



T.C. İSTANBUL TİCARET
ÜNİVERSİTESİ

DIŞ TİCARET ENSTİTÜSÜ
WORKING PAPER SERIES

WPS NO/ 58 / 2017-01

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE TAAHHÜT İŞLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI VE TMS -11
İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA

Merve ERKOYUNCU*

Gülsüm Müzeyyen PELİSTER**

* merveerkoyuncu@hotmail.com; İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı Öğrencisi

** gulsum34@gmail.com; İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı Öğrencisi

Özet

Gayri Milli Safi Hasıla içerisindeki payı yaklaşık % 33 olan inşaat sektörü ekonomimizde önemli bir yere sahiptir. Ekonomimizde önemli bir yeri olan inşaat sektörünün genellikle yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi olarak karşımıza çıkması özel bir vergilendirme rejiminin oluşturulması konusunda mecbur kalınmıştır. İnşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Sistemimizin benimsemiş olduğu tamamlanmış sözleşme yöntemi karın işin bittiği yıl beyan edilmesini ve gelirin sanki o yılda ortaya çıkmış gibi yansıtılmasını öngörürken, TMS - 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın benimsediği yöntem her yıla ait maliyet ve hâsılatın ortalama beklenen maliyete oranlanarak tamamlanma derecesine göre yansıtılmasını esas almaktadır. Tamamlanmış sözleşme yöntemi muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesine aykırılık gösterirken TMS - 11 tarafından benimsenen tamamlanma yüzdesi yöntemi tamamlanmış sözleşme yönteminin eksikliklerini giderecek bir şekilde geliştirilmiştir. Makale ile Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlemlerinin muhasebeleştirilmesinin Tamamlanmış sözleşme yöntemi ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi açısından değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat sektörü, TMS-1.1, Türk Vergi Sistemi.

Abstract

Construction sector is sharing %33 of Gross National Product , has an important place in our economy. The accounting of the construction works of Turkish Tax completed has adopted our system contract method to be declared in the abdomen job has finished and if it had been predicted to be reflected as occurred a year income, TMS - 11 Construction Contracts Standard adopted by the method of costs each year and revenue on average expected cost of dividing the completion level according to the reflection it is essential. Showing the completed contract method of matching principle contradiction of the basic principles of accounting TMS - by 11 percentage completion method adopted to overcome the shortcomings of the completed contract method has been developed in a way. With this article, it's aimed to evaluate construction and contracting process accounting by two methods, completed contract method and percentage of completion method.

Anahtar Kelimeler: Build sector, international accounting standards, Turkish Tax System.

Giriş

Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarımızda gelirin bir hesap dönemi içerisinde elde edilen kazanç ve katlanılan maliyetlerin safı tutarı olduğu ve hesap döneminin normal olarak bir takvim yılını kapsadığını belirtmektedir. Ekonomi içinde önemli bir yere sahip olan inşaat sektörünün kendine has özellikli hususları sebebiyle birçok düzenleyici organ, kurum ve disiplinin ilgisi alanına girmiştir. Muhasebenin konuyla ilgisi yıllara sari inşaat ve taahhüt işlerinin vergilendirilmesi konusunda yoğunlaşmaktadır.

Vergi Mevzuatımızda inşaat işlerinin bittiği yıl ile ilişkilendirilmesi ve devam eden dönemler halinde herhangi gelir ve gider beyanında bulunulmaması finansal bilgi kullanıcılarına sunulan tabloların gerçekliği yansıtmamasına sebep olmaktadır. Bunun dışında da birçok ülkenin Uluslararası Finansal Raporlama Sistemini benimsemiş olması yıllara sari inşaat ve taahhüt işlerinin dönem sonu muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesini dönemsellik ilkesini göz önünde bulunduran finansal tablo kullanıcılarına objektif bilgi sunmayı amaçlayan tamamlanma yüzdesi yöntemine bırakmıştır.

