

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ, BU İŞLERİN TEK DÜZEN MUHASEBE ve MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve BİR ÖRNEK¹

CONSTRUCTION COMMON TO YEARS AND REPAIR WORKS,
THE ACCOUNTING OF THESE WORKS ACCORDING TO ACCOUNTING SYSTEM,
ACCOUNTING STANDARDS AND AN EXAMPLE



Muhammet Fatih DAĞLI*

ÖZ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmeleri, bir varlığın tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da son kullanım amaçları birbiriyle ilişkili veya birbiriyle bağımlı olan bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış sözleşmelerdir (Akdağ vd., 2014). Bu sözleşmelere bağlı olarak bitimi bir takvim yılını aşacak inşaat ve onarım işleri için, kazancın yıllık esasta tespitinin güçlüğü nedeniyle GVK'da özel bir vergi rejimi yer almaktadır. Bu işlerde kâr ve zarar işin bittiği yıl tespit edilerek o yıla ait beyannameye gösterilir (GVK Madde 42). Bu işlerin muhasebeleştirilmesi de bu özel vergi rejiminden dolayı farklılık arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ve Sözleşmeleri, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi

ABSTRACT

Construction and repair contracts common to years are the ones that are done specifically for the construction of a group of an entity whose design, technology and function or end use are associated with one other and dependent on each other. (Akdağ et al., 2014). Due to the difficulty of determination in annual profit, a special tax regime is provisioned in Income Tax Law for the construction and repair works that will last for more than a year. Profit and losses are calculated by determining the year which work is finished and shown in the declaration of that year. (Income Tax Law Article 42). Recognition of this work varies due to this special tax regime.

Keywords: Common Term Construction and Repair Works and Contracts, Taxation and Accounting Of Construction Common To Years and Repair Works

* Vergi Müfettişi, Ankara A Grup Başkanlığı, Grup Başkanı

¹ KISALTMALAR

GVK= Gelir Vergisi Kanunu, KDV= Katma Değer Vergisi Kanunu, KKEG= Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

KV= Kurumlar Vergisi, THP= Tek Düzen Hesap Planı, TTK= Türk Ticaret Kanunu, YYİO= Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım

MSUG= Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

M.G.T.: 29.06.2016 / M.K.T.: 22.08.2016

1- GİRİŞ

Serbest piyasa ekonomisinde çok önemli bir yere sahip olan ve yaklaşık yüz farklı sektörü doğrudan etkileyen inşaat sektöründe, bir işin başlaması ve bitişi birden fazla takvim yılına yayılabilmektedir. Vergi mevzuatımızda “ticari kazanç” niteliğindeki inşaat ve onarma işleri için genel esas, takvim yılı itibarıyla vergilendirilmez. Ancak bitimi bir takvim yılını aşacak inşaat ve onarım işleri için, kazancın yıllık esastaki tespitinin güçlüğü nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu’nda (GVK) özel bir vergi rejimi yer almaktadır. Çünkü bu işlerde kazanç tespiti dolayısıyla vergilendirilecek matrahın belli olması için toplam maliyetlerin ve bu işlerden elde edilen toplam hasılatın belli olması gerekmektedir.

Vergi mevzuatına göre yıllara yaygın inşaat ve onarım (YYİO) işlerinde kazanç tespiti her yıl yapılmamakta, işin bittiği dönemde kazanç hesaplanarak o dönemin gelir-gider hesaplarına aktarılmaktadır. Bu anlamda YYİO işleri muhasebenin dönemsellik ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır ve bu işlerin muhasebeleştirilmesi farklı vergilendirilmeden dolayı farklılık arz etmektedir.

11 numaralı Türkiye Muhasebe Standardına göre ise, YYİO işlerinde kazanç tespiti Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine göre hesaplanmaktadır.

Bu çalışmada YYİO işlerinde kazancın nasıl belirlendiği, vergilendirmenin nasıl yapıldığı, muhasebe kayıtlarının tek düzen muhasebe sistemine ve muhasebe standartlarına göre ne şekilde yürütüldüğü ortaya konulmakta ve bir örnek olay çözümü yapılmaktadır.

2- TÜRK VERGİ MEVZUATINDA YYİO İŞLERİ

YYİO işlerinden elde edilen kazançlar, GVK’nın² “Ticari Kazanç” hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak bu işlerin senelere sirayet etmesi (yıllara yaygın olması) halinde, taşıdığı özellikler nedeniyle, genel hükümler dışında özel bir vergileme sistemi kabul edilmiştir (Kızılot, 2009).

YYİO işleriyle ilgili sözleşmeler farklı raporlama dönemlerini içerecek şekilde yapılmakta ve bu işlerin özelliği gereği işin başlaması ve tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Dolayısıyla sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin bittiği hesap döneminde dağıtılması yani kâr veya zararın bu dönemde hesaplanması gerekir. Dolayısıyla YYİO işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kat’i olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. Dekapaj işleri de (baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açma işleri) bu kapsamda inşaat işi sayılmaktadır (Durna, 2008).

Mükellefler YYİO işlerinde, her inşaat ve onarma işinin hâsılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye mecburdurlar (GVK Madde 42). Sözü edilen işlerin birden fazla yıla yayılması, kazancın mali idareye bildirim süresini değiştirmekte ve bazen 12 aylık zaman diliminden daha az, bazen de çok fazla bir süre sonunda beyan zorunluluğu doğmaktadır (Tokat, 2010).

Kanun metnine ilaveten Maliye Bakanlığının özelgesinde³ “Bir işin GVK’nın 42. maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için, yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir.” denilmektedir. Buna göre in-

² Gelir Vergisi Kanunu, (1960), TC Resmi Gazete, 10700, 6 Ocak 1961.

³ 09.06.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-96/23828 Sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi.

şaat ve onarma işinin özel rejime göre vergilendirilebilmesi için aşağıda belirtilen üç koşulun birlikte sağlanması gerekmektedir:

- İş, inşaat ve onarma işi olmalıdır: Vergi kanunlarında tanımlanmayan inşaat işleri, **İşkolları Tüzüğü**⁴nde tanımlanmıştır. Tüzükte inşaat işlerinin “bina yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler” olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan Maliye Bakanlığı bir özelgesinde inşaat işlerine ilişkin olarak, “genellikle demir, çimento v.s. gibi iptidai maddelerden bir yapı veya bunların mütemim cüzilerinin imali” şeklinde açıklama yapmıştır.⁵
- İş taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır: Yapılan işin başkası adına ve onun istekleri doğrultusunda yapılmak üzere taahhüt edilmesi gerekir.
- İş yıllara yaygın olmalıdır: Yapılan işin süresi bir yıldan az olsa bile, diğer yıla sarkan taahhüde bağlı inşaat ve onarım işi olması, yani işin bir takvim yılının herhangi bir zamanında başlaması ve sonraki takvim yılının herhangi bir zamanında bitmesi gerekmektedir.

Bir inşaat işinin etüd ve proje işleri ile birlikte yatırıma bağlı makine tesisatının montajı da yapan kişi tarafından anahtar teslimi üstlenildiği takdirde inşaat işi içinde değerlendirilmektedir (Öztürk, 2007).

Kazancın tespiti açısından vergi kanunlarında “Tamamlama (Tam Bitim) Yöntemi’ne” paralel bir yöntem kullanılmaktadır. GVK’nın 42 ve 44’üncü maddelerinde belirtildiği üzere, YYİO işlerinde kazanç işin bittiği yılda tespit edilecektir. Burada kâr veya zarar işin tamamlanması neticesinde muhasebeleştirilecektir. Bu yöntemde işletmeler YYİO işinin bitmediği dönemlerde, tüm maliyetlerini 740-Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına kaydedecek, ilgili dönem sonlarında ise bu maliyetleri 741 No.lu yansıtma hesabı aracılığıyla işin sayısına göre 17 hesap grubundaki ilgili hesaba aktararak aktifleştireceklerdir. Yine aynı dönemlerde elde edilen gelirler 35 hesap grubundaki ilgili hesapta bekletilecektir. İşin bittiği dönem sonlarında ise, önceki dönemlere ait 17 hesap grubundaki ilgili hesapta bekletilen maliyetler ve o dönem 740 No.lu hesapta biriken maliyetler 622-Satılan Hizmet Maliyeti hesabına, 35 hesap grubundaki ilgili hesapta biriken tüm gelirler de 600-Yurtiçi Satışlar hesabına aktararak işe ilişkin kâr zarar işin bittiği dönemde hesaplanacaktır.

2.1- YYİO İşlerinde Kazanç Tespiti

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde kazancın tespiti açısından iki yöntem bulunmaktadır.

2.1.1- Tamamlama (Tam Bitim) Yöntemi

GVK’nın 42 ve 44’üncü maddelerinde YYİO işlerinde kazancın işin bittiği yılda tespit edileceği belirtilmiştir. Ayrıca iş bitimi de geçici kabul tutanağının onaylanmasına ve işin fiilen tamamlanmasına bağlanmıştır. Burada kâr veya zarar işin tamamlanması neticesinde muhasebeleştirilir.

⁴ TC Resmi Gazete, 2821, 06.12.2983.

⁵ 12 B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-11304 Sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi.

2.1.2- Tamamlanma Yüzdesi (Kısmen Bitim) Yöntemi

İnşaat işinden kaynaklanan gelir ile tamamlanma seviyesine göre katlanılan maliyetler eşleştirilerek, kazanç her hesap dönemi sonunda tespit edilmektedir. Muhasebe kayıtlarını TMS 11'e⁶ göre yapacak olan işletmelerin bu yöntemi uygulaması gerekmektedir.

2.2- YYİO İşlerinde Maliyet Belirleme

GVK'ya göre YYİO işlerinde maliyet bedeline şu gider unsurlarının dahil edileceği anlaşılmaktadır.⁷

- İnşaatla ilgili her türlü malzeme giderleri,
- İnşaat işinde çalışan işçi ücretleri,
- İnşaat işi ile ilgili vergi, resim, harç vb ödemeler,
- İnşaat işi ile birlikte başka işlerin veya birden fazla işin bir arada yapılması halinde, genel idare ve genel üretim giderlerinden ilgili inşaatı düşen paylar,
- Amortisman giderleri,
- İnşaat işi ile ilgili olarak ödenen tazminatlar ve gecikme cezaları.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, malın önceden müşterinin isteğine göre ve yine müşterinin istediği malzemeler kullanılarak yapılması nedeniyle, bir hizmet ifası olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle maliyetler ve muhasebe kayıtları 740-Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında izlenmelidir.

