



Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi

The Journal of International Social Research

Cilt: 8 Sayı: 36 Volume: 8 Issue: 36

Şubat 2015 February 2015

www.sosyalarastirmalar.com Issn: 1307-9581

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE
VERGİLENDİRME VE MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI ÜZERİNE BİR
DEĞERLENDİRME**

**AN ASSESSMENT ON TAXATION AND THE
ACCOUNTINGPRINCIPLESABOUTYEARSCOMMONCONSTRUCTIONCONTRACT AND
REPAIRPROCEDURES**

Erol DEMİR*

Öz

Son yaşanan gelişmelerle birlikte, inşaat sektörünün yatırım ve istihdam imkânlarının yüksekliği, ulusal ve uluslararası yatırımcılar için yarattığı katma değer, diğer sektörlerle olan yoğun ilişkisi gibi özellikleri nedeniyle inşaat işletmelerine ait gelir ve maliyetlerin doğru şekilde tespit edilmesi önem arz etmektedir. İnşaat işletmelerinde meydana gelen gelir ve maliyetlerinin tespitinde vergi kanunlarının öngördüğü özel vergileme rejimi nedeni ile özellikle birden fazla döneme yayılan inşaat işlerinde kazanç tespitinin yapılmasında yaşanan zorluklar, işletme finansal tablolarının karlılık açısından gerçek durumu yansıtmaya niteliğini önemli ölçüde sekteye uğratmaktadır. Bu bağlamda Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları 11 No'lu İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise, kârın saptanmasında dikkate alınacak temel yöntem olarak tamamlanma yüzdesi yöntemini esas almaktadır. Bu yöntem, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin başlaması ile bitirilmesinin farklı dönemlerde gerçekleştiğini belirtmekte ve dönemsellik kavramına dayanmaktadır. Dolayısı ile bu yöntemle göre muhasebeleştirmede inşaat işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyet kayıtları gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmaktadır. Böylece daha güvenilir finansal tablolar oluşturulmakta ve bu tablolar sayesinde bilgi kullanıcılarına daha doğru bilgiler sunulması mümkün olmaktadır.

Anahtar Kelimeler:Yıllara yaygın, İnşaat sözleşmeleri standardı, IAS 11, TMS 11.

Abstract

With the latest developments, the height of the construction sector investment and employment opportunities, value it creates for national and international investors, so features such as intense relationship with other sectors, income for the construction business and to identify correctly the cost is important. In the determination of income occurring and the cost of construction enterprises with special taxation regime because of that required by the tax law in particular the difficulties in the construction of multiple period spanning determined earnings in construction, real situations to reflect the nature of the terms of the profitability of the company financial statements are inflicted significantly hampered. In this context, Turkey comply with the International Accounting Standards Accounting Standards and the Standards No. 11 Construction Contracts, as the main method to be taken into account in determining the profit is based on the percentage of completion method. This method can be finished by the start of the year to work in jobs that are subject to extensive construction contracts noting that occur at different times, and is based on the concept of periodicity. Therefore, according to this method of income according to the degree of completion of the construction work and cost records are distributed to account incurred. Thereby creating a more reliable financial statements and to present more accurate information to the user through this table are possible.

Keywords:Years Common, Construction Contracts standards, IAS 11, TMS 11.

* Dr.,TKK Merkez Birliği Genel Müdürlüğü Müşaviri, eroldemir@tarimkredi.org.tr

GİRİŞ

İnşaat kavramının literatürde farklı şekillerde tanımlandığı görülmekle birlikte, genel olarak inşaat faaliyeti, arsa veya arazi üzerine hammadde ve işçilik kullanılarak ortaya yeni bir yapı çıkarılması ile ilgili üretim sürecini ifade etmektedir. İnşaat işleri, Türk Vergi Kanunları açısından “Taahhüt şeklindeki inşaatlar” ve “Özel inşaatlar (Yap-Sat)” , olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Özel inşaat kurumların ya da kişilerin kendi nam ve hesaplarına yaptıkları, ortaya çıkan eserin mülkiyeti kendilerine ait olan ve bu eserin bir üretim sonucunda gerçekleşen mamul olarak kabul edilebileceği inşaat türü olarak tanımlanırken, taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işleri ise gerçek veya tüzel kişilere ait bir inşaat işinin düzenlenen bir sözleşmeye istinaden sözleşme koşullarına uygun olarak belirli bir ücret karşılığında yüklenici firma tarafından yapılarak teslim edilmesi işi şeklinde tanımlanabilir.

1. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Vergilendirme Esasları

İnşaat ve onarım işleri gerek vergi tekniği gerekse muhasebe ilkeleri açısından birtakım farklılıkları olan bir alandır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'na göre gelir vergisinin konusunu, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı oluşturmaktadır. Benzer şekilde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na göre, esas safi kurum kazancının da, bir hesap dönemi esas alınarak tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre hesap döneminin, normal olarak takvim yılı olması belirtilmekle birlikte, bunun bir istisnası olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç tespiti işin bittiği yılda yapılabilmektedir. Bunun sebebi ise, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işe başlama ile iş bitim tarihlerinin farklı takvim yıllarına (hesap dönemlerine) ve dolayısı ile de farklı kazanç tespit dönemlerine denk gelmesidir (Bilen, 2008:83). Türk vergi sisteminde “Vergiye Tabi Gelirin Yıllık Olması İlkesi” esas alınmıştır. Bu ilke; gelir üzerinden alınan vergilerde bir yıllık dönemin esas alınması anlamına gelir. Gelirin yıllık olması ilkesinin GVK'de birçok istisnası bulunmaktadır. Gelirin yıllık olmasının en önemli istisnası yıllara yaygın (sâri) inşaat, taahhüt ve onarım (YYİO) işleridir. YYİO işlerinde kazanç tespiti ve muhasebe uygulamaları için özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür. GVK'nin 42. maddesinde; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir” hükmüne yer verilmek suretiyle, gelirin işin tamamlandığı yılda topluca beyan edilmesi esası benimsenmiştir. Gelir vergisi mükellefleri bu madde kapsamında düzenleyecekleri beyannamelerini, işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, Kurumlar Vergisi mükellefleri ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine vermeye mecburdurlar. YYİO işleri yürüten mükellefler, iş devam ettiği sürece kar veya zarar beyanında bulunmasalar bile yıllık Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar. Zira GVK'nin 85. maddesi uyarınca tüccar, faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsa bile, yıllık beyanname vermek zorundadır. İnşaat ve onarım işinde vergilemenin iş bitimine ertelenmesi neticesinde vergi tahsilatındaki gecikmenin telafi edilmesi amacıyla, yapılan istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bu doğrultuda GVK'nin 94. ve KVK' nin 15. ile 30. maddeleri gereği, GVK'nin 42. maddesi kapsamına giren işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden %3 oranında stopaj kesintisi yapılmaktadır. Bu stopaj, nihai vergilemeye mahsuben yapılmaktadır. GVK'nin 44. maddesine göre işin bitim tarihinden sonra, bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar-zararının tespitinde dikkate alınmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hak ediş ödemeleri üzerinden %3 oranında tevkifat yapılması konusunda genelde iki husus üzerinde hatalar yoğunlaşmaktadır. Bunlardan birincisi; taşeronlara devredilen işlerle ilgili taahhüt sözleşmelerinde işlerin parçalara bölünmesi suretiyle takvim yılı aşılmaması üzerine yapılan muvazaalı sözleşmelerden kaynaklanan hatalar; ikincisi ise bir inşaat işinin yapılan sözleşmeye göre başladığı takvim

yılında bitmesi gerekirken herhangi bir sebeple bitmeyerek ertesi takvim yılına sirayet etmesi durumunda yıllara yaygın inşaat işi haline dönüşmesinden kaynaklanan hatalardır.

Yıllara yaygın inşaat, onarım ve yapım işlerinin vergilendirme dönemi, gerek VUK'nin 174. maddesi "Hesap Dönemi" gerekse "Muhasebenin Dönemsellik İlkesi" ile çelişerek, kanunlarla özel işlemlere tabi tutulmuştur. Bu özel vergileme sistemi sadece YYİO işleri için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlanılıp bitirilen işlerde elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir. YYİO işleri GVK'nin 42-43-44. maddelerinde yer alan özel hükümlere tabidir. Bir inşaat faaliyeti, yapım amacı ne olursa olsun, şayet başladığı yılda tamamlanıyorsa, bu faaliyetin vergilendirilmesinde genel hükümler geçerli olacak, bu işin GVK 42-43-44.maddelerle ilgisi olmayacaktır. İnşaat faaliyeti, başladığı yıldan sonraki yıl veya yıllarda tamamlanıyorsa, yani iş yıllara yaygın ise, bu durumda yapılan işin taahhüde bağlı olup-olmadığına bakılacaktır. Şayet yıllara yaygın da olsa bu inşaat işi taahhüde bağlı olarak yapılmıyorsa, iş yıllara yaygın olmasına rağmen, vergilendirmede genel hükümlere tabi olacaktır. Yıllara yaygın olan inşaat işi, taahhüde bağlı olarak yapılıyorsa, bu durumda vergilendirmede GVK 42-43-44. maddelere göre işlem yapılacaktır. Taahhütten kasıt, bir inşaat onarım işinin başkaları hesabına/adına üstlenilmesi, yapılmasıdır.

Bir inşaat işinin GVK 42. madde kapsamında özel vergilendirme rejimine tabi olabilmesi için:

- Yapılan işin inşaat ve onarım işi olması,
- İnşaat ve onarım işinin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması,
- Taahhüt edilen inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması.

Bu koşullardan herhangi birinin olmaması, yapılan işin GVK 42.madde kapsamında olmadığını gösterir. YYİO işlerinde kazanç kesin olarak işin bittiği yıl hesaplandığı için kurumlar açısından KVK 15. maddesine, gerçek kişiler açısından ise 94. maddesine göre hak ediş ödemeleri üzerinden %3 oranında tevkifat yapılarak peşinen bir vergilendirme yapılmaktadır. Peşin olarak tevkif suretiyle ödenen bu vergilerin beyan edilen vergilerden mahsup etme imkânı hatta mahsup edilecek vergilerin beyan edilen vergiden fazla olması halinde iade edilmesi durumu söz konusudur. Özellikle iade süreci hakkında 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar dikkate alınmalıdır.