Çalışmada, yıllara yaygın inşaat kavramının özelliklerinden bahsedilerek yıllara yaygın inşaatın muhasebeleştirme yöntemleri örnek üzerinden anlatılmaya çalışılmıştır.

1. Yıllara Yaygın İnşaat Kavramı

İnşaat, genelde toprağa bağlı bir yapının oluşturulması amacıyla araç, gereç ve malzemelerin insan zekâsı, becerisi ve gücüyle bir araya getirilerek ekonomik bir değeri olan tesislerin oluşturulması olarak tanımlanabilir. (Acar, 2013, s. 27)

İstihdama ve ekonomiye sağladığı katkılar göz ardı edilemeyecek derecede büyük olan inşaat sektörü ülkemizde de dünyada olduğu gibi ayrıcalıklı olarak görülmektedir. İnşaat sektörü istihdam konusunda önemli bir yere sahip olması sebebiyle “sünger sektör” altındaki birçok sektörü de hareketlendirdiği için “lokomotif sektör” olarak da adlandırılmaktadır. (Yereli, Kayalı, & Demirlioğlu, 2011, s. 114)

İnşaat ve onarma işlerinin tanımı Gelir İdaresi Başkanlığının 27.08.2013 tarihli ve 38418978-125(15-13/5)-922 sayılı özelgesinde 4734 sayılı Kamu İhale Kanunundaki 4'üncü maddesinde "yapım"; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri olarak tanımlanmıştır.

İnşaatlar yapım usullerine göre Yapım özel (yap-sat) ve yıllara yaygın inşaat şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Satılması veya kendi ihtiyaçları için kullanılması amacıyla yapılan inşaat faaliyetleri özel inşaat olarak tanımlanırken; işçiliğin malzemeyle bir araya getirilerek var olan bir yapının hasarlı bölümlerinin tamir edilmesi veya yeni bir yapı oluşturulması yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak tanımlanabilir. (Çatıkkaş, 2012, s. 70)

2. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Taahhüt İşlerinde Vergilendirme

İşin maliyetinin ortalama belli olmasına rağmen dönem içerisinde oluşacak durumlara göre değişikliğe tabi tutulabilmesi, işin müşteri hesabına yapılması, işin bitiminin yıllara yayılması gibi durumlar başlıca özellikleridir. Bu özellikler inşaat işlerini özellikli kılmaktadır. Ancak önemli olan yıllara yayılan inşaat işlerinde kar veya zararın ne zaman doğmuş sayılacağıdır. Kar veya zararın hangi dönemde doğmuş sayılacağı ile ilgili literatürde iki farklı yöntem bulunmaktadır.

Tamamlanma yöntemi; yıllar süren inşaat işlerinde faaliyet sonucunun işin bitirilmesine kadar ertelenmesini ve bu süreçteki dönemlerde herhangi bir kar veya zarar beyan edilmemesini, oluşacak kar veya zararın işin bitirildiği yıla aitmiş gibi yansıtılmasını öngören yöntem olarak tanımlanabilir. Bu yöntemde göre işin bitirilmesine kadar geçen süre içerisinde oluşan maliyetler bilançoda aktif kalemlerde elde edilen gelirler ise borçlar kaleminde yer alacaktır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise işin bitirilme düzeyine göre hasılat, gider karşılaştırılarak kar veya zarar tespit edilir ve gelir tablosuna dönemler halinde yansıtılır. (Küçük, 2013, s. 108)

TMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardı, kar veya zararın doğmuş sayılacağı dönemi belirlerken tamamlanma yüzdesi yöntemini, Türk Vergi Sistemimiz ise tamamlanma yüzdesi yöntemini esas almaktadır. Bu farklılık iki faaliyet sonucunun karşılaştırılmasında mali kar ile ticari karın farklılaşmasına neden olmaktadır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na göre finansal raporlama yapıldığında kar veya zarar işin devam ettiği yıllarda bölüştürülür. Türk Vergi Sistemimizde kar veya zarar işin bittiği yıla kadar ertelenerek işin bittiği yılın beyannamesinde beyan edilerek o dönemin kar veya zararı olarak sayılacaktır. Dünya ülkeleri arasında ise Amerika, Kanada gibi bazı ülkeler iki yöntemde ortaya çıkacak durumlar karşısında kullanılabileceğini savunurken, Avustralya, Yeni Zelanda gibi ülkeler Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi'ni, Almanya gibi ülkelerin tamamlanmış sözleşme yöntemini benimseyerek tüm vergi mevzuatlarının düzenlemelerinin de muhasebe düzenlemelerinin paralelinde olduğu görülmektedir. (Acar, 2013, s. 30)