YYİO işlerinde kullanılacak maliyet hesapları şunlardır:⁸

- 740- Hizmet Üretim Maliyeti
- 750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 770- Genel Yönetim Giderleri
- 780- Finansman Giderleri

2.3- YYİO İşlerinde Özellikli Konular

2.3.1- İşe Başlama

YYİO işlerinde işe başlama tarihi şu şekilde saptanır:

- Sözleşmede tarih belirtilmişse, o tarih,
- Sözleşmede tarih belirtilmemişse, iş yeri teslim tarihi,
- İş yeri teslim tarihi belirtilmemişse, işin fiilen başladığı tarih,
- Yukarıdakilerden hiçbiri yoksa sözleşmenin düzenlendiği tarih,
- Sözleşme düzenlenmemişse, işin fiilen başladığı tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilir.

2.3.2- İşin Tamamlanması

GVK'nın "İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitimi" başlıklı 44'üncü maddesinde, "İnşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın

⁶ İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11)

⁷ "İnşaat İşlerinde Maliyet Hesapları ve Kazancın Tespiti", Erişim Tarihi: 24 Mayıs 2012, <http://www.insaatmuhasebesi.com/insaat-islerinde-maliyet-hesapları-ve-kazancin-tesbiti>

⁸ Bu çalışmanın tamamında 7/A seçeneği doğrultusunda maliyet hesapları takip edilecek ve anlatımlar bu doğrultuda yapılacaktır.

idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.” hükmü yer almaktadır.

Geçici kabulden kesin kabul tarihine kadar bu işle ilgili olarak yapılan giderler ile her türlü hasılat ise bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr-zarar hesabına intikal ettirilir. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı yıl, işin bittiği tarih olarak kabul edilir. Burada işin fiilen tamamlanmış olması için, işin yapılmış olması; yapılan şeyin teslim edilmiş olması ve yapılan şeyin kabul edilmiş olması gerekir. (Güneş, 2012).

2.3.3- Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı

YYİO işi yapan işletmeler genel olarak üç tür giderle karşılaşabilir (Atıla, 2007):

2.3.3.1- Doğrudan Giderler

Hangi işe ait olduğu net olarak tespit edilebilen doğrudan giderler, o işe ait maliyet hesaplarında izlenir ve iş bitiminde o işten elde edilen kazanç tespitinde dikkate alınır.

2.3.3.2- YYİO işi ile İlgili Olmayan Giderler

İşletmenin katlanmak durumunda kaldığı ancak YYİO işi ile ilişkisi olmayan giderlerin ilgili olduğu yılda doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması gerekir (Bulut, 2011).

2.3.3.3- Müşterek Giderler

Müşterek giderler, belli bir işin yapılması ile doğrudan ilgili olmayan, birden fazla işle ilgili olan müştereken yapılan giderlerin dağıtılmasından meydana gelen maliyetlerdir. VUK'ta üretim maliyeti konusunda genel idare giderlerinden mamule pay verilmesi bakımından mükelleflerin seçimlik hakkı bulunmaktadır.

YYİO işlerinde ise, getirilen özel düzenleme ile bu işlerle ilgili müşterek genel giderlerin maliyete aktarılması zorunlu kılınmış ve dağıtımda hangi anahtarın kullanılacağı GVK'nın 43'üncü maddesinde açıklanmıştır. Buna göre “yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların birbirine olan nispeti dahilinde; yıl içinde tek inşaat işinin yapılması veya inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde” dağıtılır.

2.3.4- Amortismanların Dağıtımı

Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılmaktadır (GVK Madde 43/3).

2.3.5- Vergi Tevkifatı

YYİO işlerinde kazancın işin bitiminde tespit edilmesi ve vergilemenin de bundan sonra yapılacak olması nedeniyle uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhi-

din ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla YYİO işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmiştir (Kızılot, 2009).

GVK'nın "vergi tevkifatı" başlıklı 94'üncü maddesinin 3'üncü bendinde "*42'nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden*" ibaresiyle vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanların, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi tevkifatı yapmakla yükümlü oldukları belirtilmiştir.

Yıllara sari işlere ilişkin nakden veya hesaben ödemenin olmaması durumunda tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

2.3.6- Katma Değer Vergisi

YYİO işlerinde hem asıl işin kendisi, hem de taşeronlara yaptırılan kısmı 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁹ (KDV Kanunu) 1 ve 4'üncü maddeleri kapsamına dahil olduğundan genel oranda KDV'ye tabidir. Vergi idaresi vergiyi doğuran olayı hakediş belgesinin onaylandığı tarihte ilişkilendirmiştir. Vergi idaresinin görüşüne göre, inşaat taahhüt işlerinde vergiyi doğuran olay, hakediş belgelerinin düzenlenip, ihale makamınca onaylanması ile meydana gelmektedir.¹⁰ KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesiyle Maliye Bakanlığına, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla "vergi sorumluluğu" yetkisi verilmiş ve Bakanlıkça çıkarılan tebliğlerle de bu yetki kullanılmıştır. Böylece bazı kamu kurum ve kuruluşlar ile şirketlerin yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerine ilişkin KDV'ye tevkifat uygulaması getirilmiş ve bu işlerde tevkifat oranı 1/6 olarak¹¹ tespit edilmiştir.

2.3.7- Damga Vergisi

Damga vergisi, bir muamele vergisidir. Ticari, resmi ve medeni işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisine tabidir. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay Kanun'un ekindeki (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtların tanzimidir.¹² Damga Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre verginin mükellefi, verginin konusuna giren kâğıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder. Damga vergisi, avans veya hakediş bedelinin brüt tutarı üzerinden hesaplanır. Ödenen damga vergisi tutarları, ilgili inşaat ve onarım işinin giderleri içerisinde kayıt altına alınır.

2.3.8- Geçici Vergi

GVK'nın "geçici vergi" başlıklı mükerrer 120'nci maddesinde parantez içi hüküm olarak "*42'nci madde kapsamına giren kazançlar hariç*" denilerek atıfta bulunulmuş ve YYİO işlerinde geçici verginin söz konusu olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna paralel olarak da KVK'nın 32/2'nci maddesinde geçici vergiyle ilgili GVK'ya gönderme yapılmış, bu nedenle kurumlar vergisi mükelleflerinden de YYİO işleriyle uğraşanlar, bu işlerine yönelik ve bu işleriyle sınırlı olmak üzere geçici vergi ödemezler.

⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu, (1984), TC Resmi Gazete, 18563, 2 Kasım 1984.

¹⁰ 15 Aralık 1988 Tarih ve 2601010 Sayılı, 03 Şubat 1993 Tarih ve 28041 Sayılı M.B. Özelgeleri.

¹¹ KDV Genel Uygulama Tebliği, (2014), T.C. Resmi Gazete, 28983, 26 Nisan 2014.

¹² "İnşaat Taahhüt Sektöründe Muhasebe, Vergi ve Denetim", 1. Türkiye Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu, Kayseri 2010.

2.3.9- Yapılan Vergi Kesintisinin Mahsubu Ve İadesi

GVK'nın 94/3'üncü maddesine göre, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde hakediş ve avans ödemeleri üzerinden %3 oranında yapılan vergi kesintisi, işin bitiminde verilecek beyanname-de bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir.¹³ GVK'nın 121'inci maddesi hükmü uyarınca, GVK'nın "vergi tevkifatının mahsubu" başlıklı 121'inci maddesine göre, "yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar, Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur." Aynı yılda birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan bir mükellefin her iş nedeniyle alacağı istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılacak, ancak istihkaklardan kesilen bu vergilerden sadece biten işe ait olan kesintiler mahsup edilebilecektir (Değer, 2006). GVK ve KVK'da paralel hükümle yer alan vergi kesintisinin mahsubu konusuna GVK 252 Sayılı Genel Tebliği'nde¹⁴ açıklık getirilmiştir. Buna göre, yapılan vergi kesintilerinin mahsubu beyanname üzerinden hesaplanan vergiden ve diğer vergi borçlarından mahsup ya da nakden iade şeklinde yapılabilecektir.

3- TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINDA İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ (TMS 11)

İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanması amacıyla inşaat sözleşmeleri ile ilgili 11 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı oluşturulmuştur. Bu standart yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.

Bir yapım sözleşmesi, bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. Ayrıca bir inşaat sözleşmesinin köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabileceği belirtilmiştir. İnşaat sözleşmeleri bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ile varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri kapsar.¹⁵

Sözleşmeler yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerindeki en önemli belgelerdir ve yapılacak işe dair tarafları bağlayan, işin süresi, kapsamı, bedeli, cezai şartları ile tarafların hak ve yükümlülükler gibi önemli bilgiler içerir (Akbulut, 2012).

TMS 18 Hasılat Standardında hizmetlerin ölçümünde ve raporlanmasında kullanılan "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi" TMS 11 standardının temel ölçme yöntemidir. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi; finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınmasıdır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır.

¹³ GVK madde 121, KVK madde 34.

¹⁴ Gelir Vergisi 252 Sayılı Genel Tebliği, (2004), TC Resmi Gazete, 25425, 06 Nisan 2004.

¹⁵ 11 No.lu İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri için yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları için yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

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

Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Müşteriden geri kazanılabilmekle olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Ayrıca toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Sözleşme hasılatı, sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedelin yanı sıra gelir olarak sonuçlanması muhtemel oldukları ve güvenilir biçimde ölçülebildikleri sürece, sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerini içermektedir.

4- YYİO İŞLERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1- YYİO İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri

YYİO işlemlerinde, dönem sonunda yapılması gereken başlıca işlemler şunlardır (Özkan, 2007):

- Biten işlerin tespiti,
- Vergi kanunlarında belirtilen esaslar dairesinde müşterek genel gider ve amortismanların devam eden işlere dağıtılması,
- Müşterek şantiye giderlerinden inşaatlara pay verilmesi,
- Şantiye depolarında sayım yapılmak suretiyle varsa malzeme stok noksanlıklarının tespiti,
- Biten işlerden arta kalan malzemelerin değerlendirilmesi,
- İnşaatlarla ilgili hakedişlerde yer alan sayılabilir cinsten malzeme miktarları ile bunlara ilişkin gider hesaplarında görülen malzeme sarflarının karşılaştırılması.

4.2- YYİO İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işleriyle uğraşan ve bilanço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 01.01.1994 tarihinden itibaren MSUGT ile belirlenen usul ve esaslar ile tekdüzen hesap planına göre muhasebelerini yürütmek zorundadır. Tekdüzen hesap planı, genel anlamda belirlenmiş bir hesap planıdır. YYİO işi yapanlar için bu hesap planının işleyişi bazı özellikler taşımaktadır (Kızılot, 2009).

