

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI – 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
STANDARDININ İNCELENMESİ VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NA GEÇİŞ
SÜRECİNDE YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ UYGULAMA
ÇALIŞMASI**

Vedat ACAR*

ÖZ

İnşaat sektörü kendisine girdi sağlayan diğer sektörlerle birlikte Gayri Safi Milli Hasıla (G.S.M.H.) %33 lük katkısıyla ekonominin itici bir gücü ve sağladığı %6 istihdam açısından da önemli bir sektördür. Böylesine önemli bir sektörü düzenleyen vergi düzenlemelerimiz, muhasebe uygulamalarında tamamlama yönteminin kullanılması konusunu zorunlu kılmıştır. Bu nedenle de inşaat işlerindeki muhasebe uygulamaları vergisel amaçlara hizmet eder hale gelmiştir. Oysa tamamlama yöntemi gelirin iş tamamlandığında doğduğunu ve kârın da bu gelir tutarıyla o güne kadar biriken giderlerin karşılaştırılması suretiyle saptanarak, işin bittiği yıla ait olacağını öngörmektedir. Bu ise birbirinden bağımsız faaliyet dönemleri itibariyle yapılacak karşılaştırmaları anlamsız kılan bir varsayımdır. Bu durum denetlenmiş mali tablolarda dahi dönemsellik ilkesine uyulmaması sonucunu doğurmaktadır. Buna karşılık Türkiye Muhasebe Standardı - 11 tarafından da önerilen tamamlanma yüzdesi yöntemi, yukarıdaki yöntemin sakıncalarını giderecek bir işleve sahiptir. Bu makalenin amacı, 11 nolu Türkiye Muhasebe standardında bahsedilen inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemine açıklama ve yaklaşım getirmektir.

Anahtar Kelimeler: İnşaat, Muhasebe, Standart, Vergi, Tamamlanma Yöntemi.

JEL Sınıflaması: M41

**TURKISH ACCOUNTING STANDARDS – 11: EXAMINATION OF THE
CONSTRUCTION CONTRACT STANDARD AND CASE STUDY RELATED TO
LONG-TERM CONSTRUCTION CONTRACT WORKS TRANSITION INTO THE
NEW TURKISH COMMERCIAL CODE**

ABSTRACT

Construction sector, along with sectors which provide inputs for it, accounts for 33% of Gross National Product (G.N.P.) and 6% of the employed labor. Thus it is one of the main driving forces of the economy. Our tax legislation which regulates this important sector has forced the use of completed contract method in the construction sector. Thus such accounting practices have begun to serve only tax computation purposes. However under the completed contract method, revenue is recognized when the contract is completed and the accumulated revenues are matched against the accumulated expenses for the determination of profit of the period. However when this method is practiced, the comparison of independent accounting periods becomes a meaningless effort in vain. Such practice is in opposition to the periodicity concept of even audited financial statements. In contrast to these facts the percentage of completion method offered by the Turkish Accounting Standards – 18 prevents the disadvantages mentioned above. The purpose of this paper is to illustrate the application of the percentage of completion method for construction contracts according to Turkish Accounting Standards -11.

* Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Bölümü,
vedatacar@msn.com

Keywords: Construction, Accounting, Standard, Tax, Completion Method.

JEL Classification: M41

GİRİŞ

Birçok kişi ve kesimler tarafından ekonominin lokomotifi olarak görülen inşaat sektörü, kendine has özellikleri nedeniyle büyük önem taşımaktadır. İnşaat sektörünün Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) içinde direkt ve endirekt payı toplamının % 33 (Şencan, 1995: 101) gibi önemli bir oranda oluşu ve bütün sanayi yatırımlarının da büyük bir kısmını teşkil etmesi, sektörün önemini daha da çarpıcı şekilde göstermektedir.

İnşaat faaliyetleri çok geniş bir alanı kapsamakta olup, tüm inşaat faaliyetlerinin incelenmesi bu çalışma açısından gereksizdir. Bu yüzden çalışma kapsamında aşağıda yapılmış olan açıklama ve uygulamalar, yabancı bir ülkede, tamamen başkası adına ve hesabına inşa edilecek olan yapı ile ilgili inşaat taahhüt işleri ile sınırlı olacak ve diğer inşaat faaliyetlerini içermeyecektir.

Ülkemizde toplam yatırımların yarısından çoğunu oluşturan ve toplam GSMH içinde %7 (Şencan, 1995: 101) gibi direkt bir pay alan sektörün ekonomik konjonktürdeki olumsuzluklara olan duyarlılığı, dışa açılmayı zorunlu hale getirmiştir. İnşaat taahhüt işletmelerimiz dünya inşaat işleri pastasından giderek daha fazla oranda pay almaya başlamışlar ve dünya devi işletmelerle her alanda rekabet haline girmişlerdir. Bu bağlamda günümüzde birçok inşaat taahhüt işletmesinin yurtiçi taahhüt işleri yanında, çeşitli yurtdışı inşaat taahhüt işlerini de birlikte götördükleri görülmektedir. Bu işlerin birçoğu da birden fazla muhasebe dönemini içeren yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri kapsamına girmektedir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K.)'nun 5. Maddesinin (h) bendi ile yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın Kurumlar Vergisi'nden istisna edilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011; 1). Bu istisna bir anlamda, muhasebe uygulamalarını vergi mevzuatı baskısı altında tamamlanma yöntemi üzerine kurmak zorunda olan işletmelere uygulama esnekliği sağlamaktadır. Yani işletmeler hangi yöntemi kullanmış olurlarsa olsunlar, vergi istisnasına tabi olacaklarından dolayı, muhasebe uygulamalarını 11 Nolu İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na göre rahatlıkla yönlendirebileceklerdir. Ancak bu işletmelerin yurtdışı yanında yurtiçinde gerçekleştirdikleri inşaat taahhüt işlerinin de söz konusu olabileceği ve gerek yurtiçi ve gerekse de yurtdışı işlerine ilişkin ortak giderlerin de yapıldığı düşünüldüğünde, muhasebe uygulamalarında tam bir esneklik olabileceğini ve işlemlerin en azından vergi mevzuatı nedeniyle, standarda rahatlıkla uyumun gerçekleştirilebileceğini söylemek çok fazla mümkün olamamaktadır.

