızda vergi mevzuatına göre düzenlenen bilançoda yıllara yaygın inşaatın 1.011.376 TL maliyeti ve 1.200.00 TL inşaat hakedişi görülmektedir. Özkaynaklar kısmında ise (46.450) TL dönemin net zararı görülmektedir. Bilançodan gördüğümüz üzere varlık ve yabancı kaynaklar artarak, özkaynaklar ise azalarak gözükmemektedir. Bu nedenlerden dolayı gerçeği yansıtmamaktadır. O halde işletmenin gerçek durumuyla ilgili kesin bir kanaatte bulunmamız güç olacaktır.

TMS 11'e göre düzenlenen bilançolarda ise inşaat maliyeti gelir tablosuna aktarıldığından bilançoda yer almamaktadır. Ayrıca birinci yılda kesilen hakediş faturasından daha fazla gelir elde edildiği hesaplandığından varlıklarda henüz faturalandırılmamış bir alacak raporlanmıştır ve bilançoda devam eden inşaat sözleşmelerinden alacak hesabında 67.256,90 TL gözükmemektedir. İnşaat işine ilişkin performans sonuçları tamamlanma derecesine bağlı olarak dönemin net karı hesabı altında 160.772 TL gözükmemektedir. Ayrıca gelecekte ortaya çıkacak vergi borcu ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabı altında 40.193 TL görülmektedir.

Finansal Tabloları Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin 31 Aralık
2012 Verileri Kullanılarak Yapılan Analiz

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen..Varlıklar}}{\text{KVYK}} = \frac{4.432.550}{5.181.000} = 0,85$$

$$\text{Asit Test Oranı} = \frac{(\text{Dönen..Varlıklar} - \text{Stoklar})}{\text{KVYK}} = \frac{(4.432.550 - 800.000)}{5.181.000} = 0,70$$

$$\text{Finansal Kaldıraç Oranı} = \frac{\text{Toplam..Yabancı..Kaynak}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{7.529.984}{13.260.534} = 0,57$$

$$\text{Özkaynak Ağırlığı Oranı} = \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{5.730.550}{13.260.534} = 0,43$$

Finansal Tabloları TMS 11'e Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin 31 Aralık 2012
Verileri Kullanılarak Yapılan Analiz

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen..Varlıklar}}{\text{KVYK}} = \frac{3.515.965}{3.981.000} = 0,88$$

$$\text{Asit Test Oranı} = \frac{(\text{Dönen..Varlıklar} - \text{Stoklar})}{\text{KVYK}} = \frac{(3.515.965 - 800.000)}{3.981.000} = 0,68$$

$$\text{Finansal Kaldıraç Oranı} = \frac{\text{Toplam..Yabancı..Kaynak}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{6.370.177}{12.307.949} = 0,52$$

$$\text{Özkaynak Ağırlığı Oranı} = \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{5.937.772}{12.307.949} = 0,48$$

Finansal Tabloları Vergi Mevzuatına göre
düzenlenen A İnşaat İşletmesi

31 Aralık 2013 Tarihli Bilanço

Finansal Tabloları TMS 11'e göre düzenlenen A
İnşaat İşletmesi

31 Aralık 2013 Tarihli Bilanço

DÖNEN				DÖNEN			
VARLIKLAR			7.424.364,38	VARLIKLAR			4.527.701,59
HAZIR				HAZIR DEĞERLER			2.674.652,38
DEĞERLER		2.542.652,38		Kasa		0	
Kasa		0		Alınan Çekler		175.000	
Alınan Çekler		175.000		Bankalar		3.959.652,38	
Bankalar		3.827.652,38		Verilen Çek ve Öd.		(1.500.000)	
Verilen Çek ve Öd.		(1.500.000)		Diğer Hazır			
Diğer Hazır				Değerler		40.000	
Değerler		40.000		MENKUL			
MENKUL				KIYMETLER		320.000	
KIYMETLER		320.000		Hisse Senetleri		200.000	
Hisse Senetleri		200.000		Özel Kes.			
Özel Kes.				Tahv.Senet ve			
Tahv.Senet ve				Bono		120.000	
Bono		120.000		TİCARİ			
TİCARİ				ALACAKLAR		465.000	
ALACAKLAR		465.000		Alıcılar		180.000	
Alıcılar		180.000		Alacak Senetler		105.000	
Alacak Senetler		105.000		Verilen Depozito			
Verilen Depozito				ve Teminatlar		150.000	
ve Teminatlar		150.000		Şüpheli Ticari			
Şüpheli Ticari				Alacaklar		30.000	
Alacaklar		30.000		DİĞER			
DİĞER				ALACAKLAR		155.000	
ALACAKLAR		155.000		Ortaklardan			
Ortaklardan				Alacaklar		130.000	
Alacaklar		130.000		Personelden			
Personelden				Alacaklar		25.000	
Alacaklar		25.000		STOKLAR			800.000
STOKLAR			800.000	İlk Madde			
İlk Madde				Malzeme		560.000	
Malzeme		560.000		Diğer Stoklar		120.000	
Diğer Stoklar		120.000		Stok Değer Düş.			
Stok Değer Düş.				Karşılığı (-)		(70.000)	
Karşılığı (-)		(70.000)		Verilen Sipariş			
Verilen Sipariş				Avansları		190.000	
Avansları		190.000		YILLARA			
YILLARA				YAYGIN İNŞ.			
YAYGIN İNŞ.				ONARIM			
ONARIM				MALİYETİ		3.041.712	
MALİYETİ		3.041.712		Yıllara yaygın inş.			
Yıllara yaygın inş.				Onarım maliyeti		3.041.712	
Onarım maliyeti		3.041.712		DİĞER DÖNEN			
DİĞER DÖNEN				VARLIKLAR		113.049,21	
VARLIKLAR		100.000		Devreden KDV		13.049,21	
				İş Avansları		60.000	

