

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

**TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDA
MUHASEBE UYGULAMALARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gökhan MİSKET

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA

TEMMUZ – 2014

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDA
MUHASEBE UYGULAMALARI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gökhan MİSKET

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Bu tez 11/07/2014 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirligi ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR	BAŞARILI	SKBinar
Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA	BAŞARILI	NKaraca
Yrd. Doç. Dr. Sinan ESEN	BAŞARILI	SESEN

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Gökhan MİSKET

01.06.2014

ÖNSÖZ

Bu tezin yazılması aşamasında, çalışmamı sahiplenerek titizlikle takip eden danışmanım Yrd. Doç. Dr. Nevran Karaca'ya içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Üzerimdeki emeklerinden dolayı sevgili anne, baba ve eşime sonsuz şükranlarımı sunarım. Bu tez çalışmamı oğlum Adil Emin Misket'e ithaf ederim.

Gökhan MİSKET

01.06.2014

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iv
TABLO LİSTESİ	v
ÖZET	vi
SUMMARY	vii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: İNŞAAT KAVRAMI VE İNŞAAT TÜRLERİ	5
1.1. İnşaat ve İmalat Kavramı	5
1.2. İnşaat Faaliyetlerine İlişkin Kavramlar	6
1.2.1. İşveren	6
1.2.2. Müteahhit (Yüklenici)	6
1.2.3. Taşeron	6
1.2.4. Hakediş	7
1.2.5. İhale	7
1.2.6. Teklif	8
1.2.7. Sözleşme	8
1.2.8. Teminat	8
1.2.9. İşin Başlama Tarihi	9
1.2.10. İşin Bitim Tarihi	9
1.2.11. Geçici ve Kesin Kabul	9
1.3. Vergi Hukuku Yönünden İnşaat Türleri	10
1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaatlar	10
1.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar	11

1.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri (YYİÖİ)	16
1.4.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergisel Boyutu.....	16
1.4.2. YYİÖİ' de Gelirin Tespit Yöntemleri.....	22
1.4.3. Türk Vergi Mevzuatına Göre TDHP Çerçevesinde YYİÖİ Muhasebe Uygulaması	25
2. BÖLÜM: TMS- 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI	37
2.1. TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelemesi	38
2.1.1. Amaç	41
2.1.2. Kapsam.....	41
2.1.3. Tanımlar	42
2.1.4. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi	43
2.1.5. Sözleşme Geliri	44
2.1.6. Sözleşme Maliyetleri.....	49
2.1.7. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	54
2.1.8. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.....	56
2.1.9. Yapılmakta Olan İşler	61
2.1.10. Sözleşme Maliyetine Dahil Edilmeyecek Hususlar	67
2.1.11. Belirsizliğin Ortadan Kalkması.....	69
2.1.12. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	69
2.1.13. Tahminlerdeki Değişiklikler	69
2.1.14. Açıklama	72
2.1.15. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler.....	78
2.1.16. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü.....	79

3. BÖLÜM: TMS 11 KAPSAMINDA MUHASEBE UYGULAMALARI.....	81
3.1. TMS 11 Kapsamında Tekdüzen Hesap Planının Analizi.....	81
3.2. TMS 11 Kapsamında Örnek Muhasebe Uygulaması	84
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	96
KAYNAKÇA	99
ÖZGEÇMİŞ.....	104

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KGK	: Kamu Gzetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
KİK	: Kamu İhale Kanunu
Md.	: Madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RG	: Resmi Gazete
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
Sy.	: Sayılı
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
YYİÖİ	: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Örnek 1 Kapsamında Stopaj ve Vergi Hesabı	18
Tablo 2: Örnek 2 Kapsamında Stopaj ve Vergi Hesabı	18
Tablo 3: Örnek 3' teki Stopaj Mahsup Uygulaması.....	20
Tablo 4: Bordro Hesabı.....	30
Tablo 5: Taşeron KDV ve Kesinti Hesabı	31
Tablo 6: Birden Fazla YYİÖİ Olması Durumunda Ortak Genel Gider Dağıtımı.....	34
Tablo 7: YYİÖİ le Başka İşlerin Beraber Yapılması Durumunda Ortak Genel Gider Dağıtımı.....	35
Tablo 8: YYİÖİ arasında Ortak (Müşterek) Amortismanların Dağıtımı	36
Tablo 9: Ek Ödeme Taleplerinin Sözleşme Geliri Olarak Kabul Edilme Noktasındaki Durumu.....	48
Tablo 10: Örnek 8' deki Firma Hasılat Tutarının Dağılımı	51
Tablo 11: Örnek 8'deki GYG Yükleme Oranı Hesabı.....	52
Tablo 12: Örnek 8' deki GYG Payları Hesabı	52
Tablo 13: Örnek 13' e Göre Gelir ve Kar Hesabı (Katlanılan Sözleşme Maliyetlerinin Öngörülen Toplam İnşaat Maliyetlerine Oranı Esası).....	57
Tablo 14: Örnek 9' a Göre Gelir ve Kar Hesabı (Fiziki Tamamlanma Oranı Esası).....	60
Tablo 15: TMS 11' e Göre Dönem Maliyeti Hesabı.....	61
Tablo 16: Örnek 13' e Göre TMS 11' e Uygun Yapılmakta Olan İşler Hesabı (Katlanılan Sözleşme Maliyetlerinin Öngörülen Toplam İnşaat Maliyetlerine Oranı Esası)	62
Tablo 17: Örnek 13' e Göre TMS 11' e Uygun Yapılmakta Olan İşler Hesabı (Fiziki Tamamlanma Oranı Esası)	64
Tablo 18: Örnek 16' ya Göre İnşaat Sözleşmesinin Maliyet ve Tamamlanma Oranı Hesabı	70
Tablo 19: Toplam Kümülatif ve Döneme Ait Maliyetin Hesaplanması	71
Tablo 20: Örnek 16'ya Göre Dönem Karı ve Kümülatif Kar Tutarlarının Hesabı	71
Tablo 21: TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Yüklenici Firmaların İlgili Sözleşmelere İstinaden Yapmaları Gereken Dipnot Açıklamaları	72
Tablo 22: Örnek 17' ye Göre Brüt Alacak Tutarı Hesabı	74
Tablo 23: Örnek 18' e Göre Brüt Yükümlülük Tutarı Hesabı	75
Tablo 24: Örnek 19' a Göre Sözleşme Gelir ve Maliyet Hesabı	76
Tablo 25: Örnek 19' a Göre TMS 11 Uyarınca Yapılması Gereken Dipnotlar (Açıklamalar)	77
Tablo 26: Örnek 20' ye Göre Karşılık Tutarı Hesabı(31.12.2012 İtibariyle)	79
Tablo 27: TMS 11 Bağlamında TDHP' de Belirtilmiş Hesaplar	81
Tablo 28: TMS 11 Bağlamında TDHP ve MSUGT Karşısında TMS 11' in Öngördüğü Muhasebeleştirme Esasları Arasındaki Farklar.....	82
Tablo 29: TMS 11 Kapsamında Kullanılması Önerilen Hesaplar	83
Tablo 30: Örnek 21' e Göre Tamamlanma Yüzdesi Hesabı.....	85
Tablo 31: Örnek 21' a Göre Brüt Alacak ve Yükümlülük Tutarı Hesabı.....	95
Tablo 32: Örnek 21' e Göre TMS 11 Uyarınca Yapılması Gereken Dipnot Açıklamaları.....	95

Tezin Başlığı: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebe Uygulamaları	
Tezin Yazarı: Gökhan Misket	Danışman: Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA
Kabul Tarihi: 11.07.2014	Sayfa Sayısı: vii (ön kısım) + 104 (tez)
Anabilimdalı: İşletme	Bilimdalı: Muhasebe ve Finansman
<p>Mevcut yerel mevzuatın muhasebe ve finansal raporlama noktasında firmaların paydaşlarına ve özellikle uluslararası yatırımcılara karşılaştırılabilir ve denetime uygun raporlama ihtiyaçlarına cevap verememesinden dolayı Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçe tercümelemleri olan Türkiye Muhasebe Standartları ülkemizde yayınlanmıştır. Yayınlanan bu standartların ölçek olarak önemli ve kamu yararını ilgilendiren firmalardan başlayarak uygulanması ve firmaların uyum sürecinde muhasebe kayıt ve raporlama konularında bilinç düzeylerinin yükseltilmesi amaçlanmaktadır.</p> <p>Türkiye’de yerel mevzuat uyarınca, İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması GVK’ da açıklandığı şekliyle “Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi” ne uygun olarak yapılmaktadır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise işin Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” esas alarak inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetler ile ilgili finansal tablo kullanıcılarına daha doğru bilgiler sunmak amaçlanmıştır.</p> <p>Bu çalışmada, TMS 11- İnşaat Sözleşmesi Standardının getirdiği yeniliklerin ve önem arz eden hususların Standart metni üzerinden açıklanması ve Standart’ ta geçen kavramların, örnek uygulamalar kapsamında somutlaştırılması amaçlanmıştır. TMS uygulaması için mevcut TDHP kapsamında önerilen hesap adlarına yer verilmiş ve Standart uygulamasında farklı hesap ve açıklamalarının kullanılmasının önüne geçilmesinin faydalı olacağı düşüncesine yer verilmiştir.</p>	
Anahtar Kelimeler: TMS 11, İnşaat Sözleşmeleri, Tamamlanma Yüzdesi, Yapılmakta Olan İşler	

Title of Thesis: Accounting Applications According to TMS-11 Construction Contracts

Author: Gökhan Misket

Supervisor: : Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA

Date: 11.07.2014

Nu. of pages: vii (pre text) + 104 (main body)

Department: Business Administration

Subfield : Accounting and Finance

Because of the inefficiency of existing local financial legislation in terms of fulfilling the needs of the comparability and conformity of financial reporting to audit requirements for the shareholders and international investors, the translation of the International Accounting Standards (IAS) are published in Turkish language as Turkish Accounting Standards (TMS). Starting the application of the TMS from important companies by size-such as Joint Stock Companies- it is targeted in the meantime to increase the level of awareness in terms of accounting and reporting.

In Turkey, according to local laws and regulations, accounting and reporting of construction contracts are made in accordance with “Completed Contract Method” which is regulated in Income Tax Law (locally called GVK). However, Turkish Accounting Standards 11: Construction Contracts (translation of IAS 11) based on the “Percentage of Completion Method” aims to provide more accurate information about cost and revenues for users of the financial reports.

In this work, it is aimed to analyze (based on the text of the Standard itself) the new applications brought by TMS 11- Construction Contracts and by the help of the examples given and calculations we tried to concretize the terms and definitions mentioned inside the Standard. In order to insure the standardization of the account names and codes used to comply with TMS, we have emphasized the need of the modification of the Chart of Accounts used in Turkey (TDHP).

Keywords: TMS 11, Construction Contracts, Percentage of Completion, Work in Progress

GİRİŞ

Korumacı ve kapalı ekonomi anlayışının terk edilmesiyle günümüzde uluslararası ticaret gelişerek tüm ülkeler için ekonomik, politik ve stratejik olarak büyük önem arz eder boyuta gelmiştir. Dünya Ticaret Örgütü'nün 2002 rakamlarıyla Örgüt üyesi ülkelerin toplam mal ihracatları 17,9 trilyon Amerikan Dolarına ulaşmıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrası 1948 yılında ise söz konusu ithalat 59 milyar Amerikan Dolarıdır. Bir başka ifadeyle geçen 64 yılda Dünya dış ticareti yaklaşık olarak 300 katına çıkmıştır. Bu rakamlar Dünyanın neredeyse tamamının açık ve yarı açık ekonomi modelleri sayesinde birbiriyle iç içe ve etkileşim halinde olduğunun bir göstergesidir.

Söz konusu gelişmeler aynı zamanda sermaye dolaşımını da kolaylaştırmış ve gerek uzun vadeli gerekse sıcak para olarak adlandırılan fon akımları yoluyla uluslararası fon dolaşımını ülke ekonomileri için çok önemli hale gelmiştir. Öyle ki gelişmekte olan ülkeler gereksinim duydukları uluslararası fonları çekebilmek için yarış haline girmişlerdir. Uluslararası sermayenin Türkiye için arz ettiği önemi vurgulamak açısından 2013 Aralık ayında Borsa İstanbul'daki yabancı yatırımcıların toplam borsa değeri içerisindeki payının %63 düzeyinde olduğunu ifade etmek uygun olacaktır.

Günümüzde bu denli iç içe geçmiş ve etkileşim halindeki para ve sermaye piyasaları; her bakımdan şeffaf, denetlenebilir, aynı kural ve kaideleri takip eden muhasebe ve raporlama sistemlerini uygulamayı zorunlu kılmaktadır. Zira para kaynaklarını elinde tutan kurumsal ve bireysel yatırımcılar, yatırım kararlarını alırken en çok da işlemlerini uluslararası geçerliliği olan standartlar kapsamında kayıt altına alan ve yine finansal raporlarını bu standartlar çerçevesinde hazırlayan şeffaf ve sorgulanabilir işletmeleri tercih etmektedir.

Bu kapsamda Dünya'daki ekonomik ve siyasi birliklerin üyeleri olan ülkelerin birlik içindeki diğer ülkelerle ve diğer birliklerin üyesi olan ülkelerin müktesebatlarının yakınsaması kaçınılmazdır. Bu nedenle birçok ülkede hükümetler muhasebe ve raporlama standartlarının en yaygın ve kabul göreni durumundaki Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını kendi dillerine çevirerek uygulanmasını teşvik etmekte veya mecburi kılmaktadır.

Türkiye de bu bağlamda üyelik adaylığı çerçevesinde müzakereler yürüttüğü Avrupa Birliği ile müktesebatını uyumlu hale getirmek gayesiyle gerekli düzenlemeleri yaparken ilgili kurumlar vasıtasıyla söz konusu finansal raporlama standartlarının oluşturulması, yayımlanması ve uygulamaya yönelik düzenlemeleri yapılması amacıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 660 Sy. KHK'nin 2 Kasım 2011 tarihli RG'de yayınlanmasıyla kurulmuştur. KGK kendisinden önce bu görevi yürütmekte olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) yayınladığı muhasebe ve raporlama standartlarını da içerecek şekilde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) güncel halleriyle yayınlanması ve uygulanmasını sağlamaktadır.

Türkiye'de ilgili kurumlar tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarından aynen çevrilerek yayımlanmaktadır. Bu standartların uygulanması teşvik edilmekte, bir takım kurumların ise uygulaması zorunlu kılınmaktadır.

Her ne kadar yürürlüğe girmeden üzerinde yapılan değişikliklerle TMS uygulama zorunluluğu noktasında kapsamı ilk haline oranla büyük ölçüde daraltılan Yeni TTK, KGK'nin standartların uygulatılması konusundaki geniş yetkisine vurgu yapılmaktadır. Türkiye'de standartlara olan aşinalık arttığı oranda ve yetkin meslek mensupları ve denetçiler yetiştirildikçe kapsamın genişletilerek uygulamaların tabana yayılması beklenir.

Çalışmanın Önemi

Türkiye'de standartlara olan aşinalık arttığı oranda ve yetkin meslek mensupları ve denetçiler yetiştirildikçe kapsamın genişletilerek uygulamaların tabana yayılması mümkün olabilecektir. Bu kapsamda standartların uygulanmasına ilişkin olarak yapılacak örnek uygulamalar önem kazanmaktadır. Bu örneklerin özellikle piyasa uygulamalarını yansıtacak şekilde yapılandırılması standartları uygulayacak olanlara yol göstermesi bakımından faydalı olacaktır.

Bu kapsamda çalışmada Türkiye'nin lokomotif sektörlerinden biri olan inşaat sektörüne ilişkin olarak TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında yapılması gereken muhasebe uygulamalarının detaylı olarak incelenmesi hedeflenmektedir.

TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde Tamamlanma Yüzdesi Yönteminin kullanılmasını öngörmektedir. Yöntem, işin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyetlerin tespitine ve böylece gelir ve giderin gerçekleştikleri hesap dönemlerine dağıtılmasına, böylece ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlamaktadır (Gücenme, Gençoğlu ve Diğerleri, 2013: 630).

O halde standardın uygulanmasıyla ilgili döneme ilişkin gelir ve maliyetin doğru tespiti hedeflenmektedir. Bu noktada standardın sorunsalı inşaat taahhüt işletmelerinin yıllara yaygın inşaat sözleşmesinden elde edilen gelir ve maliyetlerin yine aynı sözleşme doğrultusunda yürütülen inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilip ilişkilendiremeyeceği, ilişkilendirebilecekse de bunun nasıl gerçekleştireceğidir. Bu bağlamda çalışmada ilgili inşaat işiyle ilgili gelir ve maliyetlerin tespitine yönelik örneklere yer verilmiştir.

Çalışmanın Amacı

Çalışmada, TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri standart hükümleri çerçevesinde yapılması gereken hesap ve kayıtların gösterilmesi, böylece örnek uygulamalar bağlamında ilgililere katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada öncelikle, inşaat faaliyetleriyle ve TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri standardıyla ilgili literatür taramasına yer verilmiştir. Söz konusu literatür bilgileri ışığında örnek olaylar kurgulanmış ve Standart hükümlerine uygun olarak muhasebe işlem ve kayıtları yapılmıştır.

Çalışmanın İçeriği

Çalışma, “İnşaat Kavramı ve İnşaat Türleri”, “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı” ve “TMS 11 Kapsamında Muhasebe Uygulamaları” olmak üzere üç alt başlıktan oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, inşaat sektörüne ilişkin kavram ve hususların tanıtılması amacıyla; inşaat kavramı, imalat kavramı, inşaat türleri gibi genel bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca mevcut muhasebe uygulamalarının TMS 11 kapsamında yapılması

gereken muhasebe işlem ve kayıtlarından ayrıldığı noktaları göstermek amacıyla mevcut muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında yapılması gereken muhasebe işlem ve kayıtlarına ışık tutmak amacıyla standart hükümleri detaylı şekilde anlatılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise inşaat sözleşmelerine ilişkin örnek uygulamalar tasarlanmış ve bu örnek uygulamalar kapsamında TMS 11 hükümleri çerçevesinde yapılması gereken işlem ve kayıtlara yer verilmiştir.

Bu tez çalışmasında TMS- 11 İnşaat Sözleşmeleri incelenecek olup standardın uygulamasına örnekler verilerek standardın amaçları ve Türkiye'deki mevcut uygulamaya getirdiği yenilikler örneklendirilecektir.

1. BÖLÜM: İNŞAAT KAVRAMI VE İNŞAAT TÜRLERİ

Bu bölümde, inşaat sektörüne ait temel kavramların tanıtılması amacıyla inşaat kavramı, inşaat faaliyetlerine ilişkin temel kavramlar ve inşaat türleri anlatılmıştır. Bölümde ayrıca mevcut muhasebe uygulamalarının TMS 11 kapsamında yapılması gereken muhasebe işlem ve kayıtlarından ayrıldığı noktaları göstermek amacıyla mevcut muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

1.1. İnşaat ve İmalat Kavramı

İnşa kelimesi, malzeme ve işçilik kullanarak bir gayrimenkulün meydana getirilmesi sürecindeki tüm faaliyetleri içine alan bir addır (Öcal ve Diğerleri, 2003: 3). İnşaat ise inşa halindeki bir yapıyı ifade etmektedir (www.tdk.org.tr).

İnşaat kavramı, hukuk sistemi içinde farklı şekillerde tanımlanmıştır. 3194 sayılı İmar Kanunu' nun beşinci maddesinde yapı tabiri karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler olarak tanımlanmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. maddesinde “yapım” kavramı altında inşaat işleri; 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 olarak tanımlanmıştır.

İnşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır (İşkolları Yönetmeliği, 2012). İnşaat, malzeme ve işçilik kullanılarak meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tamamını kapsamaktadır (Kızılot, 2014: 42).

İnşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu spor alanlarının yapımı gibi her çeşit

yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır (İşkolları Yönetmeliği, 2012).

1.2. İnşaat Faaliyetlerine İlişkin Kavramlar

İnşaat faaliyetleri ile ilgili temel kavramlar aşağıda ayrı ayrı açıklanmıştır.

1.2.1. İşveren

Mülkiyeti kendisine ait bir yapının inşaatı ile ilgili olarak bir sözleşme ile belirli bir bedel karşılığında müteahhit kişi veya kişileri görevlendiren kişi veya kuruluşlar inşaat sahibi veya işveren olarak adlandırılır. İşveren kamu veya özel, tüzel veya gerçek kişi olabilir.