2.1. Türk Vergi Sistemimizde Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi

Türk Vergi Sistemimizde muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesine aykırı olan İnşaat ve Taahhüt Onarım işleri için özel bir vergilendirme sistemi oluşturulmuştur. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu işletme kazancının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ise gelirin bir takvim yılı içerisindeki gelir ve giderlerin arasındaki fark olarak dikkate alınacağını belirtmiştir. Ancak aynı kanunun 42. maddesinde yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleri için yapılan tanım "Birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." şeklindedir. İşin hasılat ve giderinin farklı yıllarda netleşmesi vergi sistemimizde inşaat taahhüt işleri için özellikli bir durumu ortaya çıkarmaktadır.

Aşağıdaki şartların hepsini bir arada taşıması için yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olduğunu göstermektedir.

- İşin faaliyetinin inşaat ve taahhüt işi olması,
- İş birden fazla yıl sürecek olması,
- Bir taahhüde bağlanması gerekmektedir.

Süresi bir yılı geçen inşaat işleri yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak adlandırılır. Fakat bu sürenin belirlenmesinde 12 aylık süre değil hesap dönemi dikkate alınmaktadır. Bir hesap dönemi içerisinde başlayıp aynı hesap döneminde sona eren işler yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılmaz. Ancak bir hesap döneminde başlayıp diğer hesap dönemine sarkan işler yıllara sari inşaat sayılmaktadır.

Bu üç unsurun tamamını bir arada barındırmayan işler yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi sayılmayacaktır. Örneğin bir iş taahhüt gereği yapılsa bile aynı hesap döneminde bitiyorsa bu iş yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi olarak vergi düzenlemelerine tabi tutulmayacaktır.

Tamamlanmış sözleşme yönteminin özelliği işin bitimine kadar hâsılat ve maliyetlerin finansal tablolarda yansıtılmamasıdır. Bu yöntem gelirin ve maliyetin iş tamamlanana kadar belirlenmemesi, işin bitimine kadar hâsılatların cari bir yükümlülük, maliyetlerin ise cari bir varlık olarak kabul edilmesi ve finansal tablolarda bu şekilde sunulmasını benimsemektedir.

7/A seçeneğindeki işleyişe göre; işin maliyetleri "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına, dönem içerisindeki pazarlama – satış giderleri "760 – Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabına, genel yönetim giderleri 770 – Genel Yönetim Giderleri hesabına, finansman giderleri de 780 – Finansman Giderleri hesabına kaydedilir. Dönem sonlarında hizmet üretim maliyetleri ve bu inşaat ve onarım işinin payına düşen genel giderler yansıtma hesapları aracılığıyla 170 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına aktarılır. Daha sonra maliyetler toplamı, işin bitirilmesiyle "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilir. İnşaat ve Taahhüt işlerine ait "350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesabındaki gelirler dönem sonunda 600 – Yurtiçi Satışlar hesabına devredilir, ve dönem sonunda işin kar veya zararı belirlenir. (Yereli, Kayalı, & Demirlioğlu, 2011, s. 118)

Tablo 1 : Tekdüzen Muhasebe Sisteminde İnşaat ve Taahhüt İşleri 17 ve 35 Nolu Hesap Grupları

17. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	35. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı 179 Taşeronlara Verilen Avanslar	350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu yöntemin kullanılmasıyla işin devam ettiği yıllarda gelir tablosunda gelir beyan edilmemesi sebebiyle mali tablo kullanıcılarına gerçeklik dışı bilgi sunulmuş olacaktır. TMS 11'de belirtilen yıllara sari inşaat işlerinin muhasebeleştirme yöntemi ile dönemsellik ve tahakkuk esası dikkate alınarak hasılat ve maliyetler dönemlere pay edilerek bu yöntemde finansal tabloların yıllar içinde kıyaslanabilmesini sağlanmaktadır.