Devredilen KDV	0		Personel Avansları	40.000	
İş Avansları	60.000		DURAN		
Personel Avansları	40.000		VARLIKLAR		8.791.984
DURAN			TİCARİ		
VARLIKLAR		8.923.984	ALACAKLAR	837.648	
TİCARİ			Alıcılar	605.055	
ALACAKLAR	837.648		Alacak Senetler	232.593	
Alıcılar	605.055		DİĞER ALACAKLAR		273.336
Alacak Senetler	232.593		Ortaklardan Alacaklar	176.800	
DİĞER			Personelden Alacaklar	96.536	
ALACAKLAR		273.336	MADDİ DURAN		
Ortaklardan			VARLIKLAR		7.550.000
Alacaklar	176.800		Arazi ve Arsalar	2.400.000	
Personelden			Binalar	1.800.000	
Alacaklar	96.536		Tesis, Makine ve		
MADDİ DURAN			Cihazlar	2.500.000	
VARLIKLAR		7.550.000	Taşıtlar	850.000	
Arazi ve Arsalar	2.400.000		Demirbaşlar	400.000	
Binalar	1.800.000		Birikmiş		
Tesis, Makine ve			Amortismanlar (-)	(400.000)	
Cihazlar	2.500.000		MADDİ OLMAYAN		
Taşıtlar	850.000		DURAN VARLIK.		131.000
Demirbaşlar	400.000		Haklar	150.000	
Birikmiş			Birikmiş		
Amortismanlar (-)	(400.000)		Amortismanlar (-)	(19.000)	
MADDİ					
OLMAYAN					
DURAN VARLIK.		131.000			
Haklar	150.000				
Birikmiş					
Amortismanlar (-)	(19.000)				
Diğer Duran					
Varlıklar		132.000			
Peşin Ödenen					
Vergiler ve Fonlar	132.000				
AKTİF					
TOPLAMI		16.348.348,38	AKTİF TOPLAMI		13.319.685,59
KISA VADELİ			KISA VADELİ		
YABANCI			YABANCI		
KAYNAKLAR		8.436.123,38	KAYNAKLAR		4.522.539,29
MALİ BORÇLAR	1.350.000		MALİ BORÇLAR	1.350.000	
Banka Kredileri	1.350.000		Banka Kredileri	1.350.000	
TİCARİ			TİCARİ BORÇLAR		1.829.000
BORÇLAR		1.829.000	Satıcılar	1.151.000	
Satıcılar	1.151.000				

Borç Senetleri	678.000		Borç Senetleri	678.000	
DİĞER			DİĞER BORÇLAR		372.000
BORÇLAR		372.000	Ortaklara Borç	150.000	
Ortaklara Borç	150.000		Personele Borçlar	222.000	
Personele Borçlar	222.000		DEVAM EDEN		
YILLARA			İNŞAAT		
YAYGIN İNŞ.			SÖZLEŞMELERİNDEN		
ONARIM			HAKEDİŞ BORÇLARI		541.593,29
HAKEDİŞLERİ		4.400.000	Devam Eden İnşaat		
Yıllara yaygın inş.			Sözleşmelerinden		
Onarım hakedişleri	4.400.000		Hakediş Borçları	541.593,29	
ÖDENECEK			ÖDENECEK VERGİ		
VERGİ VE DİĞ.			VE DİĞ. YAS.		
YAS. YÜKL.		345.123,38	YÜKÜMLÜLÜKLER		290.000
Ödenecek Vergi ve			Ödenecek Sosyal Güv.		
Fonlar	55.123,38		Kesintileri	290.000	
Ödenecek Sosyal			BORÇ VE GİDER		
Güv. Kesintileri	290.000		KARŞILIKLARI		140.000
BORÇ VE GİDER			Maliyet Giderleri		
KARŞILIKLARI		140.000	Karşılığı	75.000	
Maliyet Giderleri			Kıdem Tazminatı		
Karşılığı	75.000		Karşılığı (KV)	65.000	
Kıdem Tazminatı			UZUN VADELİ		
Karşılığı (KV)	65.000		YABANCI		
UZUN VADELİ			KAYNAKLAR		2.483.205,66
YABANCI					
KAYNAKLAR		2.348.984	TİCARİ BORÇLAR		968.000
TİCARİ			Satıcılar	370.000	
BORÇLAR		968.000	Borç Senetleri	598.000	
Satıcılar	370.000		BORÇ VE GİDER		
Borç Senetleri	598.000		KARŞILIKLARI		1.380.984
BORÇ VE GİDER			Kıdem Tazminatı		
KARŞILIKLARI		1.380.984	Karşılığı	1.380.984	
Kıdem Tazminatı			ERTELENMİŞ VERGİ		
Karşılığı	1.380.984		YÜKÜMLÜLÜKLERİ		134.221,66
ÖZKAYNAKLAR		5.563.241	Ertelenmiş Vergi		
ÖDENMİŞ			Yükümlülükleri	134.221,66	
SERMAYE		4.300.000	ÖZKAYNAKLAR		6.313.886,64
Sermaye	4.300.000		ÖDENMİŞ SERMAYE		4.300.000
KAR YEDEKLERİ		1.477.000	Sermaye	4.300.000	
Yasal Yedekler	901.000		KAR YEDEKLERİ		1.477.000
Statü Yedekler	576.000		Yasal Yedekler	901.000	
GEÇMİŞ YILLAR			Statü Yedekler	576.000	
ZARARI		(46.450)	GEÇMİŞ YILLAR		160.772
Geçmiş Yıllar					
Zararı	(46.450)				
DÖNEM NET		(167.309)			

ZARARI		KARLARI	
Dönem Net Zararı	(167.309)	Geçmiş Yıllar Karları	160.772
		DÖNEM NET KARI	376.114,64
		Dönem Net Karı	376.114,64
PASİF TOPLAMI	16.348.348,38	PASİF TOPLAMI	13.319.685,59

A İşletmesinin her iki yönetime göre düzenlenen 31 Aralık 2013 tarihli bilançoların karşılaştırdığımızda vergi mevzuatına göre düzenlenen bilançoda dönen varlıklar altında 3.041.712 TL inşaat maliyetleri görülmektedir ve kısa vadeli yabancı kaynaklar altında 4.400.000 TL inşaat hakedişi görülmektedir. Özkaynaklar kısmında ise (46.450) TL geçmiş yıl zararı ve (167.309) TL dönemin net zararı görülmektedir. Bilançodan gördüğümüz üzere varlık ve yabancı kaynaklar artarak, özkaynaklar ise azalarak gözükmemektedir. Bu nedenlerden dolayı gerçeği yansıtmamayacaktır ve yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır.

