

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI – VERGİ
UYGULAMALARINDA ETKİSİ**

**Celil UYUMAZ
(132008278)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Bahar ŞANLI**

İstanbul, Mayıs 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI – VERGİ
UYGULAMALARINDA ETKİSİ

Celil UYUMAZ
(132008278)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç.Dr.Bahar ŞANLI _____

Diğer Jüri Üyeleri : Doç.Dr.Kadir TUNA _____

: Doç.Dr.Candan ÖLÇER _____

İstanbul, Mayıs 2015

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI – VERGİ
UYGULAMALARINDA ETKİSİ**

**Celil UYUMAZ
(132008278)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Bahar ŞANLI**

İstanbul, Mayıs 2015

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans Tezi olarak ele aldığım TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın kapsamı ve bu standarda göre inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve vergi mevzuatındaki süreç ile ilgili uygulama örneği ile konuyu bütünsel bir şekilde ele alarak açıklamaya çalıştım. Bu tezin hazırlanması sürecinde çalışmamı sahiplenerek tecrübesi, bilgisi ve öz verisiyle yardımını esirgemeyen, motivasyonumun sürekli üst düzeyde kalmasını sağlayan, değerli danışman hocam Doç. Dr. Bahar ŞANLI'ya çok teşekkür ederim. Ayrıca süreçte manevi desteğini esirgemeyen aileme ve arkadaşlarıma en içten teşekkürlerimi sunarım. Yine bu tezin hazırlanması sürecinde teknik bilgi ve deneyimleriyle yardımcı olan ustadlarım Yeminli Mali Müşavir Taner DİZDAR, Erdoğan ÖZ ve Müdürüm Asım Anıl DİZDAR'a da teşekkürlerimi sunuyorum. Hazırladığım tezimin konu ile ilgili bundan sonraki çalışmalara katkı sunması benim için bir övünç kaynağı olacaktır.

İstanbul, Mayıs 2015

Celil UYUMAZ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZ	iv
ABSTRACT	v
TABLolar LİSTESİ	vi
KISALTMALAR	vii
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2. FİNANSAL RAPORLAMA VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA AİT DÜZENLEMELER	2
2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları	2
2.1.1. Muhasebe Kavramı	5
2.1.2. Uluslararası Muhasebe Kavramı	5
2.1.3. Standartlara Duyulan İhtiyaç	6
2.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Faydaları	7
2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci	8
2.1.6. Uluslararası Muhasebe Standartları ve UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri	8
2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Çalışmalarının Gelişimi	8
2.3. Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması İçin Çalışma Yapan Kuruluşlar	10
2.3.1. IASC Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi	10
2.3.2. Avrupa Birliği	11
2.4. Türkiye’de Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama’nın Gelişimi	12
2.4.1. Türkiye’de Muhasebe Standartları Kurulu	13
2.4.2. Kamu Gözetim Kurumu	13
2.4.3. Kamu Gözetim Kurumunun Görevleri	14
2.4.4. Türkiye’de Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları	16
BÖLÜM 3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 11 (TMS-11) İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI	17

3.1.	İnşaat Kavramı.....	18
3.2.	İnşaat İş Kolları.....	18
3.3.	İnşaat Faaliyeti Türleri.....	18
3.2.1.	Özel inşaatlar.....	19
3.2.2.	Taahhüt Şeklinde İnşaatlar	19
3.3.3.	Taahhüt Şeklindeki İnşaat Faaliyetlerinin Ayrımı	19
3.3.3.1.	Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşleri.....	19
3.3.3.2.	Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat – Taahhüt Ve Onarım İşleri:	21
3.4.	İnşaat Sözleşmesi	22
3.4.1.	İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi	22
3.4.2.	Sözleşme Geliri	23
3.4.3.	Sözleşme Maliyetleri.....	25
BÖLÜM 4.	TMS 11'E GÖRE İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ DÜZENLEMELERİ.....	28
4.1.	Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	28
4.2.	Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	33
4.3.	Tahminlerdeki Değişiklikler.....	34
4.4.	TMS 11 İle İlgili Açıklamalar	34
4.5.	İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Vergi Düzenlemeleri	36
SONUÇ		37
KAYNAKÇA		39
EK-1 TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN UYGULAMA		41
ÖZGEÇMİŞ		56

ÖZ

TMS 11 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu standart inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve vergi uygulamaları ile ilgilidir. İnşaat sözleşmeleri farklı hesap dönemlerini kapsamaktadır. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas almaktadır.

Bu çalışmada İlk bölümde Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında genel bilgiler sunulmuştur. İkinci bölümde Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi incelenmiştir. Üçüncü bölümde TMS 11 İnşaat sözleşmeleri Standardının kapsamına değinilmiştir. Bu kapsamda ek olarak İnşaat sözleşmelerine ait bir uygulama örnek olarak verilmiş ve mevcut vergi uygulamalarındaki etkisi açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, Türkiye Muhasebe Standartları

ABSTRACT

IAS 11 entered into force in 2005. This accounting standard construction contracts and related tax implications. Building contracts cover the different accounting periods. Therefore, the principles of accounting practice issues related to construction contracts, income is distributed under the contract and the costs of the fiscal year in which the construction work.

This IFRS income statement when the contract revenue and costs are based on accounting principles specified in the Conceptual Framework on display as they come andgo.

General information about the first part of this study were presented at the International Accounting Standards. The development of accounting standards in Turkey were examined in the second part. IAS 11 Construction contracts are discussed in the third section of the scope of the standard. In this context, it is given as an example of application in addition to the construction contract and tried to explain the impact of current tax practices.

Keywords: Standard IAS 11 Construction Contracts, Turkey Accounting Standards

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 Yapılan sözleşme bilgileri	42
Tablo 2 Yıllar itibariyle Maliyet Tutarları.....	43
Tablo 3 Tamamlanma Yüzdeleri	43
Tablo 4 Hasılat Tutarları.....	44
Tablo 5 Brüt Karlılık Hesaplaması.....	45

KISALTMALAR

BDDK: Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu

FASB: Financial Accounting Standards Board

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

KDV: Katma Değer Vergisi

IASC: International Accounting Standards Committee

IASB: International Accounting Standards Board

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Global anlamda dünya genelinde uygulanacak muhasebe standartları, firmaları tek bir süzgeçten geçirerek herkesin anlayabileceği bir sisteme geçilmesi için düşünülmüştür. Uluslararası Muhasebe standartlarını belirlemek amacıyla FASB ve IASB tarafından başlatılan çalışmaların yüksek kaliteli, uluslararası pazarda geçerli muhasebe standartları oluşturulması temel hedef olarak benimsenmiştir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 2005 yılında 25978 sayılı Resmi Gazetede ilk olarak yayımlanmıştır. Bu Standart Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla oluşturulmuştur.

Ülkeler düzeyinde İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde genel olarak iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar “Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi” ve “Tamamlanma Yüzdesi/Oranı” yöntemleridir. 11 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve onun bir tercümesi niteliğinde olan 11 numaralı Türkiye Muhasebe Standardında (TMS 11) , inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde Tamamlanma Yüzdesi Yöntemini esas olarak kullanılmaktadır.

Türkiye’de TMS/TFRS uygulamaları hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler ile BDDK’ya tabi işletmeler için geçerlidir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesi ile diğer yönetime göre daha uyumlu olduğu için tercih edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 42. Maddesine göre “*Birden çok takvim yılına tekabül eden inşaat (dekapaj işleri de dâhil) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir*” şeklinde ifade edildiğinden inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi kullanılmaktadır.

BÖLÜM 2. FİNANSAL RAPORLAMA VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA AİT DÜZENLEMELER

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları

Günümüz dünyasında her ülkenin kendi politikalarına özgü bir muhasebe uygulaması bulunmaktadır. Bu nedenle ülkeler arasında pek çok farklı muhasebe uygulamaları meydana getirmektedir. Muhasebe uygulamalarındaki bu farklılıklara; ekonomik, sosyal ve ülkelerin ticari durumları gibi faktörler neden teşkil etmektedir. Muhasebe’de uyumlaştırma, çeşitli ve değişik muhasebe uygulamalarını tekdüzenliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak açıklanabilmektedir (GENÇOĞLU, ÖZERHAN ve KARABINAR, 2013: 19).

Muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması gerekliliğini doğuran başlıca etken, Uluslararası işletmelerin sayısının giderek fazlalaşmasıdır. Küresel anlamda faaliyet gösteren birçok uluslararası işletmeler, birbirlerinden çok farklı düzenlemeler ve muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmışlardır. Muhasebe açısından, her bir ülkedeki kurallara göre finansal tablolar tanzim edilmesi gereği meydana gelmektedir (GENÇOĞLU, ÖZERHAN ve KARABINAR, 2013: 19).

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), her bir ülke için ayrı ayrı düzenlenen, bir ülkedeki kurum ve işletmelerinin muhasebe sistemi çerçevesinde düzenlenen mali tablolarında uygulama birliği sağlamak amacıyla, muhasebe sistemine evrensel terim, yasa, kural, ilke, yöntem ve kuramlarına uygun bir şekilde düzenlenen, tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri ile tekdüzen hesap planı çerçevesinde oluşan yasa hükümleri, kanun maddeleri ve bildirimleri ile dikkate alınarak uygulanması gereken bir sistemdir (KOCAMAZ, 2012: 107).

Diğer bir ifadeyle Uluslararası muhasebe standartları, kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan farklı ülkelerde faaliyet gösteren, uluslararası faaliyette bulunan firmaların muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu mali tablolarının sunuluşlarında belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu bir metindir (YAZICI, (2003), Akt: KOCAMAZ, 2012: 108).

Ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarını etkileyen faktörlerdeki benzerlikler, söz konusu ülkelerin muhasebe modellerinde de ortak özelliklerin ortaya çıkmasını beraberinde getirmiştir. Bu temele dayalı olarak muhasebe modellerinin “İngiliz-Amerikan Modeli”, “Kıta Avrupası Modeli”,

“Güney Amerika Modeli” ve “Karma Ekonomi Modeli” olmak üzere dört ana grup altında sınıflandırabilmektedir (SANLI, 2015: www.archive.ismmmo.org).