1.2.2. Müteahhit (Yüklenici)

Belirli bir bedel karşılığında, iş sahiplerinin inşaatlarının yapımını üstlenen gerçek ve tüzel kişiler olarak da tanımlayabileceğimiz müteahhitler, tek kişi işletmesi, kişi ortaklığı veya sermaye ortaklığı şeklinde faaliyet gösterebilirler (Benligiray, 1981: 10).

Yüklenici olarak da tanımlanan müteahhit; belirli bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz olarak inşaat isini ihale eden kurum veya kişilere karşı inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir (Çankaya, 2003: 20).

Yüklenici olarak da ifade edilen bu kişiler bir işin yapımını tek başlarına üstlenebilecekleri gibi, diğer (yurtiçi ve yurtdışı) yüklenicilerle birlikte işin yapımını üstlenebilirler. Özellikle yapımında ileri teknoloji, uzmanlık, teknik bilgi ve büyük sermaye gerektiren baraj, havaalanı, liman, otoyol gibi büyük inşaatların yapımında bir araya gelerek İş ortaklığı -Ortak girişim- Konsorsiyum adı verilen ortaklıklar oluşturdukları görülmektedir (Şenlik, 2007: 4-5).

1.2.3. Taşeron

Müteahhit yapımını üstlendiği bir inşaatın belirli bir bölümünü veya bölümlerini o konularda uzmanlaşmış firmalara yaptırmaktadırlar. Projelerin belirli kısımlarını yapan bu ikinci dereceden inşaatçılara taşeron denilmektedir (Şenlik, 2007: 11).

İnşaat taahhüt işletmelerinin taşeron kullanmalarının nedenleri ise şunlardır (Şenlik, 2007: 5-6):

Taşeron işletmeler belli alanlarda uzmanlaşmış elemanlara sahiptirler. Bu nedenle yaptıkları işleri daha kaliteli ve ekonomik olarak yaparlar. İnşaat işletmelerinin bünyesinde uzman bulundurmaları, onlara her zaman iş olanakları sağlamayacaklarından ekonomik değildir.

İnşaatların belli bölümlerinin yapımı özel makine ve teçhizat gerektirmektedir. Bu tür işleri yapacak iş makinelerini satın almak yerine taşeronlara yaptırmak daha az maliyetli olmaktadır.

Özellikle inşaat taahhüt ve onarım işleri riskli bir faaliyet alanıdır. İşin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi riskin dağıtılmasına imkân verir.

İnşaat işleri büyük sermaye gerektirmektedir. Örneğin iş makineleri parkının oluşturulması için büyük sermayeye ihtiyaç duyulmaktadır. İnşaat işlerinin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi bu sermaye yetersizliğinin giderilmesine olanak sağlamaktadır.

1.2.4. Hakediş

Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından o ana kadar gerçekleştirilen kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine “hakediş” denilmektedir (Yıldırım, 2008: 6).

Hakedişler, müteahhitlerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanmak üzere işyerine getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını; hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimini ve tutarını; sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır (Şenlik, 2007: 6). Başka bir ifadeyle hakediş, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri birden fazla yıllara sarkan inşaat işlerinin üstlenilmesi nedeniyle işler yapıldıkça müteahhit tarafından yüklenici firmaya verilen istihkak tutarıdır (Şen, 2007).

1.2.5. İhale

Kamu İhale Kanunu(KİK) Madde 4’ te tanımlandığı şekliyle ihale: yazılı usul ve şartlarla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemlere verilen addır.

İdarenin müteahhidi seçmek amacıyla, isteklilerin en uygun önerisini kabul etmesine ihale denilmektedir. Bu seçimde açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi ve uygun fiyat gibi unsurlar gözetilir (Kızılot, 2014: 62).

Eksiltmelerde uygun bedel, tahmin edilen bedeli geçmemek üzere, önerilen bedellerin en düşük olanıdır. Ancak, yapılan karşılaştırma sonucunda idare için daha yararlı olacağı anlaşılan öneri uygun bedel olarak kabul edilebilir (Kızılot, 2014: 62).

İdarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki usullerden biri uygulanır (Kızılot, 2014: 62):

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

1.2.6. Teklif

KİK Madde 4'teki tanıma göre Teklif: Bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde isteklinin idareye sunduğu fiyat teklifi ile değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgileri ifade etmektedir.

1.2.7. Sözleşme

Sözleşme KİK Madde 4'te Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinde idare ile yüklenici arasında yapılan yazılı anlaşma olarak tanımlanmıştır.

1.2.8. Teminat

Bir işin yapılmasının üstlenilmesi, gerçekleşecek bir alacağın veya geri almak üzere verilen değerlerin karşılığını temin gayesi ile sözleşme gereği olarak alınan değerlerdir (Şenlik, 2007: 14).

Teminat olarak kabul edilecek değerler KİK Madde 34' te aşağıdaki şekliyle sayılmıştır;

- Tedavülde bulunan Türk parası,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler,

- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektuplarını bildirebilirler.

1.2.8.1. Geçici Teminat

KİK Madde 32’ de belirtildiği şekliyle kamu ihalelerinde teklif bedelinin asgari % 2 azami % 4 ’ü oranında geçici teminat alınır.

1.2.8.2. Kesin Teminat

KİK Madde 43’ de belirtildiği şekliyle kamu ihalelerinde Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır.

1.2.9. İşin Başlama Tarihi

Taahhüt işlerinde işin başlama tarihi; yapılan sözleşmede yer teslimi öngörülmüşse yer teslim tarihi değilse işin fiilen başladığı tarihtir. Bunların hiçbiri belirtilmemişse sözleşmenin imza tarihi işin başlama tarihi olarak kabul edilir.

1.2.10. İşin Bitim Tarihi

GVK Madde 44 uyarınca taahhüt işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan durumlarda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihidir.

1.2.11. Geçici ve Kesin Kabul

Sözleşme konusu inşaat işi tamamlandığında, yüklenicinin başvurusuyla yapılan ön inceleme sonrasında idare tarafından yapılan kabule “Geçici Kabul” denir. Geçici kabul sırasında oluşturulan komisyonun tespit ettiği eksikliklerin giderilmesi sonrasında yüklenicinin başvurusu ile yapılan inceleme sonrasında işverence yapılan kabule “Kesin Kabul” denir. Her iki kabul için de tutanak düzenlenir (Alagöz, 2008: 10).

1.3. Vergi Hukuku Yönünden İnşaat Türleri

İnşaatlar değişik kriterlere göre sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalara göre ilgili inşaat işinin tabi olduğu vergi mevzuatı değişmekte aynı şekilde TMS uygulaması karşısındaki konumu belirlenmektedir.

İnşaatlar fiziksel özelliklerine göre genel olarak menkul ve gayrimenkul inşaatları olarak sınıflandırılabilir. Vergi mevzuatı açısından inşaat türleri aşağıdaki Tablo 1. deki gibi ele alınabilir.

İnşaat türlerinden menkul inşaatlar baraka, kulübe vb. gibi geçici süreli kullanımlar için ve taşınabilir özellikteki inşaatları içine alır. İnşaat şantiyelerinde yapım süresince kullanılan prefabrike yapılar bu tür inşaatlardır. Bu inşaatlar inşa edenin mülküdür ve tapu kaydı gerekmez (Şenlik, 2005: 2).

İnşaat sözcüğü genel olarak taşınmaz inşaatı (gayrimenkul) olarak kullanılmaktadır. Gayrimenkul inşaatlarının alt türlerini aşağıdaki gibi verebiliriz. Bu tür inşaatlar; bina inşaatlarından baraj ve otoyol inşaatlarına tüm taşınmaz inşaatlarını kapsamaktadır. Çoğu zaman ileri düzeyde teknik bilgi ve fiziksel donanım gereksinimi isteyen inşaat faaliyetleridir.

Vergisel anlamda inceleyeceğimiz inşaatlar ise Özel İnşaatlar ve Taahhüt Şeklindeki İnşaatlardır. Bu inşaat türleri ayrı başlıklar altında ele alınmıştır.

1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaatlar

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

Müteahhit sıfatıyla gerçek veya tüzel kişiler kendi nam ve hesabına yapıp sattıkları daire ve işyerleri mamul niteliğindedir (Alptürk, 2005: 78).

Özel inşaat işletmelerinde inşaat faaliyeti, bir üretim faaliyeti olarak kabul edilir ve işletmeler inşaat faaliyetini kendi adlarına gerçekleştirirler. İnşaat faaliyeti devam ettiği sürece, yapılan işler işletme aktifinde yarı-mamul hesabında izlenirken; tamamlanan

işler, mamul stokları olarak kabul edilir. Bu tür işletmeler, yapmış oldukları inşaatların bir kısmını veya tamamını inşaat bitmeden veya bittikten sonra, topluca veya birimlere ayırarak kar elde etmek amacı ile satarlar.

Özel inşaatlarda dikkat edilmesi gereken konu, inşaatı gerçekleştiren kişi ya da kurumun inşa edilen varlığı kendi nam ve hesabına yapıyor olması, dolayısıyla gerçekleştirdiği üretim üzerinde sahiplik hakkının bulunması gerekmektedir. Arsanın mülkiyetinin inşaat sahibi gerçek kişi ya da kuruma ait olması veya başkasının mülkiyetinde bulunması inşaatın özel inşaat olmasına engel değildir (Çankaya, 2003: 385).

1.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyeti, inşaat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı Sözleşmede belirlenen şartlar altında bir yapıyı meydana getirmek üzere yaptıkları inşaat faaliyetleridir. Konutlar ve ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar ve özel uzmanlık alanı isteyen inşaat faaliyetleri taahhüt şeklindeki inşaatla örnek olarak gösterilebilir (Çankaya, 2003: 19).

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmektir (Kızılot, 2014: 59).

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanununun 355. maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi; istisna bir akittir ki, onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder (Kızılot, 2014: 60).

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

- 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, vs.)

Yukarıda sayılı üç unsura ek olarak ücret unsuru eklenebilir (Çankaya, 2003: 19).

İnşaat taahhüt işletmeleri ile nam ve hesabına yapı inşa edilen işveren arasında istisna akdi hükümleri geçerliken, özel inşaat işletmelerinde işletme ile müşteri arasında satış akdi hükümleri uygulanır (Alagöz, 2008: 5).

Taahhüt şeklindeki inşaatlar için özel sektör tarafından yaptırılan inşaatlar noktasında sözleşme serbestisi söz konusu iken Kamu tarafından yaptırılan taahhüt işlerinde belli usul ve içerik mecburiyeti vardır. Bu hususlar KİK’te açıklanmaktadır.

1.3.2.1. Emanet Usulü

Bir inşaat ve onarım işinin, araya bir müteahhit girmeksizin, idare veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafından yaptırılmasıdır. Emanet usulü yürürlükten kaldırılan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu’nun 81. Maddesinde yer almaktaydı. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda ise emanet usulü veya benzeri nitelikte bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durum, emanet usulünün kaldırıldığı anlamında yorumlanmamalıdır. (Kızılot, 2014: 61)

1.3.2.2. İhale Usulü

İdarenin müteahhidi seçmek amacıyla, isteklilerin en uygun önerisini kabul etmesine ihale denilmektedir. Bu seçimde açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi ve uygun fiyat gibi unsurlar gözetilir (Kızılot, 2014: 62).

Eksiltmelerde uygun bedel, tahmin edilen bedeli geçmemek üzere, önerilen bedellerin en düşük olanıdır. Ancak, yapılan karşılaştırma sonucunda idare için daha yararlı olacağı anlaşılan öneri uygun bedel olarak kabul edilebilir (Kızılot, 2014: 62).

KİK Madde 18’ e göre idarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki usullerden biri uygulanır:

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

- Pazarlık usulü,

1.3.2.2.1. Açık İhale Usulü

KİK Madde 19' a göre Açık İhale Usulü bütün isteklilerin teklif verebildiği bir ihale usulüdür. Açık ihale usulünde belirli bir sayıda teklif gelmesi şartı bulunmamaktadır. İhaleye sadece bir teklif verilmesi halinde bile ihale yapılabilmektedir. İhaleye verilen tekliflerin tamamının reddedilmesi veya ihaleye hiç teklif verilmemesi hallerinde ihale iptal edilmektedir.

1.3.2.2.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

KİK Madde 20' ye göre, belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür. İşin özelliğinin uzmanlık ve ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi bu usule göre yaptırılabilir (Kızılot, 2014: 62).

Ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda yeterli bulunmayan adaylara da yeterli bulunmama gerekçeleri yazılı olarak bildirilir. İşin niteliğine göre rekabeti engellemeyecek şekilde KİK 40. Maddeye uygun olarak belirlenen ve ihale dokümanı ile davet mektubunda belirtilen değerlendirme kriterlerine göre tekliflerin değerlendirilmesi yapılarak ihale sonuçlandırılır. İhaleye davet edilebilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif veren istekli sayısının üçten az olması halinde ihale iptal edilir. Teklif veren istekli sayısının üçten az olması nedeniyle ihalenin iptal edilmesi durumunda, ihale dokümanı gözden geçirilerek varsa hatalar ve eksiklikler giderilmek suretiyle, ön yeterliği tespit edilen bütün istekliler tekrar davet edilerek ihale sonuçlandırılabilir. Belli istekliler arasında ihale usulünün en önemli özelliği, ihaleye katılacakların ön yeterlilik değerlemesine tabi tutulması ve işin uzmanlık ya da ileri teknoloji gerektirmesidir. Bu usulün diğer bir özelliği ise ihaleye davet edilen veya teklif verenler açısından bir alt sınır öngörülmüş olmasıdır (Kızılot, 2014: 63).

1.3.2.2.3. Pazarlık Usulü

Pazarlık Usulü, KİK Madde 4' te , “ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul” şeklinde tanımlanmıştır

KİK 21. Maddesinde pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı belirlenmiştir. Buna göre; Bu haller;

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

1.3.2.3. Fiyat Saptama Şekilleri

İnşaat sözleşmeleri; işveren ile müteahhit arasında belirlenen fiyat hesaplama yöntemine göre düzenlenir. Bu yöntemler;

- Birim fiyatlı usulü
- Maliyet artı kar usulü
- Götürü fiyatlı usulü
- Karma fiyat usulü olarak sayılabilir.

1.3.2.3.1. Birim Fiyat Usulü

Her bir inşaat aktivitesinin birim üretim fiyatlarının tespit edilip kontrat tutarının mevcut birim fiyatlar ile iş için yapılacak toplam üretilecek birim sayısının çarpılmasıyla sözleşmenin tutarı hesaplandığı yöntemdir. Genel olarak uygulamada kullanılan yöntemdir. Her bir iş kaleminin fiyatlarından yola çıkarak maliyet ve kar analizine imkân veren bir yöntemdir.

İş süresince düzenlenen istihkak raporlarında başlanıldığı tarihten itibaren yapılan işi ölçülerek her ünite birim fiyatları ile değerlendirilir. Global olarak istihkak tutarı hesaplanır. Her istihkaktan bir önceki istihkak tutarı düşülür ve kalan değer üzerinden müteahhidin eksiltme indirimi de düşülmek suretiyle o devrenin brüt istihkak bedeli bulunur (Kızılot, 2014: 71).

1.3.2.3.2. Maliyet Artı Kar Usulü

Maliyet artı kar yöntemi; müteahhit tarafından iş için öngörülen ve işveren tarafından kabul edilen maliyet tutarının üzerine yine karşılıklı mutabık kalınan oranda veya tutarda bir karın müteahhite ödenmesini öngören sözleşmelerdir.

Kamu ve özel işverenler tarafından kullanılan bu yöntemde müteahhitin maliyet olarak idareye sundukları giderlerinin idarece denetime ve kontrole açık olduğu bu bağlamda ucu açık ve suiistimale açık uygulamaların önüne geçildiği belirtilmelidir.

Genellikle Anglo- Sakson kökenli ülkelerde ve büyük uluslararası ihalelerde kullanılan bir yöntemdir.

Başlangıçta inşaat maliyetleri global olarak hesaplanmasına karşın sonradan meydana gelecek değişikliklere göre de kar marjı ayarlanabilmektedir. Yükleniciye ödenecek kesin kar tutarı işin bitiminde tüm maliyetler ortaya çıktığında netleşmektedir (Kızılot, 2014: 72).

Maliyet artı kar yerine Maliyet artı ücret şeklinde uygulamasına da rastlanmakta; bu durumda kar oranı yerine anlaşılan bir tutarda ödeme işveren tarafından müteahhite yapılmaktadır.

Maliyet artı kar yöntemi genel olarak maliyetlerin inşaatın başında tam olarak öngörülemediği durumlarda ve ülke riskinin yüksek olduğu ülkelerde yabancı inşaat firmalarının ilgisini yükseltmek için kullanılmaktadır. Sözleşme yönetimin iyi yapıldığı ve idare ile yapılan maliyetlerin kabulü noktasında sorun yaşanmadığı sürece müteahhit açısından sözleşmenin kar ile neticelenmesi beklenir.

1.3.2.3.3. Götürü Fiyat Usulü

Götürü fiyat usulünde işin tamamı veya bir bölümü için sabit bir tutar yapım fiyatı olarak saptanır. İş bittiğinde müteahhite ödenecek tutar değişmediğinden müteahhit için esnek olmayan ve risklerin yönetilmesi zor olan bir yöntemdir.

1.3.2.3.4. Karma Fiyat Usulü

Yukarıda sözü edilen yöntemlerin karma olarak uygulandığı fiyat saptama yöntemidir. Örnek olarak bir üst limit belirlenmiş olan maliyet artı kar yöntemi verilebilir. İşveren her halükarda kontrat için üst sınır olarak bir tutar belirleyebilir bu tutarı aşan maliyetleri kabul etmeyeceğini belirtebilir.

1.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri (YYİÖİ)

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri; belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında inşaat taahhüt işine dayanan ve yapısı itibarıyla bir takvim yılı içinde bitirilmesi mümkün olmayan, inşaat, hafriyat, baraj, yol, köprü, tünel, metro gibi taahhüt ve onarım işlemleridir (Aşker, 2006: 64).

İnşaat işleri doğası gereği çoğu zaman yapım süresi inşaatın başladığı hesap dönemini aşan birden fazla hesap dönemi boyunca devam eden bir durum arz etmektedir. Bu özellikleri dolayısıyla yıllara sâri inşaat işleri vergi mevzuatımızca özel bir şekilde ele alınmış olup vergi kanunlarındaki ilgili hükümler uyarınca vergisel durumları belirlenmiş olur.

1.4.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergisel Boyutu

Gelir Vergisi Kanunu' nun 42'inci maddesinde, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir. Tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde

gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar” demektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’ nun 42. Maddesi gereği yıllara yaygın bir inşaat işinin vergilendirilebilmesi için, aşağıda sıralanmış olan unsurların var olması gerekmektedir.

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

Yukarıda verilen kanun metninde de net bir şekilde görüldüğü üzere ülkemizdeki mevzuat yıllara yaygın inşaat işleri için gelir vergisi açısından beyan döneminin inşaat işinin bitirildiği dönem olarak öngörmektedir. Bununla ilgili olarak GVK 44’ üncü maddesi aşağıdaki gibidir.

“İnşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.”

Diğer yandan Maliyenin vergi tahsilatı gereksinimi ve ödenecek verginin işin bitiği dönem beyan edilip ödenmesi durumunda enflasyon dolayısıyla meydana gelecek aşınmalardan gelir kaybına uğramamak için yıllara sari inşaat işleri ile ilgili hakediş ödemelerinden kesinti yapılarak vergi dairesine ödenir. Bu husus 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer almaktadır.

Söz konusu kesinti oranı 3/2/2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 3 olarak belirlenmiştir.