17 kodlu hesap grubunda bulunan 170-177 arası hesaplar iş bazında YYİO işlerine ait maliyetlerin, 35 kodlu hesap grubunda bulunan 350-357 arası hesaplar ise yine iş bazında YYİO hakedişlerinin takip edilmesi için ayrılmıştır (Yılmaz, 2006).

İşin devamı süresince yapılan giderler, eğer doğrudan doğruya o işe ait ise 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilecektir. Doğrudan o işe ait olduğu saptanamayan genel gider mahiyetindeki harcamalar ise önce ilgili gider hesaplarına (750, 760, 770, 780) kaydedilecek, dönem sonunda ise, (varsa) söz konusu inşaat ve onarım işi ile aynı türden olan ya da bu kapsamda olmayan diğer işler arasında pay edilecektir. Hesap dönemi sonunda iş bitmemiş ise, bu hesaplarda biriken tutarlar dağıtım oranlarına göre 741, 751, 761, 771 ve 781 kodlu yansıtma hesapları aracılığı ile projesine göre 170-177 kodlu hesaba veya ilgili gelir tablosu hesaplarına intikal ettirilecektir. İşin bazı kısımları ya da tamamı bir alt yükleniciye (taşeron) yaptırılmış ise, taşerona ödenecek hakedişten mahsup edilmek üzere verilen avanslar 179- Taşeronlara Verilen Avanslar hesabına kaydedilecek, taşeron tarafından hakediş faturası düzenlendiğinde ise, buradan alınarak 740- Hizmet Üretim Maliyeti hesabına aktarılacaktır.

Taşerona yaptırılan işler GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına giriyor ise söz konusu tutar üzerinden %3 vergi kesintisi yapılacak ve 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabında gösterilecektir. Devam eden iş ile ilgili olarak alınan hakedişler direkt olarak projesine göre 350-357 kodlu hesaplara alınacaktır.

İşin bittiği hesap döneminin sonunda 17'li grup hesaplarda biriken tutarlar 622- Satılan Hizmet Maliyeti hesabına, 35'li grup hesaplarda biriken tutarlar ise 600- Yurt İçi Satışlar hesabına devredilerek kapatılacaktır.

Hakediş ya da avans ödemelerinden işin devam ettiği müddetçe işveren tarafından yapılan vergi kesintileri, 295- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar (uzun vadeli) hesabına kaydedilir. İşin bittiği hesap döneminin sonunda buradan alınarak 193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar (kısa vadeli) hesabına aktarılır.

İş bitiminde kazanç üzerinden hesaplanan yıllık gelir ya da kurumlar vergisinin, kesinti yoluyla ödenip bu hesaplara kaydedilen vergiden daha az olması veya işin tümünden zararlar sonuçlanması nedenleriyle yıllık vergiden mahsup imkânı bulunamayan peşin ödenmiş vergiler, firmanın vergi idaresinden bir alacağı olduğundan, 193 kodlu hesabın kapatılmayan bakiyesi 136- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının altında "Vergi Dairesinden Alacaklar" şeklinde bir alt hesap açılmak suretiyle bu hesaba aktarılır.

4.2.1- Şantiye Binalarının Muhasebe Kaydı

Şantiye binaları; kuruldukları yerde inşaat çalışanlarının barınmalarını sağlamak amacıyla oluşturulan mekânlardır. Uygulamada şantiye binaları geçici barakalar olabilecekleri gibi uzun süre kullanıma uygun şantiye binaları şeklinde de yapılabilmektedirler (Kavacık, 2008).

İnşaat süresince kullanılacak geçici barakaların toplam maliyeti, ilgili yıllara yaygın inşaat işinin maliyetine yüklenmek üzere; 740- Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenmektedir.

Şantiye kuruluş giderlerinin ne şekilde defterlere kaydedileceği hususunda Maliye Bakanlığı'nın görüşü, bu giderlerin doğrudan doğruya gider yazılması yönündedir.¹⁶Ayrıca inşaatın devamı süresince şantiye olarak kullanılan barakaların, geçici mahiyette olup, değerinin de malzeme bedelinden bir kısmına tekabül etmesi nedeniyle, amortismanına tabi tutulmayarak malzeme bedeli gibi bir kalemden masraf gösterilmesi kanuna uygundur.¹⁷

¹⁶ 07 Mart 1979 Tarih ve 1.2126-4-576/17175 Sayılı M.B. Özeldes.

¹⁷ Danıştay 4'üncü Dairesinin 22 Mart 1965 Tarih ve E. 1961/162, K. 1965/1007 Sayılı Kararı.

4.2.2- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Muhasebe Kaydı

Kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG), vergi kanunlarının indirime izin vermediği giderlerdir. KKEG, 750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 770- Genel Yönetim Giderleri, 780 Finansman Giderleri hesaplarında izleniyor ise, zaten bu hesapların dağıtım sırasında dağıtılmış olacağından ayrıca dağıtım gerekliliği kalmayacaktır. Ancak bu dağıtım sırasında hangi inşaat ve işlere ne kadar KKEG payı düşüldüğü belirlenmelidir (Köse, 2008).

YYİO işlerinin her birinin farklı zamanlarda tamamlanmasından dolayı, vergi yasalarınca indirimi kabul edilmeyen ve KKEG olarak ifade edilen giderlerin, dönem sonlarında dağıtımının yapıp, her bir inşaat veya diğer işlere ne kadar KKEG payı düşüldüğünün saptanması, mali kârın belirlenmesi açısından önemlidir. Bu nedenle her bir inşaat için KKEG payı doğru belirlenmeli ve bu tutarlar inşaat tamamlanincaya kadar mali kârın tespiti için nazım hesaplarda ayrıntılı olarak izlenmelidir (Şenlik, 2010). Böylece, geçici kabul yapıp kâr-zarar oluşuncaya kadar bu hesapta bekletilir, ilgili dönem geldiği zaman vergi matrahının bulunmasında dikkate alınır.

5- ÖRNEK YYİO İŞİ UYGULAMASI

5.1- Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebe Kayıtları

İşin Adı : Kreş İnşaatı
 Kreş İnşaatı İhale Bedeli : 700.000,00 TL
 Kreş İnşaatı İhale Tarihi : 05.03.2013
 Kreş İnşaatı İşe Başlama Tarihi : 01.12.2013
 Kreş İnşaatı İş Bitirme Tarihi : 10.06.2014

Yüklenici Firma 05.03.2013 tarihinde kreş inşaatı ihalesine girebilmek amacıyla geçici teminat bedelini ihale makamına Ziraat Bankası çeki ile vermiştir.

Geçici Teminat Bedeli = İhale Bedeli x %3
 = 700.000 x %3
 = 21.000,00 TL

05.03.2013	
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	21.000,00
126.02 Verilen Teminatlar	
126.02.01. Geçici Teminatlar	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EMİRLERİ	21.000,00
103.01. Ziraat Bankası Cumhuriyet Şubesi	
/	
126-Verilen Depozito ve Teminatlar	103- Verilen Çekler ve Öd. Emirleri
21.000,00	21.000,00

Yüklenici firma YYİO işine başladığı tarihten itibaren ilk 20 gün içinde bu işe ilişkin çeşitli harcamalar yapmış ve tutarlarını 740- Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına kaydetmiştir.

740- Hizmet Üretim Maliyetleri
477.550,00

Yüklenici firma kreş inşaatı ile ilgili olarak KDV hariç 400.000 TL tutarında I. hakedişini işverenden 26.12.2013 tarihinde banka kanalıyla almıştır ve aynı gün hakediş faturası düzenlenmiştir.

Söz konusu hakedişe % 3 vergi kesintisi ve binde 7,5 damga vergisi uygulanmıştır. Hesaplanan vergi stopajı, iş gelecek yılda da devam edeceğinden 295 No.lu hesapta izlenecektir.

Hesaplanan Damga Vergisi	400.000 x binde 7,5 =	3.000 TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi Stopajı	400.000 x %3 =	12.000 TL
Tevkif Edilen KDV	400.000 x %18 x 1/6 =	12.000 TL
Yüklenici firmaya Ödenen KDV	400.000 x %18 x 5/6 =	60.000 TL

26.12.2013	
102 BANKALAR	445.000,00
102.01 Ticari Mevduat Hesabı	
102.01.01 Ziraat Bankası Cumhuriyet Şubesi	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	12.000,00
295.01 Kesinti Yoluyla Öd. Hak. Stopajları	
295.01.01 Kreş İnşaatı Stopajları	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3.000,00
740.01 Kreş İnşaatı	
740.01.05 Vergi, Resim ve Harçlar	
740.01.05.02 Damga Vergisi	
350 KREŞ İNŞ. HAKEDİŞ BEDELLERİ	400.000,00
350.01. Hakediş Bedelleri	
391 HESAPLANAN KDV	60.000,00
391.01 Mal ve Hizmet Teslimlerine İlişkin KDV	

102- Bankalar	295- Peşin Öd.Ver.ve Fonlar
445.000,00	12.000,00
740- Hizmet Üretim Maliyetleri	350- Kreş İnşaatı Hakediş Bedelleri
477.550,00	400.000,00
3.000,00	
391- Hesaplanan KDV	
60.000,00	

Yüklenici firma, bu hakediş bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 1/6'sını tevkifat olarak hesaplamıştır.

Tevkifat Olarak Hesaplanan KDV = 400.000,00 x 0.18 x 1/6 = 12.000,00 TL

26.12.2013	
970 TEVKİF EDİLEN KDV	12.000,00
970.01 2013 yılı	
971 TEVKİF EDİLEN KDV	12.000,00
971.01 2013 yılı	
/	
<u>970 Tevkif Edilen KDV</u>	<u>971 Tevkif Edilen KDV</u>
12.000,00	12.000,00

Yüklenici firma bu yıl itibarıyla 740 No.lu hesapta biriken harcamaları, YYİO işinin gelecek yılda da devam edecek olması nedeniyle, 741 No.lu hesap aracılığıyla 170- Kreş İnş. YYİO Maliyetleri hesabına aktararak bu harcamaları aktifleştirmiştir.

31.12.2013	
170 KREŞ İNŞ. YYİO MALİYETLERİ	480.550,00
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	480.550,00
741.01 Kreş İnşaatı Maliyetleri	
/	
<u>170- Kreş İnş. YYİO Maliyetleri</u>	<u>741- Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma</u>
480.550,00	480.550,00
31.12.2013	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	480.550,00
741.01 Kreş İnşaatı Maliyetleri	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	480.550,00
740.01 Kreş İnşaatı	
/	
<u>741- Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma</u>	<u>740- Hizmet Üretim Maliyetleri</u>
480.550,00	477.550,00
480.550,00	480.550,00
	3.000,00

2013 yılında 295- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar (uzun vadeli) hesabına kaydedilen vergi kesintileri, indirilebilme süresi bir yılın altına indiği için 2014 yılı başında 193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabına aktarılmıştır.