TMS 11'e göre düzenlenen bilançolarda ise inşaat maliyeti gelir tablosuna aktarıldığından bilançoda yer almamaktadır. Ayrıca ikinci yılsonu itibarıyla hakediş faturaları toplamı tamamlanma yüzdesine göre hesaplanmış gelirden fazla olduğundan bu fark borçlar yabancı kaynaklar kısmında devam eden inşaat sözleşmelerinden hakediş borçları hesabında 541.593,29 TL raporlanmıştır. İnşaat işine ilişkin performans sonuçları tamamlanma derecesine bağlı dönemin net karı olarak 376.114,64 TL ve geçmiş yıl karı olarak 160.772 TL gözükmemektedir. Ayrıca gelecekte ortaya çıkacak vergi borcu ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabı altında 134.221,66 TL görülmektedir.

Finansal Tabloları Vergi Mevzuatına göre düzenleyen A İnşaat İşletmesinin 31 Aralık 2013 Verilerini Kullanılarak yapılan Analiz

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen..Varlıklar}}{\text{KVYK}} = \frac{7.424.364,38}{8.436.123,38} = 0,88$$

$$\text{Asit Test Oranı} = \frac{(\text{Dönen..Varlıklar} - \text{Stoklar})}{\text{KVYK}} = \frac{(7.424.364,38 - 800.000)}{8.436.123,38} = 0,78$$

$$\text{Finansal Kaldıraç Oranı} = \frac{\text{Toplam..Yabancı..Kaynak}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{10.785.107,38}{16.348.348,38} = 0,66$$

$$\text{Özkaynak Ağırlığı Oranı} = \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{5.563.241}{16.348.348,38} = 0,34$$

Finansal tabloları TMS 11'e göre düzenleyen A İnşaat İşletmesinin 31 Aralık 2013 Verilerini Kullanarak Yapılan Analiz

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen..Varlıklar}}{\text{KVYK}} = \frac{4.527.701,59}{4.522.593,29} = 1,00$$

$$\text{Asit Test Oranı} = \frac{(\text{Dönen..Varlıklar} - \text{Stoklar})}{\text{KVYK}} = \frac{(4.527.701,59 - 800.000)}{4.522.593,29} = 0,82$$

$$\text{Finansal Kaldıraç Oranı} = \frac{\text{Toplam..Yabancı..Kaynak}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{7.005.798,95}{13.319.685,59} = 0,53$$

$$\text{Özkaynak Ağırlığı Oranı} = \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{6.313.886,64}{13.319.685,59} = 0,47$$

Finansal tabloları Vergi Mevzuatına göre
düzenlenen A İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2014 Tarihli Bilanço

Finansal tabloları TMS 11'e göre düzenlenen
A İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2014 Tarihli Bilanço

DÖNEN		DÖNEN	
VARLIKLAR		VARLIKLAR	
	4.077.963,26		4.254.677
HAZIR DEĞERLER		HAZIR DEĞERLER	
	2.149.976,74		2.381.813,86
Kasa	0	Kasa	0
Alınan Çekler	175.000	Alınan Çekler	175.000
Bankalar	3.434.976,74	Bankalar	3.666.813,86
Verilen Çek ve Öd.	(1.500.000)	Verilen Çek ve Öd.	(1.500.000)
Diğer Hazır Değerler	40.000	Diğer Hazır Değerler	40.000
MENKUL KIYMETLER		MENKUL KIYMETLER	
	320.000		320.000
Hisse Senetleri	200.000	Hisse Senetleri	200.000
Özel Kes. Tahv.Senet ve Bono	120.000	Özel Kes. Tahv.Senet ve Bono	120.000
TİCARİ	465.000	TİCARİ	465.000

ALACAKLAR			ALACAKLAR		
Alıcılar	180.000		Alıcılar	180.000	
Alacak Senetler	105.000		Alacak Senetler	105.000	
Verilen Depozito ve			Verilen Depozito ve		
Teminatlar	150.000		Teminatlar	150.000	
Şüpheli Ticari			Şüpheli Ticari		
Alacaklar	30.000		Alacaklar	30.000	
DİĞER			DİĞER		
ALACAKLAR		155.000	ALACAKLAR		155.000
Ortaklardan Alacaklar	130.000		Ortaklardan		
Personelden Alacaklar	25.000		Alacaklar	130.000	
STOKLAR		800.000	Personelden		
İlk Madde Malzeme	560.000		Alacaklar	25.000	
Diğer Stoklar	120.000		STOKLAR		800.000
Stok Değer Düş.			İlk Madde Malzeme	560.000	
Karşılığı (-)	(70.000)		Diğer Stoklar	120.000	
Verilen Sipariş			Stok Değer Düş.		
Avansları	190.000		Karşılığı (-)	(70.000)	
DİĞER DÖNEN			Verilen Sipariş		
VARLIKLAR		187.986,52	Avansları	190.000	
Devredilen KDV	87.986,52		DİĞER DÖNEN		
İş Avansları	60.000		VARLIKLAR		132.863,14
Personel Avansları	40.000		Devredilen KDV	32.863,14	
DURAN			İş Avansları	60.000	
VARLIKLAR		8.791.984	Personel Avansları	40.000	
TİCARİ			DURAN		
ALACAKLAR		837.648	VARLIKLAR		8.791.984
Alıcılar	605.055		TİCARİ		
Alacak Senetler	232.593		ALACAKLAR		837.648
DİĞER			Alıcılar	605.055	
ALACAKLAR		273.336	Alacak Senetler	232.593	
Ortaklardan Alacaklar	176.800		DİĞER		
Personelden Alacaklar	96.536		ALACAKLAR		273.336
MADDİ DURAN			Ortaklardan		
VARLIKLAR		7.550.000	Alacaklar	176.800	
Arazi ve Arsalar	2.400.000		Personelden		
Binalar	1.800.000		Alacaklar	96.536	
Tesis, Makine ve			MADDİ DURAN		
Cihazlar	2.500.000		VARLIKLAR		7.550.000
Taşıtlar	850.000		Arazi ve Arsalar	2.400.000	
Demirbaşlar	400.000		Binalar	1.800.000	
Birikmiş			Tesis, Makine ve		
Amortismanlar (-)	(400.000)		Cihazlar	2.500.000	
MADDİ OLMAYAN			Taşıtlar	850.000	
DURAN VARLIK.		131.000	Demirbaşlar	400.000	
			Birikmiş		
			Amortismanlar (-)	(400.000)	
			MADDİ		
			OLMAYAN		
			DURAN VARLIK.		131.000

