

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN
VERGİ MEVZUATLARI VE TMS-11 İNŞAAT
SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDA İNCELENMESİNE
YÖNELİK BİR UYGULAMA

MEHMET UÇAK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman

Doktor Öğretim Üyesi Fahri KURŞUNEL

Konya – 2018



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı:	MEHMET UÇAK
	Numarası:	154227031006
	Ana Bilim / Bilim Dalı:	İşletme/Muhasebe Finansman
	Programı:	Tezli Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı:	Doktor Öğretim Üyesi Fahri KURŞUNEL
	Tezin Adı:	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Mevzuatları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İncelenmesine Yönelik Bir Uygulama

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin İmzası
(İMZA)

Alâaddin Keykubat Kampüsü Selçuklu 42079

KONYA Telefon : (0 332) 241 05 21-22 Faks: (0 332) 241 05 24

E posta: sosbilens@selcuk.edu.tr

Elektronik Ağ: www.sosyalbil.selcuk.edu.tr



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu

Öğrencinin	Adı Soyadı:	MEHMET UÇAK
	Numarası:	154227031006
	Ana Bilim / Bilim Dalı:	İşletme/Muhasebe Finansman
	Programı:	Tezli Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı:	Doktor Öğretim Üyesi Fahri KURŞUNEL
	Tezin Adı:	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Mevzuatları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İncelenmesine Yönelik Bir Uygulama

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan, " Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Mevzuatları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İncelenmesine Yönelik Bir Uygulama" başlıklı bu çalışma tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı:

Danışman ve Üyeler:

İmza:

İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Sayfası	
Tez Kabul Formu	
Kısaltmalar	v
Özet	vi
Summary	vii
Önsöz	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT ONARIM İŞLERİNDE KULLANILAN TANIMLAR, KAVRAMLAR ve MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. Dünya’ da İnşaat Sektörü ve Analizi	2
1.2. Türkiye’ de İnşaat Sektörü Tarihçesi	3
1.3. Genel Olarak İnşaat Sektörü	4
1.4. Medeni Kanun Yönünden İnşaat Çeşitleri	7
1.5. Vergi Hukuku Yönünden İnşaat Çeşitleri	7
1.6. Tanımlar ve Kavramlar	9
1.6.1. İnşaat ve Yıllara Yaygın İnşaat	10
1.6.2. İşveren (İnşaat Sahibi)	10
1.6.3. Müteahhit (Yüklenici)	11
1.6.4. Taşeron	11
1.6.5. İhale Makamı	12
1.6.6. İhale	12
1.6.7. Teklif	13

1.6.8. Sözleşme.....	13
1.6.9. Teminat.....	15
1.6.10. İşin Başlama Tarihi.....	16
1.6.11. Hakediş.....	16
1.6.12. Geçici ve Kesin Kabul.....	17
1.6.13. İşin Bitim Tarihi.....	17
1.7. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Faaliyet Süreci.....	18
1.7.1. Projenin Hazırlanması.....	18
1.7.2. Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesi.....	19
1.7.3. İhalenin Duyurulması.....	20
1.7.4. Teklif ve Başvuruların Değerlendirilmesi.....	21
1.7.5. Geçici Teminat ve Teminat Mektupları.....	21
1.7.6. Tekliflerin Değerlendirilmesi.....	22
1.7.7. İhalenin Karara Bağlanması ve Kesin Teminat.....	22
1.8. Uluslararası Muhasebe Standartları.....	23
1.9. Dünya’ da Muhasebe Standartlarının Gelişimi.....	26
1.10. Türkiye’ de Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı.....	29

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİ MEVZUATLARI VE TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARTI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Mevzuatları Açısından İncelenmesi.....	30
2.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özel Vergilendirme Sistemi.....	30
2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihi.....	32
2.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi.....	33
2.1.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi.....	34

2.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi	36
2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi	38
2.1.7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kur Farkları ve Faiz Gelirleri	40
2.1.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Reeskont Uygulaması	42
2.1.9. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması	43
2.1.10. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Amortismanların Dağıtılması.....	44
2.1.11. Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme	45
2.1.12. Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Götürü Gider Uygulaması	47
2.1.13. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Konsorsiyum ve İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi	49
2.1.14. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti.....	49
2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Açısından İncelenmesi.....	50
2.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	51
2.2.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi	53
2.2.2.1. Sözleşmelerin Birleştirilmesi	53
2.2.2.2. Sözleşmelerin Bölümlenmesi	54
2.2.3. Sözleşmelerin Gelirleri ve Maliyetleri	55
2.2.3.1. Sözleşmelerin Gelirleri	55
2.2.3.2. Sözleşmelerin Maliyetleri	57
2.2.4. Sözleşmelerin Gelirlerinin ve Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	59
2.2.4.1. Sonucun Güvenilir Bir Biçimde Öngörülmesi Durumu	59
2.2.4.2. Sonucun Güvenilir Bir Biçimde Öngörülmemesi Durumu	61
2.2.5. Sözleşmelerde Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	63
2.2.6. Sözleşmelerden Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	64
2.2.7. Sözleşme Tahminlerindeki Değişiklikler.....	65
2.2.8. Sözleşmelerdeki Ertelenmiş Vergi Varlığı Ve Vergi Yükümlülüğü.....	66
2.2.8.1. Ertelenmiş Vergi Varlığı	66
2.2.8.2. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	66
2.2.9. Sözleşmelere İlişkin Kamuyla Paylaşılacak Hususlar	67

2.2.10. Sözleşmelerin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılacak Hesaplar.....	69
2.3. Tüm Yapım ve Onarım İşletmelerinde Ortak Kullanılan ve Özellik Arz Eden Muhasebe Standartlarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı İle Birlikte İncelenmesi	73
2.3.1. TMS-2 Stoklar Standardının İncelenmesi.....	73
2.3.2. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının İncelenmesi.....	74
2.3.3. TMS-18 Hasılat Standardının İncelenmesi.....	76
2.3.4. TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının İncelenmesi	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİ MEVZUATLARI VE TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI KAPSAMINDA İNCELEMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

3.1. Uygulamanın Amacı	80
3.2. Uygulamanın Kapsamı	81
3.3. İnşaat İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler	81
3.4. Uygulamanın Sınırlılıkları	82
3.5. Vergi Mevzuatları ve Standartlar Açısından Farklılıkların İncelenmesi	82
2.5.1. İnşaat Sözleşmesi Sonucunda Kâr Oluşması	83
2.5.2. İnşaat Sözleşmesi Sonucunda Zarar Oluşması.....	93
2.5.3. Genel Olarak Farklılıklar	100
SONUÇ ve ÖNERİLER	101
KAYNAKÇA	105

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
İSMMMOM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GV	: Geçici Vergi
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFRS/UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu



Öğrencinin	Adı Soyadı:	MEHMET UÇAK
	Numarası:	154227031006
	Ana Bilim / Bilim Dalı:	İşletme/Muhasebe Finansman
	Programı:	Tezli Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı:	Doktor Öğretim Üyesi Fahri KURŞUNEL
	Tezi Adın:	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Mevzuatları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İncelenmesine Yönelik Bir Uygulama

ÖZET

Ülkemizdeki vergi kanunları uygulamalarına göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler gelirlerini ve giderlerini işin nihayete erdiği yılda mali tablolarına aktararak vergi hesabı yapmaktadırlar. Özel vergileme dönemine ihtiyaç duyulması, dönemsellik kavramını zedelemektedir. Muhasebe standartları, muhasebe ilkelerine öncelik vererek dönemsellik kavramını ön planda tutmaktadır. İşin devam ettiği yıllar boyunca her döneme ilişkin gerekli bilgiler ve yükümlülükler mali tablolara aktarılabilir.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, işletmelerin, finansal tablo okuyucularına güvenilir, ölçümlenebilir, karşılaştırılabilir, gerçeğe uygun ve doğru bilgi aktarılmasına vurgu yapmaktadır. Vergi mevzuatları ile standart arasında uygulama farklılıkları ortaya çıkmaktadır. Bu durum özellikle verginin hesaplaması, ödenme zamanı, paranın zaman değerinden kaynaklı kayıplara sebep olmaktadır. Bu husus, çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır.

Çalışma, ‘Tanımlar, kavramlar ve muhasebe standartları’, “Yıllara yaygın inşaatların vergi mevzuatları ve TMS- 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında incelenmesi” ve “Örnek bir uygulama” olarak üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde yıllara yaygın inşaat işlerinde kullanılan tanımlar ve kavramlar açıklanmıştır. İkinci bölümde vergi mevzuatları, TMS -11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve özellik arz eden bazı muhasebe standartları karşılıklı olarak incelenmiştir. Son bölümde ise örnek bir uygulamada yol inşaatıyla ilgilenen işletmenin projeden kâr ve zarar elde etmesi durumunda mevzuatlara ve standartlara uygun mali tabloların ve verilerin karşılıklı incelenmesi ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, VUK, İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS-11), Kurumlar Vergisi (KV), Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri.



Öğrencinin

Adı Soyadı:	MEHMET UÇAK
Numarası:	154227031006
Ana Bilim / Bilim Dalı:	İşletme/Muhasebe Finansman
Programı:	Tezli Yüksek Lisans
Tez Danışmanı:	Doktor Öğretim Üyesi Fahri KURŞUNEL

Adı: Tezin İngilizce
The Tax Regulations of Building and Rrepairment Issues Widespread Through the Years and an Application Being Searched According to TMS-11 Building Agreements

SUMMARY

According to the tax law applicartions in our country, the bushesses which make renovation and construction durihg years do tax cakulations by adding their incomes and expenses to the financial charts at the and of the work. Feeling in need of personal taxation period, damages the periodicity subject. Accountancy standarts give importance to periodicity subject by giving priority to accountancy principles.Needed imformation and responsibilities of every period when the work continies can be transferred to financial charts.

TMS-11 Construction Agreements Standarts emphasise that the businesses should trasfer trustworthy, measurable, comparable, real and true information to the financial chartreaders. There has been some application differances between tax legislations and standards. This situation causes some lass because of calculation of taxex, payment period and the value of money in time. This aspect makes the point of origin.

The work consists of three points "Definitions, subjects and accountancy standards", "Tax legislations of constructions during years and TMS-11 Construction Agreements" and " A sample application in the first parts, the definitions and subject used in the construction works were explaied. İn the second parts, tax legislations, TMS-11 Construction Agreements Standard and especially the wanted accountancy standards were examined comparably. İn the last part, with a sample application, in cade the business generate profit or make lass, the financial charts and datas are examined comparably according to the legislations and standards.

Key Words: Tax Procedure Law, VUK, Construction Agreements Standarts (TMS-11), Corporation Tax (KV), Construction and Penavation Parts During Years.

ÖNSÖZ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında faaliyet gösteren işletmelerden projelere ilişkin maliyetler, gelirleri ve vergisel durumları özellik arz etmektedir. Muhasebe standartları ile vergi mevzuatları kısmen farklılık göstermektedir. Bunun yanında da işin yapısından kaynaklı muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar ve farklı görüşler olduğundan dolayı çalışmanın anlaşılabilirliği ve sadeliği açısından diğer işlerin olağan şekilde devam ettiği varsayılmıştır.

Bu zorlu süreçte maddi ve manevi desteklerini hiç esirgemeyen çok kıymetli aileme, zamanından feragat ederek her zaman yanımda duran kıymetli eşime, eğitim hayatım boyunca tecrübelerini aktaran danışmanım Fahri KURŞUNEL hocama, yüksek lisans ve mali müşavirlik stajyerliğinde şahsımı cesaretlendiren Baki YILMAZ hocama, gerek lisans gerek yüksek lisans öğrenimimde bilgi ve deneyimlerini paylaşan Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesindeki tüm hocalarıma teşekkür ederim.

MEHMET UÇAK

GİRİŞ

Son yıllarda finansal piyasaların hızla gelişim göstermesi neticesinde yatırımcıların hangi sektörlere hangi parametreler ile yatırım yapacağı konusu oldukça önemli bir hale gelmiştir. Ülkemizde de bu bağlamda yatırımcılar finansal piyasalara ilişkin takiplerini sürdürmektedirler. İnşaat sektörü ise mercek altına alınan faaliyetlerden birisi olmuştur.

Sektörün gelişim göstermesi yatırımcılar ve devlet açısından çeşitli beklentilerin oluşmasına zemin hazırlamıştır. Gerek sektörün önemi gerekse de inşaat işinin yapısından kaynaklı malî ve idarî riskler, devletin de sektörü takip etmesine sebep olmuştur. Bu bağlamda, inşaat işini yapanların kazançlarının doğru tespiti, kazançlar sonucunda elde edilen gelirin beyanı ve beyanın doğruluğu gibi hususların incelemesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Öte yandan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için özel bir vergileme sistemine ihtiyaç duyulması da özellikli bir konudur. Kâr yada zarar durumunun nasıl belirleneceği ve diğer konular Gelir Vergisi Kanunu' nun 42. maddesindeki hükümlerle tespit edilmiştir. Fakat vergi mevzuatları ile standartların bakış açılarının farklı olması çalışmanın problemini oluşturmuştur.

Bu çalışmanın konusunu ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergi mevzuatları ile standartlar kapsamında incelenerek farklılıkların ortaya koyulması oluşturmaktadır. İlk bölümde inşaat işlerine ilişkin açıklamalar, tanımlar, hukuki bakış açıları ile muhasebe standartları ele alınmıştır. İkinci bölümde ise yıllara yaygın inşaat işlerinde özellikli hususların vergi mevzuatları, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve TMS-11 ile ilişkili olan diğer muhasebe standartları karşılıklı olarak ele alınmıştır. Son ve üçüncü bölümde ise örnek uygulamaya yer verilmiştir. Örnek inşaat işletmesinin idare ile imzaladığı sözleşme sonucunda kar ve zarar elde etmesine göre kurumlar vergisi açısından konu ele alınmıştır. Ayrıca karşılaştırmalı olarak yevmiye kayıtları, finansal tablolar ve kurumlar vergisi matrahı incelenmiştir. Vergi mevzuatları ve standardın yöntem ve dönemsellik ilkelerine bakış açıları esas alınarak oluşan kayıp ve kazançların değerlendirilmesi yapılmıştır. Son olarak ise özellik arz eden farklılıklar karşılaştırmalı olarak aktarılmıştır.

1.BÖLÜM

İNŞAAT ONARIM İŞLERİNDE KULLANILAN TANIMLAR, KAVRAMLAR ve MUHASEBE STANDARTLARI

Çalışmanın ilk bölümünde yıllara yaygın inşaat işlerine ve genel olarak inşaat sektörüne ilişkin açıklamalar yapılacaktır. Ayrıca çalışmanın devamında sıklıkla kullanılacak tanım ve kavramlar ele alınacaktır. Son olarak da muhasebe standartlarına ilişkin bilgiler açıklanacaktır.

1.1. Dünyada İnşaat Sektörü ve Analizi

İnşaat, sektörel olarak değerlendirildiğinde ekonomik büyümenin yüksek olduğu dönemlerde ekonomiye göre daha hızlı büyüme gerçekleştirebilirken ekonominin daralma dönemlerinde ekonominin daralma hızından daha hızlı daralabilmektedir. Örnek vermek gerekirse, küresel ölçekte % 4 gibi iyimser bir büyüme beklendiği zaman diliminde sektörel anlamda % 4' den daha fazla bir büyüme yaşanabilir. Bu durum kötü senaryo anlamında da geçerli olabilmektedir. Bu durum sektörün yapısından kaynaklanmaktadır.

Ülkeler genelinde farklılaşan büyüme performansları, ülkelerin ticari gelişmişliklerine göre farklılıklar göstermiş olsa da 2008 krizinden sonra gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinin vagonu olan inşaat sektörü ve diğer sektörlerde ayrışmalar izlenmiştir. Rusya' nın resesyondan çıkış mücadelesi, Çin ve Hindistan ekonomilerinin hızla büyümesindeki ivme kaybı kendini inşaat sektöründe de göstermiş olup tahminlerin revize edilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Yakın dönemde komşularımız incelendiği zaman siyasi gelişmeler ve enerji fiyatlarının etkisiyle beraber Irak, Rusya ve Azerbaycan devletlerinde inşaat sektörü anlamında daralmalar gerçekleşmiştir. Avrupa Birliği ise bölgesel anlamda beklenen büyüme rakamlarına ulaşamamıştır. Dev ekonomilerden biri olan Çin' de de daralma yaşanırken Hindistan bu gelişmeler neticesinde pozitif ivme kazanabilmiştir. Birleşik Devletler de ise kademeli bir düşüş yaşanmış olup toparlanma sürecine girilmiştir.

Nitekim 2018 yılı itibariyle iyimser bir tablo beklenmekte olup konunun ilgilileri 10.43 trilyon USD beklentisi içindedirler. Bu durum büyük pazarlardaki inşaat sektörlerinin iyimser beklenti ile ivme kazanması sayesinde inşaat malzemeleri pazarının da ticaret hacminin genişleyeceğini beklemektedirler.

1.2.Türkiye’ de İnşaat Sektörü Tarihçesi

Kurtuluş savaşından sonra inşaat sektöründeki en önemli adımlar 1920’ li yıllarda başkentte atılmıştır. Tüm sıkıntılara rağmen çevrenin geleneksel yapı tarzına uygun bir imar faaliyetine girilmiştir. Cumhuriyet’ in ilanı ile beraber hızlı ve akabinde planlı kalkınma için sanayi, tarım ve ulaşım alanlarında yatırımlara verilen önem Türk inşaat sanayisinin de temelini atmıştır. Bu dönemin ilk inşaat faaliyetleri, ulaşım sektöründeki yol inşaatlarında ortaya çıkmıştır. Fakat yetişmiş teknik eleman yetersizliği, çalışmaların bir süre yabancı şirket, uzman ve müşavirliğinde devam etmesine sebep olmuştur.1950’ li ve 1960’ lı yıllar arasında, inşaat sektöründe en büyük ağırlık altyapı ve bayındırlık inşaatları olmuş, bu süre içerisinde de söz konusu alanlarda büyük girişimler devam etmiştir. Bu zaman diliminde Devlet Su İşleri (DSİ), Karayolları gibi teknik gücü bünyesinde toplayan, büyük çapta devlet desteği ile yatırımlar yapan teşkilatlar kurulmuş ve bunların yaptığı yatırımlar inşaat sektörüne hareket kazandırmıştır. Bu hareket, 1960’ lı yıllara kadar etkinliğini sürdürmüş, DSİ yatırımları ile hinterlandı genişleyen teknik iş kapasitesi bu yıllardan sonra özel sektöre yönelmiştir. Bu durum kamuda işgücü açığını ortaya çıkarmış, özel kesin fabrika tipi bina yapımına yoğunlaşmış ve neticesinde de prefabrikasyon sisteminin gelişimi ortaya çıkmıştır (Diril, 2010: 27).

Türk inşaat tarihi açısından bakıldığı zaman, 1960’ lı yıllardan sonra çarpık yapılaşma ve ‘yap-sat’ üretimi önemli ölçüde artmıştır. Kooperatif ve toplu konut yapılanmaları hızlanmış ve bu kurumsallaşamamış yapılar mühim bir konut üreticisi haline gelmiştir.

1980’ li yıllardan itibaren TOKİ, Emlak Bankası ve çeşitli devlet kurumlarının da etkisi ile Türk inşaat sektörü ivmelenmiş, çarpık yapılaşma ve gecekondulaşmanın da önüne geçmek gayesiyle sektör Devlet İstatistik Enstitüsü’

nün açıkladığı rakamlara göre iş gücünün % 4 ‘ lük kısmını kendi bünyesinde toplamıştır.

Günümüzde ise Türk inşaat imalatı ve malzeme sanayisi, Türk ekonomisinin % 35 gibi ciddi bir üretim kapasitesi sayesinde yarattığı katma değeri, büyüme ve istihdama olan pozitif etkisi, ülke ekonomisine kazandırdığı döviz girdisi bilinmektedir.

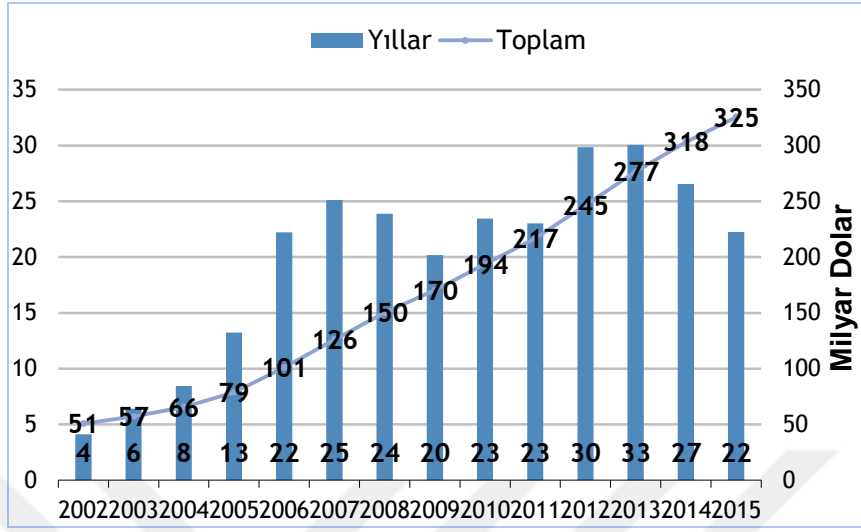
Son zamanlarda iç ve dış riskler sebebiyle inşaat sektörü ülkemiz özelinde durgunluk yaşamaktadır. Bu durgunluğun uzun sürmesi, balon söylemleri sektörün ciddi şekilde revizyona ve iyileştirmeye ihtiyaç duyduğunu göstermektedir. Ayrıca içinde bulunduğumuz askeri hareket ve komşularımızda devam eden militarist günlerin ardından o bölgelerin bayındırlığı ve yaşanılabilir alanlar inşa edilmesi noktasında yaşanacak olumlu gelişmelerin ülkemiz inşaat sanayisine de olumlu katkı sağlayacağı kanaatini taşımaktayız.

1.3. Genel Olarak İnşaat Sektörü

İnşaat sektörü, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de “lokomotif” sektör olarak faaliyetlerine devam etmektedir. Lokomotif sektör yakıştırmasını ise kendisinden ayrı 170 sektörü de hareketlendirdiği için kazanmıştır.

Diğer taraftan, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri sektörümüz, ülkemizin yetişmiş insan gücü, teknik birikimi ve teknolojiye adaptasyonu, iş deneyimi ve disiplini, coğrafi konumu, bölge ülkeleri ile siyasi ve kültürel yakınlığı gibi avantajlarının kullanılması ve kamu kuruluşları ile özel sektör arasındaki koordinasyon, işbirliği ve ortak hareket etme bilincinin sağlam bir şekilde yerleştirilmesi sayesinde 1972’den 2016 Haziran ayı sonuna kadar 109 ülkede 328,4 milyar dolar değerinde 8.838 proje üstlenmiştir ve grafiksel gösterimi aşağıdaki gibidir (www.ekonomi.gov.tr, 17.01.2018).

Tablo 1: Yıllara Göre Sektörün Büyüme Analizi



Kaynak: (www.ekonomi.gov.tr, Genel Müteahhitlik Notu, 2016).

Dünyanın önde gelen teknik raporlarından Global Construction Perspectives ve Oxford Economics' in raporuna göre ise gelecek 10 yılda küresel inşaat sektörünün küresel gayrisafi yurtiçi hasıladan daha hızlı büyüyeceği yönünde öngörülerde bulunarak sektörün ne denli büyüme hızı gösterdiğini göz önüne sermektedir.

Öte yandan Çin' in mevcut halini 2,5 katına çıkaracağı ve küresel inşaat sektörünün liderlik tahtına oturacağı da bahse konu olan raporun içeriğindedir.

Tüm bu parametreler ve ülkemizin ekonomik durumu göz önüne alındığında lokomotif sektör olarak ve 170 ayrı sektörü harekete geçirecek bir ivmeye sahip olduğundan sektörün önemi ve sektör hakkındaki araştırmaların ciddiyeti oldukça özellikli bir husus teşkil etmektedir.

2005 yılında toplam üstlenilen proje bedelinde ilk defa 10 milyar dolar sınırını aşan Türk müteahhitlik sektörü dünyada yaşanan siyasi ve ekonomik dalgalanmalara rağmen 2006 yılından beri 20 milyar doların üzerinde bir performans sergilemektedir. 2013 yılında üstlenilen 30 milyar dolarlık proje bedeli ise ulaşılan en yüksek rakam olmuştur (www.ekonomi.gov.tr, 2018).

Tablo 2: Yıllara Göre Müteahhitlik Sektörü Proje Durumu

Yıllar	Proje Sayısı	Toplam Proje Bedeli (\$)	Ortalama Proje Bedeli (\$)
2002	208	4.127.024.280	19.841.463
2003	345	6.412.235.922	18.586.191
2004	476	8.460.024.241	17.773.160
2005	451	13.245.368.721	29.368.889
2006	577	22.210.207.203	38.492.560
2007	611	25.122.688.190	41.117.329
2008	660	23.881.034.031	36.183.385
2009	513	20.189.922.121	39.356.573
2010	626	23.460.069.941	37.476.150
2011	554	23.031.810.102	41.573.664
2012	538	29.845.948.666	55.475.741
2013	419	30.047.665.094	71.712.805
2014	336	26.541.578.320	78.992.793
2015	222	22.416.542.974	100.975.419
2016	45	2.784.379.717	61.875.105

Kaynak: (www.ekonomi.gov.tr, Genel Müteahhitlik Notu, 2016).

