

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI TÜRK
VERGİ SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR
MUHASEBE UYGULAMA ÖRNEĞİ

Gönül BÜYÜKTÜRK

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. Şeref DEMİR

İSTANBUL, Mart 2013

T.C.

**OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI TÜRK
VERGİ SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR
MUHASEBE UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**Gönül BÜYÜKTÜRK
112008119**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Dr. Şeref DEMİR _____

Diğer Jüri Üyeleri : Dr. Hakan TAŞTAN _____

: Yard. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

İSTANBUL, Mart 2013

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI TÜRK
VERGİ SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR
MUHASEBE UYGULAMA ÖRNEĞİ

Gönül BÜYÜKTÜRK
112008119

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. Şeref DEMİR

İSTANBUL, Mart 2013

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
KISALTMALAR	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1
1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI	4
1.1. MUHASEBE STANDARTLARI	4
1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI	5
1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ	7
1.4. TÜRKİYE’ DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU	16
1.4.1. TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu).....	18
1.4.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	19
1.5. TÜRKİYE’ DE ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASI.....	21
2. MUHASEBE STANDARTLARININ GENELİ HAKKINDA BİR ÖRNEK VE TÜRKİYE'DE UYGULANMA SÜRECİ	28
2.1. TMS ÖNCESİ VE SONRASI STANDARTLARIN UYGULANMASI	28
2.2. ÖRNEK TMS UYGULAMASI	29
2.2.1. Örnek TMS A.Ş. TDHP Uygulaması	29

2.2.2.	Örnek TMS A.Ş. 2007 Yılı TMS Uygulaması	31
2.2.2.1.	Finansal Araçlar	34
2.2.2.2.	Ticari Alacaklar	35
2.2.2.3.	Ticari Borçlar	35
2.2.2.4.	Banka Kredileri.....	36
2.2.2.5.	Stoklar	37
2.2.2.6.	Maddi Duran Varlıklar.....	39
2.2.2.7.	Karşılıklar	40
2.2.2.8.	Kıdem Tazminatı Karşılığı	41
2.2.2.9.	Hasılat	41
2.2.2.10.	Gelir Vergisi - Ertelenmiş Vergi.....	42
3.	İNŞAAT ONARIM VE TAAHHÜT İŞLERİYLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE MUHASEBE İŞLEMLERİ	44
3.1.	İNŞAAT KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ.....	44
3.2.	MEDENİ KANUN YÖNÜNDEN İNŞAATLAR.....	45
3.2.1.	Menkul İnşaat	45
3.2.2.	Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat.....	45
3.3.	VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN İNŞAATLAR	45
3.3.1.	Özel (Yap-Sat) İnşaatlar	45
3.3.2.	Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar	46
3.4.	İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ	46
3.4.1.	Temel Kavramlar	46
3.4.1.1.	İNşaat Sahibi.....	46
3.4.1.2.	Müteahhit.....	47
3.4.1.3.	Taşeron.....	47
3.4.1.4.	İhale Makamı	48
3.4.1.5.	Hak ediş	48
3.4.1.6.	Teminat	48
3.4.2.	İNşaat Taahhüt ve Onarım İşinin Yapım Usulleri.....	49
3.4.2.1.	Emanet Usulü.....	49
3.4.2.2.	İhale Usulü.....	50

3.4.3.	İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç.....	52
3.4.3.1.	Proje Hazırlığı.....	52
3.4.3.2.	Maliyetin Belirlenmesi	53
3.4.3.3.	İhalenin Duyurulması	53
3.4.3.4.	Yapım İşleri İhalelerinde İdarelerin Uyması Gereken Kurallar	54
3.4.3.5.	İstenecek Belgeler.....	54
3.4.4.	İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Sözleşme Türleri ve Fiyatlandırma Yöntemleri	55
3.4.4.1.	Birim Fiyat Sözleşme.....	55
3.4.4.2.	Maliyet + Kâr Sözleşme	56
3.4.4.3.	Götürü Fiyat Sözleşme.....	56
3.5.	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	57
3.5.1.	Türk Vergi Mevzuatına Göre İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Vergisel Boyutu.....	57
3.5.1.1.	Verginin Doğması.....	57
3.5.1.2.	Vergi Kesintileri ve Kesilen Vergilerin Mahsubu	58
3.5.1.3.	Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Geçici Vergi.....	59
3.5.2.	TMS 11' e Göre İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Vergisel Boyutu.....	60
3.6.	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE GELİRİN TESPİT YÖNTEMLERİ	61
3.6.1.	İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi)	61
3.6.2.	İşin Tam Bitim Yöntemi (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi)	62
3.6.3.	Yöntemlerin Karşılaştırılması.....	62
3.7.	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MALİYET UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	65
3.7.1.	Türk Vergi Mevzuatına Göre Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi.....	65
3.7.1.1.	İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi.....	66
3.7.1.2.	İşçilik Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi	68
3.7.1.3.	Taşeron Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi	70
3.7.1.4.	Genel Üretim Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi	71

3.7.1.5.	Ortak (Müşterek) Genel Giderlerin Dağıtımı	73
3.7.1.6.	Ortak (Müşterek) Amortismanların Dağıtımı	76
3.7.2.	TMS 11' e Göre Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	77
3.7.2.1.	Sözleşmeyle Direkt İlişkili Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	77
3.7.2.2.	Sözleşmeyle İlişki Kurulabilen ve Yüklenebilen Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	82
3.7.2.3.	İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	82
3.7.2.4.	Cari Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	83
3.7.2.5.	Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	84
3.8.	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE HAK EDİŞ VE AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	85
3.8.1.	Avansların Muhasebeleştirilmesi.....	85
3.8.2.	Hak edişlerin Muhasebeleştirilmesi.....	88
3.8.3.	TMS 11' e Göre Hak edişlerin Muhasebeleştirilmesi	90
3.9.	TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAATLARDA İŞİN BAŞLAMA VE BİTİM TARİHİ.....	93
3.9.1.	İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama Tarihi	93
3.9.2.	İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi	93
4.	TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARTLARININ İNCELENMESİ	95
4.1.	STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI	96
4.2.	İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BÖLÜMLENMESİ VE BİRLEŞTİRİLMESİ.....	97
4.2.1.	İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi.....	97
4.2.2.	İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi	98
4.3.	SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİ	98
4.3.1.	Sözleşme Gelirleri.....	98
4.3.2.	Sözleşme Maliyetleri	101
4.4.	SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	102
4.4.1.	Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumu ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	103

4.4.1.1.	Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi.....	103
4.4.1.2.	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	104
4.4.2.	Sözleşme Sonucunun Güvenilir Bir Şekilde Öngörülemediği Durumunda Muhasebeleştirme	106
4.5.	BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	107
4.6.	SÖZLEŞME REALİZASYON TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER	107
4.7.	KAMU İLE PAYLAŞILACAK KONULAR	108

5. İNŞAAT ONARIM VE TAAHHÜT İŞLERİNİN TMS 11 VE VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI UYGULAMA ÖRNEĞİ..... 110

5.1.	UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	110
5.1.1.	Uygulamanın Amacı	110
5.1.2.	Uygulamanın Kapsamı	110
5.1.3.	Uygulamada Yer Alan İşletmelerin Seçimi ve İşletme Hakkında Bilgiler... ..	111
5.1.3.1.	Sinpaş GYO A.Ş.	112
5.1.3.2.	Doğuş GYO A.Ş.	112
5.1.4.	Uygulamanın Sınırlılıkları	113
5.2.	TMS 11 ÖNCESİ MALİ TABLOLAR	113
5.2.1.	Sinpaş GYO A.Ş.	113
5.2.1.1.	Uygulanan Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Kayıtları	113
5.2.1.2.	Mali Tablolar	114
5.2.1.3.	2008 Yılı İnşaat Faaliyetleri	117
5.2.1.4.	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplamalar.....	118
5.2.2.	Doğuş GYO A.Ş.	119
5.2.2.1.	Uygulanan Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Kayıtları	119
5.2.2.2.	Mali Tablolar	120
5.2.2.3.	2008 Yılı İnşaat Faaliyetleri	123
5.2.2.4.	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplamalar.....	123
5.3.	TMS' YE GÖRE DÜZENLENEN MALİ TABLOLAR	124
5.3.1.	Sinpaş GYO A.Ş.	124