Haklar	150.000		Haklar	150.000	
Birikmiş			Birikmiş		
Amortismanlar (-)	(19.000)		Amortismanlar (-)	(19.000)	
AKTİF TOPLAMI		12.869.947,26	AKTİF TOPLAMI		13.046.661
KISA VADELİ			KISA VADELİ		
YABANCI			YABANCI		
KAYNAKLAR		3.992.221,66	KAYNAKLAR		3.981.000
MALİ BORÇLAR	1.350.000		MALİ BORÇLAR	1.350.000	
Banka Kredileri	1.350.000		Banka Kredileri	1.350.000	
TİCARİ BORÇLAR	1.829.000		TİCARİ		
Satıcılar	1.151.000		BORÇLAR	1.829.000	
Borç Senetleri	678.000		Satıcılar	1.151.000	
DİĞER BORÇLAR	372.000		Borç Senetleri	678.000	
Ortaklara Borç	150.000		DİĞER BORÇLAR	372.000	
Personele Borçlar	222.000		Ortaklara Borç	150.000	
ÖDENECEK VERGİ			Personele Borçlar	222.000	
VE DİĞ. YAS.			ÖDENECEK		
YÜKL.	290.000		VERGİ VE DİĞ.		
Ödenecek Sosyal			YAS. YÜKL.	290.000	
Güv. Kesintileri	290.000		Ödenecek Sosyal		
BORÇ VE GİDER			Güv. Kesintileri	290.000	
KARŞILIKLARI	151.221,66		BORÇ VE GİDER		
<i>Dönem Karı Vergi ve</i>			KARŞILIKLARI	140.000	
<i>Diğer Yasal Yüküml.</i>					
<i>Karş</i>	<i>187.935,4</i>		Maliyet Giderleri		
<i>Dönem Karı. Peşin</i>			Karşılığı	75.000	
<i>Öd. Vergi ve Diğer</i>					
<i>Yük (-)</i>	<i>(176.713,74)</i>		Kıdem Tazminatı		
			Karşılığı (KV)	65.000	
Maliyet Giderleri			UZUN VADELİ		
Karşılığı	75.000		YABANCI		
Kıdem Tazminatı			KAYNAKLAR		2.536.919,4
Karşılığı (KV)	65.000		TİCARİ		
UZUN VADELİ			BORÇLAR	968.000	
YABANCI					
KAYNAKLAR		2.348.984	Satıcılar	370.000	
TİCARİ BORÇLAR	968.000		Borç Senetleri	598.000	
			BORÇ VE GİDER		
Satıcılar	370.000		KARŞILIKLARI	1.568.919,4	
			Dönem Karı Vergi		
Borç Senetleri	598.000		Ve Diğer Yasal		
BORÇ VE GİDER			Yüküml Karş	187.935,4	
KARŞILIKLARI	1.380.984		Kıdem Tazminatı		
Kıdem Tazminatı			Karşılığı	1.380.984	
Karşılığı	1.380.984		ÖZKAYNAKLAR		6.528.741,6
ÖZKAYNAKLAR		6.528.741,6	ÖDENMİŞ		
ÖDENMİŞ	4.300.000		SERMAYE	4.300.000	
			Sermaye	4.300.000	

SERMAYE			KAR YEDEKLERİ	1.477.000
Sermaye	4.300.000		Yasal Yedekler	901.000
KAR YEDEKLERİ		1.477.000	Statü Yedekler	576.000
Yasal Yedekler	901.000		GEÇMİŞ YILLAR	
Statü Yedekler	576.000		KARLARI	536.886,64
GEÇMİŞ YILLAR			Geçmiş Yıllar	
ZARARI		(213.759)	Karları	536.886,64
Geçmiş Yıllar Zararı	(213.759)		DÖNEM NET KARI	214.854,96
DÖNEM NET KARI		965.500,6	Dönem Net Karı	214.854,96
Dönem Net Karı	965.500,6			
PASİF TOPLAMI		12.869.947,26	PASİF TOPLAMI	13.046.661

A İşletmesinin her iki yönteme göre düzenlenen 31 Aralık 2014 tarihli bilançoların karşılaştırdığımızda vergi mevzuatına göre düzenlenen bilançoda inşaat maliyetleri ve hakedişleri gelir tablosuna aktarıldığından dolayı bilançoda inşaat hesapları yer almamaktadır. Özkaynaklar kısmında ise (213.759) TL geçmiş yıl zararı ve 965.500,6 TL dönemin net karı görülmektedir. Dönem net karından geçmiş yıl zararın düştükten sonra A işletmesinin inşaat küpründen sağlanan net karı 751.741,6 TL olduğu anlaşılmaktadır. İşletmenin beyan eden kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi 187.935,4 TL.

A İşletmesine köprü inşaatı için ödendiği hakedişlerden kurumlar vergisine mahsuben kesilen 176.713,74 TL'lik stopaj kesintisi dönem karı peşin ödenen vergi ve diğer yükümlülükleri hesabı altında bulunmaktadır. İnşaat işinin tamamlanmasından sonra beyan eden kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi 187.935,4 TL. Daha önce kesilen vergileri indirdikten sonra işletmenin ödeyeceği bakiye vergi miktarı 11.221,66 TL olarak hesaplanmıştır.