Örnek 1: KVK 15. Md. Uyarınca Avans Ödemeleri Üzerinden Yapılan Stopaj Uygulaması

YAP İnşaat taahhüt işletmesi 2011 yılında yapımına başladığı yıllara yaygın okul inşaatı için işverenden 15.000 TL avans almıştır. Alınan avans ödemesinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 1:Örnek 1 Kapsamında Stopaj ve Vergi Hesabı

Gelir Vergisi kesintisi	15.000 X %3	450
Damga Vergisi kesintisi	15.000 X ‰ 8,25	123,75
Kesinti Toplamı		573,75

Alınan hakediş avansının muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

K. No			
1	100 Kasa	14.426,25	
	295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs.	450	
	740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	123,75	
	740.00 Okul İnşaatı		
	740.00.001 Damga Vergisi		
	440 Alınan Sipariş Avansları		15.000
	Alınan Hakediş Avansı Kaydı		

Örnek 2: KVK 15. Md. Uyarınca Hakediş Ödemeleri Üzerinden Yapılan Stopaj Uygulaması

Örnek 1'deki YAP Firması 2012 yılında 50.000 TL +KDV tutarında hakediş düzenlemiş ve söz konusu hakedişler işverence onaylanmıştır. 2011 yılında alınan avansın tamamı 2012 yılı hakedişinden mahsup edilmiştir. Avansın mahsubu ve hakedişin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Tablo 2: Örnek 2 Kapsamında Stopaj ve Vergi Hesabı

Hakediş tutarı		50.000
KDV	50.000 X %18	9.000
GV Stopajı	50.000 X %3	1.500
Damga Vergisi	50.000 X ‰ 8,25	412,5
Avans mahsubu		15.000

K. No			
1	440 Alınan Sipariş Avansları 340 Alınan Sipariş Avansları Alınan Avansın Kısa Vadeye Alınması	15.000	15.000
2	120 Alıcılar 340 Alınan Sipariş Avansları 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs. 740 Hizmet Üretim Maliyeti (Damga Vergisi) 740.00 Okul İnşaatı 740.00.001 Damga Vergisi 350 YYİÖİ Hakediş Hs. 391 Hesaplanan KDV Hakediş ve Avans Mahsubu Kaydı	42.087,5 15.000 1.500 412,5	50.000 9.000

1.4.1.1. Vergilendirme Dönemi

YYİÖİ' de vergi işin bittiği GVK 44. Maddesinde yukarıda sayılan işin bittiği dönemde hesaplanan kar üzerinden tespit edilir. Dolayısıyla Türkiye vergi mevzuatına göre işin devam ettiği dönemlerde kar hesabı yapılmaz.

Örneğin 2012 yılında başlayan ve 2014 yılında teslim edilen bir YYİÖİ için 2012,2013 yılları için kar hesabı yapılmaz işin teslim edildiği 2014 yılı beyannamesinde işin tamamı için bir kar hesabı yapılır. Hesap edilen kar 2014 yılı Gelir Vergisi ödeme dönemi içerisinde ödenir. İnşaatın devam ettiği süre boyunca müteahhitten yapılan gelir vergisi stopajları 2014 yılı beyannamesinde mahsup edilecektir.

1.4.1.2. Beyanname Verilme Zorunluluğu

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar inşaatın devam ettiği sürece, bu işlerle ilgili olarak kâr veya zarar beyanında bulunmazlar. Ancak, kâr veya zarar beyanında bulunmaması beyanname verilmez anlamı taşımaz. Dolayısıyla, iş bitmemiş bile olsa, mükellefler beyannamelerini vermek zorundadırlar.

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

Ayrıca, kanun yıllara yaygın inşaat işinin ne zaman bitmiş olacağını da düzenlemiştir. GVK' ya göre, bir işin bitmiş olması için geçici kabul tutanağının idare tarafından onaylanması yeterlidir. Dolayısıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde işin bitimi için kesin kabulün olması beklenmemekte, işin idarece kabul edildiği tarihin işin bitim tarihi olarak kabul etmektedir (Usul, 2012: 13-14).

1.4.1.3. Stopaj Mahsubu

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kesilen Gelir Vergisi, işin tamamlanmasından sonra beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. Ancak, burada dikkat etmemiz gereken konu, her inşaat veya onarım işine ilişkin kesilen vergiler, ancak o iş için beyan edilen vergiden indirilebilir. Dolayısıyla, A işi için kesilen vergi, ancak A işi için beyan edilen vergiden indirilebilir. Aynı işletmeye ait olsa da veya aynı neviden iş olsa da B işinden beyan edilen vergiden indirilemez. Eğer yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sırasında kesilen vergi stopajının tutarı işi bitiminden sonraki hesaplanan vergiden fazla çıkarsa, aradaki fark mükellefin bir yıl içinde yazılı başvurusu üzerine kendisine ödenir (Usul, 2012: 14).

Örnek 3: Stopaj Mahsup Uygulaması

Yapar İnşaat AŞ yürütmekte olduğu yıllara sari köprü inşaatı ile ilgili olarak işverence 2011-2013 yılları arasında Tablo 3'te verilen tutarlarda gelir vergisi stopajı yapılmıştır. 2013 yılı sonu itibariyle iş tamamlanmış ve geçici kabul tutanağı işverence imza edilmiştir. Kesinti tutarlarının mahsubu Tablo 3 teki tutarlar üzerinden yapılacaktır.

Tablo 3: Örnek 3' teki Stopaj Mahsup Uygulaması

	2011	2012	2013	Toplam İş Sonu
Hakediş Tutarı	50.000	150.000	100.000	300.000
GV Stopajı (%3)	1.500	4.500	3.000	9.000
GV Matrahı (İş tesliminde beyan edilen- 2013 KV Beyanı)				50.000
Kurumlar Vergisi (%20)				10.000
Mahsup edilecek Stopaj				9.000
Ödenecek KV				1.000

Yıllar itibariyle hakediş, stopaj ve mahsup kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

K. No	2011 Yılı Kayıtları /		
1	120 Alıcılar	57.087,5	
	295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs.	1.500	
	740 Hizmet Üretim Maliyeti (Damga Vergisi)	412,5	
	740.00 Okul İnşaatı		
	740.00.001 Damga Vergisi		
	350 YYİÖİ Hakediş Hs.		50.000
	391 Hesaplanan KDV		9.000
	Hakediş ve Stopaj Kaydı		
K. No	2012 Yılı Kayıtları /		
1	120 Alıcılar	171.262,5	
	295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs.	1.237,5	
	740 Hizmet Üretim Maliyeti (Damga Vergisi)	4.500	
	740.00 Okul İnşaatı		
	740.00.001 Damga Vergisi		
	350 YYİÖİ Hakediş Hs.		150.000
	391 Hesaplanan KDV		27.000
	Hakediş ve Stopaj Kaydı		
K. No	2013 Yılı Kayıtları /		
1	120 Alıcılar	114.175	
	295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs.	825	
	740 Hizmet Üretim Maliyeti (Damga Vergisi)	3.000	
	740.00 Okul İnşaatı		
	740.00.001 Damga Vergisi		
	350 YYİÖİ Hakediş Hs.		150.000
	391 Hesaplanan KDV		27.000
	Hakediş ve Stopaj Kaydı		

K. No	Ödenen GV Stopajın İş Sonu Mahsup Kayıtları		
1	193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs. 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs. Ödenen Stopajların Dönen Varlıklara Kaydı	9.000	9.000
2	371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve D.Y. 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs. Peşin Ödenen Verginin Mahsubu	9.000	9.000
3	370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Y. Karş. 371 Dönem Karının Peş. Öden. Vergi ve D.Y. 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar İş Sonu Vergi Karşılığı Kaydı	10.000	9.000 1.000

1.4.2. YYİÖİ' de Gelirin Tespit Yöntemleri

Bu başlık altında vergi mevzuatımızca kabul edilen ve YYİÖİ için gelirin tespiti için esas alınan İşin Tam Bitim Yöntemi (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi) ile TMS-11 Standardının esas aldığı İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi) karşılaştırmalı olarak açıklanacaktır.

1.4.2.1. İşin Tam Bitim Yöntemi (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi)

Bu yöntemde sözleşmenin geliri iş tamamen bitirildiğinde hesaplanmaktadır. Bu yöntem vergi mevzuatımızdaki uygulama ile ve gelir tespit yöntemiyle uyumludur.

Bu yöntemin temel özelliği, kâr rakamının, işin tamamı bitirilinceye kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoya alınması, dolayısıyla gelir tablosuna herhangi bir rakamın gitmemesidir. Vergi hukukumuzun ve bu arada çoğu ülkenin vergi hukukunun esas aldığı bu yöntemdir.

Bu yöntemde, kümülatif maliyetler ilgili hakedişleri aştığında aşan kısım bir dönen varlık grubunda stoklar hesabında izlenirken, hakedişlerin ilgili maliyetleri aşması halinde fark cari yükümlülük olarak finansal tablolarda sunulmaktadır (Bragg, 2010:

101). Bu yöntemde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, inşaat tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılamadığından, kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Dolayısıyla, inşaatın veya taahhüdün tamamlandığı yıl, inşaatın tüm hasılatının ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmakta (Gökçen ve diğerleri, 2011: 121), inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve maliyetlerin işin tamamlandığı hesap dönemiyle ilişkilendirilmesi, finansal bilgi kullanıcılarının doğru bilgi edinmesini sınırlandırmaktadır (Akgün, 2013: 92).

Bu yöntem özellikle, taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu ise, örneğin bir bina yapımında hafriyat ve temel açma işlemlerinin daha fazla, ince işçilik ve tamamlanma aşamasının daha az karlılık oranına sahip olduğu durumlarda, dönemin başında daha fazla vergi vermeyi önlediği, geç de olsa daha somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Ancak taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kâr rakamının elde edilememesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkân vermemesi gibi nedenlerle eleştiri konusu olmaktadır (Örten ve diğerleri, 2012: 119).

1.4.2.2. İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi)

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı sözleşme gelirin hesaplanması noktasında her bir hesap dönemi için kar veya zarar hesaplanmasını öngörmektedir. Dönemsellik ilkesine uygunluk noktasında bu yöntem her hesap döneminde işin tamamlanma oranında karın muhasebeleştirilmesine ve daha karşılaştırılabilir mali tablolar elde etmeye yaramaktadır.

Yönteme göre; inşaat işi ilerledikçe hasılat dolayısıyla kâr ve zararın doğduğu kabul edilir. Gerçekleşen hasılat tutarının belirlenmesi için ise inşaatın tamamına göre yapılan tahmini yüzde esas alınır. Bu tamamlanma için gösterge o zamana kadar oluşan maliyetlerin toplam inşaat maliyetine olan oranıdır. Yöntemde gelir tutarlarının hesaplanabilmesi için tamamlanma yüzdesinin bilinmesi gerekmektedir. Bu hesaplama ise üç değişik şekilde yapılmaktadır. Bunlar; o güne kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranını hesaplayarak bulunan yöntem ile teknik elemanlar

tarafından fiziki olarak yapılan tahminlerle işin bitme yüzdesinin hesaplandığı yöntem ve de her iki yöntemin bir arada kullanıldığı üçüncü bir yöntemdir (Usul, 2012: 17).

Bu yöntem hasılat ve maliyetlerin işin bitirildiği tek döneme kayıt edilmesinin yerine ait oldukları dönemlere yayılmasını öngörmektedir. “Güvenilir biçimde öngörülebilmekten kasıt, sözleşme gelirlerin güvenilir biçimde tespit edilebilir olması ve işin bitiminde elde edilebilecek olması ve işin tamamlanması aşamasının bilanço gününde tespit edilebilir olmasıdır” (Tunç, 2007: 18).

Bu hesaplama yöntemine uygun hesaplamalara çalışmanın ikinci bölümünde yer verilmiştir.

1.4.2.3. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ile Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi Karşılaştırılması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak kullanılan tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Alagöz, 2009: 4-5):

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyet ve gelirler hukuki bakış açısı ile ele alınarak maliyet ve gelirlerin işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmesi, tamamlanma sonrasında biriken tutarların sonuç hesaplarına aktarılması yansıtılması görüşü benimsenmiştir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise iktisadi bakış açısı ile değerlendirilerek birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeksizin döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmiştir.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde katı bir ihtiyatlılık ilkesi, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergiye tabi kazancın, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise ticari kârın doğru bir şekilde tespitini amaçlamaktadır. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise IFRS, TMS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamalardır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde hazırlanan mali tablolar bilgi kullanıcıları tarafından yapılabilecek analiz ve değerlendirmeleri engelleyici bir yapıya

sahipken, tamamlanmış sözleşme yöntemi bu eksiklikleri ortadan kaldıran bir uygulamadır.

- Belirsizlik ve risklerin düşük olması halinde tamamlanma yüzdesi yöntemi, belirsizlik ve risklerin artması halinde “ihtiyatlılık” ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir.
- Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmasını ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlamaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yöntemi, inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde genellikle faaliyet sonuçlarının zarar ile neticelenmesi veya düşük düzeyde kârların oluşması nedeniyle ortaklara kâr payı dağıtımını konusunda engeller ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenmesi, kâr dağıtım kararlarının sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlar.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı dönemleri olarak ortaya çıkmasının yarattığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde söz konusu olmamakta, böylece mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının ortaya çıkardığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde ortadan kalkmakta ve mali tablolar ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

1.4.3. Türk Vergi Mevzuatına Göre TDHP Çerçevesinde YYİÖİ Muhasebe Uygulaması

Türk vergi mevzuatına göre YYİÖİ ile ilgili muhasebe kayıtlarının özellik arz eden hususlarına ilerleyen başlıklarda yer vereceğiz. Önceki başlıklarda söz edildiği şekliyle vergi mevzuatımız YYİÖİ için İşin Tam Bitim Yöntemini öngördüğünden iş süresince

işverene verilen hakedişlerin ve yapılan giderlerin muhasebeleştirilmesi özellik arz etmektedir.

1.4.3.1. Sözleşme Gelirinin Muhasebeleştirilmesi (İşin Devam ettiği Dönemlerde ve İş Bitiminde)

İşin devam ettiği yıllar boyunca yüklenici tarafından yapılan tüm hakedişler bilançonun pasif hesaplarında 350 nolu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabı altında kaydedilir. İşin tamamlanması ile pasif hesapta biriken 350 nolu hesap bakiyesi 600 Yurt İçi Satışlar hesabına aktarılarak Gelir Tablosuna intikal ettirilir. Dolayısıyla işin devam ettiği yıllar boyunca sözleşme geliri pasif hesapta takip edilmekte gerçek anlamda bir gelir işlemine tabi tutulmamaktadır. 1.4.1.3 Stopaj Mahsubu başlığı altında Örnek 3 çerçevesinde sözleşme gelirinin Türk Vergi Mevzuatı uyarınca kayıtlara nasıl alındığı örnek muhasebe kayıtlarında verilmiştir.

Örnek 4: Türk Vergi Mevzuatınca YYİÖİ İş Bitiminde Yapılan Gelir Kaydı

Örnek 3'teki bilgiler kullanılarak inşaatın teslim edildiği 2013 yılı sonundaki iş bitimi muhasebe kayıtlarında sözleşme geliri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

K. No	İş Sonu Gelir Kayıtları		
1	350 YYİÖİ Hakediş Hs.	300.000	
	350.00.01 2011 Yılı Hakedişleri	50.000	
	350.00.01 2012 Yılı Hakedişleri	150.000	
	350.00.01 2013 Yılı Hakedişleri	100.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		300.000
	Hakediş Bedellerinin Gelir Hesabına Kaydı		

Tez çalışmasının 2. Bölümünde Sözleşme Gelirinin hesabı Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi başlığında(2.1.8) incelenmiş, vergi mevzuatı ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Sözleşme gelirinin saptanması ve mali tablolara aktarılması konusundaki yaklaşım farklılıklarına yer verilmiştir.

1.4.3.2. Sözleşme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt işletmelerinin maliyet unsurlarını dört ana grupta toplamak mümkündür (Usul, 2012: 27):

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Taşeron giderleri,
- Diğer giderler şeklindedir

İnşaat süresince 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı altında muhasebeleştirilen inşaat maliyetleri, her dönem sonunda ilgili yansıtma hesabı vasıtasıyla 170 YYİÖİ Maliyeti Hesabına borç kaydedilir. İnşaat işi bitiminde ise 170 nolu hesabın bakiyesi 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına borç kaydedilir.

İnşaatın devam ettiği dönemlere ilişkin maliyetlerin muhasebe kayıtlarının işleyişi aşağıdaki muhasebe kaydında özetlenmiştir.

K. No			
1	740. Hizmet Üretim Maliyeti 102. Bankalar Döneme Ait Maliyetin Kaydı	XXX	XXX
2	170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. Yansıtma Hesabı Kapatması	XXX	XXX
3	741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. 740. Hizmet Üretim Maliyeti Maliyetin Yansıtma Hesabına Virmanı	XXX	XXX

İşin bitiminde ise aşağıdaki şekilde maliyet hesapları Gelir Tablosu hesaplarına devredilmektedir.

K. No			
1	622. Satılan Hizmet Maliyeti	XXX	
	170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri		XXX
	İş Bitiminde Gider Hesabının Sonuç Hesabına Devri		

1.4.3.2.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ilk madde ve malzeme giderleri; direkt olarak inşaatın yapımı için kullanılan ilk madde ve malzemeleri içermektedir. Örneğin yol inşaatı için kullanılan kum, çakıl, beton, inşaat makinaları için kullanılan yakıt ilk madde ve malzemelerdir. İlk madde ve malzemeler satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı borcuna kaydedilir, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının borcuna kaydedilir.

Örnek 5: İlk Madde ve Malzeme Giderleri Muhasebeleştirilmesi

YAPAR İnşaat Ltd Şti. yıllara yaygın bir inşaat işi olarak bir okul inşaatı devam ettirmektedir. 2014 yılında 30 ton çelik toplam 39.000 TL+ KDV tutarla satın alınmıştır. Dönem başı çelik stoku yoktur. İnşaat için firmanın stoklarında bulunan 20 ton çelik 6 Haziran 2014 tarihinde üretimde kullanılmak üzere ambardan çıkış yapılmıştır.

Söz konusu örnekteki veriler göz önünde bulundurularak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

K. No			
1	150. İlk Madde ve Malzeme Hs. 191 İndirilecek KDV 320. Satıcılar Demir Satın Alınır Stok Kaydı	39.000 7.020	46.020
2	740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. 740.00 Okul İnşaatı 740.00.10 DİMM Gideri 740.00.10.01 Çelik 150. İlk Madde ve Malzeme Hs. İlk Madde ve Malzemenin üretime sevki	26.000	26.000

1.4.3.2.2. İşçilik Giderleri

İşçilik Giderleri; İnşaat yapımı ile ilgili üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Dönem içinde inşaat işinde çalışan işçilere ait direkt işçilik giderleri tahakkuk ettikçe 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına borç yazılır.

Örnek 6: İşçilik Giderleri Muhasebeleştirilmesi

YAPAR Ltd Şti Haziran 2014 döneminde 20 işçi çalıştırmaktadır. İşçiler kişi başı brüt 1.200 TL ücretle çalışmaktadırlar. Fazla mesai yapılmadığı ve tüm iş günlerinde çalışıldığı bilgisi verilmiştir. Bu durumda bordrolar Tablo 2'deki şekilde detaylandırılacaktır.

Tablo 4:Bordro Hesabı

	Oran	Tutar
Çalışanların aylık Brüt Ücret toplamı	% 100	24.000
Ay içinde çalıştığı gün sayısı		600
Çalıştığı günlere isabet eden Brüt Ücreti		24.000
Sosyal güvenlik primi işçi payı	% 14	3.360
İşsizlik sigortası işçi payı	% 1	240
Damga vergisi	%0,759	182
Gelir vergisi	% 15	3.060
Net Ücret		17.158
İşsizlik sigortası işveren payı	% 2	480
Sosyal güvenlik primi işveren payı	% 20,5	4.920
Çalışanın İşverene Toplam Maliyeti		29.400

Tablo 4' deki bilgiler kullanılarak yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

K. No			
1	740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	29.400	
	740.00 Okul İnşaatı		
	740.00.10 Direkt İşçilik	24.000	
	740.00.20 Sos. Güv. İşv. Payı	4.920	
	740.00.30 İşsizlik Fonu İşv.Payı	480	
	335 Personele Borçlar		17.158
	360 Ödenecek Vergi ve Fon		3.242
	360.10 Gelir Vergisi	3.060	
	360.20 Damga Vergisi	182	
	361 Ödenecek Sos. Güv. Kes.		9.000
	361.10 SGK İşçi Payı	3.360	
	361.20 SGK İşveren Payı	4.920	
	361.30 İşsizlik Fonu İşçi Payı	240	
	361.40 İşsizlik Fonu İşv. Payı	480	
	Haziran Ayı Bordrosunun Tahakkuku		

1.4.3.2.3. Taşeron Giderleri

117 Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca inşaat işleri taşeronlarından alınan faturaların üzerindeki KDV tutarının %20 si sorumlu sıfatıyla müteahhit tarafından vergi dairesine ödenmektedir. İlgili tebliğin 3.2.1.2.2. maddesinde “Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılacaktır” denmektedir.

Örnek 7: Taşeron Giderleri Muhasebeleştirilmesi

YAPAR Ltd Şti. Haziran 2014 dönemine ilişkin devam etmekte olan okul inşaatı ile ilgili alt yüklenicisi olan İLKLER Ltd Şti.’den okul inşaatının çatı kaplama işi ile ilgili taşeronluk hizmetleriyle ilgili olarak KDV hariç 10.000 TL tutarında fatura almıştır.