Yıl içerisinde bitirilmesi öngörülen inşaat veya onarım işlerinin zorunlu sebeplerle bir sonraki yıla veya yıllara sarkması ile işin YYİO işi niteliğini kazandığı tarihten önce yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılarak yapılmayacağı konusunda Gelir İdaresi (aynı zamanda Maliye Bakanlığı)'nin değişik tarihlerde verdiği özelgeler bulunmaktadır¹ Bu özelgelerde; sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan inşaatın bir sonraki yıla yaygın olması durumunda, ödenen istihkakların tamamı üzerinden değil, inşaatın yaygın olduğu yılın başından itibaren ödenecek istihkaklardan vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir (Yücel, 2014: 4).

- İnşaat işinin yapılan sözleşmeye göre başladığı takvim yılı bitmesi gerekirken, herhangi bir sebeple bitmeyerek ertesi takvim yılına sirayet etmesi durumunda;

Söz konusu inşaat ve onarım işinin izleyen takvim yılında da devam etmesi konusunda bir sözleşme varsa, bu sözleşme tarihinden itibaren (örneğin 2013'te tamamlanmak üzere bir inşaat sözleşmesi yapılmış ancak inşaat taahhüt işinin 2014'te devamı için 2013/Kasım ayında sözleşme yapıldı ise Kasım ayından itibaren), böyle bir sözleşme yoksa ertesi takvim yılı başından itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden, önceden ödenmiş istihkaklarla ilgilendirilmeksizin tevkifat yapılır.

- Yabancı paralı işlerde, hak ediş bedelleri ne zaman tahsil edilir ise kur değerlemesi o tarih itibarı ile yapılmalı ve buna göre hesaplanan tutar üzerinden vergisi kesintisi hesaplanmalıdır.

- Bedeli döviz cinsinden olan ve hak edişlerden mahsup edilmek üzere avans alınması durumunda, avansın ödendiği tarihteki kur esas alınarak, gelir vergisi hesaplanır.

¹20.07.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4937-4869 sayılı özelge,

- Yıllara Yaygın İnşaat İşi'nin bir kısmının taşeronlara devredilmesi halinde, taşeronun yapacağı iş aynı takvim yılında tamamlanacak ise tevkifat yapılmaz. Aynı yılda tamamlanmayacak ise müteahhit tarafından tevkifat yapılır.
- Konsorsiyumlar tarafından yapılan inşaat işlerinde, konsorsiyum üyelerinin taahhüt ettikleri işle sınırlı olarak tevkifat yapılır.
- İşin kabulü yapıldıktan sonra, eksikliklerin tamamlanması için alınan hak edişler GVK 44.madde gereği o yılın kazancı sayılır ve vergi kesintisi yapılmaz(Demir, 2008: 26).

Bu kapsama giren işlere ilişkin hasılat öncelikle gelir vergisi stopajına tabi tutulur. İşin bitimi tarihinde hesaplanacak kazanç üzerinden kurumlar vergisi hesaplanır ve bu vergiden, daha önce hasılat üzerinden yapılmış olan stopaj mahsup edilir.

a- Kaynakta Kesinti Usulü

- GVK'nin 94. maddesinde kaynakta kesinti suretiyle yapılacak vergilemeye ilişkin hükümler yer almaktadır. 5520 sayılı KVK'nin 15.maddesinde vergi kesintisine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu maddenin 1-a bendi de taahhüt işi hak edişlerine ilişkin kesintileri düzenlemektedir. Anılan hüküm ve 2006/11447 sayılı BKK uyarınca, bu işlere ilişkin olarak kurumlar vergisi mükelleflerine 1.1.2007 tarihinden sonra ödenecek (avans olarak ödenenler dâhil) istihkak bedelleri üzerinden %3 oranında kesinti yapılacaktır.
- Stopaj yapmaya zorunlu olanlar KVK'nin 15. maddesinde sayılmıştır. İstihkak bedelleri üzerinden kesilecek vergiler, ilgili taahhüt işinin tamamlandığı yılda hesaplanacak kurumlar vergisinden KVK'nin 34. maddesine göre mahsup edilecektir.

b- Kazanç Vergileri

- YYİO işinde kazanç, işin bittiği yıl tespit edilir. 17 ve 35 No'lu hesap grubu hesaplarda toplanan maliyet ve hasılat unsurları, işin geçici kabulüne ilişkin tutanağın idarece onaylandığı tarihin isabet ettiği vergilendirme döneminde sonuç hesaplarına aktarılır.
- YYİO işine ilişkin kazancın tespitinde GVK'de yer alan "**ticari kazanç**" hakkındaki hükümler uygulanır. Ticari kazanç olarak tespit ve beyan edilecek olan taahhüt işi kazancının vergilemesi diğer ticari kazançlar gibi olacaktır.
- YYİO işine ilişkin kazancın beyan edildiği dönemde hesaplanan kurumlar vergisinden, söz konusu işe ilişkin istihkak bedelleri üzerinden GVK'nin 94/3. ve KVK'nin 15/1-a maddesi uyarınca kesilen vergiler mahsup edilir. Kaynakta kesilen vergilerden bu şekilde mahsup edilemeyen kısım kalmışsa, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir veya tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde talebi halinde mükellefe iade edilir ve redd olunur.

c- Geçici Vergi

- GVK'nin 42. maddesi kapsamına giren "**yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri**" kazancı geçici vergi uygulamasının dışında tutulmuştur. Bunun nedeni, hasılatlar üzerinden peşin vergi niteliğinde kesinti yapılmasıdır.
- Diğer taraftan mükellefin taahhüt işi dışındaki kazançları nedeniyle hesaplanan geçici vergiden taahhüt işlerine ilişkin hasılat üzerinden KVK'nin 15. maddesi uyarınca kesilen vergiler mahsup edilmeyecek, diğer kesintiler mahsup edilecektir.
- Münhasıran yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi ile uğraşan mükellefler geçici verginin mükellefi değildirler. Ancak bu işler yanında ticari veya mesleki kazancı bulunan işletmeler söz konusu kazançları için geçici vergi hesaplayacaklardır. Duran varlık satış kazancı, kira geliri gibi gelirler de, diğer kazanç hükmünde olup geçici verginin konusuna girmektedir.