5.3.1.1.	Mali Tabloların Sunum Esasları ve Uygulanan Muhasebe İlkeleri..	124
5.3.1.2.	Mali Tablolar	124
5.3.1.3.	2009 Yılında Raporlanan 2008 Yılı İnşaat Faaliyetleri	129
5.3.2.	Doğuş GYO A.Ş.	130
5.3.2.1.	Mali Tabloların Sunum Esasları ve Uygulanan Muhasebe İlkeleri..	130
5.3.2.2.	Mali Tablolar	130
5.3.2.3.	2009 Yılında Raporlanan 2008 Yılı İnşaat Faaliyetleri	133
SONUÇ VE ÖNERİLER.....		135
KAYNAKLAR.....		138
ÖZGEÇMİŞ.....		144

ÖZET

Küreselleşme sermaye hareketlerinin, çok uluslu şirketlerin ve tek bir küresel pazarın egemenliğinde yeni ekonomik paradigmaya işaret etmektedir. Bu yeni durum beraberinde ortak küresel bir muhasebe dilinin yaratılmasını zorunlu kılmıştır. Şirketler için küresel anlamda rekabet koşullarına adapte olabilmek için doğru, güvenilir, şeffaf bilgilerin önemi büyüktür. Dünyada muhasebe standartlarının kurulması ve IASC ekseninde standartların yayımlanmasıyla ülkeler kendi ulusal muhasebe standartlarını bu yeni yapılanmaya adapte etmeye başlamışlardır. IASC' nin 41 standardı, Türkiye' de TMS ismi ile tercüme edilmiştir. Bunlardan biri de TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri' dir. Çoğul muhasebe ve finansal raporlama sisteminde inşaat sektöründe bugüne dek "Tamamlanmış Sözleşme" ve "Tamamlanma Yüzdesi" olarak iki farklı metot geliştirilmiştir. Ancak TMS 11' de "Tamamlanma Yüzdesi" metodu tercih edilmektedir. Uygulamada iki inşaat şirketinde TMS 11 ve vergi mevzuatı karşılaştırması gerçekleştirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Mevzuatı, TMS 11, İnşaat, IASC, TMS, Tamamlanmış Sözleşme, Tamamlanma Yüzdesi.

ABSTRACT

Globalization refers that the new economic paradigm which includes global market dominated by capital flows, multinational companies. This case had been created necessary ground for common global accounting language. In order to be adapted to the conditions of competition for companies globally, accurate, reliable, transparent information contains great importance. The establishment of accounting standards in the world due to IFRS standards, countries have begun to adapt their national accounting standards, the new structure. 41 IASC standards has been translated into Turkish by the name of the TMS. One of them is IAS 11 (TMS 11 Construction Contracts). Multiple accounting and financial reporting system in the construction industry so far two different method "completed contract" and the "percentage of completion" has been developed. However, IAS 11 "percentage of completion" method is preferred. In practice, comprasion of the two construction company, IAS 11 and tax legislation are carried out.

Keywords: Tax Law, IAS 11, Construction, IFRS, IAS, Completed Contract, Percentage of Completion.

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
APB	: Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Principles Board)
ASSC	: Muhasebe Standartlarını Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee)
ASB	: Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board)
A.g.e.	: Adı Geçen Eser
A.g.m.	: Adı Geçen Makale
A.g.s.	: Adı Geçen Standart
A.g.t.	: Adı Geçen Tez
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
DRSC	: Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee of Germany)
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FRC	: Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)
FRRP	: Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel)
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
ICAEW	: Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of

	Accountants)
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organisation of Securities Commissions)
IFRS/IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları International (Financial Reporting Standards)
KİK	: Kanun İhale Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development)
SEC	: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities Exchange Commission)
SIC	: Standart Yorumlama Komitesi (Standing Interpretations Committee)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 5.1 Sinpaş GYO A.Ş. İnşaat Tamamlanma Düzeyleri.....129

TABLolar LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 2. 1 Bilanço.....	30
Tablo 2. 2 Gelir Tablosu.....	31
Tablo 2. 3 2007 Yılı TMS Düzeltme Kayıtları.....	32
Tablo 2. 4 2007 TMS Bilanço.....	32
Tablo 2. 5 2007 TMS Gelir Tablosu.....	33
Tablo 2. 6 Defter Değeri ve TMS' ye göre Değerleme.....	34
Tablo 2. 7 Ticari Borçlar İskonto Edilmiş Maliyet Hesaplaması.....	36
Tablo 2. 8 Banka Kredilerinin İskonto Edilmiş Maliyet Hesaplaması.....	37
Tablo 2. 9 Net Gerçekleşebilir Değer Analizi.....	38
Tablo 2. 10 Maddi Duran varlıklar.....	39
Tablo 2. 11 Garanti Karşılıkları.....	40
Tablo 2. 12 2008 TMS Bilanço.....	42
Tablo 2. 13 2008 TMS Gelir Tablosu.....	43
Tablo 3. 1 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Yıllar İtibariyle Gerçekleşen Karların Karşılaştırılması.....	63
Tablo 3. 2 İşçi Ücretleri Bordrosu.....	69
Tablo 3. 3 Ortak İşçilik Ücretlerinin Okul İnşaatına Dağıtımı.....	72
Tablo 3. 4 Ortak İşçilik Ücretlerinin Hastane İnşaatına Dağıtımı.....	72
Tablo 3. 5 Ortak Genel Giderlerin İnşaat İşlerine Dağıtımı.....	74
Tablo 3. 6 Ortak Genel Giderlerin İnşaat İşlerine ve Diğer İşlere Dağıtımı.....	75
Tablo 3. 7 Ortak Amortismanların İnşaat İşlerine Dağıtımı.....	76
Tablo 3. 8 İşçi Ücretleri Bordrosu.....	79
Tablo 4. 1 30.maddeye göre Yüksel'in örnekleme.....	105

Tablo 5. 1 Sinpaş GYO A.Ş. Bilanço (2008).....	114
Tablo 5. 2 Sinpaş GYO A.Ş. Gelir Tablosu (2008).....	116
Tablo 5. 3 Doğuş GYO A.Ş. Bilanço (2008).....	120
Tablo 5. 4 Doğuş GYO A.Ş. Gelir Tablosu (2008).....	122
Tablo 5. 5 Doğuş GYO A.Ş. 2008 Yılı İnşaat Faaliyetleri.....	123
Tablo 5. 6 Sinpaş GYO A.Ş. Bilanço (2009).....	124
Tablo 5. 7 Sinpaş GYO A.Ş. Gelir Tablosu (2009).....	127
Tablo 5. 8 Bina İnşaat Maliyeti Değişim Oranları.....	130
Tablo 5. 9 Doğuş GYO A.Ş. Bilanço (2009).....	130
Tablo 5. 10 Doğuş GYO A.Ş. Gelir Tablosu (2009).....	132

GİRİŞ

Küreselleşme kavramı tüm siyasal, sosyal, kültürel yapılara etki ettiği gibi, ekonomi üzerinde de dönüştürücü etki sahibi olmuştur. Bu bağlamda ulusal sınırların ülke ekonomilerine dar geldiği, ulusal sınırların ötesinde ekonomik yapıların gündeme getirildiği bir dönem yaşanmaktadır. Bu da sermaye hareketlerinin, çok uluslu şirketlerin ve tek bir küresel pazarın egemen olduğu bir yeni ekonomik paradigmaya işaret etmektedir. Bu çapta ticari faaliyetler ve sermaye hareketleri küresel bir muhasebe dilinin kurulması zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir. Çünkü çokuluslu şirketler ya da ulusal sınırlar ötesinde ekonomik hareket gerçekleştiren şirketler gerek yatırım yapacakları pazar hakkında gerçekleri yansıtan bilgiler edinmek gerekse de kendi bilgileri ile pazarın bilgilerini mukayese etmek açısından doğru, güvenilir, şeffaf bilgilere hâkim olmalıdırlar. Ancak bu süreçte ortak bir muhasebe dilinin gelişmiş olması aynı kategoride aynı kavramlara referans verilmesi açısından önem kazanmaktadır. 1974' ten itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları yayımlanmakta, bir çok ülke muhasebe dilini bu standartlar doğrultusunda güncellemektedir. IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komite)' nin belirli aralıklarla yayımladığı IAS' ler ülkelerin kendi dillerine çevrilmekte ve standardizasyon sağlanması amaçlanmaktadır. Ancak bu standartlar çok uzun süre tavsiye niteliğini aşamamış ve yaptırım güçleri olmamıştır. Örneğin, Avrupa Birliği' ne üye ülkelerin bu standartları zorunlu olarak kullanmaya başladıkları tarih geç bir zaman dilimi diyebileceğimiz 2005 yılıdır.