01.01.2014			
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		12.000,00	
193.01 Kesinti Yoluyla Öd. Hak. Stopajları			
193.01.01 Kreş İnşaatı Stopajları			
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		12.000,00	
295.01 Kesinti Yoluyla Öd. Hak. Stopajları			
295.01.01 Kreş İnşaatı Stopajları			
/			
295- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	
12.000,00	12.000,00	12.000,00	

Yüklenici firma 03.02.2014 tarihinde, yaptığı kreş inşaatının kalıp işlerini yapması için taşeron firma Eren Yapı Ltd. Şti.'ye banka aracılığıyla 10.000,00 TL tutarında avans vermiştir. Bu ödemeye dair makbuz düzenlenmiştir.

Taşeron firmaya yaptırılan kalıp işlerinin 05.03.2014'da bitecek olması dolayısıyla aynı dönemi içermesi, yani bu işin yıllara yaygın olmaması sebebiyle yüklenici firma, taşeron firmaya yapılan avans ödemesinde stopaj kesintisi yapmamıştır.

Avans ödemesinde fatura düzenlenmediği için, KDV hesaplaması yapılmamıştır.
Hesaplanan Damga Vergisi $10.000,00 \times \text{binde } 7,5 = 75,00 \text{ TL}$

03.02.2014			
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR		10.000,00	
179.01 Kreş İnşaatı Taşeronları			
102 BANKALAR		9.925,00	
102.01 Ticari Mevduat Hesabı			
102.01.01 Ziraat Bankası Cumhuriyet Şubesi			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		75,00	
360.08 Damga Vergisi			
360.08.03 Sözleşme Damga Vergisi			
/			
179- Taşeronlara Verilen Avanslar		102- Bankalar	
10.000,00		445.000,00	9.925,00
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar			
	75,00		

05.03.2014 tarihinde kreş inşaatı için kalıp işleri tamamlanmış olup, taşeron firma yüklenici firmaya işin tamamı için fatura düzenlemiştir. Taşeron firmaya banka aracılığıyla KDV hariç 20.000,00 TL ödenmiştir.

05.03.2014 itibarıyla; Düzenlenen Fatura Bilgileri
 Toplam İş Matrahı = $10.000,00 + 20.000,00 = 30.000,00 \text{ TL}$
 Toplam İşin KDV'si = $30.000,00 \times \%18 = 5.400,00 \text{ TL}$
 Toplam İş Tutarı = $30.000,00 + 5.400,00 = 35.400,00 \text{ TL}$

10.000,00 TL tutarında avans üzerinde damga vergisi hesaplandığı için, burada avans mahsup edildikten sonra kalan tutar üzerinden damga vergisi hesaplanmıştır.

Hesaplanan Damga Vergisi = 20.000,00 x binde 7,5 = 150,00 TL

05.03.2014	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.000,00
740.01.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	
740.01.03.01 Taşeronlara Yaptırılan İşler	
191 İNDİRİLECEK KDV	5.400,00
191.01 Mal ve Hizmet Teslimlerine İlişkin KDV	
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	10.000,00
179.00 Kreş İnşaat işi	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	150,00
360.08 Damga Vergisi	
360.08.03 Sözleşme Damga Vergisi	
102 BANKALAR	25.250,00
102.01 Ticari Mevduat Hesabı	
102.01.01 Ziraat Bankası Cumhuriyet Şubesi.	

102- Bankalar		360- Ödenecek Vergi ve Fonlar	
445.000,00	9.925,00		75,00
	25.250,00		150,00
191- İndirilecek KDV		740- Hizmet Üretim Maliyetleri	
5.400,00		30.000,00	
179- Taşeronlara Verilen Avanslar			
10.000,00	10.000,00		

Yüklenici firma, 07.04.2014 tarihinde kreş inşaatı için işverenden banka aracılığıyla 100.000,00 TL avans almıştır.

Avans ödemesinde fatura düzenlenmediği için, KDV hesaplaması yapılmamıştır.

Hesaplanan Kurumlar Vergisi Stopajı = 100.000,00 x %3 = 3.000,00 TL

Hesaplanan Damga Vergisi = 100.000,00 x binde 7,5 = 750,00 TL

20.03.2014	
102 BANKALAR	96.250,00
102.01 Ticari Mevduat Hesabı	
102.01.01 Ziraat Bankası Cumhuriyet Şubesi	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	3.000,00
193.02 Kesinti Yoluyla Öd. Hakediş Stopajları	
193.02.01 Kreş İnşaatı Stopajları	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	750,00
740.01 Kreş İnşaatı	
740.01.05 Vergi, Resim ve Harçlar	
740.01.05.02 Damga Vergisi	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	100.000,00
340.01 Kreş İnşaatı İşi	

102- Bankalar		340- Alınan Sipariş Avansları	
445.000,00	9.925,00		100.000,00
96.250,00	25.250,00		
193- Peşin Öd.Ver.ve Fonlar		740- Hizmet Üretim Maliyeti	
12.000,00		30.000,00	
3.000,00		750,00	

30.04.2014 tarihinde yüklenici firmaya banka kanalıyla KDV hariç 300.000,00 TL tutarında II. hakediş ödemesi yapılmıştır. Fatura aynı gün içerisinde düzenlenmiş olup bedel yüklenici firmanın Ziraat Bankası hesabına yatırılmıştır.

Avansın Hakedişten Mahsup Edilmesi	300.000 - 100.000	= 200.000,00 TL
Kalan Bedelden Hesaplanan KV Stopajı	200.000,00 x %3	= 6.000,00 TL
Kalan Bedelden Hesaplanan Damga Vergisi	200.000,00 x binde 7,5	= 1.500,00 TL
Tevkifat Olarak Hesaplanan KDV	300.000 x %18 x 1/6	= 9.000,00 TL
Yüklenici firmaya Ödenen KDV	300.000 x %18 x 5/6	= 45.000,00 TL

30.04.2014

102 BANKALAR	237.500,00
102.01 Ticari Mevduat Hesabı	
102.01.01 Ziraat Bankası Cumhuriyet Şubesi	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	6.000,00
193.02 Kesinti Yoluyla Öd. Hakediş Stopajları	
193.02.01 Kreş İnşaatı Stopajları	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.500,00
740.01 Kreş İnşaatı	
740.01.05 Vergi, Resim ve Harçlar	
740.01.05.02 Damga Vergisi	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	100.000,00
340.01 Kreş İnşaatı İşi	
350 KREŞ İNŞ. HAKEDİŞ BEDELLERİ	300.000,00
350.01. Hakediş Bedelleri	
391 HESAPLANAN KDV	45.000,00
391.01 Mal ve Hizmet Teslimlerine İlişkin KDV	

<u>102- Bankalar</u>		<u>340- Alınan Sipariş Avansları</u>	
445.000,00	9.925,00	100.000,00	100.000,00
96.250,00	25.250,00		
237.500,00			
<u>193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar</u>		<u>740- Hizmet Üretim Maliyetleri</u>	
12.000,00		30.000,00	
3.000,00		750,00	
6.000,00		1.500,00	
<u>350- Kreş İnşaatı Hakediş Bedelleri</u>		<u>391- Hesaplanan KDV</u>	
	400.000,00		60.000,00
	300.000,00		45.000,00

Kreş inşaatına ilişkin toplam işçi ücret tahakkuku aşağıdaki gibidir.

Brüt Ücret		= 20.000,00 TL
SGK işçi Payı	= B. Ücret x %14	= 2.800,00 TL
İşsizlik Sigortası İşçi Payı	= B. Ücret x %1	= 200,00 TL
GV Matrahı	= B. Ücret - (SSK işçi payı + İşsizlik Sigortası işçi payı)	= 17.000,00 TL
GV	= 17.000 x %15	= 2.550,00 TL
Damga Vergisi	= B. Ücret x binde 7,5	= 150,00 TL
SGK İşveren Payı	= B. Ücret x %19,5	= 3.900,00 TL
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	= B. Ücret x %2	= 400,00 TL

10.06.2014

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	24.300,00
740.01 Kreş İnşaatı	
740.01.01 İşçi Ücret ve Giderleri	
740.01.01.01 Brüt Ücret (20.000)	
740.01.01.10 SGK işveren payı (3.900)	
740.01.01.11 İşsizlik Sigortası işveren payı (400)	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.700,00
360.04 Gelir Vergisi Stopajları	
360.04.01 Ücret Stopajları (2.550)	
360.08 Damga Vergisi	
360.08.01 Ücret Damga Vergisi (150)	
361 ÖD. SOSYAL GÜV. KESİNTİLERİ	7.300,00
361.01 SGK Primleri	
361.01.01 SGK işçi payı (2.800)	
361.01.02 SGK işveren payı (3.900)	
361.02 İşsizlik Sigortası Primleri	
361.02.01 İşsizlik Sigortası işçi payı (200)	
361.02.02 İşsizlik Sigortası işveren payı (400)	
335 PERSONELE BORÇLAR	14.300,00
335.01 Ödenecek Ücretler	

740- Hizmet Üretim Maliyetleri	360- Ödenecek Vergi ve Fonlar
30.000,00	3.000,00
750,00	75,00
1.500,00	150,00
24.300,00	2.700,00
361 Öd. Sosyal Güvenlik Kesintileri	335- Personele Borçlar
7.300,00	14.300,00

Yüklenici firmanın kreş inşaatında kullanmış olduğu ilk madde malzeme tutarları aşağıdaki gibidir:

Demir	13.124,00 TL
Kereste	6.100,00 TL
Çimento	15.950,00 TL
Kum	15.244,00 TL
Diğer Malzemeler	<u>7.452,00 TL</u>
TOPLAM	57.870,00 TL

10.06.2014	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	57.870,00
740.01 Kreş İnşaatı	
740.01.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	
740.01.00.01 Demir	
740.01.00.02 Kereste	
740.01.00.03 Çimento	
740.01.00.04 Kum	
740.01.00.30 Sair Malzemeler	
150 İLK MADDE VE MALZEME	57.870,00
150.02 Kreş İnşaatı Deposu	
150.02.01 Demir	
150.02.02 Kereste	
150.02.03 Çimento	
150.02.04 Kum	
150.02.30 Sair Malzemeler	
/	
740- Hizmet Üretim Maliyetleri	150- İlk Madde ve Malzeme
30.000,00	57.870,00
750,00	
1.500,00	
24.300,00	
57.870,00	

YYİO işi 10.06.2014 tarihinde bitmiş ve daha önce geçici teminat olarak verilen çek ihale makamından geri alınmıştır.