TMS 11'e göre düzenlenen bilançolarda ise inşaat maliyeti ve hakedişleri gelir tablosuna aktarıldığından bilançoda inşaatla ilgili hesap yer almamaktadır.

İnşaat işine ilişkin dönemin net karı olarak 214.854,96 TL ve geçmiş yıl karı olarak 536.886,64 TL gözükmektedir. Dönemin karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı 187.935,4 TL olarak gözükmektedir.

Her iki yönteme göre A işletmesinin inşaat küpründen sağlanan toplam net karı 751.741,6 TL olduğu anlaşılmaktadır ve her iki yönteme göre ödeyecek kurumlar vergisi 187.935,4 TL olarak hesaplanmaktadır.

Sonuç olarak inşaat altında faaliyet gösteren işletmeler finansal tabloların TMS 11'e göre uyarlayıp yayınlamaları üçüncü kişilere doğru, güvenilir ve sağlıklı karar almalarını sağlayacaktır. Finansal tablolar daha açık ve net olacaktır. Bunun en büyük getirisi ise ulusal standartlar küresel standartlara adapte edilecektir.

Finansal Tabloları Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin 31 Aralık
2014 Verilerini Kullanarak Yapılan Analiz

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen..Varlıklar}}{\text{KVYK}} = \frac{4.077.963,26}{3.992.221,66} = 1,02$$

$$\text{Asit Test Oranı} = \frac{(\text{Dönen..Varlıklar} - \text{Stoklar})}{\text{KVYK}} = \frac{(4.077.963,26 - 800.000)}{3.992.221,66} = 0,82$$

$$\text{Finansal Kaldıraç Oranı} = \frac{\text{Toplam..Yabancı..Kaynak}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{6.341.205,66}{12.869.947,26} = 0,50$$

$$\text{Özkaynak Ağırlığı Oranı} = \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{6.528.741,6}{12.869.947,26} = 0,50$$

Finansal tabloları TMS 11'e göre düzenleyen A İnşaat işletmesinin 31 Aralık 2014
Verilerini Kullanarak Yapılan Analiz

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen..Varlıklar}}{\text{KVYK}} = \frac{4.254.677}{3.981.000} = 1,07$$

$$\text{Asit Test Oranı} = \frac{(\text{Dönen..Varlıklar} - \text{Stoklar})}{\text{KVYK}} = \frac{(4.254.677 - 800.000)}{3.981.000} = 0,87$$

$$\text{Finansal Kaldıraç Oranı} = \frac{\text{Toplam..Yabancı..Kaynak}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{6.517.919,4}{13.046.661} = 0,50$$

$$\text{Özkaynak Ağırlığı Oranı} = \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Aktif ..Toplamı}} = \frac{6.528.741,6}{13.046.661} = 0,50$$

TMS 11 ve Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenen A İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2012 Tarihli Bilançodaki İnşaat Hesaplarının Karşılaştırılması

Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenen
Bilançodaki İnşaat Hesapları

TMS 11'e Göre Düzenlenen Bilançodaki
İnşaat Hesapları

DÖNEN VARLIK		DÖNEN VARLIK	
Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyeti	1.011.376	Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	67.256,9
KISA YADELİ YABANCI KAYNAK		KISA YADELİ YABANCI KAYNAK	
Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri	1.200.000		

TMS 11 ve Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenen A İnşaat İşletmesi
31 Aralık 2013 Tarihli Bilançodaki İnşaat Hesaplarının Karşılaştırılması

Vergi Mevzuatına Göre Düzenlenen
Bilançodaki İnşaat Hesapları

TMS 11'e Göre Düzenlenen Bilançodaki
İnşaat Hesapları

DÖNEN VARLIK		DÖNEN VARLIK	
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti	3.041.712		
KISA YADELİ YABANCI KAYNAK		KISA YADELİ YABANCI KAYNAK	
Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri	4.400.000	Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Hakediş Borçları	541.593,29

Çizelge 4. 7: Finansal Tabloları TMS 11 İle Vergi Mevzuatına Göre Düzenleyen A İnşaat İşletmesinin Likidite Oranlarının Karşılaştırılması

	Oranlar	31 Aralık 2012		31 Aralık 2013		31 Aralık 2014	
1.	Cari Oran	TDHP	TMS	TDHP	TMS	TDHP	TMS
		0,85	0,88	0,88	1,00	1,02	1,07
2.	Asit Test Oranı	0,70	0,68	0,78	0,82	0,82	0,87
3.	Finansal Kaldıraç Oranı	0,57	0,52	0,66	0,53	0,50	0,50
4.	Özkaynak Ağırlığı Oranı	0,43	0,48	0,34	0,47	0,50	0,50

Çizelgeden görüldüğü üzere işletmanın gerçek performansını ve likidite analizini ortaya koyan yöntem tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Diğer yönteme göre yapılan rasyo

analizleri yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır. Bankalar bile inşaat şirketlerin analiz ederken 17 ve 35 nolu grupları çıkarıp o şekilde oranları hesaplarlar.

TMS'ye göre analiz yapıldığında likidite; vergi mevzuatına göre hesaplanan likidite durumundan daha iyi görünmektedir. Bu işletmelerin gerçek durumunu göstermesi bakımından hem önemli bir durum ve hem de işletmelerin lehine bir durumdur.

Finansal kaldıraç oranına bakıldığında da işletmenin TMS tablolarına göre mali durumu daha iyi görünmektedir.

Buradan çıkan sonuç; vergi mevzuatı uygulamaları inşaat taahhüt işi yapan işletmelerin finansal tablolarını olumsuz yönde ciddi olarak bozmaktadır. Bu nedenlerle vergi yasaları değiştirilerek TMS uygulamaları benimsemelidir.

SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat işlemlerine ilişkin finansal sonuçların takibinde, vergi mevzuatı ile TMS 11 farklı yöntemler öngörmektedir. Bu farklılık, vergi mevzuatı ile TMS 11 arasında faaliyet sonucunun farklılaşmasına yol açmaktadır.