11 No.lu İnşaat Sözleşmeleri Uluslararası Muhasebe Standardı dikkate alındığında, gerek yurtiçi ve gerekse yurtdışında yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasının daha sağlıklı sonuçlar vereceği açıktır. Bu çalışma, söz konusu yöntemin, yurtdışı ve yurtiçi yıllara yaygın

inşaat, onarım ve montaj işlerinin bir arada yapılması halinde, 11 Nolu İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında açıklamalarda bulunması ve uygulamaları içermesi açısından yararlı olacaktır.

1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT KAVRAMI

İnşaat imalatın özel bir biçimidir. İnşaat, genelde bir yapının kurulması ve bölümlerinin yerleştirilmesi için bir takım gereçlerin insan zekâsı ve gücü ile birleştirilerek yararlanmamızı sağlayan, toprağa bağlı olarak ve sürekli kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değer taşıyan tesislerin oluşturulmasıdır (Sayarı, 1983: 3). Bu tanımın yanında değişik kriterleri dikkate alan, çeşitli tanımlar da mevcuttur. 15/06/1983 tarih ve 83/6686 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda (16/06/1983 tarih ve 18079 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.) ise; inşaat için, kapsam alanının da sınırları çizilerek, ayrıntılı bir tanımlama yapılmıştır. Buna göre inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım onarım ve benzeri işlerine denilmektedir. Ayrıca, Devlet İhale Kanunu'nda da inşaatın, ihzarat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme ve montaj işlerini de kapsadığına değinilmiştir (Ceyhun, 1993:469).

İnşaat sözleşmesi şeklinde bir düzenleme de kanunlarımızda yer almamaktadır. Ancak bir kişi (müteahhit) bir işi (inşaatı) bir bedel karşılığında (semen) işverene karşı yapmayı taahhüt ettiğine göre, bu tür bir akid "istisna akdi" veya güncel deyimle "eser sözleşmesi" olmaktadır. Eser sözleşmesi ise Borçlar Kanunu(B.K.)'müzün 355 inci maddesinde açıklanmaktadır. Yasa maddesi şöyledir; "İstisna bir akittir ki, onunla bir taraf, diğer tarafın vermeyi taahhüt ettiği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder". Bu madde inşaat sözleşmesine tam uymaktadır. Örneğin, bir marangoz ve müşterisi ile bir heykeltıraş ve işi yaptırın kişi veya kuruluş arasındaki ilişki eser sözleşmesiyle düzenlendiği gibi, bir belediyenin kaldırım işini yapan müteahhit ile belediye arasındaki ilişki de eser sözleşmesiyle düzenlenmektedir. Ancak, belediyenin işini yapan müteahhit ile işçisi arasındaki hukuki ilişki hizmet akdidir. Burada ayırıcı unsur, emek kullanımı sonucu fiziksel olarak görülebilen bir eserin varlığı, müteahhidin işin yapımında bağımsız olması ile işin teslimine kadar bütün riski üzerinde bulundurması ve işin karşılığının bir bedel olarak ödenmesidir. Bunlardan herhangi birinin bulunmaması durumunda ortada bir eser sözleşmesi ya da istisna akdi bulunmamaktadır, denilebilir (Acar, 1998: 25). Dolayısıyla bu maddeyi izleyen ve 385. maddeye kadar süren 11. Bab inşaat sözleşmeleri ile ilgili olmaktadır.

Bu çalışma kapsamında değinilmiş olan yasal düzenlemelerden sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yararlanabilecektir. Bu nedenle hangi işlerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılması gerektiği konusu önemlidir. Bu bağlamda bir işin söz konusu düzenleme kapsamında değerlendirilebilmesi için, aşağıda sıralanmış olan üç unsuru bir arada taşıması gereklidir. Bunlar;

- a) Faaliyetin konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- b) İnşaat veya onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılması,
- c) İnşaat ve onarma işinin yıllara yaygın olması,

dır. Bu üç unsurdan herhangi birisini taşımayan bir iş yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilemeyecektir. Örneğin faaliyetin konusu taahhüt gereği olarak yapılsa dahi, başladığı takvim yılında bitmesi halinde, söz konusu özel vergi düzenlemelerine tabi tutulmayacaktır. Bu uygulama, söz konusu işlerde; yıl esas itibarıyla ticari kazanç veya zararın belirlenmesinde güçlükten kaynaklanmaktadır. İnşaat faaliyetinin işin büyüklüğüne bağlı olarak birkaç yıl sürebildiği düşünüldüğünde, ticari kazancın ya da zararın her yıl itibarıyla belirlenmesi, işlerin niteliği nedeniyle imkânsız olacaktır. Müteahhit ilk yıllarda sürekli olarak harcama yapmak durumundadır ve ortada bir gider fazlası olacaktır. İşin tamamlanmasına yakın dönemlerde nihai kâr veya zarar oluşabilecektir. Bu nedenle, birden fazla yıla yayılan inşaat taahhüt işlerinde kâr veya zarar, işin tamamlandığı yıl belirlenmekte ve o yılın kazancı olarak beyan edilmektedir (Akdoğan, 2011: 221).

İnşaat taahhüt işlerinde, işe ne zaman başlanılmış sayılacağı uygulamada oldukça tartışma yaratan bir sorundur. Özellikle ihale yöntemiyle alınan taahhüt işlerinde durum daha da karışmaktadır. Çünkü bu tür işlerde ihalenin yapıldığı tarih, sözleşme tarihi, işyeri teslim tarihi olmak üzere birbirlerinden farklı tarihler söz konusu olmaktadır. Örneğin Bayındırlık Bakanlığı tarafından 20.12.2011 tarihinde ihale edilmiş, 24.12.2011 tarihinde ise Sayıştay tescilinden geçmiş olan bir taahhüt işinin işyeri teslim tarihinin de 06.01.2012 olduğunu varsayalım. Eğer işe başlama tarihi, ihalenin yapıldığı, sözleşmenin imzalandığı ya da Sayıştay tescilinden geçtiği tarih olarak kabul edilecek olursa, 10.11.2012 yılında bitmesi öngörülen söz konusu iş, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında nitelendirilecektir. Fakat işin başlama tarihi, işyeri teslim tutanağının tarihi olarak kabul edilecek olursa faaliyet başladığı yılda bitmiş olacağından dolayı yıllara yaygın inşaat ve onarım işi niteliğinde olmayacaktır.