Tablo 5: Taşeron KDV ve Kesinti Hesabı

	Oran	Tutar
Brüt Hakediş Tutarı		10.000
KDV	18%	1.800
KDV li Hakediş Tutarı		11.800
KDV Stopajı	20%	360
Taşerona Ödenecek Tutar		11.440

Taşeron giderleri ile ilgili muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

K. No			
1	740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	10.000	
	740.00 Okul İnşaatı		
	740.00.10 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet		
	740.00.10.01 Taşeron Giderleri		
	191 İndirilecek KDV	1.800	
	360 Ödenecek Vergi ve Fon		360
	360.10 KDV Tevkifatı 2/10	360	
	320 Taşeronlar		11.440
	Haziran Ayı Taşeron Gider Tahakkuku		

1.4.3.2.4. Genel Üretim Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Bu giderlerin (Şenlik, 2007: 364);

- Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması,
- Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.

Örnek 8: Genel Üretim Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

ÖZEN İnşaat Ltd Şti. 2013 yılı Mayıs ayında 2.000 litre dizel yakıt tüketimi yapmıştır. Bu yakıtın 1.500 litresi yapımı devam eden Okul inşaatında çalışan iş makineleri için kullanılırken 500 litresi idari personelin taşınması için kullanılmıştır. Dizel litresi 4 TL olarak alınmıştır.

İş Adı	Harcanan Yakıt (litre)	Toplam Harcama İçindeki Pay	Giderlerden Alınan Pay
Okul İnşaatı	1.500	%75	6.000
Genel Yönetim Kullanımı	500	%25	2.000
Toplam	2.000	%100	8.000

Genel Üretim Giderleri ile ilgili muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

K. No			
1			
	740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	6.000	
	740.00 Okul İnşaatı		
	740.00.10 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet		
	740.00.10.02 Akaryakıt Giderleri		
	770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	2.000	
	191 İndirilecek KDV	1.440	
	320 Satıcılar		9.440
	Mayıs Ayı Akaryakıt Giderleri Dağıtımı		

1.4.3.2.5. Ortak (Müşterek/Genel) Giderlerin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ortak genel giderlerden söz edilebilmesi için ortada birden fazla inşaat ve onarma işinin ya da bir inşaat ve onarma işi ile birlikte başka bir faaliyetin olması gerekmektedir. Eğer sürdürülen bir tek inşaat ve onarma işi varsa ve bu işle beraber yapılan başka bir iş de yoksa ortada ortak genel gider de yoktur. Çünkü bu durumda mevcut genel giderler sürdürülen inşaat ve onarma işinin gideri olacaktır. Yıllara yaygın inşaat onarma işlerinin vergilendirilmesiyle ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlerin ana esprisi her inşaat ve onarma işiyle ilgili giderlerin tespit edilebileceği ölçüde o inşaat ve onarma işi ile ilgilendirilmesidir. Birden fazla inşaat ve onarma işinin bir arada veya başka bir işle birlikte yürütülmesi durumunda öyle giderler vardır ki, bu giderler faaliyeti firmanın tüm işlerine ait ortak nitelikte sürdürülen firmanın tüm işlerine ait ortak nitelikli giderlerle ilgilidir. Ortak genel giderler olarak tanımlanan bu giderler genel yönetim ve merkez büro giderleri gibi, tek bir işe yüklenemeyen ya da ilgilendirilemeyen giderlerdir (Kızılot, 2014: 123).

Bir firma tarafından aynı takvim yılında birden fazla YYİÖİ birlikte yapılması veya YYİÖİ yanında başka işlerin yapılması durumunda firmanın genel giderlerinin her bir iş kalemine dağıtımında karşılaşılan sorunların çözümü için GVK Madde 43 teki yöntemler kullanılır. Anılan maddede; “Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde; yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde, dağıtımı yapılır” denmektedir.

Örnek 9: Birden Fazla YYİÖİ Olması Durumunda Genel Gider Dağıtımı

YAPICI İnşaat Ltd Şti. 2013 yılında sürdürmekte olduğu 3 adet okul inşaatında için kullandığı banka kredisi için toplam 27.000 TL tutarında finansman gideri yapmıştır. Her bir inşaat işi için 50.000 TL'lik harcama yapılmıştır. Buna göre her bir işe isabet eden genel gider tutarları Tablo 6'daki gibidir:

Tablo 6: Birden Fazla YYİÖİ Olması Durumunda Ortak Genel Gider Dağıtımı

İş Adı	Harcanan	Toplam Harcama İçindeki Pay	Genel Giderlerden Alınan Pay
1 Nolu Okul İnşaatı	50.000	%33	9.000
2 Nolu Okul İnşaatı	50.000	%33	9.000
3 Nolu Okul İnşaatı	50.000	%33	9.000
Toplam	150.000	%100	27.000

Ortak Genel Giderlerin dağıtımı ile ilgili muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

K. No			
1	170 YYİÖİ Maliyeti Hs.		27.000
	170.00 Okul İnşaatı(1 Nolu)		
	170.00.20 Genel Yönetim Gider Payı	9.000	
	170.01 Okul İnşaatı(2 Nolu)		
	170.01.20 Genel Yönetim Gider Payı	9.000	
	170.02 Okul İnşaatı(3 Nolu)		
	170.02.20 Genel Yönetim Gider Payı	9.000	
	781 Finansman Gider. Yansıtma. Hs.		27.000
	Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı		

Örnek 10: YYİÖİ ile Birlikte Başka İşlerin Yapılması Durumunda Ortak Genel Gider Dağıtımı

KARMA İnşaat ve Turizm AŞ. 2013 yılında şirket merkezinde çalışan personeline brüt 45.000 TL gider yapmıştır. Firma 2013 yılında bir okul inşaatıyla bir turizm işletmesinin işletmesini yürütmüştür. İnşaat işinin 2013 yılı hasılatı 250.000 TL, Turizm işletme faaliyeti hasılatı ise aynı dönemde 125.000 TL olarak gerçeklemiştir.

Tablo 7: YYİÖİ le Başka İşlerin Beraber Yapılması Durumunda Ortak Genel Gider Dağıtımı

İş Adı	Hasılat	Toplam Hasılat İçindeki Pay	Genel Giderlerden Alınan Pay
Okul İnşaatı	250.000	%67	30.000
Turizm işletmesi	125.000	%33	15.000
Toplam	375.000	%100	45.000

Ortak Genel Giderlerin dağıtımı ile ilgili muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

K. No			
1	170 YYİÖİ Maliyeti Hs. 170.00 Okul İnşaatı 170.00.20 Genel Yönetim Gider Payı 30.000 632 Genel Yönetim Giderleri Hs. 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı	30.000 15.000	45.000

1.4.3.2.6. Ortak (Müşterek) Amortismanların Dağıtımı

Bir hesap döneminde birden fazla YYİÖİ yapılması durumunda inşaat işlerinde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin her bir işe isabet eden amortisman tutarının hesabı yapılırken; amortisman hesaplanan sabit kıymetlerin her bir iş için kullanıldıkları süre göz önünde bulundurulur. Buna göre toplam kullanım içerisindeki paya isabet eden amortisman tutarı ilgili işin maliyetine eklenir.

Örnek 11: Ortak (Müşterek) Amortismanların Dağıtımı

YAPSAT İnşaat Ltd Şti. 2013 yılında 3 adet YYİÖİ beraber yürütmektedir. Bu inşaatlardan biri okul yapım diğerleri ise hastane ve köprü yapım işleridir. Firmanın aktifinde bulunan 3 adet traktör bu işlerde aşağıdaki tabloda belirtilen sürelerde çalışmışlardır. Traktörler için 2013 yılı için toplam 12.000 TL amortisman hesap edilmiştir.

Tablo 8: YYİÖİ arasında Ortak (Müşterek) Amortismanların Dağıtımı

İş Adı	İş Makinaları Kullanım Gün Sayısı	Toplam Hasılat İçindeki Pay	Genel Giderlerden Alınan Pay
Okul İnşaatı	122,5	% 34	4.080
Hastane İnşaatı	60	% 16	1.920
Köprü İnşaatı	182,5	% 50	6.000
Toplam	365	%100	12.000

Amortisman giderlerin dağıtımı ile ilgili muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

K. No			
1	/		
	740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.		12.000
	740.00 Okul İnşaatı		
	740.00.10 Amortisman ve Tük. Payı	4.080	
	740.10 Hastane İnşaatı		
	740.10.10 Amortisman ve Tük. Payı	1.920	
	740.20 Köprü İnşaatı		
	740.20.10 Amortisman ve Tük. Payı	6.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar		12.000
	2013 Yılı Amortisman Tahakkuku		

2. BÖLÜM: TMS- 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

Bu bölümde, inşaat sözleşmelerine ilişkin olarak yapılacak işlem ve kayıtların temellerini göstermek amacıyla TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri standardı hükümleri ayrıntılı şekilde anlatılmıştır.

Muhasebe standartları uygulaması Türk muhasebe hayatına ilk defa TMSK' nin 15.12.1999 tarih ve 4487 Sy. Kanun ile değişik 2499 Sy. Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek-1 inci maddesi ile kurulması sonrasında girmiştir. TMSK İngilizce metinlerinden UMS çevirilerini yaparak TMS adında yayımlamış ve UMS güncellemelerini TMS' ye yansıtmıştır. Bu kapsamda ilk TMS yayımlanma tarihleri Ocak 2005 olmuştur.

BDDK tarafından 22.06.2002 tarih ve 24793(Mükerrer) Sy. RG' de yayımlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayınlanmıştır. Bu yönetmelikle Kurumun belirlediği standartların BDDK'ya tabi kurumlar tarafından uygulanacağı kayıt altına alınmıştır.

Sonrasında ise SPK tarafından 15.11.2003 tarih ve 25290 Sy. Resmi Gazetede yayımlanan; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Seri: XI, No: 25 Sy. "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği" (Seri: XI, No: 25 Sy. Tebliğ) ile SPK'ya tabi kurumların 1.1.2005'ten itibaren uygulaması zorunlu kılınmıştır.

31.12.2005' ten sonra başlayan hesap dönemleri itibariyle banka ve benzeri finansal kurumlarca uygulanmak üzere TMS- 30 yayımlanmış, SPK da 1.1.2008'den itibaren tüm halka açık şirketlerin finansallarını TMS' ye uygun hazırlanmasını istemiştir.

14.2.2011 tarihli, 27846 Sy. RG' de yayımlanarak 1.7.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sy. Türk Ticaret Kanunu Madde 88' de tezin konusu olan TMS uygulamaları noktasında KGK'nin görev ve yetkilerine atıf yaparak standartların uygulanması noktasında KGK' nin geniş yetki çerçevesine vurgu yapmaktadır.

TTK yürürlüğe girmeden sırasıyla 31.1.2011 tarihli 6273 Sy. Kanunla ve 30.6.2012 tarihli 6335 Sy. Kanun ile değişikliğe uğramış ve TMS uygulama kapsamı bakımından oldukça törpülenmiştir.

2.1. TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelemesi

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) çevirisi yapılarak yayınlanmaktadır.

TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı da aynı numaralı Uluslararası Muhasebe Standardından çevrilerek ilk olarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 26.10.2005 tarih ve 25978 Sy. RG 'de yayımlanmıştır. Standart, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Standart, inşaat sözleşmeleri kapsamında oluşan gelir ve maliyetlerin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve' de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak yüklenici işletmelerin muhasebe uygulamasına açıklık getirmeyi amaçlamaktadır (Alagöz, 2009: 5). TMS 11 standardı, yayımlanmasını takiben, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla aşağıda yazılı tebliğlerle güncellenmiştir;

- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sy. RG'de yayımlanan 66 sıra no'lu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sy. RG'de yayımlanan 71 sıra no'lu tebliğ,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 Sy. RG'de yayımlanan 82 sıra no'lu tebliğ,
- 30.12.2012 tarih ve 28513 Sy. RG'de yayımlanan 5 sıra no'lu tebliğ.

TMS uygulamasını TTK'ya tabi tüm işletmelere yaygınlaştırılması noktasında bir girişimde bulunulmuştur. Fakat kurum ve kuruluşların geçiş kabiliyetleri ve uygulama zorlukları dikkate alınarak 26.6.2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle, bu fıkarda yer alan “; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Bu değişiklik TMS uygulamasının sayıca çok sınırlı bir grup şirketçe uygulanması sonucunu doğurmuştur.

Ayrıca 6102 Sy. TTK'nın 64. Md. Değişik 5. Fıkrasında "Bu kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez" denilerek aslolanın Vergi Kanunlarının amil hükümlerinin yerine getirilmesi olduğuna vurgu yapılmıştır.

Bu durumda özel kanunlarca TMS uygulama zorunluluğu getirilmemiş olan kurumlar sadece münferit veya konsolide mali tablolarını düzenlerken TMS uygulayacaklardır.

Genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar bağımsız denetim uygulaması içerisine alınmak suretiyle mali büyüklüğü belirlenmiş ölçütlerin üzerinde olan işletmeler TMS uygulamaya zorunlu kılınmıştır. 660 Sy KHK'nin Md 2. ğ. Fıkrasında Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar: Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları olarak tanımlanmıştır.

Mevcut haliyle değişik kanunlarımızca TMS uygulama zorunluluğu aşağıdaki kurumlar için geçerlidir;

- Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,
- 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,
- 3.6.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

- 28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri,
- 2012/4213 Sy. BKK ile Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler için KGK'nun ilgili BKK'ya İlişkin Usul ve Esasları'nın 11. Md. sinde “ Denetime tabi olan şirketler, finansal tablolarını 6102 sayılı Kanun ve TMS'ye göre hazırlar” denmektedir. Dolayısıyla; ilgili BKK'da belirtilen aşağıda yazılı şartları taşıyan işletmeler mali tablolarını TMS'ye uygun olarak hazırlamalıdır. Şirketler, adı geçen BKK'nın 4. Maddesine göre aşağıda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır. 2014/5973 Sy. BKK ile güncellenmiş limitler 1 Ocak 2014 itibariyle aşağıdaki şekliyle uygulanmaktadır.
 - o Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
 - o Yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.
 - o Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise, Uluslararası Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri (IAS 11 Construction Contracts Standard) karşılığı olarak kurul tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın öngördüğü resmi çeviri prosedürü ile Türkçe' ye çevrilmiştir (Susmuş ve Zengin, 2008: 2). Standart diğer standartlarda olduğu gibi “Amaç”, “Kapsam” ve “Tanımlar” ana bölümleri ile başlamakta ve ana bölümlere ilave olarak “İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi”, “Sözleşme Geliri”, “Sözleşme Maliyetleri”, “Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi”, “Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi” “Tahminlerdeki Değişiklikler”, “Açıklama” ve “Yürürlük Tarihi” bölümleri ile birlikte toplam 46 maddeden oluşmaktadır.

2.1.1. Amaç

Standardın giriş bölümünde standardın amacı şu şekilde ifade edilmiştir:

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

Dolayısıyla TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı doğası gereği çoğu zaman bir takvim yılını aşan inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve giderlerin ilgili oldukları yılların defterlerine kaydedilmesini amaçlamaktadır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının en önemli özelliği, işin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen süre içinde genelde her dönem katlanılan maliyetlerin öngörülen toplam maliyetler içindeki payı esas alınarak bulunan oranın ihale bedeline uygulanması sonucu o dönemin gelirleri ile giderlerinin eşleştirilmesini sağlayan bir yöntemdir (Sayarı, 2002).

2.1.2. Kapsam

Standart metninde hangi sözleşmelerin Standardın kapsamına girdiğiyle ilgili olarak Standardın birinci paragrafında aşağıdaki açıklama verilmiştir (TMS 11, Md.1).

“Bu Standart yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır” denmektedir.

Bu kapsamdan anlaşıldığı üzere yapıcısının kendi nam ve hesabına yaptığı inşaatlar TMS 11 kapsamına girmemektedir. İnşaat firmalarınca başkaları nam ve hesabına yapılan inşaatlara ilişkin inşaat sözleşmeleri bu Standardın kapsamına girmektedir. Yapımcının kendi adına yaptığı inşaatlarla Yap- İşlet- Devret şeklindeki inşaat işleri

Standardın kapsamına girmemektedir. Yap-İşlet-Devret şeklindeki inşaat işleri 268-Özel Maliyetler hesabında takip edilmektedir (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2012: 680).

2.1.3. Tanımlar

“Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki şekildedir (TMS 11, Md.3):

İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.

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

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

Bir inşaat sözleşmesi tek bir kalem imalatı içerebildiği gibi birçok farklı ve karmaşık imalatın birleşiminden oluşabilir. Standart metni sözleşme tanımını ve kapsamını açarak Standardın 4’ üncü paragrafında aşağıdaki şekilde örneklendirmiştir (TMS 11, Md.4):

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

Bu Standardın amaçları çerçevesinde inşaat sözleşmeleri aşağıdakileri kapsar (TMS 11, Md.5):

(a) Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve

(b) Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler.”

Standart çerçevesinde inşaat sözleşmelerinin türleri konusundaki açıklama Standardın 6'ncı Paragrafında aşağıdaki şekilde belirtilerek uygulamanın yine Standardın 23 ve 24'üncü paragrafındaki koşullar gözetilerek yapılması gerektiği belirtilmiştir (TMS 11, Md.3).

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

2.1.4. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

Standardın 7,8,9 ve 10. Paragraflarında inşaat sözleşmelerine Standardın her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanması gerektiği fakat özel koşullar sağlandığı durumlarda tek bir inşaat sözleşmesi gibi birlikte uygulanabileceği aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

“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.” (TMS 11, Md.7).

“Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir. (TMS 11, Md.8)

(c) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması;

(d) Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve

(e) Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir: (TMS 11, Md.9)

(a) Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,

(b) Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması ve

(c) Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

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 (TMS 11, Md.10):

(a) Varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya

(b) Varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi.”

2.1.5. Sözleşme Geliri

Standardın 11,12,13,14,15’ inci paragraflarında sözleşme gelirinin içeriği ve sözleşme geliri hesabında yapılacak değişiklikler (artış ve azalışlar) ile bu değişikliklerin ve genel olarak tüm sözleşme gelirinin kaydedilmesi için gerekli şartlar verilmiştir.

Standardın 11’ inci maddesinde gelirin içeriği aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (TMS 11, md.11):

“Sözleşme geliri aşağıdakileri içerir:

(a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve

(b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:

(i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve

(ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.”

Dolayısıyla sözleşme geliri inşaat sözleşmesindeki alan tutarlar ile değişiklik, ek ödeme talepleri ve işle ilgili teşvik ödemelerinin işverenle mutabık kalınması muhtemel olan ve hesaplanabilen tutarların toplamı olarak dikkate alınmaktadır.

Sözleşme gelirinin hesaplanmasında esas alınacak gelirin saptanması için gerekli hususları Standardın 12' inci paragrafında aşağıdaki şekliyle yer almaktadır (TMS 11, md.12).

“Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Örneğin:

(a) Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir;

(b) Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir;

(c) Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya

(d) Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.”

Sözleşme gelirinin gerçeğe uygun olması ve meydana gelen değişikliklerin tahminlere yansıtılması gerektiğinin önemine vurgu yapılmaktadır. Esasen standardın amacı inşaat sözleşmelerinin gerçekleşebilir gelir ve giderlerinin ilgili oldukları döneme kaydedilmesine rehberlik etmektir.

Standart metninde verilen örnekle sözleşme imzasından sonra ortaya çıkan değişikliklerin, güncellemelerin, tazminat ve cezalar dolayısıyla yaşanacak gelir azalmalarının miktar revizyonların da sözleşme geliri hesabına katılması öngörülmektedir.

Standardın 13' üncü paragrafı değişiklik kavramını ve değişikliğin sözleşme geliri hesabında dikkate alınabilmesi için gerekli şartları aşağıdaki şekliyle vermektedir (TMS 11, md.13).

“Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder. Değişiklik sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir.

Aşağıdaki durumlar mevcut olduğunda değişiklik sözleşme gelirin e dahil edilir:

(a) Müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve

(b) Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”

Yukarıda sayılan değişiklik terimi müşteri tarafından inşaat sözleşmesinin içeriğinde yapım metodu, kullanılan malzemede yapılan değişiklikler gibi örneklendirilebilir. Yine bu durumda da değişiklikle ilgili gelir farkının hesaplanabilir ve müşteri tarafından onaylanmasının kuvvetli ihtimal olması şartı mevcuttur.