Türk Vergi Sistemimizde, inşaat işlerinin kar veya zararının işin bittiği yılla ilişkilendirilmesi, vergilendirilmenin de aynı dönemde yapılması mali tablo kullanıcılarının doğru bilgi edinmesini engellemektedir. Bu sebeple bu yöntem yerini dünya tarafından da benimsenen tamamlama yüzdesi yöntemine devretmektedir. Bu standardın en önemli özelliği işin başlangıcından bitimine kadar her dönemde oluşan maliyetlerin öngörülen toplam maliyetlere oranlanarak tamamlanma yüzdesine ulaşılması ve hâsılat ve maliyetlerin buna göre beyan edilmesidir.

GVK 42. maddesinde belirtildiği üzere inşaat bitene kadar kar veya zarar beyan edilmediğinden yıllara yaygın inşaat işlerinde geçici vergi ödemesi de yapılmaz. Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre yıllara sari inşaat işlerinde taşeronlara yapılan ödemeleri üzerinden %3 stopaj kesintisi yapılması mecburidir. Yapılan vergi kesintileri işin bitimine kadar 295 - Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar hesabında takip edilir. Geçici kabul yapıldıktan sonra işin kar zarar beyan edilirken çıkan vergiden mahsup edilebilir.

2.2. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na Göre Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi

Dünya piyasalarında daha çok işletmenin faaliyet göstermesi ve uluslararası piyasalarda yaşanan hızlı gelişmeler muhasebe uygulamalarına farklı bir boyut kazandırmıştır. En önemli sorun aynı sektörde faaliyet gösteren firmaların faaliyet raporlarının karşılaştıramaması olmuştur. Küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası ortamda muhasebe alanında ortak bir dil oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir. İnşaat işleri için uluslararası boyutta düzenlemelerin 1955 yılında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP) bünyesinde yayınlanan 45 numaralı bültenin inşaat sözleşmeleri için oluşturulan çalışmaların ilki olduğu bilinmektedir. (Demir, 2015)

Muhasebe alanında tek otorite olarak görülen IASB, 1979 yılında inşaat işleri ile ilgili düzenlemesini IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri İçin Muhasebe adıyla yayınlanmış daha sonra Aralık 1993 yılında revize edilerek IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri adıyla yeniden yayınlanmıştır. IASB'nin yayınlamış olduğu önceki versiyon inşaat işlerinde ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış sözleşme veya tamamlama yüzdesi yöntemlerinden herhangi birinin seçimini tercihe bırakmıştır. Ancak daha sonra 1993 yılında yayınlanan versiyon inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlama yüzdesi yönteminin kullanılmasını kabul etmiştir. (Akgün, 2013)

TMS 11'e göre İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. İnşaat sözleşmeleri bu standart kapsamında sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kar sözleşmesi olarak sınıflandırılır.

Sabit fiyatlı sözleşme; inşaat işini yüklenen işletmenin sabit bir tutar (ihale bedeli) ile anlaşmaya vardığı ancak değişen koşullar karşısında maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) gidilebilen bir sözleşme şeklindedir.

Maliyet artı kar sözleşmesi; yüklenen işletmenin öngörülebilir maliyetlerin üstüne sabit belirlenmiş fiyat veya maliyetlerin yüzdesinin dahil edilerek anlaşmaya varıldığı sözleşme şeklindedir.

İnşaat sözleşmesinin toplam maliyeti güvenli bir şekilde belirlenebiliyorsa, inşaata ait hâsılat ve giderler tamamlanma derecesi göz önünde bulundurularak gelir tablosunda beyan edilir.