Vergi mevzuatı tabanlı finansal gösterimde “Tamamlanmış Sözleşme” yönteminin kullanımı söz konusudur. Ayrıca bu yaklaşımda yapılan kayıtlar vergi mevzuatına uygun olduğundan, vergiye uyumlama için ayrıca bir işlem veya kayda gerek yoktur. Bu yaklaşımda inşaat taahhüt işi tamamlanana kadar ilgili proje için katlanılan maliyetler her dönemin sonunda “170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetler” hesabına aktarılır. Hakediş tutarları ise; “350. Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında izlenir.

TMS 11 tabanlı finansal gösterimde “Tamamlanma Yüzdesi” yönteminin kullanımı söz konusudur. Bu yöntemde yıllara yaygın inşaat işinin tamamlanması beklenmeden, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Başka bir ifadeyle dönemde oluşan maliyet ile işin tamamlanma oranına göre hesaplanan gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun raporlanması sağlanmış olur. Ayrıca TMS 11 yaklaşımında döneme ilişkin kazanç ve giderler dikkate alındığından, döneme ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanması da söz konusudur.

İki yöntem arasındaki en önemli fark, gelir ve giderlerin tahakkuk etme zamanındaki farklılıktan dolayı finansal tablolardan gelir tablosunda sunulmasında ortaya çıkmasıdır.

Bu nedenlerle çalışmamızda yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerine ait finansal tablolar iki kısımda incelenmiştir. Birinci kısımda; Türkiye örneğinde halen ağırlığını ve önemini koruyan vergi mevzuatının gereklerine uygun olarak hazırlanmış finansal raporlar incelenmiştir. İkinci kısımda; Türkiye örneğinde yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin TMS 11 çerçevesinde raporlanmasında, genel kabul görmüş uygulama tarzı esas alınarak yapılmıştır.

Uygulamanın sonucunda elde edilen bulgular şunlardır;

Yıllara yaygın inşaat ve onarım alanında faaliyet gösteren işletmelerin TMS 11 ve vergi mevzuatına göre düzenlenen gelir tabloların karşılaştırdığımızda iki yöntemde de brüt karı aynıdır farklılık brüt karın yıllara dağılımındadır. TMS 11’e göre hesaplamada brüt kar

yıllara dağılırken, vergi mevzuatına göre hesaplamada brüt karın tamamı inşaat işi bittiği yılda ortaya çıkmaktadır.

Vergi mevzuatına göre hesaplamalarda işletmenin gerçek faaliyetini göstermekten uzaktır, çünkü inşaat süresi boyunca inşaat maliyetini ve hakedişlerini ertelemektedir. TMS 11'e göre hesaplamalarda gelir ve maliyetleri oluştukları dönem itibariyle finansal tablolara yansıttığı için daha doğru bir yöntemdir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile oluşturulan finansal tablolar son kullanıcılar açısından daha doğru bilgiler içermektedir. Gerçek performansı ve karlılığı ölçen yöntemin tamamlanma yüzdesi yöntemi olduğu anlaşılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım alanında faaliyet gösteren işletmelerin karlılık oranların karşılaştırdığımızda inşaat işletmelerinin karlılığın ölçen yöntemin tamamlanma yüzdesi yöntemi olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü vergi mevzuatına göre oluşturulan gelir tablosunda satış gerçekleşmediği için karlılık oranları hesaplanamamaktadır. Yani hesaplanması gereken oranlar hesaplanamamaktadır. Bundan çıkan sonuç vergi mevzuatına göre düzenlenen gelir tablolarında üçüncü kişilere doğru, güvenilir ve gerçek raporlamanın yapılmadığı ve onun sonucunda mali bilgi kullanıcılarının yanlış karar almalarına yol açtığı görülmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım alanında faaliyet gösteren işletmenin her iki yönteme göre düzenlenen bilançoların karşılaştırdığımızda vergi mevzuatına göre düzenlenen bilançoda dönen varlıklarda yıllara yaygın inşaatın maliyeti ve kısa vadeli yabancı kaynaklarda inşaat hakedişi yer almaktadır. Dolayısıyla bilançoda varlık ve yabancı kaynaklar artarak, özkaynaklar ise azalarak görülecektir. Bu nedenlerden dolayı gerçeği yansıtmamaktadır. O halde işletmenin gerçek durumuyla ilgili kesin bir kanaatte bulunmamız güç olacaktır.

TMS 11'e göre düzenlenen bilançolarda ise, inşaat maliyeti gelir tablosuna aktarıldığından bilançoda yer almamaktadır. Ayrıca kesilen hakediş faturasından daha fazla gelir elde edildiği hesaplandığından varlıklarda henüz faturalandırılmamış bir alacak raporlanacak ve bilançoda dönen varlık kısmında devam eden inşaat sözleşmelerinden alacak hesabında yer alacaktır. Eğer hakediş faturaları toplamı tamamlanma yüzdesine göre

hesaplanmış gelirden fazla olursa bu fark yabancı kaynaklar kısmında devam eden inşaat sözleşmelerinden borçlar hesabında raporlanacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım alanında faaliyet gösteren işletmelerin likidite oranların karşılaştırdığımızda TMS 11'e göre analiz yapıldığında likidite vergi mevzuatına göre hesaplanan likidite durumundan daha iyi görünmektedir. Bu işletmelerin gerçek durumunu göstermesi bakımından hem önemli bir durum ve hem de işletmelerin lehine bir durumdur. Burdan çıkan sonuç; vergi mevzuatı uygulamaları inşaat taahhüt işi yapan işletmelerin finansal tablolarını olumsuz yönde ciddi olarak bozmaktadır. Bu nedenlerle vergi yasaları değiştirilerek TMS 11 uygulamaları benimsemelidir

Yıllara yaygın inşaat ve onarım alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde edecekleri karı ve ödeyecek vergiyi karşılaştırdığımızda her iki yöntemde de gerçekleşen kar rakamlarında bir değişiklik söz konusu olmayacaktır. Toplam gerçekleşen karın değişmemesine karşın, tamamlanmış sözleşme yönteminde toplam gerçekleşen karın tamamını işin bittiği yılda tanımakta buna rağmen tamamlanma yüzdesi yöntemi işin ilerlemesine göre toplam karın belli kısmını işin devam ettiği yıllarda tanımaktadır.