Ancak o güne dek geliştirilmiş ve ulusal muhasebe ve finans dilini ortaklaştırmaya yarayan Ulusal Muhasebe Standartları da söz konusudur. Birçok ülke bu standartları IAS' lere uyumlu hale getirmeye çabalamaktadır. Türkiye de bu ülkelerden biridir. Eski sisteme göre bir işletme birden çok muhasebe sistemine göre finansal rapor hazırlamaktadır. Bir finansal işletme, vergi dairesine vermesi gereken bir bilançoda "I No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca Belirlenen İlkeler ve Tek Düzen Hesap Planı", bir aracı kurum olarak Sermaye Piyasası Kurulu'na sunacağı bilançoda "SPK Muhasebe Standartları", BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme

Kurulu)' ya sunacağı bilanço için "BDDK Muhasebe Standartları" ve bir uluslararası kredi için "Uluslararası Muhasebe Standartları" nı baz alarak mali tablolar ve finansal raporlar hazırlamaktadır. Bu da maliyetleri yukarıya çekmekte ve standardizasyon ve mukayese imkânlarını azaltmaktadır.

07 Mart 2002 tarihinden itibaren faaliyete geçen TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) o güne dek ulusal standardizasyon sağlamak adına gerçekleştirilen faaliyetleri de bünyesinde toplayarak 2005 yılından itibaren IAS' leri Türkçeye çevirmeye ve Resmi Gazete' de yayımlamaya başlamıştır. Yeni süreçte etkin olan çerçeve TMS (Türkiye Muhasebe Standartları)' lerdir. Son döneme dek çoğul bir muhasebe yapısı izlense de, özellikle Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun yürürlüğe girmesinden sonra, 2013 tarihinden itibaren muhasebede ve finansal raporlamada standardizasyon sağlanmış ve toplam 28 TMS ile 13 TFRS yürürlüğe girmiştir. Bu bağlamda bu standartların rolü uluslararası finansal raporlama dilinin ulusal sınırlar içerisinde de geçerli olması ve bu şekilde bir standardizasyon sağlanmasıdır.

Bu standartlardan biri de TMS 11, İnşaat Sözleşmeleridir. Vergi mevzuatı uyarınca ve TDHP' ye göre finansal raporlarını hazırlayan inşaat işletmelerinin gerçekleştirdiği inşaat taahhüt ve onarım işleri ağırlıklı olarak birden çok takvim yılını kapsamalarından ötürü muhasebeleştirilmeleri ve raporlanmaları konusundan muhasebe sisteminde çeşitli öneriler söz konusu olmaktadır. Bugüne dek inşaat taahhüt ve onarım işlerinde "Tamamlanmış Sözleşme" ve "Tamamlanma Yüzdesi" olarak iki farklı metod geliştirilmiştir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu' nun 42 ve 44. maddelerinin öngördüğü kayıt sistemi olan "Tamamlanmış Sözleşme" tek seçenek olarak kullanılmaktadır. Öte yandan TMS' ler şeklinde geliştirilmiş olan Uluslararası Muhasebe Standartlarında ise "Tamamlanma Yüzdesi" metodunun kullanıldığı gözlemlenmektedir.

Bu bağlamda çalışmanın konusu “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı” nın Türk Vergi Mevzuatı ile karşılaştırılmasıdır. Bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye' deki yansımaları, ikinci bölümde bunu destekler nitelikte muhasebe standartlarının geneli hakkında yapılan bir çalışma ile Türkiye' deki uygulanma süreci ele alınmaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise TMS 11' in merkezine aldığı konu olan İnşaat işleri ile ilgili kavramsal bir çerçeve çizilmektedir. Dördüncü bölümde ise TMS 11 standardı incelenmektedir. Son bölümde ise vergi mevzuatı ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

Standardı uygulamasının karşılaştırmaları inşaat şirketlerinin finansal tabloları üzerinden gerçekleştirilmektedir. Sonuç ve öneriler bölümünde ise bu uygulamadan çıkan sonuçlar üzerinden bir tartışma gerçekleştirilmekte ve TMS' nin uygulanmasının zorunlu kılındığı 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren inşaat işletmelerine çeşitli önerilerde bulunmaktadır.

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Küresel anlamda yaşanan ekonomik gelişmeler, ülkelerin ekonomilerini birbirine bağlamış, finansal tablolarının hazırlanması ve raporlanması aşamasında ortak muhasebe ilkelerine duyulan ihtiyacı ortaya çıkartmıştır. Dolayısıyla küreselleşme ile birlikte sınırlar ötesi ticari faaliyetlerde bulunan işletmelerin sayıları artmış, uluslararası piyasa hareketlilikleri ve sermaye dolaşımı büyümüştür. Artık bir yatırımcı dünyanın herhangi bir yerindeki borsanın ya da pazarın özelliklerini bir başka yerdeki özellikler ile karşılaştırabilmektedir. Bu bağlamda, finansal tablolar küresel anlamda ortak ilkeler ile düzenlenmek istenmektedir. Yani finansal raporlama sistemlerinde tüm dünyada ortak ilkeler ve ortak bir raporlama dili ile biçimlendirilmiş bir çerçeve inşa etmek gereği söz konusudur. Çünkü ülkelerin kendi muhasebe mevzuatları birbirleri ile farklılık göstermekte, bu da anlaşılır olma açısından yatırımcıyı zorlamaktadır. Bu uygulama farklılığında da kendisini gösteren bir sorundur. Dolayısıyla yatırımcılar yatırım kararı alırken muhasebe ve vergi mevzuatında kendisine sorun çıkartmayacak ülkeleri tercih etmektedirler. Bu ülkeler ortak raporlama dili geliştiren ve muhasebe ve vergi mevzuatlarını aynı standartlara bağlamış ülkelerdir.¹

Nitekim bu ihtiyaç ışığında başta ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya olmak üzere muhasebe standartlarının ortaklığı konusunda çalışmalar gerçekleştirilmiştir.

1.1. MUHASEBE STANDARTLARI

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına ışık tutan ve finansal tablolarının hazırlanmasını düzenleyen normlar olarak nitelendirilmektedirler.² Diğer bir deyişle muhasebe standartları, "muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak

¹ Hilal Kocamaz, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", KSÜ İİBF Dergisi, 2012, cilt 2, sayı 2, ss 105-120, s.105

²Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma", İstanbul, 2006, Türkmen Kitapevi, s.4

belirlenmiş tek düzen 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".³

Bununla birlikte Kocamaz' a göre standart sadece olması gerekeni vurgulamakla sınırlı kalan bir kavram değildir. Bununla birlikte, amaca uygunluk derecesine de atıfta bulunmaktadır⁴. Bu bağlamda küreselleşmenin etkisi ile ortak amaçlara hizmet eden standartların hemen hemen her idari alandan ortaya çıkartılmasına önem verilmektedir. Muhasebe standartlarının ortaya çıkmasına neden olan gelişmeler şu şekilde sıralanmaktadır;

- Uluslararası ticaretin, para ve sermaye hareketlerinin geldiği nokta birbirine benzeyen olay ve olguların aynı düzlemde ifade edilmesi,
- Gerçeğe uygun ve mukayeseye açık bilgilerin üretilmesi,
- İşletmeye ilişkin bilgilerin tarafların ihtiyaçlarını optimum düzeyde karşılaması,
- Finansal raporlar ve finansal raporların oluşturulması,
- Standartlar ile muhasebe riskinin ortadan kaldırılması,
- Daha fazla yatırım, ticaret ve büyüme sağlanması.⁵

1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

Uluslararası muhasebe standartları, kendi iç muhasebe mevzuatı olan farklı ülkelerde faaliyet gösteren, çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemlerine ilişkin işlemlerden sonraki dönem sonu mali tablolarının değerlendirme sunuluşlarında önemli ölçüde tutarlılık ve bütünlük sağlanması için gereken kuralların yazılı hale getirildiği bir metindir.⁶ Bu metin temelinde finansal tabloların ve raporların temsil ettiği işletmenin varlıkların ve yükümlülüklerinin en yetkin, şeffaf ve yasal şekilde yansıtılması gerekliliği yatmaktadır. Bu anlamda arzu edilen düzlem sağlandığında işletme varlık ve yükümlülüklerini küresel bir raporlama dili ile ispatlayabilme imkânı kazanacaktır.