İngiltere’de ilk muhasebe düzenlemeleri 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlamıştır. 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiş ve 1947 yılında Şirketler Kanunu tekrar güncellenmiştir. 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir. 1970 yılında ise muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili olarak, Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) kurulmuştur. 1990 yılında Muhasebe Standartları Kurulu (ASB Accounting Standards Board) olarak son şeklini almıştır (BAŞPINAR, 2004: 44).

ABD’de, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda yer almaktadır (SANLI, 2002: 2). ABD’de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar AICPA’nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP) ve 1959 -1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)" dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "FASB" dönemleridir (BAŞPINAR, 2004: 44).

Almanya 1985 yılından itibaren AB talimatları kapsamında muhasebe düzenlemelerini yapmaktadır. Almanya’nın son zamanlara kadar resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum oluşturulmamış, yalnızca Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yorumlar ve açıklamalar yayımlamıştır. Almanya Muhasebe Standartları Komitesi, 01.05.1998 tarihinde yürürlüğe giren bir kanunla kurulmuş ve bu şekilde bir özerk standart oluşturucu kuruluş faaliyete geçmiştir. Almanya Muhasebe Standartları Komitesinin İngiliz-Amerikan modelinde, kendi üyeleri veya diğer kişi ve işletmeler tarafından finanse edilen, bağımsız bir kuruluş olarak yapılandırılmıştır (BOSTANCI, 2002: 4).

1972 yılında Sidney’de toplanan 10. Dünya Muhasebe Kongresi’nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri’nin oluşturduğu ‘Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu’nun (AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite

kurulması önerisi ortaya atılmıştır. Bu öneri 29 Haziran 1973'de gerçekleşmiş ve dokuz kurucu üyeden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) (International Accounting Standards Committee) kurulmuştur (BOSTANCI, 2002: 5).

1977 Yılında Münih'te yapılan XI. Dünya Muhasebe Kongresi'nde ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) (International Federation of Accountants) kurularak, muhasebe mesleğinin global anlamda geliştirilmesi amaçlanmıştır. IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmış ve IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla IFAC ve IASC aynı çatı altında toplanmış ve IASC, IFAC bünyesinde ancak bağımsız ve özerk çalışan bir komite olmuştur. 2000 yılında Edinburg'da yapılan IFAC ve IASC genel kurulunda IASC, IASB (International Standards Board) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu haline getirilmiştir (BOSTANCI, 2002 : 5).

Küreselleşen muhasebe sisteminde aynı dili konuşabilmeyi teşvik eden Avrupa Birliği de, 14 Kasım 1995'te, Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının uyumunda yeni stratejisini, uluslararası muhasebe standartlarına uyumunun belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve Avrupa Birliği muhasebe uygulamalarının IAS (uluslararası muhasebe standartları) ile uyumlu hale getirilmesi yönünde belirlemiştir (BOSTANCI, 2002: 6).

Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) Avrupa Birliği listesindeki borsada işlem yapan tüm şirketler tarafından 2005 yılında kullanılmaya başlanmış, aynı tarihte Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum çalışmaları başlatılmıştır (GENÇOĞLU, ÖZERHAN ve KARABINAR, 2013: 19).

Uluslararası muhasebe standartlarının yapılan çalışmalar neticesinde muhasebe standartlarında bulunması gereken bir takım kriterler şu şekilde belirlenmiştir (SAĞLAM vd. (2008), Akt: KOCAMAZ, 2012: 6).

- Muhasebe standartları birbiriyle uygun ve anlamlı bilgiler üretmelidir.
- Muhasebe standartları mali durum ve ölçümleri gerçekçi bir şekilde sunmalıdır.
- Üretilen bilgiler güvenilir olmalıdır.
- İyi bir teorik altyapıyla birlikte uygulamalar pratikte anlam kazanmalıdır.
- Ele alınan konular açık ve anlaşılır olmalıdır. Karmaşıklıklardan kaçınılmalıdır.
- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için yeterince kesin olmalıdır.
- Muhasebe standartları tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.
- Muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir. Belirli bir denge

içerisinde olmalıdır.

- Açıklamalar, bir işletmenin faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır.
- Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır.

2.1.1.Muhasebe Kavramı

Muhasebe çok eski bir ticari faaliyetleri kayıt altına alma ve raporlama kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda günümüze kadar devletlerin zorunlu olarak kullandıkları bir bilim dalıdır. İlk çağlardan itibaren devletlerin kendilerine özgü muhasebe kayıtları yaptıklarının tarihi belgelerden görmekteyiz (BAYRAKTAR, 2007: 1).

Muhasebe bilim dalını içerik olarak sadece tek bir tanımla özetlemek pek mümkün olmamaktadır. Muhasebe bilim tanımı geniş anlamda, mali nitelikteki iş ve işlemleri kaydetmek, sınıflandırmak, raporlamak ve özetlemektir. Bu kapsamda muhasebe bilim dalı, karar vermede üçüncü kişilere bilgi ve görüş sağlamaktadır (ERDOĞAN, ELİTAŞ, ERKAN ve AYDEMİR, 2014: 9).

Günümüzde şirketlerin uluslararası düzeylerde büyümesi, şirket ortaklıklarının oluşması, bu örgütlerin mali sistemlerinin de karmaşık ve çok fonksiyonlu bir yapıya dönüşmesine neden olmuştur. Ancak teknolojinin gelişmesi, muhasebede kullanılan araç ve gereçlerin örgütlerin muhasebe kontrol ihtiyaçlarını daha iyi karşılamakla birlikte uzaktan erişim/denetim ve kontrol mekanizmalarını da beraberinde getirmiştir.

2.1.2.Uluslararası Muhasebe Kavramı

Uluslararası muhasebe denildiğinde ilk aklımıza gelen birden çok devlette faaliyet gösteren kavram oluşudur. Örnek verecek olursak Uluslararası e-ticaret yapan bir şirket dünyanın birçok ülkesine ürün ihraç etmekte ve bu ülkelerin farklı vergilendirme ve raporlama sistemleriyle karşı karşıya kalmaktadır. Tüm ekonomik gelişmelerle doğrudan bağlantılı olan muhasebe sistemi uluslararası anlamda da geniş bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası muhasebe kavramı ikinci dünya savaşının ardından hızla artan çok uluslu şirketlerin varlıklarıyla birlikte iktisadi bir oluşum ve değişim olarak süregelmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, IFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan prensip bazlı standart, yorum ve Kavramsal Çerçeveyi ifade etmektedir. Bugün IFRS'i oluşturan standartlar esas itibarıyla Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards, IAS) dır. Bu standartlar 1973 ile 2001 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee, IASC) tarafından düzenlenmiştir. 1 Nisan 2001 tarihinde ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board, IASB) kurulmuş ve muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi bu Kurul'a verilmiştir (DURAK, 2012: 38-45).

Ekonominin küreselleşmesi ile birlikte iş hayatının evrensel dili olan muhasebe süreci ve finansal raporlamanın önemi de artmıştır. Bugün finansal tablo kullanıcıları, dünyanın hangi ülkesinde faaliyet gösterirse göstere, tüm işletmelerin finansal tablolarını aynı dil vasıtasıyla okuyarak kararlarını bu şekilde oluşturmak istemektedirler (DURAK, 2012: 38-45).

Dünyada genel kabul görmüş muhasebe standartları bulunmaktadır. Gelişmiş batılı ülkeler muhasebe standartlarının gelişmesinde öncülük etmişlerdir. Bunların içinde en önemlileri: İngiltere' de uygulanan muhasebe standartları, Amerika' da genel kabul görmüş muhasebe standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları ' dır (AYBOĞA, 2002: 6).

2.1.3.Standartlara Duyulan İhtiyaç

Uluslararası işletmelere ait mali tablo düzenlenmesinde ve raporlamasında farklı ilke ve kuralların var oluşu ulusal ve uluslararası düzeyde çok fazla sorun teşkil etmektedir. Özellikle vergilendirme ve kredilendirme bunların başlıcalarıdır. Artan bu sorunlar nedeniyle çözüm sağlamak için önce ulusal düzeyde muhasebe alanında standardizasyon ihtiyacı gündeme gelmiştir (AYBOĞA, 2002: 41).

Vergi sistemi ve muhasebe uygulamaları açısından sorunlu olan ülkeler yabancı yatırımcılar için tercih edilmeyen ülkelerdir. Bu nedenle karşılaştırılabilir, şeffaf ve anlaşılır şekilde bir uluslararası muhasebe standartları serisinin oluşturulmasının gerekliliği ve önemi bu durumda kendini açıkça ortaya koymuştur (KOCAMAZ, 2012: 106).

Muhasebe açısından, her bir ülkedeki kurallara göre finansal tablolar düzenlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Örneğin, İngiltere'de merkezi bulunan ve Türkiye'de üretim yapan bir işletme, hem Türkiye uygulamalarına hem de İngiltere uygulamalarına göre finansal tablolarını düzenlemek zorunda kalmaktadır. Oldukça karmaşık olan bu durum, faaliyet gösterilen ülkelerin artması ile

birlikte daha da karmaşık bir hal almaya başlamaktadır. Gerek denetim mekanizmasının işleyişi, gerekse mali raporların uyumluluğu açısından muhasebe sistemi karmaşıklığı bir tehlike olarak görülmekte ve bu tür raporlama sistemlerini benimsememektedir (GENÇOĞLU, ÖZERHAN ve KARABINAR, 2013: 19).

2.1.4.Uluslararası Muhasebe Standartlarının Faydaları

Dünyadaki muhasebe uygulamalarını daha bilimsel, uygulanabilir ve anlaşılabilir hale getirmek amacı ile oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) tüm ülkeler için bir klavuz niteliğindedir. (AYBOĞA, 2002: 49). Muhasebe standartlarının işletmelere özellikle kendi bünyelerinde sağladığı faydalar sınırsızdır. Uluslararası borsaların birçoğu Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre muhasebelerini tutmayan işletmelerin hisselerinin kotasyonunu kabul etmemektedir.

Ülkemizde işletmelerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ekonomik ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun mali tabloların yönetim aracı olarak kullanılmasını ön plana çıkarmaktadır (AYBOĞA, 2002: 46).