Standardın 14’ üncü paragrafı ek ödeme talepleri aşağıdaki şekilde örnekleterek açıklamıştır (TMS 11, md.14).

“Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilafli değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğ e konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirin e ancak aşağıdaki durumlar mevcutsa dahil edilir:

(a) Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve

(b) Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”

Sözleşmenin yapıldığı anda sözleşme metninde yer almayan işlerin yapım cı firmadan istenmesi durumunda bu işle alakalı maliyetlerin işveren tarafından ödenmesi için talepte bulunulması gündeme gelmektedir. Hakeza, işveren kaynaklı gecikmelerin veya

ihtilafli konuların tazmini konusunda da işverenden ek ödeme talep edilebilmektedir. Bu talepler çoğu zaman işveren ve yapımçı firma arasında müzakere edilerek sonuca bağlanmaktadır. Standartta açıklandığı üzere bu tür ek ödemeler ancak bu müzakereler ek ödeme talebinin işverence olumlu bulunup söz konusu tutarların hesabında güvenilir bir ölçüm yapılması şartı ile sözleşme gelirine eklenebilir.

Sözleşme gelirini oluşturan son husus ise teşvik ödemeleridir. Teşvik ödemeleri sözleşmeye konu inşaat işinin başarı kıstaslarına uygun olarak zaman, kalite vb. hususlardaki performansı dikkate alınarak ortaya çıkan gelirlerdir (TMS 11, md.15).

Standardın 15' inci paragrafı yukarıda bahsettiğim teşvik ödemeleri ve teşvik ödemelerinin sözleşme geliri olarak ele alınabilmesi için gerekli şartları aşağıdaki şekilde belirtmiştir.

“Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir.

Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir:

(a) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve

(b) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”

Burada önem arz eden husus bir teşvik ödemesi talebinin sözleşme gelirine eklenmesi için sözleşmeye konu işteki ilerlemenin teşvik ödemesinin öngörülebilirliğine olan etkisidir.

Bir inşaat sözleşmesinin konusu işle ilgili erken tamamlanma durumunda yapımçı firmaya kontrata bağlı teşvik ödemesi öngörülmüş ise sözleşme tamamlanma oranları makul bir seviyeye ulaşmadan bu tür bir teşvik ödemesinin muhtemel olması mümkün değildir.

Bir dönem sonunda aşağıdaki ek ödeme talepleri ve bu taleplerin sözleşme geliri olarak tanınıp tanınmayacağı hususunda aşağıdaki örnek yol gösterici olacaktır.

Tablo 9: Ek Ödeme Taleplerinin Sözleşme Geliri Olarak Kabul Edilme Noktasındaki Durumu

Ek Ödeme Talebi	Sözleşme Geliri Olarak Kabul Edilir Mi?
Müşterinin sözleşmede yapılan tasarım özelliği ile ilgili 5.000 TL maliyetli değişikliklerini kabul etmesi	Evet. TMS 11'in 13 üncü paragrafındaki gerekler yerine gelmektedir. Sözleşme geliri olarak dahil edilecektir.
Hava şartlarındaki olumsuzluktan dolayı işin süresinden 3 ay gecikme söz konusudur. Bu durum 3.000 TL maliyete yol açmıştır. Bu maliyet artışının işverence büyük olasılıkla kabul edilmeyeceği öngörüsü vardır.	Hayır. Müşterinin kabul etmeme olasılığından dolayı bu maliyet artışı sözleşme gelirine dahil edilmez. Söz konusu maliyet sözleşme hala karlı ise "yapılmakta olan işler" hesabında takip edilmeli ve beklenen kar oranı bu nispette düşürülmelidir. Eğer bu maliyet dolayısıyla tüm sözleşme zararlı sonuçlanıyorsa maliyet derhal ilgili yılın zararına yazılır. (Standardın 36 ncı paragrafına uygun olarak)
Öngörülemeyen durumlar dolayısıyla müşteri istekleri ek maliyete yol açmıştır. Bu maliyetlerin müşteriden talep edilmesiyle ilgili müzakereler henüz başlangıç aşamasındadır.	Hayır. Müzakereler müşterinin onayının muhtemel olacağı bir aşamaya gelmediği için yüklenici söz konusu maliyet sözleşme hala karlı ise "yapılmakta olan işler" hesabında takip etmeli ve beklenen kar oranı bu nispette düşürülmelidir.
Müşteri kendisinden kaynaklı gecikmeler dolayısıyla 2.000 TL tutarlı ek ödeme talebini büyük olasılıkla kabul edecek görülmektedir.	Evet. Standardın 14 üncü paragrafındaki tüm şartlar sağlanmaktadır. Söz konusu ek ödeme talebi sözleşme geliri tutarına dahil edilebilir.

Kaynak: (Price Waterhouse Coopers, 2012: 70)

2.1.6. Sözleşme Maliyetleri

Standardın 16' ıncı paragrafı bir inşaat sözleşmesinin maliyetinin kapsamını aşağıdaki şekilde vermektedir (TMS 11, md.16).

“Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur (TMS 11, Md.16):

- (a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- (b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve
- (c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.”

Sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan maliyetler inşaat sözleşmesi ile alakalı maliyet olarak dikkate alınmaz. Sözleşmede müşteriye yansıtılması öngörülen maliyetler ise sözleşme maliyeti olarak dikkate alınır. Örneğin sözleşmede belirtilmesi durumunda kur farkı kayıplarının müşteriye yüklenebiliyor ise bu giderler sözleşme maliyetine dahil edilir.

Standardın 17' inci paragrafı sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin kapsamını aşağıdaki şekilde açıklamaktadır (TMS 11, md.17).

“Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar:

- (a) Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri;
- (b) İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri;
- (c) İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı;
- (d) Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri;
- (e) Tesis ve makine kiralama maliyetleri;
- (f) Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri;
- (g) Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve

(h) Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

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

İnşaatin yapımı için katlanılan işçilik, malzeme, amortisman, taşıma, kiralama, mühendislik ve teknik destek hizmetleri, garanti kapsamındaki işle için katlanılacak maliyetler ve üçüncü şahıslara yapılması gereken ödeme talepleri sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin kapsamına girmektedir.

Sözleşme maliyetleri başlığı altında bahsedilen sözleşmeyle ilişkisi kurulabilecek ve sözleşmeye yüklenebilecek maliyetler Standardın 18’ inci paragrafında aşağıdaki şekilde değinilmiştir.

“Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içerir (TMS 11, md.18):

(a) Sigorta,

(b) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve

(c) 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 inşaatta çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.”

Sözleşmeyle ilişkisi kurulabilen fakat sözleşmeye yüklenebilmesi noktasında eksiklik olan maliyetlerin sözleşme maliyetine eklenmesi mümkün olmamaktadır. Bu noktada maliyetlerin ilgili inşaat sözleşmesi ile ilişkilendirilebilmesi önem kazanıyor. Standartta yukarıda örneklendirilen sözleşme ile ilgili sigorta, genel hizmet alım sözleşmeleri ve

inşaat genel giderleri makul ve sistematik yöntemler kullanılarak ilgili sözleşmelere maliyet olarak dağıtılır.

Bu konuda belki de en güzel örnek inşaat firmalarının yasal merkezlerinde oluşan genel yönetim giderlerinin firmanın elindeki inşaat projelerine dağıtılmasıdır. Her bir inşaat sözleşmesinin aynı hesap dönemi içinde gerçekleştirdiği hasılat esas alınarak yapılan dağıtım için aşağıdaki şekilde bir dağıtım anahtarı kullanılır.

Örnek 12: Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtılması

MİSKET İnşaat Limited Şirketi 2013 yılında Şirket merkezinde 200.000 TL tutarında genel yönetim gideri yapmıştır. Firmanın Ankara, İstanbul ve Rusya'da toplam 3 şantiyesi bulunmakta ve her bir şantiyede yıllara sâri inşaat işi gerçekleştirmektedir. Firma merkezi olarak herhangi bir inşaat işi yapmamakta tüm inşaat işleri şantiyelerde gerçekleşmektedir. 2013 yılına ait aşağıdaki bilgilerle her bir sözleşmeye yüklenecek maliyet hesabını yapalım.

Tablo 10: Örnek 8' deki Firma Hasılat Tutarının Dağılımı

Merkez Genel Yönetim Giderleri Toplamı	= 100.000 TL
2013 yılı Ankara Şantiyesi Hasılatı	= 500.000 TL
2013 yılı İstanbul Şantiyesi Hasılatı	= 300.000 TL
2013 yılı Rusya Şantiyesi Hasılatı	= 700.000 TL

Tablo 11: Örnek 8'deki GYG Yükleme Oranı Hesabı

Yükleme oranı (Ankara Şantiyesi için)	= <u>2013 yılı Ankara Şantiyesi Hasılatı</u> 2013 yılı Firma Toplam Hasılatı
	= <u>500.000 TL</u> 1.500.000 TL
	= 0,33
Yükleme oranı (Ankara Şantiyesi için)	= <u>2013 yılı Ankara Şantiyesi Hasılatı</u> 2013 yılı Firma Toplam Hasılatı
	= <u>500.000 TL</u> 1.500.000 TL
	= 0,33
Yükleme oranı (İstanbul Şantiyesi için)	= <u>2013 yılı İstanbul Şantiyesi Hasılatı</u> 2013 yılı Firma Toplam Hasılatı
	= <u>300.000 TL</u> 1.500.000 TL
	= 0,2
Yükleme oranı (Rusya Şantiyesi için)	= <u>2013 yılı Rusya Şantiyesi Hasılatı</u> 2013 yılı Firma Toplam Hasılatı
	= <u>700.000 TL</u> 1.500.000 TL
	= 0,47

olarak hesaplanır. Dolayısıyla Merkez'de oluşan Genel Yönetim Giderlerinin dağıtımı aşağıdaki şekilde hesap edilir.

Tablo 12: Örnek 8' deki GYG Payları Hesabı

Merkez Genel Yönetim Gider Payı (İstanbul)	0,33 X 100.000 TL	33.333 TL
Merkez Genel Yönetim Gider Payı (Ankara)	0,20 X 100.000 TL	20.000 TL
Merkez Genel Yönetim Gider Payı(Rusya)	0,47 X 100.000 TL	46.777 TL
Toplam Dağıtılan Gider	100.000 TL	

Standardın 19' uncu paragrafında sözleşme maliyetlerine dahil edilecek diğer bir husus olan sözleşmeye dayalı ve müşteriye yüklenebilecek maliyetler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (TMS 11, md.19).

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

Sözleşme maliyeti olarak dikkate alınacak hususları yukarıda Standart metni üzerinden verdikten sonra Standardın 20' nci paragrafında maliyet hesabına dahil olmayacak hususlar aşağıdaki şekliyle değinilmiştir (TMS 11, md.20).

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

(a) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri;

(b) Satış maliyetleri;

(c) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri ve

(d) Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.”

Yukarıda değinilen hususlar ana hattıyla sözleşmede geri kazanılması ile ilgili bir ifade olmayan veya sözleşmeye yüklenmesi öngörülmeven maliyetlerdir. Bu maliyetler sözleşme maliyetinin dışında tutulur.

Sözleşme maliyetleri başlığında değinilen bir diğer husus ise sözleşmenin yapılabilmesi için yapılan maliyetlerdir. Bu maliyetlerin sözleşmeyle ilişkilendirilebilmeleri ve güvenilir bir hesaplama yapılabilmesi durumunda maliyete dahil edileceği aşağıda yer alan ve Standardın 21' inci paragrafında belirtilmiştir (TMS 11, md. 21).

“Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri

içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.”

2.1.7. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleşmesinde izlenecek yol ve yöntemler Tez çalışmamızın esasını oluşturmaktadır. Bu bölümde de çalışmada izlenen yöntem çerçevesinde Standart metni verilerek ilgili başlıklar altında gerekli açıklama ve örneklere yer verilecektir.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992) muhasebenin temel ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesini aşağıdaki şekilde tarif etmektedir.

“Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.”

MSUGT’de verilen tanım çerçevesinde işletme faaliyetlerinin ilgili olduğu hesap döneminde kayda alınması ve dönem sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak hesaplanması gerekmektedir.

Halbuki ülkemizde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde (işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması halinde) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42’ nci maddesi hükmünce, kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla ülkemizde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortaya çıkan uygulama muhasebe ilkelerinden dönemsellikle uyum içerisinde değildir. Mevcut uygulamada iş bitimine kadar oluşan tüm maliyetler bilançoda aktif olarak kaydedilirken sözleşmeyle ilgili gelirler ise bilançoda pasif olarak kaydedilir. İş bitiminde kadar GVK’ye uygun

olarak gelir tablosuna bir aktarma yapılmamaktadır. Bu yöntem Tamamlanma Yöntemi(İşin Bitirilmesi Yöntemi) adı verilmektedir (Elitaş, 2011: 96).

TMS ise ülkemizdeki vergi mevzuatının aksine dönemsellik ilkesini esas alan bir kayıt ve raporlama öngörmektedir. Bundan dolayı da inşaatın her hesap dönemi sonu itibariyle tamamlanma oranını esas alarak döneme ait maliyet ve gelirlerin ilgili oldukları dönem gelir ve gider hesaplarına intikalini öngörmektedir.

GVK'deki uygulama inşaatın bitmesine kadar bir kar/zarar hesabı yapılmasına imkan vermezken TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri ile her döneme ait kar hesaplanması yapılması söz konusu olmaktadır.

Standardın 22' nci paragrafında dönemsellikle ilgili yapılan açıklama aşağıdaki şekildedir (TMS 11, md. 22).

“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.”

İnşaat sözleşmeleri “Sabit Fiyatlı” ve “Maliyet Artı Kar” türlerinde olmakta ve sözleşme türüne göre sözleşmenin sonucunun güvenilir şekilde öngörülmesi kriterleri değişiklik arz etmektedir. Sabit Fiyatlı sözleşmelerde sonucun güvenilir tahmini için gerekli şartlar Standardın 23' üncü paragrafında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (TMS 11, md.23).

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

- (a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- (b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;

(c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve

(d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.”

Standart 24' üncü paragrafta Maliyet Artı Kar sözleşmelerde sonucun güvenilir tahmini için gerekli şartları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (TMS 11, md.24).

“Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

(a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;

(b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”

Yukarıda sayılan her iki tür inşaat sözleşmesi için de maliyetlerin belirlenmesi ve hesaplanması noktasında güvenilirliğe vurgu yapılarak yine ihtiyatlılık ilkesi gereği tahsili muhtemel olmayan maliyetlerin sözleşme maliyeti dışında değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

2.1.8. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Standart "tamamlanma yüzdesi yöntemi" tanımını kendisi yapmakta işle ilgili gelir ve dönem karının sözleşme maliyetiyle ilişkilendirilmesi esasını Standardın 25' inci paragrafında şöyle aktarmaktadır (TMS 11, Md.25).

“Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının temel 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.”

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-18, md.20). İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde inşaat sözleşmesinin her dönem gerçekleşen maliyetleri ilgili oldukları dönemde gelir tablosuna satış maliyeti olarak alınırken, sözleşmenin toplam bedelinin tamamlanma derecesine isabet eden tutarı da ilgili dönemin hasılatına aktarılmaktadır (Yılmaz, 2009, 11). Böylelikle tamamlanma yüzdesi yönteminde her dönem bitirilen işlemler orantılı gelir ve kâr raporlanması sağlanır.

Örnek 13: Katlanılan Sözleşme Maliyetlerinin Öngörülen Toplam İnşaat Maliyetlerine Oranı Esas Alınarak Tamamlanma Yüzdesi Uygulaması

A Yüklenici firması 2013 Yılında sözleşmesi imzalanan 24 ay süreli inşaat işine 1 Haziran 2013 tarihinde başlamıştır. Sözleşme bedeli 1.000.000 TL, öngörülen sözleşme maliyeti ise 800.000 TL dir. A Firmasının İşverene kestiği ve kabul edilen faturalarının 2013 yılı toplamı 230.000 TL aynı dönemde gerçekleşen maliyetler ise 220.000 TL’ dir. Dönem içinde yapılan maliyetin 20.000 TL’ lik kısmının sözleşme kapsamındaki fakat gelecek dönemlerdeki işler için yapıldığı bilgisi verilmektedir. Firmanın teknik ofisi inşaatın ilerlemesini “Fiziki Tamamlanma Oranı” 2013 sonu itibariyle %32,50 olarak hesaplamıştır.

2013 Yılı sonu itibariyle; Örnekte verilen bilgilerle katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı esas alınarak hesap yapıldığında 2013 Yılı için gelir, gider ve kar tutarları Tablo 13’ teki şekilde hesaplanmaktadır.

Tablo 13: Örnek 13’ e Göre Gelir ve Kar Hesabı (Katlanılan Sözleşme Maliyetlerinin Öngörülen Toplam İnşaat Maliyetlerine Oranı Esası)

TMS 11’e göre dönem maliyeti	= 200.000 TL
TMS 11’e göre dönem geliri	= 1.000.000 TL X 0,25 = 250.000 TL
Dönem karı	= 250.000 TL - 200.000 TL = 50.000 TL

Tamamlanma yüzdesinin hesabı noktasında kullanılan yöntemler Standardın 30' uncu paragrafında aşağıdaki şekilde değinilmiştir.

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

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

(b) Yapılan işe ilişkin incelemeler veya

(c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.”

Söz konusu yöntemlerin içeriği aşağıda ayrıca açıklanmıştır.

O güne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı (cost-to-cost yöntemi). Örneğin; 4 yılda tamamlanacak 8.000.000 TL'ye mal olacağı tahmin edilen bir sözleşmede ilk yıl için katlanılan maliyet 2.000.000 TL ise tamamlanma yüzdesi ilk yıl için $2.000.000/8.000.000 = \%25$ olarak hesaplanacaktır. Yöntem, satın alma veya sözleşmeye dayalı olarak kazanılan varlıkların maliyetini esas alan daha doğru vergi muhasebesi amaçlı uygulamadır (Yıldıztekin, 2013: 308).

Yapılan işe ilişkin incelemeler: Örneğin, müşterinin ölçme memurunun yapılan işin $\%25$ 'inin tamamlandığını yaptığı ölçümlerle belirlemiş ve bunu raporlamış olması.

Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı: Örneğin 1.000 konutun inşası için bir sözleşme yapılmış ve bu konutları 200'ü tamamlanmış ve diğer 800 adedi için henüz herhangi bir işlem yapılmamışsa tamamlanma yüzdesi $\%25$ olacaktır.

Standartta, inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasında sözleşme kapsamında ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin, inşaat işinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılması esas alındığından, inşaatın tamamlanma derecesi önemli bir yer tutacaktır (Güngörmüş ve Boyar, 2007).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde tespit edilen tamamlanma yüzdesi, her muhasebe döneminde yapılacak tahminlerde, sözleşme geliri ve maliyetlerine kümülatif (birikimli) olarak uygulanmaktadır (Usul, 2012: 24). Bu nedenle, sözleşme geliri ya da maliyetlerinde, daha önce belirtilmiş olan nedenlerle gerçekleşen değişikliklerden (artış veya eksiliş) dolayı, önceki dönemlerin düzeltilmesi söz konusu değildir. Düzeltmeler ancak ileriye dönük olarak yapılır (TMS-11, md.38; Acar, 2013: 33).

Burada eklenebilecek husus genellikle büyük ölçekli inşaat işlerinde işlerin fiziki ilerlemesini takip eden teknik bilgi ve donanıma sahip bir teknik ofis mevcuttur. Teknik ofisin görevi sözleşme konusu işin günlük ve aylık takibini yapmak ve bu işlerin sözleşmedeki birim fiyatlarla hesabını yapıp(Sabit Fiyatlı Sözleşmelerde) hakedişin hazırlanmasıdır. Teknik ofisin işin tamamlanmasına ilişkin ölçüm ve hesapları tamamlanma yüzdesi hesabında diğer sayılan yöntemlerden daha güvenilir sonuçlar vermektedir.

Standartta göre, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir, gider ve maliyetler, güvenilir biçimde tahmin edilebilme koşulu ile tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulanarak, döneme ait finansal tablolara gelir ve gider olarak yansıtılmalıdır.