10.06.2014	
101 ALINAN ÇEKLER	21.000,00
101.03 Teminata Verilen Çekler	
101.03.01 Ziraat Bankası Cumhuriyet Şubesi	
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	21.000,00
126.02 Verilen Teminatlar	
126.02.01. Geçici Teminatlar	
/	
126-Verilen Depozito ve Teminatlar	101- Alınan Çekler
21.000,00	21.000,00
21.000,00	21.000,00

İhale makamına 10.06.2014 tarihinde, Ziraat Bankası'ndan alınan teminat mektubu kesin teminat olarak verilmiştir.

$$\begin{aligned}
 \text{Kesin Teminat Bedeli} &= \text{İhale Bedeli} \times \%6 \\
 &= 700.000,00 \text{ TL} \times \%6 \\
 &= 42.000,00 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

10.06.2014	
900 TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR	42.000,00
900.02 Kesin Teminatlar	
901 TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLAR	42.000,00
901.02 Kesin Teminatlar	
/	
<u>900- Teminat Mektubundan Borçlar</u>	<u>901- Teminat Mektubundan Alacaklar</u>
42.000,00	42.000,00

Dönem Sonu İşlemleri

2014 yılı sonu itibariyle yüklenici firma yıl içinde kreş inşaatının yanı sıra 2 tane de özel inşaat işi (A ve B işi) yapmıştır. Bu işler için ortak genel gider tutarı 47.350,00 TL'dir.

Kreş İnşaatı Harcaması = 480.550,00 TL
A Özel İnşaat İş Hasılatı = 549.200,00 TL
B Özel İnşaat İş Hasılatı = 343.250,00 TL
1.373.000,00 TL

<u>Oran Hesaplaması</u>	<u>Oran</u>	<u>Ortak Gider Payı</u>
Kreş İnşaatı = 480.550,00 / 1.373.000,00	= 0,35	16.572,50 TL
A Özel İnşaat İş = 549.200,00 / 1.373.000,00	= 0,40	18.940,00 TL
B Özel İnşaat İş = 343.250,00 / 1.373.000,00	= 0,25	<u>11.837,50 TL</u>
		47.350,00 TL

31.12.2014	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	16.572,50
740.01 Kreş İnşaatı	
740.01.08 Ortak Genel Giderler Payı	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.777,50
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA	47.350,00
/	

<u>740- Hizmet Üretim Maliyetleri</u>	<u>632- Genel Yönetim Giderleri</u>
30.000,00	30.777,50
750,00	
1.500,00	
24.300,00	
57.870,00	
16.572,50	
	<u>771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma</u>
	47.350,00

31.12.2014	
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA	47.350,00
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	47.350,00
/	

771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma
47.350,00 | 47.350,00

770- Genel Yönetim Giderleri
| 47.350,00

Yüklenici firmanın 2014 yılında kullanmış olduğu makinelere ait amortisman tutarları aşağıdaki şekildedir. Yüklenici firma normal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

Adı	Maliyet Bedeli	Faydalı Ömrü	Oran	Amortisman
Büro Mlz.	4.000,00	4 Yıl	0,25	1.000,00
Telefon	150,00	5 Yıl	0,20	30,00
Faks	200,00	4 Yıl	0,25	50,00
Bilgisayar	1.500,00	5 Yıl	0,20	300,00
Kamyon	60.000,00	5 Yıl	0,20	12.000,00

Kamyonun dağıtılacak amortisman tutarı 12.000,00 TL

Demirbaşların dağıtılacak amortisman tutarı 1.380,00 TL

Yukarıda yer alan müştereken kullanılan kamyonu ait amortismanın dağıtımı, kamyonun her işte kullanıldığı gün sayısına göre ve ortak genel gider niteliğindeki demirbaşlara ait amortismanların dağıtımı ise, harcama ve hâsılatların birbirlerine olan oranlarına göre yapılmıştır.

Kamyon Amortisman Dağıtımı

İş	Gün	Oran	Amortisman
Kreş İnşaatı	150	5/12	5.000,00
A Özel İnşaat	120	1/3	4.000,00
B Özel İnşaat	90	1/4	3.000,00

Oran Hesaplaması

	Oran	Ortak Gider Payı
Kreş İnşaatı = 480.550,00 / 1.373.000,00	= 0,35	483,00 TL
A Özel İnşaat işi = 549.200,00 / 1.373.000,00	= 0,40	552,00 TL
B Özel İnşaat işi = 343.250,00 / 1.373.000,00	= 0,25	<u>345,00 TL</u>
		1.380,00 TL

İş	Kamyonun Amortisman Payı	Demirbaşların Amortisman Payı	Toplam Amortisman Payı
Kreş İnşaatı	5.000,00	483,00	5.483,00
A Özel İnşaat	4.000,00	552,00	4.552,00
B Özel İnşaat	<u>3.000,00</u>	<u>345,00</u>	<u>3.345,00</u>
Toplam	12.000,00	1.380,00	13.380,00

31.12.2014	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	7.897,00
730.02 A Özel İnşaatı	
730.01.06 Amortisman ve Tükenme Payları	
730.03 B Özel İnşaatı	
730.02.06 Amortisman ve Tükenme Payları	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	5.483,00
740.01 Kreş İnşaatı	
740.01.06 Amortisman ve Tükenme Payları	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	13.380,00
257.04 Tesis Makine ve Cihazlar	
257.06 Demirbaşlar	

730- Genel Üretim Gideri		740- Hizmet Üretim Maliyetleri	
7.897,00		30.000,00	
		750,00	
		1.500,00	
		24.300,00	
257- Birikmiş Amortismanlar		57.870,00	
	13.380,00	16.572,50	
		5.483,00	

Dönem sonunda işin bitmiş olması nedeniyle, 740 No.lu hesapta biriken maliyetler (hesabın borç kalanı = 136.475,50 TL) 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı aracılığıyla 170 No.lu hesaba aktarılmıştır.

31.12.2014	
170 KREŞ İNŞ. YYİO MALİYETLERİ	136.475,50
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	136.475,50
741.01 Kreş İnşaatı Maliyetleri	

170- Kreş İnş. YYİO Maliyetleri		741- Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma	
480.550,00		136.475,50	
136.475,50			

31.12.2014	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	136.475,50
741.01 Kreş İnşaatı Maliyetleri	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	136.475,50
740.01 Kreş İnşaatı	

741- Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma		740- Hizmet Üretim Maliyetleri	
136.475,50	136.475,50	30.000,00	136.475,50
		750,00	
		1.500,00	
		24.300,00	
		57.870,00	
		16.572,50	
		5.483,00	

17'li grup hesaplarda biriken tutarlar 622- Satılan Hizmet Maliyeti hesabına, 35'li grup hesaplarda biriken tutarlar ise 600- Yurt İçi Satışlar hesabına devredilerek kapatılmıştır.

31.12.2014	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	617.025,50
622.01 Kreş İnşaatı Maliyeti	
170 KREŞ İNŞ. YYİO MALİYETLERİ	617.025,50

170- Kreş İnş. YYİO Maliyetleri		622- Satılan Hizmet Maliyeti	
480.550,00	617.025,50	617.025,50	
136.475,50			

31.12.2014	
350 KREŞ İNŞ. HAKEDİŞ BEDELLERİ	700.000,00
350.01. Hakediş Bedelleri	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	700.000,00
600.04 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri	
600.04.01 Kreş İnşaatı Hakedişleri	

350- Kreş İnşaatı Hakediş Bedelleri		600- Yurtiçi Satışlar	
700.000,00	400.000,00		700.000,00
	300.000,00		

YYİO işinin dönem kâr veya zararının tespiti için, 622 No.lu hesapta yer alan maliyetler ve 600 No.lu hesapta yer alan hasılatlar 690- Dönem Kârı veya Zararı hesabına devredilerek kapatılmıştır

31.12.2014	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	617.025,50
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	617.025,50
622.01 Kreş İnşaatı Maliyeti	

690- Dönem Kârı veya Zararı		622- Satılan Hizmet Maliyeti	
617.025,50		617.025,50	617.025,50
31.12.2014			
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		700.000,00	
600.04 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri			
600.04.01 Kreş İnşaatı Hakedişleri			
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		700.000,00	
/			
690- Dönem Kârı veya Zararı		600- Yurtiçi Satışlar	
617.025,50	700.000,00	700.000,00	700.000,00

Yüklenici firmanın YYİO işine ilişkin hesaplanan,
Vergi Öncesi Dönem Kârı 700.000,00 - 617.025,50 = 82.974,50 TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi 82.974,50 x % 20 = 16.594,90 TL
Yüklenici firma dönem kârından vergi karşılığı ayırmıştır.

31.12.2014	
691 DÖNEM KÂRI VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞ.	16.594,90
370 DÖN KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞ.	16.594,90
370.01 Kurumlar Vergisi	
/	
691- D. Kârı ve Diğ. Yasal Yük. Karş.	370- D. Kârı ve Diğ. Yasal Yük. Karş
16.594,90	16.594,90

Yüklenici firma, 193 No.lu hesapta biriken peşin ödenen vergilerin, "370- Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları" hesabının tutarı kadar olan kısmı 371 No.lu hesaba aktarılmıştır.

31.12.2014	
371 DÖNEM KÂRI PEŞİN ÖD. VERGİ YÜK	16.594,90
371.02 Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	
371.02.01 Kreş İnşaatı % 3 Stopajı	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	16.594,90
193.02 Kesinti Yoluyla Öd. Hakediş Stopajları	
193.02.01 Kreş İnşaatı Stopajları	
/	
193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	371- D. Kârı Peşin Öd. Vergi Yük.
12.000,00	16.594,90
3.000,00	
6.000,00	

İş bitiminde kazanç üzerinden hesaplanan yıllık kurumlar vergisinin, kesinti yoluyla ödenip bu hesaplara kaydedilen vergiden daha az olması nedeniyle, 193 No'lu hesaptan, 371 No.lu hesaba aktarılamayan peşin ödenmiş vergiler, firmanın vergi idaresinden bir alacağı olduğundan, 136- Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının altında "Vergi Dairesinden Alacaklar" şeklinde bir alt hesap açılmak suretiyle bu hesaba aktarılmıştır.