Yukarıda da açıklandığı üzere uygulamada karışıklık yaratan bu durum, “mevzuat ve uygulamaya göre, taahhüt şeklindeki inşaatlarda işyeri teslim tutanağının imzalandığı tarih, işin başlama tarihi olarak kabul edilmektedir” ifadesi ile çözümlenmeye çalışılmıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde G.V.K.’nun 44. maddesi, “İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir” ifadesini kullanmak suretiyle işi, geçici kabul tutanağının imzalandığı gün ya da işin fiilen bırakıldığı gün, vergilendirme açısından bitmiş kabul etmektedir. İşin bitirilmemesi halinde sözleşmenin feshedildiği, müteahhidin iflas ettiği veya öldüğü, tasfiye raporunun düzenlendiği tarihlerde de iş fiilen bitmiş kabul edilecektir (Kızılot, 1995: 163).

Yurtiçindeki inşaat taahhüt işlerinin başlama ve bitiş tarihlerinin tespitine ilişkin olarak gerek G.V.K ve Genel Tebliği, gerekse Danıştay Kararları ile sorunların çözümü büyük oranda gerçekleştirilmiş bulunmaktadır. Yurtdışı inşaat taahhüt işlerinde ise K.V.K.’nda yeralan istisnanın etkisiyle özel düzenlemelere gerek duyulmamıştır. Ancak işin başlamış ve bitmiş olduğunun kabul edileceği tarihlerin, her şeyden önce muhasebenin dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak doğru şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Yurtdışında inşaat faaliyetlerinin yapılabilmesi için ise bazı özel düzenlemelere uygun olarak hareket edilmesi gerekmektedir. Öncelikle yurtdışında çalıştırılacak Türk işçilerinin Türkiye İş Kurumu (İŞKUR) izni ve gözetiminde işlemlerinin yapılabilmesi için bazı

belgelerin hazırlanması gerekmektedir. Bunlardan en önemlisi, inşaat işinin yapılacağı ülkede bulunan Türkiye Cumhuriyeti Elçiliği Ticaret Müşavirliği'nden "İşe Başlama Belgesi" nin düzenletirilmesi. Uygulamada ilgili Ticaret Müşavirliği, müteahhitten sözleşmenin onaylı aslını talep etmekte ve kaç işçi çalıştırılmasının planlandığının belirtilmesini istemektedir. Genellikle de sözleşmede ayrıca bir hüküm belirtilmemişse müşavirlik, sözleşmenin onaylandığı tarihi, işin başlama tarihi olarak kabul etmekte ve İşe Başlama Belgesi'ni düzenlemektedir. Bu belgede yazılı işe başlama tarihi, yapılacak tüm resmi işlemlerde, işin başlama tarihi olarak dikkate alınmaktadır.

Yurtdışında inşaat işi yapmakta olan müteahhitlerin, Bayındırlık Bakanlığı Yurtdışı Müteahhitlik Belgesi alabilmeleri için ilgili yönetmelikte yazılı olan tutarlarda yurtdışı iş bitirmelerinin bulunması gerekmektedir. Bu amaçla yine ilgili ülkede bulunan T.C. Ticaret Müşavirliği tarafından düzenlenen İş Bitirme Belgeleri kullanılmaktadır. Söz konusu belgede yapılan işin tutarı, başlama ve bitiş tarihleri yer almaktadır. Bu belge, işin süresinin çeşitli nedenlerle uzaması halinde, söz konusu uzatma sürelerini de dikkate alarak hazırlanmakta ve tıpkı İşe Başlama Belgesi gibi resmi işlemlerde kullanılmaktadır. Kısaca belirtmek gerekirse, yurtdışında yapılan inşaat taahhüt işlerinin başlama ve bitiş tarihleri, ilgili ülkelerdeki Ticaret Müşavirliklerimiz tarafından düzenlenen belgeler ile ispat edilmektedir.

Özetle, yıllara yaygın inşaat kavramı birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işlerini belirtmekte ve yıllara yaygın olup olmadığının belirlenmesinde, yukarıda açıklanmış olan şartların oluşması gerekmektedir.

2. STANDARDIN İNCELENMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerinin özelliği gereği, sözleşme faaliyetlerinin başlaması ile tamamlanması farklı muhasebe dönemleri içine girmektedir. Bu nedenle, yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme gelir ve maliyetlerinin inşaat süresi kapsamındaki muhasebe dönemleriyle ilişkilendirilmesidir. Bu standardın kapsamına, Yap-İşlet-Devret şeklindeki inşaatlar ile kendi adına yapılan inşaatlar dışındaki, müşteri adına ve hesabına yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmeleri girmekte ve standartta, bu sözleşmelere ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanması amaçlanmaktadır (TMS 11.1) (Örten vd., 2007: 117).

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde, "tamamlanma yöntemi" ve "tamamlanma yüzdesi (aşamaları) yöntemi" olmak üzere iki temel yöntemin uygulandığı görülmektedir. Ülkemizde de uygulanan ve bir anlamda Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 44'üncü maddesinin zorlaması altında uygulanan tamamlanmış sözleşme yöntemine göre, sözleşme konusu işe ilişkin kâr veya zarar işin bitimine kadar tespit edilmemektedir. Bu yöntemde yapılan inşaat işine ilişkin maliyetler bilançonun aktifinde, elde edilen gelirler (hakedişler) ise bilançonun pasifinde biriktirilmekte ve işin bitim tarihine kadar bekletilmektedir. İşin başlama ve bitim tarihleri ise yukarıda anlatıldığı üzere işyeri teslim tutanağı ve geçici kabul tutanağı ile tespit edilmektedir.