YYİO kazancının, geçici vergi matrahına dâhil olmadığı açıktır. Dönem içinde tamamlanan YYİO işi zararının geçici vergi matrahından düşülmesi konusu ise ihtilafıdır.Dönem içinde biten taahhüt işlerine ilişkin zararın geçici vergi matrahından düşülmesinin gerekçeleri şunlardır²:

² Taahhüt işi kazançlarının geçici vergi dışında tutulduğundan hareketle, dönem içinde tamamlanan bu işlere ilişkin zararın diğer kazançlara ilişkin geçici vergi matrahından mahsup edilemeyeceğini savunan maliyeciler mevcuttur. Bu görüş uyarınca yapılacak işlem ek tarhiyat riski taşımamaktadır.

- Taahhüt işi kazancının geçici vergi matrahına dâhil edilmemesi, stopaj yoluyla bu kazancın ön vergilemeye tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır. Bu kazançlar üzerinden yapılan stopaj da bir tür geçici vergidir. Bu husus geçici verginin ihdas edildiği 3505 sayılı Kanun'un gerekçesinde de belirtilmektedir. Dolayısıyla söz konusu kazançlar özünde geçici vergiye (ön vergilemeye) tabi tutulmuş olmaktadır. Bu nedenle bu işlere ilişkin zararlar, diğer kazançlara ilişkin geçici vergi matrahından düşülmelidir. Öte yandan bu zararlar zaten stopaj yöntemi ile geçici vergiye tabi tutulmuştur. Yıllık kazançtan mahsup edilecek taahhüt işi zararıyla ilişkili hasılat üzerinden daha önce kesilmiş olan stopaj gelir vergisinin hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmemesi halinde mükerrer ön vergileme durumu ortaya çıkacaktır.

- Geçici vergi uygulamasına ilişkin 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde; geçici vergi uygulamasında önceki dönem zararının kaynağına bakılmaksızın kazançtan (geçici vergi matrahından) indirileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla İdare, önceki yıl zararı içinde yer alan taahhüt işi zararının geçici vergi matrahından indirimini kabul etmiştir. Bu anlayışla cari dönem taahhüt zararı da matrahtan indirilebilmelidir.

Bu noktadan hareketle inşaat işlerindeki işin başlama tarihi ile ilgili düzenlemelerinden de gözden geçirilmesi gerekmektedir. İnşaat ve onarım işlerinde işe başlama iki durumdan birisinin meydana gelmesi ile gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki, ihalenin alınması veya taahhüdün imzalanmasıdır. Bu tür sözleşmelerde, taahhüdün imzalandığı tarih işin başlangıç tarihi sayılacaktır. İkinci durumda ise ihale sözleşmesinde, işyeri teslimi veya işe fiilen başlama tarihinin belirtilmesidir. Bu tür sözleşmelerde ise işe yer tesliminden sonra başlanacağı belirtilmiş olup, işyeri teslim tutanağının düzenlendiği tarihin işe başlama tarihi olarak esas alınması gerekmektedir. Sözleşme yapılmadığı bazı durumlarda, işlere fiilen başlanmış olması durumu işe başlama tarihi olarak dikkate alınabilir(Ak, 2010:39).

2. Uluslar arası ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Düzenlenme Şekilleri

Birer üretim işletmesi olan inşaat işletmeleri yapımı üstlenilen her bir projenin birbirinden farklı olması, üretim yerinin gezici olması, üretimin doğal etkilere açık alanlarda gerçekleştirilmesi, üretimi gerçekleştirecek mamulün sabit onu üretecek üretim araç ve gereçlerinin seyyar olması, her bir projeye göre farklı örgütlenme ve üretim süreci gerektirmesi gibi nedenlerle diğer üretim işletmelerinden önemli şekilde ayrılmaktadır(Erden, 2004: 18)

İnşaat faaliyetleri diğer üretim faaliyetlerine göre fiziki ve finansal olarak çok büyük boyutlara ulaşabilmekte, daha fazla teknik ayrıntı içermekte, çok fazla çeşitte teknik ekipman ve makine kullanılmakta, çeşitli uzmanlık alanları beraber iş süreçlerinde yer alabilmekte ve yapısı gereği daha uzun sürebilmektedir. Bu nedenle inşaat işleri ile uğraşan işletmelerin, muhasebe sistemlerinin organizasyonu, muhasebe bilgi sistemlerinin kurulması, maliyet saptama yöntemlerinin belirlenmesi, muhasebe denetiminin yapılması gibi konular, inşaat muhasebesi çerçevesinde değerlendirilmektedir(Yıldırım, 2008: 25).