31.12.2014			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		4.405,10	
136.01 Vergi Dairesinden Alacaklar			
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		4.405,10	
193.02 Kesinti Yoluyla Öd. Hakediş Stopajları			
193.02.01 Kreş İnşaatı Stopajları			
/			
193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		136- Diğer Çeşitli Alacaklar	
12.000,00	15.994,90	4.405,10	
3.000,00	4.405,10		
6.000,00			

Dönem Net Kârı veya Zararı Tespit Edilmiştir.

31.12.2014			
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		82.974,50	
691 D. KÂRI VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞ			
		16.594,90	
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		66.379,60	
/			
690- Dönem Kârı veya Zararı		691- D. Kârı ve Diğ. Yasal Yük. Karş	
617.025,50	700.000,00	16.594,90	16.594,90
82.974,50			
692- Dönem Net Kârı veya Zararı			
	66.379,60		

YYİO işinin Dönem Net Kârı veya Zararı, bilanço hesabına aktarılmıştır.

31.12.2014			
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		66.379,60	
590 DÖNEM NET KÂRI		66.379,60	
/			
692- Dönem Net Kârı veya Zararı		590- Dönem Net Kârı	
66.379,60	66.379,60		66.379,60

5.2- Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebe Kayıtlarındaki Farklılıklar

Finansal olayları vergi kanunlarına göre muhasebeleştiren bir işletme TMS 11'e göre raporlama

yapacağı zaman dönemin gelir ve giderini yeniden hesaplaması ve gelir tablosu ve bilançoda bazı düzeltme işlemlerini yapması gerekmektedir. Bu düzeltme işlemleri sırasında farklara ilişkin takibin sağlıklı olması açısından bunlarında kaydedilmesinde yarar vardır. Kayıt işlemlerinde Tekdüzen Hesap Planında yer almayan bazı yeni hesaplara ihtiyaç duyulacaktır (Yılmaz, 2009).

Yüklenici firmanın üstlendiği Kreş inşaatı "sabit fiyatlı" sözleşmeler niteliğindedir.¹⁸ Yeni düzenlemeyle birlikte, bu tip sabit fiyatlı sözleşmelerde, dönem itibarıyla gerçekleşmiş olan toplam gider, sözleşmenin toplam tahmini maliyetine oranlanarak sözleşmenin tamamlanma yüzdesi hesaplanacaktır. Böylece sözleşmenin toplam gelirinin bu orana isabet eden tutarı cari dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılacaktır.

Kreş İnşaatına ilişkin muhasebe kayıtları, TMS 11 uygulamasıyla aşağıdaki şekilde farklılıklar içerecektir:

Yüklenici firmanın YYİO işine ilişkin olarak 2014 yılı dönem sonunda 740 No.lu hesabın borç bakiyesindeki tutar 136.475,50 TL'dir.

a) Kreş inşaatı ile ilgili olarak 2014 yılında KDV hariç 300.000 TL tutarında hakediş düzenlemesi yapılmıştır. Söz konusu hakedişe %3 vergi kesintisi ve binde 7,5 damga vergisi uygulanmıştır.

Hesaplanan Damga Vergisi 300.000,00 x binde 7,5 = 2.250,00 TL

Hesaplanan Vergi Stopajı 300.000,00 x %3 = 9.000,00 TL

Yüklenici firmanın kreş inşaatına ait tahmini maliyeti 2013 yılında 600.000,00 TL iken bu tahminin 2014 yılında 17.025,50 TL tutarında artırıldığı varsayımıyla, işin 2014 yılında tamamlanma yüzdesi hesaplanacaktır.

Sözleşme Tutarı = 700.000,00 TL

İlk Tahmini Maliyeti = 600.000,00 TL

Ek Tahmini Maliyet = 17.025,50 TL

Bu Güne Kadar Gerçekleşen Mlyt = 480.550,00 + 136.475,50 = 617.025,50 TL

Gerçekleşen Hasılat = 300.000,00 TL

$$\text{Birikimli Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Bu Güne Kadar Gerçekleşen Maliyet}}{\text{İlk Tahmini Maliyet} + \text{Ek Maliyet}}$$

$$\text{Birikimli Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{617.025,50}{600.000,00 + 17.025,50} = \% 100$$

BTY= 2013 TY + 2014 TY

2014 TY = % 100 - % 80

2014 TY = % 20

Hesaplanan Gelir = Sözleşme Tutarı x Tamamlanma Yüzdesi

= 700.000,00 x % 20

= 140.000,00 TL

¹⁸ Sözleşme türleri temelde iki grupta toplanmıştır. 1- Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir. 2- Maliyet artı kâr sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

Hesaplanan Gelir < Gerçekleşen Hasılat

Fark = Gerçekleşen Hasılat - Hesaplanan Gelir

= 300.000,00 - 140.000,00

= 160.000,00 TL

2013 yılında ortaya çıkan 160.000,00 TL hakediş alacağı, 2014 yılında tahsil edilmiştir. Bu nedenle "176- Hakedişe Bağlı İşler Gelir Tahakkukları" hesabı alacaklandırılarak kapatılacaktır.

102 BANKALAR	333.750,00
102.01 Ticari Mevduat Hesabı	
102.01.01 Ziraat Bankası Cumhuriyet Şubesi	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	9.000,00
193.01 Kesinti Yoluyla Öd. Hak. Stopajları	
193.01.01 Kreş İnşaatı Stopajları	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	2.250,00
740.01 Kreş İnşaatı	
740.01.05 Vergi, Resim ve Harçlar	
740.01.05.02 Damga Vergisi	
176 HAKEDİŞE BAĞLI İŞLERDE GELİR TAH.	160.000,00
186.01 Kreş İnşaatı	
351 KREŞ İNŞ. HAKEDİŞ BEDELLERİ	140.000,00
351.01. Hakediş Bedelleri	
391 HESAPLANAN KDV	45.000,00
391.01 Mal ve Hizmet Teslimlerine İlişkin KDV	

102- Bankalar		193- Peşin Öd.Ver.ve Fonlar	
445.000,00	9.925,00	9.000,00	
333.750,00	25.250,00		
740- Hizmet Üretim Maliyetleri		351- Kreş İnşaatı Hakediş Bedelleri	
30.000,00			140.000,00
2.250,00			
391- Hesaplanan KDV		176- Hakedişe Bağlı İşlerde Gelir Tah.	
	60.000,00	160.000,00	160.000,00
	45.000,00		

- b)** 2013 yılında yapılan harcamalar dönem sonunda 740 No.lu hesaptan yansıtma hesapları aracılığıyla 622- Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılarak, ilgili dönemin maliyetini oluşturacaktır.

/	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	136.475,50
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	136.475,50
741.01 Kreş İnşaatı Maliyetleri	
/	
<u>622- Satılan Hizmet Maliyeti</u>	<u>741- Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma</u>
136.475,50	136.475,50
/	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	136.475,50
741.01 Kreş İnşaatı Maliyetleri	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	136.475,50
740.01 Kreş İnşaatı	
/	
<u>741- Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma</u>	<u>740- Hizmet Üretim Maliyetleri</u>
136.475,50	136.475,50

c) İnşaatın maliyeti Gelir Tablosu hesabına aktarılacaktır:

/	
690 SÜRD. FAAL. D. KÂRI VEYA ZARARI	136.475,50
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	136.475,50
622.01 Kreş İnşaatı Maliyeti	
/	
<u>690- Sürd. Faal. Dönem Kârı veya Zararı</u>	<u>622- Satılan Hizmet Maliyeti</u>
136.475,50	136.475,50

d) Tamamlanma Yüzdesine göre hesaplanan gelir, bu işle ilgili 2014 yılına ait dönem geliri olarak kayıt altına alınacaktır.

/	
351 KREŞ İNŞ. HAKEDİŞ BEDELLERİ	140.000,00
351.01. Hakediş Bedelleri	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	140.000,00
600.04 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri	
600.04.01 Kreş İnşaatı Hakedişleri	
/	
<u>351- Kreş İnşaatı Hakediş Bedelleri</u>	<u>600- Yurtiçi Satışlar</u>
140.000,00	140.000,00

e) Gelir hesapları kapatılacaktır.

600 YURTİÇİ SATIŞLAR		140.000,00
600.04 Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri		
600.04.01 Kreş İnşaatı Hakedişleri		
690 SÜRD. FAAL. D. KÂRI VEYA ZARARI		140.000,00
/		
690- Sürd. Faal. Dönem Kârı veya Zararı		600- Yurtiçi Satışlar
136.475,50	140.000,00	140.000,00 140.000,00

- f) Yüklenici firmanın YYİO işine ilişkin 2014 yılı için hesaplanan,**
Vergi Öncesi Dönem Kârı 140.000,00 - 136.475,50 = 3.524,50 TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi 3.524,50 x % 20 = 704,90 TL

690 SÜRD. FAAL. D. KÂRI VEYA ZARARI		3.524,50
691 SÜRD. FAAL. D. KÂRI YASAL VERGİ GİDERİ		704,90
694 SÜRD. FAAL. D. NET KÂRI VEYA ZARARI		2.819,50
/		
691- Sürd.Faal. D.Kârı ve Diğ.Yasal Vergi Gid.		694- Sürd. Faal. Dönem Net Kâr veya Zararı
	704,90	2.819,50
/		
690- Sürd.Faal. D.Kârı veya Zararı		
136.475,50	140.000,00	
3.524,50		

g) Ertelenmiş Vergi Borcu ve Dönem Vergi Giderleri Karşılık Hesabına Aktarılacaktır.

691 SÜRD. FAAL. D. KÂRI YASAL VERGİ GİDERİ		704,90
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		15.890,00
370 D. KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞ.		16.594,90
/		
691- Sürd. Faal. D. Kârı ve Diğ.Yasal Vergi Gideri		489- Ertelenmiş Vergi Borcu
704,90	704,90	15.890,00 15.890,00
/		
370 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş.		
	16.594,90	

h) Kâr veya Zarar Tutarı Bilanço Hesabına Aktarılmıştır.