³ Mehmet Yazıcı, "Muhasebe Standartlarının Tanımı", MUFA Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2003, sayı 18, ss 33-37, s.35

⁴ Kocamaz, a.g.m., s.106

⁵ a.g.m., s.106

⁶ a.g.m., s.35

Bu bağlamda Uluslararası Muhasebe Standartlarının inşa edilmesinin amaçları şunlardır;

- Mukayeseyi sağlamak,
- Birden çok rapor düzenleme yükümlülüklerini ve maliyetlerini azaltmak,
- Sağlıklı değerlendirme imkânı.⁷

Ulusal muhasebe standartları bu anlamda çok zaman uluslararası standartların uygulanmasına engel olmaktadır. Ulusal standartlar bir ülke içerisinde yürürlüğe konulan, ülkenin kurum ve işletmelerinin mali tabloları ve muhasebe sistemlerini denk kılmaya çalışan muhasebe disiplinin evrensel terminolojisi, yasa, kural, ilke, kuram ve metodolojisinden ilham alınarak geliştirilmiş çerçeve yapılarıdır. Bu bağlamda ulusal standartlar yasa hükümleri, kanun maddeleri ve bildirimler ile güncellenen ve uygulanması gereken sistemlerdir. Ulusal sınırlar içerisinde işletmeler bu sistem doğrultusunda finansal raporlarını ve tablolarını hazırlamakta ve yetkili mercilere bildirmektedirler.⁸

Ulusal muhasebe standartlarının kurulmasının amacı ülke içerisinde ortak bir raporlama dilinin oluşturulmasıdır. Ancak küreselleşme ulusal muhasebe standartlarını küresel standartlara adapte olmak zorunda bırakmakta ve çoğu zaman geçersiz kılmaktadır. Çünkü bir çokuluslu işletme açısından bir pazara yönelmenin kriterlerinden biri de mevzuatındaki kolaylıklar ve standarda uygunluğudur. Bu anlamda muhasebe standartları şu özellikleri taşımalıdır;⁹

- Muhasebe standartları uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.
- Muhasebe standartları mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşımalıdır.
- Muhasebe standartları, ele alınan konu ile ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır.

⁷ Kocamaz, a.g.m., s.107

⁸ Yazıcı, a.g.m., s.36

⁹ a.g.m., s.107

- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için yeterince kesin olmalıdır.
- Muhasebe standartları tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.
- Tercihen, muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir.
- Alternatif muamele şekillerine müsaade edildiğinde veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında hüküm vermek gerekli olduğunda, dengeli açıklamalar talep edilmelidir.
- Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu ve performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır.
- Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır.

Muhasebe standartlarının nasıl geliştirileceği ayrı bir sorun olarak ön plana çıkmaktadır. Birçok çıkar grubu bu standartları lehinde düzenlemek istemektedirler. Dolayısıyla standartların kimin tarafından düzenleneceği de sorunlar setine eklenmekte olan bir parametredir. Bu anlamda standartlar şu şekilde oluşturulmaktadır;

- Kamu sektörü tarafından yasama yolu ile (Örn; AB Direktifleri, SPK Düzenlemeleri vb.)
- Özel Sektör Düzenleyici kuruluşları ile (Örn; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu vb.)
- Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi İle (Örn; Türkiye' de TMSK, ABD' de FASB).¹⁰

1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Küreselleşme ile birlikte yatırımcılar yatırımlarını ulusal sınırlar içerisinde tutmamaktadırlar. Dünya küresel bir köy haline gelmiştir ve bilgi toplumu çağında oldukça küçülmüştür. Bu da işletmelerin yatırım yapacakları pazar hakkında kolaylıkla buldukları lokasyondan bilgi sahibi olabilmelerini sağlamaktadır. Dolayısıyla yatırımcılar ilgilendikleri pazarın muhasebe standartlarını sorgulamakta ve finansal

¹⁰ Kocamaz, a.g.m., s.110

tabloların reel durumu yansıtmasını istemektedirler. Önceki başlıkta da belirtildiği üzere ulusal muhasebe standartlarının o ülkeye özgü çoğulluğu yatırımcıların gözünü korkutma ve yatırım kararları üzerinde etkili olmaktadır. Gerek maliyetin artması, gerekse mukayese ihtimalinin zorlaşması gibi faktörler yatırımcı üzerinde negatif etki yaratmaktadır.

Bu süreç kendi tarihselliğine de referans vermektedir. Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması öncesinde ABD, Almanya ve İngiltere merkezli muhasebe standartlarının tesisi ile ilgili çalışmalar gündeme gelmiştir. Örneğin ABD' de muhasebe standartları oluşturulurken, kamu ve özel sektörün sentezi ile sistem inşa edilmiştir. Özellikle 1929 Dünya Finans Krizi bir eşik noktası olarak kabul edilmektedir. Bu krize tepki olarak gündeme getirilen, "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası" ile finansal raporlama ilkeleri belirlenmiştir. Bu ilkelerin düzenleyici kurumu SEC' tir. SEC, kurulduktan sonra "Accounting Series Releases" ve "Staff Accounting Bulletins" isimli muhasebe konuları üzerine dökümanlar çıkartmıştır. Ancak standartların belirlenmesinde rol alan esas sektör özel sektördür. Bu sektör içerisinde faaliyet gösteren en önemli kuruluş Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)' dır.¹¹

ABD' de muhasebe standartlarının oluşturulması üç dönem içerisinde ele alınmaktadır. Bunlar;

1939-1959 yılları arasındaki AICPA' nın rol aldığı dönem,

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

1973'te kurulan ve hala işlevini sürdüren FASB dönemleridir.

FASB gönüllü bir organizasyondur ve finansmanı gönüllüler tarafından sağlanmaktadır. Bugüne dek en sonuncusu Aralık 2002' de olmakla birlikte 148 adet FASB standardı yayınlanmıştır. FASB bu standartların oluşturulması aşamasında iki temel unsur üzerinde hareket etmektedir. Bunlar standartların tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ve "doğrudan katılımcı süreç" tir. Diğer bir deyişle, kamuoyunun görüşlerinin dikkate alınarak standartların oluşturulmasıdır.

Bu bağlamda bir FASB standardı oluşturulurken şu aşamalardan geçilmektedir;¹²

¹¹ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Mayıs-Ağustos 2004, sayı 146, s.42

¹² a.g.m., s.43-44

- Bir konunun ya da projenin tamamlanıp gündeme alınması,
- Söz konusu konu çeşitli sektör uzmanlarından oluşan bir görev gücü=task force kadrosu ile değerlendirilmesi, yaklaşımlar, sorunlar ve alternatiflerin tanımlanması,
- FASB' in teknik kadrosu tarafından araştırma ve analizlerin gerçekleştirilmesi,
- Araştırma memorandum taslağının hazırlanması ve açıklanması,
- Memorandumun açıklanmasından 60 gün sonra kamuoyuna duyurma ve görüş alma toplantısının düzenlenmesi,
- Kurulun kamuoyundan alınan tepkileri irdelemesi ve değerlendirmesi,
- Kurul içerisinde yaklaşımların ele alınması ve "eleştiriye açık taslak metninin" hazırlanması,
- Kamuoyu yorumları için en az 30 günlük eleştiriye açık bir dönem sonrası tepkilerin değerlendirilmesi,
- Bir komitenin kamuoyundan gelen yorumlar ışığında açık taslak üzerinde çalışarak gerekli düzeltmeleri yapması,
- Kurulun tüm üyeleri ile toplanması ve düzeltilmiş taslak metnine son şeklini vermesi,
- Bu metnin standart bildirisi olarak yayınlanması için oylama yapılması.

İngiltere' de ise muhasebe ile ilgili ilk düzenleme 19. yüzyılın ilk çeyreğinin sonuna, 1844 yılına dek uzanmaktadır. Şirketler Kanunu' nun çıktığı bu yıldan sonra, 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiş, 1947 yılında Şirketler Kanunu revize edilmiştir. 1970 yılına dek ise, muhasebe uygulamalarını belirleyen standartlar meslek mensuplarının oluşturduğu "Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü" (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) tarafından belirlenmiştir. Bunu takiben 1970 yılında ise, ASSC - Muhasebe Standartlarını Belirleme Komitesi kurulmuştur. 1990' da aynı kurul, Muhasebe Standartları Kurulu (ASB- Accounting Standards Board) ismini almıştır. 1990 yılına kadar genel uygulama alanı olmayan konularda fikri üretim gerçekleştiren kurumun bu tarihe dek yasal yaptırım gücü yoktur. Bununla birlikte standartlarının özel alanlara uygulanamayacak kadar genel olması ve kesinlik taşıması, aynı zamanda muhasebe örgütlerinin kontrolünde olması nedeniyle kurum yeterli etkinliğe ulaşamamıştır.¹³

¹³ Başpınar, a.g.m., s.44

Bu tarihten sonra kurulan yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council - FRC) en önemli standart oluşturma kuruluşu olarak ön plana çıkmaktadır. Bu anlamda bir dağılım söz konusudur. Dağılımın diğer aktörü ASB ise muhasebe standartlarının geliştirilmesi yayınlanması ile yetkilendirilmiştir. Ancak ASB üyeleri FRC tarafından atanmaktadır. Ön koşul ise üyelerin muhasebe konusunda bilgi sahibi olmalarıdır. ASB iki alt komiteden oluşmaktadır. Bunlar;¹⁴

- **Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force - UITF):** Mevcut standartların dışında oluşan olaylarda (acil konularda) görüş bildirmek amacıyla kurulmuştur.