Standart, tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırım hakları, sözleşme konusu varlık bedellerin ve ödeme şekil ve koşullarını içeren bir sözleşmenin yapılmış olması halinde, genel olarak güvenilir öngörülerde bulunulabileceğini kabul etmekte ve bu bağlamda bir sözleşmenin tamamlanma yüzdesinin (evresinin) saptanma şekillerini göstermektedir. Buna göre, tamamlanma yüzdesi ile ilgili tahminlerin yapılabilmesi için girdi-çıkıtı analizlerine dayanan (Alagöz, 2009, 11) üç alternatif uygulama önerilmektedir. Bu yöntemlerden birincisi girdi ölçümüne dayalı bir yöntem iken, diğer ikisi çıktı ölçümüne dayalı yöntemlerdir. Girdilere dayalı değerlendirme, bir sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalara göre yapılırken (katlanılan maliyetler, çalışılan işçilik saati vb.) çıktılarına dayalı değerlendirme sonuçlara dayalı olarak yapılır (üretilen ton, bir binanın katları, bir yolun tamamlanma uzunluğu vb.) (Yılmaz, 2009, 11).

En fazla kullanılan değerlendirme yöntemi maliyetlere dayalı olarak (cost-to-cost basis) hesaplanan tamamlanma yüzdesidir (Kieso ve diğerleri, 2010, 968). Uygulamaya bakıldığında, inşaat şirketlerinin genellikle tamamlanma yüzdesi hesabını maliyetler üzerinden yaptıkları görülmektedir (Şavlı, 2014: 231).

Örnek 14: Fiziki Tamamlanma Oranı Esas Alınarak Tamamlanma Yüzdesi Uygulaması

Örnek 13’ de verilen bilgiler kullanılıp “Fiziki Tamamlanma Oranı” esasınca hesaplayarak aşağıdaki oranlara ulaşılmıştır.

Örnekte verilen bilgilerle fiziki tamamlanma oranı esas alınarak hesap yapıldığında 2013 Yılı maliyet, gelir ve kar tutarları Tablo 14’ teki şekilde hesaplanır;

Tablo 14: Örnek 9’ a Göre Gelir ve Kar Hesabı (Fiziki Tamamlanma Oranı Esası)

TMS 11’e göre dönem maliyeti	= 800.000 TL X 0,325 = 260.000 TL
TMS 11’e göre dönem geliri	= 1.000.000 TL X 0,325 = 325.000 TL
Dönem karı	= 325.000 TL - 260.000 TL = 65.000 TL

Standardın 31’ inci paragrafında maliyetler esas alınarak yapılacak tamamlanma oranında uyulması gereken hususlar aşağıdaki şekilde verilmiştir (TMS 11, md.31).

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

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

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

Yukarıda sayılan hususlar sözleşmeye ait maliyetlerin dönemsellik ilkesi gereği ilgili olduğu hesap dönemine kaydedilmesi ilkesinin sonucudur. Nasıl ki sözleşme gelirin işveren den alınan avanslar dahil edilmiyorsa alt yüklenicilere ödenen avanslar da maliyetlere dahil edilmemelidir.

Standardın 26' ncı paragrafında dönemsellik prensibinin gereği olarak sözleşmeye ilişkin maliyetler ait oldukları hesap döneminin gideri olarak kaydedilir, işin sonunda zarar edilmesiyle ilgili öngörü oluşmuşsa, bu zarar tutarı saptandığı dönem derhal gider kaydedileceği aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (TMS 11, md.26).

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

2.1.9. Yapılmakta Olan İşler

TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri standardı tamamlanma yüzdesi metodunu açıkladıktan sonra sözleşmeye uygun olarak yapılmış ve geri alınabilecek maliyetlerden müşteriye faturalanmamış kısmının firmanın aktifinde bir alacak olarak kaydedilmesini istemektedir. Bu husus "yapılmakta olan işler " kavramının tanımıyla birlikte Standardın 27 numaralı paragrafında aşağıdaki şekliyle verilmiştir.

“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.” (TMS 11, Md.27).

Yapılmakta olan işler konusu tamamlanma yüzdesi hesabında önem arz etmektedir. Şöyle ki; dönem içinde yapılan sözleşme maliyetlerden sonraki dönemde yapılacak yine aynı sözleşme kapsamındaki işlere ait maliyetler çıkartılır. Kalan tutar döneme ait maliyetleri oluşturur.

Tablo 15: TMS 11' e Göre Dönem Maliyeti Hesabı

a	Dönem içinde katlanılan sözleşme maliyeti
b	Yapılmakta Olan İşler
a-b	TMS 11'e göre dönem maliyeti

Tamamlanma yüzdesi hesabında Katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı esasına göre hesap yapıldığında yapılmakta olan işlere ait maliyet hesabın dışında tutularak tamamlanma yüzdesi hesaplanır. Aşağıdaki örneklerde Yapılmakta Olan İşler isimli hesabın işleyişini muhasebe kayıtları üzerinden izah edilmiştir.

Örnek 15: Yapılmakta olan İşler Hesabı ve Muhasebeleştirilmesi (TMS 11' e uygun olarak TDHP Hesapları kullanılarak)

Örnek 13'deki verilere ek olarak Firmanın yapması gereken hesap ve kayıtları hem "katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı" esası hem de "fiziki tamamlanma oranı" esas olarak aşağıda irdelenebilir.

Katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı esasına göre;

Tablo 16: Örnek 13' e Göre TMS 11' e Uygun Yapılmakta Olan İşler Hesabı (Katlanılan Sözleşme Maliyetlerinin Öngörülen Toplam İnşaat Maliyetlerine Oranı Esası)

TMS 11'e göre döneme ait maliyet	= 200.000 TL
TMS 11'e göre yapılmakta olan işler	= 20.000 TL
TMS 11'e göre dönem geliri	= 1.000.000 TL X 0,25 = 250.000 TL
İşverene kesilen faturalar	= 230.000 TL
Hakedişe bağlanacak gelir tutarı	= 250.000 TL- 230.000 TL = 20.000 TL

Örnek 13'de verilen bilgiler ışığında yevmiye kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır. (Katlanılan Sözleşme Maliyetlerinin Öngörülen Toplam İnşaat Maliyetlerine Oranı Esası)

K. No			
1	740. Hizmet Üretim Maliyeti 102. Bankalar Üretim Giderlerinin Bankadan Ödenmesi	220.000	220.000
2	102. Bankalar 350. Yıllara Y.İ ve O. Hakediş Bedelleri Hakediş Bedellerinin Tahsil Edilmesi	230.000	230.000
3	170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri 174. Yapılmakta Olan İşler 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. İnşaat Maliyetinin Aktifleştirilmesi	200.000 20.000	220.000
4	741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. 740. Hizmet Üretim Maliyeti Üretim Giderlerinin Yansıtma Hesabına Devri	220.000	220.000
5	622. Satılan Hizmet Maliyeti 170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri Dönem Maliyetlerinin Gelir Tablosuna Devri	200.000	200.000

6	176. Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları 350. Yıllara Y.İ ve O. Hakediş Bedelleri 600. Yurtiçi Satışlar Hakedişlerin ve Tahakkukların Gelir Tabl. Devri	20.000 230.000	250.000
7	690. Dönem Karı veya Zararı 622. Satılan Hizmet Maliyeti Gider Hesaplarının Kar/ Zarar Hesabına Devri	200.000	200.000
8	600. Yurtiçi Satışlar 690. Dönem Karı veya Zararı Gelir Hesaplarının Kar/ Zarar Hesabına Devri	250.000	250.000

Tablo 17: Örnek 13' e Göre TMS 11' e Uygun Yapılmakta Olan İşler Hesabı (Fiziki Tamamlanma Oranı Esası)

TMS 11'e göre döneme ait maliyet	= 800.000 TL X 0,325 = 260.000 TL
TMS 11'e göre Yapılmakta Olan İşler	= 20.000 TL
TMS 11'e göre dönem geliri	= 1.000.000 TL X 0,325 = 325.000 TL
İşverene kesilen faturalar	= 230.000 TL
Hakedişe bağlanacak gelir tutarı	= 325.000 TL- 230.000 TL = 95.000 TL

Fiziki tamamlanma oranı esasına göre yapılan muhasebeleştirilmede katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı esasına göre yapılan

muhasebe kayıtları ile aynı şekilde yapılacak yöntem farklılığı dolayısıyla Dönem Karı hesabında farklı bir sonuç oluşacaktır.

Örnek 13’de verilen bilgiler ışığında yevmiye kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.
(Fiziki Tamamlanma Oranı Esası)

K. No			
1	740. Hizmet Üretim Maliyeti 102. Bankalar Üretim Giderlerinin Bankadan Ödenmesi	280.000	280.000
2	102. Bankalar 350. Yıllara Y.İ ve O. Hakediş Bedelleri Hakediş Bedellerinin Tahsil Edilmesi	230.000	230.000
3	170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri 174. Yapılmakta Olan İşler 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. İnşaat Maliyetinin Aktifleştirilmesi	260.000 20.000	280.000
4	741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. 740. Hizmet Üretim Maliyeti Üretim Giderlerinin Yansıtma Hesabına Devri	280.000	280.000
5	622. Satılan Hizmet Maliyeti 170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri Dönem Maliyetlerinin Gelir Tablosuna Devri	260.000	260.000

6	176. Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları 350. Yıllara Y.İ ve O. Hakediş Bedelleri 600. Yurtiçi Satışlar Hakedişlerin ve Tahakkukların Gelir Tab. Devri	95.000 230.000	325.000
7	690. Dönem Karı veya Zararı 622. Satılan Hizmet Maliyeti Gider Hesaplarının Kar/ Zarar Hesabına Devri	260.000	260.000
8	600. Yurtiçi Satışlar 690. Dönem Karı veya Zararı Gelir Hesaplarının Kar/ Zarar Hesabına Devri	325.000	325.000

Sözleşmeye ilişkin sonuçların güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi durumunda sözleşme maliyet ve gelirine dahil edileceği hususu Standardın 28' inci paragrafında aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (TMS 11, md.28).

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

Yapılan inşaat sözleşmesinin güvenilir öngörüye imkân vermesi için Standardın 29' uncu paragrafında sayılan aşağıdaki şartları sağlaması gerekir (TMS 11, md.29).

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

- (a) Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları;
- (b) Alışveriş konusu bedeller ve
- (c) Ödeme şekil ve koşulları.

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

Standardın ruhunu oluşturan güvenilirlik kavramı standarttaki tüm hükümlere de işlemiş durumdadır. Hukuki bir bağlayıcılığı ve içeriğinde finansal koşulları barındırmayan anlaşmalar bu kapsamda Standart tarafından maliyet ve gelir hesaplanmasına uygun sözleşmeler değildir. Bu bağlamda sonucu güvenilir olarak tahmin edilemeyen sözleşmelerle ilgili maliyet hesabında dikkat edilecek hususlar Standardın 32’ inci paragrafında aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (TMS 11, md.32).

“Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:

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

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

2.1.10. Sözleşme Maliyetine Dahil Edilmeyecek Hususlar

Standardın 33’ üncü paragrafında sözleşme maliyetine dahil edilmeyecek hususlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (TMS 11, md.33).

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

Yukarıda verilen Standardın 33’ üncü paragrafındaki hususlar ihtiyatlılık çerçevesinde düşünülebilir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülemediği durumlarda tamamlanma yüzdesi metodu değişik biçimde uygulanır. Bu uygulamaya göre sadece geri kazanılabilir maliyetler gelir olarak saptanır. Bu yaklaşım sözleşme ile ilgili karın öngörülebilir olmasından önce bir kar saptanmasını önlemek içindir (Price, 2012: 73).

Standardın 34’ üncü paragrafında hangi maliyetlerin ilgili oldukları dönemde giderleştirilmesi gerektiği aşağıdaki şekilde verilmiştir (TMS 11, md.34).

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

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

2.1.11. Belirsizliğin Ortadan Kalkması

“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.”

2.1.12. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

TMS 11’in 36. Maddesinde, “Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.” Denmektedir.

“Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır (TMS 11, md.37):

(a) Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;

(b) Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya

(c) 9 uncu Paragraf uyarınca ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı.”

Yıllara yaygın bir inşaat sözleşmesinde toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse, beklenen zarar doğrudan giderleştirilir ve zarar tutarı bilançoda cari borçlar içerisinde zarar karşılığı olarak gösterilir. Böyle bir zarar hesaplanırken, sözleşme konusu işe başlanıp başlanmadığı, sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kar tutarları dikkate alınmaz (Ağca, 2007: 269). Toplam sözleşme maliyeti, toplam sözleşme gelirlerini aştığı anda, toplam sözleşme zararı tutarına geçmiş dönemlere ait karlar tutarları eklenerek bulunacak tutar, zarar olarak dönem sonuçlarına yansıtılmalıdır (Alagöz, 2008: 149).

2.1.13. Tahminlerdeki Değişiklikler

TMS 11’in 38. Maddesinde “Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir

(bakınız: TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar). Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kar veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.” denmektedir.

Standardın 38’ inci paragrafında belirtilen tahmin değişiklikleri cari yılın ve gelecek dönemlerin tahminlerinin güncellenmesinde kullanılır. Geçmiş dönemlere ilişkin bir düzeltme yapılmaz.

Örnek 16: Tahminlerdeki Değişiklikler

YAPIM İnşaat Ltd Şirketi 4 yıl sürecek bir inşaat taahhüt işine 2013 yılında başlamıştır. Başlangıçta 7.500.000 TL maliyet öngörülmüştür. İnşaat sözleşmesi sabit fiyatlı ve sözleşme tutarı 11.500.000 TL’dir. İnşaatın devam ettiği ikinci yılda maliyetlerle ilgili olarak bir tahmin değişikliği olmuş ve maliyet tahmini 500.000 TL artırılarak toplam 8.000.000 TL olarak güncellenmiştir. Bu maliyet artışının 300.000 TL sinin üçüncü yılda 200.000 TL sinin ise dördüncü yılda gerçekleşeceği tahmin edilmiştir.

İnşaat Firması tamamlanma yüzdesini katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı esas alarak hesaplamaktadır.

Seneler itibariyle dönem maliyetleri aşağıdaki şekildedir. 2013 yılı maliyeti gerçekleşme 2014 ve sonraki dönemler tahminidir.

Örnek 16’ de verilen bilgiler ışığında işin yapıldığı yıllar için maliyet, gelir ve kar hesapları Tablo 18’ deki şekilde hesaplanmaktadır.

Tablo 18: Örnek 16’ ya Göre İnşaat Sözleşmesinin Maliyet ve Tamamlanma Oranı Hesabı

Bin TL	2013	2014	2015	2016
Tahmini Toplam Sözleşme Geliri	11.500	11.500	11.500	11.500
Sözleşme Toplam Maliyeti Tahmini	7.500	8.000	8.000	8.000
Dönem Maliyetleri	3.000	1.500	2.175	1.325
Toplam Kümülatif Maliyet	3.000	4.500	6.675	8.000
Tahmini Toplam Sözleşme Karı	4.000	3.500	3.500	3.500
Tamamlanma Oranı	<u>3.000</u> 7.500	<u>4.500</u> 8.000	<u>6.675</u> 8.000	<u>8.000</u> 8.000
Tamamlanma Oranı	%40	%56,3	%83,4	%100

Tablo 18’de genel olarak toplam sözleşme maliyetlerinden yola çıkarak tamamlanma yüzdesi esaslı ile döneme ait sözleşme maliyetlerinin hesap edilmesi formüle edilmiştir. Aynı prensiple döneme ait sözleşme geliri de döneme ait tamamlanma yüzdesi yardımıyla tüm sözleşme gelir tutarının çarpılması yoluyla edilmektedir.

Tablo 19: Toplam Kümülatif ve Döneme Ait Maliyetin Hesaplanması

Kümülatif Gelir	= (Kümülatif Tamamlanma Oranı X Sözleşme Geliri)
Dönem Geliri	= (Dönemin Tamamlanma Oranı X Sözleşme Geliri)
Kümülatif Maliyet	= (Kümülatif Tamamlanma Oranı X Sözleşme Maliyeti)
Dönem Maliyeti	= (Dönemin Tamamlanma Oranı X Sözleşme Maliyeti)

Tablo 19’ daki hesaplama ve Tablo 18’ deki verileri kullanarak sözleşmeyle ilgili döneme ait ve kümülatif maliyet, gelir ve kar tutarları Tablo 20’ deki şekilde hesaplanır.

Tablo 20: Örnek 16’ya Göre Dönem Karı ve Kümülatif Kar Tutarlarının Hesabı

Bin TL	2013	2014	2015	2016
Kümülatif Gelir	4.600	6.475	9.591	11.500
Dönem Geliri	11.500 X 0,40	11.500.X (0,563 – 0,40)	11.500 X (0,834 – 0,563)	11.500X (1 – 0,834)
Dönem Geliri	4.600	1.875	3.116	1.909
Kümülatif Maliyet	3.000	4.500	6.675	8.000
Dönem Maliyeti	3.000	1.500	2.175	1.325
Kümülatif Kar	1.600	1.975	2.916	3.500
Dönem Kar	1.600	375	941	584
Dönem Kar Oranı (Kar/Gelir)	%35	%20	%30	%30

Kaynak: (Price Waterhouse Coopers,2012: 80-81)

İkinci yıl olan 2014'te dönem kar marjı %20'ye düşmüştür. Bunun nedeni maliyetlerdeki artış tahmininin bu yılın hesaplarında dikkate alınmış olmasıdır. Maliyet artışı öngörüsü ikinci yıl yerine ilk yıl yapılmış olsaydı tüm sözleşme döneminde aynı kar oranı söz konusu olacaktı.

2.1.14. Açıklama

TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri standardı kapsamında yüklenici firmaların ilgili sözleşmelere istinaden yapmaları gereken dipnot açıklamaları Tablo 21'de toplu şekilde verilmiştir.

Tablo 21: TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Yüklenici Firmaların İlgili Sözleşmelere İstinaden Yapmaları Gereken Dipnot Açıklamaları

Gelir Tablosu	Bilanço	Yöntem
Dönem geliri	Alınan avans tutarları	Gelirin saptanmasında kullanılan yöntem
Katlanılan maliyetler	Dönem kar veya zarar tutarları	Tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntem
	Hakedişlerden kesilen teminat tutarları	
	Müşterilerden brüt alacak ve müşterilere olan borç tutarları	

“Bir yüklenici işletme aşağıdaki hususları açıklar (TMS 11, md.39):

- (a) Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı;
- (b) Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler ve

(c) Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.”

“Bir işletme raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdakilerden her birini açıklamak durumundadır (TMS 11, md.40):

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

(b) Alınan avansların tutarı ve

(c) Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları.”

TMS 11’in 41. Maddesinde, “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.” denmektedir.

“Bir işletme, sözleşmeye konu işle ilgili (TMS 11, md. 42);

(a) Müşterilerden olan brüt alacak tutarını varlık ve

(b) Müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermelidir.”

“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 (TMS 11, md. 43);

(a) Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından;

(b) Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.”

Örnek 17: Brüt Alacak Tutarı Hesaplaması

GÜVEN İnşaat AŞ, yüklenici olarak iki adet sabit fiyatlı yıllara sari inşaat yapım sözleşmesi yürütmektedir. İşleri İstanbul ve Ankara Şantiyeleri olarak iki ayrı sözleşme şeklinde takip etmektedir. İşlerin her ikisi de 2012 yılında başlamıştır ve planlanan bitiş

tarihleri 2016 yılıdır. 2013 yılı sonu itibariyle sözleşmelere ilişkin bilgiler ve brüt alacak tutarının hesaplanması aşağıdaki şekildedir.

Tablo 22: Örnek 17' ye Göre Brüt Alacak Tutarı Hesabı

		İstanbul	Ankara	Toplam
a	Kümülatif maliyet	1.200.000	800.000	2.000.000
b	Kümülatif kar	200.000	-	200.000
c	Kümülatif zarar	0	100.000	100.000
d	Kümülatif hakediş tutarı	1.000.000	600.000	1.100.000
a+b-c-d	Brüt alacak tutarı	400.000	100.000	500.000

Brüt alacak hesabı yukarıdaki tabloda görüldüğü şekilde kümülatif maliyet tutarına kümülatif kar tutarı ilave edildikten sonra kümülatif zarar ve kümülatif hakediş tutarı çıkartılarak yapılır.

“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 (TMS 11, md.44);

(a) Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından;

(b) Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.”

Örnek 18: Brüt Yükümlülük Tutarı Hesaplaması

YENİKENT İnşaat Ltd Şirketi, yüklenici olarak iki adet sabit fiyatlı yıllara sari inşaat yapım sözleşmesi yürütmektedir. İşleri Giresun ve Sakarya Şantiyeleri olarak iki ayrı sözleşme şeklinde takip etmektedir. İşlerin her ikisi de 2011 yılında başlamıştır ve planlanan bitiş tarihleri 2015 yılıdır. 2013 yılı sonu itibariyle sözleşmelere ilişkin bilgiler aşağıdaki şekildedir.