Ülkemizde inşaat sektörü değerlendirildiğinde kooperatifler oldukça büyük önem arz etmekteydi. Fakat son yıllarda kooperatifler yerini yap-sat şeklinde faaliyet gösteren işletmelere bırakmaktadır. Genel olarak tanımlamak gerekirse, uluslararası platformda en güncel tanım ICA (Uluslararası Kooperatifler Birliği) tarafından tertip edilen kongrede yapılmıştır: Kooperatif, bireylerin müşterek ekonomik, sosyal, kültürel ihtiyaç ve isteklerinin birlikte sahip olunan demokratik prensiplerle idare edilen bir işletme yoluyla gidermek için gönüllü olarak oluşturulan bağımsız bir organizasyon bütünüdür.

Son yıllarda ülkemizde yaşanan yapısal dönüşümler inşaat sektöründe kentsel dönüşüm sürecinin hızlanmasına da olanak sağlamıştır. Kentsel dönüşüm sürecine ilişkin tanım yapmak gerekirse, bir şehrin tamamı ya da belirli bir kısmı yerleşim alanına yönelik bilinçli sistematize edilmiş ve planlı eyleme “kentsel dönüşüm” ismi verilmektedir (Kocabaş, 2006: 2).

Gerek kooperatifler, gerek yap-sat işletmeleri gerekse de kentsel dönüşüm süreçlerinin tamamında kat karşılığı inşaat sözleşmeleri de inşaat sektörü açısından sıklıkla görülen bir durumdur. Bu bağlamda Türk Borçlar Kanunu gereğince gerçek ve tüzel kişiler, kanunun ruhuna aykırı olmamak koşuluyla diledikleri gibi sözleşme tertip etme noktasında sözleşme serbestisi gereğince özgürdürler. Bu durum esas alınmak suretiyle gerçek ve tüzel kişiler bir yapının inşa edileceği arsanın kat karşılığı konusunda karşı tarafa intikal etmesi noktasında anlaşmaya vararak sözleşme imzalayabilirler. Bu bağlamda bir inşaatın yapılacağı arsanın malikinin inşaatın bağımsız bölümlerinden edinmek üzere anlaşmaya varılan sözleşmeler de kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında değerlendirilebilmektedir.

1.4. Medeni Kanun Yönünden İnşaat Çeşitleri

Medeni Kanun yönünden inşaat iki ana başlıkta tanımlanabilmektedir:

1-Taşınır (Menkul) İnşaat

2-Taşınmaz (Menkul Olmayan) İnşaat

-Taşınır (Menkul) İnşaatlar: Devamlılık arz etmeyen, belirli bir süre ile geçerli olmak suretiyle belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen inşaatlardır. Örnek olarak ise kulübe, baraka, yazlık sinema ve tiyatro sahneleri, panayırarlarda inşa edilen tezgahları, bayramlar sebebiyle inşa edilen kesimhaneleri gösterebiliriz (Kızılot, 2012: 48).

-Taşınmaz (Menkul Olmayan İnşaat): Devamlılık arz eden, insan yapımı suretiyle toprağa bağlı olarak meydana getirilmiş ve ekonomik değer taşıyan inşaatlardır. Bunlar, menkul inşaatın dışında kalan ve toprağa doğrudan doğruya veya dolaylı bir biçimde bağlı olan inşaatlardır. Taşınmaz inşaatlara örnek olarak ise köprü, yol, meydan ve binaları örnek gösterebiliriz (Kızılot, 2012: 48-49).

1.5. Vergi Kanunları Yönünden İnşaat Çeşitleri

Vergi Kanunları gereğince inşaatın kimin adına yapıldığı esas alınmak suretiyle iki ana başlıkta tanımlanabilmektedir:

1-Özel İnşaatlar

2-Taahhüt Şeklinde İnşaatlar

-Özel (Yap-Sat) İnşaatlar: Özel yada tüzel kişilerin kendi nam ve hesapları adına, kullanmak yada ticari kazanç sağlamak amacıyla yaptıkları inşaatlara özel inşaat adı verilmektedir. Buradaki inşaatların hangi kişi yada kurumun arsası üzerine yapıldığının bir önemi yoktur. Özellik arz eden husus, kimin adı ve namına yapıldığıyla ilgilidir.

Özel inşaat işletmelerinde inşaat faaliyeti, üretim faaliyeti olarak kabul görmekte ve bu faaliyeti kendi namları adına gerçekleştirmektedirler. Faaliyet devam ettiği müddetçe bu işler işletmenin muhasebe kayıtlarına göre aktif tarafında yarı mamul hesabında kaydedilirken tamamlanan faaliyetler ise mamul stoku olarak kabul görmektedir. Özel inşaat işleriyle uğrayan işletmeler, tamamlamış oldukları inşaatların belirli bir kısmını yada tamamını inşaat bitmeden/bittikten sonra, topluca/ayırmak suretiyle satışa gidip kar elde etme amacıyla hareket etmektedirler (Büyüktürk, 2013: 46).

Gerçek yada tüzel kişiliklerin kendi namlarına inşa ettiği inşaatlar, özel inşaat işleri kapsamında ele alınmaktadır. Bu işletmeler GVK.'nın 42. maddesinin dışında kalmaktadırlar. Bu işletmeler genel genel vergi kanunlarımız gereğince vergilendirilmektedirler. Bu duruma göre işletmelerin vergilendirilmesi için yapımı tamamlanan inşaatın satışının gerçekleşmesi yeterli olacaktır. Gelir vergisi mükellefi olan bu işletmeler, içinde buldukları yıl elde ettikleri kazançlarını, gelecek yılın 25 Mart akşamına kadar beyan etmek zorundadırlar. Fakat işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ise bu tarih 25 Nisan olarak belirlenmiştir. (Yıldırım, 2008: 59).

-Taahhüt Şeklinde İnşaatlar: Taahhüt kelimesinin anlamı, kendi adına ve hesabına başka gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşme yada sözleşmesiz olmak suretiyle bir işin tamamlanmasını yada bir malın teslimini üstlenmektedir. (Özkaya, 2008: 6)

Türk Vergi Kanunları açısından değerlendirildiği zaman inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanununun 355. Maddesindeki istisna akdinin tanımlanmasına uygundur. Bu sebeple istisna akdi ‘‘istisna bir akittir ki, onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafa (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder.’’ Şeklinde tanımlanmaktadır (Kızılot, 2008: 41)

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda taahhüt şeklinde inşaatların varlığından bahsedebilmek için şu asgari şartların oluşması gerekmektedir (Akça, 2016: 6):

- İnşaat işinin yapılmasını isteyen bir tarafın varlığı,
- İşin yapılacağını taahhüt eden ikinci bir tarafın varlığı,
- Sözleşme konusunu oluşturabilecek bir inşaat taahhüt ve onarım işinin varlığı.

Ayrıca taahhüt şeklindeki inşaatlar da faaliyetin devam ettiği ve nihayete erdiği hesap dönemi sonunda değerlendirilmek suretiyle yıllara yaygın ve yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri olarak alt başlıklara ayrılabilir. Burada özellik arz eden konu, vergi kanunlarının tanımladığı hesap döneminde nihayete eren inşaatlar yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri iken tanımlanan hesap dönemini aşan inşaat işleri ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak tasniflenmektedirler. Çalışmanın devam eden bölümlerinde konuya ilişkin detay açıklamalara yer verilecektir.

1.6. Tanımlar ve Kavramlar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde sıklıkla kullandığımız bazı tanım ve kavramları açıklayarak çalışmanın seyrinde muhasebeleşmesi ve vergilendirilmesi hususunda bu kavramsal çerçeveye riayet edilecektir.

1.6.1. İnşaat ve Yıllara Yaygın İnşaat

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu' nda inşaatın tanımına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. 473 sayılı Medeni Kanun' da ise inşaat ve imalat, arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfi ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeyler olarak tanımlanmıştır (Kızılot, 2012: 47).

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu' nun 4. maddesinde ise yapım işi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

''Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru ve iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji 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, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini.''

İnşaat, yapı, yapım gibi kavramlara ilişkin hüküm ve açıklamalar ayrıca çeşitli kanunlarımızda da ele alınmıştır. Çalışma Bakanlığınca hazırlanan 15.06.1983 tarihli 83/6686 sayılı İş Kolları Tüzüğü ve 3194 sayılı İmar Kanunu bu çalışmaların örneklerindedir.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden doğan faaliyetler, inşaat, harfiyat, baraj, yol, köprü, tünel, metro gibi taahhüt ve onarım işleri gibi taahhüt ile yapılan, bir sözleşmeye dayanan ve süresi itibariyle bir yıldan fazla süren faaliyetlerdir (Akşener, 2006: 64). Görüldüğü üzere tanımlara ilave olarak sözleşme ve süre hususu özellikli durumun oluşmasında etkilidir.

1.6.2. İşveren (İnşaat Sahibi)

İnşaat sahibi, inşaat işini önceden belirlenen bir bedel üzerinden bir sözleşmeyle müteahhide yaptıran kişi veya kuruluşlardır. Bu kişi yada kuruluşlar tüzel kişi olabileceği gibi gerçek kişiler de olabilir (Usul, 2003: 2).

Bir başka tanıma göre ise, inşaatla ilişkin taahhüdün başlatılmasına neden olan, diğere bir ifadeyle inşaat faaliyetinin sonucunda elde edilecek yapıya gereksinmesi olan gerçek yada tüzel kişidir (Okşaş, 2011: 6).

1.6.3. Müteahhit (Yüklenici)

İşin sahibiyle karşılıklı olarak hukuki bir sözleşme imzalayıp belirli bir tutar karşılığında sözleşmede belirtilen koşullara uygun olarak, inşaat ve onarım işini kendisinin nam ve hesabına üstlenen kişiye müteahhit denir. Burada adı geçen müteahhit gerçek kişi olabildiği gibi bir tüzel kişilik de olabilmektedir. İnşaat ve onarım işlerinde bilgi ve özel uzmanlık isteyen durumlarda uzmanlaşmış müteahhitler (yükleniciler) yapım işini yüklenmektedirler. Böylesine büyük uzmanlık isteyen inşaat ve onarım işlerinde birkaç müteahhit bir araya gelerek konsorsiyum yada iş ortaklığı oluşturabilirler (Okşaş, 2011: 4).

Özetle, başka bir kişi tarafından talep edilen inşaat ve onarım işini, belirli bir bedel karşılığında, kendi nam ve hesabına üstlenen gerçek yada tüzel kişilere müteahhit denilmektedir (Büyüktürk, 2013: 47).

1.6.4. Taşeron

Şenlik kitabında taşeron kavramına ilişkin şu tespitte bulunmuştur:

‘‘İnşaat işinin belirli kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen, alanında uzmanlaşmış gerçek ve tüzel kişilere taşeron denir.’’

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

- Taşeron işletmeler belli alanlarda uzmanlaşmış personellere sahiptirler. Bu sebepten ötürü işleri daha ekonomik ve kaliteli yapabilirler. İnşaat ve onarım işletmelerinin bünyelerinde uzman bulundurmaları bu kişiler her durum ve zamanda iş olanağı sağlayamayacağından pek de ekonomik değildir.

- İnşaatların belli bölümlerinin inşa edilmesi için gerekli olan makine ve teçhizatların satın alınma yöntemi bu iş için uzmanlaşmış kişilerden talep edilerek tedarik etme süreci daha ekonomiktir.
- İnşaat taahhüt ve onarım işleri yapısı gereği en riskli sektörlerden birisidir. İş veren yada müteahhit burada riski dağıtmak için taşeron ile anlaşma yoluna gidebilir.
- İnşaat ve onarım işleri çok fazla sermaye gerektirebilmektedir. İş makinası parkının oluşturulması için çok fazla sermayeye ihtiyaç duyulur. Bu sermaye baskısından kurtulmak için bir bölümünü taşerona yüklenmesi sermaye baskısının giderilmesini sağlayabilmektedir.

1.6.5. İhale Makamı

İhale makamı, esasında 4743 sayılı Kamu İhale Kanunu ve çeşitli kanunlarda tanımlanmıştır. Özetle ihale makamından anlayacağımız durum, adına inşaat işi yapılan kanuni taraftır.

Adına iş yapılan taraf olması, ihale makamının esasında bir asıl işveren olacağı anlamına gelmemektedir. İş Kanunları gereğince ihale makamı esas işveren olmayabilir.

Öte yandan ihale makamı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işini, sözleşmenin koşulları gereğince, adına yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapılan taraftır (Adiloğlu, 1991: 4).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin yapılması yönünde beyanı bulunan hukuki tarafın bir kamu kuruluşu olması durumunda inşaat sahibi aynı zamanda ihale makamı da olmaktadır (Erşen, 2010: 9).

1.6.6. İhale

4743 sayılı Kamu İhale Kanunu' nun 4. maddesindeki ihalenin tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

‘‘Bu kanunda yazılı usul ve şartlarda mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasında seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemleri’’ ifade etmektedir.

1.6.7. Teklif

4743 sayılı Kamu İhale Kanunu’ nun 4. maddesindeki teklifin tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

‘‘Bu kanuna göre yapılacak ihalelerde isteklinin idareye sunduğu fiyat teklifi ile değerlendirmeye esas belge ve/ya bilgileri.’’ İfade etmektedir.

1.6.8. Sözleşme

4743 sayılı Kamu İhale Kanunu’ nun 4. maddesindeki sözleşmenin tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

‘‘Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinde idare ile yüklenici arasında yapılan yazılı anlaşmayı.’’ İfade etmektedir.

Özel sektör sözleşmelerinde sözleşme tanımı, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’ nun 1. maddesi ve devam eden maddelerindeki hükümler gereğince tespit olunur ve Borçlar Kanunu hükümleri gereğince sözleşme şartlarını taşıdığı zaman sözleşme hüviyetini kazanır. Sözleşme serbestisi gereği ilgili kanun hükümlerine aykırı olmadıkça diledikleri gibi sözleşme yapma özgürlüklerine sahiptirler.

Ayrıca inşaat yapım onarım işlerinde fiyat belirleme yöntemleri sözleşme türlerini de belirlemektedir. Uygulamada en fazla kullanılan sözleşme türleri aşağıdaki şekildedir (Kızılot, 2012: 61):

-Birim Fiyat Usulü

-Maliyet+Kar Usulü

-Götürü Fiyat Usulü.

-Birim Fiyat Sözleşme: İnşaat işlerinde uygulamada en fazla kullanılan fiyat tespit usulüdür. Usule göre, inşaat ve onarım işleri için Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından ilan edilen fiyat listesi üzerinden tespit olunur. Bu listede, her iş bölümünün birim fiyatı ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, bu bölümlerin meydana getirdiği işin tümünün keşif tutarı hesaplanabilmektedir. İşi üstlenmek isteyen yükleniciler, tüm bölümlerin fiyatlarını içermek üzere keşif tutarı üzerinden yüzde hesabı ile belirli bir oranda indirim yapmak kaydıyla veya indirim yapmaksızın işi alabilirler.

Bu yöntemde, inşaat işlerinin başlamasından bir müddet sonra belirli zaman dilimlerinde inşaat seviyelerinin tespiti açısından ölçümler yapılarak işin seviyesi tespit edilebilir. İnşaat seviyesine göre de birim fiyatlar üzerinden hesaplama yapılarak yüklenicilere ödeme yapılmaktadır. Her yapılan yeni ölçüm neticesinde ortaya çıkan yeni seviyeye göre, bir önceki ödeme çıkartılarak yeni ödeme birim fiyatlar üzerinden işin nihayete erdiği zaman dilimine kadar belirli aralıklarla devam etmektedir.

-Maliyet Artı Kâr Sözleşme: Genellikle Anglo-Sakson ülkelerinde tercih edilmekle birlikte Türkiye’ de de görülen bu yönteme göre, yüklenicinin yaptığı tüm masraflar ilgili idare tarafından tamamen üstlenilerek yükleniciye önceden belirlenen kar ve marj nispetinde ödeme yapılmaktadır. Bu durum gereği ismini almıştır. Ayrıca kar paylarının değişmesine göre maliyet artı belirli bir yüzde olarak da isimlendirilebilmektedir. (Kızılot, 2008: 55).

Bu usulün uygulandığı temel durumlar; proje tamamlanma maliyetinin işin nihayete ermeden tespit edilemediği, maliyet çalışmalarının yapılmasının mümkün olmadığı ve acil durumlarda tercih edilmektedir. Usulün olumsuz yönlerine rağmen yüklenici tarafından kârlı bir iş olduğundan, bir nevi sigorta anlamına gelmektedir. Basit uygulama içermesi, maliyet saptamasının kolaylığı, bilgi ve deneyim açısından asgari düzey gerektirmesinden dolayı yükleniciler tarafından tercih edilebilmektedir. (Akça, 2016: 18).

-Götürü Fiyat Usulü Sözleşme: İnşaat bedeli götürü olarak hesaplanacağından, yüklenici belirli bir sabit fiyat karşılığında sözleşmede belirtilen hususları kalite ve nitelik bakımından yerine getirmeyi taahhüt eder. Oluşan toplam maliyet ile sözleşmede önceden belirlenen fiyat arasındaki olumlu farklar ise inşaat yüklenicisinin karını oluşturmaktadır (Usul, 2008: 75).

Bu türden sözleşmeler ‘*anahtar teslim*’ sözleşmelerdir. Uygulanması planlanan yöntem ve zaman dilimi çok önemlidir. Ödemeler ara ödeme şeklinde olabileceği gibi işin nihayete ermesinden sonra toplu ödeme şeklinde de olabilmektedir. Ara ödemeli hallerde, anlaşma sağlanan götürü bedel mahsup edilmektedir. Özellikle finansman ihtiyacı çok olan büyük ölçekli projelerde ara ödemeler mecbur hale gelebilmektedir. (Akça, 2016: 18).

1.6.9. Teminat

Bir işin yapımının üstlenilmesini, gerçekleşmesi kesin olan bir alacağın veya geri alınmak üzere teslim edilen değerlerin karşılığını temin etme saikiyle sözleşme gereği alınan bedellere teminat denilmektedir (Şenlik, 2007. 14).

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’ nun 34. maddesinde hangi değerlerin teminat olarak kabul edileceğine dair şu hükümler mevcuttur:

- *Tedavüldeki Türk Parası*
- *Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları (Değişik:30.07.2003 -4964/21. Md.)*
- *Hazine müsteşarlığında ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler*

‘İlgili mevzuata göre Türkiye’ de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı bankaların düzenleyecekleri teminat mektupları ile Türkiye dışında faaliyette bulunan banka ve benzeri kuruluşların kontrgarantisi üzerine Türkiye’ de faaliyette bulunan bankaların veya özel finans kurumlarının düzenleyecekleri teminat mektupları da teminat olarak kabul edilebilir.’

Bahse konu olan K.İ.K.’ da teminatlar ikili tasnife tutulmuştur:

Geçici teminat, ilgili kanunda belirtildiği şekliyle teklif bedelinin asgari % 2 azami ise % 4' ü olarak belirlenmiştir.

Kesin teminat ise yine ilgili kanunun 43. maddesinde belirtildiği şekliyle, kamu ihalelerinde taahhüdün sözleşme ve ihale dökümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınmaktadır.

Uygulama ve ihale şartnamelerinde geçici teminat olarak genellikle % 3 ve kesin teminat olarak da % 6' lık oran bulunmaktadır.

Özel işyerleri ile yapılan sözleşmelerde teminat olarak uygulamada hakedişlerin belirli bir yüzdesi teminat olarak saklanmaktadır. Uygulama da ise genelde bu oran yüklenicinin hakedişinin % 10' luk kısmıdır.

1.6.10. İşin Başlama Tarihi

İnşaat ve taahhüt işlerinde işin başlama tarihi, yapılan sözleşmede yer teslimine ilişkin bir tarih belirlenmiş ise işe başlama tarihi yer teslimin yapıldığı tarihtir. Şayet sözleşmede işin başlama tarihine ilişkin yer teslimine yönelik bir hüküm yoksa fiilen işin başladığı tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir. Tüm bu tarihlere ilişkin bir hüküm söz konusu değilse işin başlama tarihi sözleşmenin imza altına alındığı tarih olarak tespit edilir.

1.6.11. Hakediş

İnşaat ve taahhüt işinde işin başlama tarihinden sonraki dönemlerden belirli bir zamana gelinceye kadar yapılan işlemlerin parasal karşılığına hakediş denilmektedir. Hakedişler, müteahhitlere yapılan işin ve yapılan işte kullanılan malzemenin birim fiyatı, kullanılan miktarı ve hakediş tutarından yapılan yasal kesintileri ile net ödenmesi gereken tutarı gösteren raporlardır (Okşas, 2011: 4).

4734 sayılı K.İ.K.' e dayanılarak oluşturulan Yapım İşleri Genel Şartnamesi, hakediş raporlarına ilişkin ikili tasnife gitmiş olup geçici ve kesin hakediş raporu olmak üzere iki rapordan bahsederek şu şekilde tanımlamaktadır:

Geçici Hakediş Raporu, genel olarak ayda bir kez düzenlenen ve ilgili ay için gerçekleşen işin karşılığını belgeleyen raporlardır (Babuşçu, 2007: 83).

Kesin Hakediş Raporu, inşaat ve taahhüt işinin nihayete ermesinden sonra kesin veriler ışığında hazırlanan rapordur. Bu rapor hazırlanırken geçici hakediş raporundaki veriler dikkate alınmamaktadır. İşin tamamlanmasından sonra yapılan kesin hesaplar sonucu bulunan miktarlar ve tutarlar dikkate alınır (Adiloğlu, 1991: 14).

1.6.12. Geçici ve Kesin Kabul

Gelir Vergisi Kanunu' nun 44. maddesi gereğince hangi işlerin geçici ve kesin kabul tutanağına bağlı olup olmadığı hükümlerle tespit olunmaktadır.

İnşaat ve onarım işine ilişkin sözleşmeye konu olan işin tamamlanmasıyla beraber yüklenicinin başvurusu üzerine yapılan ön inceleme sonrasında idare tarafından yapılan kabul, geçici kabuldür. Geçici kabul esnasında oluşturulan komisyonun tutanak ile tespit ettiği eksikliklerin giderilmesi neticesiyle yüklenicinin başvurusu ile yapılan inceleme sonrasında işveren tarafından yapılan kabule kesin kabul denir. Bu iki tür kabul için de tutanak düzenlenmektedir (Alagöz, 2008: 10).

1.6.13. İşin Bitim Tarihi

İnşaat ve taahhüt işlerinde işin bitim tarihi, Gelir Vergisi Kanunu' nun 44. maddesi gereğince taahhüt işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan durumlarda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihtir. Diğer koşullarda ise işin bitim tarihi, işin fiilen tamamlandığı ya da işin fiilen bırakıldığı tarihtir.

1.7. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Faaliyet Süreci

İnşaat taahhüt işletmeleri, inşaatı, sahipliğinin başkalarında olacak bir biçimde inşa edilmesini taahhüt ederek yapan işletmelerdir. İş sahibi ile müteahhit arasında, yapının inşasına yönelik matbu sözleşmeden evvel, işverenin yapması gereken işlemler vardır. Bu işlemleri faaliyet süreci olarak adlandırarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Akça, 2016: 13):

- Projenin hazırlanması
- Yaklaşık maliyetlerin belirlenmesi
- İhalenin duyurulması
- Tekliflerin ve Başvuruların Sunulması ve Değerlendirilmesi
- Geçici Teminat ve Teminat Mektupları
- Tekliflerin Değerlendirilmesi
- İhalenin Karara Bağlanması ve Kesin Teminat

1.7.1. Projenin Hazırlanması

İnşaat işlerinde sürecin başlangıcı inşa edilmek istenen yapının oluşumuna ilişkin temel yol haritasının hazırlanması ile başlamaktadır. İş sahibi, projenin hazırlanmasında kendi insan kaynaklarını yada uzman firmaların danışmanlıklarını tercih ederek proje hazırlatır. Uygun bulunan projeler gerekli merciler tarafından onaylanarak süreç başlamaktadır.

Bu projeler farklı planların bir araya gelmesinden oluşmaktadır. Bu planları aşağıdaki gibi sıralayabilmekteyiz: (Akça, 2016: 13)

-*Vaziyet Planı*: Bu planda arazi boyutları, yapı yerleşimi, cadde ve sokak uzaklığı ile yol kotu belirlenir.

-*Kat Planı*: Yapı içerisindeki katlara ait planlardır. Bu planlarda odalar, merdivenler, aydınlanma boşluğu ve baca gibi unsurlar gösterilir.

-*Kesitler*: Dikey ve yatay olarak kesildiği varsayılan yapının bu haliyle ortaya çıkan görüntüsünün gösterildiği plandır.

-*Görünüş Planları*: Bu planda, söz konusu yapının cephelerden görünümü yer almaktadır.

-*Tesisat Planları*: Elektrik, su, ısıtma, havalandırma, soğutma ve asansör gibi tesisatın resim ve konularını gösteren plandır.

-*Detay Planlar*: Yapıdaki temel noktaları açıklamak için yeterince detaylı şekilde çizilmiş resimlerdir.

Ayrıca KİK.' in 4. maddesinde şu üç projenin tanımına yer verilmektedir; ön proje, kesin proje ve uygulama projesi.