Aşağıda yer alan tüm koşullar bir arada sağlanırsa sabit fiyatlı sözleşmede inşaat sözleşmesinin güvenilir bir şekilde kestirilebilir:

- Sözleşmeye konu inşaat hâsılatlarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi,
- İnşaat sözleşmesine konu mali faydasının işletmeye akışının bulunması,
- İşin bitirilme derecesinin ve toplam maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,
- Oluşan İnşaat giderlerinin önceden belirlenmiş tahmini maliyetlerle kıyaslanabilmesidir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, anlaşmaya varılan gelir ve sözleşmeye konu olan giderler maliyet olarak iş hangi dönemde yapılıyorsa o dönemin gelir tablosunda beyan edilir.

Bir işin tamamlanma derecesi farklı yollarla ortaya çıkarılabilir. İşin yüklenicisi konumundaki işletme, kendisine göre işin tamamlanma derecesini güvenilir bir biçimde ölçebilen aşağıdaki yöntemlerden herhangi birini kullanabilir.

- a) İşle ilgili bugüne kadar oluşan maliyetlerin toplam maliyetlere oranı;
- b) İşe ait tetkikler veya
- c) İşin bitirilme derecesi.

İsteğe bağlı olarak bu üç yöntemden biri kullanılarak tamamlanma yüzdesi ulaşılabilir. Bu şekilde tahakkuk edecek gelir tutarı da belirlenip dönem sonunda gelir tablosuna yansıtılabilmektedir.

3. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi Ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemlerine Göre Hazırlanmış Örnek Uygulama

Örnek: A İşletmesi Su Kanal Yapım Projesi için Belediye ile 13.000.000 TL karşılığında anlaşmaya varılmıştır. Projenin tamamlanma süresi 3 yıl süreyle

kararlaştırılmıştır. Projenin ortalama tamamlanma maliyeti ise 10.500.000 TL'dir. Örnekte %3 stopaj ve KDV ihmal edilmiştir.

	2011	2012	2013
Fiili maliyet	4.181.950	5.255.690	1.062.360
Tahmini tamamlanma maliyeti	6.318.050	1.062.360	-----
Hakediş tutarları	5.179.541	6.127.532	1.692.927

TAMAMLANMIş SÖZLEŞME YÖNTEMİNE GÖRE

Tamamlanmış Sözlēme Yönteminde 2011 Yılı İçin Muhasebe Kayıtları;

Maliyet Kaydı -

----- / -----		
740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	4.181.950	
320.01 SATICILAR		4.181.950
----- / -----		

Hasılat Kaydı -

----- / -----		
120.01 ALICILAR	5.179.542	
350.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		5.179.542
----- / -----		

Dönem Sonu Kayıtları

----- / -----		
170.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	4.181.950	
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		4.181.950
----- / -----		
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	4.181.950	
740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		4.181.950
----- / -----		

Tamamlanmış Sözleşme Yönteminde 2012 Yılı İçin;

Maliyet Kaydı -

----- / -----

740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.255.690
320.01 SATICILAR	5.255.690

----- / -----

Hasılat Kaydı -

----- / -----

120.01 ALICILAR	6.127.532
350.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	6.127.532

----- / -----

Dönem Sonu Kayıtları

----- / -----

170.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	5.255.690
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	5.255.690

----- / -----

----- / -----

741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	5.255.690
740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.255.690

----- / -----

Tamamlanmış Sözleşme Yönteminde 2013 Yılı İçin;

Maliyet Kaydı -

----- / -----

740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.062.360
320.01 SATICILAR	1.062.360

----- / -----

Hasılat Kaydı -

----- / -----	
120.01 ALICILAR	1.689.927
350.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	1.689.927
----- / -----	

Dönem Sonu Kayıtları

----- / -----	
170.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	1.062.360
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	1.062.360

----- / -----

----- / -----	
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	1.062.360
740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.062.360

----- / -----

----- / -----	
622.01 SATILAN HİZMET MALİYETİ	10.500.000
170.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	10.500.000