Uluslararası Muhasebe Standartları, işletmeler/örgütler, ülkeler, kullanıcılar için pek çok fayda sağlamıştır. Bu standartlar doğrultusunda oluşacak sistemin başlıca faydalarını maddeler halinde şöyle sıralayabiliriz;

- Gerçekçi ve güvenilir bir raporlama sistemi
- Karmaşıklıktan arındırılmış açık ve anlaşılır bir sistem
- Denetleme mekanizmasının etkin çalışabilmesi için şeffaf bir sistem
- Şirket/örgütün mali durumunun belirlenmesine açık bir sistem
- Şirket/örgütün hesap hareketlerinin takip edilebilirliği
- Olağan üstü mali durumların belirlenmesine kolaylık sağlar
- Vergilendirme sisteminde adil ve kolay bir yaklaşım
- Paylaşılabilir, geliştirilebilir ve sürdürülebilir bir sistem
- Bilimsel verilerin elde edilmesine açık bir sistem

Bu maddeleri çoğaltmak mümkündür. Ülkelerin mali yönetim merkezleri ve uluslararası kuruluşlar bu standartlardan daha çok verim sağlamak amacıyla çalışmalar yapmaktadırlar. Şirketler

ve ekonomik kuruluşların çalışmaları da göz ardı edilmemelidir. Uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliği artık günümüz ülkelerinin çoğunluğu tarafından benimsenen bir gerçektir.

2.1.5.Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Yirmi birinci yüzyılın başlarından itibaren muhasebe sisteminin düzenlenmesine yönelik çalışmalar hız kazanmaya başlamıştır. 1930' lu yıllardan günümüze sermaye piyasalarında ve menkul kıymetler borsalarında yaşanan her krizden sonra; kamuoyunu bilgilendirme adına birçok çalışma yapılmıştır. Mali tablolarla şeffaflığın sağlanması ve bilginin tam açıklanmasının ilk adımlarında, muhasebe standartlarının üretilmesi ve zaman içinde kalitesinin sağlanması için atılmıştır (AYBOĞA, 2002: 46). Zamanla giderek gelişen globalleşme hareketlerinin etkisi ile ortak amaçlara hizmet için standartlaşma yoluna gidilmiştir. Esas itibarıyla finansal raporlar ve bu finansal raporların oluşturulması için, teori ve uygulamaların yöntemi uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması gereğini ortaya koymuştur (KOCAMAZ, 2012: 106).

2.1.6.Uluslararası Muhasebe Standartları ve UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde işin başlamasıyla tamamlanması farklı dönemlerinde gerçekleştiğinden, Gelir Vergisi Kanunu'na göre özel bir vergilemeye tabidir. Sözleşmenin geliri ve gideri işin tamamlandığı yıl muhasebeleştirilmektedir.

Bu standardın amacı; inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır (RESMÎ GAZETE,2014: www.resmigazete.gov.tr).

2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Çalışmalarının Gelişimi

Uluslararası ticaretin gelişmesi, farklı coğrafik bölgelerdeki şirketlerin birleşerek büyümesi ve sermaye hareketlerindeki sınırının ülke boyutunu aşarak diğer ülkelere yayılması ile finansal

raporlama konusunda ülkeler arasındaki farklılıkların sorun oluşturmalarına neden olmuştur (KARAKAYA, 2014: 158).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) 1973 yılında kurulmuştur. Bu kuruluş dünya çapında muhasebe standartlarının hazırlanması ve uygulanması sürecinde finansal tabloların sunulmasında gerekli muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uyumu için çalışmalar yapmak ve bu çalışmaları kamuya açık bir şekilde yayımlamaktır (GENÇOĞLU, ÖZERHAN ve KARABINAR, 2013: 19).

2000’li yılların başlarında ABD ve bazı Avrupa ülkelerindeki büyük şirketlerde meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları birçok ülkeyi ve ekonomik durumu olumsuz yönde etkilemiştir. Dünya genelinde oluşan “Global Ekonomik Kriz”in de başlıca sebebi bu büyük şirketlerdeki devasa boyutlardaki skandallar olmuştur. Bu nedenle UMSK’nın yayınladığı bu standartlara uyulması yönünde dünya genelinde bir görüş birliği oluşmaya başlamıştır. Bu gelişmelerin akabinde, UMS /UFRS ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin (Amerikan GAAP) arasındaki farkları giderme doğrultusunda çalışmalar yapmak üzere 18 Eylül 2002 tarihinde, Norwalk Anlaşması imzalanmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması konusundaki tartışmalar 1960’larda başlamış ve bu konunun bir komite tarafından yürütülmesine yönelik öneriler ise ilk defa 1972 yılında Sydney’de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongre’sinde gündeme gelmiştir. Finansal raporlama düzenlerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan bu kuruluş Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee –IASC) ‘dir ve 1973 yılında, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gereken standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamak amacıyla kurulmuştur. Komite 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(International Accounting Standards Board-IASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır. IASB daha önce IASC tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve yorumlarını onaylamıştır. Kurul tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”nı oluşturmaktadır (DEMİRKUTLU, 2014: 160).

2.3. Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması İçin Çalışma Yapan Kuruluşlar

2000’li yıllara kadar dünyada, ülkelerin ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına “uyumlaştırma” amacına yönelik çalışmalar söz konusu olmuştur. Günümüzde geçerli eğilim olan yakınsama (convergence) ise, dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulabilmesi için, ilgili kuruluşların birlikte çalışmalarını ifade etmektedir. Son yıllarda AB, IOSCO, FASB gibi önde gelen ulusal ve uluslararası kuruluşların IASB’la birlikte yaptığı çalışmalar, bu eğilimin önemli göstergeleridir (ÇİFTÇİ ve ERSERİM, 2009: 10).

2.3.1.IASC Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri’nin önde gelen muhasebe meslek örgütlerinin oluşturduğu Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yayınlanmaktadır. UMSK, 88 ülkeden 125 meslek örgütüne hitap etmekte, Türkiye’den TMUD(Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) 1974 yılından ve TÜRMOB TMUDESK 1994 yılından beri üyedirler. Üye meslek örgütlerinin sayısı süratle artmakta olup bu standartlar muhasebede ortak dil olma özelliğine ulaşması yakın zamanda beklenmektedir (ŞENOL, 2002: 8).

2001 yılında IASC içerisinde köklü yapısal değişikliklere gidildi. Bu bağlamda adı International Accounting Standarts Board olarak değiştirilen kurul, Nisan 2001 tarihinde görevine başladı. IASB’nin 2000 yılı Mart ayında kararlaştırılan yeni tüzüğünde organizasyonun amaçları şu şekilde sıralanmıştır: (ŞENOL, 2002: 9).

- Kamu yararı gözetilerek, yüksek nitelikli, şeffaf ve mukayeseye elverişli bilgileri içeren mali tabloların hazırlanması için gerekli olan kaliteli, kolay anlaşılır ve uygulanabilir global muhasebe standartları geliştirmek,
- Bu standartların dünya çapında kabul edilmesini ve öngördükleri normlara titizlikle riayet edilmesini teşvik etmek,
- Yüksek kaliteli çözümlere ulaşabilmek için, ulusal muhasebe standartlarının IAS/IFRS’e uyumunu sağlamaktır.

2001 yılından önce yapılan değişiklikten önce IAS adı altında yayımlanan International Financial Reporting Standarts (IFRS), bugün dünyanın pek çok ülkesinde ulusal muhasebe standartlarına karşı güçlü bir rakip teşkil etmektedirler. Bu kapsamda IOSCO 2000 yılı mayıs ayında üyelerine, yabancı

şirketlerin sınır ötesi kayıt ve menkul kıymetlerin ihracı işlemlerine ancak bu şirketlerin bilançolarını IAS/IFRS esaslarına uygun olarak düzenlemeleri koşulu altında izin vermelerini önermiştir. Aynı şekilde Avrupa Komisyonu da gelecekte bilanço hukuku alanında uygulayacağı uyum stratejisinde IASB tarafından yayımlanan standartları esas almıştır. 11 Eylül 2002 tarihinde yürürlüğe giren ve kısaca IAS-Tüzüğü olarak adlandırılan tüzüğün 4. maddesi, merkezi Avrupa Birliği sınırları içerisinde bulunan ve borsada kayıtlı olan bütün şirketler için 2005 tarihi itibarıyla konsolide bilançolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenleme zorunluluğunu getirmektedir (ŞENOL, 2002: 10).

2.3.2. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği'nde (AB) muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması yönündeki ilk çalışmalar 1970'lerde başlamıştır. Bu amaçla “Şirketler Kanunu Yönergeleri” başlığıyla yayınlanan Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergelerde belirlenen ilkelerin, üye ülkelerin kendi hukuk sistemlerine dâhil edilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu yönergelerle, AB çerçevesinde muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirliği ve uyumu hedeflenmiş ve önemli katkılar sağlanmıştır. 1990 yılında düzenlenen bir konferansta AB'de muhasebe uygulamalarının uyumu ele alınmış ve bu konuda çalışmalar yapmak üzere 22 üyeden oluşan “Muhasebe Danışma Kurulu” oluşturulmuştur. Söz konusu Kurul ve AB yetkili organlarının yaptığı değerlendirmeler sonucunda, 14.11.1995 tarihinde “Muhasebe Uyum: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum” başlıklı bir bildiri yayımlanmıştır. Bildirinin önerileri şöyledir (ÇİFTÇİ ve ERSERİM, 2009: 11).

- Uluslararası faaliyet gösteren Avrupa şirketlerini muhasebe yönergeleri dışında tutmak ve bu şirketleri muhasebe standartlarında serbest bırakmak,
- Mevcut muhasebe yönergelerini güncelleştirmek,
- Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu'nu kurmak,
- Amerika ile karşılıklı muhasebe standartlarını tanıma anlaşması yapmak,
- IASB'a üye olmak

Haziran 2000'de Avrupa Komisyonu 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarını UMS ile uyumlu hazırlaması yönünde karar almıştır. 2002'de onaylanarak yürürlüğe geçmiştir (ÇİFTÇİ ve ERSERİM, 2009: 11).

2.4. Türkiye’de Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama’nın Gelişimi

1937’de uygulamaya konulan Türk Ticaret Kanunu 1956 yılında yeniden düzenlenerek günümüze kadar gelmiştir. 1950 yılında Vergi Usul Kanunu uygulamaya konulmuş ve işletmeler de sermaye piyasası henüz oluşmadığı için ve finansal tablolarını genel olarak vergi beyanında kullandıkları için vergi muhasebesi anlayışı egemen olmuştur. Türkiye’de 1950-1981 yılları arası muhasebe uygulamaları açısından vergi muhasebesi dönemi olarak kabul edilmektedir. VUK’a yönelik olarak, vergi matrahı verginin yüksek hesaplanması esasına göre düzenlenmiştir. 1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiştir (KOCAMAZ, 2012: 111).