Yapılması planlanan inşaat türü ve barındırdığı özellikler çerçevesinde, proje, çeşitli alt projelerin koordinasyonundan oluşmaktadır. Bu projeler ise; mimari proje, betonarme projesi, sıhhi tesisat projesi, elektrik tesisatı projesi, kalorifer vb. projelerdir. (Kızılot, 2012: 55).

1.7.2. Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesi

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 2886 sayılı Kanun' da "*keşif bedeli*" olarak geçen kavram yerine "*yaklaşık maliyet*" tanımlamasını kullanmaktadır. İnşaat yapım işlerinde ihaleden önceki aşama yapımın inşasındaki yaklaşık maliyetin belirlenmesi aşamasıdır.

Yaklaşık maliyetin belirlenmesi Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği' nin 9. maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır (Başpınar, 2004: 42).

İdarelerce, ihale konusu yapım işine ait yaklaşık maliyet;

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

1.7.3. İhalenin Duyurulması

2686 sayılı Kanun gereği yayımlanan ihaleler hem yayın bedelinin maliyetlerinden hem de Resmi Gazetenin hacmindeki artışlardan ötürü 4734 sayılı Kamu İhaleleri Kanunu ile değişmiştir. İhaleler için, türü, usulü, maliyetine göre farklı şekilde ilan çeşitli bulunmaktadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu' na göre ihale ilanlarında belirtilmesi gereken asgari ve zorunlu unsurlar şöyle sıralanmaktadır: *İdarenin adı ve iletişim bilgileri, ihale adı, niteliği, türü, miktarı, mal teslim yeri, hizmet alımı ve yapım usullerinde ise yer, başlama ve bitiş tarihi, şartlar ve istenilen belgeler, uygulanacak kriterler, yerli katılımcılar ile ilgili özellikli ve avantajlı durumlar, ihale dökümanlarına nasıl ulaşılabacağı, ihalenin yeri ve zamanı, son teklif saati ve yeri, teklifin ve sözleşmenin türü, son teklif saati ve yeri, geçici teminatın olup olmadığı, teklif geçerlilik süresi, konsorsiyumların teklif verip veremeyeceği.*

Ayrıca 4734 sayılı Kanun gereği eşik değerinin altında kalması, eşik değere eşit ve üstünde kalması durumlarına göre de aşağıdaki belgelerin temini zorunludur (Kızılot, 2012: 59):

A-Eşik Değerinin Altında Kalması Durumu

- Bankalardan temin edilmesi gereken istekinin mali durumu ile ilgili belgeler,

-İsteklinin mesleki faaliyetini sürdürdüğünü ve teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler,

-İsteklinin ihale konusu iş veya benzer işteki deneyimini gösteren belgeler.

B-Eşik Değer ve Üstünde Kalması Durumu

- Bankalardan temin edilmesi gereken isteklinin mali durumu ile ilgili belgeler

-İsteklinin bilançosu veya bilançonun gerekli görülen bölümleri,

-İsteklinin toplam iş hacmini gösteren toplam cirosu veya ihale konusu iş ile ilgili taahhüdü altındaki ve bitirdiği iş miktarını gösteren belgeler

-İsteklinin mesleki faaliyetini sürdürdüğünü ve teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler,

-İsteklinin ihale konusu iş veya benzer işteki deneyimini gösteren belgeler.

1.7.4 Teklif ve Başvuruların Sunulması Değerlendirilmesi

4734 sayılı kanununun 30. maddesi gereğince, teklif mektubu ve geçici teminat da dahil olmak üzere ihaleye katılabilme şartı olarak istenen bütün belgeler bir zarfa koyulur. Zarfin üzerine isteklinin adı, soyadı veya ticari ünvanı, tebligata esas açık adresi, teklifin hangi işe ait olduğu ve ihaleyi yapan idarenin açık adresi yazılır. Zarfin yapıştırılan yeri istekli tarafından imzalanır ve mühürlenir.

4734 sayılı kanununun 31. maddesi gereğince, ön yeterliliğe katılabilme şartı olarak istenen tüm belgeler 30. maddenin birinci ve üçüncü fıkralarından belirtilen esas ve usullere uygun olarak idareye sunulur.

1.7.5. Geçici Teminat ve Teminat Mektupları

4734 sayılı kanununun 33. maddesi gereğince, ihalelerde teklif edilen bedelin % 3' ünden az olmamak üzere, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır. İhale dökümanlarının da belirtilmesi şartıyla, danışmanlık hizmeti ihalelerinde geçici teminat alınması zorunlu değildir.

4734 sayılı kanunun 34. Maddesine göre de, teminat olarak kabul edilecek değerler aşağıda gösterilmiştir:

- a) Tedavüldeki Türk parası,
- b) Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları,
- c) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler.

1.7.6. Tekliflerin Değerlendirilmesi

4734 sayılı kanunun 36-39. maddeleri uyarınca; teklif dosyalarının ihale ilan dökümanında belirtilen süre içerisinde idare yetkililerine teslim edilmesi gerekmektedir. İhale komisyonu, kaç tane teklif verildiğini bir tutanak düzenleyerek kayıt altına alır. İhalede olan isteklilere ilan edilmesinin ardından ihale açılır. Komisyon, ihale zarflarını teslim sırasına göre inceler. Geçerlilik koşullarını sağlamayan zarflar bir tutanakla kayıt altına alınarak ilan edilir ve teklif dışı bırakılırlar. Öncelikle eksik evrak veya belirlenen usule uygun olmayan teklifler değerlendirme dışı bırakılırlar. Şayet önemsiz ve etkisiz evrakların eksikliği durumu söz konusuysa durumunda gerekli evrakların temini için yazılı talep gönderilir. Bu zaman zarfında tamamlanmayan evraklardan dolayı ihale dışı bırakılırlar. Değerlendirmeye katılamayan isteklilerin teminatları ilgili idarece gelir olarak kaydedilir. Bunlardan sonra ihaleye katılma şartlarını yerine getiren isteklilerin teklifleri incelenmeye başlanır. İsteklilerden hesap cetvelleri hatalı olanlar da değerlendirme dışında kalmaktadır. Geçerli teklifler değerlendirildikten sonra ihale idaresi, yaklaşık maliyete göre aşırı düşük teklifleri tespit eder. İdare, bu aşırı düşük teklifler için yazılı savunma ve izah talep edebilir. Ayrıca ihaleyi düzenleyen idare, ihaleyi iptal için de yetkilidir. İptal olması durumunda ise ilgililere yazılı açıklama ile sebeplerini bildirir.

1.7.7. İhalenin Karara Bağlanması ve Kesin Teminat

4734 sayılı kanunun 40-47. maddeleri uyarınca; yapılan değerlendirmeler sonucunda ihale, ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren isteklinin üzerinde

kalmaktadır. En avantajlı teklifin değerlendirilmesinde, bakım maliyetleri, maliyet etkinliği, verimlilik, kalite ve teknik değer gibi fiyat dışındaki unsurlar da özellik arz etmektedir. İhale sonucu, kararın yetkili tarafından onaylanmasını izleyen en geç üç gün içinde tüm isteklilere yazılı olarak bildirilir. Böylece isteklinin kesin teminatı temin etmesi suretiyle tebliğ tarihinden itibaren en geç on gün içinde sözleşmeyi imzalamaya davet edilir. Bu süre yabancılar için on iki gün ilave edilmek suretiyle hesaplanır. Danışmanlık hizmetleri dışındaki ihalelerde ihale bedelinin % 6' sı oranında kesin teminat alınır. Yapılan tüm ihaleler sözleşmeye bağlanmaktadır. İdare tarafından hazırlanan sözleşme karara bağlanmasının ardından yüklenici ve idare tarafından imzalanarak geçerlilik kazanmaktadır. İhale türü ve idare isteği haricinde karara bağlanıp imza altına alınan sözleşmelerin noter tescil ve tasdikine gerek yoktur. Özellikle durumlarda ve ilgili idarenin isteği üzerine noter tescili de yapılabilmektedir. Kanaatimizce, ihale bedeli yüksek olan sözleşmelerde noter tasdik ücretlerinin yüksek rakamlara tekabül etmesi durumunda idarenin bu konuda inisiyatif alması gerekmektedir.

1.8.1. Uluslararası Muhasebe Standartları

Küresel ölçekte gerçekleşen ekonomik ve iktisadî gelişmeler ülkelerin ekonomik ilişkilerini birbirine bağımlı hale getirmiş, finansal tabloların hazırlanması ve bu tabloların raporlanarak sunulması anlamında ortak ilkelere olan ihtiyacı gözler önüne sermiştir. Böylece küreselleşme faaliyetleri ile birlikte kendi ülkeleri dışında da faaliyet gösteren şirket sayıları artmış ve uluslararası piyasa hareketleri ile sermaye dolaşımı hızlanmıştır. Herhangi bir yatırımcı, dünyanın herhangi bir bölgesinde borsanın yada o bölgenin özelliklerini başka bir bölgenin özellikleri ile karşılaştırabilmektedir. Bu sebeple, finansal tablolar küresel anlamda ortak ilkeler ile düzenlenmesi ihtiyacı hasıl olmuştur. Finansal raporların sunulması aşamasında tüm dünyada ortak ilkeler ve ortak raporlama dili ile biçimlendirilmiş bir çerçeve yaratılması gereği söz konusudur. Böylece farklı bölgelerdeki ülkelerin kendi muhasebe prosedürleri ile bölgesel anlamda oluşan farklılıkların önüne geçilerek yatırımcıların farklı bölgelerdeki firmaların finansal verilerini rahatlıkla okuyabilme ihtiyaçları göz önünde bulundurulmuştur. Buradaki muhasebe uygulamalarının

farklılıkları yatırımcı adına başlı başına bir sorundur. Yatırımcılar bu sorundan uzaklaşmak adına, yatırım kararlarında muhasebe ve veri uygulamalarının kendilerine sorun teşkil etmeyecek ülkelere yönelmektedirler. Bu ülkeler ise ortak bir finansal raporlama dili oluşturan, muhasebe ve vergi prosedürlerini aynı standartlara bağlayabilmiş ülkelerdir (Kocamaz, 2012: 105).

Görüldüğü üzere gelişen ekonomik faaliyetler, karmaşıklaşan iktisadî faaliyetler, şirketlerin uluslararası iş hacimleri ve tüm bu gelişmeler neticesinde yatırımcıların finansal verileri okuma ihtiyaçları muhasebesel ve finansal anlamda bir konjonktür birlikteliğine sürüklemektedir.

Tüm bu açıklamalar ışığında Kocamaz ve Yazıcı' ya göre Muhasebe Standartlarının tanımı şu şekilde yapılabilmektedir: *Uluslararası Muhasebe Standartları, kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan farklı ülkelerde faaliyet gösteren, uluslararası faaliyette bulunan firmaların muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu mali tablolarının sunulularında belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu metindir* (Uyumaz, 2015: 2).

Yukarıda tanımlaması yapılan standartların oluşturulmasındaki amaçlar ise aşağıdaki gibidir (Kocamaz, 2012: 107):

- Karşılaştırma yapabilmek,
- Sağlıklı değerlendirebilmek,
- Birden fazla rapor düzenleme zorunluluğunu ve maliyetlerini azaltmak

Tüm bu amaçlar doğrultusunda uluslararası standardizasyon çalışmaları ülkelerin farklı muhasebe uygulama anlayışları, kültür farklılıkları, metodoloji çeşitlilikleri, kanun ve yasaların uygulama biçimleri gibi sebeplerden dolayı ülkelerin adaptasyon sorununu oluşturabilmektedir.

Muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılıklar oluşmuş olsa da uygulamalar benzerlikler, ülkelerin muhasebe modellerindeki ortak özellikler de

oluşmuştur. Bu temele dayalı olarak tasnifi yapılabilmektedir: *İngiliz- Amerikan Modeli, Kıta Avrupası Modeli, Güney Amerika Modeli, Karma Ekonomi Modeli* (Uyumaz, 2015: 2).

Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulma amacı ülkeler genelinde ortak bir finansal raporlama dilinin inşa edilmesidir. Fakat küreselleşme olgusu ulusal standartları global standartlara uyum sağlama durumuna zorlamakta ve dahi ulusal muhasebe standartlarının terk edilmesine götürebilmektedir. Çünkü çok uluslu şirketler açısından değerlendirildiğinde şirketin ilgili pazara yönelmesi muhasebe ve vergi prosedürlerinin kolaylığı ile küresel ölçekte uyum sağlamasıyla da ilgilidir (Yazıcı, 2003: 39). Tüm bu açıklamalar değerlendirildiğinde ise muhasebe standartları aşağıdaki özellikleri taşımalıdır (Kocamaz, 2012: 110):

- Muhasebe standartları uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir,
- Muhasebe standartları mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir,
- Muhasebe standartları mali pozisyon ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir,
- Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşımalıdır,
- Muhasebe standartları, ele alınan konu ile ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır,
- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için yeterince kesin olmalıdır,
- Muhasebe standartları, tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır,
- Muhasebe standartları, tercihen, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir,
- Alternatif muamele şekillerine müsaade edildiğinde veya muhasebe ilkelerinin uygulamasında hüküm vermek gerekli olduğunda, dengeli açıklamalar talep etmelidir,

-Açıklamalar bir işletmenin, mali pozisyonuna ve performansına, riski açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır,

-Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil aynı zamanda gelişmekte olan piyasalar için de uygulanabilir olmalıdır.

Amaçlar ve özellikler doğrultusunda ilgili ülkelerin kurumları koordineli ve özverili bir şekilde çalışarak uygulanabilir hale getirmek için mevzuatlara müdahale etmelidirler.

1.9. Dünya' da Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Bir önceki konu başlığında da aktardığımız üzere, küreselleşen ekonomik konjonktürde, yatırımcıların finansal veri setlerini çok daha kolay analiz edebilme ihtiyacı, yatırım yapılacak ülke özelinde vergi ve mali yükümlülükler mevzuatlarının kolay ve anlaşılır olma ihtiyacı muhasebe standartlarının gelişiminde en etkili faktörlerden bir tanesiydi.

Uluslararası Muhasebe Standartları inşa edilmeden önce, ABD, Almanya ve İngiltere merkezli muhasebe standartlarının tesisi ile ilgili çalışmalar gündeme gelmiştir. Örnek vermek gerekirse, ABD' de muhasebe standartları oluşturulurken, kamu ve özel sektörün sentezi ile bir sistem yaratılmıştır. Özellikle 1929 Dünya Finans Krizi (Büyük Buhran/Kara Perşembe) bu sürecin miladı olarak kabul görmektedir (Büyüktürk, 2013: 8).

Büyük finansal krizden sonra ABD' de 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile ilk tepki verilmiştir. Birleşik Devletlerde, sermaye piyasalarının denetleyici ve düzenleyici kuruluşu olan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) 1933 tarihli yasa ile organize edilmiş olup 1934 tarihli yasayla beraber finansal verilerin raporlanmasına ilişkin özellikli hususları ve hazırlanma biçimlerini düzenleyici yetkiler tanımıştır. Kurum, ilk zamanlarda denetim ve gözetim faaliyetiyle etki alanını sınırlandırmış olup bağımsız denetim alanında kuralların belirlenmesi aşamasında özel sektörde faaliyet gösteren

düzenleyici kuruluşların etkili olmasına müsaade etmiştir. Bu özel sektör denetleyici ve düzenleyici kuruluşların başında ise AICPA (The American Institute Of Certified Public Accountants-Amerika Resmi Mali Müşavirler Birliği) gelmektedir.

Üstündağ' ın aktardığına göre, ‘‘AICPA gibi meslek örgütlerinin mesleki anlamda aktif olmalarına rağmen muhasebesel ve finansal açıdan standardizasyon sağlama çalışmalarında etkin olamamışlardır. Bu nedenle 1939 tarihinden sonra kamu otoritesi olan SEC, AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi' nden destek sağlamak üzere 42 tane muhasebe araştırma bülteni yayımlamıştır. Bu faaliyetler spesifik muhasebe problemlerine çözüm bulmuş olsa da muhasebe alanındaki uygulama farklılıklarına çözüm üretilmediğinden misyonunu gerçekleştiremeyerek varlığına son verilmiştir.’’

1959 yılında ise AICPA tarafından Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) kurulmuştur. Kurul, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini yazılı hale getirme, farklı muhasebe uygulamalarında tekliği sağlama ve çözüm bekleyen konulara çözüm üretme gayesi ile çalışmıştır. Nitekim kurulun tamamen meslek mensuplarından oluşması neticesinde aldığı yoğun eleştiriler kurulun sona ermesine sebep olmuştur.

1973 yılına gelindiğinde ise, bugün de varlığına devam eden ve muhasebe standartları konusunda etkin çalışmaları olan FASB oluşturulmuştur. Gönüllü bir organizasyon olan kuruluş, gönüllüler tarafından finanse edilmektedir. Ayrıca standartları da yayımlayan kuruluştur. Özetle ABD' de standartların oluşumunda şu üç dönem göze çarpmaktadır (Büyüktürk, 2013: 8):

-1939-1959 AICPA' nın etkin rol oynadığı dönem,

-1959-1973 APB (Muhasebe Prensipleri Kurulu) dönemi,

-1973 tarihinde kurulan ve günümüzde de faaliyetlerine devam eden FASB dönemlerdir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının inşaa edilmesine yönelik ilk girişimlerin sahiplerinden birisi de İngiltere' dir. 1844 yılında yayımlanan Şirketler Kanunu ile

beraber ilk düzenlemeleri yapan ülkelerden birisidir. 1990 yılına gelindiğinde denetim mevzusu düzenlenmiş ve Şirketler Kanunu 1947 yılında yenilenmiştir. Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) ise 1970' li yıllara kadar muhasebe çalışmalarını etkileyen en önemli kurum olmuştur. Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) 1970 yılında kurularak 1990 yılına kadar faaliyet göstermiştir.

Süreç içinde yaşanan gelişmeler neticesinde, 1990 yılında muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde sistemin gerekliliklerine dayanılarak Finansal Raporlama Konseyi (FRC) hayata geçirilmiştir. ASB çalışanları ise bu kurul tarafından atanmaktadır. (Keleş, 2015: 6).

ASB iki alt gruptan oluşmaktadır (Başpınar, 2004: 45):

-Acil Konular Görev Grubu (UITF)

-Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (PSLC)

Son olarak muhasebe standartları oluşumunda İngiltere özelindeki kuruluşlardan biri olan ve ABD ile büyük benzerlik gösteren Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (FRRP) faaliyetlerine devam etmektedir.

Muhasebe standartlarının oluşumuna yönelik köklü çalışmalar yapan ülkelerden birisi de Almanya' dır. Kanunlar çerçevesinde uygulanan muhasebe düzenlemelerinin Almanya' da oldukça köklü bir tarihi vardır. AB' nin 4.7. ve 8. Direktifleri çerçevesinde Almanya' nın yazılı ve yazılı olmayan hukuk kurallarını etkilemiştir. Yakın geçmişe kadar Almanya genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleyecek ve üzerinde çalışma yapabilecek köklü bir kuruluş oluşturamamıştır. Sadece Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebeyle ilgili konularda ve kanunlarda açıklama ve yorumlama çalışmaları yapmıştır. 1 Mayıs 1988 tarihin gelindiğinde özel sektör eliyle, Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (DRSC) oluşturulmuş ve Almanya' nın yetkili kurumları tarafından protokol imzalanarak tanınır hale gelmiştir. 1998 yılında ise kurum IAS' lerin ilk resmi çevirileri

yapmıştır. DRSC, standartların oluşturulması sürecinde kamuya açık çalışmalar yaparak ilgililerin görüşlerine önem vermiştir. (Başpınar, 2004: 45).

Başpınar Almanya gibi muhasebe konusunda muhafazakar olan bir devletin konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmasına karşın standartların oluşturulmasında ABD modeline yakın bir model benimsemesini dünyada muhasebe standartlarının oluşturulmasına ilişkin hakim olan güçlü düşünceden kaynaklandığını savunmaktadır.

1.9. Türkiye’ de Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

Türkiye’ de muhasebe uygulamalarına Vergi Usul Kanunu ve Ticaret Kanunu düzenlemeleri ile yön verilmiştir. Gelişen finansal piyasaların varlığı ve işlemlerin çeşitlenmesi gibi durumlardan dolayı mevcut düzenlemeler yetersiz kalmıştır. Gelişmeler neticesinde ülkemiz özelinde muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuş ve aşağıdaki kuruluşlar standartların gelişiminde olmuştur:

-Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

-Sermaye Piyasası Kurulu

-Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2499 Sermaye Piyasası Kanunu’ na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen Ek-1’ inci maddesi uyarınca oluşturulmuş olup 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak faaliyetlerine başlamıştır. İlgili kanunda amaçlı ve çalışmalarına ilişkin bilgiler mevcuttur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2005 yılının Ocak ayında Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olarak Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartlarını yayınlamaya başlamışlardır. Standartlar Resmi Gazetede ilan edilerek yürürlüğe girmeye başlamıştır. TMS-11’ ilişkin açıklamalar çalışmanın devamında yapılacaktır.

2.BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİ MEVZUATLARI VE TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Çalışmanın ikinci bölümünde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki özellikli hususlar vergi mevzuatları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile özellik arz eden bazı muhasebe standartları çerçevesinde incelenecektir.

2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Mevzuatları Açısından İncelenmesi

Türk Vergi Mevzuatı uygulayıcılarından Maliye Bakanlığı ve Danıştay yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde muhasebe ve mali tabloların hazırlanması açısından farklı görüşlere sahiptirler.

Bu bölümde vergi mevzuatları gereğince açıklamalar yapılacaktır.

2.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Özel Vergilendirme Sistemi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergi mevzuatlarında tanımlanmış hesap dönemleri içerisinde tamamlanmamasından kaynaklı özel durumu söz konusudur. Bu durum yıllara yaygın inşaatın bir mali dönem içerisinde tamamlanmamasından kaynaklanmaktadır.

Gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (GVK, mad. 1). Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' na (KVK) göre de esas safi kurum kazancının bir hesap dönemi esas alınarak tespit edileceği belirtilmektedir. 3475 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK), hesap döneminin normal olarak bir takvim yılı olacağına işaret edilmiştir (VUK, mad. 174). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ise durum daha farklıdır. Mevcut yıl içerisinde tamamlanmama ihtimali olmadığından farklı bir vergileme sistemine ihtiyaç duyulmuştur.

Yukarıdaki durumun istisnası olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç tespiti işin bittiği yılda yapılmaktadır. Bu uygulamanın ortaya çıkmasındaki ana etmen, işlerde işe başlama tarihi ile işi tamamlama tarihinin farklı hesap dönemlerine isabet etmesidir. Bu farklılık da kazancın tespiti konusunda farklılıklar oluşturmaktadır (Bilen, 2008: 83). Bu konuda GVK. 42. maddesinde aşağıdaki hüküm bulunmaktadır:

“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat sayılır.) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.”

GVK’ nun 42. maddesinde birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilemesine yönelik düzenlemeler getirildiğini vurgulamıştık. Düzenlemeye göre, bu işlerin kar/zararı işin bittiği yıl tespit edilerek tamamı ilgili yılın kazancı olarak beyan edilecekti. Buna göre GVK. 42. maddesi kapsamında vergilendirilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekmektedir (Çankaya, 2003: 25):

- 1- İşin inşaat, onarım işi sayılması,
- 2- Taahhüt kapsamında yapılması,
- 3- Birden fazla takvim yılına sarkması.

Yukarıdaki şartları taşıyan işlerle uğraşanlar, bu işle ilgili iş bitmeden herhangi bir kar veya zarar beyanında bulunamazlar. Ama bu durum beyanname verilmeyeceğine işaret etmez. Vergi mevzuatlarımıza göre beyanname vermek zorunludur. 2009 yılında başlanılan ve 2012 yılında bitirilen bir inşaat ve onarım faaliyeti için işletme, 2009, 2010, 2011 yıllarında ilgili mali tablolarını düzenleyecek ve beyannamesini verecektir. İşin tamamlandığı yıl olan 2012 yılında da vereceği beyannamede elde etmiş olduğu karı/zararı gösterecektir (Usul, 2012; 13).

Gelir Vergisi Kanunu’ nun 42. maddesine göre, şahıs işletmeleri yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin sonucu (kar-zarar) işin bitim tarihinde tespit olunmakta ve işin bitimini izleyen yıl Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar tamamı o yıl geliri olarak beyan edilir (Şenlik, 2003: 17).

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş sermaye şirketleri, Kurumlar Vergisi Kanunu gereğince yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, işin bitim yılının kazancı sayılır ve kurumlar elde ettikleri safi kazançları kurumlar vergisi beyannamesi ile hesap döneminin kapandığı dördüncü ayın yirmi beşinci günü akşamına kadar beyan ederler (Şenlik, 2003: 17).

2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihi

İnşaat sözleşmelerinde işe başlama tarihine dair bir bilgi verilmemiş ise, işin başlama tarihi işin başladığı tarih olacaktır (Yıldırım, 2008: 64). Bazende sözleşmelerinde işe başlamayla ilgili bir tarih olmadığı durumlarda müteahhide yer teslimi yapılan tarih esas alınmaktadır. Bu durumda işe başlama tarihi yer tesliminin yapıldığı tarih olarak tespit olunur. Yer teslimine ilişkin de fiili bir tarih belirlenmemişse işe fiili olarak başlanılan tarih dikkate alınır. Eğer hiçbir seçenek yoksa hukuki olarak başka bir dayanak olmadığından sözleşme tarihi işe başlama tarihi olarak esas alınır (Durna, 2008: 32).