Birçok ülkede olduğu gibi vergi hukukumuzun da esas aldığı bu yöntemin uygulanmasının temel nedeni, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre daha objektif olmasıdır (Örten, 2007; 117-118). Bu bağlamda Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Japonya'daki düzenlemelerin her iki yöntemden birinin belirli durumlar karşısında kullanılmasına izin verdiği, Birleşik Krallık, Avustralya, Çin ve Yeni Zelanda'nın ise sadece Tamamlanma Yüzdesi yöntemini, Almanya'nın ise sadece Tamamlanmış Sözleşme yöntemini benimsediği ve bu ülkelerin vergi düzenlemelerinin de muhasebe düzenlemelerinin paralelinde olduğu görülmektedir (Sağlam vd., 2007: 235). Ancak yöntemin, işletmelerin yıllar itibariyle finansal tablolarının analiz amacıyla karşılaştırılmasını anlamsız kılması ve dolayısıyla dönemsellik ilkesinden sapmaya neden olması gibi birçok sakıncaları bulunduğundan dolayı standart, tamamlanma yüzdesi yöntemini önermektedir. Böylece standartta, sözleşmeye konu olan hususa ilişkin kâr/zararın hesaplanmasının, sözleşme sonuna kadar ertelenmesine son verilerek, dönemsel olarak, döneme isabet eden gelir ve maliyetlerin tespit edilmesi ve döneme ilişkin kâr/zararın belirlenmesini öngören, "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi" esas alınmaktadır. Bu şekildeki bir uygulama ile de dönemsellik kavramına uygun bir durum ortaya konulmaktadır.

G.V.K'nun uygulamasından doğan ve verginin tarh ve tahakkuk edeceği dönem ile standarda göre hareket edilerek vergi karşılığının ayrılacağı dönemler arasındaki farklılık, ertelenen vergi varlık ve yükümlülüğü kavramını ortaya çıkarmaktadır. Ortaya çıkma zamanı ile vergi kanunlarınca tanınma zamanı farklı olan gelir ve gider unsurlarının, birkaç dönem muhasebe kârı ile mali kâr arasında fark yaratması olarak tanımlayacağımız geçici farklar, ertelenen vergi yükümlülüğü olarak adlandırılmaktadır. Bu durumda vergi ertelenmesi nedeniyle gelecekte ödenecek vergiler ertelenen vergi olarak pasif bir hesapta gösterilir (Gençoğlu, 2007: 91-92). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın 15. Paragrafına göre bütün vergiye geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir (TMSK, 2010: 381). G.V.K.'nun 44. Maddesinde sınıflandırılmış ve verginin hesaplanması için bitimi olarak kabul edilen döneme bırakılmış olan işler için dönemsel olarak hesaplanmış vergiler de bu kapsamda indirilebilir geçici farklar olarak muhasebeleştirilmelidir.

Standardın üzerinde durduğu en önemli konulardan birisi de sözleşme geliri ve kapsamıdır. Buna göre, başlangıçta belirlenen ihale bedeli, gelir olarak sonuçlandırılması olası görülen ve güvenilir biçimde ölçülebilen sözleşme içindeki değişiklikler, talep hakları ve teşvik ödemelerinden oluşmaktadır (TMS 11.11a, 11.11b). Ancak bu gelir, gelecekteki olaylara dayanarak oluşacak çeşitli belirsizliklerden etkilenmekte ve bu nedenle de sözleşme geliri tutarı dönemden döneme azalıp artabilmektedir. Örneğin bir işletme, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Dışişleri Bakanlığı'na, Irak'ta yıllara yaygın bir inşaat taahhüt işi yapmaktadır. Yapılan inşaat sözleşmesinde, Irak'tan temin edilmesi mümkün olmayan ağır inşaat malzemelerinin, Türkiye'den karayolu ile taşınması karara bağlanmış ve sözleşme bedeli içerisinde gösterilmiş olan nakliye bedeli de bu duruma göre hesaplanmıştır. Ayrıca sözleşmede mücbir sebepler içerisinde, Irak ve Türkiye ile malzemenin kâra veya hava yolu ile temin edileceği diğer ülkelerin sınır kapılarını tek taraflı olarak kapatmaları gösterilmiştir. Sözleşmenin imzalanması ve işe başlanılmasından sonra Türkiye güvenlik gerekçesi ile sınırı 2 hafta süre ile kapatmış ve durum ABD yetkililerine bildirilmiştir. Yapılan görüşmeler neticesinde olay mücbir sebep olarak kabul edilmiş ve malzemenin kara ve havayolu nakliye farkı olan bedelin işletmeye ödenmesine karar verilmiştir. Bu durumda standarda göre, işveren tarafından ödenecek nakliye

farkı ayrı bir gelir unsuru olmayacak ve sözleşmenin başlangıçtaki bedelini arttıran bir unsur olarak kabul edilecektir.

Standardın 15'inci maddesinde ise, sözleşmede saptanan başarı standartlarına ulaşılması veya bu standartların aşılmasını sağlayacak düzeyde inşaat işlerinin yapılmış olması ve teşvik ödemesinin tutarının güvenilir biçimde saptanabilmesi durumunda, teşvik ödemelerinin de sözleşme geliri kapsamına alınması öngörülmektedir. Örneğin, yukarıdaki örneğimize göre inşaatın, işletme tarafından erken bitirilmesi nedeni ile ABD Dışişleri Bakanlığı tarafından prim ödenmesine karar verilmesi halinde, bu prim tutarı da sözleşmenin başlangıçtaki bedelini arttırıcı bir gelir unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Standardın üzerinde durduğu bir diğer önemli husus ise sözleşme maliyetleridir. Standartta maliyetler üçe ayrılarak incelemektedir (TMS 11.16). Bunlar;

- a. Belirli bir sözleşme ile doğrudan ilişkisi kurulabilen maliyetler,
- b. Sözleşme faaliyetleri ile genel olarak ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilen maliyetler,
- c. Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilen diğer maliyetler olarak belirtilmektedir.

Tüm bunların dışında, inşaat faaliyeti ile ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşme maliyetleri dışında bırakılmaktadır. Bunlar:

- a. Sözleşmede geri ödenecek giderler olarak tanımlanmamış genel yönetim maliyetleri,
- b. Satış maliyetleri
- c. Sözleşmede geri ödenecek giderler kapsamına alınmamış araştırma ve geliştirme maliyetleri
- d. Sözleşmede kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortisman giderleri, şeklinde sıralanmaktadır.