1981 yılında Sermaye Piyasası oluşmuş ve SPK kurulmuştur. 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuştur. 1993 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde 60 üyeli Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur ve bu kurul 19 adet uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayınlanmıştır. 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulması kabul edilmiştir ve 4487 nolu kanunla TMSK kurulmuş ve 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. 2000 yılında Avrupa Birliği tarafından halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı mali tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesi onaylanmış ve Avrupa’da yeni bir dönem başlamıştır (KOCAMAZ, 2012: 111).

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimine bakıldığında, muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşların en önemlileri İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’dur (DEMİRKUTLU, 2014: 160).

2.4.1.Türkiye’de Muhasebe Standartları Kurulu

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK); 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1’inci madde ile kurulmuştur. Kurul 2002 yılından itibaren faaliyetlerine başlamıştır. TMSK tarafından belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esaslar, *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* ile 16.03.2004 tarihli ve 25404 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (TMSK, 2007: 5).

2.4.2.Kamu Gözetim Kurumu

2011 yılında TMSK Lav edilmiş olup, bu kurumun yerine daha geniş yetkilere sahip ve özerk bir yapı olarak Kamu Gözetim Kurumu (KGK) 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuştur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur. Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemektir. KGK Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur (www.kgk.gov.tr, 2015).

Kamu Gözetim Kurumu teşkilatı bünyesinde farklı görevleri yerine getiren Standartlar Daire Başkanlıkları, Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı, Gözetim ve Denetim Daire Başkanlıkları, Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, İnsan Kaynakları ve Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği ve KGK uzmanları görevlendirilmiştir.

Kurum bünyesinde çalışan KGK Uzmanlarının görevlerini ise şöyle sıralayabiliriz (www.kgk.gov.tr, 2015).

- Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının teftiş ve incelemelerini yapmak.
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının oluşturulmasına ilişkin mevzuat çalışmalarında bulunmak.
- Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme işlemlerini yapmak.

- Muhasebe ve denetim standartlarını yayımlayan uluslararası kuruluşlarla yapılan çalışmalarda Kurumu temsil etmek ve bu kuruluşlar bünyesinde oluşturulan çalışma komisyonlarında görev almak.
- Mevzuat değişikliklerini önermek, takip etmek ve düzenleme çalışmalarına katılmak.
- Mevzuatın uygulanmasına yönelik gerçek ve tüzel kişilere, kamu kurum ve kuruluşları ile ilgililere verilecek eğitim çalışmaları, konferans, kurs ve seminerlerde görev almak.

2.4.3.Kamu Gözetim Kurumunun Görevleri

2012 tarih ve 28347 no'lu Resmi Gazetede yayınlanan “*Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumunun teşkilat ve görevleri hakkında yönetmeliğin*” 4. Maddesinin 2. Bendinde KGK’nın görevleri ve yetkileri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (www.kgk.gov.tr, 2015).

- Finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu TMS’leri oluşturmak ve yayımlamak.
- TMS’lerin uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.
- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS’ler doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dâhil, uluslararası standartlarla uyumlu TMS’leri oluşturmak ve yayımlamak.
- Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, gerekli şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alınan veya iptal edilenleri Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık olacak şekilde listeler halinde ilan etmek.
- Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak amacıyla bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının yayımladığı standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve

denetlemek.

- Mevzuata aykırılıkları tespit edilen bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları hakkında uygulanacak idari yaptırımlara karar vermek, gerektiğinde bunların faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarında aranacak nitelikler ile bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş veya yetkilendirme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bunlara yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, kalite güvence sistemini oluşturmak, bu sisteme yönelik incelemelerin usul ve esaslarını belirlemek ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.
- Görev alanıyla ilgili konularda yabancı ülkelerin yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler ile mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşlarını ve denetçilerini resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alınan veya iptal edilenleri Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık olacak şekilde listeler halinde ilan etmek.
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.
- Kurumun düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.
- 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede sayılanlara ilave olarak faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre kamu yararını ilgilendiren diğer kuruluşları belirlemek.
- Görev alanıyla ilgili konularda uluslararası kuruluşlarla ve diğer ülkelerin ilgili kurumlarıyla işbirliği yapılmasına, gerektiğinde bu kuruluşlara üye olunmasına ve anlaşmaların akdedilmesine ilişkin çalışmaları yapmak.
- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.
- Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite

standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

- Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.
- Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.
- Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.
- Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak.
- Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

2.4.4.Türkiye’de Muhasebe Standartları ve Türkiye

Finansal Raporlama Standartları

Genel olarak finansal raporlamanın amacı, üçüncü kişiler yani mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Üçüncü kişiler tarafından alınan kararlar, öz kaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içerir (www.kgk.gov.tr, 2014).

Yeni Türk Ticaret Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlama yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na devredilmiştir. Kurum’un varoluş amacı “finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek” şeklinde ifade edilmektedir (KARAKAYA, 2010: 160).

Muhasebe Standartları ülkemiz mevzuatına ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ile girmiştir. Ülkemizde Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi borsada işlem yapan işletmeler UMS/UFRS ile uyumlu olan Sermaye Piyasası Kurulu Seri:XI, No: 25 Tebliğini 1.1.2005-09.04.2008 tarihleri arasında uygulamışlardır (GENÇOĞLU, ÖZERHAN ve KARABINAR, 2013: 22).

BÖLÜM 3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 11 (TMS-11) İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

26 Ekim 2005 tarihinde resmi gazetede yayınlanan ve 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Hakkında Tebliğ”de 11 numaralı İnşaat Sözleşmeleri Standadının amacı şu şekilde belirtilmiştir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

“Bu Standardın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).”

İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır (KAZIMOV, 2012: www.denetimkilavuzu.com).

3.1. İnşaat Kavramı

Medeni Kanunun 652/1 Maddesine göre ise İnşaat; “*Arsa-Arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımı ile inşaat edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır.*” Bu tanıma göre köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, demir yolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, su bentleri, maden galerileri, kanalizasyonlar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat imalatı olarak nitelendirilmektedir (YILDIRIM, 2014: www.mizanturk.com.tr).

34 sayılı Kamu İhale Kanunu “yapım” kavramı altında inşaat işlerinin tanımı yapılmıştır: “*Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, elektrik santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkama, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri.*” Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir (KAMU İHALE KANUNU, 2002).

3.2. İnşaat İş Kolları

19.12.2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İş Kolları Yönetmeliği’nde inşaat kollarının sınıf, alt sınıf ve tanımlamaları belirtilmiştir (RESMÎ GAZETE, 2012: 28502). Yönetmeliğe göre Yapı Denetim Kuruluşları da inşaat iş kollarına girmektedir. 1983 tarihli iş kolları tüzüğünde Bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri inşaat işleri olarak tanımlanmaktadır.

3.3. İnşaat Faaliyeti Türleri

İnşaat faaliyet türleri özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar olarak ikiye ayrılmaktadır. TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardında taahhüt şeklindeki inşaatlar esas alınarak standart uygulanır.

3.2.1. Özel inşaatlar

Daire, kat, dükkân, işyeri şeklinde yapı üretip, bunları satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunmaktadır. Bu işletmeler ürettikleri yapıları kendi adlarına ve satmak üzere inşa ederler. Diğer bir ifade ile esas faaliyet konuları bina, işyeri inşa edip satmak olduğundan, Özel İnşaat faaliyetinde bulunan işletmeler üretim işletmesi niteliği taşıması nedeniyle üretmiş oldukları mamullerin (Daire, kat, dükkân, işyeri) satış ve pazarlama sorumluluğu da kendilerine aittir (YILDIRIM, 2014: www.mizanturk.com.tr).

3.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaatlar

Başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt işidir ve iş hayatında inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Ancak bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için şu unsurları bulundurması gerekir (YILDIRIM, 2014: www.mizanturk.com.tr).

- İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması (iş sahibi veya ihaleye verenler)
- İşin yapılmasını üstlenen ikinci taraf (müteahhit veya taşeronlar)
- Sözleşmeye konu olan inşaat taahhüt ve onarım işinin bulunması (Yol, köprü, bina, vb.)
- İnşaat taahhüt onarım işinin belli bir ücret karşılığı yapılıyor olması gerekmektedir.

3.3.3. Taahhüt Şeklindeki İnşaat Faaliyetlerinin Ayrımı

Yapım ve Onarım işi Yıllara Yaygın olmalıdır. Bir işin yıllara yaygın olmasından kasıt, yapılan işin birden fazla takvim yılını ilgilendirmesidir. Takvim yılı 12 aylık süreyi değil, işin başladığı takvim yılından sonra gelen başka bir takvim yılında bitmesini ifade eder (İNAN, 2006: 51-65). Önceden yıllara yaygın olmayan bir yapım işi sonradan ek bir sözleşme ile yıllara yaygın hale gelebilmektedir.

3.3.3.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşleri

Yıllara yaygın yapım ve onarım işleri hem bütçenin yıllık olma, hem de verginin yıllık olma ilkesi açısından yasalarla kural dışı işlemlere tabi tutulmuş bir alandır. İnşaat - taahhüt ve onarım işinin süresi 1 yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. İnşaat taahhüt işinin başlama ve bitiş süresi sözleşmelerde belirtilir (YILDIRIM, 2014: www.mizanturk.com.tr).

Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım işleri ile ilgili önemlilik arz eden husus hesap dönemidir. Örneğin, 01.01.2013 tarihinde başlayıp, 31.12.2013’de biten bir projenin bitirilme süresi 1 yıl olmasına rağmen proje yıllara yaygın inşaat işi olarak ele alınamaz. Çünkü aynı hesap döneminde başlamış ve bitmiştir. Nitekim 30.10.2013 tarihinde başlayıp 30.05.2014 yılında tamamlanan bir projenin yapım süresi 7 ay olmasına rağmen iki takvim yılını yani iki hesap dönemini kapsamı nedeniyle, Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım işleri olarak ifade edilir.