- **Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee - PSLC):** Üyeleri kamu sektöründe muhasebe konusunda deneyimli kişilerdir. Başkan ASB üyeleri arasından belirlenmektedir ve işlevi kamu sektörüne yönelik düzenlemelerde ASB' ye danışmanlık yapmak ve standartlar yayınlanmadan önce kamu sektörü açısından görüş bildirmektir.

Bir diğer kurul ise, FRRP (Financial Reporting Review Panel, Finansal Raporlama Gözetim Heyeti' dir. Bu heyetin görevi ise muhasebe standartlarına uyumu aktif olarak denetlemek, ortaklar, borsa ya da finans basını üzerinden gerçekleşen ihbarları ele alarak inceleme yapmaktır. Bu bağlamda İngiltere ile ABD' nin sistemlerinin benzerlik gösterdiği görülmektedir.

Son olarak muhasebe standartlarını oluşturmakta bir diğer köklü gelenek ise Almanya' da bulunmaktadır. Ancak AB sürecinden sonra muhasebe düzenlemeleri bu yeni çerçeve uyarınca gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda 1985 yılında AB' nin 4., 7. ve 8. direktifleri Alman yasalarına aktarılmış ve 1 Ocak 1986 tarihi itibarı ile uygulanmaya başlanmıştır. Dolayısıyla Alman yazılı ve yazılı olmayan hukuku üzerinde bu düzenlemeler etkisini göstermektedir. Bu bağlamda Almanya' da merkezi nitelikteki bir kurum yerine Almanya Muhasebeciler Enstitüsü' nün yorum ve açıklamaları ön planda gelmektedir.

Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (DRSC) ise 1 Mayıs 1988' de yürürlüğe girmiş, bu sayede bir özel sektör standart oluşturucu kurulun inşası hedeflenmiştir. Kurulduktan sonra ilgili Bakanlık ile anlaşma imzalayan DRSC, Almanya' nın

¹⁴ Başpınar, a.g.m., s.45

muhasebe standartlarını oluşturan kurum olmuştur ve ilk olarak 1998 yılında IAS' leri Almancaya çevirmiştir.

DRSC' nin işlevleri arasında kamuya açık toplantılar düzenlemek, standartların taslak halinde yayımlanması ve ilgililerden görüş alınması, ilgili çevrelerin görüşlerinin sürece katılması bulunmaktadır. Bununla birlikte standart oluşturma faaliyetleri konsolide finansal tablolar ile sınırlandırılmıştır. Ancak yine de bu kurumun varlığı, oldukça muhafazakâr olan Almanya'daki tedbirlerin Amerikan modeline doğru açılması örneğini ortaya koymaktadır.¹⁵

Görüldüğü üzere Muhasebede Uluslararası standartların kurulması kökü oldukça eskilerde bir sorun olarak gündeme gelmektedir. Ancak 1980' lerden itibaren küreselleşmenin bir realite haline gelmesi ile yatırımcıların sınır ötesi hamlelere girişmesi pratik ve teori bir takım sorunları beraberinde getirmiştir. Bahsedilen kavramsal ve pratik tartışmalar mali tablo okuyucularına doğru bilgi vermek, mali tabloları mukayese edilebilir hale getirmek gibi nedenlerle IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları)' nın açıklanmasını gerekli kılmıştır. Mali tablo okuyucuları, hissedarlar, bankalar, kamu kurumları ve diğer finansal kurumlardır. Artık mali tablo okuyucuları varsayılmaksızın küresel finans dünyasını ilgilendiren bir yatırım kararı almak olanaksızdır. Bu algı muhasebenin ulusal ölçekte değerlendirildiği bir döneme aittir. Yeni paradigmaya göre küresel ekonomi karşılıklı bağımlılık, bilgi transferi, mikro ve makro dataların değerlendirilmesini içermektedir ve bu da şeffaf ve açıklanabilir mali tablo ve finansal raporların ortaya konmasını zorunlu kılmaktadır.¹⁶

Örneğin, yatırım gerçekleştirilecek olan bir ülkede finansal raporların doğruluğunun sağlanması, faaliyetlerin sonuçlarının raporlanması, ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarının yatırımlara yansıtılması ve mukayesesi zorlu bir süreçtir. Bu bağlamda Çin gıda pazarına şirket satın alarak girecek olan bir İngiliz firması o şirketin finansal ve mali tablolarına, raporlamalarına tam güven duymalı, bu tabloları kendi verileri ile mukayese edebilmelidir. Bu da ortak bir dilin varlığı ile olanaklı olmaktadır. Bununla birlikte o ülkenin muhasebe ve vergi mevzuatında zorlaştırıcı unsurlar yerine yatırımı teşvik eden bir çerçeve söz konusu olmalıdır. Yine ülkenin siyasi yapısı ve ekonomi üzerindeki kontrolü de bu süreci etkileyen faktörlerin başında gelmektedir. Tüm bu gelişmeler optimum anlamda söz konusu olmadığında yatırımcı esnek yatırım kabiliyeti

¹⁵ Başpınar, a.g.m., s.46

¹⁶ Kocamaz, a.g.m., s.108

ile başka bir pazara yönelmektedir. Bu da direkt olarak muhasebe standartlarının küresel anlamda inşası ile ilintili bir konudur.

Bu komitenin kurulmasına yönelik tartışmalar 1960' lı yıllara dek geri götürülmektedir. Bu anlamda muhayyel tartışmalardan somut önerilere geçilmesi ise 1972 yılında Sydney' de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi' nde gündeme gelmiştir. Bu anlamda standartların paralelinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO), Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi kuruluşlar muhasebe alanında uyumu gerçekleştirmek için 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurmuşlardır. Anlaşma içerisinde Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'deki profesyonel muhasebe kurumları da bulunmaktadır. Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında temel standartları belirlemektir. Bununla birlikte standartları kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve hesapların küresel çapta kabul edilme ve dikkate alınma olanağını yaratmak da komitenin amaçları arasındadır. Komitenin 100' den fazla ülkeden 2 milyarı aşkın muhasebeciyi temsil eden 140' dan fazla muhasebe kuruluşu üyesi bulunmaktadır.

IASC' nin ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde açıklanmaktadır. Bunlar;

- Kamu yararını gözeten, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,

- Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,

- Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamaktır.¹⁷

1982' de IASC ile IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) arasında bir anlaşma gerçekleştirilmiştir. Buna göre IFAC üyeleri aynı zamanda IASC üyeleri olarak kabul edilmektedirler. Dolayısıyla koordinasyon kararı alınmıştır. Muhasebe

¹⁷ Kocamaz, a.g.m., s.108

standartlarına yönelik kararlar IASC bünyesindeki bir kurulca yürütülmekte, kurulun üyeleri ise 2.5 yıllığına IFAC tarafından atanan 13 ülke temsilcisi ve finansal raporlama ile ilgili kuruluşlardan 4 temsilci kişilerden oluşmaktadır. Nitekim IASC' nin içerisinde 1981'de "Danışmanlık Grubu (Consultative Group)" ve 1995 yılında "Danışmanlık Konseyi (Consultative Council)" ismi ile iki ayrı birim daha oluşturulmuştur. Bu gruplar IASC' nin projelerinin içerdiği teknik konular, çalışma programı ve stratejilerine yönelik toplantılar düzenlemektedirler.

1997 yılında ise bu kurullara ek olarak, uluslararası standartların uygulanması aşamasında oluşacak farklılıklara yönelik soruların giderilmesinde çözüm amacıyla "açıklamalar" yayınlamak için "Yorumları İnceleme Komitesi (Standing Interpretations Committee - SIC)" kurulmuştur. "Açıklamalar" metninin yayınlanması IASC' nin onayına tabidir. Bu bağlamda 2000 yılının Kasım ayına dek 28 adet "açıklama" onaylanmış ve kamu ile paylaşılmıştır.