Örneğin, inşaat taahhüt işletmesinin teknik personelinin yetersizliğinden dolayı, işveren (ABD Dışişleri Bakanlığı) tarafından işin aksamaması için gönderilmiş bulunan teknik ekibin masraflarının (ücret, konaklama vb.), inşaat taahhüt işletmesi tarafından karşılanması halinde durum nasıl olacaktır. Bu türden bir giderin standardın 20'inci maddesine göre, sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri kapsamında kabul edilmesi ve inşaat maliyetleri dışında bırakılarak doğrudan zarar yazılması uygun olacaktır. Çünkü sözleşme maliyetleri içerisindeki genel yönetim giderlerinin, önceden belirlenmiş ve müşteriye yüklenebilecek olan bir maliyet kalemi olması gerekmektedir. Oysaki örneğimizde söz konusu

gider, müşteriye yüklenemeyecek bir giderdir ve inşaat taahhüt işletmesinin kusurundan kaynaklanmış ve karşılanmıştır.

Standartta, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibari ile sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesi esas alınarak gelir ve gider olarak tahakkuk ettirilmeli, yani finansal tablolara yansıtılmalıdır (md.22) denilmektedir. Ayrıca, sözleşmelerin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesinin koşulları, “sabit fiyat” ve “maliyet artı kâr” şeklinde olup olmamasına göre belirlenmiştir (TMS 11.23, 11.26).

Sabit fiyatlı inşaat sözleşmelerinde;

- a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- b) Sözleşmeye ilişkin tutarların (hakediş, eskalasyon, fiyat farkları vb.) işletme tarafından tahsilinin herhangi bir şüpheye dayanmayacak şekilde muhtemel olması,
- c) Sözleşmeye konu inşaat işinin bitirilebilmesi için gereken inşaat maliyetleri, ek maliyetler ile yüklenebilecek olan inşaat maliyetlerinin ve işin tamamlanma aşamalarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir ve önceki dönemler ile karşılaştırılabilir olması,

sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olduğuna işaret etmektedir. Maliyet artı kâr şeklinde yapılan sözleşmelerde ise sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilirliğine ilişkin kriterler, sözleşmenin doğası gereği azalmaktadır (Örten, 2007; 123). Buna göre;

- a) Sözleşmeye ilişkin gelirlerin işletme tarafından elde tahsil edilebilirliğine ilişkin bir şüphe taşımaması,
- b) Sözleşmeye ilişkin maliyetlerin, müşteri işletmenin kabul edip etmemesinden bağımsız ve güvenilebilir bir şekilde belirlenebilir ve ölçülebilir olması gerekmektedir.

Güvenilir bir biçimde tahmin edilen maliyet ve bedeller yardımı ile sözleşme gelir ve giderlerinin tahakkuku “tamamlanma yüzdesi yöntemi” ile sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma evresine kadar katlanılan yapım maliyetleri ile eşleştirilerek bitirilen işle orantılı gelir, giderler ve kârın raporlanması sağlanmaktadır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri ve maliyetleri için yapıldığı muhasebe dönemlerinin gelir tablosunda gösterilir. Aynı zamanda beklenmekte olan toplam sözleşme maliyetinin, toplam sözleşme gelirini aşacağı kesinleşmiş ya da tahmin ediliyor ise aşan kısmın gider olarak finansal tablolara alınması gerekmektedir (TMS 11.26, 11.36). Bununla beraber, tahakkuk ettirilerek sözleşme geliri olarak gelir tablosunda yer almış bir

tutarın tahsil edilebilirliği konusunda sonradan bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutara ilişkin sözleşme gelirinde herhangi bir düzeltme yapmaksızın, bu tutarın gider olarak dikkate alınması ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

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 evresinin saptanma şekillerini göstermektedir. Buna göre, müteahhit işletme yapılan işi güvenilir biçimde ölçen aşağıdaki yöntemlerden birisini seçebilir;

- a) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- b) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- c) Sözleşme işinin fiziki tamamlanma oranı.

Eğer tamamlanma evresi bugüne kadarki inşaat maliyetleri esas alınarak saptanıyorsa, bugüne kadar katlanılan maliyetler kapsamına yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri alınır. Bu bağlamda sözleşme kapsamına alınmaması gereken sözleşme maliyetleri şunlardır;

- a) Özellikle sözleşme faaliyetleri için imal edilenler hariç, gelecekteki faaliyetlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya stoklanan, ancak henüz kurulmamış, kullanılmamış veya sözleşme faaliyeti yapılırken tüketilmemiş malzeme maliyetleri
- b) Taşeronlarla, sözleşme gereği iş yapılmadan ödenen avanslar.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde tespit edilen tamamlanma yüzdesi, her muhasebe döneminde yapılacak tahminlerde, sözleşme geliri ve maliyetlerine kümülatif (birikimli) olarak uygulanmaktadır. Bu nedenle, sözleşme geliri ya da maliyetlerinde, daha önce belirtilmiş olan nedenlerle gerçekleşen değişikliklerden (artış veya eksiliş) dolayı, önceki dönemlerin düzeltilmesine gidilmez. Düzeltmeler ileriye yönelik olarak yapılır (TMS 11.38).

Sözleşme konusu işin başlangıç evrelerinde inşaat sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu durumda sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden tahsil edilme olasılığı yüksek olan kısım esas alınarak tahakkuk ettirilmelidir. Ancak müşteriden geri kazanılabilme (kabul edilme, tahsil edilebilme) olasılığı düşük olan ve aşağıda örnek olarak verilmiş olan sözleşme maliyetlerinin, hemen muhasebeleştirilmesi gerekir;

- a) Geçerliliği konusunda ciddi kuşku bulduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar,
- b) Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,

- c) İstimlâk veya kamulaştırma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar,
- d) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar,
- e) Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.

Yukarıdaki hususlara ilişkin olarak belirsizliğin ortadan kalması halinde, bu durumun gerçekleştiği andan itibaren uygulamalar, sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesine ilişkin açıklamalar doğrultusunda yapılmaya devam edilecektir.