Gelir Vergisi Kanununun maddelerinden, yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde “taahhüt” koşulu bulunduğunu çıkarmak olanaksızdır. Ancak Maliye Bakanlığının 5.1.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı özelgesinde “*Yapım ve onarım işi kavramından; taahhüt işi yapan kişilerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında, kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumlara yapılan yapım ve onarım işleri şeklindeki yorumlanması gerekir*” açıklığı getirilmiştir (İNAN, (2006), 2014, www.dergi.sayistay.gov.tr).

Bir şahıs satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel yapım işleri, taahhüt niteliği taşımadığı için, GVK’nın 42. Maddesi kapsamına girmez. Çünkü özel yapım işleri, iş bir başkasına yaptırılmadığından dolayı istisna akdi kapsamına girmez (İNAN, 2006: 51-65).

- Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Vergilendirme

193 Sayılı Gelir vergisi Kanunu 42. Maddesinde yıllara yaygın inşaat faaliyeti için gelir şu şekilde belirtilmiştir. “*Birden fazla takvim yılına sirayet eden İnşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*” Dolayısıyla gelirin ancak işin bittiği yıl tespit edilmesi özel bir vergilendirme rejimini ortaya çıkarmaktadır (ÇATIKKAŞ ve ŞUEKİNCİ, 2013: 106).

GVK 42.madde de belirtildiği gibi kar veya zarar işin fiilen bittiği yılın beyannamesinde beyan edilir. Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde GVK 44.maddesinde işin bitim tarihi “geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilmektedir.” Dolayısıyla gelir, işin fiilen bittiği yılın geliri olarak beyan edilip vergilendirilir (ÇATIKKAŞ ve ŞUEKİNCİ, 2013: 103).

Birden fazla yıla sirayet eden inşaat faaliyetinde işin devam ettiği yıllar itibariyle mali tablolara bakıldığında gelirin oluşmadığı sonucuna varılacaktır. Bu nedenle üçüncü kişiler açısından gerçek bilginin elde edilmesi söz konusu olmayacaktır. Vergi kanunlarımızda yıllara yaygın inşaat faaliyeti için düzenlenen vergilendirme rejimi muhasebenin dönemsellik ilkesi de dikkate alındığında dönemler itibariyle gerçek raporlamanın yapılmasına imkân vermemektedir.

- Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Geçici Vergi

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

- Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Vergi Kesintisi (Stopaj)

5520 sayılı KVK 15. maddesi ile 193 sayılı GVK 94. maddesi gereği yıllara yaygın inşaat faaliyetinde müteahhid firmalara hak ediş ödemeleri üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması zorunludur. İş bitiminden sonra hak ediş ödemeleri yapıldığında bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmaz. Çünkü geçici kabul yapıldıktan sonra elde edilen hak edişler, ilgili yılın beyannamesinde gösterileceğinden kesinti yapılması gerekmez (ÇATIKKAŞ ve ŞUEKİNCİ, 2013: 106).

Yapılan vergi kesintileri inşaatın tamamlandığı yıla kadar 295- nolu Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabından izlenir. İnşaatın tamamlandığı yıl 193- nolu Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabına devredilir (İNAN, (2006), Akt: ÇATIKKAŞ ve ŞUEKİNCİ, 2013:106).

- Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi

Hak ediş raporunun düzenlendiği tarihte taahhüt edilen hizmetin belli bir kısmı gerçekleşmiştir. KDV kanununun 10.maddesinin C bendinde vergiyi doğuran olayın tarifi “kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması” biçiminde yapılmıştır (ÇATIKKAŞ ve ŞUEKİNCİ, 2013: 107).

Danıştay 7. Dairesince verilen 15.10.1993 tarih ve E. No: 1992/ 4200, K.No: 1993/4107 sayılı kararda, “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan inşaat firmasının hak ediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır” denilmektedir (İNAN, (2006), Akt: ÇATIKKAŞ ve ŞUEKİNCİ, 2013: 108).

3.3.3.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat – Taahhüt Ve Onarım İşleri:

Aynı aynı takvim yılında başlayıp biten inşaat taahhüt onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılır. Yıllara yaygın olamayan işler, vergilendirme açısından genel

hükümlere göre tabidir. Başka bir ifade ile GVK 42- 43-44. Maddelerinde yer alan özel vergilendirme sisteminin kapsamına girmezler (DEMİR, 2014: www.sakaryavdb.gov.tr). Aynı takvim yılında başlayıp tamamlandığı için yıllara yaygın olmayan taahhüt işi olarak ifade edilmektedirler. Ancak yıllara yaygın olmayan inşaatın izleyen yıla sarkması durumunda vergi kesintisi tevkifatla özellik arz eden bir durumdur.

3.4. İnşaat Sözleşmesi

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) tebliğinde inşaat sözleşmesi “*Bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.*” (GÜNGÖRMÜŞ, 2014: www.fatih.edu.tr). şeklinde tanımlanmıştır.

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

Maliyet artı kâr sözleşmesi, yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

3.4.1. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

TMS 11 7.Maddesine göre bu Standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 8.Maddesine göre birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

- Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması;
- Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin

sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve

- Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.

TMS 11 9.Maddesine göre Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

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

TMS 11 10.Maddesine göre bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi, ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- 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.

3.4.2. Sözleşme Geliri

TMS 11 11.Maddesine göre sözleşme geliri aşağıdakileri içerir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
- Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
- Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
- Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

TMS 11 12.Maddesine göre sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık

sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr). Örneğin;

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

TMS 11 . 13.Maddesine göre değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder. Değişiklik sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Aşağıdaki durumlar mevcut olduğunda değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- Müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve
- Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

TMS 11 14.Maddesine göre ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilaflı değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirine ancak aşağıdaki durumlar mevcutsa dahil edilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

- Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve
- Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

TMS 11 15.Maddesine göre teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr);

- (a) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve
- (b) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

3.4.3. Sözleşme Maliyetleri

TMS 11 16.Maddesine göre sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- 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.

TMS 11 17. Maddesine göre belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri;
- İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri;
- İnşaatla 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 talepleri.

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

TMS 11 18.Maddesine göre genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içerir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- Sigorta,
- Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve
- İnşaat genel giderleri.

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatçı 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.

TMS 11 19.Maddesine göre sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 20.Maddesine göre sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdakileri içerir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- 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 amortismanı.

TMS 11 21.Maddesine göre sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

BÖLÜM 4. TMS 11'E GÖRE İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ DÜZENLEMELERİ

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 standardına göre inşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özellikleri gereği sözleşme kapsamındaki işin başlanması ile tamamlanmasının farklı muhasebe dönemlerine girmesi ve bu nedenle inşaat sözleşmeleri ile ilgili muhasebe uygulamalarındaki esas konunun; sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin, inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılması muhasebenin dönemsellik kavramının bir gereğidir (ŞEN, 2012: 85).

4.1. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 11 22.Maddesine göre bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar 36. madde doğrultusunda gider olarak muhasebeleştirilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 23.Maddesine göre sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- 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.

TMS 11 24.Maddesine göre maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

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

TMS 11 25.Maddesine göre finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 26.Maddesine göre tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı 36 ncı Paragraf doğrultusunda derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır(RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 27.Maddesine göre bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve "yapılmakta olan işler " olarak sınıflandırılır (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 28.Maddesine göre bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kar veya zararda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 29.Maddesine göre bir yüklenici işletme aşağıdakileri içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları;
- Alışveriş konusu bedeller ve
- Ödeme şekil ve koşulları.

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

TMS 11 30.Maddesine göre bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

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

Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

TMS 11 31.Maddesine göre tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir. Dahil edilmeyecek sözleşme maliyetlerine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri ve
- Yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler.

Tms 11 32.Maddesine göre bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

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

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

TMS 11 33.Maddesine göre sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı 36 ncı Paragraf uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 34.Maddesine göre müşteriden geri kazanılabilmek olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden geri kazanılabilmek olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- 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.Maddesine göre Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler 32 nci Paragraf yerine 22 nci Paragraf uyarınca muhasebeleştirilir (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

Tamamlanma yüzdesi yöntemi örnekleri:

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

Formüller:

Tamamlanma yüzdesi = Gerçekleşen kümülatif maliyet/Kümülatif maliyet+Kalan tahmini maliyet
Cari Dönem Geliri = Tam. Yüzdesi X Sözleşme Bedeli – Önceki dönemlerde muhasebeleştirilen gelir

Örnek:

XYZ İnşaat Taah.A.ş ABC köprü yolu bakım onarım işleri için 24.000 TL bedelle sözleşme yapmıştır. Projenin tahmini tamamlanma süresi 3 yıldır. Tahminlere göre inşaat maliyeti 18.000 TL'dir.

	2012	2013	2014
Yıllık Fiili Maliyet	4.500	5.400	8.100
Tahmini tamamlanma maliyeti	13.500	8.100	-
Hak ediş tutarları	5.800	6.800	11.400

Mevcut Vergi Uygulamalarına Göre Gelir Tablosu,

	2012	2013	2014
Satışlar	-	-	24.000
Satılan Malın Maliyeti	-	-	18.000
Brüt Kar	-	-	6.000

İnşaat faaliyeti 3 yıl sürmesine rağmen GVK 42. Maddesi gereği 2012, 2013 yıllarında gelir tablosu hesapları yerine iş bitimine kadar bilançonun aktif ve pasif tarafında varlık ve yükümlülük olarak takip edilir ve Projenin bitim dönemi olan 2014 yılında da gelir tablosu hesaplarına intikal etirilir.

TMS 11'e Göre hesaplama ve gelir tablosu,

2012 yılı tam.yüzdesi : $4.500/18.000 = \%25$

2012 yılı geliri : $24.000 \times 0,25 = 6.000$

2013 yılı tam.yüzdesi : $4.500+5.400/4.500+5.400+8.100 = \%55$

2013 yılı geliri : $24.000-6.000 \times 0,55 = 9.900$

2014 yılı tam.yüzdesi : $4.500+5.400+8.100/18.000 = \%100$

2014 yılı geliri : $24.000-(6.000+9.900) \times 0,100 = 8.100$

	2012	2013	2014
Satışlar	6.000	9.900	8.100
Satılan Malın Maliyeti	4.500	5.400	8.100
Brüt Kar	1.500	4.500	0

Örneğimize göre iki yöntemde de brüt kar tutarı projenin bitiminde 6.000 TL çıkmasına rağmen raporlama dönemlerinde farklılıklar söz konusudur. TMS-11 standardına göre kar veya zarar her yıl tespit edilmiştir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk ilkelerine de uygun olarak mali tablolarda raporlamıştır.