İşe başlama ve iş bitimi tarihleriyle ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu herhangi bir açıklama getirmemiştir. Aşağıda yer verilecek iş bitimi ile ilgili GVK hükümlerinin işe başlama ile ilgili hükümler getirmediğini belirtmek gerekir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi için bir sözleşme düzenlenmemişse, inşaat onarım işine fiilen başlanıldığı tarih işe başlama tarihi kabul edilir (Çankaya, 2003: 27).

İşin bitim tarihine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu 44. Maddesinde aşağıdaki hüküm bulunmaktadır:

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

İşin bitim tarihi açısından geçici yada kesin kabule tabi işlerde mevzuat işin bitirildiğine dair tutanağın düzenlendiği tarihe dayandırılmaktadır.

İşin bitim tarihi açısından geçici yada kesin kabule tabi olmayan işlerde, GVK. 44. madde de ise işin fiilen tamamlandığı yada bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilmiştir (Çankaya, 2003: 28).

İşin bitim tarihi açısından özellik arz eden hallerde ise aşağıdaki prosedürler yürütülür (Çankaya, 2003: 28):

- Yüklenicinin ölümü halinde, Bayındırlık İşleri şartnamesinin 44. Maddesi gereğince, idare teminatı mirasçılara geri vererek, sözleşmeyi yok saymaya yetkilidir. (**Değişiklik ile 47. Maddede düzenlenmiştir.**)
- Yüklenicinin gecikmesi vb. durumlar halinde, idare sözleşmeyi yok sayma yoluyla fesih hakkına sahiptir.
- Yüklenicinin 6 aydan fazla tutukluluk halinde atanan vekilin idare tarafından kabul edilmediği durumlarda da iş sona ermiş sayılır.
- Yüklenicinin iflas ettiği durumlarda da iş sona ermiş sayılır.

2.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde yer alan hükme göre, "*Gelir Vergisi Kanunu' da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işlerle ilgili yapılan hak ediş ödemeleri*" vergi kesintisi kapsamındadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kesilen kesinti, işin tamamlanmasından sonra beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. Fakat burada dikkat edilmesi gereken husus, her inşaat ve onarım işine ilişkin tevkifat uygulanan vergi, ancak o iş için beyan edilen vergiden indirilebilmektedir. Aynı işletmeye ait olmuş olsa dahi A işinden beyan edilen vergi kesintisi B işinden beyan edilen vergiden indirilemez (Usul, 2012: 14).

12.01.2009 tarih ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararının ek metninin 1. maddesinin 3. fıkrası gereğince uygulanan stopaj oranları yeniden tespit edilmişti. Bu karara göre Gelir Vergisi Kanunu' nun 42. maddesi kapsamına giren işler

dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden stopaj oranının % 3 olacağına dair hükme yer verilmiştir.

Kesinti uygulamasına geçici kabul yapılmaya kadar devam edilir. Bu yüzden geçici kabul sonrası yükleniciye yapılan ödemeler gelir vergisi kesintisinin kapsamı dışında kalır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde fiyat farkları ödendiğinde de vergi kesintisi yapılması zorunludur. Stopaj uygulanacak matrah, birim fiyat farkı ve malzeme fiyat farkı da dahil olmak üzere brüt hakediş tutarıdır. Bu tutara katma değer vergisi dahil edilemez (İnan, 2012: 61).

Yabancı para cinsinden yapılan hakediş ödemelerinde hakedişin tahakkuk ettiği dönem ile ödendiği dönem arasında oluşabilecek kur farkına uygulanacak stopaja ilişkin Maliye Bakanlığı' nın görüşü, tahakkuka kadar geçen sürede oluşacak farkın kesintiye dahil edilip tahakkuktan sonraki dönemde oluşacak farkın dönem geliri olarak muhasebeleştirilmesi yönünde olmuştur.

Kesilen vergilerin sorumluları hakkında Vergi Usul Kanunu' nun 12. maddesinde “ *Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.*” hükmü yer almaktadır.

Kesinti tutarı iş bitiminden sonraki dönemde hesaplanan vergiden fazla çıkarsa, fark mükellefin yazılı başvurusu üzerine ilgili vergi idaresince 1 yıl içinde başvurmak koşuluyla ödenir (Usul, 2012: 14).

2.1.4. Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi

193 numaralı Gelir Vergisi Kanunu' nun mükerrer 120. maddesinde geçici vergiye ilişkin hükümler yer almaktadır:

“Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu kanunun ticari yada mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK' nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42. madde kapsamına giren

kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103. maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilir.’’

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’ nun 25. maddesinin 2. fıkrasında ise vergilendirme dönemi ve beyanına ilişkin hükmü bulunmaktadır:

‘‘Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler, vergilendirme dönemi sayılır.’’

Geçtiğimiz bölümlerde de ele alındığı gibi Türk vergi mevzuatlarına göre kazanç vergileri bir mali dönem itibariyle tahakkuk edilip izleyen mali dönemin üçüncü ve dördüncü aylarında beyan edilerek tahsili sağlanmaktadır. Mevcut durumda vergilerin kamu gelirine dönüşmesi aksamaktadır. Geçici vergi dönemi, bu aksaklığı ortadan kaldırmak üzere kurgulanmıştır.

Küçük, konuya ilişkin bir makalesinde gecikmenin ne şekilde ortadan kaldırıldığına dair süreci açıklamıştır: *‘‘GVK’ nın 94’üncü maddesinde bazı kazanç ve iratlara ilişkin olarak kaynakta kesinti yoluyla (stopaj usulüyle) vergileme yapılmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Söz konusu hüküm uyarınca yapılan vergileme gelir ve kurumlar vergisinde dönem kazancına dahil edilecek kazanç unsurları için bir nevi peşin (ön) vergileme niteliğindedir. Geçici vergi uygulamasına ilişkin düzenleme GVK’ nin mükerrer 120’nci maddesinde yer almaktadır. Hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri anılan hüküm uyarınca geçici vergi hesaplamaktadır.’’*

Ancak tüm açıklamalar doğrultusunda, GVK’ nin mükerrer 120. maddesi gereğince bir tek yıllara yaygın inşaat ve onarım işiyle uğraşan mükellefler geçici vergi mükellefi değildir. Bu düzenlemenin gerekçeleri, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişlerinden tevkifat yoluyla ön vergilemenin olması ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde iş bitimi tarihiyle ilgili karmaşıklıkların olmasıdır (Küçük, 2004: 63). Sayılan işler dışında başka faaliyetler sonucunda gelir elde edenler, sadece

bu gelirler için geçici vergi hesaplamak durumundadırlar (Durna, 2012:73). Ödenecek olan geçici vergiden de yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kesilen tevkifatlar düşülemeyecektir (Kızılot, 1999: 2 7).

Diğer yandan 217 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği geçmiş yıl zararları bölümünde “*Geçici vergi matrahının hesaplanmasında, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararları dikkate alınacaktır.*” hükmü bulunmaktadır. Bu hükme ilişkin Tuna, geçmiş yıllardan devir olarak gelen zararın geçici vergi matrahının tespitinde indirilebileceği yönünde olduğu ve zararın kaynağı hususunda ayırımın öngörülmediğidir. Böylece Tuna, zararın inşaat ve onarım işinden mi yoksa diğer işlerden mi kaynaklandığına dair anlam karmaşasına vurgu yaparak inşaat ve onarım işlerinden doğan zararların geçici vergi dönemlerinde indirim konusu olması gerektiği yönünde fikir beyan etmiştir.

2.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi mal ve hizmetin üretimi ve ithalinden tüketiciye kadar el değiştirme safhalarında ve sadece o safhanın katma değeri üzerinden alınan genel bir harcama vergisidir. 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 3565 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 1. maddesinde verginin konusuna ilişkin kapsamlı açıklamalar yapılmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 10. maddesinin (c) bendinde, kısım kısım mal teslimi ve hizmet yapılmasının mutad olduğu veya bu hususlara mutabık kalınan hallerde vergiyi doğuran olayın, her bir kısmın teslimi veya her bir kısım hizmetin yapılması ile meydana geleceği kabul edilmiştir (Şenlik, 2007: 39).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olay, hakediş belgelerinin düzenlendikten sonra ilgili makamca onaylanması ile meydana gelmektedir. Hakediş raporunda yazılı olan bedelin faturaya bağlanmış olması gerekir ve vergiyi doğuran olay, faturanın düzenlenmiş olmasıyla ortaya çıkar (Özbalcı, 2002: 284).

Yıllara yaygın inşaat faaliyeti ile iştegal olan işletmelerin yaptıkları işler için hakediş raporları düzenlemeleri ve Kamu İhale Kanunu' na göre ihale usulüyle yapılan işlerde müteahhidin yaptığı işlerden doğan alacakların yapılan iş göz önüne alınarak hesaplanmakta veya kesin ödeme niteliğinde olmamak üzere belirli aralıklarla düzenlenen geçici hakediş raporlarına dayanılarak ödenmektedir. Hakediş raporları esas olarak yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgeler olması, aynı zamanda işin belli bir kısmının yapıldığını da göstermesinden dolayı, inşaat ve taahhüt işlerinde katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Diğer taraftan hakediş karşılığında fatura kesilmesi ve katma değer vergisinin de faturada gösterilmesi gerekmektedir (Şenlik, 2007: 40)

91 No.' lu Katma Değer Vergisi Uygulama Genel tebliğinde yer alan kurum ve kuruluşlara inşaat işi yapılması durumunda, KDV alacağını garanti altına almak için hakediş raporunda geçen ödemelere ilişkin 1/6 oranında katma değer vergisi kesintisi yapılır. Şayet iş özel bir kuruma ait ise katma değer vergisi kesintisi yapılmaz (Okşas, 2011: 53). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde katma değer vergisi matrahı bulunurken ilk önce hakediş tutarından ihale tenzilatına denk gelen miktar düşülür. Bu matraha inşaat ve tesisat fiyat farkları da eklenerek matrah belirlenmiş olur (Okşas, 2011: 53).

Öte yandan Şenlik, kamu idarelerine karşı üstlenilen işlerde hakediş raporları tamamlandıktan sonra müteahhit ile işveren idare tarafından imza atına alınması, onaylanması ve ödemenin yapılması belirli bir zaman aralığı gerektirdiğinden vergiyi doğuran olayın ne zaman oluştuğuna dair bir sorun ile karşı karşıya kalmakta olduğumuzu belirtiyor. Bu sorunun çözümünde ise Danıştay 11. Dairesinin almış olduğu kararı şöyle aktarıyor:

“Geçici hakediş raporunda tahakkuk işlemi yapılincaya kadar yetkili makamlar tarafından düzeltme yapılabilir, yapılan iş için ne kadar ödeme yapılacağı dolayısıyla da teslim edilen mal veya hizmetin bedeli ancak, ita amirince tahakkukun yapılması, verile emrinin düzenlenmesi ile belli olmaktadır, gerekçesi ile “inşaat ve

taahhüt işlerinde vergiyi doğuran olayın, hakediş raporunun onaylanmasından sonra ita amirince tahakkukun yapıldığı tarih olduğu kabul etmiş bulunmaktadır.”

Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince inşaat ve onarım işlerini üstlenen mükelleflerin iş teslimlerinde tabi oldukları katma değer vergisi oranı genel olarak % 18 olarak belirlenmesine karşılık 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı 12. ve 13. sırasında konut yapı kooperatiflerine ve kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kurumlarının ve belediyelere yapılan 150 m²' ye kadar olan konutlara ilişkin inşaat ve taahhüt işlerinde katma değer vergisinin oranı % 1 olarak belirlenmiştir.

2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 1. maddesinde damga vergisine ilişkin aşağıdaki hükme yer verilmektedir:

“Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.

Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.”

Yapım onarım işlerinde ihaleye bağlanan işlerin sözleşme tutarları üzerinden damga vergilerinin yatırılması gerekmektedir. Sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde Gelir İdaresine bir beyan ile ödenir (Diril, 2010)

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yapılan işin karşılığı olarak talep edilecek tutarın hakediş raporları ile tespiti zorunludur. Raporun bir durum ihtiva ettiği ve bu ihtivanın damga vergisinin konusunu oluşturup oluşturmadığına dair durum tespitinin nasıl yapılacağına ilişkin açıklama 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu' nun 4. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır:

“Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur.

Kağıtların mahiyetlerinin tayininde şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarında üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.

Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır.”

Hakediş raporları vergilendirilecek kağıt mahiyetini taşımaz. Fakat, bu raporların üzerine tutarın tahsil edildiğine ilişkin kayıt konulması ve imza edilmesi durumunda verileme olacaktır. Bu hususta ödemeyi yapanın resmi bir daire olup olmaması açısından farklılıklar oluşacaktır. Ödeme resmi daire dışında kişiler tarafından yapıldığında herhangi bir vergileme yapılmaz. (Çelik, 2011:79-81)

Damga vergisinin tespitinde yapılan işlemin değil düzenlenen kağıtların vergiye tabi olduğu hususu ayrıca bilinmelidir.

Şenlik kitabında 4. 10. 11. ve 30. Seri Numaralı Damga Vergisi Genel tebliğleri gereğince şöyle açıklamıştır:

1. Her ne konuda olursa olsun üzerinde belirli para yazılı olan her türlü sözleşmelerin her bir nüshası binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olacaktır.
2. Hakediş ödemesinin avans ödeme mahiyetinde olması halinde hakediş bedeli binde 7,5 oranında damga vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.
3. Resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı sebebiyle ve sırasında, düzenlenen hakedişlere istinaden yapılacak ödemeler istihkaktan kesinti suretiyle binde 7.5 oranında damga vergisine tabidir. Söz konusu hakediş ve ödemelerin damga vergisine tabi tutulması açısından; ödemenin avans veya kesin ödeme olup olmaması önemli değildir. Ödeme kesin ödeme olsa dahi damga vergisi kesintisi yapılır.
4. Hakediş ödemesinin hem avans hem de resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı sebebiyle düzenlenmiş olması halinde, sadece binde 7.5 oranında damga vergisi kesintisi yapılır.

5. Hakediş ödemesinin kesin ödeme olması halinde hakediş faturada yazılı işin içeriğini açıklar nitelikte bir belge olacağından damga vergisine tabi değildir.
6. Geçici hakediş, kesin hakediş uygulamasında ise, geçici hakediş ödemeleri avans niteliğinde ödeme olduğundan dolayı damga vergisine tabidir. Geçici hakediş ödemeleri üzerinden yapılmış olan damga vergisi kesintilerinin kesin hakediş üzerinden yapılacak olan damga vergisi üzerinden mahsup edileceği tabiidir.
7. 30 Seri Numaralı Damga Vergisi Tebliği gereğince de damga vergisi matrahına katma değer vergisi dahil değildir.

2.1.7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kur Farkları ve Faiz Gelirleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler, gelir vergisi mükellefleri yanında kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlilik taşımaktadır. Kâr veya zarar, işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, o yılın beyannamesinde gösterileceği yönündeki açıklamaları Gelir Vergisi Kanunu' nu kaynak göstererek çalışmamızın başlarında açıklamıştık.

Kâr ve zarar durumunun işin bittiği yılda kati suretle beyan edileceğine ilişkin açıklamalardan sonra ana faaliyet konusu dışında oluşabilecek gelir ve gider kalemlerinin tespiti ve beyanı noktasında bazı durumlar söz konusudur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışında, işin devam ettiği zaman zarfında bu işlerin dışında geçici kâr veya zararlar ortaya çıkabilmektedir. Bu kâr veya zarar kalemleri, özellikle inşaat işi nedeniyle hakedişlerin bankaya yatırılması sonucunda tahakkuk eden kur farkı ve faizler, alınan tazminatlar, ihale makamı, ortaklar, taşeronlar, satıcılar ve finans kurumları ile doğan borç ve alacak ilişkilerinden, iş makinelerinin satışından ve kiralanmasından veyahut hurda satışından kaynaklanabilmektedir (Arıkan, 2010: 75)

Günümüz ekonomik şartları gereğince yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler paranın getirisini artırmak saikiyle hazine bonoları ve devlet

tahvillerini de tercih edebilmektedirler. Özellikle son yıllara kadar kamu kurum ve kuruluşları altyapı işlerine ilişkin ihaleleri kısmen veya tamamen yabancı para cinsinden yapmaktaydı. Buna bağlı olarak hakedişler yabancı para üzerinden tahakkuk edilip ödenmektedir (Şenlik, 2007: 27). Fakat ülkemizin yaşamış olduğu 15 Temmuz kara gününden sonra Cumhurbaşkanlığı öncülüğünde alınan kararlar gereği ihale kurumları yabancı para ile ihale süreçlerini durdurmuş ve tamamen Türk Lirası karşılığında ihale süreçlerine dönüş yaşanmıştır..

Arızî gelir ve gider kalemlerine ilişkin iki farklı görüş vardır:

1- Elde edilen gelirler, inşaat işinin hasılatı olmadığından artık bir hasılat niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu' nun 42. Maddesi gereğince değerlendirilmesi doğru değildir. Dolayısıyla faiz gelirleri ve kur farkları elde edildiği dönemde beyan edilip ödenmelidir (Korkmaz, 1995: 44-45)

Vergi dairesinin görüşü de yukarıdaki görüş ile örtüşmektedir. İşin bitimi beklenmeden, mükelleflerin belirtilen gelir unsurlarını faaliyet dışı bir gelir unsuru olarak cari yıl kâr/ zararlarının tespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri gerektiği yönündedir (Çelik, 2009: 1197).

2- Yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili kur farkları ve faiz gelirlerinin, her yıl itibariyle değil, işin bitim tarihi itibariyle beyan edilip vergilendirilmesi gerekir. Kur farkları ve faizler hakedişin bir unsurudur. Ayrıca birkaç yıl sürecek olan inşaat ve onarım işinin, başlangıçta yapılacak kısmının mali yönden avantajlı olması nedeniyle, işin zararlı olan son kısımlarını bu gelirlerle telafi edebilirler (Kızılot, 1994:5-13).

Nitekim Danıştay 4. Dairesi 08.06.1994 günlü E.1994/581. K.1994/3495 sayılı kararı ile kur farkı ve faiz gelirlerinin hakedişin bir unsuru olduğunu ve lehte kur farklarının hakedişler hangi hesapta izleniyorsa o hesapla ilişkilendirilmesi gerektiği, hakedişin bir türevi olduğu kararını vermiştir.

Ayrıca Okşaş çalışmasında Danıştay' ın bu hususa ilişkin başka örnek kararlarını da aktarmıştır:

“Yıllara yaygın taahhüt işi yapan davacının hakedişlerini repo, döviz tevdiat hesapları ve devlet tahvillerinde değerlendirerek elde ettiği faiz ve kur farkı gelirinin taahhüt işi dışında ayrı bir faaliyetten elde edilmiş gelir sayılamayacağı ve taahhüt işinden doğan kazanç ile birlikte beyanı gerekir.”

“Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükelleflerin hakedişlerinin, banka, mevduat, repo hesaplarında değerlendirilerek veya devlet tahvili olarak elde edilmiş olduğu faiz gelirleri ve kur farkları, inşaat ve onarım işinin bittiği yılın geliri olarak vergilendirilmesi gerekir.”

Kur farkı ve faiz gelirlerinin ilgili dönemde beyan edilip ödenmesi gerektiğine dair genel olarak olumsuz görüşler mevcut olup Gelir idaresi ile ihtilafa düşülmektedir. Görüldüğü üzere Danıştay' ın kararları da Gelir idaresinin kararlarını ret eden kararlardır. Tüm bu açıklamalar doğrultusunda, kanaatimizce ilk görüşün daha doğru olduğu, mükellefin hakediş sonucunda kasasına giren tutarın ne şekilde değerlendirildiğinin tespiti gelir idaresini bağlamadığından ve kasadaki mevcudun likit olup anlık kazançlara dönüşebildiğinden vergi döneminin de ilgili yılı kapsamı gerektiğini düşünmekteyiz.

2.1.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Reeskont Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu' nun 42. maddesi gereğince inşaat ve onarım işlerinde kesin kar ya da zarar tespiti ancak işin tamamlanmasında tespit olunmakta ve tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmekteydi. Ayrıca işin bitme tarihi ise Gelir Vergisi Kanunu' nun 44. maddesi gereğince geçici kabul tutanağının imzalandığı tarih olarak belirlenmişti.

Bu açıklamalar doğrultusunda Çankaya kitabında şu açıklamalara yer vermiştir:

“Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin sürdüğü yıllarda kesin kâr/zarar tespiti yapılmayacağından, bu işlerle ilgili olarak elde bulunan senetli alacaklar için de işin devam ettiği dönemlerde reeskont ayrılmasına gerek olmadığı açıktır.

Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerince elde edilen gelirler işin bittiği yılın geliri sayılacağından, bu işletmelerin ellerinde bulundukları alacak senetleri için de ancak işin bittiği (geçici kabulün onaylanması yada fiilen kullanıma başlanıldığı) dönemde reeskont hesaplanması gerekiyor.”.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde reeskont uygulaması da vergi kanunları gereğince işin bittiği dönemi işaret etmektedir.

2.1.9. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması

Gelir Vergisi Kanunu’ nun 42. maddesinde ortak giderlerin dağıtımına ilişkin şu hükümler mevcuttur:

“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat(dekapaj işeri de inşaat işi sayılır.) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr 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 Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”

Bu hususlar doğrultusunda müşterek giderlerin dağıtılması işleminde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir ():

- Kanun metnindeki diğer işlerden kasıt her türlü ticari ve sinai faaliyeti yanında yıllara yaygın iş organizasyonu çerçevesinde yapılan makine veya gayrimenkul kiralama ları, duran varlık satışları iştirak gelirleri gibi arızı

gelirleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla müşterek giderlerden bunlara da pay verilmelidir.

- Ticari işletmenin faaliyetlerinin bir sonucu olan mevduat faizi ve repo geliri gibi finansman gelirlerine de müşterek giderlerden pay verilmesi mümkündür.

Öte yandan, hangi işle ilgili olduğu bilinmeyen veyahut tüm işler için yapılan giderler ortak genel gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılabilir. Yapılan inşaat işinin herhangi birinin bitmemiş olması, inşaat ve onarım işine genel giderden pay verilmesine engel teşkil etmemektedir. Hangi işe ait olduğu belli olan giderler dağıtımına tabi tutulmadan doğrudan ilgili olduğu işe ait hesaplara yazılır (Arıkan, 2010: 79).

2.1.10. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Amortismanların Dağıtılması

GVK' ya göre; *''Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle, diğer işlerin birlikte yapılması durumunda ortak kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işe kullanıldıkları sürelerle göre dağıtılır.''*

Görüldüğü üzere mevzuatlarımız gereği birden fazla inşaat ve onarım işi varsa makine ve sayılan ekipmanların çalışma saatlerinin tespiti, amortisman dağıtımını yönünden zorunludur.

Ayrıca amortismanların dağıtımında aşağıdaki konulara özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir (Ufuk, 2008: 66):

- Mobilya, mefruşat, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı, ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur.
- Yıl içinde alınan makine, teçhizat ve ulaştırma vasıtalarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek o yollara dağıtımına tabi tutulur.

- Tesisat, makine ve ulaştırma teçhizatlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtıma tabi tutulur. Bu işlem yapılırken tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı ve kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

Son madde, üretimde gerçek maliyetlerin saptanmasını sağlamak üzere çalışılmayan dönemlere ait giderlerin maliyetlere yüklenmemesi gerektiği ile ilgilidir. Üretimle ilgili çalışılmayan kısım yada dönemlere ilişkin giderlerin maliyetlere yüklenmeden 680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-) hesabında izlenmesi tekdüzen muhasebe sisteminin gereğidir (Çankaya, 2003: 33).

2.1.11. Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme

Ülkemizde lokomotif sektör tanımlaması ile diğer sektörlerin de canlanması ve faaliyette bulunması adına etkin rol oynayan inşaat sektörü, ülkemiz genelinde olduğu gibi ülke dışında da 65 ülkede faaliyet göstererek ülkemiz için oldukça büyük bir döviz kazandırıcı işlem hacmine sahiptir.

Bu olumlu eğilimi güçlendirmek adına 1994-2003 yılları arasında uygulanan KVK. Geçici madde 24' ü etkin ve kalıcı hale getirmek için mevzuatlarımızda 24.04.2003 tarihinde yayımlanan 4842 sayılı kanun ile yurtdışında yapılan inşaat ve onarım işlerinin vergisel avantajı artmıştır. Bu düzenlemeye göre, *'yurtdışında yapılan, inşaat, onarma montaj işleri ve teknik hizmetlerinden sağlanan ve 01.01.1994 – 31.12. 2003 tarihleri arasında Türkiye' de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançları, bu işlerle ilgili hasılatın en az % 15' nin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye' ye döviz olarak getirildiğinin teşvik edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesnadır.'* denilmektedir.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere bu istisna, şartlı bir istisna olma özelliği taşımaktadır ve bu istisnadan yararlanmak için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir (Şenlik, 2007: 29) :

- *Yurtdışından inşaat taahhüt, onarım ve montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağladıkları kazançları Türkiye' ye getirmiş olmaları,*
- *Bu kazançlarını 01.01.994-31.12.2003 tarihleri arasında elde etmiş olmaları*
- *Yabancı ülkelerde vergilendirilen kazançlara uygulanan vergi oranının yetkili kurumlardan sağlanan belge ile kanıtlamaları gerekmektedir.*

Tüm bu gelişmelerin yanında inşaat ve onarım işinin tanımı ve yorumunda herhangi bir tartışma yaşanmazken teknik hizmet kısmında tartışma ve ihtilaf yaşanmış ve 6 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği' nin 6. maddesinde şu şekilde açıklama yapılmıştır: *Teknik hizmetler, esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.*

Bu konu vergi mevzuatlarımızdan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 5-1/h maddesinde yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye' ye genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların toplam vergi yükü yine aynı kanunun birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edileceğine yönelik açıklama getirilmiştir. Burada esasen Kurumlar Vergisinden müstesna olduğuna dair tespit yapılmıştır.