Standart, yüklenicilerin yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, aşağıda belirtilen bilgileri, finansal tablo dipnotlarında açıklamasını da zorunlu tutmaktadır. Raporlanacak bilgiler kısmında yer alması gereken açıklamalar şunlardır;

- a) Dönemin geliri olarak tahakkuk ettirilen sözleşme gelir tutarı,
- b) Dönemin içinde tahakkuk ettirilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler,
- c) Yapılmakta olan sözleşme işlerinin tamamlanma evresinin saptanmasında kullanılan yöntemler,
- d) Bugüne kadar katlanılan maliyetler ile tahakkuk ettirilen kârların (tahakkuk ettirilen zararlar düşüldükten sonra kalan) tutarı,
- e) Alınan avansların tutarı,
- f) İşletmede alıkonulan hakediş tutarları.

Yüklenici işletme, devam eden toplam işlerin maliyetine kârların eklenmesinden sonra bulunan tutardan, bu kısım için alınan hakedişler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar toplamı düşüldükten sonra bulunan pozitif tutar kısmını, bilançonun aktifinde brüt alacak tutarı olarak raporlayacaktır. Tersisi durumda ise negatif değerde çıkan tutarı, bilançonun pasif tarafında, müşterilere olan brüt yükümlülük şeklinde, borçlar içinde raporlayacaktır (TMS 11.42, 43, 44).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 6103 sayılı Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’da belirtildiği üzere bazı hükümler müstesna olmak üzere 1 Temmuz 2012’de yürürlüğe girmiştir. Buna göre gerçek kişi tacirlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın (IFRS) özdeşi olan Türkiye Muhasebe Standartları’na tabi olmasını öngören finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeler 1 Ocak 2013’den itibaren geçerli olacaktır.

Söz konusu şirketler 1 Ocak 2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, gerek ticari defterlerinin tutulmasında, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, TMSK tarafından yayımlanmış olan TMS'leri uygulamak zorundadır. Yukarıda sayılan şirketler 31 Aralık 2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan hesap dönemlerine ilişkin ticari defterlerine dayanarak hazırlayacakları bilançolarını, TMS'ye göre düzeltmek ve düzeltilmiş bilançolarını 1 Ocak 2013 tarihinde veya özel hesap dönemi bulunanlar daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap döneminin açılış bilançosu olarak ticari defterlerine ve finansal tablolarına geçirmek zorundadır. Küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri ile büyük ölçekli şirketlerin dışında kalan her ölçekteki tacirler, 1 Ocak 2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, gerek ticari defterlerinin tutulmasında gerek münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, TMSK tarafından yayımlanmış olan özel Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. Bu tacirler, 31 Aralık 2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan hesap dönemlerine ilişkin ticari defterlerinden çıkaracakları bilançolarını, TMS'ye göre düzeltmek ve düzeltilmiş bilançolarını 1 Ocak 2013 tarihinde veya özel hesap dönemi bulunanlar daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap döneminin açılış bilançosu olarak ticari defterlerine ve finansal tablolarına geçirmek zorundadır (PWC, agis, 2012).

3. UYGULAMA ÇALIŞMASI

İnşaat taahhüt sözleşmelerinin Türkiye Muhasebe Standardı çerçevesinde muhasebeleştirilmesinin esasını, inşaat işinin yıllara yaygın olması durumunda dahi, maliyet ve gelirin her döneme ilişkin olarak hesaplanması oluşturmaktadır.

Günümüz uygulamalarında (Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapan işletmeler hariç), sadece geçici ve kesin kabulü yapılan taahhüt işine ilişkin dönem sonu kayıtları yapılarak kâr-zarar hesaplaması yapılmakta ve gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Oysa yukarıda geniş bir şekilde değinildiği üzere, TMS 11'e göre yıllara yaygın taahhüt işlerinde, işin başlama tarihinden itibaren her döneme ilişkin olarak kâr-zarar hesaplamalarının yapılarak, dönem sonu işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu noktada söz konusu inşaat sözleşmesinin, yurtiçi ya da yurtdışında gerçekleştirilmesinin bir farklılığı bulunmamaktadır. Farklılık vergileme açısından ortaya çıkmaktadır. Çünkü yurtdışı inşaat sözleşmeleri GVK ve KVK'na göre vergi dışında tutulmaktadır. Ayrıca yurtiçi ve yurtdışı inşaat sözleşmelerinin bir arada yapılması halinde de vergileme açısından dikkat edilmesi gereken hususlar ortaya çıkmaktadır. Bu durum, inşaat taahhüt işletmelerinin TMS 11 çerçevesinde yapacakları muhasebe uygulamalarında da özel bir dikkat gerektirmektedir.

Bu bağlamda TMS 11 çerçevesinde aşağıda, taahhüt işlerine ilişkin olarak bir Türk işletmesinin, 2012 ve 2013 yıllarında yurtiçinde aynı anda gerçekleştirmekte olduğu birden fazla inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin bir örnek uygulama yapılmıştır. Ayrıca TMS 11'in ön görmüş olduğu çerçevede muhasebe uygulamalarının yapılabilmesi için, inşaatların her birine ilişkin bilgiler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. Bu bağlamda uygulamalar, standardın

öngördüğü tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapılmıştır. Bu çerçevede kullanılacak ve özellik gösteren hesaplar aşağıdaki gibidir (Akdoğan ve diğerleri, 2011; 285);

125 – İş Sahibine Yansıtılacak Taahhüt İş Maliyetlerinden Alacaklar

182 – Önceden Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri Maliyetleri

186 – Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları

350 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri

Yukarıdaki hesaplar dışında 170 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı Tekdüzen hesap planında, işletme tarafından yapımı üstlenilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetleri izlemek amacıyla kullanılmaktaydı. Bu hesap işletmenin kendi kullanımı için inşa ettiği binalar ve satmak üzere inşa ettiği binalar için kullanılmamaktaydı (Özulucan vd. 2007: 241-242).