4.2. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

TMS 11 36.Maddesine göre toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 37.Maddesine göre böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;
- Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya
- Dokuzuncu Paragraf uyarınca ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı.

4.3. Tahminlerdeki Değişiklikler

TMS 11 38.Maddesine göre 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 (bkz: TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar). Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kar veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

4.4. TMS 11 İle İlgili Açıklamalar

TMS 11 39.Maddesine göre bir yüklenici işletme aşağıdaki hususları açıklar (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

- Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı;
- Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler ve
- Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.

TMS 11 40.Maddesine göre bir işletme raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdakilerden her birini açıklamak durumundadır (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr):

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

- Alınan avansların tutarı ve
- Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları.

TMS 11 41.Maddesine göre hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hakediş tutarlarıdır. Hakedişler müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

TMS 11 42.Maddesine göre bir işletme, sözleşmeye konu işle ilgili (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr);

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

TMS 11 43.Maddesine göre brüt alacak tutarı; katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarın, hak edişler toplamını aştığı devam eden tüm sözleşmeler için (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr);

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

TMS 11 44.Maddesine göre brüt yükümlülük tutarı; hak edişlerin, katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarı aştığı devam eden tüm sözleşmeler için (RESMÎ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr);

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

TMS 11 45.Maddesine göre bir işletme varsa koşullu yükümlölük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlölükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar. Koşullu yükümlölükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir (RESMİ GAZETE, 2014: www.resmigazete.gov.tr).

4.5. İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Vergi Düzenlemeleri

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin sayısal çoğunluğu finansal raporlamalarını vergi düzenlemelerine göre yapmaktadır. Ayrıca TMS / TFRS kullanmaları zorunlu olan işletmelerde vergi matrahı da vergi düzenlemelerine göre bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesinde, “birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak yine o yıl beyannamesinde gösterilir” denilerek, bu işlere ait gelir veya kurumlar vergisi işin bitimine ötelenmiştir (YILMAZ, 2014, www.isletmeiktisadi.istanbul.edu.tr).

SONUÇ

Globalleşen dünya ekonomisinde her ülkeye yönelik tek tip muhasebe uygulama standartlarının oluşturulmasının sebebi, Mali tablolar ve Muhasebe bilgilerinde uyum ve standartlaşmanın sağlanmasıdır. Muhasebe standartları finansal tablo okuyucularına dönemsel olarak şeffaf, tutarlı ve tam bilgi sunarak, finansal tablo düzenleyen muhasebecilerin çalışmalarının kalitesini yükseltmektedir. Bu standartlar çerçevesinde hazırlanan finansal tablolar da sunulan bilgiler ilerde doğabilecek sorunları en aza indirdiğinden işletme yönetimine karşı muhasebecilerin elini güçlendirecektir.

Türkiye'deki muhasebe uygulamaları genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine yönelik olduğundan bazı durumlarda yetersiz kalıp, Finansal tablo okuyucularına gerçek bilgiyi yansıtamamaktadır. Meydana gelen karmaşıklıkların giderilmesi bakımından Türkiye'de de muhasebe standartları uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye'de ticari faaliyette bulunan şirketlerin, dünyaya açılması ve diğer ülkelerden kredi temininde mali tabloların uluslararası standartlara uyumu önem kazanmaktadır. Bu kapsamda sunulan mali tabloların uluslararası standartlara uyumlu olması, küreselleşen muhasebe sisteminin yaygınlaşması, fırsatlardan her an haberdar olunması, muhasebe mesleğinin modern uygulama seviyesine ulaşması ve hizmet sunumunda diğer ülkelerle rekabet eder duruma gelmesi amaçlanmaktadır.

Türkiye ekonomisinde inşaat sektörü önemli sektörlerden biri olup, inşaat sektörü tüm ekonomik gelişmelerle etkileşim halindedir. Türk vergi mevzuatına göre, tam mükelleflerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamının vergi matrahına girmesi gerekmektedir. GVK'nın 37. Maddesinin 2. fıkrasında gayrimenkullerin alım satım ve inşa işleri ile ilgili faaliyette bulunanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardı, taahhüt şeklindeki ve yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde kullanılmaktadır. İnşaat sözleşmelerine bu standart hükümlerin uygulanması neticesinde, bir hesap döneminde beyan edilecek gelir ve gider tutarlarına yönelik karmaşıklıklar giderilmiştir. TMS 11'e göre inşaat sözleşmeleri sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kar sözleşmesi olarak iki türlü yapılmaktadır. Bu standarttaki hükümler her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanmaktadır.

Vergi mevzuatına göre yıllara sari işler ile ilgili vergi tutarı yıllara sari işin bitiminde hesaplanmakta iken, TMS 11 standardı uygulandığında bu vergi tutarı yıllara sari işler ile ilgili giderlerin gerçekleştikleri dönemde, gelirlerin ise tamamlama yüzdesi yöntemine göre gelir tablosuna aktararak vergi hesaplaması yapılmaktadır.

TMS 11 standardına göre buradaki amaç, Yıllara Sari işler ile ilgili gelir ve gider tutarlarını gerçekleştikleri dönem içerisinde iş bitmeden kar/zarar kayıt ile ilişkilendirmektir.

Dolayısıyla, Yıllara Sari işlerle ilgili TMS 11 standardı uygulanarak düzenlenen finansal tablolar, finansal tablo okuyucuları tarafından daha şeffaf ve güvenilir bulunacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR VE MAKALELER

- AYBOĞA, H. (2002). “*Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Göre Ülkemizin Durumu*”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı.8, s.39-55.
- BAŞPINAR, A. (2004). “*Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*”, Maliye Dergisi, sayı.146, ss.42-57
- BAYRAKTAR, A. (2007). “*Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*”, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, SBE. Edirne
- BOSTANCI, S. (2002). “*Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:59, Nisan-Mayıs-Haziran, s.1-8, <http://archive.ismmmo.org>, Erişim Tarihi:01.04.2015
- ÇATIKKAŞ, Ö. ŞUEKİNCİ, C. (2013) “*TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*”, Marmara Üniversitesi Yayınları
- DURAK, G. (2012) “*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 368,Ss.38-45
- GENÇOĞLU, Ümit G. ÖZERHAN, Y. KARABINAR, S. (2013) ”*Türkiye Finansal Raporlama Standartları*”, ISBN 978-605-4735-19-8, www.sausemyayinlari.com, Erişim Tarihi: 25.11.2014
- GÖK, A. (2012) “*İnşaat Sektöründe Muhasebe Ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Uygulama*”, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- İNAN, A. (2006) “*Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 60, ss.51-65, <http://dergi.sayistay.gov.tr/>, Erişim tarihi: 25.11.2014
- KOCAMAZ, H. (2012) “*Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci*”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 2, Sayı 2
- SANLI, N. (2002) “*Global Muhasebe Standartları*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı.60 <http://archive.ismmmo.org>, Erişim Tarihi:01.04.2015
- ŞEN, İlker, K. (2012) “*TMS11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi*”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:16.Sayı:2, ss.83-94, <http://idari.cu.edu.tr/>,

Erişim Tarihi: 25.11.2014

şENOL, H. (2005) “*Ulusal Ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Varlıkların Değerlemesi: SM ve SMMM’lerin Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, SBE, Isparta

YILMAZ, F. (2009) “*TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi*”, Yönetim Dergisi, Yıl:20, Sayı: 64, <http://isletmeiktisadi.istanbul.edu.tr/>, Erişim Tarihi: 27.11.2014

ERDOğAN, M. , ELİTAş,C. , ERKAN, M. , AYDEMİR,O , (2014) “*Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası*”, Gazi Kitapevi, ANKARA,TÜRKİYE, 9

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

YILDIRIM, O. “*TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Mevcut Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Kapsamında Değerlendirilmesi,*” http://www.mizanturk.com.tr/Akademi/Akademi_114201322949404.pdf, Erişim Tarihi: 25.11.2014

“*TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardı,*” <http://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 26.11.2014

GÜNGÖRMÜş, A. H. BOYAR, E. “*TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi(Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti,*” <http://www.fatih.edu.tr/>, Erişim Tarihi: 27.11.2014

“*İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Hakkında Tebliğ,*” Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 27.11.2014

KAZIMOV, R. (2012) *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri*, <http://denetimkilavuzu.com/>, Erişim Tarihi: 27.11.2014

GİB, “*193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,*” <http://www.gib.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 27.11.2014

EK-1 TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN UYGULAMA

Tms 11 İnşaat Sözleşmesi Standardının Mevcut Vergi Uygulamasına İlişkin Örnek Uygulama;

Yüklenici Kartal İnş. Taah. San. Tic. A.Ş. 2012 yılında inşaatını üstleneceği işler ile ilgili aşağıda belirtilen inşaat sözleşmelerini imzalamıştır.

Yüklenici söz konusu inşaat sözleşmeleri sabit fiyatlı sözleşmeler olup, sözleşme maliyet bedelleri güvenilir bir biçim de mühendisler tarafından belirlenmiş ve aşağıda belirtilmiştir.

Yüklenici firmanın inşaatını üstlendiği “Medikal Klinik Projesi, KSA” projesi hariç geri kalan tüm işler Yıllara sari İnşaat sözleşmeleridir.

Tablo 1 Yapılan sözleşme bilgileri

Proje Adı	Sözleşme Süreleri	Sözleşme Bedeli	Sözleşme Maliyeti	Kümülatif Kar
Medical Klinik Projesi, KSA	02.2012 - 10.2012	18.000.000	16.920.000	1.080.000
Hastane Projesi, Türkiye	01.2012 - 08.2013	76.000.000	72.877.598	3.122.402
Hastane Projesi, Irak	03.2012 - 10.2013	19.200.500	17.826.057	1.374.443
Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator	04.2012 - 08.2013	75.100.690	70.594.649	4.506.041
Köprü, Yollar ve Gecitler Projesi, Irak	02.2012 - 11.2013	59.000.100	55.460.094	3.540.006
Öğrenci Yurdu Projesi, Irak	06.2012 - 06.2014	66.000.000	62.937.600	3.062.400
Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak	03.2012 - 08.2014	155.120.100	145.812.894	9.307.206
Karayolu Projesi, Tripoli, Libya	08.2012 – 10.2015	36.100.500	33.876.710	2.223.790
Toplam		504.521.890	476.305.601	28.216.288

Yüklenici, Kartal İnş. Taah. San. Tic. A.Ş. yıllar itibariyle projelere ilişkin katlanılacak maliyet tutarlarını, yıllara sâri şekilde belirlemiş ve bu projelere ilişkin tamamlanma yüzdelerini, raporlama dönemlerine kadar yapılan işlere ilişkin katlanılan maliyetleri sözleşme maliyetlerine oranlayarak hesaplamıştır. Ayrıca sözleşme dönemleri boyunca projelerin maliyetlerinde her hangi bir sapmanın oluşmadığı tespit edilmiştir.