/	
694 SÜRD. FAAL. D. NET KÂR VEYA ZARARI	2.819,50
590 DÖNEM NET KÂRI	2.819,50
/	
694- Sürd. Faal. D. Net Kâr veya Zararı	590- Dönem Net Kâr
2.819,50	2.819,50

Kreş İnşaatına ait

2013 yılı Dönem Net Kârı	63.560,00 TL
2014 yılı Dönem Net Kârı	<u>2.819.50 TL</u>
Toplam Kâr	66.379,50 TL

5.3- YYİO İşlerinin Muhasebeleştirilmesinin Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması

TMS/TFRS hükümlerine göre raporlama yapacak olan inşaat şirketleri, inşaat sözleşmelerini 11 numaralı Türkiye Muhasebe Standardına göre finansal tablolarına yansıtırken, diğer taraftan vergi dairelerine sundukları finansal tablolarını da GVK'nın 42, 43 ve 44. maddelerine göre düzenlemektedirler. İnşaat sözleşmelerinin finansal tablolara olan yansımaları TMS 11 ve GVK'da farklı şekillerde ele alınmıştır. Bu durum hâsılâtın ve ilgili satış maliyetlerinin Gelir Tablosunda gösterimine ve kâr / zararın hesaplanmasına etki etmektedir (Yılmaz, 2009).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) öncesi dönemde, YYİO işlerinde, işin tamamlandığı yıl, inşaatın tüm hâsılât ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunu şişirmekte ve bu da işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmaktaydı. Ancak yeni düzenlemeyle, söz konusu işlerde muhasebe kayıtları TMS 11'e uygunlukla, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre kazanç belirlenecek, dolayısıyla işin bitimi beklenmeden ilgili yıllarda kâr hesaplanacak ve beyan edileceği için işletmenin faaliyetleri daha doğru şekilde gözlenebilecektir.

Kazanç belirlemek için işletmelerin kullanabileceği tamamlanma yüzdesi ve tamamlanmış sözleşme yönteminin her ikisinde de işin bitiş tarihi itibarıyla işletmenin elde edeceği toplam kâr veya zararda bir değişim söz konusu değildir. Ayrıca yapılan işin tamamlanması için gerekli olan giderlerle tamamlanma dereceleri doğru olarak tespit edilebiliyorsa, işin kısmen bitim yönteminin uygulanması tercih edilebilir. Buna karşılık, işin tamamlanması için maliyetler doğru olarak tespit edilemiyorsa, işin bitim yönteminin uygulanması daha gerçekçi olacaktır.¹⁹

5.3.1- Hangi Şirketlerin Hangi Uygulamaya Tabi Olduğu Hususu

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada, YYİO işi yapan şirketlerden sadece hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler ile BDDK'ya tabi işletmeler muhasebe kayıtlarını TMS 11'e göre yapıyorlardı ve sadece bunlar için kazanç tespitinde Tamamlama Yüzdesi (Kısmen Bitim) Yöntemi zorunlu idi.

¹⁹ Usul, s. 19.

Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesiyle, hiç ayırım yapılmaksızın YYİO işi yapan tüm şirketler muhasebe kayıtlarını TMS 11'e göre yapacak ve hepsi de kazanç tespitinde Tamamlama Yüzdesi (Kısmen Bitim) Yöntemi'ni kullanacaktır.

5.3.2- Maliyet Unsurları

Tek Düzen Hesap Planında (THP), YYİO işletmelerinin maliyet unsurlarını dört ana grupta²⁰ toplamak mümkündür. Bunlar;

- İlk madde malzeme giderleri
- İşçilik giderleri
- Taşeron giderleri
- Diğer giderler

TMS 11, inşaat maliyeti yerine sözleşme maliyeti kavramını kullanmıştır. Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir²¹. Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşmaktadır.²²

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

5.3.3- İş Sahibinden Alınan Hakedişlerin Durumu

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada, alınan hakedişler "Hakediş Bedelleri" hesabına, oradan da gelir hesaplarına aktarılıyordu.

6102 Sayılı TTK sonrası, hesaplanan tamamlanma yüzdesi ile sözleşme bedeli çarpımından, dönem cari geliri hesaplanacak ve bu tutar "Hakediş Bedelleri" hesabına, oradan da gelir hesaplarına aktarılacaktır. Ödenen hakediş ile hesaplanan dönem cari geliri karşılaştırılacak ve hesaplanan tutar fazlaysa aradaki fark "gelir tahakkuku" hesabına, ödenen hakediş fazlaysa aradaki fark "gelecek aylara / yıllara ait gelir" hesabında izlenecektir.

5.3.4- İşin Bitmediği Dönemde Oluşan Maliyetlerin Durumu

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada, işin bitmediği dönemlerde ilk aşamada 740- Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına kaydedilen harcamalar, ilgili dönem sonlarında ise 741 No.lu yansıtma hesabıyla 170- Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri hesabına aktarılarak aktifleştiriliyor ve işin bitimine kadar burada bekletiliyordu. İşin bittiği dönem sonunda ise, 170 No.lu hesapta bekleyen harcamalar 622 No.lu gider hesabına aktarılıyordu.

6102 Sayılı TTK sonrası, işin bitmediği dönemlerde yapılan harcamalar aynı şekilde ilk aşamada 740- Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına kaydedilecek, ilgili dönem sonlarında ise 741 No.lu yansıtma hesabıyla (bu sefer 170 No.lu hesapta aktifleştirmeye gerek olmadan) doğrudan 622 No.lu gider hesabına aktarılacaktır.

²⁰ Usul, s. 27.

²¹ TMS 11, md. 21.

²² TMS 11, md. 16.

5.3.5- Dönem Geliri Kavramı

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada, böyle bir kavram kullanılmıyordu. Hangi dönem elde edildiğinin önemi olmadan tüm gelirler “Hakediş Bedelleri” hesabında biriktiriliyor ve işin bittiği dönemde topluca gelir hesaplarına aktarılıyordu.

Yeni uygulamada, işin tamamlanma yüzdesi ile sözleşme bedeli çarpımı sonucu elde edilen cari gelir “Hakediş Bedelleri” hesabına kaydedilecek, ilgili dönem sonunda ise gelir hesaplarına aktarılacak, böylece dönem geliri olarak muhasebeleştirilecektir. Dolayısıyla her yeni dönem başında “Hakediş Bedelleri” hesabında bekleyen bir tutar bulunmayacaktır.

5.3.6- Dönem Kârı Kavramı

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada, dönem maliyeti ve dönem geliri olmadığı için dönem kârı da söz konusu olmuyordu. Tüm gelir ve giderler işin bittiği dönemin gelir ve gideri sayılıyor, kâr ancak bu dönemde hesaplanıyordu.

Yeni uygulamada, işin tamamlanma yüzdesi ile sözleşme bedeli çarpımı sonucu elde edilen cari gelir ve ilgili dönemde yapılan harcamaların karşılaştırılması sonucu dönem kârı hesaplanacaktır. Her dönem için ayrı hesaplanan kâr tutarları toplamı ise, YYİO işine ait toplam kâr olacaktır.

5.3.7- Ertelenmiş Vergi Borcu

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada, dönem kârı olmadığı için ona isabet edecek bir vergi de söz konusu olmuyordu.

Yeni uygulamada, hesaplanan dönem kârına isabet eden vergi hesaplanacak ve her dönem hesaplanan dönem kârlarına isabet eden vergi tutarı, işin bittiği dönem sonuna kadar “ertelenmiş vergi” hesabında bekletilecektir. Bu hesap, TMS: 12 - Gelir Vergileri Standardı kapsamında indirilebilir geçici farkların bulunması durumunda kullanılacaktır. Buradaki tutarlar vergi idaresinden herhangi bir alacak tutarını ifade etmeyecektir (Akdoğan ve Sevilengül, 2008).

5.3.8- Kazancın Tespitinde Kullanılan Yöntem

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada, kazancın tespiti için vergi mevzuatının paralelinde bir uygulama olan “tamamlanmış sözleşme yöntemi” kullanılmaktaydı. Bu yöntemde göre YYİO işine ait tüm harcama ve gelirler işin bittiği dönemin gelir ve gideri sayılıyor, o dönem kâr hesaplanıyordu.

Yeni uygulamada, kanun YYİO işi yapan işletmelerin bu işle ilgili kayıtlarını TMS 11'e göre yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla da kazancın tespiti için TMS 11'in paralelinde bir uygulama olan “tamamlanma yüzdesi yöntemi” kullanılacaktır. Bu yöntemde göre YYİO işine ait her dönem gelir ve gider tespiti yapılarak, dönemler itibariyle kâr hesaplanacaktır.

5.3.9- Avans Kâr Payı Dağıtımı

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada, avans kâr payı dağıtımına ilişkin vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme yer almamasına rağmen, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde avans kâr payı dağıtımına ilişkin düzenleme yapılmış idi. Ancak, 6762 sayılı TTK'da avans kâr payı dağıtımına ilişkin bir düzenleme bulunmadığından bahisle, kâr payı avansına ilişkin düzenlemeler Danıştay'ca uygun görülmemiş ve tebliğin yürürlüğü durdurulmuştu (Gökmen, 2012).

Yeni uygulamada, Maliye Bakanlığı tarafından 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, Danıştay tarafından yürürlüğü durdurulan, avans kâr

payı bölümü yeniden düzenlenmiş ve kurumların avans kâr payı dağıtmasının vergisel açıdan da yolu açılmıştır. Yıllara yaygın inşaat şirketlerinde yeni muhasebe standartlarına göre inşaat kazancı artık her yıl belirleneceği için iş bitmeden temettü dağıtılabilecek (Gökmen, 2012).

5.3.10- Gelir Tablosu ve Bilanço Hesapları

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada YYİO işine ait brüt kârın tamamı işin bittiği yılda ortaya çıkıyordu. Ayrıca, işin bitmediği dönemlerde 170 No.lu hesaba aktararak aktifleştirilen maliyetler bilançoda yer alıyordu.

Yeni uygulamada, YYİO işine ait brüt kâr yıllara dağıtılacaktır. Ayrıca işin bitmediği dönemlerde maliyetler gelir tablosuna aktarıldığından bilançoda yer almayacaktır. Tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan cari gelirin o yıl düzenlenen hakediş tutarından fazla olması halinde ise, aradaki farkın takip edildiği 176 No.lu hesap bilançoda yer alacaktır.

5.3.11- Yasal Defterlerin Tutulması

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada, yasal defterler 1994 yılından beri yürürlükte olan Tek Düzen Hesap planına göre tutulmaktaydı. Ayıca 1 Sayılı MSUGT ile büyük küçük bütün işletmelerde aynı muhasebe dilinin kullanılmasını temin ediliyordu. Ancak bu tebliğin ölçme ve değerlendirme konularında uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu düzenlemeler getirememiş olması nedeniyle, finansal tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliği kısıtlanıyordu. Muhasebe standartlarına göre finansal raporlama yapan bazı borsaya kayıtlı şirketler bile, yasal kayıtlarını tek düzen hesap planına uygun yapmakta, sadece dönem sonlarında yaptıkları ön hazırlıklarla kayıtlardan elde ettikleri finansal bilgileri muhasebe standartlarına uygun finansal tablolara dönüştürmekteydi.