KONYA SULAMA İŞİ İNŞAATI				
	170 Nolu	740 Nolu	350 Nolu	341 Nolu
2012 Yılı	351.329,02		406.493,29	13.870,36
2013 Yılı		255.671,78	192.827,29	

Öngörülen Maliyet	910.702,68
Keşif Bedeli	1.452.788,20

DOĞU BAYAZIT DOĞALGAZ BORU HATTI İŞİ İNŞAATI				
	170 Nolu	740 Nolu	350 Nolu	341 Nolu
2012 Yılı	26.283.282,72		23.202.207,79	
2013 Yılı		3.207.397,08	6.760.295,08	
			29.962.502,87	

Öngörülen Maliyet	29.500.000,00
Keşif Bedeli	29.962.502,87

Not: D.Bayazıt İşine ilişkin olarak herhangi bir avans bedeli alınmamıştır. 2013 yılında işe ilişkin kesin kabul yapılmıştır.

3.1. HESAPLAMALARIN YAPILMASI

Oluşturulan tablolardaki verilerden hareketle her bir inşaata ilişkin yıllara göre tamamlanma dereceleri ve dönemlere ait inşaat maliyetleri ve gelirleri şu şekilde hesaplanmaktadır.

Konya Sulama İşİ İnşaatı Hesaplamaları:

Tamamlanma Derecesi: (Fiili Maliyet) / (Öngörülen Maliyet)

2012 YILI	2013 YILI
351.329,02 / 910.702,68	607.000,80 / 910.702,68
0,385	0,666

İnşaat Gelirleri = (İhale Bedeli) x (Tamamlanma Derecesi)

2012 YILI	2013 YILI
1.452.788,20 x 0,385	1.452.788,20 x 0,666
559.323,46	967.556,94
559.323,46	408.233,48

Doğu Bayazıt Doğalgaz Boru Hattı İşi İnşaatı Hesaplamaları:

$$\text{Tamamlanma Derecesi} = (\text{Fiili Maliyet}) / (\text{Öngörülen Maliyet})$$

2012 YILI	2013 YILI
26.283.282,72 / 29.500.000,00	29.500.000,00 / 29.500.000,00
0,89	100

$$\text{İnşaat Gelirleri} = (\text{İhale Bedeli}) \times (\text{Tamamlanma Derecesi})$$

2012 YILI	2013 YILI
29.962.502,86 x 0,89	29.962.502,86
26.666.627,54	29.962.502,86
26.666.627,54	3.295.875,32

3.2. MUHASEBE KAYITLARI

Hesaplamalar sonucu bulunan verilere ilişkin muhasebe kayıtları esnasında KDV, Gelir Stopaj ve Damga Vergisi gibi vergiler ihmal edilecektir. Konunun özünden kopmamak amacı ile sadece yıllara ait dönem sonundaki özellik gösteren durumlara değinilecektir.

2012 Yılı Kayıtları:

.././.....			
100 KASA HESABI		13.870,36	
341 ALINAN HAKEDİŞ AVANS.			13.870,36
10 Konya Sulama İnşaatı	13.870,36		

.././.....			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		26.634.611,74	
740.10 Konya Sulama İnşaatı	351.329,02		
740.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	26.283.282,72		
100 KASA HESABI			26.634.611,74

..../..../....			
100 KASA HESABI		23.608.701,08	
350 YILLARA YAY.İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.			23.608.701,08
350.10 Konya Sulama İnşaatı	406.493,29		
350.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	23.202.207,79		

..../..../....			
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETİ HESABI		26.634.611,74	
170.10 Konya Sulama İnşaatı	351.329,02		
170.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	26.283.282,72		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			26.634.611,74

.././.....			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		23.634.611,74	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			23.634.611,74
350.10 Konya Sulama İnşaatı	351.329,02		
350.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	23.283.282,72		

.././.....			
182 ÖNCEDEN YAPILMIŞ TAAH. İŞLERİ MALİYETİ HESABI		138.959,81	
182.10 Konya Sulama İnşaatı	138.959,81		
341 ALINACAK HAKEDİŞ AVANSLARI HESABI		13.870,36	
341.10 Konya Sulama İnşaatı	13.870,36		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HESABI		406.493,29	
350.10 Konya Sulama İnşaatı	406.493,29		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI			559.323,46

..../....			
182 ÖNCEDEN YAPIL İNŞ. TAAH. İŞLERİ MALİYETİ HESABI 182.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	3.464.419,76	138.959,81	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HESABI 350.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	23.202.207,79	23.202.207,79	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI			26.666.627,55

..../....			
600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI		27.225.951,01	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI			27.225.951,01

.. /.. /..			
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		23.634.611,74	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETİ HESABI			23.634.611,74
170.10 Konya Sulama İnşaatı	351.329,02		
170.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	23.283.282,72		

.. /.. /..			
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		23.634.611,74	
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			23.634.611,74

2013 Yılı Kayıtları;

..../....			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			3.463.068,86
740.10 Konya Sulama İnşaatı	255.671,78		
740.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	3.207.397,08		
100 KASA HESABI			3.463.068,86

.. /.. /..			
100 KASA HESABI			6.953.122,37
350 YILLARA YAY.İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.			6.953.122,37
350.10 Konya Sulama İnşaatı	192.827,29		
350.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	6.760.295,08		

..../....			
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETİ HESABI			3.463.068,86
170.10 Konya Sulama İnşaatı	255.671,78		
170.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	3.207.397,08		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			3.463.068,86

.. /.. /..			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			3.463.068,86
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			3.463.068,86
350.10 Konya Sulama İnşaatı	255.671,78		
350.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	3.207.397,08		

..../....			
182 ÖNCEDEN YAPILMIŞ İNŞ. TAAH. İŞLERİ MALİYETİ HESABI			354.366,01
182.10 Konya Sulama İnşaatı	354.366,01		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HESABI			192.827,29
350.10 Konya Sulama İnşaatı	192.827,29		
182 ÖNCEDEN YAPILMIŞ İNŞ. TAAH. İŞLERİ MALİYETİ HESABI			138.959,81
182.10 Konya Sulama İnşaatı	138.959,81		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI			408.233,49

..../....			
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HESABI			6.760.295,08
350.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	6.760.295,08		
182 ÖNCEDEN YAPILMIŞ İNŞ. TAAH. İŞLERİ MALİYETİ HESABI			3.464.419,76
182.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	3.464.419,76		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI			3.295.875,32