İnşaatı gerçekleştirilecek olan projelere ait yüklenilecek olan maliyet tutarları aşağıdaki tabloda belirtilmiş olup, ilgili olan raporlama dönemlerinde finansal tablolara gider olarak kaydedilecektir.

Tablo 2 Yıllar İtibariyle Maliyet Tutarları

Yıllar İtibariyle Maliyet Tutarları				
Proje Adı	2012	2013	2014	2015
Medical Klinik Projesi, KSA	16.920.000	-----	-----	-----
Hastane Projesi, Türkiye	40.014.095	32.863.503	-----	-----
Hastane Projesi, Irak	8.556.508	9.269.549	-----	-----
Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator	30.127.198	40.467.451	-----	-----
Köprü, Yollar ve Gecitler Projesi, Irak	23.453.564	32.006.530	-----	-----
Öğrenci Yurdu Projesi, Irak	18.612.000	22.334.400	21.991.200	-----
Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak	35.250.146	56.867.029	53.695.720	-----
Karayolu Projesi, Tripoli, Libya	4.411.481	11.877.065	8.815.743	8.772.422
Toplam	177.344.992	205.685.526	84.502.662	8.772.422

İnşaatı gerçekleştirilecek olan projelerin yıllar itibariyle tamamlanma yüzdeleri aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 3 Tamamlanma Yüzdeleri

Tamamlanma Yüzdeleri					
Proje Adı	2012	2013	2014	2015	Toplam
Medical Klinik Projesi, KSA	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%
Hastane Projesi, Türkiye	54,91%	45,09%	0,00%	0,00%	100,00%
Hastane Projesi, Irak	48,00%	52,00%	0,00%	0,00%	100,00%
Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator	42,68%	57,32%	0,00%	0,00%	100,00%
Köprü, Yollar ve Gecitler Projesi, Irak	42,29%	57,71%	0,00%	0,00%	100,00%
Öğrenci Yurdu Projesi, Irak	29,57%	35,49%	34,94%	0,00%	100,00%
Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak	24,17%	39,00%	36,83%	0,00%	100,00%
Karayolu Projesi, Tripoli, Libya	13,02%	35,06%	26,02%	25,90%	100,00%

Tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak, Yüklenici Kartal İnş.Taah.San.Tic.A.Ş üstlendiği projelere ait gelir tutarlarını, ilgili raporlama dönemlerinde aşağıdaki tablodaki gibi finansal tablolarına gelir olarak intikal ettirilecektir.

Tablo 4 Hasılat Tutarları

Hasılat Tutarları				
Proje Adı	2012	2013	2014	2015
Medical Klinik Projesi, KSA	18.000.000	----	----	----
Hastane Projesi, Türkiye	41.728.478	34.271.522	----	----
Hastane Projesi, Irak	9.216.241	9.984.259	----	----
Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator	32.050.210	43.050.480	----	----
Köprü, Yollar ve Geçitler Projesi, Irak	24.950.600	34.049.500	----	----
Öğrenci Yurdu Projesi, Irak	19.517.617	23.421.141	23.061.242	----
Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak	37.500.155	60.496.839	57.123.106	----
Karayolu Projesi, Tripoli, Libya	4.701.067	12.656.718	9.394.440	9.348.275
Toplam	187.664.368	217.930.459	89.578.788	9.348.275

Yüklenici, Kartal İnş. Taah. San. Tic .AŞ'nin inşaatını üstlendiği proje maliyet ve hasılat tutarları yıllar itibariyle yukarıda yer alan (tablo 2 ve tablo 4) tablolarda belirtilmiştir.

Bu çerçevede vergi uygulaması, “Tms 11” Standardı kapsamının mevcut mevzuat hükümleri ile karşılaştırılarak raporlama dönemlerinde oluşan verginin etkisi aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir.

Tablo 5 Brüt Karlılık Hesaplaması

Brüt Karlılık Hesaplaması								
Proje Adı	2012 Yasal	2012 TMS 11	2013 Yasal	2013 TMS 11	2014 Yasal	2014 TMS 11	2015 Yasal	2015 TMS 11
Medical Klinik Projesi, KSA	1.080.000	1.080.000	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Hastane Projesi, Türkiye	-----	1.714.383	3.122.402	1.408.019	-----	-----	-----	-----
Hastane Projesi, Irak	-----	659.733	1.374.444	714.711	-----	-----	-----	-----
Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator	-----	1.923.012	4.506.041	2.583.028	-----	-----	-----	-----
Köprü, Yollar ve Geçitler Projesi, Irak	-----	1.497.036	3.540.006	2.042.970	-----	-----	-----	-----
Öğrenci Yurdu Projesi, Irak	-----	905.617	-----	1.086.741	3.062.400	1.070.042	-----	-----
Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak	-----	2.250.009	-----	3.629.810	9.307.206	3.427.386	-----	-----
Karayolu Projesi, Tripoli, Libya	-----	289.586	-----	779.654	-----	578.697	2.223.790	575.854
Toplam	1.080.000	10.319.376	12.542.892	12.244.933	12.369.606	5.076.125	2.223.790	575.854
Ticari (Yasal) Kar	1.080.000	-	12.542.892	-	12.369.606	-	2.223.790	-
TMS 11'e göre Kar	-	10.319.376	-	12.244.933	-	5.076.125	-	575.854

Projelere ait vergisel etki “Tms 11” Standardı ve mevcut vergi mevzatı kapsamında yıllar itibariyle aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 6 Mevzuat ve Tms 11 Açısından Vergisel Etki

	2012	2013	2014	2015
Ticari Kar –Yasal	1.080.000	12.542.892	12.369.606	2.223.790
TMS 11'e göre Kar	10.319.376	12.244.933	5.076.125	575.854
Fark	(9.239.376)	297.959	7.293.481	1.647.936
Vergisel etkisi (Vergi Oranı %20)	(1.847.875)	59.592	1.458.696	329.587

Yüklenici, Kartal İnş. Taah. San. Tic. A.Ş'nin, Vergi Usul Kanunu'na tabi mali tablolarının UFRS'ye uygun olarak "Tms 11" standardı kapsamında çevrilmesi sonucunda, dönem kar/zarar tutarları projenin tamamlanma yüzdeleri dikkate alınarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla şirketin, Vergi Usul Kanunu'na tabi mali tablolarındaki dönem kar/zarar tutarları proje bitimine göre ilişkilendirilirken, "TMS 11" standardı kapsamında tamamlanma yüzdelerine göre dönem kar/zararı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle "V.U.K." ile "TMS 11" arasındaki bu dönem kar'ı farkı şirketin vergi yükümlülüğüne etki etmiştir.

Nitekim 2012 yılında 1.847.875 TL vergi yükümlülüğü var iken daha sonraki yıllarda bu tutar vergi varlığına dönüşmüştür. Oysaki V.U.K'a tabi mali tablolarda proje bitimine göre mali tablo kar'ı belli olduğundan vergi yükümlülüğü daha sonraki yıllarda doğmaktadır.

Projelere ait Ertelenmiş vergi hesaplamaları "Tms 11" Standardı kapsamında yıllar itibariyle aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

31.12.2012 Ertelenmiş Vergi Hesaplaması

	TMS 11	Düzeltilmiş	Fark	Vergi Oranı 20%
350 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hak...	169.664.368		-169.664.368	-33.932.874
170 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Maly...	160.424.992		160.424.992	32.084.998

Olasılık

Kısa vadeli varlıklar:	-1.847.875	100%	-1.847.875
Uzun Vadeli Varlıklar:	0	100%	

31.12.2012 -1.847.875

Fark -1.847.875

31.12.2013 Ertelenmiş Vergi Hesaplaması

	TMS 11	Düzeltilmiş	Fark	Vergi Oranı 20%
350 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hak...	217.930.459		-217.930.459	-43.586.092
170 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Maly...	205.685.526		205.685.526	41.137.105
Olasılık				
Kısa vadeli varlıklar:	-2.448.987	100%		-2.448.987
Uzun Vadeli Varlıklar:	0	100%		
31.12.2013				-2.448.987
31.12.2012				-1.847.875
Fark				-601.111

31.12.2014 Ertelenmiş Vergi Hesaplaması

	TMS 11	Düzeltilmiş	Fark	Vergi Oranı 20%
350 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hak...	89.578.788		-89.578.788	-17.915.758
170 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Maly...	84.502.662		84.502.662	16.900.532
Olasılık				
Kısa vadeli varlıklar:	-1.015.225	100%		-1.015.225
Uzun Vadeli Varlıklar:	0	100%		
31.12.2014				-1.015.225
31.12.2013				-2.448.987
Fark				1.433.762

31.12.2015 Ertelenmiş Vergi Hesaplaması

	TMS 11	Düzeltilmiş	Fark	Vergi Oranı 20%
350 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hak...	9.348.275		-9.348.275	-1.869.655
170 Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Maly...	8.772.422		8.772.422	1.754.484
Olasılık				
Kısa vadeli varlıklar:	-115,171	100%		-115,171
Uzun Vadeli Varlıklar:	0	100%		
				31.12.2015 -115,171
				31.12.2014 -1.015.225
				Fark 900,054

Yüklenici, Kartal İnş.Taah.San.Tic.A.Ş 'nin İnşaatını tamamladığı tümprojelere ait hesaplamalar, Tms 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

01.01.2012-31.12.2012 Dönem Sonu TMS 11 'e Göre Muhasebe Kayıtları

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2012-31.12.2012.....		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri Hs.	169.664.368	
	350 01 Hastane Projesi, Türkiye	41.728.478	
	350 02 Hastane Projesi, Irak	9.216.241	
	350 03 Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator	32.050.210	
	350 04 Köprü, Yollar ve Gecitler Projesi, Irak	24.950.600	
	350 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak	19.517.617	
	350 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak	37.500.155	
	350 07 Karayolu Projesi, Tripoli, Libya	4.701.067	
1	600 Yurt İçi Satışlar Hs.		41.728.478
	600 01 Hastane Projesi, Türkiye		41.728.478
	601 Yurt Dışı Satışlar Hs.		127.935.890
	601 02 Hastane Projesi, Irak		9.216.241
	601 03 Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator		32.050.210
	601 04 Köprü, Yollar ve Gecitler Projesi, Irak		24.950.600
	601 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak		19.517.617
	601 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak		37.500.155
	601 07 Karayolu Projesi, Tripoli, Libya		4.701.067
	Satışların Tms 11'e göre muhasebeleşmesi 2012 Yılı.....		