İnşaat işleri Türk Vergi Kanunları açısından; Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar ve Özel İnşaatlar (Yap-Sat), olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır. Yapım amaçları farklı olan iki inşaat türü birbirinden muhasebeleştirme ve vergilendirme yöntemleri açısından da ayrılmaktadır. İnşaat,taahhüt ve onarım işleri hizmet üretimi kapsamında değerlendirirken, özel inşaatlar (Yap-Sat) ise mamul üreten işletmeler olarak değerlendirilmekte ve bu ayrıma uygun hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmektedirler.

Genel olarak muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır(Ataman, 2006:4). Muhasebe standartları, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan kendi içinde tutarlı olan, muhasebesel bütünlük sağlayan, mali tabloları belli amaçlar için düzenleme, sunma ve değerlendirme bildirimleri gibi uyulması şart olan kurallar bütünüdür). Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren, çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu

mali tablolarının değerleme sunuluşlarında belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu bir metindir (Yazıcı, 2003:35). İnşaat taahhüt ve onarım işleri ile ilgili olarak "İnşaat Sözleşmeleri" kavramı çerçevesinde ABD başta olmak üzere 1955'ten itibaren uluslararası alanda önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar kapsamında "IAS 11- İnşaat sözleşmeleri için muhasebe" standardı adıyla 1979'da IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) tarafından yayınlanan İnşaat Sözleşmeleri Standardı Ülkemizde ise ilk olarak "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı" adıyla 2003'te Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan Seri: XI No:25'te yer almıştır.

Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin sayısının artması ve sermaye piyasalarında yaşanan hızlı gelişmeler muhasebe uygulamalarına da yansımış, muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama farklı bir boyut kazanmıştır. Ülke ekonomileri arasında sınırların kalktığı, sermayenin serbestçe dolaştığı bir dönemde ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama yaklaşımları sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunların başında da, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliği gelmektedir. Bu sorun, benzer işletme faaliyetlerinin aynı şekilde ifade edilebilmesi, güvenilir, tutarlı, anlaşılır, gerçeğe uygun bilgilerin üretilmesi, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması açasından muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. IAS, finansal tabloların doğruluğu ve tamliğı hakkında güvence sağlayabilmek amacıyla oluşturulmuşlardır. Bu standartlar ile mali tablo okuyucularına doğru bilgi verilmekte ve mali tablolar karşılaştırılabilir boyutlara ulaştırılmaktadır. Hissedarlar, bankalar, kamu kurumları, diğer finansal kurumlar bu kapsamda yer alabilecek mali tablo okuyucularıdır. Küresel ekonomide karşılıklı bağımlılık ve büyük ölçekli işletmelerin var oluşu, bilgi transferi, mikro ve makro verilerin değerlendirmesi gerekliliğinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Muhasebenin küreselleşmesinden önce var olmayan bu anlayış, uluslararası muhasebeyi hedef almaktadır (Hanns, 1981:93).

İnşaat sözleşmeleri açasından uluslararası alanda yapılan düzenlemeler araştırıldığında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP) kapsamında, 1955'te yayınlanan 45 numaralı Muhasebe Araştırma Bülteni (ARB 45) ile inşaat sözleşmeleri üzerine düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu bülten ile yapı taahhüt işleri kazancının belirlenmesi için önerilen tamamlanmış taahhüt ve tamamlanma yüzdesi olarak adlandırılan yöntemlerden birinin seğimi tercihe bırakılmıştır. 1980'den itibaren IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında, yürürlüğe konan bu yaklaşım, daha sonra tamamlanmış taahhüt yöntemi, muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik ilkesine aykırı olduğundan dolayı, her iki örgüt tarafından terk edilmiş, inşaat taahhüt işleri ile ilgili kazancın belirlenmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi benimsenmiştir (Sayarı, 2004: 63).

"IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri İçin Muhasebe" standardı ilk olarak 1979'da IASC tarafından yayınlanmış, 1993'te ise gözden geçirilerek "IAS11 İnşaat Sözleşmeleri" adı ile yeniden yayınlanmıştır. Komite 1979'da yayınladığı ilk standartta tamamlanmış taahhüt yöntemi veya tamamlanma oranı yöntemlerinden birinin seğilmesini tercihe bırakırken 1993'te yayınladığı "IAS11 İnşaat Sözleşmeleri" standardında gelir ve giderlerin belirlenmesinde sadece tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmekte ve inşaat sözleşmesinin tamamen veya büyük bir kısmının tamamlanmasına kadar sözleşme gelir ve maliyetlerinin tespit edilemediği durumlarda bile tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını kabul etmemektedir (Mirza vd., 2008: 70). Kısaca, inşaat sözleşmeleri ile ilgili ilk düzenlemeler ABD'de 1955'te yayınlanan 45 numaralı Muhasebe Araştırma Bülteni (ARB 45) ile yapılmıştır. Daha sonra, "IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri İçin Muhasebe" standardı adıyla 1979'da IASC tarafından yayınlanan inşaat sözleşmelerine ilişkin standart, 1993'te gözden geçirilerek yeniden yayınlanmış ve inşaat sözleşmelerinde gelir ve giderlerin tespitinde kullanılan yöntemlerden tamamlanma yüzdesi yönteminin tek yöntem olarak kullanılacağını kabul etmiştir.