Yeni uygulamada, yasal defterler TMS/TFRS'lere uygun olarak tutulacaktır. Çünkü ticari defterlerin mahkemelerde delil olma özelliği ancak standartlara uygun olarak tutulan kayıtlarla mümkün olabilecektir. Uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu TMS/TFRS'lerin yayımlanmasıyla finansal tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliği sağlanabilecektir.

5.3.12- Tek Düzen Hesap Planının Durumu

6102 Sayılı TTK öncesi uygulamada, THP'nın mevcut hali ve 1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile işletmeler YYİO işlerini muhasebeleştiriyordu.

Yeni uygulamada, Tek Düzen Hesap Planı yine finansal tabloların üretilmesinde önemli rol oynayacaktır. Ancak finansal tabloların TMS/TFRS'den etkilenişlerini saptayarak, hesap planında değişiklikler yapılabilecektir. Bilançoda aktif ve pasif kalemlerin sınıflandırılması TMS esaslarına göre yeniden yapılacaktır. Var olan bazı aktif pasif hesapları çıkarılacak, ya da olmayan aktif pasif hesapları dahil edilecektir. Hesap planında hesap kodları değişmese dahi işleyişleri değişeceğinden yeniden tanımlanmaları gerekecektir. Kayıtlara dair daha fazla ayrıntılı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesi istenecektir (Akdoğan ve Sevilengül, 2008).

6- SONUÇ

İnşaat, taahhüt ve onarım işinin süresi birden fazla takvim yılını kapsıyorsa, bu işler YYİO işi olarak ifade edilmektedir. Bu faaliyetler, birden fazla takvim yılına sarkması dolayısıyla gerek muhasebe ilkeleri gerekse vergi mevzuatı bakımından geçerli olan "hesap dönemi" ve "dönemsellik ilkesi"nin bir

istisnasını oluşturmaktadır. Bu özelliği dolayısıyla da farklı vergilendirme ve muhasebe ilkelerine tabi bulunmaktadır.

YYİO işlerinde iş bitiminden önce maliyetlerin ve hâsılâtın, dolayısı ile gerçek faaliyet sonucunun tespitinde yaşanan güçlükler nedeniyle, bu işlerin vergilendirilmesi, GVK'nın 42, 43 ve 44'üncü maddelerinde özel olarak düzenlenmiştir. Ancak bir inşaat taahhüt ve onarım işinin kanundaki özel vergilendirme rejimine girebilmesi için faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

YYİO işlerinde vergi mevzuatına göre, kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak saptanarak tümü o yılın geliri sayılmakta ve mezkûr yıl beyannamesi ile beyan edilmektedir. Muhasebenin "dönemsellik" ilkesine aykırı olan bu uygulamada, yıllar itibarıyla yapılan işe ilişkin hiçbir bilgi, finansal tablolarda yer almamaktadır. Bu uygulamada fiili maliyet ve fiili gelir tutarlarının dikkate alınarak vergiye tabi kazancın tespiti amaçlanmaktadır.

6102 Sayılı TTK ise, işletmelere TMS uygulamalarını zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla YYİO işleri için kazanç tespitinde TMS 11'e uygun "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi" kullanılacaktır. Muhasebenin "Dönemsellik" ve "Tam Açıklama" kavramlarını gereği gibi yerine getiren bu yöntemde, işin bitmesi beklenmeden dönemler itibarıyla kâr/zarar hesaplanacaktır. Bu uygulamada inşaat işinin devam ettiği dönemlerde fiili maliyetleri ile tahmini gelirler dönem sonuçlarına yansıtılarak, bilgi kullanıcılarının dönemsel olarak faaliyet sonuçları hakkında bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır.

TMS 11 ile inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesi adına farklılıklar ortaya çıkacaktır: İşletmeler YYİO işlerine yönelik olarak tahmini bir maliyet belirleyecek ve her dönem sonunda ilgili dönemde yaptıkları harcamayla bu tahminlerini oranlayarak tamamlanma yüzdesi elde edeceklerdir. Bulunan yüzde ile sözleşme bedelinin çarpımından dönem cari geliri hesaplanacaktır. Gelir tablosunda ise bu tutar dönemin gelirini, yapılan gerçek harcama da dönemin maliyetini oluşturacak, böylece dönem kazancı hesaplanacaktır. Bu kazançta isabet eden Kurumlar Vergisi ise, işin bittiği döneme kadar "ertelenmiş vergi" hesabında tutulacaktır.

Hesaplanan cari gelirin ilgili dönemde düzenlenen hakedişten fazla olması durumunda, aradaki fark "gelir tahakkuku" hesabına, hakedişin hesaplanan cari gelirden fazla olması durumunda ise aradaki fark "gelecek aylara / yıllara ait gelir" hesabında izlenecektir.

Her dönem gelir-gider karşılaştırması yapılacağından, dönem içindeki harcamaların dönem sonunda aktifleştirilmesine gerek olmayacak, bu tutarlar doğrudan gelir tablosu hesaplarına aktarılacaktır. Dolayısıyla da iş gerek devam ederken gerekse bittiği dönemlerde kullanılmayan 170 No.lu hesabın işlerliği ortadan kalkacak, bu hesap tek düzen hesap planında bir fazlalık halini alacaktır.

YYİO işine ait brüt kârın toplamında bir değişiklik olmazken, yeni uygulamada bu kâr dönemler itibarıyla dağıtımına tabi olacaktır. Her dönem kârın hesaplanmasıyla, işin bitimine kadar kâr hesaplanmadığı için bu kârdan pay alamayan şirket ortaklarına da avans kâr payı elde etme şansı doğacaktır.

Hazırlanacak raporların ve uygulanacak standartların karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliğini sağlamak için tekdüzen muhasebe sisteminin önemi artmaktadır. Ancak mevcut Tekdüzen Hesap Planı VUK'un da etkisiyle Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine uygun bir kayıt düzeni içermektedir. Tekdüzen Hesap Planı'nın standartlarla uyumlaştırılmasına yönelik olarak, dipnotlarda açıklanması istenen bilgilerin kolayca temini için hesap planına yeni hesapların açılması ve değerlendirme ölçütlerinin değişmesi ve tabii tutulacağı muhasebe işlemleri için de sonuç hesaplarına yeni hesapların açılması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

TMS 11'e uygun muhasebeleştirme adına, YYIO işlerine yönelik olarak 17. grupta Standarda göre muhasebeleştirmeye olanak tanıyacak yeni hesapların açılması ve eski hesapların iptal edilmesi gerekmektedir. 174-Önceden Yapılan İşler, 175-İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler ve 176-Hakedişe Bağlanacak İşler Gelir Tahakkukları gibi hesaplar yeni hesap planında olması gereken hesaplardan bazılarıdır.

Sadece hesap planında değişiklik yapılması yeni düzenlemeye tam uyumu sağlamaya yetmeyecektir. Aynı zamanda vergi kanunlarında da bir kısım değişikliklerin yapılması gerekecektir. TMS 11 uygulamasıyla beraber inşaat şirketleri vergisel amaçlı olarak Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi'ni takip ederken, finansal raporları için Tamamlama Yüzdesi Yöntemini takip etmeye başlayacaklardır. Tamamlama Yüzdesi Yöntemi ile gelirin ve giderin raporlanması dönemsellik ilkesine uygunluk taşıyarken, Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi'ne göre beyannamelerin verilmesi ve vergilendirme nedeniyle, şirketlerin her iki yöntemle de hesaplama ve kayıt takibi yapma yükümlülüğü olacaktır.

Vergi yasalarının tanımladığı gelir ile muhasebenin tanımladığı gelirin farklılığı beyanname aşamasında giderilebilse de, yeni düzenleme sonucu vergi yasalarına uygun kârın beyannameye gösterilebilmesi işletmeler için güçlükler doğuracaktır. Yeni düzenlemenin uygulamada kolaylığını sağlamak adına, vergi kanunlarında standartlara paralel yeni düzenlemeler kaçınılmazdır.

KAYNAKÇA

- 99 Sayılı Genel Tebliğ, (2006)
- 252 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği, (2004)
- AKDOĞAN, N. SEVİLENGÜL, O. "TMS ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Etkileri Ve Öneriler", Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara SMMM Odası Yayın No:59, Mart 2008.
- ATILA, Ö. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 180, (Aralık 2007).
- BULUT, F. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 219, (Mart 2011).
- DEĞER, N. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri İstihkaklarından Kesilen Gelir Vergisinin Nakden ve Mahsuben İadesi Uygulaması", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 160, (Nisan 2006).
- DURNA, F. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008.
- Gelir Vergisi Kanunu, (1961)
- GÖKMEN, S. "Yeni TTK ve 5520 Sayılı KVK Kapsamında Avans Kâr Payı Dağıtımı", Vergi Sorunları Dergisi, (Haziran 2012), s.44
- GÜNEŞ, Ş. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Hesapların İşleyişi İle Bazı Özellikli Durumlar, Yaklaşım Dergisi, (Aralık 2012).
- "İnşaat Taahhüt Sektöründe Muhasebe, Vergi ve Denetim", 1. Türkiye Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu, Kayseri 2010. Erişim Tarihi: 28 Ekim 2014, <http://sozluk.inşaatbolumu.com/terimler/hakediş-nedir/>.
- Katma Değer Vergisi Kanunu, (1984)
- KAVACIK, M. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri, (Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2008.

- KIZILLOT, Ş. İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, (13. Baskı), Yaklaşım Yay., Ankara 2009
- KÖSE, Ö. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 189 , (Eylül 2008).
- M.B.’nın 12 B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-11304 Sayılı Özelgesi
- M.B.’nın 15.12.1988 tarih ve 2601010 Sayılı Özelgesi
- M.B.’nın 03.02.1993 tarih ve 28041 Sayılı Özelgesi
- M.B.’nın 09.06.1997 tarih ve B.07.0.GEL. 051/5129-96/23828 Sayılı Özelgesi
- ÖZTÜRK, B. Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.
- SUSMUŞ, T., ZENGİN, Y. “İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları”, Erişim 05.11.2014.
- ŞENLİK, M. “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri Dönemsonu İşlemlerinde Dikkat Edilecek Hususlar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 216, (Aralık 2010).
- TOKAT, Y. “Yıllara Sari Taahhüt Faaliyetlerine İlişkin Bazı Özel Durumlar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 216, (Aralık 2010).
- YILMAZ, F. “TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”, Yönetim Dergisi, Sayı: 64, (Ekim 2009).
- YILMAZ, K. İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, (2. Baskı), CeKa Yayınları, Ankara 2006, s. 117.