...		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		3.704.108,80
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		3.704.108,80

.. /.. /..		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		3.463.068,85
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETİ HESABI		3.463.068,85
170.10 Konya Sulama İnşaatı	255.671,78	
170.20 Doğu Bayazıt İnşaatı	3.207.397,08	

<p>.../.../...</p> <p>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI</p>	<p>3.463.068,85</p>
<p>622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI</p>	<p>3.463.068,85</p>

SONUÇ

Şehirleşme olgusu ekonomik, sosyal ve kültürel gelişmelere paralel olarak gelişmektedir ve bu gelişim içerisinde de inşaat sektörü sunduğu alt ve üst yapı imkânlarıyla ülke gelişiminde yerini almaktadır. Kendisine girdi sağlayan diğer sektörlerle ve yapılaşmaya olan katkısı ile ülke ekonomisinde etkili bir konumda olan inşaat sektörü, bu yönüyle ekonomik ve sosyal gelişmelerden çok çabuk etkilenen ve ekonomiyi bir bütün olarak çeşitli yönlerde etkileyen bir sektör durumundadır.

Vergi düzenlemelerimiz, muhasebe uygulamalarını tamamlama (tamamlanmış sözleşme) yönteminin kullanılması konusunda zorunlu kılmıştır. Bu nedenle de inşaat işlerindeki muhasebe uygulamaları vergisel amaçlara hizmet eder hale gelmiştir. Oysa tamamlama yöntemi gelirin işin tamamlandığında doğduğunun ve kârın da bu gelir tutarıyla o güne kadar biriktirilmiş giderlerin karşılaştırılması suretiyle tespit edilerek, işin bittiği yıla ait olacağını öngörmektedir. Bu ise birbirinden bağımsız faaliyet dönemleri itibarıyla yapılacak karşılaştırmaları anlamsız kılan bir varsayımdır. Bu durum denetlenmiş mali tablolarda dahi dönemsellik ilkesine uyulmaması sonucunu doğurmaktadır. Buna karşılık U.M.S. tarafından da önerilen tamamlanma yüzdesi yöntemi, yukarıdaki yöntemin sakıncalarını giderecek bir fonksiyona sahiptir. Bu noktada yöntemin, kullanılacak tamamlanma oranının tespitinin işletmelere ek yük getireceği nedeniyle, tercih edilmeyeceği düşünülebilir. Ancak işletmelerin planlama departmanı tarafından hazırlanan iç raporlarda, tamamlanma oranının mühendislik çalışmalarıyla zaten tespit edildiği de düşünülürse, böyle bir endişenin de yersiz olduğu görülecektir. Ayrıca her alanda kullanılan fayda maliyet analizi açısından değerlendirildiğinde, yöntemin sağlayacağı faydaların, getireceği ek külfetten fazla olacağı da açıktır. Tamamlanmış sözleşme yönteminden kaynaklanan sorunlar, uluslararası alanda da önemli başarılar kazanmış olan ve kazanmaya devam eden işletmelerin faaliyet sonuçlarının karşılaştırılmasında sorunlara yol açmakta, bu durum sadece yurtiçinde değil, yurtdışında da çeşitli finansman kuruluşları tarafından yapılacak değerlendirme çalışmalarını zorlaştırmaktadır. Mali idarenin vergisel kaygılardan kaynaklanan tek taraflı bakış açısı ise, mevzuattan kaynaklanan sorunları çözmekten çok, daha da içinden çıkılmaz hale getirmektedir. Tüm bu olumsuzluklar ise

işletmelerin finansman ihtiyacını daha da arttırırken, zaten güç olan kaynak teminini daha da zorlaştırmaktadır. Tüm bu nedenler ışığında, mevzuatımızın Uluslararası Muhasebe Standartları'yla uyumlaştırılması ve uluslararası alanda kabul görmüş tamamlanma yüzdesi yöntemine göre gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiği de rahatlıkla söylenebilir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman (2011), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitapevi, Ankara, s.221.
- ACAR Vedat (1998), *İnşaat İşletmelerinde Muhasebe Denetimi ve Uygun Denetim Teknikleri*, Gazi Üniversitesi Yayınlanmamış Master Tezi, Ankara, s.25.
- AKDOĞAN, Nalan, Rafet AKTAŞ, Ali DERAN, Deniz U. ERHAN, Vedat ACAR (2011), *Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Sektörel Muhasebe*, Ankara, , s.285.
- CEYHUN Ekrem (1993), *Yapı İşletmesi Maliyet Hesabı ve Şantiye Tekniği I-II*, Ankara, s.469.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2011), “Yurtdışı Proje Hazırlama ve Teknik Danışmanlık Hizmetleri Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi'nden İstisna Olup Olmadığı”, Özelge, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=yfp8kOIDOosGFn1i&type=ozelge>. Erişim Tarihi: 27.10.2011.
- GENÇOĞLU, Ümit G. (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Yayınevi, İstanbul, s.91-92.
- KIZILOT, Şükrü (1995), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Mevzuatı*, Ankara, s.163.
- Price Waterhouse Coopers (2012), *Yeni Türk Ticaret Kanunu, Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme*, http://www.pwc.com/tr/tr/publications/assets/PwC-TTK_Yururlukte-04-07-2012.pdf. Erişim Tarihi:15.07.2012.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR (2007), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara, s.117-118, 123.
- ÖZULUCAN, Abitter, Fevzi Serkan ÖZDEMİR, Seçkin ARSLAN (2007), *Muhasebe Uygulamaları*, Siyasal Kitabevi, s.241-242.
- SAĞLAM, Necdet, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK (2007), *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.235.
- SAYARI, Mehmet (1983), *Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni*, Ankara, s.3.

ŞENCAN İbrahim (1995) “Taahhüt Sektörünün Önemi ve Devlet İhaleleri ile İlgili Bazı Sorunlar”, *Yaklaşım*, Temmuz, s.101.

TMSK (2010), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/LAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları – 5, Fersa Matbaası, Ankara, s.363-374.

TMUDESK (2000), *Türkiye Muhasebe Standartları*, Ankara.