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2012-31.12.2012.....		
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs.(-)	160.424.992	
	622 01 Hastane Projesi, Türkiye	40.014.095	
	622 02 Hastane Projesi, Irak	8.556.508	
	622 03 Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator	30.127.198	
	622 04 Köprü, Yollar ve Geçitler Projesi, Irak	23.453.564	
	622 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak	18.612.000	
	622 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak	35.250.146	
	622 07 Karayolu Projesi, Tripoli,Libya	4.411.481	
2	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Mal. Hs.		160.424.992
	170 01 Hastane Projesi, Türkiye		40.014.095
	170 02 Hastane Projesi, Irak		8.556.508
	170 03 Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator		30.127.198
	170 04 Köprü, Yollar ve Geçitler Projesi, Irak		23.453.564
	170 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak		18.612.000
	170 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak		35.250.146
	170 07 Karayolu Projesi, Tripoli,Libya		4.411.481
	..Maliyetlerin Tms 11'e göre muhasebeleştirilmesi 2012 Yılı..		

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2012-31.12.2012.....		
3	801 Ertelenmiş Vergi Gideri Hs.	1.847.875	
	482 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hs.		1.847.875
	Ertelenmiş Vergi Kaydı 2012 Yılı.....		

2012 Yılı Kar Tablosu

Yasal Kar	:	1.080.000
"Tms 11" Karı	:	10.319.376
Yasal Kar İle "Tms 11" Kar Farkı	:	(9.239.376)

01.01.2013-31.12.2013 Dönem Sonu TMS 11 'e Göre Muhasebe Kayıtları

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2013-31.12.2013.....		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri Hs.	169.664.368	
	350 08 Medical Klinik Projesi, KSA	169.664.368	
1	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Mal. Hs.		160.424.992
	170 01 Hastane Projesi, Türkiye		160.424.992
	570 Geçmiş Yıl Karları Hs.		9.239.376
	2012 Tms 11'e göre Muhasebeleştirmeden Doğan Kar'ın 2013 Yılında Taşınması.....		

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2013-31.12.2013.....		
	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri Hs.	217.930.459	
	350 01 Hastane Projesi, Türkiye	34.271.522	
	350 02 Hastane Projesi, Irak	9.984.259	
	350 03 Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator	43.050.480	
	350 04 Köprü, Yollar ve Gecitler Projesi, Irak	34.049.500	
	350 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak	23.421.141	
	350 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak	60.496.839	
	350 07 Karayolu Projesi, Tripoli, Libya	12.656.718	
2	600 Yurt İçi Satışlar Hs.		34.271.522
	600 01 Hastane Projesi, Türkiye		34.271.522
	601 Yurt Dışı Satışlar Hs.		183.658.937
	601 02 Hastane Projesi, Irak		9.984.259
	601 03 Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator		43.050.480
	601 04 Köprü, Yollar ve Gecitler Projesi, Irak		34.049.500
	601 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak		23.421.141
	601 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak		60.496.839
	601 07 Karayolu Projesi, Tripoli, Libya		12.656.718
	Satışların Tms 11'e göre muhasebeleşmesi 2013 Yılı.....		

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2013-31.12.2013.....		
	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs.(-)	205.685.527	
	622 01 Hastane Projesi, Türkiye	32.863.503	
	622 02 Hastane Projesi, Irak	9.269.549	
	622 03 Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator	40.467.451	
	622 04 Köprü, Yollar ve Geçitler Projesi, Irak	32.006.530	
	622 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak	22.334.400	
	622 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak	56.867.029	
	622 07 Karayolu Projesi, Tripoli,Libya	11.877.065	
3	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Mal. Hs.		205.685.527
	170 01 Hastane Projesi, Türkiye		32.863.503
	170 02 Hastane Projesi, Irak		9.269.549
	170 03 Hastane ve 25 Yataklı Klinik Projesi, Ekvator		40.467.451
	170 04 Köprü, Yollar ve Geçitler Projesi, Irak		32.006.530
	170 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak		22.334.400
	170 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak		56.867.029
	170 07 Karayolu Projesi, Tripoli,Libya		11.877.065
	..Maliyetlerin Tms 11'e göre muhasebeleştirilmesi 2013 Yılı..		

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2013-31.12.2013.....		
	801 Ertelenmiş Vergi Gideri Hs.	601.111	
4	570 Geçmiş Yıl Karları Hs.	1.847.875	
	482 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hs.		2.448.987
	Ertelenmiş Vergi Kaydı 2013 Yılı.....		

2013 Yılı Kar Tablosu

Yasal Kar	12.542.892
"Tms 11" Karı	12.244.933
Yasal Kar İle "Tms 11" Kar Farkı	297.959

01.01.2014-31.12.2014 Dönem Sonu TMS 11 'e Göre Muhasebe Kayıtları

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2014-31.12.2014.....		
1	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri Hs. 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Mal. Hs. 570 Geçmiş Yıl Karları Hs. <i>.....2013 Tms 11'e göre Muhasebeleştirmeden Doğan Kar'ın 2014 Yılında Taşınması.....</i>	217.930.459 	 205.685.526 12.244.933

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2014-31.12.2014.....		
2	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri Hs. 350 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak 350 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak 350 07 Karayolu Projesi, Tripoli, Libya 601 Yurt Dışı Satışlar Hs. 601 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak 601 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak 601 07 Karayolu Projesi, Tripoli, Libya <i>.....Satışların Tms 11'e göre muhasebeleşmesi 2014 Yılı.....</i>	89.578.788 23.061.242 57.123.106 9.394.440 	 89.578.788 23.061.242 57.123.106 9.394.440

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2014-31.12.2014.....		
3	622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs.(-) 622 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak 622 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak 622 07 Karayolu Projesi, Tripoli, Libya 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Mal. Hs. 170 05 Öğrenci Yurdu Projesi, Irak 170 06 Öğrenci Yurdu Projesi, Kerbela, Irak 170 07 Karayolu Projesi, Tripoli, Libya <i>..Maliyetlerin Tms 11'e göre muhasebeleştirilmesi 2014 Yılı..</i>	84.502.663 21.991.200 53.695.720 8.815.743 	 84.502.663 21.991.200 53.695.720 8.815.743

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2014-31.12.2014.....		
4	570 Geçmiş Yıl Karları Hs. 801 Ertelenmiş Vergi Gideri Hs. 482 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hs. <i>Ertelenmiş Vergi Kaydı 2014 Yılı</i>	2.448.987	1.015.225 1.433.762

2014 Yılı Kar Tablosu

Yasal Kar	:	12.369.606
"Tms 11" Karı	:	5.076.125
Yasal Kar İle "Tms 11" Kar Farkı	:	7.293.481

01.01.2015-31.12.2015 Dönem Sonu TMS 11 'e Göre Muhasebe Kayıtları

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2015-31.12.2015.....		
1	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri Hs. 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Mal. Hs. 570 Geçmiş Yıl Karları Hs. <i>2014 Tms 11'e göre Muhasebeleştirmeden Doğan Kar'ın 2015 Yılında Taşınması</i>	89.578.788	84.502.662 5.076.125

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	01.01.2015-31.12.2015.....		
2	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri Hs. 350 07 Karayolu Projesi, Tripoli, Libya 601 Yurt Dışı Satışlar Hs. 601 07 Karayolu Projesi, Tripoli, Libya <i>Satışların Tms 11'e göre muhasebeleşmesi 2015 Yılı</i>	9.348.275 9.348.275	9.348.275 9.348.275

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
3	01.01.2015-31.12.2015..... 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs.(-) 622 07 Karayolu Projesi, Tripoli,Libya 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Mal. Hs. 170 07 Karayolu Projesi, Tripoli,Libya ..Maliyetlerin Tms 11'e göre muhasebeleştirilmesi 2015 Yılı..	8.772.422 8.772.422	8.772.422 8.772.422

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
4	01.01.2015-31.12.2015..... 570 Geçmiş Yıl Karları Hs. 801 Ertelenmiş Vergi Gideri Hs. 482 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hs. Ertelenmiş Vergi Kaydı 2015 Yılı.....	1.015.225	900.054 115.171

2015 Yılı Kar Tablosu

Yasal Kar	2.223.790
"Tms 11" Karı	575.854
Yasal Kar İle "Tms 11" Kar Farkı	1.647.936

ÖZGEÇMİŞ

Celil UYUMAZ, 1988 yılında Kastamonu’da doğmuştur. 1994-2002 yılları arasında İlk ve orta öğrenimini İstanbul-Beyoğlu Kaptanpaşa İlk Öğretimini, 2002-2006 yılları arasında İstanbul-Beyoğlu Anadolu Ticaret ve Meslek Lisesi’nde Dış Ticaret bölümünü okuyarak lise öğrenimini tamamladıktan sonra, 2008 yılında Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Muhasebe ve Denetim bölümünü tamamlamıştır. Daha sonra 2010 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme bölümünde lisans eğitimini tamamlamıştır. Mayıs 2012’ de girdiği Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Başlatma Sınavı’ nda başarılı olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajyerliği ünvanını almıştır. Muhasebe ve denetim alanındaki mesleğine 2008 Özel bir Yeminli Mali Müşavirlik ofisinde başlamış olup, birleşme sonucu kurulan Bağımsız denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Şirketinde çeşitli pozisyonlarda denetçi olarak görevinin başındadır.