Öte yandan merkezi Londra' da olan IASC, 2000 yılına kadar 41 adet standart yayınlamıştır. Muhasebe uygulamaları arasındaki standardizasyonu güçlendirmek ve alternatif uygulamaları sınırlandırmak isteyen Komite gelişmeler bağlamında standartlarını güncellemekte ve tebliğ etmektedir. Bu bağlamda IASC tarafından yayınlanan standartlar şunlardır;¹⁸

- IAS 1** Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statements)
- IAS 2** Stoklar (Inventories)
- IAS 3** Bu standart yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 27 ve IAS 28 aldı.
- IAS 4** Bu standart yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 16 ve IAS 38 aldı.
- IAS 5** Bu standart yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı.
- IAS 6** Bu standart yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 15 aldı.
- IAS 7** Nakit Akım Tablosu (Cash Flow Statements)
- IAS 8** Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler (Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)
- IAS 9** Bu standart yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 38 aldı.
- IAS 10** Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Events After The Balance Sheet Date)

¹⁸ Cemal İbiş, Serdar Özkan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış", Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Ocak-Şubat-Mart 2006, sayı 74, s.36-37-38

- IAS 11** Yıllara Sari İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)
- IAS 12** Gelir Vergileri (Income Taxes)
- IAS 13** Bu standart yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı.
- IAS 14** Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (Segment Reporting)
- IAS 15** Fiyat Artışlarının Etkilerini Yansıtan Bilgiler (Information Reflecting the Effects of Changes Prices)
- IAS 16** Maddi Duran Varlıklar (Arazi, bina, fabrika ve araç gereçler (Property Plant and Equipment)
- IAS 17** Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Leases)
- IAS 18** Hasılat (Revenue)
- IAS 19** Çalışanların Hakları (Employee Benefits)
- IAS 20** Devletin Vermiş Olduğu Teşviklerin ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi ve Açıklanması (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)
- IAS 21** Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)
- IAS 22** Şirket Birleşmeleri (Business Combination)
- IAS 23** Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs)
- IAS 24** İlgili Kuruluşlarla Yapılan İşlere İlişkin Açıklamalar (Related Party Disclosures)
- IAS 25** Bu standart yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 39 ve 40 aldı. Yürürlük tarihi 01.01.2001
- IAS 26** Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)
- IAS 27** Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries)
- IAS 28** İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for Investments in Associates)
- IAS 29** Yüksek Enflasyon Ortamında Finansal Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economics)

- IAS 30** Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yer Alması Gereken Açıklamalar (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)
- IAS 31** İş Ortaklıklarındaki Hakların Mali Açından Raporlanması (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)
- IAS 32** Finansal Enstrümanlar: Açıklamalar ve Sunum (Financial Instruments: Disclosures and Presentation)
- IAS 33** Hisse Başına Kâr (Earnings Per Share)
- IAS 34** Ara Mali Tablolar (Interim Financial Reporting)
- IAS 35** Devam Etmeyen Faaliyetler (Discontinuing Operations)
- IAS 36** Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğü (Impairment of Assets)
- IAS 37** Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)
- IAS 38** Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)
- IAS 39** Finansal Enstrümanlar: Tanıma ve Ölçüm (Financial Instruments: Recognition and Measurement)
- IAS 40** Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Investment Property)
- IAS 41** Tarım (Agriculture)

IAS' ler tüm dünyada yaygınlık kazanmakta, ülkeler ulusal muhasebe sistemlerini ve içindeki alternatif muhasebe sistemlerini IAS' ler ile uyumlulaştırmaktadırlar. IAS' ler birçok ülke tarafından çevrilerek, ortak muhasebe ve finansal raporlama seti olarak kullanılmaktadırlar.

Öte yandan IASC yaptırım gücü olmamakla eleştirilmektedir. Örneğin, AB üyesi ülkelerde standartlar 2005 yılına dek uygulanmamıştır. 2000 yılında AB tarafından halka açık şirketlerin 2005 mali tablolarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca muhasebe düzenlemesi gerçekleştirmeleri onaylanmıştır ve böylece Avrupa' da yeni bir dönemin başlangıcı ilan edilmiştir. Ancak IASC' nin yaptırım gücünü ölçmek açısından düşünüldüğünde bu oldukça gecikmiş bir tarih olarak ön plana çıkmaktadır.¹⁹

Türkiye' den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) IASC üyesidir. Üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır. Bununla birlikte 1994'

¹⁹ Kocamaz, a.g.m., s.111

te TMUD' un da desteği ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği de komitenin üyeliğine alınmıştır.

1.4. TÜRKİYE' DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU

Ülkemizde muhasebe düzenlemeleri ağırlıklı olarak kamu sektörü üzerinden gerçekleştirilmektedir. Türk Muhasebe Hukuku, VUK ve TTK başta olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tebliğleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğleri, Türkiye Muhasebe Standartları gibi düzenlemelerden oluşmaktadır.²⁰

Bu anlamda tarihsel olarak öncelikle 1930' lu yıllara dek Fransız mevzuatı uygulanmıştır. Ardından 1930 ile 1950 yılları arasında siyasi yakınlaşmanın ve Türkiye' de akademilere yönelen bilim adamı göçünün de etkisiyle Alman mevzuatı hâkim olmuştur. 1950 sonrası gelişmelerin başında ise 1956 yılında, 1937 tarihli Türk Ticaret Kanunu' nun revize edilmesi gelmektedir. Günümüze kadar süren muhasebe uygulamalarının başlangıcı bu revizyondur. Yine 1950 yılında Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konmuş ve işletmeler finansal tablolarını vergi beyanında kullandıklarından vergi muhasebesi anlayışı ön plana çıkmıştır.

Tüm bu gelişmeler ışığında 1950-1981 yılları arası muhasebe uygulamaları açısından vergi muhasebesi dönemi olarak adlandırılmaktadır. Buradaki düzenleme VUK' a yönelik olarak gerçekleştirilmiş ve ticari esaslara göre düzenlenen bilançonun müdahale altında tutulmadığı gözlemlenmiştir. Henüz Sermaye Piyasasının oluşmadığı bu dönemde vergi muhasebesi anlayışı egemenlik sağlamıştır. Bunda özellikle 1949 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ve bu reformdan sonra Amerikan muhasebe sisteminin etkisi altına girilmesi önde gelmektedir.

1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilse de, özel sektör bu uygulamaya iştirak etmemiş ve sistem kendisini yenileyememiştir. Bu bağlamda standardizasyon anlamında en önemli ve kaçırılan gelişmelerin başında 1972 tarihli bu gelişme gelmektedir.²¹

²⁰ Kocamaz, a.g.m., s.110

²¹ a.g.m., s.112

1981 yılında ise Sermaye Piyasası oluşturulur ve bu gelişmeyi takiben düzenleyici kurul olan SPK kurulur. Türkiye' de piyasanın oluşmasıyla defterler vergi bazlı tutulmuş ancak finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarını desteklemiştir. 1980' lerin son döneminde ise AB üyelik sürecinin etkisi ile gündeme gelen gelişmeler gözlemlenmektedir. 1989' da Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuş ve mesleğin örgütlenmesi ve sahiplenmesi anlamında önemli bir adım atılmıştır.

26/12/1992 yılında 21447 sayılı Resmi Gazete' de ise Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğin hazırlayıcıları akademisyenlerdir ve AB sürecinin talep ettiği düzenlemeler doğrultusunda hazırlanmıştır. 1994' te TÜRMOB bünyesinde üye sayısı 60 olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Kurulun ilk icraatı 19 adet uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayınlamak olmuştur. Ancak yasal yaptırım imkânı olmadığından bu standartlar tavsiye statüsü ile sınırlı kalmışlardır.²²

Bu bağlamda bir diğer standart koyucu kurum ise Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)' dur. TÜRMOB bünyesinde kurulan bu kurul, finansal tabloların sunumunda ihtiyaç doğrultusunda gerçek, güvenilir, tutarlı, mukayese edilebilir ve anlaşılabilir nitelikte ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve muhasebe meslek üyelerinin denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için kurulmuştur. TMUDESK' in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde sıralanmaktadır,²³

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına yönelik temel sağlayacak olan muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların genelde kabulü ve uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile ihtiyaçlarını göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile ilgili mevzuat ve muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna yönelik çalışmalar yapmak,

²² Kocamaz, a.g.m., s.111

²³ Başpınar, a.g.m., s.43-44

- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu bağlamda kurul 19 adet TMS yayınlamıştır ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu' na eklenen 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen EK-1'inci madde uyarınca kurulan TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu' na tüm görevlerini ve bugüne dek yaptığı çalışmalarını devretmiştir.²⁴

1.4.1. TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)

1999 yılı ise bir eşik zaman dilimidir. 1999 yılında ise 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu' na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk bir yapı ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu' nun kurulması kabul edilmiştir. 4487 no' lu kanun ile birlikte TMSK kurulmuş ve 7 Mart 2002 tarihinden itibaren de faaliyet göstermeye başlamıştır. Bu kurul 9 üyeden oluşmaktadır. Bu üyeler, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer kişi, Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir, bir serbest muhasebeci ve mali müşavirdir.²⁵ TMSK' nin temel amacı uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar yayınlamaktır. Görevleri ise;