Şenlik kitabında aynı kanunun iştirak kazançları ilgili istisnanın yer aldığı 5/a-4 maddesindeki düzenlemelere ilişkin açıklamalarda bulunarak kanun metnini aynen paylaşmıştır:

'Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatlarına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu hallerde, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.” denilmektedir.

Yurtdışı inşaat ve onarım işlerinde oluşabilecek zararların mahsubuyla ilgili düzenleme ise şöyledir (KVK. Tebliği no:1/9-1):

‘Kurumların yurtdışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, maddede belirtilen koşullar dahilinden yurtdışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak kazançları Türkiye’ de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur. Buna göre; ‘Yurtdışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Türkiye’ de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz.’.

Özetle, yurt dışında elde edilen kazançlar istisna kapsamında olup zararlar ise diğer faaliyetlerden indirim konusu yapılamamaktadır. Yurt dışında yeni bir şirket kurulması ve bu şirketin karşılaştığı zararların da yurt içine intikali mümkün değildir. Bu istisna sadece yurt dışındaki firmanın iflası ve tasfiyesi durumunda işleme konulabilecek bir durumdur.

2.1.12. Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Götürü Gider Uygulaması

Vergi Usul Kanunu’ nun 227. maddesinde ispat edici belgelerin teşvikine ilişkin açıklamalar mevcuttur. Fakat bu uygulama ve hüküm, yurtiçine yönelik olduğundan yurt dışında faaliyet gösteren işletmelerin vergisel açıdan mağduriyet yaşadıkları tespit olunmuştur. Bu mağduriyete istinaden Gelir Vergisi Kanunu’ nun 40. maddesinde şu hükümlere yer verilmiştir:

''Safi kazancın tespit edilmesi için aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.(Ek parantez iç hüküm:25.05.1995-4108/19. Mad). (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)''.

Götürü gider uygulamasının nasıl uygulanacağına dair esaslar 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel tebliğinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre götürü gider uygulamasından yararlanmak için (Şenlik, 2007: 32) ;

- Yapılan giderin yurt dışı hasılatı ile ilgili olmalı ve hasılatın binde beşini aşmaması
- Yapılan giderin mükellefin mal varlığında azalmaya neden olması
- Götürü gider uygulamasının yapıldığı dönemin kayıtlarına aktarılması ve hesaplarda izlenmesi gerekir.

Açıklamalar doğrultusunda götürü gider uygulamasında esaslı noktanın kâr yada zarar etme durumu olmadığı, hasılatın elde edilip edilmemiş olmasıyla alakalıdır.

Böylece yurt dışı inşaat işleriyle ilgili olarak, belgelendirilemeyen giderlere karşılık olarak hesaplanan götürü gider söz konusu faaliyetten elde edilen kazançtan mahsup edilerek ve kalanı Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Böylece kurumlar vergisinden istisna tutulacak kazanç hesaplanan götürü gider kadar azalmış olacaktır (Diril, 2010: 71).

2.1.13. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Konsorsiyum ve İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi

İş ortaklığı, vergi hukuku bağlamında bağımsız olarak değerlendirilmekte, tevkifat, defter tutma ve mükellefiyet konularını ortaklardan tamamen ayrı tutmaktadır. Bu durumda, ortaklar işin tamamını beraber üstlenmiş olmakla beraber iş ortaklığına ilişkin ayrı bir mükellefiyet kurularak müştereken vergisel yükümlülükler yerine getirilmektedir (Tozan, 2004: 93).

Korsorsiyum, birden daha çok gerçek yada tüzel kişiden her birinin, belirli bir işi gerçekleştirmek saikiyle ortak bir şekilde taahhüt etmiş oldukları işin bir bölümünün yerine getirilmesinin sorumluluğunu diğerlerinden bağımsız olarak yüklenmek suretiyle güçlerini birleştirmeleridir (Tekinalp, 1988: 162).

Burada temel fark ortakların müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu ve taahhüt ettikleri kısım kadar sorumlu olmalarıyla ilgilidir.

Vergisel açıdan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olma durumu mükellefin kendi inisiyatifine ve tercihine bırakılmıştır. Tercih edilmezse adi ortaklık olarak mükellefiyet kurulmalıdır. Yani kurumlar vergisi mükellefiyeti zorunlu olmamakla beraber sadece katma değer vergisi ile muhtasar beyanname açısından mükellefiyeti zorunludur. Konsorsiyumda ise kurumlar vergisi mükellefi olmadığından her ortak taahhüt oranlarınca kâr ve zarar durumunu her yıl kendi beyannamelerinde ayrı ayrı beyan etmek durumundadırlar (Diril, 2010: 168)

2.1.14. Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 37. maddesi gereğince ticari kazanç şöyle tanımlanmıştır:

“Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.”

Gelir Vergisi Kanunu' nun bu açıklaması tek başına yeterli olmayıp vergi mevzuatlarımıza ilişkin araştırmada 6102 kanun numaralı Türk Ticaret Kanunu' nun 3. ve 11. maddelerinde ticari kazancın tanımına atfedilen açıklamalar mevcuttur:

'Bu kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir.'

'Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmelerdir.'

Ticari kazanç tanımının içeriği oldukça derindir. Kanun koyucu da vergi mevzuatlarında detaylı olarak açıklamalarda bulunmuştur. Burada dikkat edilmesi gereken husus hangi işlemlerin ticari kazanç sayılacağı ve ne şekilde vergilendirileceğine ilişkin özet bir durum tespitidir.

Öte yandan 1 Seri No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' nde de açıklandığı üzere ticari kazancın tespitinde dönemsellik ilkesi mevcut olup ticari kazancın elde edilmesi mevzuatlarımız gereği "dönemsellik" ilkesine bağlanmaktadır.

GVK. 37-4 maddesinde, gayrimenkullerin alım-satım, ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançların ticari kazanç olduğudur.

2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Açısından İncelenmesi

Yıllara yaygın inşaat işlerinin ve aynı hesap döneminde tamamlanan inşaat işleriyle ilgili olarak TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, gelirin, giderin ve muhtemel zararların kaydedilip raporlanması açısından her hesap dönemini ayrı ayrı olarak değerlendirilerek her hesap döneminde ayrı ayrı kayıtlar yapılmasını belirtmektedir. Bu bölümde TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı başta olmak üzere ilişkili bazı standartlar da ele alınacaktır.

2.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Standardın giriş kısmında standardın amacına ilişkin şu açıklamalara yer verilmiştir:

‘‘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.’’.

İnşaat işini yüklenen taraf bakımından incelendiğinde kârın yada zararın meydana geliş zamanı, kârın vergilendirilmesi ve kalanın temettü olarak dağıtılması hususu veya farklı şekilde kullanması noktasında problemler yaşanabilmektedir. Asıl sorun, inşaat işinin kârı yapımın gerçekleştiği dönemlere dağıtılmalı mıdır? Yoksa kârın kesin tutarının hesap edilebildiği inşaat işinin tamamlandığı dönemde mi muhasebeleştirilmelidir? Bu problemin çözümünde vergi mevzuatlarımız ve muhasebe teorileri arasında farklı düşünceler bulunmaktadır. Kârın meydana gelmesini vergi mevzuatları işin tamamlanmasını, giderlerin tamamının somutlaşmasını ve karın tam ve doğru olarak hesaplanabilir duruma gelmesini zorunlu olarak görürken ticari düşünce tarzı buna paralel şekilde muhasebe kuramı kârın netleşmesi için işin kesin olarak neticelenmesini değil yapımın ilerlemesi ölçüsünde belirlenmesini öngörmektedir. İşte bu standart uzun vadeli, müşteri taleplerine uygun bir şekilde inşaat sözleşmelerinde karın belirlenme zamanı ve raporlanmasını kurala bağlamak amacıyla geliştirilmiş bir standart olarak değerlendirilebilmektedir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 118).

Standart belirlenen amaç kapsamında inşaat sözleşmelerinin kapsamını şu şekilde açıklamaktadır (TMS 11, mad. 3-5):

- Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmetler sözleşmelerini ve
- Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri olarak belirlemiştir.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda inşaat sözleşmesi; bir varlığın yada 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 sözleşme olarak tanımlanmıştır.

Bu bağlamda, yapıcısının kendi hesabına inşa ettiği inşaatlar TMS-11 kapsamına girmemektedir. Firmalarca başkaları adına yapılan inşaatlara yönelik inşaat sözleşmeleri bu standardın kapsamına girmektedir. Yapımcının kendi adına yaptığı inşaatlarla *yap-işlet-devret* şeklinde inşaat işleri standardın kapsamı içinde değerlendirilmektedir. Yap-İşlet-Devret biçimindeki işler 268-Özel Maliyetler hesabında takip edilmektedir (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2012: 680).

Standart kapsamında değerlendirilen sözleşme tanımları aşağıda verilmiştir:

- *Sabit Fiyatlı Sözleşme*: Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını yani ihale bedelini ya da üretim birim başına sabit bir tutarı yani birim fiyatı ön kabul olarak gördüğü ancak maliyet güncelleştirmelerini sürece dahil ettiği sözleşme.
- *Maliyet Artı Kâr Sözleşmesi*: Yükleniciye kabul edilebilir ya da başka şekilde kategorize edilmiş maliyetler üzerine bu maliyetlerin yüzdesi veya sabit tutarının eklenmesi ile ödeme gerçekleştirilen sözleşme türleridir.
- *Karma Sözleşmeler*: Bazı inşaat sözleşmeleri, ilk iki kategorideki inşaat sözleşmelerinin özelliklerinin bazı bölümlerini içerebilmektedir. Örneğin, maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulabilmektedir. Bu gibi durumlarda yüklenici sözleşme kaynaklı gelir ve giderlerin ne zaman finansal

tablolarına alınacağı hususunda 23. ve 24. paragraflardaki koşullar ile karar vermelidir.

2.2.2. Sözleşmelerin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

Standart hükümleri genel olarak her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine ve ya ayrıştırılmasıyla ayrı sözleşmeler olarak ve ya (bir sözleşme ve ya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubunun birleştirilmesiyle de tek bir sözleşme olarak uygulanabilir (TMS 11, mad. 7).

2.2.2.1. Sözleşmelerin Birleştirilmesi

TMS 11' in 9. maddesine göre, sözleşmeler grubunu tek bir sözleşme olarak nitelemenin asgari şartları şunlardır;

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

Yüklenici firma müstakil müşteri ile birden fazla sözleşme üzerinde müzakere etmektedir. Bu duruma göre, müşteri söz konusu sözleşmelerin her ikisini de kabul edecek yada hiçbirini kabul etmeyecektir. Birinci sözleşme kimya tesisinin tasarlanması ve düzenlenmesi, sonraki sözleşme ise inşaatı ile ilgilidir. Bu iki sözleşme, tek bir sözleşme gibi ele alınmalıdır. Pazarlığa konu olan bu iki sözleşme, bir bütün olarak değerlendirilmiş, yüklenici müşterinin her iki sözleşmeyi kabul etmesi veya reddetmesini belirtmiştir. İki sözleşme birbiriyle yakından ilgili ve birbirlerinin mütemmim cüzü niteliğinde, yakından ilişkilidirler. Her iki sözleşme için gerçekleştirilen iş üzerinden, toplam bir kar marjı kayıtlara alınmalıdır. Böylece birbirinin tamamlayıcı niteliğinde değerlendirilen işler ve sözleşmeler tek bir sözleşme gibi değerlendirilebilmektedir. Buradaki önemli husus kar marjının tek bir

çatı altında ele alınabilmesi gelir ve giderlerin tek bir sözleşmede değerlendirilebilmesi ile ilgili bir husustur.

2.2.2.2. Sözleşmelerin Bölümlenmesi

TMS 11' in 8. maddesine göre, sözleşmeler grubunun ayrı ayrı sözleşme olarak nitelenenin asgari şartları şunlardır;

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

TMS 11' in 10. maddesine göre, bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

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

Yukarıdaki maddelere göre, yüklenici firma, işveren ile bir bölgenin farklı kısımlarına 250 konut yapma müzakeresi yapmıştır. Sözleşmenin süresi iki yıl olup yapılacak olan her bir grup meskenin maliyeti konusunda anlaşılmıştır. Burada yüklenicinin kar marjı %15 olarak belirlenmiştir. Bu müzakerede tek bir sözleşme imzalanmış dahi olsa bu sözleşme her bir mesken grubu için ayrı bir sözleşme niteliği taşımaktadır (Susmuş ve Zengin, 2008: 184).

2.2.3. Sözleşmelerin Gelirleri ve Maliyetleri

Sözleşmenin içeriği ve yapımına ilişkin katlanılması gereken maliyetler ve bunun karşılığında elde edilecek gelirler standardın belirlediği ölçütler neticesinde değerlendirilmektedir.

2.2.3.1. Sözleşmelerin Gelirleri

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' nın 11. maddesine göre sözleşme gelirlerine ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

- Sözleşmenin başlangıcında anlaşmaya varılmış bedel,
- Sözleşmeye konu işte yapılan değişikliklerle, ek ödeme istekleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenler.

Sözleşme geliri esasında hakedişleri içermektedir. Hakedişler gerçeğe uygun değeri ile belirlenmektedir. Sözleşme gelirin belirlenmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Mali hadiseler gerçekleştikçe ve belirsizlikler netleştikçe tahminlerin sıklıkla gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bir inşaat ve taahhüt sözleşmesinin toplam geliri aşağıdaki unsurların toplamıdır (Örten, Kaval ve Karapınar 2011: 122-123):

(+) Sözleşmede başlangıçta belirlenen esas ücret,

(+) Sözleşmede başlangıçta öngörülmemekle birlikte sonradan öngörülebilir halen durumlara uygun şekilde ilaveler ve ya indirimler (eskalasyon ve teşvik primleri dahil)

(+) Başlangıçta belirlenmemiş olmakla birlikte, işi yaptıranın daha sonraki isteklerine uygun şekilde yapılan ilave işler nedeniyle kazanılan gelirler,

(+) Sözleşmeye uygun şekilde yapılan tahsilatların geçici olarak değerlendirilmesinden doğan gelirler (artık ve hurda satışları, alınan avans ve ya hak edişin bankalarda geçici olarak değerlendirilmesi gibi)

(=) Sözleşme Geliri

Sözleşmelerin gelirleri hesap dönemlerine göre artış ya da azalış gösterebilir. Örnek vermek gerekirse:

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

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' nın 13. maddesi gereğince, varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme (taahhüt) süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Değişikliğin sözleşme gelirine dahil edilmesi için, müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması ve ya 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 (TMS 11, mad. 15):

A-) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını ve ya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve

B-) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Nihai olarak; Sözleşme geliri = Başlangıçta Anlaşmaya Varılmış Olan Sözleşme Bedeli + Değişiklikler + Ek Ödeme Talepleri + Teşvik Ödemeleri şeklinde formüle edilebilmektedir.

2.2.3.2. Sözleşmelerin Maliyetleri

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' nın 16. maddesine göre sözleşme maliyetlerine ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

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

Yukarıdaki standart hükümlerine ilave olarak belirtmek gerekirse, bir işletmede sözleşme imzalanmadan önce de yapım taahhüt işi ile ilgili maliyetler doğabilir. Örneğin ihaleye girmek için bankalara teslim edilen teminat mektuplarına ait komisyonlar, ihale dosya bedelleri, sözleşme ve noter giderleri gibi. Tüm bu kalemler de sözleşme giderleri kapsamında değerlendirilir. İnşa işi nihayete erip müşteriye teslim edildikten sonra garanti kapsamında katlanılan giderler de yine sözleşmenin maliyeti ile ilgilidir. Dolaylı giderlerin dağıtımında (diğer işlerde de kullanılan makinelerin ve tesislerin amortisman giderleri, finansman giderleri, müşteri tarafından kabul ediliyor olması kaydıyla araştırma-geliştirme, genel yönetim giderleri payları gibi) makul sistematik yöntemler bulunarak kullanılır. Dağıtımlarda aynı zamanda yapılan diğer inşaat işlerinde yapılan harcamalar bir dağıtım ölçüsü olabilir. Ayrıca sözleşme giderleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 124):

(+) Yapım işine direkt giderler (Malzeme, işçilik, sadece yapım işinde kullanılan makinelerin amortisman giderleri, vergi, tesis ve makine kirası, nakliye, proje, mimari, kontrol, banka, sigorta giderleri, diğer şantiye giderleri gibi)

(+) Dolaylı giderler (Sigorta, birden fazla sözleşmeyle ilişki tasarım, teknik hizmet maliyetleri, genel makine ve tesis kullanım bedelleri-amortismanları-)

(+) Müşteri tarafından kabul edilmiş ve ya sözleşmeyle belirlenmiş olması durumunda genel yönetim giderlerinden ve araştırma geliştirme giderlerinden uygun paylar (Maliyet+Kar Yönteminde)

(+) Muhasebe politikası olarak benimsenmiş olması kaydıyla TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı' na uygun şekilde finansman giderleri (11.18)

(+) Tamamlanma tarihinden belirli bir süre geçerli olmak üzere verilen tahmini garanti maliyetleri, garanti kapsamında taahhüt edilen tahmini büyük onarım maliyetleri

(=) Sözleşme Maliyeti

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' nın 20. maddesine göre sözleşme maliyetlerine aşağıdaki kalemler ilave edilememektedir:

- Sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş genel yönetim giderleri,
- Satış maliyetleri,
- Sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri,
- Sözleşme kapsamındaki inşaat faaliyetinde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' nın 21. maddesi dönemsellik ilkesine atıfta bulunmak suretiyle, sözleşme maliyetleri, bir ihalenin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri kapsar. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilen ve ihalenin alınması için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer ihalenin alınması için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak tahakkuk ettirilirse, izleyen bir dönemde alınan ihaleyle ilgili sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.

2.2.4. Sözleşmelerin Gelirlerinin ve Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelirlerin ve gelir elde edilmesi için katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi açısından standartlar güvenilir bir biçimde tahmin edilip edilememesi durumuna göre yöntem belirlemektedir.

2.2.4.1. Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumu

İnşaat sözleşmelerinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, inşaatla ilgili gelir ve maliyetler raporlama dönemi itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelirler ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11, mad. 22). Taahhüt işiyle ilgili olarak beklenen zararlar da 36. madde kapsamında giderleştirilmektedir.

İnşaat Sözleşmeleri Standardı' na göre, sözleşmelerin gelir ve giderlerin hangi finansal dönem raporlanacağını belirlemede etki olan durum, inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülebilmesidir. Sözleşmelerinin sonucunun tam ve güvenilir bir şekilde öngörülebilmesi, yapılan işin tamamlanan ve tamamlanacak kısımlarıyla ilgili sözleşme gelir ve giderlerinin güvenilir bir biçimde belirlenebilmesi sayesinde sağlanabilir (Sayarı, 2010: 3).

Sonucun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilme kriterleri sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kar sözleşmeleri için farklıdır. Bu bağlamda sabit fiyatlı sözleşmelerde aşağıdaki kriterler geçerlidir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 124):

- Toplam sözleşme geliri güvenilir bir biçimde ölçümlenebilmelidir. Tutar net ve doğru olarak hesaplanabilmelidir.
- Hesaplanan bu bedelin inşaat işini yapan işletmece nakit yada hesaben tahsil edilebilir olmasından emin olunmalıdır.
- İşin tamamen bitirilmesine kadar doğacak ek maliyetlerin, başka bir bakış açısıyla da sözleşmenin toplam maliyeti ve inşaatın tamamlanma yüzdesi güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmelidir.
- İnşaat sözleşmesine yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açık seçik bir biçimde belirlenebilmesi ve güvenilir bir biçimde ölçümlenebilir olması

sonucunda, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminler ile kıyaslanabilir olmalıdır.

Maliyet artı kar sözleşmelerinde aşağıdaki kriterler geçerlidir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 124):

- Hesaplanan gelirin inşaat işini yapan işletmece nakit yada hesaben tahsil edilebilir olmasından emin olunmalıdır.
- İnşaat sözleşmesinin toplam maliyetlerinin, müşterinin bu maliyetlerinin tamamını kabul edip, etmediğinden bağımsız olarak hesaplanabilmesi gereklidir.

Sabit fiyatlı inşaat sözleşmelerinde, sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilmesinde en önemli husus tamamlanma derecesinin hesaplanabilmesiyle ilgilidir. Maliyet artı kar inşaat sözleşmelerinde ise böyle özellikli bir kriter bulunmamaktadır. Çünkü sözleşmeye göre, kar, gerçekleşmiş maliyet üzerinden hesaplanabilir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 125).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' nın 30. maddesinde, tamamlanma derecesinin tahmin edilmesinde, sözleşme içeriğine bağlı olarak aşağıdaki şu üç yöntem kullanılabilir:

- 1- Dönem sonuna kadar işle ilgili katlanılan inşaat maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- 2- Yapılan işle ilgili incelemeler,
- 3- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

İş sahibinden talep edilen avanslar, hakedişler yapılan inşaat işinin tamamlanma derecesine göre bir gösterge değildir. Bu duruma ilişkin olarak inşaat sözleşmeleri standardının 31. maddesinde, tamamlanma derecesinin hesaplanması aşamasında, gerçekleşen maliyet esas alınacaksa, sözleşme kapsamında gelecekte yapılan işlere ilişkin inşaat alanına teslimi yapılan, bedeli ödenmiş ve ya kullanılmak üzere ayrılan varlıkların maliyetleri, taşeronlara verilen avanslar dahil edilmez.

Bu yöntemin icrasında, kar ve zarar vergi uygulamalarından farklı olarak her dönemde hesaplanmaktadır. Fakat bu durum, hak ediş tutarlarının sonuç hesaplarına aktarıldığı anlamı taşımamaktadır. Sözleşme giderleri 740 nolu hesaba kaydedilirken daha sonra da 170 nolu hesaba aktarılmaktadır. Hak edişlerde ise, 350 nolu hesap kullanılır. Dönem sonu geldiğinde, tamamlanma oranına göre belirlenen gelirler ile fiiliyatta gerçekleşmiş giderler karşılaştırılır ve aradaki fark kar olması durumunda 170 nolu hesaba, zarar olması durumunda ise 350 nolu hesaba aktarılır kapatılmaktadır. Gelir tablosunda dönem kar ve zararı belirlenirken bilanço hesaplarında ise gelir, gider, kar ve zarar olarak takip edilir. İşin bitmesi durumunda da birbirine eşit olarak 170 ve 350 nolu hesaplar karşılıklı olarak kapatılmaktadır (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 126).

2.2.4.2. Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmemesi Durumu

Standartların temelini oluşturan güvenilirlik kavramı, standarttaki tüm hükümlere işlenmiş durumdadır. Bu itibarla sonucu güvenilir olarak tahmin edilemeyen sözleşmelerle ilgili maliyet hesabında dikkate alınacak hususlar standardın 32. paragrafında şöyle belirtilmiştir:

Bir inşaat sözleşmesinin (taahhüdünün) sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmemesi durumunda:

-Gelir, ancak katlanılan maliyetlerden geri tahsil edilebilme imkanı yüksek olan kısım kadar tahakkuk ettirilmelidir.

-Sözleşme maliyetleri, oluşturdukları dönemin gideri olarak tahakkuk ettirilip finansal tablolara yansıtılmalıdır (TMS 11, mad. 32).

Yukarıda da belirtildiği üzere, sözleşmelere ilişkin zarar beklentisi durumunda zarar tutarı 36. paragraf hükümleri gereğince direkt olarak gider olarak muhasebeleştirilmektedir (Demir, 2017: 183).

İnşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda ise tamamlanma aşamaları yöntemi şu şekilde uygulanmalıdır (TMS 11 mad. 32):

- Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı (yapılan giderlerin müşteriden tahsil edilmesi muhtemel olan kısmı) kadar gelir kaydedilir.
- Sözleşme maliyetleri, oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.
- Sözleşme ile ilgili olarak meydana gelmesi muhtemel olan zararlar ortaya çıktığı dönemde gider kaydedilir.

İnşaat sözleşmeleri standardının 13. maddesi hükümleri gereğince, sözleşme başlangıç durumunda sonucun güvenilir bir şekilde tahmin edilip öngörülememesi durumu oldukça sık karşılaşılan bir durumdur. Bununla birlikte, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin kendisine ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinde, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat sözleşmeleri standardının 34. maddesi hükümleri gereğince, müşteriden geri kazanabilme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak kaydedilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir:

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

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler, sonucun güvenilir olarak edilmesi bölümünde belirtilen esaslara göre muhasebeleştirilir (TMS 11, mad. 35).