Ülkemizde GVK'nin 42-44. maddelerince birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin bittiği yıl tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılarak ilgili yıl beyannamesinde gösterilmektedir. Ancak IAS 11 No'lu İnşaat Sözleşmeleri Standardı (IAS 11 Construction Contracts Standard)'na göre

inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki önerisi, bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ve bu faaliyetler çerçevesinde katlanılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

İnşaat taahhüt işlerinin büyük bir kısmının yapımının birden fazla yılı kapsamı nedeniyle inşaat faaliyetinden elde edilen kârın nasıl belirleneceği konusu önem taşımaktadır. Bu durum, işletme faaliyetinin, bir takvim yılı olan muhasebe dönemi içinde finansal tablolara alınmasında bazı sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunların basında inşaat yapım sözleşmesine ilişkin tahsil edilen hak edişlerin, yapılan giderlerin ve maliyetlerin hangi dönemlerde muhasebeleştirileceği, buna bağlı olarak da hasılatın gelir tablosuna alınmasının ne zaman ve nasıl olacağı, dolayısı ile kâr / zarar hesaplaması gelmektedir. Uluslararası alanda bu konuda iki yaklaşım bulunmaktadır(Adrian, 2006: 47-48): Tamamlanmış Sözleşme (Completed Contract) Yöntemi ile Tamamlanma Yüzdesi (Percentage of Completion) Yöntemi. Bu iki yöntem karşılaştırıldığında, tamamlanma yüzdesi yöntemi dönemsellik ilkesi ile daha iyi uyum sağlamaktadır(Akdoğan ve Sevilengül, 2008:448).

YYİO işlerinde vergilemenin işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla da GVK'nin 94. maddesinde hakediş ödemelerinden, işin bittiği yıl yapılacak vergilemeye mahsuben, vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Muhasebe uygulamalarında ise; yapılan harcama ve tahsil edilen hakediş tutarları iş bitene kadar gelir-gider hesapları ile ilişkilendirilmemekte, işin devamı boyunca aktifleştirilmek ve pasifleştirilmek suretiyle bilanço hesaplarında gösterilmektedir. Diğer taraftan IAS ile uyumlu TMS 11 No'lu İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise, kârın saptanmasında dikkate alınacak temel yöntem olarak, tamamlanma yüzdesi yöntemini esas almaktadır. Bu yöntem, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin başlaması ile bitirilmesinin farklı dönemlerde gerçekleştiğini belirtmekte ve dönemsellik kavramına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu yöntemle göre muhasebeleştirmede inşaat işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyet kayıtları gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmaktadır.

Ülkemizde GVK'nin 42-44. maddelerince birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin bittiği yıl tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılarak ilgili yıl beyannamesinde gösterilmektedir. Ancak IAS11'in inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki önerisi, bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ve bu faaliyetler çerçevesinde katlanılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı"nda belirtildiği üzere standardın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, dönem sonu itibarı ile yapılması gereken işlemler aşağıda sıralanmıştır(Elele, 2014: 23):

- Biten işlerin tespiti,
- Vergi kanunlarında belirtilen esaslar çerçevesinde müşterek genel giderlerin ve amortismanların devam eden işlere dağıtılması,
- Müşterek şantiye giderlerinden inşaatlara pay verilmesi,
- Şantiye depolarında sayım yapılmak suretiyle varsa malzeme stok noksanlarının tespiti,
- Biten işlerden arta kalan malzemelerin değerlendirilmesi,
- İnşaatlarla ilgili hakedişlerde yer alan sayılabilir cinsten malzeme miktarları ile bunlara ilişkin gider hesaplarında görünen malzeme sarflarının karşılaştırılması,
- VUK'nin mükerrer 298. maddesinde yer alan koşulların gerçekleşmesi durumunda, parasal olmayan kıymetler olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hasılat tutarlarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler açısından bu işlemlerden müşterek genel giderlerin ve amortismanların dağıtımını konusu GVK'nin 42.-44. maddelerinde diğer işletmelerinkinden farklı olarak düzenlenmiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler genel olarak üç tür giderle karşılaşabilir. Bunlar doğrudan belirli bir inşaat işine ait giderler, birden fazla inşaat işine ya da inşaat işi ile birlikte başka işlere ait ortak giderler ve inşaat ve onarım işi ile hiçbir ilişkisi olmayan giderlerdir. Dağıtımına konu müşterek genel giderler, hangi işe ait olduğu saptanamayan genel yönetim ve merkez büro giderleri, personel ücretleri, araç bakım-onarım, yakıt ve haberleşme gibi giderlerdir. Müşterek genel giderlerin dağıtımını GVK'nin 43. maddesinde açıklanmıştır. GVK'nin 43. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları uyarınca müşterek giderlerin dağıtımını; yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların birbirine olan nispeti dâhilinde; yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin bu madde kapsamına 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 dâhilinde yapılacaktır. Hangi taahhüt işine ait olduğu kesin olarak bilinen giderler ise GVK'nin 43. maddesinde yer alan ortak genel giderler olarak dağıtımına tabi tutulmazlar. Doğrudan o işin maliyetine eklenirler. İnşaat ve onarım işi ile hiçbir ilişkisi olmayan giderlerin ise ilgili olduğu yılda doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması gerekir.