- Gerçek, güvenilir, mukayese edilebilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standardını oluşturmak,
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap vermesini sağlayan standartları güncellemek için çalışmalar yapmak,
- Ulusal muhasebe standartlarını kamuya benimsetecek toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve yayınlar bastırmak,
- Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik standartları, yorumları vb. belgeleri görüşüp karara bağlamak,
- Ulusal muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özelge yayınlamak,
- Gerekliği takdirde yurt içi ve yurtdışı danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek,

²⁴ Başpınar, a.g.m., s.44

²⁵ Kocamaz, a.g.m., s.116-117

- Kurula gerçekleştirilen başvuruları inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak,
- Çalışma komisyonlarının yıllık ya da muayyen süreli çalışma programlarını görüşüp kesinleştirmek,
- Hazırlanan kurul, bütçe ve kesin hesabını kabul etmek ve Maliye Bakanlığına göndermektir.²⁶

Bu anlamda ilk olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile gerçekleştirilen lisans anlaşmaları uyarınca, TMSK aşağıdaki dökümanların çevirisini Resmi Gazete' de yayınlamıştır.²⁷

- Bir kavramsal çerçeve,
- 38 adet muhasebe standardı,
- 21 adet yorumdan oluşan uluslararası finansal raporlama standartları seti.

Bu çeviriler gerçekleştirilirken IASB tarafından kabul edilen ortak muhasebe terminolojisine ait kavramlara öncelik tanınmıştır. 2005 yılı Ocak ayından itibaren IAS' ler ile tam uyumlu TMS' ler ve TFRS' ler yayınlayan kurum bunları 2007 Mart ayından itibaren Resmi Gazete' de yayınlamaya başlamıştır. Bu aşamadan sonra 2006 yılından itibaren Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gerçekleştirdiği düzenlemeleri kaldırarak yerlerine TMS' leri uygulama koymuştur. Son yıllarda ağırlıklı olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisi gözlemlenmektedir.

1.4.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Kurulması, 06/04/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26/09/2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 02/11/2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Bu kurumun kurulması ile TMSK' nın görevine son verilmiştir. Bu KHK' nın amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim

²⁶ Kocamaz, a.g.m., s.117

²⁷ a.g.m., s.117

Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.²⁸

6102 sayılı yeni TTK' nın birçok maddesinde uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye finansal raporlama standartlarının uygulanacağı, ölçümleme (değerleme) kurallarının bu standartlara göre düzenleneceği hükme bağlanmıştır.²⁹ 6102 sayılı yeni TTK' nın 88.maddesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi;

1- 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

2- Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara tam uyumlu olacak şekilde, yalnız 'Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu' tarafından belirlenir ve yayımlanır.

3- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için, özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz' ü addolunur.

4- Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

5- Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili

²⁸ Resmi Gazete, 02/11/2011 tarihli 28103 Sayılı KHK/660

²⁹ Nalan Akdoğan, "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığının Tarihi Sorumluluğu", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Kasım 2012, sayı 38, s.32

düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

Bu bağlamda, muhasebe açısından finansal raporlamanın Türkiye finansal raporlama standartlarına göre yapılacağı ve bu standartları yayımlama yetkisinin de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu' na ait olduğu görülmektedir. Finansal raporlamanın muhasebe standartlarına göre yapılması, kayıtların muhasebe standartlarına uyumlu olmasını, değerlendirme kurallarının muhasebe standartlarına göre yapılmasını gerekli kılar.

1.5. TÜRKİYE' DE ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASI

Türkiye patentli işletmelerin dünya piyasalarında kendilerini rahatlıkla kabul ettirmeleri, finansal ve mali tablolara ulaşabilmeleri, yabancı sermayenin bu şirketlerin önünü açması ve AB ile uyum sürecinin hızlanması açısından Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları önemli rol oynamaktadır. Bu standartların adaptasyonunu kolaylaştırmak için TMSK kurulmuş ve TMS' lerin yaygınlaştırılması amaçlanmıştır. Ağırlıklı olarak kamu sektörü yine eğilimin öncülüğünü yapmaktadır. Buna göre bir işletme çoğu zaman birden çok muhasebe sistemine göre raporlama gerçekleştirmektedir. Bir işletme örneğin bir banka, vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bir bilançoda "I No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca Belirlenen İlkeler ve Tek Düzen Hesap Planı" na göre, bir aracı kurum olarak Sermaye Piyasası Kurulu' na sunacağı bilanço için "SPK Muhasebe Standartları", BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu)'ya sunacağı bilanço için "BDDK Muhasebe Standartları" nı ve bir uluslararası kredi için "Uluslararası Muhasebe Standartları" nı baz alarak mali tablolar ve finansal raporlar hazırlamaktadır. Bu durumda maliyet artmakta, çeşitli mukayese yanlışlıkları doğmakta ve standardizasyon problemi doğmaktadır.³⁰

Diğer bir formülasyonla Türkiye' de bazı işletmeler SPK mevzuatına ve Tekdüzen muhasebe sistemi mevzuatına ayrı ayrı uymak zorunda olduklarından finansal tablolar kendi standartlarına göre doğruluk içerse de, mevzuatlar arasındaki tekrar ve çelişkilerden ötürü karşılıklar olmakta, mukayese etme imkânı ortadan kalkmaktadır.

³⁰ Kocamaz, a.g.m., s.110

Bu anlamda 3 Ekim 2005 tarihli AB' ye tam üyelik müzakereleri Türkiye için mevzuatın AB müktesebatına uyumlu kılınması açısından hamle yapma zorunlulukları doğurmuştur. Buna göre Adalet Bakanlığı' na bağlı olarak 1999' da kurulmuş olan Ticaret Kanunu Komisyonu, 2007' de yeni Türk Ticaret Kanunu taslağını hazırlamak için görevlendirilmiştir. Bu taslağın ilham aldığı sistemler Alman ve İsviçre bilanço hukuklarıdır. Yeni Kanun tasarısının 88. maddesinde TMSK' nin yetkileri de tanımlanmıştır. Buna göre gerçek ve tüzel kişiler ticari defterlerini tutarken, münferit ve konsolide finansal tabloları düzenlerken TMS' ye uyum göstermek zorundadırlar.³¹ İstisnai durumlarda TMS' lere uygun olması ve TMSK' nin onayı alınması şartı ile işletmeler kendi alanları için geçerli olan standartlara riayet edebilirler ancak bu düzenlemeler sınırlı olacaktır. Bu durum TTK Taslağı' nda kendisine yer bulmaktadır.³²

Öte yandan Sermaye Piyasası kurulduktan itibaren SPK muhasebe standartlarını tanımlama yetkisini kendisinde bulmaktadır. Buna göre, SPK tarafından belirlenecek olan muhasebe standartları 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ana mali tablolardan itibaren geçerli olmak kaydı ile, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün ya da görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve işletmelerin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tâbi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında kalmamış olan tüm şirketler tarafından uygulanmak zorundadır.³³

Nitekim 2003 yılında SPK, 33 adet IFRS ile uyumlu standart yayınlamış, 2003 yılından beri uyguladığı 25 No' lu tebliği yürürlükten kaldırıp, IFRS ile uyumlu TMS' leri esas alarak tebliğ taslağı hazırlamış ve bu taslağı resmi sitesinde yayınlamıştır. Yine bu bağlamda Maliye Bakanlığı' nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Tekdüzen hesap planını ve mali tabloların düzenlenme ilkelerini içeren Genel Tebliği yayınlarken şu nedenleri öne sürmektedir;³⁴

- İşletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı olması,
- İşletmelerin faaliyet raporlarının mukayese edilebilirliği,
- İşletmelerin faaliyet raporlarının denetlenebilirliği,

³¹ Kocamaz, a.g.m., s.113

³² Zafer Sayar, "Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2002, sayı 7, ss 74-80, s.75

³³ a.g.m., s.114

³⁴ a.g.m., s.114

- Tutarlı olarak muhasebeleştirilebilirliği,
- Mali tablolara yansıtılması,
- Muhasebede Dil Birliğinin Sağlanması

Bu bağlamda MSUGT' un içerdiği konular;

- ✓ Muhasebe politikalarının açıklanması,
- ✓ Muhasebenin temel kavramları,
- ✓ Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- ✓ Mali tabloların ilkeleri,
- ✓ Tekdüzen Hesap Çerçevesi,
- ✓ Hesap Planı ve İşleyişidir.