2.2.5. Sözleşmelerde Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Standart "tamamlanma yüzdesi yöntemi" tanımını kendisi yapmakta işle ilgili gelir ve dönem kârının sözleşme maliyetiyle ilişkilendirilmesi esasını standardın 25' inci paragrafında şöyle aktarmaktadır (TMS 11, mad. 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.”

Misket' in aktardığına göre; ‘‘Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucuna güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlama düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. (TMS 197Md. 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. Böylelikle tamamlanma yüzdesi yönteminde her dönem bitirilen işle orantılı gelir ve kar raporlanması sağlanır.

26. madde ise açıklamalara aşağıdaki şekilde yer vermektedir;

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme

gelirlerinin aşacağı öngörülen kısmı 36ncı paragraf doğrultusunda derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

27. maddede ise "yapılmakta olan işler" kategorisi açıklanmaktadır. Buna göre;

"Bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve *"yapılmakta olan işler"* olarak sınıflandırılır".

Bir sözleşmenin tamamlanması aşamasının bilgisine ulaşmak için yüklenici işletme tarafından yapılan işin güvenilir biçimde ölçüldüğü bir yöntem kullanılır. 30. maddeye göre, bu yöntemler sözleşmenin niteliği ile ilişkili olarak şu unsurları içerebilmektedir;

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.

Netice itibarıyla, bu yöntem temelde taahhüt sözleşmesinde belirlenen işin tamamlanma aşamasına (derecesine) göre her dönemin sonunda gelir, gider, kar ve zararın hesaplanması, kaydedilmesi ve gelir tablosunda finansal tablo ilkelerine ve kavramsal çerçeveye uygun olarak bilgi alıcılarına bildirilmesi sağlanabilmektedir (Örten, Kaval, Karapınar 2011: 120).

2.2.6. Sözleşmelerden 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.

Bir yüklenici firmanın taahhüt ettiği işi grev nedeniyle geç tamamlaması ve bu yüzden de ceza ödemek durumunda kalması bu duruma bir örnek niteliğindedir (Yereli, Kayalı, Demirlioğlu, 2011: 113-135).

Yukarıdaki olası durumda içinde bulunulan mali dönemde taahhüt edilen inşaat sözleşmelerine ilişkin maliyetler aktifleştirilemez ve doğrudan gelir tablosuna aktarılır (Susmuş ve Zengin, 2008: 200).

37. madde zarar tutarının tespitine yöneliktir ve “Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır (TMS 11, mad. 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).

2.2.7. Sözleşme Tahminlerindeki Değişiklikler

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 38. maddeye göre; tamamlama yüzdesi yöntemi her muhasebe döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli (kümülatif) olarak uygulanır. Bu nedenle sözleşme geliri ve ya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi ve ya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerdeki

bir değişiklik olarak TMS-8 Muhasebe Politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar standardı uyarınca muhasebeleştirilir. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin ve izleyen dönemlerin kar ve ya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının saptanmasında kullanılır.

Standardın 38' inci paragrafında belirtilen tahmin değişiklikleri cari yılın ve gelecek dönemlerin tahminlerinin güncellenmesinde kullanılır. Geçmiş dönemlere ilişkin bir düzeltme yapılmaz (Misket, 2014: 70)

2.2.8. Sözleşmelerdeki Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Vergi Yükümlülüğü

İnşaat sözleşmelerindeki ertelenmiş vergi varlığı ve vergi yükümlülüğüne ilişkin detaylı açıklamalar standartlar veri setinin 12. maddesinde açıklanmıştır. Çalışmanın bu bölümünde, tanımlara ve kısa açıklamalara yer verilecektir.

2.2.8.1. Ertelenmiş Vergi Varlığı

Ertelenmiş vergi varlıkları: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder (TMS 12, mad. 5):

- İndirilebilir geçici farklar;
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

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.

2.2.8.2. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Türk vergi mevzuatı yıllara yaygın inşaat işleri 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. (Misket, 2014: 79).

Ertelenmiş Vergi Borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. (TMS 12. mad. 5)

2.2.9. Sözleşmelere İlişkin Kamuyla Paylaşılacak Hususlar

Bir yüklenici işletmenin belirlenmiş konuları finansal tablolarda açıklaması TMS 11' in 39. ve 42. maddeleri arasında öngörülmektedir. Bununla birlikte bu açıklama genel muhasebe ilkelerinden biri olan "*Tam Açıklama Kavramı*" nın da getirdiği bir zorunluluktur.

39. maddeye göre bir yüklenici işletme şu konuları açıklamakla mükelleftir;

(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 (Yereli, Kayalı, Demirlioğlu, 2011: 125).

40. maddeye göre ise bir işletme raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin aşağıdakilerden her birini açıklamakla yükümlüdür;

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

(b) Alınana avansların tutarı ve

(c) Hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları (Büyüktürk, 2013: 108).

41. maddedeki hüküm ise aşağıdaki gibidir;

Büyük Türk' ün aktardığına göre, hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hakediş tutarlarıdır. Hak edişler müşteri tarafından ödenmiş olsun yada olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.

42. maddede ise bir işletmenin sözleşmeye konu işle ilgili;

a) müşterilerden olan brüt alacak varlık ve

b) müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermesi gerektiğini belirtmektedir.

TMS 43 ve 44. maddeler yüklenici ile işveren arasındaki borç-alacak ilişkisini düzenlemektedir. Buna göre bu ilişkinin brüt alacak tutarı devam eden sözleşmeler için katlanılan maliyet ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kâr toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zarar ve hakedişler toplamının çıkartılması sonucu ortaya çıkan pozitif fark olarak tanımlanmaktadır. Brüt yükümlülük tutarı ise devam eden sözleşmeler için katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, hak edişler tutarı ile sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar tutarının düşülmesi sonucu ortaya çıkan negatif fark olarak değerlendirilmektedir (Erşen, 2008: 76).

Alagöz bu hesaplamayı şu şekilde formüle etmektedir (Alagöz, 2008: 13)

Fiili maliyet + Sonuç Hesaplarına Yansıtılan Kârlar - Sonuç Hesaplarına Yansıtılan Zararlar + Alınan Hakedişler Toplamı = Sonuç Pozitif ise Brüt Alacak Tutarı / Sonuç Negatif ise Brüt Yükümlülük Tutarı.

Son olarak 45. maddede ise; "Bir işletme varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar denmektedir. Bu bağlamda Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek

ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklandığı eklenmektedir (TMS 11, mad. 45)

2.2.10. Sözleşmelerin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılacak Hesaplar

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, yıl sonunda mali tablolarda raporlanacak bilgiler dikkate alındığında, beş adet hesap kullanmak suretiyle hesap kayıtları neticelendirilebilir. Bu hesaplar, Tek Düzen Hesap Planındaki numaralar aynen kullanılarak ancak isimleri değiştirilerek kullanılabilir. Bu tavsiyeler aşağıdaki gibidir (Örten, Kaval, Karapınar 2011: 128):

600-Yurtiçi Satışlar / İnşaat Tamamlama Gelirleri

621-İnşaat Maliyetleri

120-Müşterilerden Alacaklar

170-180-Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alınacaklar

350-360-Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Hak Ediş Borçları

Bu hesaplardan ilki yani Yurtiçi Satışlar Hesabı/İnşaat Tamamlama Geliri hesabında yıllara yaygın bir inşaat taahhüt işleminde neticelenen ve ya ilerleyen işin sözleşmeye göre karşılığının kaydedildiği hesaptır.

İnşaat boyunca düzenlenen hak ediş faturalarına karşılık bu hesaba alacak yazılırken, 120-Müşteriler/İnşaat Makamı hesabına borç yazılır. Yıl sonlarında; envanter çalışmaları sırasında işin dönem içinde tamamlanma ve ya ilerleme derecesi ve bu tamamlanma derecesine uygun şekilde dönem içinde kazanılmış gelir hesap edilir. 600 hesaba nihai olarak gitmesi gereken rakam olan bu rakam ile daha önce yıl içinde aynı hesaba kesilen hakediş faturaları toplamı karşılaştırılır. Eğer gelirden daha fazla hak ediş faturası kesilmiş ve gelir kaydedilmiş ise bu hak edilenden daha fazla tahsilatın göstergesidir. Bu nedenle hem yapılan işe göre borcun gösterilmesi ve hem de gelirin gelir tablosuna gidecek tutarın hesaplara yansımını sağlayacak

biçimde fazla bedel kadar aşağıda gösterilmiş olan kayıt yapılır (Örten, Kaval, Karapınar 2011: 128-129):

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	600-Yurtiçi Satışlar	XXX	
	350-Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Borçlar		XXX

Yıl içinde tahsil edilen bedeller, tamamlanan işin karşılığında daha çok olması durumunda yukarıdaki muhasebe işleminin tam tersi kaydı söz konusudur. Böyle bir durumda gelirimize göre tahsil edilen bedelin ve dolayısıyla faturalandırılmış bedelin daha az olduğu anlaşılır. Böylece aşağıdaki gibi hesaplanan eksik tutar kaydı yapılarak muhasebeleştirilmektedir (Örten, Kaval, Karapınar 2011:129):

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	170-Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	XXX	
	600-Yurtiçi Satışlar		XXX

Bu kayıt işleminden sonra bilançoda 120 hesapta faturalandırılmış fakat an itibariyle tahsil edilmemiş alacaklar kaydedilerek gösterilmiş olur. Öte taraftan 170 hesap inşaat işinden gerçekleştirildiği halde karşı taraftan talep edilmemiş işlemlerin karşılığı durumundadır. Fakat bu bedelin içinde kâr veya zarar payı da bulunması durumu göz önüne alınmalıdır. 350 hesapta ise tamamlanan işten daha fazla bir bedelle tahsil edilen hakediş bedelleri gösterilmiş olmaktadır (Örten, Kaval, Karapınar 2011:129).

İnşaatların geçici kabul dönemlerinden sonra belirli bir zaman diliminde inşa sorumluluğu sürdüğü ve bu dönemde yeni maliyetlerin ortaya çıkabileceği kabul edilmektedir. Bu tür beklenen harcama durumlarında inşaatların maliyetine dahil olmaları standartlar gereği zorunludur. Bu durumdan dolayı özellikle geçici kabul dönemlerinde ileride kullanılması muhtemel maliyetlerin de tahmin edilip harcama bedellerinin kayda alınması gerekmektedir. Bu tür hesaplar ile tahmin edilen tutarların da aşağıdaki gibi muhasebe kayıtlarına geçirilmesi gereklidir (Örten, Kaval, Karapınar 2011:129).

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
	740-Hizmet Üretim Maliyetleri	XXX	
	379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		XXX

Yukarıdaki yönteme göre, kayıt yapılırken dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kayda alınması gereğidir ki bu husus yukarıdaki kısımlarda ilgili başlıkta incelenmiştir.

Ülkemizde TMS/TFRSleri hisse senetleri borsalarda alım-satım konusu olan işletmelerin kullanması ve finansal durumlarını gösteren tablolarının buna göre düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan yasal kayıtlar yine vergi mevzuatlarımıza uygun bir şekilde kaydedilmekte ve Tek Düzen Hesap Planı' nı da bu işletmelerde de kullanılmaya devam etmektedir. Yasal defterlerdeki kayıtlar esas alınarak mali (vergi) bilançosu düzenlenmektedir. Yasal kayıtlar üzerinde düzeltmeler yapılarak (SPK Defteri üzerinde) yayın bilançosu düzenlenmektedir. Hal böyleyken yukarıda özetlenmeye çalışılan durumda kaydetme işlemi mümkün değildir. Yani yukarıdaki kayıtlar yapılamamakta, yasal kayıtlar üzerinde

düzeltilmeler ile süreç devam etmektedir. Bu düzeltilmelerin yapılmasındaki esaslar aşağıda özetlenmiştir (Örten, Kaval, Karapınar 2011:130-131):

A-) 170 hesabın bakiyesindeki artışlar dönem içinde gerçekleştirilen inşaat maliyetlerini gösterdiği için bu hesap farkı 622-Hizmet Üretim Maliyeti – İnşaat Maliyeti hesabına devredilir.

B-) Yıl sonlarında bir hesap yapılarak inşaatın bitirilebilmesi için ne kadar daha ek maliyetlere katlanılacağı tahmin edilir. Yani toplam tahmini maliyet ve buna bağlı olarak tamamlanma oranı bulunur.

C-) Tamamlanma oranı ile beklenen gelir çarpılır. Bu toplam gelirdir. Eğer daha önce gelir tahakkuku gerçekleştirilmiş ise bu tutarlar indirilir ve o yıl içinde ne oranda ilerleme kaydedildiği ve ne tutarda gelir kaydedilmesi gerektiği tespit edilir. Bu tutar 600 hesaba alacak kaydedilirken 125- Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar hesabına kaydedilir.

D-) 350 hesap ise alınan hak ediş tutarıdır. Gelir tutarı değildir. Ancak bu tutar gelirin tahsil edilen kısmı olarak nitelendirilir. O halde bu hesapta bir yıl içinde artan kısım o yılda gelirlerin karşılığı olarak tahsil edilen kısımdır. O halde bu artış 170-Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar hesabına aktarılmalıdır.

E-) Böylece 350 ve 170 hesaplar dönüştürülmüş olmaktadır. Yine gelir ve maliyet hesapları da standartlara uygun şekilde belirlenmiş olmaktadır.

F-) Bir sonraki yıl düzeltilmeleri için önceki yılda yapılan düzeltilmeler nedeniyle değişen rakamların aynen bir sonraki yıla aktarılması gerekir.

Bu işlemlerden sonra ulaşılan sonuç doğrudan TMS/TFRS ye uygun tutulan kayıtlarla aynı sonuca ulaşılmaktadır.

2.3. Tüm Yapım ve Onarım İşletmelerinde Ortak Kullanılan ve Özellik Arz Eden Muhasebe Standartlarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile Birlikte İncelenmesi

Muhasebe Standartları veri seti, ihtiyaca ve faaliyete uygun olarak çeşitli sektörlerde uygulanmaktadır. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ilave olarak bu bölümde ortak kullanılan ve özellik arz eden bazı muhasebe standartları da ele alınacaktır. Amaç, özellik arz eden standartların TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile birlikte uygulanmasına yönelik açıklamalarda bulunmaktır.

2.3.1. TMS-2 Stoklar Standardının İncelenmesi

Bu standardın amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetlerin belirlenmesidir. Standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içermek suretiyle nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklamaktadır. Ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi vermektedir (Örten, Kaval, Karapınar: 2011, 41).

Örten vd. aktardığına göre; *‘‘Bu standart, inşaat sözleşmeleri ve sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri, finansal araçlar ve tarımsal faaliyetle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler konularına uygulanmaz.’’*. Fakat buradaki özellikli husus VUK’ den farklı bir şekilde stokların net gerçekleşebilir ile değerlendirilebileceğine ilişkin standart açıklamalarıdır.

Standardın 9. maddesi gereğince, stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerini düşük olanı ile değerlendirilir. VUK 274. maddesi gereğince ise stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. VUK 275. maddesi uyarınca da üretilen malların değerlemesi yapılmaktadır. Türk Vergi Kanunları ile standartlar bu noktada ayrılmaktadırlar.

Taahhüt edilmiş satış yada hizmet sözleşmelerini ifa etmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşmede yazılı olan fiyatlandırma esas alınır. Elde tutulmuş stoklar, satış amaçlı düzenlenen sözleşmelerden daha çok ise, çok olan bedelin net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilmiş olan kesin satış bedelinden daha fazla stokun elde tutulması ve ya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar ve ya koşullu borçlar, ‘‘TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar’’ standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur (TMS 2, mad. 31).

TMS-2’ de olan stok tanımı, Vergi Usul Kanununda emtia tanımına denk gelmektedir. VUK’ a göre, emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Standartta ise ilk alımda maliyet bedeli, izleyen süreçte ise stokların gerçekleşmesi beklenen satış fiyatından tamamlama maliyetleri ve satış giderlerinin çıkarılmasından sonra elde edilen net gerçekleşebilir değer ya da üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin elde etme maliyetinden hangisi daha düşük ise bu bedelle değerlendirilmesine hükmeder.

TMS-2 LİFO yöntemi ile stokların maliyetinin tespit edilmesine müsaade etmemektedir (Akbulut, 2015: 243). Stoklar standadır, Vergi Usul Kanunu’ ndan bu açıklamalar ile ayrılmaktadır.

2.3.2. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının İncelenmesi

Standardın amacı, tüm maddi varlıkların ve duran varlıklara ilişkin amortismanların değerlemesi ve bunlarla alakalı olarak raporlarda verilmesi gereken asgari bilgilerin tespit edilmesidir.

Maliyet modeli, maddi varlıkların tablolarda gösterilmesinde elde etme ve ya üretim maliyetlerinden amortismanların ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonra kalan bedellerdir. Değer artışları dikkate alınmaz. Fakat değer düşüklüğünden sonra değer artışı oluşursa, ilgili standart hükümleri gereği (TMS 16) ilk değere ulaşıncaya kadar muhasebeleştirilebilecektir (Akça, 2016: 34).

Ayrıca standart, maddi duran varlığın özellikli olmasından kaynaklanan nedenlerle veya devam etmekte olan bir işin devamı/parçası olması durumu haricinde, satışın az olmasından kaynaklı bilgi yetersizliği durumunda maliyet yaklaşımının kullanılarak gerçeğe uygun değerinin tahmin edilebilmesini açıklar. Büyük AVM projeler, yol ve köprü inşaatları gibi yapım işleri örnek gösterilebilir.

Yeniden Değerleme Modeli, maddi varlıklar mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden gösterilirler. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve değer düzeltmeleri eksiltildikten sonraki değerdir (TMS 16. mad. 31). Nitelikli varlıkların her sene değerlendirilmesini ve defter değerinin kontrol edilmesini de açıklamaktadır. Böylece defter değeri düzeltilir. Örnek vermek gerekirse büyük projelerdeki binalar.

Standart, amortismanlara farklı bir anlayış geliştirmiştir. Kıst amortismanın sadece binek otolarda değil tüm maddi duran varlıklara uygulanabilir olmasını ifade etmektedir. Amortisman oranlarının seçiminde de işletmenin varlığın kullanımından elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir. Mevzuatımızdaki gibi sabit oranlı amortisman ayırma yerine ekonomik ömür veya faydalı ömür dikkate alınarak amortisman ayrılmalıdır (Akça, 2015: 31).

Hasılat standardına göre varlıkların satın alma, amortisman hesaplama ve değerlendirme dönemlerinde VUK' na yani vergi mevzuatlarımıza göre çok büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bundan dolayı işletmelerin yasal defterlerinde vergi mevzuatlarına göre yapılan kayıtlarla tablolar arasında farklılıklar doğacağından bu durumun düzeltme kayıtları ile giderilmesi gerekecektir. Bu bağlamda vergi mevzuatlarının öngördüğü amortisman defterlerinin yanında standartlara uygun tablonun de yapılabilmesi açısından standartlara uygun amortisman defterlerinin de kayda alınması gerekmektedir. Böylece tutulan bu iki defterin hesap bakiyelerine göre düzeltme kayıtları yapılarak standarda uygun hale getirilebilmektedir. Nihai olarak da ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü daha sağlıklı hesaplanabilecektir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011: 215).

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir (TMS 16, mad. 71). Örnek vermek gerekirse işletmenin idari işlerinde kullandığı bir binanın satışına karar vermesi ilgili standartla ilişkili olmasının yanında tahsil edilen bedel ile defter değeri arasındaki farkın belirlenmesi gerekmektedir.

2.3.3. TMS-18 Hasılat Standardının İncelenmesi

“Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. Bu Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Bu Standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu Standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar” (TMS 18, mad. 1).

İlgili standart metninde kapsamına dahil olan konular aşağıda verilmiştir:

a-Mal alışları,

b-hizmet sunumları,

c-işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Bu bölümde mallardan kasıt olarak TMS 18' in kapsam başlığından şu şekilde açıklama yapılmıştır: *Satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.*

Hizmetlerden kasıt olarak da TMS 18' in kapsam başlığından şu şekilde açıklama yapılmıştır: *Üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu standart kapsamında olmayıp, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardında belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında ele alınır.*

Örnek: Bir inşaat şirketi demir aldığı işletmeye borcuna karşılık 120 m2 brüt kullanım alanı olan 2+1 meskeni vermek istemektedir. İşletmenin demir aldığı işletmeye 200.000,-TL borcu bulunmaktadır. Bu mahsup işlemi ise 300.000,-TL bedelli mesken ile gerçekleştirmek istemektedir. Demir işletmesi aradaki farkı 10 ay vadeli ödeyebileceğini beyan etmiştir. Vadeli satışta ise inşaat işletmesi bedelin 320.000,-TL bedel olacağını belirtmiştir.

Yukarıdaki örnekte meskenin peşin satışı ile vadeli satışı arasında 20.000,-TL fark oluşmaktadır. Burada KDV diğer hususlar göz ardı edilerek aradaki 20.000,-TL vade farkının ay bazında tahakkuk eden faiz bedeli belirlenerek standartlar kapsamında muhasebeleştirilmesi ve farkın faiz gelirleri hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki örneğe benzer işlemlerin uygulanması ülkemizdeki vergi mevzuatları uyarında pek de mümkün değildir. Buradaki düzeltmeler TFRS tablolarında yapılabilmektedir. Burada aylık 2.000,-TL faiz gelirine eklenerek kalan kısımlar da bilançoda alacak reeskontu olarak düşünülür. Fakat TFRS uyumlu bilançolarda bu durum gerçek değer üzerinden açıklanır. Vergi mevzuatları

gereğince aradaki fark kabul edilen reeskont olmadığından ertelenmiş vergi yükümlülüğü açısından ayrı bir muhasebe işlemi gerekmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011: 275).

2.3.4. TMS-40 Yapılmakta Olan Yatırımlar Standardının İncelenmesi

Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir (TMS 40, mad. 1).

Türkiye Muhasebe Standartları' nda gayrimenkuller farklı biçimlerde tasniflendirilmişlerdir. Bu tasniflendirme aşağıda verilmiştir (Demir, 2017: 189):

-TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında: İşletmenin ana faaliyet konusunu belirleyen olağan akış içinde satış amaçlı elde tutulan ya da inşa edilip geliştirilen gayrimenkuller.

-TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Kapsamında: İşletmenin olağan akışı içerisinde işletmenin ya da sahibinin kullandığı gayrimenkuller.

-TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında: İşletmenin anlaşma (sözleşme) kapsamında farklı kişiler (üçüncü kişiler) adına inşa edip geliştirdiği gayrimenkuller.

-TFRS 5 Satış Amacı İle Elde Tutulan Duran Varlıklar Kapsamında: İşletmenin maddi duran varlık bağlamında kayıtlı olan gayrimenkullerin satışına karar verilmesi durumunda.

-TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Kapsamında: İşletmenin kira geliri ya da değer artışından kazanç sağlama maksadıyla kayıt altına alınarak elinde tuttuğu gayrimenkuller.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin inşa edilmesi ve devamındaki durumlara göre farklı yazarların bakış açıları aşağıda açıklanmıştır.

Varlıkların özü açısından hesap planı açıklamalarına göre 24 ve 25 nolu hesaplarda değerlendirilebilmesi mümkün gözükmemektedir. Hesap planındaki izahatlar güncellenmediği müddetçe de yatırım amaçlı gayrimenkullerin 29 numaralı

hesap başlığı altında 296 nolu hesapta izlenmesi uygun olabilir. Gelir ve giderler 649 ve 659 nolu hesaplarda izlenerek dipnotlarda açıklanabilir. Fakat bir görüşe göre gelir ve giderlerin kati suretle yukarıda beyan edilen hesaplarda takip edilmesi zorunlu değildir. Bazı bağımsız denetim firmalarının yatırım amaçlı gayrimenkullerin kira gelirlerini finansal gelirlere, değer artış ve azalışlarını ise diğer gelir ve giderlerde takip ettiği bilinmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu' nun örnek tablosunda ise kira gelirlerinin Esas Diğer Faaliyetler içerisinde sunulduğu görülmektedir (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 621).

Demir' in görüşüne göre, yukarıda açıklanan gayrimenkul sınıflandırmaları bağlamında değerlendirildiğinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin işletme tarafından inşa edilmesi halinde 20 nolu hesap başlığı altında açılacak yeni bir hesapta takibi önerilmektedir (Demir, 2017: 196).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin olması temennisi ile yapılan ve geliştirilen inşaatlar/gayrimenkuller tamamlanıncaya kadar Maddi Varlıklar standardı kapsamında değerlemeye tabi tutulur. Yapım bittikten sonra yatırım amaçlı gayrimenkuller kapsamına dahil edilir. İnşa edilene kadar yapılan giderler maliyetine dahil edilerek ilk muhasebeleştirilmesi aşamasında maliyet bedeli esas alınmaktadır (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 622). “ Bir işletme, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan kendisi tarafından inşa edilen veya geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkulün inşa veya geliştirilmesi işlemini tamamladığında; gayrimenkulün, tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce gösterildiği defter değeri arasındaki farkı kâr veya zarar olarak muhasebeleştirir.” (TMS 40, mad. 65).