GVK'nin 43. maddesi uyarınca, inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle diğer işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanları, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacaktır. Diğer taraftan; büro malzemelerinin amortismanı; yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları ve tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları ise ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur. Bu işlemler yapılırken tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı ve kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, doğrudan ve dolaylı maliyetlerden meydana gelmektedir. Doğrudan maliyetler; işin bünyesine doğrudan giren, başka işlerle ilgilendirilmeyen giderlerdir. Yapılmakta olan taahhüt işi ile ilgili doğrudan maliyetler, öncelikle 740 - Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydolunur. Dağıtımdan gelen dolaylı maliyetler ise belli bir işin yapılması ile doğrudan ilgili olmamak kaydıyla, birden fazla işin yapılmasında etken olan gider unsurlarıdır. Müşterek giderler; 740 - Hizmet Üretim Maliyeti, 750 - Araştırma Geliştirme Giderleri, 760 - Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri, 770 - Genel Yönetim Giderleri ve 780 - Finansman Giderleri hesaplarına kaydedilir.

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ

760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

100 KASA

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

İnşaat maliyetlerine ait giderlerin ilgili hesaplara kaydedilmesi

----- / -----

İnşaatlar devam ederken yapılan ve 740 no'lu hesaplarda izlenen yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili giderler, dönem sonunda 741 - Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı aracılığıyla hesap planındaki 170 İnşaat ve Onarım Maliyeti hesabına aktarılır. Yıl içerisinde 750, 760, 770 ve 780 no'lu hesaplarda biriken faaliyet giderleri ise, 751, 761, 771 ve 781 nolu yansıtma hesapları kullanılarak GVK'nin 43. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde müşterek gider niteliğinde dağıtımına tabi tutularak yine 170 no'lu hesaplara aktararak kapatılır.

170 no'lu hesaplar aktif hesaplar olup dönem sonunda henüz bitmemiş işlerin bilançoda gösterilmesini sağlarlar.

----- / -----

170 YYİÖ MALİYETLERİ

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA

751 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA

761 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA

İnşaat maliyetlerinin oluşturulması ve müşterek giderlerden inşaatlara dağıtım yapılması

----- / -----

İnşaat ve onarım işlerinin devam ettiği yıllarda dönem sonlarında 170 no'lu hesaplarda biriken maliyet tutarları, işin bittiği yılsonunda 622 - Satılan Hizmet Maliyetleri hesabına aktarılır.

----- / -----

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

170 YYİÖ MALİYETLERİ

----- / -----

YYİÖ işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri 350-358 no'lu İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesaplarına kaydedilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısı ile alınan avans ve hak edişlerden GVK'nin 94/3 maddesi uyarınca (kurumlar dâhil) %3 oranında yapılan vergi, işin bitimine bir yıldan fazla süre varsa 295 - Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabına kaydedilir. İşin biteceği yılsonunda ise, 193 - Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabına aktarılması gerekir.

----- / -----

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR

----- / -----

Alınan Hakediş Bedellerinin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

----- / -----

102 BANKALAR

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR

350 YYİÖ HAKEDİŞ BEDELLERİ

----- / -----

Alınan hakedişler, inşaat işi tamamlanuncaya kadar, bilançoda pasif hesap olarak gösterilecektir. Dolayısıyla, hasılat olarak sonuç hesaplarına aktarılıp beyan edilmeyecektir.

İnşaatlarla ilgili olarak alınan hakedişlerin izlendiği 350 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabı, inşaat işinin bittiği yılsonunda, 600 - Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılarak, inşaat işinden doğan kar veya zarar hesaplanır. İnşaat ve onarım işlerinin kar ve zararının tespitinde yapılan muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekildedir:

----- / -----

350 YYİÖ HAKEDİŞ BEDELLERİ

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

----- / -----

----- / -----

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

690 DÖNEM KARI veya ZARARI

----- / -----

Yapılan inşaat maliyetleri ile ilgili olarak geçici kabul tarihinden sonra ortaya çıkan giderler ile elde edilen gelirler, olağandışı nitelikte kabul edilir ve önceki dönem giderleri ve gelirleri olarak muhasebeleştirilerek kurum kazancının tespitinde dikkate alınır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hak ediş tutarlarının enflasyon düzeltilmesi tabi tutulmasına yönelik olarak 12 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar doğrultusunda yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Düzeltilmesi:

----- / -----

170 YILLARA SÂRİ İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

- Enflasyon Düzeltme Farkı

697 YILLARA SÂRİ İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

----- / -----

- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedellerinin Düzeltilmesi:

----- / -----

697 YILLARA SÂRİ İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

350 YILLARA SÂRİ İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ

----- / -----

- Enflasyon Düzeltme Hesabının Bilançoya Aktarılması:

Düzeltme işlemi sonucunda, 697 - Yıllara Yaygın İnşaat Düzeltme Hesabı borç kalanı veriyorsa yapılacak işlem:

----- / -----

178 YILLARA SÂRİ İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

697 YILLARA SÂRİ İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

----- / -----

Düzeltme işlemi sonucunda, 697 - Yıllara Yaygın İnşaat Düzeltme Hesabı alacak kalanı veriyorsa yapılacak işlem:

----- / -----

697 YILLARA SÂRİ İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

358 YILLARA SÂRİ İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

----- / -----

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bitiminde 178 ve 358 no'lu hesaplarda bekletilen enflasyon düzeltme farkları gelir tablosu hesaplarına aktarılacaktır.