Uygulamada yer alan örnekte de görüldüğü gibi işletmenin ödeyeceği vergi ve işletmenin inşaat işinden elde ettiği net kar her iki yöntemde de değişmemekte fakat işletmenin ödeyeceği vergilerin dönemlerinde önemli farklılıklar oluşturmaktadır. Bu farklılıkların oluşma nedenleri tamamen uygulanan yöntemlerden kaynaklanmaktadır.

Vergi mevzuatına göre; kurumlar vergisi işin bittiği yılsonunda hesaplanmasına rağmen; her yıl hakedişlerden stopaj kesilerek devlete ödenmektedir. Ödenen stopajlarla kurumlar vergisi uygulansaydı, ödenmesi gereken vergi giderleri ile ödenen stopajları karşılaştırdığımızda hakedişten kesilen vergi kesintileri ile önerilen kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi giderleri birbirini dengelediği anlaşılmaktadır.

O halde, inşaatın kar veya zararı yıllar itibariyle taşımak yerine her yıl gerçekleşen kısmını yani Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre her yılın kar veya zararı beyan edilmeli ve

hakediş bedeli üzerinden kesilen % 3 vergi kesintisi ortadan kaldırıp, her yıl gerçekleşen kar üzerinden % 20 oranda kurumlar vergisi hesaplanmasını önermekteyiz.

Böylece her yılın kar zararı beyan edildiği takdirde GVK'nın 42,43 ve 44 maddelerinin uygulamaları ortadan kalkacaktır, stopaj da söz konusu olmayacaktır.

Aynı şekilde KDV Kanunun'da gerekli değişikliklerin yapılması uygun olacaktır.

Vergi yasalarına önerdiğimiz değişiklikler yapılırsa; birçok problem çözülmüş olacaktır. Ayrıca devletin bundan herhangi bir kaybının olmayacağı da düşünülmektedir. Çünkü uygulamadağı örnekte de görüldüğü gibi, yıllar itibariyle ödenen stopajlar ile mevzuat değişirse ödenmesi gereken kurumlar vergisi birbirini dengelemektedir. Birçok işletmenin tüm inşaat faaliyetleri düşünüldüğünde devletin maddi bir kaybı veya kazancının olmayacağı ancak tabloların düzeltilmesi ile şeffaf raporlama yapılacağı ve ekonomiye birçok katkısı olacağı bilinmelidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Ağca. A. (2009). TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3 Baskı

Adriyan J. J., Adriyan D. J. (2006). Construction Accounting Financial, Managerial, Auditing, and Tax, Stripes Publishing L.L.C.

Akbulut. A. (2012). Karşılaştırmalı TMS/IFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Akdoğan. N., Sevilengül. O. (1994). Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre, İ.S.M.M.M.O. Yayınları.

Akdoğan. N., Sevilengül. O (2007) Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara, Gazi Kitabevi, baskı 12.

Akdoğan. N, Tanker N. (2010). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara.

Altun. M. (2004). Yeni Kamu İhale Düzeni, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Ankarath. N, Kalpesh J. Mehta, T. P. Ghosh, Yass ve Alkafaji A. (2010). Understanding IFRS Fundamentals, Wiley, New Jersey.

Benligiray, Y. (1996). İhtisas Muhasebeleri, Eskisehir, Birlik Ofset Yayınları.

Bonham, Mike- Curtis, Matthew- Davies, Mike O (2008). International GAAP 2008: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

Bragg, S.M. (2010). Revenue Recognition: Rules and Scenarios, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc, 2nd Edition.

Çankaya. İ. (2003). İnşaat Muhasebesi, Ankara, Meslek Yapıtları, 2 Baskı.

Çolak. M. (2004). Stopaj ve Sorumluluk Muessesesi, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Gürbüz. G, Akgül. A, Çakıcı. C. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul, Beta.

Davut. O. (1969). Fransa’da İnşaat Kazançlarının Vergilendirilmesi, Maliye Bakanlığı Hesap uzmanları Kurulu, Ankara.

Deger. N. (2010). İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları (Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Damga Vergisi), İstanbul, TÜRMOB Yayınları, No 385.

Epstein, B.J., Mirza. A.A. (2006). Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

Epstein, B.J., Jermakowicz. K.E. (2008). Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

Erden, S. A. (1997). İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi, İsparta, Tuğra Ofset Matbaası, 2 Baskı.

Erdemir. C. (1971). İngiltere’de İnşaat Muhasebesi, Özellikleri ve İnşaat Kazançlarının Vergilendirilmesi Usulü, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara.

Karakaya. M. (2011). Maliyet Muhasebesi, Ankara, Gazi Kitabevi, 4 Baskı.

Kızılot. Ş. (2009). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 13 Baskı.

Kızılot. Ş. (2012). İnşaat Muhasebesi Vergilendirmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 17 Baskı.

Mackenzie. B., Lombard.A, Coetsee R, Njikizana T., Chamboko R., Selbst E. (2005). Applying IFRS for SMEs, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

Melville. A. (2009). International Financial Reporting: A Practical Guide, Second Edition, Harlow: Pearson Education Limited, 2nd Edition.

Mirza, A.A., Orrell. M., Holt. G.J. (2008). IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, Second Edition, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Örten. R., Kaval. H., Karapınar. A. (2011). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, Ankara, Gazi Kitabevi, 5.Baskı.

Örten. R., Karapınar. A. (2013). Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, Ankara, Gazi Kitabevi, 5.Baskı.

Sağlam, N., Sengel, S., Ozturk, B. (2007). UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Stickney. C.P., Weil. R.L., Schipper. K, Francis. J. (2010). Financial Accounting: An Introduction Concepts, Methods and Uses, Mason USA: South-Western Cengage Learning.