----- / -----

----- / -----	
350.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	13.000.000
600.01 YURTİÇİ SATIŞLAR	13.000.000

----- / -----

----- / -----	
600.01 YURTİÇİ SATIŞLAR	13.000.000
690.01 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	13.000.000

----- / -----

----- / -----	
690.01 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	10.500.000
622.01 SATILAN HİZMET MALİYETİ	10.500.000

----- / -----

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre 2011 ve 2012 yıllarında kar veya zarar beyan edilmemiş, tüm kar 2013 yılına aitmiş gibi beyan edilmiştir. Bu yöntemle Göre 2013 yılı brüt karı 2.500.000 TL'dir.

TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİNE GÖRE

	2011 Yılı İçin	2012 Yılı İçin	2013 Yılı İçin
Tamamlanma Yüzdesi Hesaplama	4.181.950/10.500.000 = % 40	9.437.640/10.500.000 = % 90	10.500.000/10.500.000 = % 100
Dönem Geliri	13.000.000 * %25 = 5.200.000	13.000.000 * %90 - 5.200.000 = 6.500.000	13.000.000 * %100 - 11.700.000 = 1.300.000

Tamamlama Yüzdesi Yöntemi 2011 Yılı İçin;

Maliyet Kaydı -

----- / -----

740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	4.181.950
320.01 SATICILAR	4.181.950

Hasılat Kaydı -

----- / -----

120.01 ALICILAR	5.179.541
350.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	5.179.541

Dönem Sonu Kayıtları

----- / -----

170.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	4.181.950
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	4.181.950

----- / -----

----- / -----	
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	4.181.950
740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	4.181.950
----- / -----	
----- / -----	
622.01 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.181.950
170.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	4.181.950
----- / -----	
----- / -----	
350.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	5.179.541
182.01 ÖNCEDEN YAPILAN İŞLER	20.459
600.01 YURTİÇİ SATIŞLAR	5.200.000
----- / -----	
----- / -----	
600.01 YURTİÇİ SATIŞLAR	5.200.000
690.01 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	5.200.000
----- / -----	
----- / -----	
690.01 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	4.181.950
622.01 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.181.950
----- / -----	

Tamamlama Yüzdesi Yöntemi 2012 Yılı İçin;

Maliyet Kaydı -

----- / -----	
740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.255.690
320.01 SATICILAR	5.255.690
----- / -----	

Hasılat Kaydı -

----- / -----	
120.01 ALICILAR	6.127.532
350.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	6.127.532

----- / -----

Dönem Sonu Kayıtları

----- / -----	
170.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	5.255.690
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	5.255.690

----- / -----

----- / -----	
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	5.255.690
740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.255.690

----- / -----

----- / -----	
622.01 SATILAN HİZMET MALİYETİ	5.255.690
170.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	5.255.690

----- / -----

----- / -----	
350.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	6.127.532
182.01 ÖNCEDEN YAPILAN İŞLER	372.468

600.01 YURTİÇİ SATIŞLAR 6.500.000

----- / -----

----- / -----	
600.01 YURTİÇİ SATIŞLAR	6.500.000
690.01 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	6.500.000

----- / -----

----- / -----	
690.01 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	5.255.690

622.01 SATILAN HİZMET MALİYETİ 5.255.690

----- / -----

Tamamlama Yüzdesi Yöntemi 2013 Yılı İçin;

Maliyet Kaydı -

----- / -----

740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 1.062.360

320.01 SATICILAR 1.062.360

----- / -----

Hasılat Kaydı -

----- / -----

120.01 ALICILAR 1.689.927

350.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 1.689.927

----- / -----

Dönem Sonu Kayıtları

----- / -----

170.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ 1.062.360

741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 1.062.360

----- / -----

----- / -----

741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 1.062.360

740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 1.062.360

----- / -----

----- / -----

622.01 SATILAN HİZMET MALİYETİ 1.062.360

170.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ 1.062.360

----- / -----

----- / -----

350.01 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 1.692.927

341.01 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	392.927
600.01 YURTIÇİ SATIŞLAR	1.300.000
----- / -----	
----- / -----	
341.01 ALINAN HAK EDİŞ AVANSLARI	392.927
182.01 ÖNCEDEN YAPILAN İŞLER	392.927
----- / -----	
----- / -----	
600.01 YURTIÇİ SATIŞLAR	1.300.000
690.01 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.300.000
----- / -----	
----- / -----	
690.01 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.062.360
622.01 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.062.360
----- / -----	