----- / -----

658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI

XXX

178 YILLARA SÂRİ İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

----- / -----

358 YILLARA SÂRİ İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

XXX

648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI

----- / -----

SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde vergilemenin işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla da GVK'nin 94. maddesinde hakediş ödemelerinden, işin bittiği yıl yapılacak vergilemeye mahsuben, vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Muhasebe uygulamalarında ise; yapılan harcama ve tahsil edilen hakediş tutarları iş bitene kadar gelir-gider hesapları ile ilişkilendirilmemekte, işin devamı boyunca aktifleştirilmek ve pasifleştirilmek suretiyle bilanço hesaplarında gösterilmektedir. Diğer taraftan IAS ile uyumlu TMS 11 No'lu İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise, kârın saptanmasında dikkate alınacak temel yöntem olarak, tamamlanma yüzdesi yöntemini esas almaktadır. Bu yöntem, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin başlaması ile bitirilmesinin farklı dönemlerde gerçekleştiğini belirtmekte ve dönemsellik kavramına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu yönteme göre muhasebeleştirmede inşaat işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyet kayıtları gerçekleştikleri hesap dönemlerine dağıtılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Yöntemlerden ilki ve ülkemizde yıllardır kullanılmakta olan GVK 42-43-44. maddelerinde düzenlenen ve işin bütünüünün tamamlanması neticesinde kâr ve zararın belirlendiği tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde; işin bittiği dönemde kazanç tespiti yapılarak o dönemin gelir- gider hesaplarına yansıtılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde vergilemenin işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla da GVK'nin 94. maddesinde hakediş ödemelerinden, işin bittiği yıl yapılacak vergilemeye mahsuben, vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Muhasebe uygulamalarında ise; yapılan harcama ve tahsil edilen hakediş tutarları iş bitene kadar gelir-gider hesapları ile ilişkilendirilmemekte, işin devamı boyunca aktifleştirilmek ve pasifleştirilmek suretiyle bilanço hesaplarında gösterilmektedir. Diğer taraftan IAS ile uyumlu TMS 11 No'lu İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise, kârın saptanmasında dikkate alınacak temel yöntem olarak, tamamlanma yüzdesi yöntemini esas almaktadır. Bu yöntem, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin başlaması ile bitirilmesinin farklı dönemlerde gerçekleştiğini belirtmekte ve dönemsellik kavramına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu yönteme göre muhasebeleştirmede inşaat işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyet kayıtları gerçekleştikleri hesap dönemlerine dağıtılmaktadır. Böylece daha güvenilir finansal tablolar oluşturulmakta ve bu tablolar sayesinde kullanıcılara daha doğru bilgiler sunulması mümkün olmaktadır.

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili yöntem farklılıklarından kaynaklanan sorun uluslararası alanda çözülmüş durumdadır. 1993'te "Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu" (IASB) tarafından yayınlanan "IAS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı"nda gelir ve giderlerin belirlenmesinde sadece tamamlanma yüzdesi yöntemi kabul edilmekte ve inşaat sözleşmesinin tamamen veya büyük bir kısmının tamamlanmasına kadar sözleşme gelir ve maliyetlerinin tespit edilemediği durumlarda dahi tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılması gerektiği vurgulanmaktadır. ABD'de ise tamamlanmış taahhüt yöntemi, muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik ilkesine aykırı olması sebebiyle terk edilmiş, inşaat taahhüt işleri ile ilgili kazancın belirlenmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi benimsenmiştir.

KAYNAKÇA

- ADRIAN, J.J. (2006). *Construction Accounting: Financial, Managerial, Auditing, and Tax*, Fourth Edition, Illinois, USA: Stipes Publishing LLC.
- AK, M.S. (2010). "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem sonu İşlemleri", *Vergi Dünyası*, Sayı 352.
- AKDOĞAN, N., SEVİLENGÜL, O. (2008). "TMS ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Etkileri Ve Öneriler", *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*, Antalya
- ATAMAN, A.B., AKAY, H. (2006). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- BİLEN, C.İ. (2008). "Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatların Hüviyet Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-I", *Yaklaşım*, Sayı:188, Ağustos, s. 83.

- DEMİR, Y. (2008).*Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Dersleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı*,
<http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/Y%C4%B1llara%20Yayg%C4%B1n%20%C4%B0n%C5%9Faat%20ve%20Onar%C4%B1m%20%C4%B0%C5%9Fleri.pdf>. ET. 25.12.2014
- ELELE, O. (2014). "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" <http://www.vergi.tc/makale>. ET. 28.12.2014
- ERDEN, S.A. (2004). "İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:11, Ocak, s. 18.
- SCHOENFELD, H.M.W. (1981). "International Accounting: Development, Issues and Future Directions", *Journal of International Business Studies*, Vol:12, No:2, Autumn, pp. 93-100.
- MIRZA, A.A., ORRELL, M., HOLT, G.J. (2008). *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*, Second Edition, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, USA.
- SAYARI, M. (2004). "İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı", *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:6, Sayı:3, Eylül, s.63.
- YAZICI, M. (2003). "Muhasebe Standardının Tanımı", *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:18, Nisan, s. 35.
- YILDIRIM, Ç.Ö. (2008). *İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- YÜCEL, S. (2014). "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Nedeniyle Yapılması Gereken Gelir Stopajına Ait Hatalı Uygulamalar" <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/serdaryucel/002/>. ET. 27 Aralık 2014.