3.BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİ MEVZUATLARI VE TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI KAPSAMINDA İNCELEMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Son bölüme kadar yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin temel süreçlerinden muhasebe uygulamalarına, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile diğer ilgili temel standartlara ilişkin açıklamalar yapılarak örneklendirmeler ile çalışmamız zenginleştirilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde örnek uygulama ele alınmıştır. Kısıtlılıklar, mali verilere ulaşmanın sorun teşkil etmesi ve mali verilerin kısmen doğruluğunun tartışılmasından dolayı tüm inşaat işletmelerinde özellik arz eden TMS- 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' na dayalı muhasebe kayıtları ile vergi mevzuatlarımıza dayalı muhasebe kayıtlarının vergi hesaplaması açısından karşılaştırılması yapılarak son olarak genel çerçevede farklılıklar ele alınmıştır.

3.1. Uygulamanın Amacı

Ülkemizde inşaat sektörü arızı tıkanıklıklar yaşıyor olsa da genel itibariyle lokomotif sektörlerden birisidir. Kendinden farklı yüzün üzerinde sektörü daha hareketlendirdiğinden dolayı gerek ülke ekonomisi gerekse de sektörde çalışan vatandaşlarımızın huzur ve refahı için oldukça önemlidir.

Gelişmiş ekonomilerin muhasebe ve vergi sistemi uygulayıcıları genel olarak muhasebe ve finansal raporlama standartlarına oldukça büyük önem vermektedir. Bu gelişmeleri ülkemiz ilgilileri de yakın takip etmektedir. Özellikle yeni Türk Ticaret Kanunu ile beraber muhasebe standartları ve finansal raporlara standartları daha önem kazanmıştır. Fakat ülkemizde vergi uygulamalarına ilişkin olarak tam anlamıyla içtihat birliği oluşturulamamışken aynı zamanda standartların da sürece dahil olması gerek işletme ilgililerini gerekse de işletmelerin muhasebe sorumlularının problem yaşamalarına sebep olmuştur.

Bu örnek uygulamamızda yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapan işletmelerin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ve ilgili standartlara uygun muhasebe kayıtları sonucunda hesaplanan kurumlar vergisine dayalı elde ettikleri mali tablolar ile vergi mevzuatlarımıza uygun muhasebe kayıtları sonucunda hesaplanan kurumlar vergisine dayalı elde ettikleri mali tabloların karşılaştırılması, ertelenmiş vergi borcu ve yükümlülükleri durumu, mali mevzuata göre yapılan kayıtlar sonucunda işletmelerin ve devletin vergisel borçları ve alacakları karşısındaki durumları ele alınmıştır.

3.2. Uygulamanın Kapsamı

Uygulamaya ilişkin kapsam zaman ve konu bakımından sınırlandırılmıştır. Yukarıda da değinildiği üzere, mali verilere ilişkin tereddütler, uygulama farklılıkları ve yargı kararları gereği tüm inşaat işletmelerinde özellik arz eden bazı hususların incelenmesi ve bu hususların vergi mevzuatları ile genelde TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, özelde ise ilgili diğer standartlar ile karşılaştırılması kapsam dahilindedir.

Çalışmanın kapsamı belirlenirken Konya İlinde faaliyet gösteren inşaat şirketleri yetkilileri, meslek mensubu Yeminli Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler ile alanında uzman kişilerle görüşülerek vergi uygulamaları ve muhasebe standartlarına ilişkin görüş ve öneriler dikkate alınmıştır.

Uygulamada ismini açıklamak istemeyen bir inşaat işiyle uğraşan işletmenin aynı sözleşme sonucunda elde edilen mali veriler ile kâr ve zarar durumu farklı farklı ele alınacaktır. Sözleşme maliyetlerindeki nispet artışlarının kâr ve zararı nasıl etkilediği, bu durumun kurumlar vergisi matrah hesabını nasıl etkilediği açıklanacaktır.

3.3. İnşaat İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler

Uygulamaya konu inşaat işletmesi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında yıllardır yol ve köprü gibi büyük projeler inşa etmektedir. Projelerinden 12 km yol yapım çalışması esas alınarak uygulamaya konu edilmiştir.

3.4. Uygulamanın Sınırlılıkları

Uygulama için Konya İli genelinde çalışmalar yapılmıştır. Çalışma kapsamında şirket yetkilileri, meslek mensupları ve çeşitli ilgililer ile görüşülmüştür. Görüşmeler ve mali verilerin analizi için bilgi temininde aşağıdaki sınırlılıklara rastlanmıştır:

- İşletme sahipleri rekabet koşulları gereği bilgi ve belge düzeni hakkında açıklamalarda bulunmaktan kaçınmışlardır.
- Meslek mensupları vergisel açıdan işletmenin özeli olan bilgi ve belge düzeni hakkında açıklamalarda bulunmaktan kaçınmışlardır.
- Muhasebe ve vergi konusunda yapılan bir araştırma olması, ileriki dönemlerde inceleme konusunda delil olabileceği görüşünden dolayı bazı işletmelerde tedirginlik kaynaklı mali verilerin güven oluşturmadığı kanaatine varılmıştır.
- Bilgi ve belge talep edilen bazı yetkililerin konuya ilişkin görüş ve önerileri alınırken karakterize edilmiş ve olması gereken cevapların verildiği gözlemlenmiştir.
- Ayrıca mali verilere ilişkin gider ve gelir kalemlerine ulaşılmış olup uygulamanın daha iyi ve kolay anlaşılabilmesi açısından sadece kurumlar vergisi hesaplamasında kullanılacak hususlar dikkate alınmıştır. Diğer kayıtlar ve mali veriler kapsam dahilinde değildir.

3.5. Vergi Mevzuatları ve Standartlar Açısından Farklılıkların İncelenmesi

Uygulamada kurumlar vergisi matrah hesabı ve kâr/zarar durumlarının tespiti açısından standartlar ile mevzuat arasındaki farklılaşmalar ele alınmıştır. Diğer kayıtlar ve işletmenin farklı yevmiye kayıtları kapsam dahilinde değildir. Olağan iş akışı şeklinde devam ettiği varsayılmıştır.

3.5.1. İnşaat Sözleşmesinin Sonucunda Kâr Oluşması

X İnşaat A.Ş idare ile imzaladığı yapım sözleşmesi sonucunda sonucunda kâr elde etmiştir. Sözleşmeye ilişkin veriler aşağıdaki gibidir. Veriler neticesinde oluşan kârın vergi mevzuatları ve standartlar açısından değerlendirilmesi ele alınacaktır.

Firma Adı	X İnşaat A.Ş.
Sözleşme Başlangıç Tarihi	01.01.2015
Sözleşme Bitiş Tarihi	31.12.2017
Sözleşme Bedeli	7.000.000 TL
Tahmini Maliyet	5.500.000 TL
2015 Yıl Sonu Maliyeti	2.000.000 TL
2016 Yıl Sonu Maliyeti	2.100.000 TL
2017 Yıl Sonu Maliyeti	1.400.000 TL

X İnşaat A.Ş. 10 km BSK yol yapım işi için ilgili idare ile sözleşme imzalamıştır. İşletmenin kurumlar vergisi açısından durumu esas alındığından diğer işleri olağan bir şekilde devam ettiği varsayımı altında sadece kurumlar vergisi ile ilgili veriler dikkate alınmıştır.

TMS -11 İnşaat Sözleşmeleri standardı gereğince kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibi olup çözümlenmelere kaynakçada yer alan Akın Akbulut' un açıklamaları dikkate alınmıştır:

A-) Muhasebe Standartları gereğince kurumlar vergisi matrahı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Yapım işine ilişkin gelir ve gider hesaplamaları:

	2017*(TL)	2016*(TL)	2015*(TL)
Anlaşma Bedeli	7.000.000	7.000.000	7.000.000
Gerçekleşen Maliyet	1.400.000	2.100.000	2.000.000
Kalan Maliyet	-	1.400.000	3.500.000
TOPLAM MALİYET	5.500.000	5.500.000	5.500.000

Tamamlanma Nispeti	% 26	% 38	% 36
HASILAT	1.820.000	2.660.000	2.520.000
GİDER	1.430.000	2.090.000	1.980.000
KÂR	390.000	570.000	540.000

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı kapsamında inşaat işinin giderleri ve gelirleri tamamlanma oranı nispetinde ele alınarak dönemsel kavramı gereği her mali dönem sonunda muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca çözüm esnasında kullanılan bazı formüller aşağıdaki gibidir:

Tamamlanma Nispeti= Gerçekleşen Maliyet/ Toplam Maliyet

Sözleşme Maliyeti= Tamamlanma Nispeti x Toplam Sözleşme Maliyeti

Sözleşme Geliri= Tamamlanma Nispeti x Toplam Sözleşme Geliri

Dönem Karı= Sözleşme Geliri – Sözleşme Gideri

Kurumlar Vergisi Hesabı= Dönem Karı x % 20

Yıllara göre kurumlar vergisi matrahı hesaplamaları:

YILLAR	KÂR*(TL)	X	K.V Oranı	K.V. TUTARI(*TL)
2015	540.000	x	% 20	108.000
2016	570.000	x	% 20	114.000
2017	390.000	x	% 20	78.000

TMS- 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına uygun dönem sonu muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibi olmalıdır:

2015 yılı mali döneme ilişkin ertelenmiş vergi ile ilgili yevmiye kaydı:

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ*(TL)	ALACAK*(TL)
31.12.2015	Bankalar Hizmet Maliyeti Ert. Vergi Gideri	2.520.000 1.980.000 108.000	
	Yurtiçi Satışlar Diğer Stoklar Ert. Vergi Borcu		2.520.000 1.980.000 108.000

2016 yılı mali döneme ilişkin ertelenmiş vergi ile ilgili yevmiye kaydı:

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ*(TL)	ALACAK*(TL)
31.12.2016	Bankalar Hizmet Maliyeti Ert. Vergi Gideri	2.660.600 2.090.000 110.000	
	Yurtiçi Satışlar Diğer Stoklar Ert. Vergi Borcu		2.660.600 2.090.000 110.000

2017 yılı mali döneme ilişkin ertelenmiş vergi ile ilgili yevmiye kaydı:

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ*(TL)	ALACAK*(TL)
31.12.2017	Bankalar Hizmet Maliyeti Ert. Vergi Gideri	1.820.000 1.430.00 78.000	
	Yurtiçi Satışlar Diğer Stoklar Ert. Vergi Borcu		1.820.000 1.430.00 78.000

Muhasebe standartları esas alınarak yapılan yevmiye kayıtları sonucunda oluşan matrahlar ertelenmiş vergi borcunun konusu oluşturmaktadır. Bu durum mali mevzuatlara göre yapılan muhasebe kayıtlarında karşımıza çıkmamaktadır.

X İnşaat A.Ş.' nin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardına uygun kayıtlar sonucunda yıllara göre ortaya çıkan bilançoları aşağıdaki gibidir. Bilanço

hesaplarında konunun daha iyi anlaşılması ve karışıklığa sebep olmaması açısından sadece ilgili hesaplar kullanılmıştır:

2015 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem*(TL)	PASİF	Cari Dönem*(TL)
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	108.000
2-İnşaat Maliyetleri	1.980.000	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	2.520.000	1.Dönem Net Kârı	540.000
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	
5-Peşin Ödenen Vergiler			
TOPLAM		TOPLAM	

Bilançoda ilgili yıla ait katlanılan maliyetler, karşılığında elde edilen hakediş bedelleri, vergi ve kâr durumları esas alınmıştır. Böylece farklılık teşkil eden ana kalemlere dikkat çekilmiştir.

2016 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem*(TL)	PASİF	Cari Dönem*(TL)
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	110.000
2-İnşaat Maliyetleri	2.090.000	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	2.660.000	1.Dönem Net Kârı	570.000
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	
5-Peşin Ödenen Vergiler		1.Geçmiş Yıl Karları	540.000
TOPLAM		TOPLAM	

Bilançoda ilgili yıla ait katlanılan maliyetler, karşılığında elde edilen hakediş bedelleri, vergi ve kâr durumları esas alınmıştır. Böylece farklılık teşkil eden ana kalemlere dikkat çekilmiştir.

Bu uygulama ile her mali dönem sonunda ilgili işe ilişkin işletmenin mali verilerinin nasıl etkilendiği açıklanmıştır. Sonuç kısmında farklılıkların yarattığı nispetler ölçütünde açıklamalar zenginleştirilecektir.

2017 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem*(TL)	PASİF	Cari Dönem*(TL)
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	78.000
2-İnşaat Maliyetleri	1.430.000	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	1.820.000	1.Dönem Net Kârı	390.000
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	
5-Peşin Ödenen Vergiler		1.Geçmiş Yıl Karları	570.000
TOPLAM		TOPLAM	

Bilançoda ilgili yıla ait katlanılan maliyetler, karşılığında elde edilen hakkediş bedelleri, vergi ve kâr durumları esas alınmıştır. Böylece farklılık teşkil eden ana kalemlere dikkat çekilmiştir.

X İnşaat A.Ş.' nin Yıllara Göre Karşılaştırmalı Gelir Tabloları:

	2015*(TL)	2016*(TL)	2017*(TL)	TOPLAM
Yurtiçi Satışlar	2.520.000	2.660.000	1.820.000	7.000.000
-Satılan Hiz. Mal.	1.980.000	2.090.000	1.430.000	5.500.000
Brüt Satış K/Z	540.000	570.000	390.000	1.500.000
-Faaliyet Giderleri	-	-	-	-
Faaliyet K/Z	540.000	570.000	390.000	1.500.000
Diğer F.Olağan G.K.	-	-	-	-
-Diğer F.Olağan G.Z.	-	-	-	-
-Finansman Giderleri	-	-	-	-
Olağan K/Z	540.000	570.000	390.000	1.500.000
Olağandışı G/K	-	-	-	-
-Olağandışı G/Z	-	-	-	-
Dönem K/Z	540.000	570.000	390.000	1.500.000
-Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karş.	108.000	114.000	78.000	300.000
DÖNEM NET KÂR	432.000	456.000	312.000	1.200.000

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve ilgili muhasebe standartları uyarınca gerçekleştirilen muhasebe kayıtları sonrasında oluşan gelir tabloları yukarıdaki gibi karşılaştırmalı olarak verilerek mali veri analizde kaynak teşkil etmektedir.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Karlılık ve Vergi Durumu

	2015*(TL)	2016*(TL)	2017*(TL)
SATIŞ TOPLAM	2.520.000	2.660.000	1.820.000
MALİYET TOPLAM	1.980.000	2.090.000	1.430.000
BRÜT KÂR	540.000	570.000	390.000
BRÜT KÂR MARJİ	% 22	%22	%22
VERGİ	108.000	114.000	78.000

**Peşin vergiler ihmal edilmiştir.*

B-) Vergi mevzuatları gereğince kurumlar vergisi matrahı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Yukarıdaki veriler vergi mevzuatları gereğince incelendiği zaman mevzuatlarımız yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelirin ve giderin işin tamamlandığı yıl sonunda muhasebeleştirilerek kurumlar vergisinin hesaplanmasını öngörmektedir.

	2017*(TL)	2016*(TL)	2015*(TL)
Anlaşma Bedeli	7.000.000	7.000.000	7.000.000
TOPLAM HASILAT	7.000.000	-	-
Gerçekleşen Maliyet	5.500.000	-	-
Kalan Maliyet	-	-	-
TOPLAM MALİYET	5.500.000	-	-
Tamamlanma Nispeti	-	-	-
HASILAT	7.000.000	-	-
GİDER	5.500.000	-	-
KÂR	1.500.000	-	-

KVK. Gereği işin bittiği yıl esas alınarak kurumlar vergisi hesabı:

YILLAR	KÂR*(TL)	X	K.V Oranı	K.V. TUTARI*(TL)
2015	-	x	% 20	-
2016	-	x	% 20	-
2017	1.500.000	x	% 20	300.000

Vergi mevzuatları gereği ve Tek Düzen Hesap Planı esas alınarak aşağıdaki muhasebe kayıtları gerçekleştirilecektir. Bu kayıtlardan devam edilmek suretiyle kurumlar vergisi matrahı ve vergi bedeli hesaplanacaktır. Uygulamanın daha net anlaşılması açısından diğer yevmiye kayıtları ele alınmamıştır. Dönem sonunda ve işin bittiği yıl sonunda yapılacak muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Ayrıca aşağıdaki kayıtlar vergi mevzuatları esas alınarak oluşturulduğundan Tek Düzen Hesap Planı muhasebe hesapları kullanılmıştır.

2015 yılı mali döneme ilişkin yevmiye kaydı:

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ*(TL)	ALACAK*(TL)
31.12.2015	102-Bankalar 170-Y.Y.İ.O.M	2.520.000 1.980.000	
	350-Y.Y.İ.O.H 000-İlgili Hesap		2.520.000 1.980.000

2016 yılı mali döneme ilişkin yevmiye kaydı:

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ*(TL)	ALACAK*(TL)
31.12.2016	102-Bankalar 170-Y.Y.İ.O.M	2.090.000 2.660.000	
	350-Y.Y.İ.O.H 000-İlgili Hesap		2.090.000 2.660.000

İşin bittiği yıl sonu yevmiye kayıtları:

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ*(TL)	ALACAK*(TL)
31.12.2017	102-Bankalar 350-Y.Y.İ.O.H 622-Satılan Hizm. Mal.	1.820.000 5.180.000 5.500.000	
	170-Y.Y.İ.O.M 600-Y.İç SATIŞLAR		5.500.000 7.000.000

Yukarıdaki yevmiye kaydında işin bittiği yıl ilgili hesaplar kapatılmıştır. Vergi mevzuatları ile standartlar bu noktada farklılık göstermektedir.

2015 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem	PASİF	Cari Dönem
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-
2-İnşaat Maliyetleri	-	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	-	1.Dönem Net Kârı	-
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	
5-Peşin Ödenen Vergiler			
TOPLAM		TOPLAM	

2016 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem	PASİF	Cari Dönem
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-
2-İnşaat Maliyetleri	-	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	-	1.Dönem Net Kârı	-
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	
5-Peşin Ödenen Vergiler		1.Geçmiş Yıl Karları	-
TOPLAM		TOPLAM	

2017 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem*(TL)	PASİF	Cari Dönem*(TL)
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-
2-İnşaat Maliyetleri	5.500.000	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	7.000.000	1.Dönem Net Kârı	300.000
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	-
5-Peşin Ödenen Vergiler		1.Geçmiş Yıl Karları	-
TOPLAM		TOPLAM	

2015 ve 2016 yılı mali raporlarında işin tamamlanmadığından ilgili işin mali sonuçlara etki etmemesi durumu dikkate alınarak bilançolarda herhangi bir değişiklik gösterilmemiştir. Fakat 2017 yılı itibariyle iş nihayete erdiğinden ilgili işe ilişkin verilen son yıl bilançosunda dikkate alınmıştır. Böylece işin bitmediği yıllarda sanki işletmenin mali verilerinin etkilenmediği ancak işin bittiği yıl etkilendiği anlaşılabilir. Fakat işin özünde işletmenin yaptığı ihale ile ilgili olarak her sene mali durumunun etkilenmesinin açıklanmasıdır.

X İnşaat A.Ş.' nin Yıllara Göre Gelir Tabloları:

	2015*(TL)	2016*(TL)	2017*(TL)	TOPLAM
Yurtiçi Satışlar	-	-	7.000.000	7.000.000
-Satılan Hiz. Mal.	-	-	5.500.000	5.500.000
Brüt Satış K/Z	-	-	1.500.000	1.500.000
-Faaliyet Giderleri	-	-	-	-
Faaliyet K/Z	-	-	1.500.000	1.500.000
Diğer F.Olağan G.K.	-	-	-	-
-Diğer F.Olağan G.Z.	-	-	-	-
-Finansman Giderleri	-	-	-	-
Olağan K/Z	-	-	1.500.000	1.500.000
Olağandışı G/K	-	-	-	-
-Olağandışı G/Z	-	-	-	-
Dönem K/Z	-	-	1.500.000	1.500.000
-Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karş.	-	-	300.000	300.000
DÖNEM NET KARI			1.200.000	1.200.000

Vergi mevzuatlarımızın yukarıda belirtilen ilgili maddeleri gereğince dönem net karı ve sonucunda ulaşılabacak kurumlar vergisi matrahı ve bedel işin bittiği dönem sonunda hesaplanarak muhasebeleştirilmektedir.

Vergi Mevzuatları Kapsamında Kârlılık ve Vergi Durumu:

	2015	2016	2017*(TL)
SATIŞ TOPLAM	-	-	7.000.000
MALİYET TOPLAM	-	-	5.500.000
BRÜT KÂR	-	-	1.500.000
BRÜT KÂR MARJI	-	-	% 22
VERGİ	-	-	300.000

**Peşin vergiler ihmal edilmiştir.*

Muhasebe standartları ve vergi mevzuatlarının vergi matrahı hesabında dönemsellik ve işin bittiği yıl esas alınarak hesaplama yapıldığından vergi mevzuatlarına göre devletin paranın zaman değerinden kaynaklı vergi kaybı aşağıda şekilde hesaplanmıştır.

Gelecek Değer = Anapara x (1+Faiz Oranı)^{Vade}

	2015*(TL)	2016*(TL)	2017*(TL)
Vergi Tutarı	108.000	114.000	78.000
Gelecek Değeri*	128.315	124.260	78.000
Kayıp	20.315	10.260	-
TOPLAM		30.575	

**Gelecek değer hesaplamasında işin bittiği yıl kadar vade hesaplanmış olup faiz oranı olarak da kanuni faiz nispeti olan % 9 esas alınmıştır.*

Yukarıdaki hesaplamada standartlar çerçevesinde yapılan kayıtlar ve beyan edilen matrahlar üzerinden bedeller belirlenmiştir. Vergi mevzuatlarımız gereğince vergi hesaplamaları işin bittiği yıl yapılmasından dolayı devlet paranın zaman değerinden kaynaklı olarak vergi kaybı yaşamaktadır. Yukarıdaki bedel orta ölçekli bir işletmeden yaşanan kayıptır. İnşaat sektörünün büyüklüğü ve projelerin kapsamı dikkate alındığından Türk devleti her sene milyarlarca lira kayıp yaşamaktadır.

3.5.2. İnşaat Sözleşmesinin Sonucunda Zarar Oluşması

Bu bölümde X İnşaat A.Ş. imzalanan inşaat sözleşmesi sonucunda zarar elde etmiştir. Bu zararın vergi mevzuatları ve standartlar açısından değerlendirilmesi ele alınacaktır.

Firma Adı	X İnşaat A.Ş.
Sözleşme Başlangıç Tarihi	01.01.2015
Sözleşme Bitiş Tarihi	31.12.2017
Sözleşme Bedeli	7.000.000 TL
Tahmini Maliyet	5.500.000 TL
Sözleşme Sonu Gerçekleşen Maliyet	7.500.000 TL
2015 Yıl Sonu Maliyeti	2.000.000 TL
2016 Yıl Sonu Maliyeti	2.500.000 TL
2017 Yıl Sonu Maliyeti	3.000.000 TL

X İnşaat A.Ş. 10 km BSK yol yapım işi için ilgili idare ile sözleşme imzalamıştır. Sözleşme başlangıcında öngörülemeyen girdi fiyatlarındaki artışlar sebebi ile sözleşme sonunda zarar oluşmuştur.

A-) Muhasebe standartları gereğince aşağıdaki hesaplamalar ve kayıtlar yapılmaktadır:

TMS -11 İnşaat Sözleşmeleri standardı gereğince kurumlar vergisi matrahı aşağıdaki gibidir :

	2017*(TL)	2016*(TL)	2015*(TL)
Anlaşma Bedeli	7.000.000	7.000.000	7.000.000
Gerçekleşen Maliyet	3.000.000	2.500.000	2.000.000
Kalan Maliyet	-	3.000.000	5.500.000
TOPLAM MALİYET	7.500.000	7.500.000	7.500.000
Tamamlanma Nispeti	% 40	% 34	% 26
HASILAT	2.800.000	2.380.000	1.820.000
GİDER	3.000.000	2.550.000	1.950.000
ZARAR	200.000	170.000	130.000

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı kapsamında inşaat işinin giderleri ve gelirleri tamamlanma oranı nispetinde ele alınarak dönemsellik kavramı gereği her mali dönem sonunda muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca tamamlanma nispeti aşağıdaki formül ile hesaplanmaktadır:

$$\text{Tamamlanma Nispeti} = \text{Gerçekleşen Maliyet} / \text{Toplam Maliyet}$$

YILLAR	ZARAR	X	K.V Oranı	K.V. TUTARI
2015	-	x	% 20	-
2016	-	x	% 20	-
2017	-	x	% 20	-

TMS- 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına uygun dönem sonu muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibi olmalıdır. Uygulamada kolaylık olması ve yukarıdaki açıklamalarda detay verildiğinden bura aşamada sadece son dönem muhasebe kayıtları verilecektir.

Ayrıca bu bölümde TMS-12 Gelir Vergileri Standardı ile TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı bilgilerinden yararlanılmıştır.