Tamamlanma Yüzdesi yöntemin göre her yıl kar zarar hesaplanıp mali tablolara yansıtılmıştır.

GELİR TABLOSU

	Tamamlanma Sözleşmesi Yöntemi			Tamamlama Yüzdesi Yöntemi		
	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Satışlar	-----	-----	13.000.000	4.181.950	5.255.690	1.062.360
Satılan Hizmet Maliyeti	-----	-----	10.500.000	5.200.000	6.500.000	1.300.000
Brüt Kar	-----	-----	2.500.000	1.018.050	1.244.310	237.640

Sonuç

Yapılan çalışmada yıllara yayılan inşaat işlerinin Türk Vergi Sisteminde ve TMS - 11 'deki durumu arasındaki farklar ortaya konulmuştur. GVK 42. maddesinde yıllara yaygın inşaat ile ilgili işin bitimine kadar beyan edilmeyen kar TMS - 11'e göre ise her hesap dönemine isabet eden kısım hesaplanarak beyan edilmektedir. Bu durum iki yöntem arasında dönemsellik ilkesine uyum farkı oluşturmaktadır.

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yıllara yaygın inşaat işlerinde kar veya zarar olduğu dönem hesaplanarak beyan edilir. Bu şekilde işletmenin aynı döneme isabet eden gelir ve giderini karşılaştırmak mümkün olmaktadır. Bu yöntem hem muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesine aykırılık teşkil etmezken hem de hesap dönemi içerisindeki kar veya zarar durumu tespit edilmiş olmasını sağlar. Ancak tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyetlerin tahmini şekilde hesaplanması yıllar itibariyle hesaplanan karların geçeklik oranını düşürmektedir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise iş bitiminde beyan edilen maliyet ve hasılat objektifliğin artmasını sağlar. Bu yöntemde işin bitiminde beyan edilen kar veya zarar kesindir, tahmini bir hesaplama yapılmamaktadır. Ancak tamamlanma yüzdesi yönteminin dönemsellik ilkesine aykırılık oluşturması, gelir ve giderin karşılaştırılmaması hem mali tablo kullanıcılarının hem de işletme yönetiminin karar almasını güçleştirir. Ayrıca bu yöntem mali tabloların yıllar itibariyle karşılaştırılmasını ve analizini zorlaştırır.

Tüm bu verilere bakıldığında vergi sistemimizin Türkiye Muhasebe Standartları'na uyumlaştırılarak ve dünyada da benimsenmiş olan tamamlanma yüzdesi yöntemine geçiş için düzenlemeler yapılmalıdır.

Kaynakça

Acar, V. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları - 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi Ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması*. Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi , 25-50.

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

Aydın, Ş. (2015, Temmuz). *Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Ve Muhasebeleştirilmesi*. İstanbul.

Çatıkkaş, Ö. (2012). *Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları Ve Tms-11 "İnşaat Sözleşmeleri Standardı" Açısından Değerlendirilmesi*. Muhasebe Ve Denetime Bakış , 69-82.

Demir, E. (2015). *Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlemlerinde Vergilendirme Ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme*. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi , 834-845.

İnan, A. *Yıllara Yaygın Yapım Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*. Sayıştaş Dergisi , 51 - 65.

Küçük, E. (2013). *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi*. Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi , 106-129.

Özyürek, H., Duman, D., & Kaptan, S. (2015). *Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi , 217 - 230.

Türkiye Muhasebe Standartları - 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı.

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 Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi , 113-135.