Tablo 23: Örnek 18' e Göre Brüt Yükümlülük Tutarı Hesabı

		Giresun	Sakarya	Toplam
a	Kümülatif maliyet	1.000.000	500.000	1.500.000
b	Kümülatif kar	100.000	-	100.000
c	Kümülatif zarar	0	50.000	50.000
d	Kümülatif hakediş tutarı	1.200.000	600.000	1.800.000
a+b-c-d	Brüt yükümlülük tutarı	100.000	150.000	250.000

Örnek 19: TMS 11 Kapsamında Hesaplamalar ve Dipnot Açıklamaları Üzerine Örnek Çalışması

YAPAR İnşaat AŞ (Yüklenici) taahhüt olarak gerçekleştirdiği 36 ay süreli iki adet inşaat sözleşmesi yürütmektedir. Sözleşmeler 2012 yılında başlamış ve 2013 yılı sonu itibariyle hakediş faturalarının ve yapılan sözleşme maliyetlerinin ödemesinin yapıldığı bilgisi verilmiştir. Sözleşmeleri Köprü ve Hastane isimleriyle tanımlayalım.

Köprü ve Hastane sözleşmelerinin yapımı için 2013 yılında sözleşme kapsamında bazı malzemelerin alındığı fakat dönem içinde söz konusu malzemelerin kullanılmadığı bilgisi verilmiştir(Köprü için 80 TL, Hastane için 20 TL). Yüklenici firma 2012 yılı için toplam 10.000 TL (8.000 TL Köprü, 2.000 TL Hastane sözleşme gideri) hesaplamıştır ve işverene 11.000 TL (9.000 TL Köprü, 2.000 TL Hastane) tutarında fatura kesmiştir.

Yüklenici firma 2013 yılı için toplam 12.000 TL (9.000 TL Köprü, 3.000 TL Hastane) sözleşme gideri hesaplamıştır ve işverene 12.300 TL (9.800 TL Köprü, 2.500 TL Hastane) tutarında fatura kesmiştir.

Köprü sözleşmesi kapsamında işverenden 2012 yılında 100 TL, 2013 yılında ise 300 TL avans ödemesi alınmıştır. İşveren tarafından Hastane sözleşmesi hakediş ödemelerinden 2012 yılında 200 TL, 2013 yılında 200 TL teminat kesintisi yapılmıştır.

Örnek 19’ da verilen bilgiler ışığında her bir hesap dönemine ait maliyet ve gelir kalemlerinin hesaplanması ve sözleşme karlılığının yıllar itibariyle izlenmesi için Tablo 24 hazırlanmıştır.

Tablo 24: Örnek 19’ a Göre Sözleşme Gelir ve Maliyet Hesabı

	Köprü İşi		Hastane İşi		Toplam	
	2012	2013	2012	2013	2012	2013
TMS 11.22’ ye göre sözleşme geliri	10.000	11.000	2.000	3.000	12.000	14.000
TMS 11.22’ ye göre döneme ait sözleşme giderleri	8.000	9.000	2.000	3.000	10.000	12.000
TMS 11.36’ ya göre beklenen zararlar	-	-	-	1.500	-	1.500
Zarar ve Giderler Toplamı	8.000	9.000	2.000	4.500	10.000	13.500
Gelir – (Gider + Zararlar)	2.000	2.000	-	(1.500)	2.000	500
TMS 11.27’ ye göre Yapılmakta Olan İşler	-	80	-	20	-	100
Dönem İçinde Meydana Gelen Toplam Sözleşme Maliyeti	8.000	9.080	2.000	3.020	10.000	12.100
TMS 11.41’ e göre Hakediş faturaları	9.000	9.800	2.000	2.500	11.000	12.300
TMS 11.42(a)’ e göre Brüt Alacak Tutarı	1.000	1.280	-	-	1.000	1.280
TMS 11.42(b)’ e göre Brüt Alacak Tutarı	-	-	-	(980)	-	(980)
Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları	1.000	1.200	-	500	1.000	1.700

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı uyarınca Standardın 39,40 ve 42. maddelerinde anılan hususlar Tablo 25’ te toplanmıştır. Bu hususlar ilgili oldukları hesap dönemlerinin mali tablolarıyla birlikte sunulmalıdır.

Tablo 25: Örnek 19’ a Göre TMS 11 Uyarınca Yapılması Gereken Dipnotlar (Açıklamalar)

		2012	2013
Sözleşme Gelirleri[TMS 11.39(a)]		12.000	14.000
A	Kümülatif Sözleşme Maliyeti	10.000	22.100
B	Kümülatif Hesaplanan Kar	2.000	4.000
C	Kümülatif Hesaplanan Zarar	-	1.500
A+B-C	Kümülatif Sözleşme Maliyeti ve Karlar Toplamından Zararlar Düşülmüş Değer [TMS 11.40(a)]	12.000	24.600
Alınan Avanslar [TMS 11.40(b)]		100	300
Brüt Alacak Tutarı [TMS 11.42(a)]		1.000	1.280
Brüt Borç Tutarı [TMS 11.42(b)]		-	(980)
Teminat Kesintileri [TMS 11.40(c)]		200	200

Kaynak: (Price Waterhouse Coopers,2012: 82,83)

TMS 11’in 45. Maddesinde, “Bir işletme varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar. Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir.” denmektedir.

Devam eden inşaat sözleşmelerine ilişkin gerçekleşmesi kesin olmayan ancak muhtemel olan maliyetler ile gerçekleşmesi olası sözleşme gelirleri (İşverene yapılan talepleri) TMS 11 kapsamında açıklanır.

2.1.15. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı koşullu yükümlülüklerini ve varlıklarını TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar demektir (TMS 11. Md45). Dolayısıyla YYİÖİ ile ilgili karşılıklar hususunda TMS 37 temel alınarak bazı kavramları açıklama gereği ortaya çıkmaktadır. Bu kavramlardan biri olan Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme kavramı: Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir(TMS 37. Md 10).

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır(TMS 37. Md 14)

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Örnek 20: Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme Örneği

X İnşaat Ltd. Şti. 30.000.000 TL bedelle inşaatını üstlendiği okul inşaatına 2012 yılında başlamıştır. İhale aşamasında maliyet olarak 27.000.000 TL öngörülmektedir. 2012 yılı sonunda toplam 20.000.000 TL tutarında maliyet yapılmıştır. Firma yönetimi İnşaat devam ederken 2012 yılında beton ve demir girdi maliyetlerinde meydana gelen büyük artışlar dolayısıyla inşaatın bitirilmesi için gerekli katlanılması gereken maliyet tutarını 12.000.000 TL olarak hesaplamıştır.

Tablo 26: Örnek 20' ye Göre Karşılık Tutarı Hesabı(31.12.2012 İtibariyle)

Sözleşme Bedeli	30.000.000 TL
Tahmini Toplam Maliyet(İhale)	27.000.000 TL
Gerçekleşen Maliyet (31.12.2012)	20.000.000 TL
Yeni Toplam Tahmini Maliyet (20.000.000 + 12.000.000)	32.000.000 TL
İşin Tamamlanma Oranı (20.000.000 / 32.000.000)	%62,5
Sözleşme Geliri (30.000.000 X %62,5)	18.750.000 TL
Gerçekleşen Zarar (18.750.000 – 20.000.000)	1.250.000 TL
Beklenen Toplam Zarar (30.000.000 – 32.000.000)	2.000.000 TL
Dezavantajlı Sözleşme Karşılığı	750.000 TL

Bir inşaat sözleşmesinde, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşma olasılığı mevcutsa, beklenen zarar tutarı, söz konusu tutara karşılık gelen ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme için ayrılan karşılık tutarı ile birlikte anında muhasebeleştirilir(Akbulut, 2012: 1176).

Örnek 20' deki verilerle Dezavantajlı Sözleşme Karşılığı muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

K. No	2011 Dönem Sonu Kayıtları		
1	689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	750.000	
	379. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		750.000
	Dezavantajlı Sözleşme Karşılığı Kaydı		

2.1.16. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Türk vergi mezuatı YYİÖİ ile ilgili vergi hesabını işin bitimi ile birlikte yaptığından dolayı işin devam ettiği dönemlerde faaliyet sonuçlarından kaynaklanan vergi borç veya alacakları bilançoda ilgili aktif ve pasif hesaplarda izlenmeye işin sonuna kadar devam edilmektedir. TMS 12: Gelir Vergileri Standardı kapsamında açıklanmıştır.

Ertelenmiş vergi borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. (TMS 12.5)

Ertelenmiş vergi varlıkları: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- İndirilebilir geçici farklar;
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları. (TMS 12.5)

Ertelenmiş vergi varlıkları bilanço aktifinde takip edilmekte, aynı şekilde Ertelenmiş vergi borçları ise bilanço pasifinde takip edilmektedir. İşin bitimi ile yapılan nihai kar hesabı neticesinde ortaya çıkan vergi borç tutarından mahsup edilmektedir. Çalışmanın 3. Bölümünde Örnek 21 kapsamında Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü kayıt ve dönem sonu mahsup işlemlerine yer verilmiştir.

3. BÖLÜM: TMS 11 KAPSAMINDA MUHASEBE UYGULAMALARI

Bu bölümde, inşaat sözleşmelerine ilişkin örnek uygulamalar tasarlanmış ve bu örnek uygulamalar kapsamında TMS 11 hükümleri çerçevesinde yapılması gereken işlem ve kayıtlara yer verilmiştir.

3.1. TMS 11 Kapsamında Tekdüzen Hesap Planının Analizi

Bilindiği üzere Türkiye’de muhasebe tutan tüm işletmeler; Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 21790 sy. 16.12.1993 tarihli RG’ de yayınlanarak yürürlüğe giren 2 Sıra No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 21447 sy. 26.12.1992 tarihli RC’de yayınlanarak yürürlüğe giren 1 Sıra No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ndeki esaslar dahilinde muhasebelerini tutmaktadırlar. Yine bu tebliğlerde yer verilen Tek Düzen Hesap Planı ve açıklamaları uyarınca ilgili kayıtlarını yapmakta ve TDHP’ de yer alan hesapları ihtiyaca ve amacına uygun şekilde kullanmaktadırlar.

Türkiye’de MSUGT ile getirilen TDHP, yıllara yaygın inşaat işinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesaplar Tamamlanmış Sözleşme yöntemine uygun olarak yapılandırılmıştır (Ağca, 2009: 247). Yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili TDHP’ da öngörülmüş inşaat işlerine defterikebir hesapları Tablo 26’ daki şekildedir.

Tablo 27: TMS 11 Bağlamında TDHP’ de Belirtilmiş Hesaplar

Defterikebir Hesabı	Hesabın Adı
170, 171, 172, 173, 174, 175,176, 177, 178	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
179	Taşeronlara Verilen Avanslar
350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

Daha önceki bölümlerde belirtildiği üzere Türk vergi mevzuatı yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için gelir ve giderin işin tamamlandığı hesap döneminde muhasebeleşmesini öngörmektedir. Dolayısıyla işin devam ettiği yıllar boyunca ilgili

döneme ait gelir, gider ve kar/zarar hesapları yapılmamaktadır. Şöyle ki; yıllara yaygın inşaat işi bitene kadar inşaatla ilgili giderler her yılsonunda 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesaplarında toplanırken, hakedişler de 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesaplarında toplanmaktadır. Yıllara yaygın inşaat işi bittiğinde ise 170-178 nolu hesaplardaki tutarlar 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılırken, 350-358 nolu hesaplardaki bakiyeler 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na aktarılmaktadır. Neticede kar/zarar hesaplaması ancak işin bitiminde hesaplanabilir olmaktadır. TMS ise İnşaat Sözleşmeleri Standardında yıllara sâri inşaat işlerinin kar/zarar hesaplarını ait oldukları dönem itibariyle yapılmasını öngörmektedir.

TMS 11 tarafından öngörülen muhasebe esasları ile TDHP ve MSGUT kapsamındaki kayıt işlem ve esaslarının karşılaştırıldığı Tablo 27, Standardın YYİÖİ muhasebesindeki yaklaşımını özetlemek adına verilmiştir.

Tablo 28: TMS 11 Bağlamında TDHP ve MSUGT Karşısında TMS 11' in Öngördüğü Muhasebeleştirme Esasları Arasındaki Farklar

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

TDHP 1990'lı yıllarda uygulanmaya konulduğu ve esasen vergi matrahı ile ilgili hesapların yapılması amacını ön plana çıkaran bir yapıya sahiptir. Bu bakımdan günümüz ihtiyaçları ve uluslararası geçerliliğe sahip muhasebe kayıt ve raporlaması için yetersiz kalmaktadır.

TMS muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağını belirtirken TDHP' deki hesapların hangisinin kullanılacağını belirtmemektedir. Bu durumda kullanıcıların muhasebe ilkelerine ve hesapların kullanım amaçlarına uygun olarak hesap planında mevcut hesaplardan seçerek veya kullanımı için bir kısıtlama öngörülmemiş hesaplardan kullanılması önerilenleri kullanmaları beklenir. TMS 11 özelinde gerek meslek mensupları, gerekse akademisyenler tarafından kullanılması önerilen hesaplar mevcuttur.

Tablo 29: TMS 11 Kapsamında Kullanılması Önerilen Hesaplar

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

Kaynak: (Akdoğan ve Sevilengül, 2007; Akdoğan ve Sevilengül, 2008)

Yukarıdaki tabloda yer alan hesap önerileri TMS 11' de öngörülen kavramların TDHP' de kaydına olanak verilebilmesi için önerilen çözümlerden biridir.

Bir başka kaynakta “182 Nolu Hesap Onaylanacak Hakedişler” adıyla önerilmektedir. (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009: 267). Bu hesap tamamlanma yüzdesi hesabıyla elde edilen dönem gelirinden hakedişler yoluyla işverence onaylanan bedellerin

düşülmesinden sonra kalan tutardır. Bu hesap Akdoğan ve Sevilengül tarafından “176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları” olarak önerilmiştir.

“Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları”, “Onaylanacak Hakedişler” ismiyle önerilen hesap için değişik isim ve hesap no önerileri mevcuttur. Örneğin aynı hesap 18 Hesap Grubunda Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları şeklinde de önerilmiştir (Sağlam, Yolcu ve Öztürk, 2012: 690).

Burada önemli olan husus TDHP’ de kullanımı ile ilgili detay verilmemiş hesaplardan kaydı yapılacak işlemin niteliğine göre ilgili olduğu hesap grubu içerisinde kaydedilmesi hususudur.

TMS 11’ de aktifleştirilir, aktifte tutulur denen bir tutarın hangi aktif hesapta tutulacağı TDHP’ da niteliğine en uygun hesap grubu altında açılacak bir hesaba kaydı yoluyla mümkündür. Mevcut durumda iki adet MSUGT aracılığıyla kullanımı detaylandırılan hesapların dışında kalan ve Standardın uygulanması için kullanılması gereken hesapların bu şekilde belirlenmesi kaçınılmazdır.

Ne var ki aktifler içerisinde muhasebeleştirilen tutarların kullanılan hesap numaraları açısından bir ahenk içerisinde olması ve farklı işletmelerce aynı hesapların kullanımı hem mali tablo kullanıcıları hem de muhasebe literatürü için faydalı olacaktır.

3.2. TMS 11 Kapsamında Örnek Muhasebe Uygulaması

Tez çalışmamın 2. Bölümünde TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardının metni incelenmiş olup ilgili kavram ve yaklaşımlar örneklerle değinilmişti. Bu bölümde ise YYİÖİ ile ilgili Standartta açıklanan kavram ve hesaplama yöntemlerine uygun olarak ve mümkün oldukça tüm özellik arz eden hususları kapsayacak şekilde muhasebe kayıtları yapılmıştır. Muhasebe kayıtlarında TDHP hesapları kullanılmıştır. TMS belirli ve detaylı bir hesap planı içermemektedir. TDHP mevcut tanımlı hesapların yetersiz kaldığı noktalarda ise literatürde TMS ile uyumluluk açısından Tablo 28’de kullanımı tavsiye edilen hesap kod ve açıklamaları kullanılmıştır.

Örnek 21: TMS 11 Muhasebe Uygulaması

EMEK İnşaat Limited Şirketi 2011 yılında 20.000 TL bedelle alınan ve tahmini maliyeti 16.000 TL olan 30 ay süreli bir taahhüt işini hayata geçirerek 2013 yılı sonu itibariyle

teslimini gerçekleştirmiştir. Sözleşme devam ederken meydana gelen finansal olaylar aşağıdaki şekildedir: (KDV, Gelir Vergisi Tevkifatı ve diğer vergiler ihmal edilmiştir).

- 2011 yılında 4.000 TL tutarında döneme ait sözleşme maliyeti yapılmıştır. Bu maliyete ek olarak 2012 yılında kullanılması planlanan ekipmanın montaj ve nakliyesi için 500 TL maliyet yapılmıştır. 2011 yılında toplam 5.500 TL hakediş faturası kesilmiştir. İşveren hakediş alacaklarının tamamını ödemiştir.
- 2012 yılında işin bitirilmesi için 13.000 TL maliyet yapılması gerektiği hesaplanarak beklentiler güncellenmiştir. Dönem içinde gerçekleşen maliyet tutarı 7.000 TL dir. 2011 yılında yapılan 500 TL tutarlı 2012 yılı maliyeti dönem maliyetine ayrıca nakledilmiştir. İşverence kabul edilen hakediş tutarı 8.000 TL olmuştur. Hakediş bedellerinin tamamı ödenmiştir.
- 2013 yılında Yüklenici firma 5.000 TL maliyet yaparak projeyi teslim etmiştir. 2013' te sözleşme bedeli bakiyesi olan 6.500 TL hakediş kesilmiştir. İşveren dönem hakedişlerin toplam 1.000 TL tutarını teminat kesintisi olarak tutmuş 5.500 TL ödeme yapmıştır

Örnek 21' deki veriler göz önünde bulundurularak yapılan tamamlanma yüzdesi hesabı Tablo 30'da detaylı şekilde gösterilmiştir.

Tablo 30: Örnek 21' e Göre Tamamlanma Yüzdesi Hesabı

	2011	2012	2013	Toplam
Döneme ait maliyetler [TMS 11.22]	4.000	7.500	5.000	16.500
Yapılmakta olan işler [TMS 11.27]	500	(500)	-	-
Tamamlanma Yüzdesi [TMS 11.30(a)]	4.000 / 16.000	11.500 / 17.500	16.500 / 16.500	
Dönem Tamamlanma Yüzdesi [TMS 11.30(a)]- Kümülatif	% 25	% 66	% 100	
Dönem Tamamlanma Yüzdesi [TMS 11.30(a)]	% 25	% 41	% 34	
Dönem Sözleşme Geliri [TMS 11.22]	20.000 X % 25	20.000 X % 41	20.000 X % 34	% 100
Dönem Sözleşme Geliri [TMS 11.22]	5.000	8.200	6.800	20.000

Tablo 30' da hesap edilen kalemlerin ilgili dönemlerdeki muhasebe kayıtları yıllar itibariyle aşağıdaki yermiye kayıtlarında verilmiştir.