Süngüroğlu. K. (1982). Yapı İşletmesi Şantiye Tekniği ve Maliyet Hesapları, TMMOB İnşaat Muhendisleri Odası Ankara Subesi Yayınları, Ankara.

Şenlik. M. (2007). İnşaat Muhasebesi, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

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

Yıldırım. Ö.Ç. (2008). İnşaat Muhasebesi, Ankara, Detay Yayıncılık.

Yılmaz. K. (2004). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ankara, Ce-Ka Yayınları.

Yılmaz. K. (2006). İnşaat Muhasebesi, Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ce-Ka Yayınları, Ankara.

Tezler

Büyüktürk. G. (2013). TMS İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Okan Üniversitesi.

Erşen, Z.K. (2010). TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Afyon, Kocatepe Üniversitesi.

Kartal. A. (1991). Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlulaştırılması, Doktora Tezi, Kütahya, Anadolu Üniversitesi.

Kavacık, M. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri, Yüksek Lisans Tezi, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi.

Tuna. Ö. (2009). Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi.

Makaleler

Acar. V. (2013). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Süresinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması, Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:6, Sayı:1.

Akgün. A.İ. (2013). İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, 77-96

Alagöz. A; TMS 11. (2009). İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, , Cilt:2, Sayı:1, 1-36

Aşker. A. (2006). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 87.

Aydın. Z., Beyaz C, Beyaz. D. (2008). İnşaat Muhasebesi Sisteminde Sorunlar Ve Yeni Açılımlar, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 183.

Coşkun, A., Güngörmüş, A.H. (2008). Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 2, 213-232.

Demir, F. (1997). Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri, Yaklaşım Dergisi, Sayı 57, 18 – 24

Goğuş, E.H.S. (2006). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 6, Sayı: 19, 75-86.

Gümüşay. S, Doğan U. (2006). “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatı-II”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Süryay Yayınları, Sayı: 215.

Internal Revenue Service. (2004). Construction Industry Audit Technique Guide (ATG), Department of Treasury.

IFRS Workbooks for Accounting Professionals (2009) IAS 11 Construction Contracts. 07 Kasım

Jensen Jr., Donald A., Craig Jr., James W. (1998). The impact of TAMRA'88 on US construction accounting practices", Construction Management and Economics.

Karaca. N., Misket. G. (2014). TMS İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Muhasebe Uygulamaları, Gümüşhane Üniversitesi, Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, sayı 10, Haziran 171-202.

Köse, Ö. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması, Yaklaşım Dergisi, Sayı 188.

Köse, Ö. (2009). İnşaat İşlerinde Fiyat Saptama Yöntemleri ve Yaklaşık Maliyetin Tespiti. Mali Cozum Dergisi, Sayı 91,143-151

Küçük. M. (2004). Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası, Sayı: 275.

Küçük. M. (2013). Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı:21, 106-129

Öktem. F., Şentürk. A. (2001). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihi Tespiti, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 157.

Özkan, A. (2007). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Dergisi, Sayı:180.

PRICEWATERHOUSECOOPERS, IFRS Manual of Accounting 09- Revenue and Construction Contracts (IAS 18)

Sayarı. M. (2002). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 6, 1-16.

Susmuş. T., Zengin. Y. (2008). İnşaat Sözleşmeleri Standardı (Tms 11) Ve Uygulamaları. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, 26-30 Kasım Kırıs

Şengür. E.D. (2013). İnşaat Sözleşmelerinde Zararın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi , sayı 2, 357-371.

Turut. Ş. (2010). Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK'nın 42 Maddesi Kapsamında mıdır? Mali Çözüm Dergisi, 66-72.

Yılmaz. F. (2009). TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerine Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi, Yönetim Dergisi, Sayı: 64, 8-26

Kanun ve Tebliğler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31/12/1960, Resmi Gazete Sayısı: 10700, Resmi Gazete Tarihi: 06/01/1961.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 25/10/1984, Resmi Gazete sayısı: 18563, Resmi Gazete Tarihi: 02/11/1984.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 13/06/2006, Resmi Gazete sayısı: 26205, Resmi Gazete Tarihi: 21/06/2006.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, Kabul Tarihi: 04/01/2002, Resmi Gazete sayısı: 24648, Resmi Gazete Tarihi: 22/01/2002.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, Kabul Tarihi: 08/09/1983, Resmi Gazete sayısı: 18161, Resmi Gazete Tarihi: 10/09/1983

1137 sayılı Çeşitli Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 27/03/1969, Resmi Gazete sayısı: 13162, Resmi Gazete Tarihi: 31/03/1969

11446 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Kabul Tarihi: 14/12/2006, Resmi Gazete sayısı: 26392, Resmi Gazete Tarihi: 30/12/2006

11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Kabul Tarihi: 20/12/2006, Resmi Gazete sayısı: 26391, Resmi Gazete Tarihi: 29/12/2006

217 seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete sayısı: 23566, Resmi Gazete Tarihi: 27/12/1998

468 sayılı Danıştay kararı, Resmi Gazete sayısı: 28571, Resmi Gazete Tarihi: 26/02/2013

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 01/07/1964 Resmi Gazete sayısı: 11751, Resmi Gazete Tarihi: 11/07/1964

117 seri No'lu Katma Değer Vergisi, Resmi Gazete sayısı: 28264, Resmi Gazete Tarihi: 14/04/2012

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, Kabul Tarihi: 12/01/2011 Resmi Gazete sayısı: 869, Resmi Gazete Tarihi: 04/02/2011

7 sıra No'lu İnşaat Sözleşmelerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Hakkında Tebliğ, Resmi Gazete Sayısı: 25978, Resmi Gazete Tarihi: 26.10.2005

5 sıra No'lu İnşaat Sözleşmelerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Hakkında Tebliğ, Resmi Gazete Sayısı: 28513, Resmi Gazete Tarihi: 30.12.2012

TMS-11, İnşaat Sözleşmeleri, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, [http: WEB://www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) 24.07.2013 alınmıştır.



Handwritten text, possibly a signature or title, in cursive script.