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ*(TL)	ALACAK*(TL)
31.12.2017	102-Bankalar	7.000.000	
	000-Hizmet Maliyetleri	7.500.000	
	000-Diğer Giderler		
	000-Ertelenmiş Vergi	500.000	
	Varlığı	100.000	
	000-Karşılıklar		
	000-Yurtiçi Satış		7.000.000
	000-Diğer Stoklar		7.500.000
	000-Ertelenmiş Vergi		500.000
	Geliri		100.000

2015 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem*(TL)	PASİF	Cari Dönem*(TL)
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Varlığı	26.000
2-İnşaat Maliyetleri	1.950.000	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	1.820.000	1.Dönem Net Kârı	
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	130.000
5-Peşin Ödenen Vergiler		1.Geçmiş Yıl Zararı	
TOPLAM		TOPLAM	

2016 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem*(TL)	PASİF	Cari Dönem*(TL)
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Varlığı	34.000
2-İnşaat Maliyetleri	2.550.000	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	2.380.000	1.Dönem Net Kârı	
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	170.000
5-Peşin Ödenen Vergiler		1.Geçmiş Yıl Zararı	130.000
TOPLAM		TOPLAM	

2017 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem*(TL)	PASİF	Cari Dönem*(TL)
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Varlığı	40.000
2-İnşaat Maliyetleri	3.000.000	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	2.800.000	1.Dönem Net Kârı	
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	200.000
5-Peşin Ödenen Vergiler		1.Geçmiş Yıl Zararı	170.000
TOPLAM		TOPLAM	

X İnşaat A.Ş.' nin Yıllara Göre Karşılaştırmalı Gelir Tabloları

	2015*(TL)	2016*(TL)	2017*(TL)	TOPLAM
Yurtiçi Satışlar	1.820.000	2.380.000	2.800.000	7.000.000
-Satılan Hizmet Mal.	1.950.000	2.550.000	3.000.000	7.500.000
Brüt Satış K/Z	-130.000	-170.000	-200.000	-500.000
-Faaliyet Giderleri	-	-	-	-
Faaliyet K/Z	-130.000	-170.000	-200.000	-500.000
Diğer F.Olağan G.K.	-	-	-	-
-Diğer F.Olağan G.Z.	-	-	-	-
-Finansman Giderleri	-	-	-	-
Olağan K/Z	-130.000	-170.000	-200.000	-500.000
Olağandışı G/K	-	-	-	-
-Olağandışı G/Z	-	-	-	-
Dönem K/Z	-130.000	-170.000	-200.000	-500.000
-Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karş.	-26.000	-34.000	-40.000	-100.000
DÖNEM NET ZARARI	-104.000	-136.000	-160.000	-400.000

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Zarar Oranı ve Vergi Durumu:

	2015*(TL)	2016*(TL)	2017*(TL)
SATIŞ TOPLAM	1.820.000	2.380.000	2.800.000
MALİYET TOPLAM	1.950.000	2.550.000	3.000.000
ZARAR	-130.000	-170.000	-200.000
ZARAR ORANI	% 7	% 7	% 7
VERGİ DURUMU *	-26.000	-34.000	-40.000

**Peşin vergiler ihmal edilmiştir.*

B-) Vergi mevzuatları gereğince aşağıdaki hesaplamalar ve kayıtlar yapılmaktadır:

Yukarıdaki veriler vergi mevzuatları gereğince incelendiği zaman mevzuatlarımız yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelirin ve giderim için

tamamlandığı yılsonunda muhasebeleştirilerek kurumlar vergisinin hesaplanmasını öngörmektedir.

	2017*(TL)	2016*(TL)	2015*(TL)
Anlaşma Bedeli	7.000.000	7.000.000	7.000.000
TOPLAM HASILAT	7.000.000	-	-
Gerçekleşen Maliyet	7.500.000	-	-
Kalan Maliyet	-	-	-
TOPLAM MALİYET	7.500.000	-	-
Tamamlanma Nispeti	-	-	-
HASILAT	7.000.000	-	-
GİDER	7.500.000	-	-
ZARAR(-)	500.000	-	-

Kurumlar Vergisi Matrahında İndirilerek Zarar Matrahı:

YILLAR	ZARAR*(TL)	X	K.V Oranı	K.V. TUTARI*(TL)
2015	-	x	% 20	-
2016	-	x	% 20	-
2017	500.000	x	% 20	-

Vergi mevzuatlarına göre dönem sonu muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibi olmalıdır. Yukarıda detaylı dönem sonu kayıtları verildiğinden bu aşamada sadece son yıl muhasebe kaydına yer verilecektir.

TARİH	AÇIKLAMA	BORÇ*(TL)	ALACAK*(TL)
31.12.2017	102-Bankalar 170-Y.Y.İ.O.H	7.000.000 7.500.000	
	350-Y.Y.İ.O.H 000-İlgili Hesaplar		7.000.000 7.500.000

2015 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem*(TL)	PASİF	Cari Dönem*(TL)
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Varlığı	-
2-İnşaat Maliyetleri	-	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	-	1.Dönem Net Kârı	
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	-
5-Peşin Ödenen Vergiler			
TOPLAM		TOPLAM	

2016 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem*(TL)	PASİF	Cari Dönem*(TL)
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Varlığı	-
2-İnşaat Maliyetleri	-	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler		1.Dönem Net Kârı	
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	-
5-Peşin Ödenen Vergiler		1.Geçmiş Yıl Karları	-
TOPLAM		TOPLAM	

2017 Yılı Bilançosu:

AKTİF	Cari Dönem*(TL)	PASİF	Cari Dönem*(TL)
I.Dönen Varlık		IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	
F- Y.Y. İ.O. M.		3.Ertelenmiş Vergi Varlığı	-100.000
2-İnşaat Maliyetleri	7.500.000	V.Özkaynak	
3-Hakedişe Bağlı Gelirler	7.000.000	1.Dönem Net Kârı	
II.Duran Varlıklar		2.Dönem Net Zararı	-400.000
5-Peşin Ödenen Vergiler		1.Geçmiş Yıl Karları	-
TOPLAM		TOPLAM	

X İnşaat A.Ş.' nin Yıllara Göre Karşılaştırmalı Gelir Tabloları:

	2015*(TL)	2016*(TL)	2017*(TL)	TOPLAM
Yurtiçi Satışlar	-	-	7.000.000	7.000.000
-Satılan Hizmet Mal.	-	-	7.500.000	7.500.000
Brüt Satış K/Z	-	-	-500.000	-500.000
-Faaliyet Giderleri	-	-	-	-
Faaliyet K/Z	-	-	-500.000	-500.000
Diğer F.Olağan G.K.	-	-	-	-
-Diğer F.Olağan G.Z.	-	-	-	-
-Finansman Giderleri	-	-	-	-
Olağan K/Z	-	-	-500.000	-500.000
Olağandışı G/K	-	-	-	-
-Olağandışı G/Z	-	-	-	-
Dönem K/Z	-	-	-500.000	-500.000
-Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karş.	-	-	-100.000	-100.000
DÖNEM NET ZARARI			-400.000	-400.000

Vergi mevzuatları ile standartlar kârın beyan edilmesi ve matraha dahil edilmesi hususunda farklılaştığı gibi zararın da beyanı noktasında farklılaşmaktadırlar. Mevzuatlar inşaat ve onarım işinin nihayete ermesinden sonra oluşacak zarar durumunu son yıl beyan edilmesini talep etmektedir.

Vergi Mevzuatları Kapsamında Zarar Oranı ve Vergi Durumu:

	2015	2016	2017*(TL)
SATIŞ TOPLAM	-	-	7.000.000
MALİYET TOPLAM	-	-	7.500.000
ZARAR	-	-	-500.000
ZARAR ORANI	-	-	% 7
VERGİ DURUMU *	-	-	-100.000

**Peşin vergiler ihmal edilmiştir.*

Aşağıdaki tabloda ise işletmenin zarar etmesi durumunda bu zararı her yıl beyan edememesinden ve paranın zaman değerinden kaynaklı ilave kayıp hesaplanacaktır.

$$\text{Gelecek Değer} = \text{Anapara} \times (1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{Vade}}$$

	2015*(TL)	2016*(TL)	2017*(TL)
Zarar Tutarı	130.000	170.000	200.000
Gelecek Değeri*	154.453	185.300	-
Kayıp	-24.453	-15.300	-
TOPLAM	-39.753		

*Gelecek değer hesaplamasında işin bittiği yıl kadar vade hesaplanmış olup faiz oranı olarak da kanuni faiz nispeti olan % 9 esas alınmıştır.

Yukarıdaki hesaplamada standartlar çerçevesinde yapılan kayıtlar ve beyan edilen matrahlar üzerinden bedeller belirlenmiştir. Vergi mevzuatlarımız gereğince vergi hesaplamaları işin bittiği yıl yapılmasından dolayı olası zarar durumunda işletmeler vergi mevzuatları gereği bu zarar bedellerini işin bittiği yıl beyan etmek zorunda olduklarından paranın zaman değerinden kaynaklı olarak indirimlerden yararlanamadıkları için ilave zarara uğramaktadırlar.

3.5.2. Genel Olarak Farklılıklar

Yukarıdaki bölümde kurumlar vergisi hesabıyla ilgili açıklamalar yapılmıştı. Bu aşamada ise sözel farklılıklar tablo ile verilecektir.

Vergi Mevzuatları	Muhasebe Standartları
Stoklar, satın alma ve üretim maliyetleri ile değerlendirilir.	Stoklar, değerlendirme günündeki maliyet bedeline göre satılabilir veya yeniden satın alınan fiyatta azalma tespit ediliyorsa düşük olanla değerlendirilir.
Yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir ve gider işin bittiği yıl raporlanır.	Yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir ve gider tamamlanma oranı esas alınarak her yıl raporlanır.
Vade farkı, kur farkı ve faizler dönem sonuna kadar maliyete dahil edilir.	Vade farkı, kur farkı ve faizler maliyete dahil edilmez, gider olarak kaydedilir.
Sadece ilgili yıl vergi durumu hesaplanır.	Dönem farkından kaynaklı vergi durumu yani ertelenmiş vergi de hesaplanır.
Kıst amortisman sadece binek otolarda hesaplanır.	Kıst amortisman diğer varlıklarda da hesaplanır.
Hizmetin ifası sonucu hasılat gerçekleşmiştir.	Hizmet ifası gerçekleşip ödeme yapılıncaya hasılat gerçekleşir.
<i>Çalışmanın içeriğindeki hususlara ilişkin farklılıklara değinilmiştir.</i>	

SONUÇ ve ÖNERİLER

Literatürde inşaat işleri özel inşaatlar ve taahhüt şeklide yapılan inşaat olarak ayırma tabi tutulmaktadırlar. Türk hukuk sisteminde ise çeşitli kanunların inşaatlara ilişkin çeşitli tanımlar mevcuttur. Yap-sat şeklinde yada kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında da ele alınan özel inşaat sözleşmeleri genellikle bir mali dönemde sonuçlandırıldığından yıllara yaygın inşaat işleri kapsamında değerlendirilmezler. Fakat taahhüt şeklinde inşa edilen özellikle kapsamlı projeler (yol, köprü, baraj, büyük konut ve iş yerleri projeleri) genellikle bir mali dönemde sonuçlandırılmadığından yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilmektedirler.

Türk vergi mevzuatları gereğince yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, işin yapısından kaynaklanan sebeplerden dolayı farklı vergi uygulamalarına tabi olmuştur. Muhasebe ve vergi uygulamaları sıklıkla değiştirilmiş, muhasebe yetkilileri arasındaki içtihat farklılıklarının ortadan kaldırılabilmesi için yönetmelik ve muktezalar ile birliktelik oluşturulmaya çalışılmıştır. Fakat çalışmanın önceki bölümlerinde de aktarıldığı üzere vergi idaresi ve Danıştay bile bazı hususlarda farklı görüşlere sahip olmuşlardır.

Öte yandan dünyada gelişim gösteren finansal piyasaların durumu, yatırımcıların ortak bir finansal raporlama diline ihtiyaç duymaları muhasebe ve finansal raporlara standartlarının doğuşuna zemin hazırlamıştır. Ülkemizde de bu ortak finansal dile uyum çalışmaları özellikle Avrupa Birliği sürecinde hız kazanmıştır. Son Ticaret Kanunu ile muhasebe standartlarının kademeli olarak uygulanmasına başlanmıştır. Nitekim muhasebe standartlarından TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı da özellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde etkili olmuştur.

Türk vergi mevzuatları ve standartlar uygulamada birçok farklılık göstermektedir. Geçmiş dönemlerde ve gelecekte de devam etmesi muhtemel uyumlaştırma çalışmaları olacak olsa da yıllara yaygın inşaat işinin yapısından kaynaklı farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada uygulama olarak idareden ihale usulüyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilen yol yapım ihalesine ilişkin mali durum incelemesi yapılmıştır. Uygulama esnasında işletmenin idareden aldığı iş neticesinde kâr elde etme durumuna bağlı olarak kurumlar vergisi hesabı hem vergi mevzuatlarımız hem de muhasebe standartları çerçevesinde ele alınmıştır. Ayrıca işletmenin işle ilgili öngörülemeyen sebeplerden kaynaklı oluşacak zarar durumun da ele alınmıştır.

Vergi mevzuatlarımız gereği yapım işine ilişkin gelir ve gider muhasebeleştirilmesi için bittiği yıl kati suretle yapılmaktadır. Yani mevzuatlar tamamlanmış sözleşme yöntemini tercih etmektedir. Fakat TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, mevzuatımızdan farklı olarak tamamlanma yüzdesi yöntemini tercih ederek işin devam ettiği yıllar boyunca ilgili dönemlerde hesaplanan gelir ve giderin ilgili dönemlerde aktarılmasını talep etmektedir. Bu durumda işin 2015 yılında başlayıp 2017 yılında nihayete erdiği bilindiğinden standartlara göre her yıl gelir ve gider hesaplarına göre kurumlar vergisi matrahı ve karlılık oranı oluşacaktır.

Uygulama verilerine ve sonuçlarına ilişkin olarak;

- Standart uygulamasına göre üç yıllık projeksiyonda tamamlanma oranı dikkate alındığından işletme her yıl % 22 oranında kâr elde etmiştir. Mevzuatlarımız gereği değerlendirildiğinden gelir ve gider işin bittiği yıl mali tablolara aktarıldığından sadece 2017 yılında % 22 oranında kâr ettiği görülmüştür. Geçmiş yıllarda kâr oranına ilişkin herhangi bir veriye ulaşmak mümkün değildir.
- Kurumlar vergisi hesabında standartlar gereği elde edilen kazançlar nispetinde 2015, 2016 ve 2017 yıllarında ödenecek kurumlar vergisi sırasıyla 108.000 TL, 114.000 TL ve 78.000 TL olarak toplamda 300.000 TL değerinde bir vergi değeri oluşmaktadır. Vergi mevzuatlarımız gereği hesaplanan kurumlar vergisi sadece 2017 yılında 300.000 TL olacaktır. Burada mevzuatlara göre kurumlar vergisi hesabında paranın zaman değerinden kaynaklı devletin vergi kaybı oluşacaktır. Bu kayıp açıklamalar

kısmında hesap edilmiştir. Özetle tahsil edilecek vergi bedeli standartlara ve mevzuatlara göre aynı olmuş olsa da paranın zaman değerinden kaynaklı olarak vergi kaybı oluşmuştur.

- Gelir tablosu ve bilançolar incelendiği zaman ise vergi mevzuatlarına göre hazırlanan raporlarda 2015 ve 2016 yılına ilişkin o işle ilgili yıllara göre analiz yapma imkanı bulunmamaktadır. Fakat muhasebe standartlarına uygun düzenlenen mali tablolarda yapım işinin devam ettiği yıllar boyunca karşılaştırmalı analiz yapma imkanı mevcuttur.
- İnşaat sözleşmesi sonucunda kâr elde edilmesinde muhasebe standartları ve vergi mevzuatları açısından vergi kaybı, karlılık oranlarının karşılaştırılamaması, finansal raporlarda işin tamamlanmadığı yıllara ilişkin verilerin bulunmaması ve kurumlar vergisi matrahı açısından farklılıklar bulunduğu gibi sözleşme sonucunda zarar oluşması halinde de birtakım farklılıklar oluşacaktır.
- Uygulamada işletmenin işin niteliğinden kaynaklanan fakat tahmin edemediği sebeplerden dolayı yaklaşık % 70 maliyet artışı sonucunda oluşacak finansal bilgiler ele alınmıştır.
- İşletmenin zarar etmesi durumunda muhasebe standartları bu zararın ilgili yıl finansal raporlarında aktarılmasını talep ederken vergi mevzuatları işin bittiği yılda raporlamasını hüküm altına almıştır. Oysa standartlar gereği mali verilerin analizinde tamamlanma oranları nispetinde 2015, 2016 ve 2017 yılları için her sene % 7 zarar oranı tespit edilmektedir. Mevzuatlarımız gereği değerlendirildiğinde ise gelir ve gider işin bittiği yıl mali tablolara aktarıldığından sadece 2017 yılında % 7 oranında zarar ettiği görülmüştür. Geçmiş yıllarda kâr oranına ilişkin herhangi bir veriye ulaşmak mümkün değildir.
- Standartlar çerçevesinde değerlendirildiğinde 2015, 2016 ve 2017 yıllarında sırasıyla 130.000 TL, 170.000 TL ve 200.000 TL olarak toplamda 500.000 TL değerinde bir zarar meydana gelmiştir. Vergi mevzuatlarımız gereği hesaplanan bu zarar sadece 2017 yılında 500.000 TL olarak kayıt altına alınacaktır. Burada mevzuatlara göre işletmenin ilgili yıllardaki zararlarını

beyan edememesinden dolayı kayıp yaşayacaktır. Bu kayıp açıklamalar kısmında hesap edilmiştir. Özetle işletme mevzuatlara göre zararını ilgili yıllarda beyan edemediğinden zaman değerinden kaynaklı ilave zarara katlanmak zorunda kalmıştır.

TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının ilişkili olduğu bazı muhasebe standartları da incelenmişti. Çalışmanın devamında incelenen farklılıklara ilişkin olarak;

- Vergi mevzuatlarımıza göre vade farkı, kur farkı ve faiz gibi hususlar dönem sonuna kadar maliyete eklenebilirken muhasebe standartları gereği bu kalemler gider olarak kayıt altına alınmaktadırlar. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin temel üretim girdileri ithal ve maliyet bedeli yüksek girdilerdir. Bu durum dikkate alındığında kur farkı ve vade farklarının oluşması çok muhtemeldir. Oluşan farkların maliyete eklenmesi raporlamada yanlış yorumlara sebep olacaktır.
- Vergi mevzuatlarına göre hasılatın gerçekleşme anı olarak hizmet ifasının işaret edilmesi esasında hasılatın ölçümüne ilişkin tereddütler oluşturmaktadır. İnşaat işletmelerinde işin doğasından kaynaklı büyük yatırım projelerindeki hasılat bedelleri de yüksek oranda olması ve bu hasılatın güvenilirliğinin tereddüt oluşturması gerek yatırımcılar gerekse de maliye ilgilileri açısından sorun teşkil etmektedir.
- Vergi mevzuatlarına göre vergi matrahı hesabı ve kâr durumunda ödenecek verginin işin bittiği yıl beyan edilerek tahsil edilmesi ertelenmiş vergi varlığı/ yükümlülüğü hususlarını dikkate almadığından işletmenin finansal raporlarında gerçekçi verilerin oluşmasına engel olmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan işletmelerin muhasebe standartlarını kullanarak oluşturacakları finansal raporlarda sektör daha gerçekçi, şeffaf, karşılaştırılabilir ve gerek yatırımcılar gerekse maliye ilgilileri açısından daha güvenilir raporları sahip olacaktır. Bu durum gerek sektörün gerekse de ülke ekonomisinin büyümesi açısından pozitif etki yaratacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akbulut, A. (2015). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları (Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı)*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Akbulut, A., Uygun, R. (2017). *VUK Değerleme Hükümleri ve TDHP Esas Alınarak Hazırlanan Finansal Tabloların TMS/TFRS ve BOBİ-FRS' YE Uyumlu Hale Getirilmesi (Konferans Notları)*. Ankara: Ankamat Matbaacılık.

Akdoğan N. ve Sevilengül O. (2007). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Alagöz, Ali (2008). *Türkiye' de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri*. Ankara: Nobel Basımevi.

Büyükmirza, Kamil (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çankaya, İslam (2003). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Baran Ofset.

Demir, Erol (2017). *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi (Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları)*.

Kızıl, A., Fidan, M.M., Kızıl, C., Keskin, İ., (2016). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı)*. İstanbul: Der Yayınları.

Kızılot, Şükrü. (1998). *KDV Kanunu ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Kızılot, Şükrü. (2010). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Kızılot, Şükrü (2012). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Kocabaş, Arzu (2006). *Kentsel Dönüşüm (Yenileş(tir)me): İngiltere Deneyimi ve Türkiye' deki Deneyimler*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.

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

Özbalcı, Yılmaz (2002). *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayınları.

Şavlı, Tuba (2014). *Kamu Gözetim Kurumu' nun Finansl Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Şenlik, Mehmet (2005). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Şenlik, Mehmet (2007). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Usul, Hayrettin. (2012). *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Usul, Hayrettin (2003). *İnşaat Muhasebesi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No.37.

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

TEZLER

Adiloğlu, Burcu (1991). *İnşaat ve Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akça, Semih. (2016). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları 11 Açısından Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Çalışma. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Büyüktürk, Gönül (2013). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulaması Örneği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Diril, Funda (2010). İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi. *Doktora Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Durna, Ferhat. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ergenç, Ergün (2016). Konut Yapı Kooperatiflerinde Muhasebe Düzeni ve Bir Uygulama, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Gaziantep: Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erşen, Z.K. (2010). TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Afyon: Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kartal, Ali (1991). Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması. *Doktora Tezi*. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Misket, Gökhan (2014). TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebe Uygulamaları. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Okşas, Kadir (2011). Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İnşaat Sektöründe Muhasebe Uygulamaları. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Soslu, A.B. (2015). Türk Vergi Sisteminde Kat (Arsa) Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şanlı, Emrullah Yücel (2015). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Mevcut Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırması ve İnşaat Firmalarına Fayda ve Zararları Hakkında Bir Uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

DERGİLER ve MAKALELER

Alagöz, Ali (2008). TMS: 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi, *Ankara SMMM Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 2, Sayı: 1.

Bilen, C.İ. (2008). Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatların Hüviyet Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-I, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos (188).

Bozdemir, Enver (2014). Küçük Sanayi Siteleri Yapı Kooperatiflerinde Muhasebe Uygulamaları: Bir Küçük Sanayi Sitesinde Örnek Olay Çalışması, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 18.

Çelik, Murat (2009). 2008 Yılında Biten İnşaat ve Onarım İşlerinde Karın Hesaplanması ve Kesilen Tevkifatların Kurumlar Vergisinden Mahsubu, *E-yaklaşım Dergisi*, Sayı 197.

Çatıkkaş, Özcan. (2012). Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinin Vergi Kanunları ve TM-11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” Açısından Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı.12.

Çatıkkaş, Ö., Yener, M.D. (2017). Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. Cilt 39, Sayı: 1.

Ercan, C., Kılınç, E., (...). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 Açısından Değerlendirilmesi, *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergisi*. (...)

İnan, A. (2006). Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme, *Sayıştay Dergisi*, Sayı.60.

Köse, Ömer (2007). Özel İnşaat İşlerinde Özellik Arz Eden Durumlar, *E-Yaklaşım Dergisi*. Sayı:52.

Küçük, M. (2004). Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.275.

Tozan, Celal (2004). ‘‘Konsorsiyumların İhale İle Üstlendikleri İşlerin Tescili ve Asgari İşçilik Tespiti’’, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 136.

Sayarı, Mehmet (2002). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 6.

Şen, Selim. (2007). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri ile Hakediş Bedelleri Hesaplarının Denetim Prosedürü, *E-Yaklaşım*.

Şen, Salim (2009). Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Bağımsız Bölümlerin Maliyet, KDV ve Muhasebe Uygulaması –I, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 198.

Ufuk, M. T. (2007). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.180.

Yereli A.N., Kayalı N., Demirlioğlu, L. (2011). İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E. Dergisi*, Cilt 13, Sayı 3.

KANUN, TEBLİĞİ, YÖNETMELİK ve MAHKEME KARARLARI

Damga Vergisi Kanunu, 01.07.94 Tarihli 11751 No’ lu Resmi Gazete.

Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 Tarihli 10700 No' lu Resmi Gazete.

Kamu İhale Kanunu, 04.01.2002 Tarihli 24648 No.' Lu Resmi Gazete.

Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 Tarihli 18563 No ' lu Resmi Gazete.

Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 Tarihli 26205 No' lu Resmi Gazete.

Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarihli 27846 No' lu Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarihli 10703 – 10705 No' lu Resmi Gazete.

1.Seri No.' Lu *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*, 26.12.1992 Tarihli 21447 No.'lu Mükerrer Resmi Gazete.

91 Seri No' lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 28.02.2004 Tarihli 25387 Nolu Resmi Gazete.

217 Seri No' lu Genel Vergisi Genel Tebliği, 27.12.1998 Tarihli 23566 No' lu Mükerrer Resmi Gazete.

Danıştay 4. Dairesi, 27.03.2003 Tarih ve E.2003/1545, K2003/2569 Sayılı Kararı.

Danıştay 4. Dairesi, 24.09.2002 Tarih ve E.2002/2218, K2002/2974 Sayılı Kararı.

DİĞER ÇEŞİTLİ KAYNAKLAR

(<http://www.kentseldonusumvehukuk.com/apartmanda-kentsel-donusum-sureci> Erişim: 27.02.2018)

(<http://akademidenetim.com/kentsel-donusum-uygulamalari-tesvikler-ve-muhasebe-kayitlari> Erişim: 27.02.1018):

(www.ekonomi.gov.tr.Genel Müteahhitlik Notu, 2016, Erişim: 15.03.2017).

Susmuş, T., Zengin, Y. (2008). İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, XII*, 26-30 Kasım, Kıbrıs