Yıllar İtibariyle Yüklenici firmanın Defteri Kebir kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

2011 Yılı için;

K. No	2011 Yılı Kayıtları		
1	740. Hizmet Üretim Maliyeti 102. Bankalar İnşaat Maliyetinin Bankadan Ödenmesi	4.500	4.500
2	102. Bankalar 350. Yıllara Y.İ ve O. Hakediş Bedelleri 341. Alınan Hakediş Avansları Avans ve Hakediş Bedeli Tahsilatı	5.500	5.000 500
3	170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri 174. Yapılmakta Olan İşler 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. Yansıtma Hesabı Kapatması	4.000 500	4.500
4	741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. 740. Hizmet Üretim Maliyeti Maliyetin Yansıtma Hesabına Virmanı	4.500	4.500

5	622. Satılan Hizmet Maliyeti 170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri Dönem Maliyetinin Gelir Tablosuna Nakli	4.000	4.000
6	350. Yıllara Y.İ ve O. Hakediş Bedelleri 600. Yurtiçi Satışlar Dönem Gelirinin Gelir Tablosuna Nakli	5.000	5.000
7	690. Dönem Karı veya Zararı 622. Satılan Hizmet Maliyeti Gider Hesabının Sonuç Hesabına Devri	4.000	4.000
8	600. Yurtiçi Satışlar 690. Dönem Karı veya Zararı Gelir Hesabının Sonuç Hesabına Devri	5.000	5.000
9	690 Dönem Karı 691. Dönem Karı V. Diğ. Yasal Yük. Karş. 692 Dönem Net Karı Dönem Net Karı Hesabının Yapılması	1000	200 800
10	691. Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş. 483. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Ertelenmiş Vergi Kaydı	200	200

11	692 Dönem Net Karı	800	
	590 Dönem Net Karı		800
	Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Devri		

2011 Yılı Bilançosu

Varlıklar		Kaynaklar	
Dönen Varlıklar	1.500	Uzun Vadeli Yükümlülükler	700
- Nakit ve Nakit Benzerleri	1.000	- Ticari Borçlar	500
- Ticari Alacaklar	500	Alınan Avanslar	
Yapılmakta Olan İşler		-Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	200
		Özkaynaklar	800
		Ana Ortaklığa Ait Özkaynak.	
		Dönem Net Kârı	800
Toplam Varlıklar	1.500	Toplam Kaynaklar	1.500

2012 Yılı için;

K. No	2012 Yılı Kayıtları		
1	740. Hizmet Üretim Maliyeti	7.000	
	170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri	500	
	102. Bankalar		7.000
	174. Yapılmakta Olan İşler		500
	Döneme Ait Maliyetin ve Kaydı ile 2011 Yılı Yapılmakta Olan İşler Hesabının Devri		

2	102. Bankalar 350. Yıllara Y.İ ve O. Hakediş Bedelleri Hakediş Tahsilatı Kaydı	8.000	8.000
3	170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. Yansıtma Hesabı Kapatması	7.000	7.000
4	741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. 740. Hizmet Üretim Maliyeti Maliyetin Yansıtma Hesabına Virmanı	7.000	7.000
5	622. Satılan Hizmet Maliyeti 170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri Gider Hesabının Sonuç Hesabına Devri	7.500	7.500
6	350. Yıllara Y.İ ve O. Hakediş Bedelleri 341. Alınan Hakediş Avansları 600. Yurtiçi Satışlar Gelir Hesabının Sonuç Hesabına Devri	8.000 200	8.200
7	690. Dönem Karı veya Zararı 622. Satılan Hizmet Maliyeti Gider Hesabının Sonuç Hesabına Devri	7.500	7.500

8	600. Yurtiçi Satışlar 690. Dönem Karı veya Zararı Gelir Hesabının Sonuç Hesabına Devri	8.200	8.200
9	690 Dönem Karı 691. Dönem Karı V. Diğ. Yasal Yük. Karş. 692 Dönem Net Karı Dönem Net Karı Hesabının Yapılması	700	140 560
10	691. Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş. 483. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Ertelenmiş Vergi Kaydı	140	140
11	692 Dönem Net Karı 590 Dönem Net Karı Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Devri	560	560

2012 Yılı Bilançosu

Varlıklar		Kaynaklar	
Dönen Varlıklar	2.000	Uzun Vadeli Yükümlülükler	640
- Nakit ve Nakit Benzerleri	2.000	- Ticari Borçlar	300
		Alınan Avanslar	
		- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	340
		Özkaynaklar	1.360
		Ana Ortaklığa Ait Özkaynak.	
		Geçmiş Yıllar Kârları	800
		Dönem Net Kârı	560
Toplam Varlıklar	2.000	Toplam Kaynaklar	2.000

2013 Yılı ve sözleşme bitimi için;

K. No	2013 Yılı Kayıtları		
1	740. Hizmet Üretim Maliyeti	5.000	
	102. Bankalar		5.000
	İnşaat Maliyetinin Bankadan Ödenmesi		
2	102. Bankalar	5.500	
	120. Alıcılar	1.000	
	350. Yıllara Y.İ ve O. Hakediş Bedelleri		6.500
	Hakediş Bedelinin Alıcılar Hesabına Kaydı)		

3	170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. Yansıtma Hesabı Kapatması	5.000	5.000
4	741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hes. 740. Hizmet Üretim Maliyeti Maliyetin Yansıtma Hesabına Virmanı	5.000	5.000
5	622. Satılan Hizmet Maliyeti 170. Yıllara Y. İnş. ve Onar. Maliyetleri Gider Hesabının Sonuç Hesabına Devri	5.000	5.000
6	350. Yıllara Y.İ ve O. Hakediş Bedelleri 341. Alınan Hakediş Avansları 600. Yurtiçi Satışlar Gelir Hesabının Sonuç Hesabına Devri	6.500 300	6.800
7	690. Dönem Karı veya Zararı 622. Satılan Hizmet Maliyeti Gider Hesabının Sonuç Hesabına Devri	5.000	5.000
8	600. Yurtiçi Satışlar 690. Dönem Karı veya Zararı Gelir Hesabının Sonuç Hesabına Devri	6.800	6.800

9	690 Dönem Karı 691. Dönem Karı V. Diğ. Yasal Yük. Karş. 692 Dönem Net Karı Dönem Net Karı Hesabının Yapılması	1.800	360 1.440
10	691. Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş. 483. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Ertelenmiş Vergi Kaydı	360	360
11	692 Dönem Net Karı 590 Dönem Net Karı Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Devri	1.440	1.440

Sözleşmeye ilişkin vergi karşılığı kayıtları aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

K. No	Sözleşme Kapanış Kayıtları		
1	483. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü. 370. Dönem Karı V. ve Diğ. Yas. Yük. Karş. Sözleşme Karı Üzerinden Ödenecek Verginin Tahakkuku Kaydı	700	700

2013 Yılı Bilançosu (İş Sonu)

Varlıklar		Kaynaklar	
Dönen Varlıklar	3.500	Kısa Vadeli Yükümlülükler	700
- Nakit ve Nakit Benzerleri	2.500	- Dönem Kârı Vergi Yüküml.	700
- Ticari Alacaklar	1.000	Özkaynaklar	2.800
		Ana Ortaklığa Ait Özkaynak.	
		Geçmiş Yıllar Kârları	1.360
		Dönem Net Kârı	1.440
Toplam Varlıklar	3.500	Toplam Kaynaklar	3.500

Yıllar itibariyle kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

	2011	2012	2013
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat	5.000	8.200	6.800
Satışların Maliyeti (-)	4.000	7.500	5.000
Brüt Kâr/Zarar	1.000	700	1.800
Sürdürülen Faal. Vergi Öncesi Kar	1.000	700	1.800
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri			
- Dönem Vergi Gideri	-	-	360
- Ertelenmiş Vergi Gideri	200	140	-
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı	800	560	1.440
Dönem Karı	800	560	1.440

Örnek 21 verileriyle Brüt Alacak tutarının yıllar itibariyle hesabı Tablo 31’de verilmiştir

Tablo 31: Örnek 21' a Göre Brüt Alacak ve Yükümlülük Tutarı Hesabı

		2011	2012	2013
a	Kümülatif maliyet	4.000	11.500	16.500
b	Kümülatif kar	1.000	1.700	3.500
c	Kümülatif zarar	-	-	-
d	Kümülatif hakediş tutarı	5.500	13.500	20.000
a+b-c-d	Brüt alacak tutarı	-	-	-
a+b-c-d	Brüt yükümlülük tutarı	500	300	0

Yıllar itibariyle yapılması gereken açıklamalar ise Tablo 32' de verilmiştir.

Tablo 32: Örnek 21' e Göre TMS 11 Uyarınca Yapılması Gereken Dipnot Açıklamaları

		2011	2012	2013
	Sözleşme Gelirleri[TMS 11.39(a)]	5.000	8.200	6.800
A	Kümülatif Sözleşme Maliyeti	4.000	11.500	16.500
B	Kümülatif Hesaplanan Kar	1.000	1.700	3.500
C	Kümülatif Hesaplanan Zarar	-	-	-
A+B-C	Kümülatif Sözleşme Maliyeti ve Karlar Toplamından Zararlar Düşülmüş Değer [TMS 11.40(a)]	5.000	13.200	20.000
	Alınan Avanslar [TMS 11.40(b)]	500	(200)	(300)
	Brüt Alacak Tutarı [TMS 11.42(a)]	-	-	-
	Brüt Borç Tutarı [TMS 11.42(b)]	500	300	-
	Teminat Kesintileri [TMS 11.40(c)]	-	-	1.000

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Serbest piyasa ekonomisi benimseyen ülkeler fon akımları konusundaki kısıtlayıcı mevzuat uygulamalarını kaldırma yönünde politika izlemektedirler. Bu durumun doğal sonucu olarak küresel ekonomik şartlar ülkeler arası finansal yatırımların ölçeğini çok önemli boyutlara ulaşmasına yol açmış, ekonomik faaliyet gösteren işletmeler ise gitgide çokuluslu hale gelmişlerdir. Uluslararası ekonomik faaliyetin ve sermaye akımlarının artmasıyla birlikte yatırım yapılacak firmalarının güvenilir, karşılaştırılabilir ve uluslararası standartlarda düzenlenmiş muhasebe ve raporlamaya sahip olmaları istenmektedir.

Aynı zamanda küreselleşmenin en yoğun olduğu sektörlerden olan bankacılık sektörü, firmalara finansman sağlarken analizlerini uluslararası standartlara uygun düzenlenmiş finansal raporlar üzerinden yapmaktadır. Bu durum firmaları söz konusu standartlara uyum konusunda hem teşvik etmekte hem de rekabetin yoğun olduğu koşullarda finansman kaynaklarından etkin yararlanabilmek için zorunlu kılmaktadır.

Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları genel olarak vergi mevzuatının etkisi altındadır. Bu durumda hazırlanan mali tablolar işletmelerin gerçek mali durumunu yansıtmamakta ve uluslararası standartlar ile önemli farklılıklar göstermektedir. Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması ve uluslararası standartlarla uyumlaştırılması için standardizasyona gidilme ihtiyacı doğmuş ve Türkiye Muhasebe Standartları yayınlanmıştır.

Hazırlanan finansal tabloların ve raporların karar alıcılar için bilgi üretme işlevi olduğu göz önünde bulundurulursa, bu işlev ile üretilen bilgilerin, kararlarda verilerden yararlanma ve üretilen bilgiyi kullanabilme amacını güden bilgi kullanıcıları açısından; güvenilir, anlamlı, tutarlı ve karşılaştırılabilir olması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. İnşaat sözleşmeleriyle ilgili TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının da yaygın olarak kullanımı gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir bilgi üretilmesini sağlayarak önemli bir işlevi yerine getirmektedir.

İNşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve maliyetlerin finansal tablolarda sunulmasına yönelik olarak, uygulamada farklı yöntemler bulunmaktadır. Bunlardan Türk Vergi Mevzuatının öngördüğü tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat

sözleşmelerinden kaynaklanan gelirler ile maliyetlerin işletmenin temel finansal tablolarından gelir tablosuna aktarılması ancak işin tamamen tamamlandığı hesap döneminde yapılmaktadır. Buna karşılık TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre ise, inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve maliyetlerin bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma oranı esas alınarak finansal tablolara yansıtılması söz konusudur.

TMS-11, tamamlama yüzdesinin tespitinde sözleşmenin niteliğine bağlı olarak başlıca üç yöntemden birini kullanılabileceğini belirtmektedir. TMS 11'e göre, yüklenici işletmenin, yaptığı işin tamamlanma aşamasını güvenilir şekilde ölçen en uygun yöntemi kullanması gerekmektedir.

Bu bağlamda çalışmada, inşaat taahhüt işletmelerinde inşaat sözleşmeleri kapsamında oluşan gelir ve maliyetlerin tespiti ve kaydı konusunda yapılması gereken işlemlere açıklık getirmek amacıyla örnek uygulamalara yer verilmiştir. Böylece özellikle tamamlanma yüzdesi yönteminin alternatif yöntemlerden her birine göre ne şekilde uygulanacağı konusuna açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Özel kanunlarla TMS uygulama zorunluluğu kapsamına alınan işletmeler haricinde TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri -diğer tüm Türkiye Muhasebe Standartları için olduğu üzere- uygulama alanını yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki ifadelerden almaktadır. Söz konusu kanun TMS uygulama kapsamını bugün itibariyle kısıtlı bir grup firmayla sınırlı tutmaktadır.

Türkiye'de standartlara olan aşinalık arttığı oranda ve yetkin meslek mensupları ve denetçiler yetiştirildikçe kapsamın genişletilerek uygulamaların tabana yayılması beklenmektedir tabana yayılarak tüm sermaye şirketlerinin uygulama kapsamına alınması gerekmektedir.

İşletme gelir ve giderinin ilgili olduğu dönemde muhasebeleştirilip sonuç hesaplarına nakledilmesi muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. İnşaat Sözleşmeleri Standardı incelememizde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasıyla dönemsellik ilkesine uygun muhasebe kayıtlarının tutulması için çalışmada yer verildiği şekiliyle TDHP' de mevcut ve bir takım yeni hesapların kullanılmasıyla Standardın ruhuna uygun kayıt yapısı oluşturulmuş olacaktır.

TMS 11 standardı ve diğer standartlarda da olduğu gibi bu alanda, literatürde yeterli sayıda örnek uygulama içeren çalışmalara rastlanmamaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemini özümseyen birçok meslek mensubunun standartları kavrayıp uygulayabilme süreci de bu nedenle ivme kazanmamaktadır. Oysa, Yeni Ticaret Kanunu Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun kayıt ve raporlamayı esas almaktadır. Bu nedenle standartlarla ilgili daha fazla uygulama örneğine ihtiyaç duyulmaktadır.

Ayrıca çalışmada İnşaat Sözleşmeleri standardının uygulama örnekleri verildikten sonra bu konuda literatürde yer alan yerli kaynakların aynı konularda farklı açıklamalar yaptığını ve TDHP için önerilen hesapların da bu bağlamda farklılaştığını ifade etmek uygun olacaktır. Literatürde birlik sağlanması; bu konudaki algı farklılıklarını da ortadan kaldıracak ve standardın anlaşılması ve uygulanmasında birikimli bilgi üretilmesinin önünü açacaktır.

KAYNAKÇA

- ACAR, Vedat (2013), “Türkiye Muhasebe Standartları – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi Ve Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, Sayfa: 25-50.
- AĞCA, Ahmet (2007), “İnşaat Sözleşmeleri, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- AKBULUT, Akın (2012), Karşılaştırmalı TMS/TFRS- Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul
- AKDOĞAN Nalan, ve Orhan SEVİLENGÜL (2008), “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Etkileri Ve Öneriler”, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayın No: 59, s. 216-217.
- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL (2007), Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL (2007), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm, Sayı: 84, s. 29-70.
- AKGÜN, Ali İhsan (2013), “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, s.77-95.
- ALAGÖZ Ali (2009), TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi, Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt: 2 Sayı: 1 Ocak 2009, s.1-36.
- ALAGÖZ Ali (2008), Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri, Nobel Basımevi, Ankara.

- ALPTÜRK Recep (2005), Özel İnşaatların Vergilendirilmesinde Sorunlar, İstanbul SMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 69.
- AŞKER, Ali, (2006) “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter Ve Değerleme İşlemleri”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 87.
- BENLİGİRAY Yılmaz (1981), İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 241/161, Eskişehir.
- BOZKURT İbrahim (2013), Türkiye Muhasebe Standartları, Adalet Yayınevi, Ankara.
- BRAGG, Steven M. (2010), Revenue Recognition: Rules and Scenarios, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- BÜYÜKTÜRK Gönül (2013), TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ÇANKAYA İslam (2003), İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın – Özel (Yap-Sat) İnşaatlar Meslek Yayınları, Ankara.
- ELİTAŞ Cemal (2011), UFRS (TMS – TFRS) Uygulamaları, Hipotez Yayınları, Ankara.
- ERSEN Ziya Kutay (2010), TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- GELİR VERGİSİ KANUNU, 10700 sayılı Resmi Gazete, 6 Ocak 1961.
- GÖKÇEN Gürbüz, Başak ATAMAN ve Cemal ÇAKICI (2011), Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit, Yıldız ÖZERHAN ve Selahattin KARABINAR (2013), Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, Sakarya.
- GÜLER İbrahim (2012), TMS- TFRS KOBİ TFRS, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

GÜNGÖRMÜŞ, Ahmet Hayri ve Ender BOYAR (2007), “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda Gelirin Tespiti”, Vergi Dünyası, Sayı: 311, s.107-110.

İMAR KANUNU, 18749 sayılı Resmi Gazete, 9 Mayıs 1985.

İŞKOLLARI YÖNETMELİĞİ, 28502 Sayılı Resmi Gazete, 19 Aralık 2012.

KALAYCI Coşkun (2011), İnşaat Sözleşmelerinin TMS-11 Çerçevesinde Uygulanması, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN TEŞKİLAT VE GÖREVLERİ HAKKINDA KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME, 28103 sayılı Resmi Gazete, 2 Kasım 2011.

KAMU İHALE KANUNU, 24648 Sayılı Resmi Gazete, 22 Ocak 2002.

KIESO, D. E. Weygandt, J. J. ve WARFIELD, T. D. (2001), Intermediate Accounting, 10 th Edition, USA: Wiley.

KIZILOT Şükrü (2014), İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi, Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

KÜÇÜK Ergün, Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı:21 (2013), s. 106-129.

ÖCAL Fikret, Selman ERDEN ve Sadi İŞIKLILAR (2003), İnşaat Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

ÖRTEN Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR (2011), UFRS (TMS- TFRS) Uygulamaları, Tekben Eğitim İnternet İnsan Kaynakları Yayıncılık Hizmetleri, Ankara.

ÖRTEN Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR (2012), Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara.

- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2012), IFRS Manual of Accounting 09- Revenue and Construction Contracts (IAS 18).
- SAĞLAM Necdet, Mehmet YOLCU ve Ali Osman EFLATUN (2012), UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi, Tekben Eğitim İnternet İnsan Kaynakları Yayıncılık Hizmetleri, Ankara.
- SAĞLAM Necdet, Salim ŞENGEL ve Bünyamin ÖZTÜRK (2009), UFRS- UMS Uyumlu TMS Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- SAYARI, Mehmet (2010), “İnşaat Taahhüt Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi” Türkiye Birinci Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu, Kayseri SMMMO, s.107-118.
- SAYARI, Mehmet (2002), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 6, s.1-16.
- SUSMUŞ, Türker ve Yasemin ZENGİN (2008), “TMS Uygulamaları: Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Uygulaması”, Türkiye XII. Muhasebe Standartları Sempozyumu, 26-30 Kasım 2008, Girne-KKTC.
- ŞAVLI, Tuğba (2014), Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- ŞEN Selim (2007), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri İle Hakediş Bedelleri Hesaplarının Denetim Prosedürü”, E-Yaklaşım, Sayı:43.
- ŞENGÜR Evren Dilek, “İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi”, İstanbul SMMMO Mali Çözüm Dergisi, Eylül- Ekim 2012, s.123-153.
- ŞENLİK Mehmet (2005), İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara.
- ŞENLİK Mehmet (2007), İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, www.tmsk.org.tr.

- TUNÇ, Mehmet Akif (2007), “TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 42.
- TÜRK TİCARET KANUNU, 27846 Sayılı Resmi Gazete, 14 Şubat 2011.
- USUL Hayrettin (2012), TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara.
- YERELİ Ayşe N., Nilgün KAYALI ve Lale DEMİRLİOĞLU (2011), “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 3, Yıl: 2011, s. 113-135.
- YILDIRIM Çiğdem Özkaya (2008), İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara.
- YILDIZTEKİN, İhsan (2013), “TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, No:17, Sayı: 1, s. 295-320.
- YILMAZ, Fatih (2009), “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerine Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”, Yönetim Dergisi, Sayı: 64, s. 8-26.
- YILMAZ Kazım (2004), İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ce-Ka Yayınları, Ankara.
- 1 SIRA NO' LU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, 21447 (M) Sayılı Resmi Gazete 26 Aralık 1992.
- 2 SIRA NO' LU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, 21790 Sayılı Resmi Gazete, 16 Aralık 1993.
- 117 SERİ NO'LU KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ, 28264 Sayılı Resmi Gazete 14 Nisan 2012.

ÖZGEÇMİŞ

1980 Sakarya doğumlu olan Gökhan Misket, 2003 yılında Galatasaray Üniversitesi İşletme Bölümünden mezun olmuştur. Mezuniyet sonrası tamamı özel sektörde ve ağırlıklı olarak Türkiye'nin önde gelen inşaat firmalarının yurtiçi ve yurtdışı yapılanmalarında muhasebe ve finans bölümlerinde görev almıştır. Halen inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir özel firmada Finans Müdürü pozisyonunda çalışmaktadır. 2011 yılında SMMM unvanı alan yazar, 2012 yılında Sakarya Üniversitesi'nde Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisansı programına kabul edilmiştir. Evli ve bir erkek çocuk babası olan Gökhan Misket, İngilizce ve Fransızca bilmektedir.