TMS' nin hazırlanması ve yayınlanması, muhasebe alanında ortak bir dil oluşturulmasına mutlak katkı sağlayacaktır. Bugüne kadar girişim safhasında kalan düzenlemeler ile bütünlüğü etkiye ulaşmamış öneriler ve mevzuat birleştirilecek ve farklı esasların egemen olduğu farklı raporlama biçimlerinde bütünlük sağlanacaktır. Nitekim SPK, BDDK ve MSUGT' un standartlarını TMS' nin standartlarına doğru çevrilecek şekilde konumlandırması olumlu bir gelişme olarak ön plana çıkmaktadır.

Bu bağlamda, Türkiye' de yakın zaman içerisinde IAS' ler ile tam uyum sağlamış olan TMS/IFRS setinin yürürlüğe konması beklenmektedir. Bu setin yürürlüğe konması uygulama zorunluluğunu da beraberinde getirecektir. Bu zorunluluğu sağlayacak olan çerçeve metin ise yeni “Türk Ticaret Kanun Tasarısı” olacaktır. Bu tasarıda TMS/IFRS' lerin olduğu gibi uygulanması öngörülmektedir. Bu süreçte Türkiye' de hazırlanan finansal tablolara küresel pazarda geçerlilik kazandırmak için IAS ve IFRS' lerle paralel olarak TMS/IFRS' lere uyulma zorunluluğu getirilmesinin yasanın öngördüğü maddelerden biridir.³⁵

Bu bağlamda tüm bu öngörü ve girişimlerin temel amacı yabancı yatırımcılara güvenilir bir ortam sunmak, şeffaf ve anlaşılabilir bilgilere ulaşımını kolaylaştırmaktır. Bu aşamada çıkabilmesi olası sıkıntılarda IAS' lerde revizyon yapılması durumunda TMS' lere değişiklikler yansıtılacak ve mevcut standartlarda revizyon mümkün kılınacaktır. Böyle durumlarda yeni standartlar da sorunlara çözüm bağlamında kullanılabilir. Önemli olan küresel standartların ulusal sınırlar içerisinde de ortak dil oluşturulabilmesi için kıstas alınmasıdır.

³⁵ Kocamaz, a.g.m., s.118

Bu bağlamda IAS' lerin çevirisi şeklinde ön plana çıkan ve küresel standart değişiklikleri doğrultusunda güncellenen şekli ile ülkemizde uygulanan Türkiye Muhasebe Standartları Konu' ları ve Resmi Gazete' de yayınlanma tarih ve sayıları ile şu şekilde sıralanmaktadır;³⁶

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
Kavramsal Çerçeve	16.01.2005 - 25702
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005 - 25702
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	12.04.2006 - 26137
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 2 : Stoklar	15.01.2005 - 25701
TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)	11.04.2006 - 26136
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları	18.01.2005 - 25704
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)-----	15.07.2007 - 26583
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20.10.2005 - 25972
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	20.10.2005 - 25972
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005 - 25978
TMS 12 : Gelir Vergileri	28.03.2006 - 26122
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	28.10.2006 - 26330
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006 - 26097

³⁶ Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.muhasestandartlari.com>, Erişim Tarihi: 24/01/2013

TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005 - 26040
TMS 17 : Kiralama İşlemleri	24.02.2006 - 26090
TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 18 : Hasılat	09.12.2005 - 26018
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006 - 26124
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005 - 25983
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005 - 26040
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005 - 25988
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Yeni)	15.07.2007 - 26583
TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 - 26040
TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 - 26095
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005 - 26026
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar	27.12.2005 - 26036
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005 - 26040
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 - 26040
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum	28.10.2006 - 26330
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç	28.03.2006 - 26122
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006 - 26068

TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006 - 26112
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006 - 26081
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006 - 26111
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 - 26335
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006 - 26111
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)	15.07.2007 - 26583
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006 - 26090
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)	15.07.2007 – 26583

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS' ler)

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve	16.05.2005 – 25702
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006 – 26125
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006 – 26125
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri	31.03.2006 – 26125
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006 - 26119
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006 - 26110
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006 - 26066

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar	30.01.2007 – 26419
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri	15.07.2007 – 26583
TFRS 9 Finansal Araçlar	27.04.2010 – 27564
TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar	28.10.2011 - 28098
TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar	28.10.2011 - 28098
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	28.10.2011 - 28098
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü	30.12.2012 - 28513

Görüldüğü üzere Türkiye, IASC' nin yayınladığı IAS' lerin önemli bir bölümünü TMS kategorisi altında standartlaştırmış ve Resmi Gazete' de yayınlayarak yürürlüğe koymuştur. Bu beraberinde çoklu yapının sona erdirilmesi ve standartların küresel standartlar seviyesine çekilmesi sonucunu da getirmektedir. Bu şekilde muhasebeciler-uygulayıcılar-öğrenciler için standartların arasındaki farklılıkların anlaşılması bir uzmanlık unsuru gerektirmekten çıkacak ve işletmeler her standart için ayrı mali tablolar oluşturarak maliyet üreten bu faaliyete dahil olmayacaklardır.

2. MUHASEBE STANDARTLARININ GENELİ HAKKINDA BİR ÖRNEK VE TÜRKİYE' DE UYGULANMA SÜRECİ

2.1. TMS ÖNCESİ VE SONRASI STANDARTLARIN UYGULANMASI

1974' den itibaren belirli periyotlar ile yayınlanmakta olan IAS' lere zamanla yenileri eklenirken, eskilerin önemli bir bölümü de revize edildi. Bunlarla birlikte bir bölümü IAS' de yürürlükten kaldırıldı. Bu bağlamda standartların başlığı UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ismini aldı. Yorumlar ve kavramsal çerçeve de dahil olmak üzere bugün IAS' lerin sayısı 41' i bulmaktadır ve Türkiye'de Resmi Gazete' de belirli aralıklarla yayınlanarak yürürlüğe giren bu IAS' ler bugünkü TMS' yi oluşturmaktadır. Ancak 1 Ocak 2013 tarihine kadar parçalı bir yapı sürdürmekte olan Türkiye Muhasebe standartları, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gerçek bir standardizasyona kavuşturulmak amacındadır. Artık tüm işletmeler finansal ve mali tablolarını bu yeni standartlara göre gerçekleştireceklerdir. Doğal olarak bu büyük çaplı bir dönüşümü işaret etmektedir.³⁷

Şavlı' ya göre bu yeni dönemde, "TMS rafta bir kitap olmaktan çıkıp, anlaşılması ve uygulanması gereken, "genel kabul görmüş muhasebe standartları" şeklini almaktadır.³⁸

Ancak, yine de Türkiye' de parçalı bir yapı söz konusudur. Bu da tam anlamı ile geçişin sağlanmadığını göstermektedir. Bu geçişin sağlanması kuşkusuz sancılı bir süreç olacaktır. Bu nedenle eski uygulama ile TMS uygulamaları arasındaki farkı tespit etmek ve her iki göstergeye göre bilanço hazırlamak önem kazanmaktadır.³⁹

³⁷ Hüsnü Güreli, "Önsöz",

<http://www.gureli.com.tr/unisite/SiteRoot/gureli/www/UserFiles/File/MaliIslerveFinansalRaporlama.pdf>,
Erişim Tarihi: 17.01.2013

³⁸Tuba Şavlı, "Türkiye Muhasebe Standartları Üretim Şirketi Uygulama Örneği",
http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/tuba_savli.pdf, ss.1-33, s.3, Erişim tarihi:
21.01.2013

³⁹ Başak Ataman, Evrim Altuk Özden, "Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Ufrs'ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi ile Analizi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2009, sayı 44, s.s.59-73

2.2. ÖRNEK TMS UYGULAMASI

Genel muhasebe standartları ve Türkiye uygulaması hakkında bir örnek geliştirirken temelde vurgu yapılacak olan unsur, "mukayese" tekniğidir. Çünkü TMS öncesinde Türkiye' de çok parçalı bir yapı söz konusudur ve örneğin bir banka bir çok parametreye göre farklı finansal tablolar hazırlamakla yükümlüdür. Ancak mevcut durumda mali ve finansal tablolar sadece TMS' ye entegre edilecektir ve bu da uygulama aşamasında alışılmadık bir düzeni ön plana çıkartmaktadır. Bu bağlamda alışlagelmiş muhasebe uygulamaları ile TMS arasındaki farklar örneklendirilecektir. Uygulama aşamasında tüm TMS dikkate alınacaktır.

2.2.1. Örnek TMS A.Ş. TDHP Uygulaması

Şavlı' dan alıntı ile gerçekleştirilen bu uygulamada Örnek TMS A.Ş kapı üretimi gerçekleştiren bir işletmedir. Bugüne dek muhasebe kayıtlarını ve yasal finansal tablolarını Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı hükümlerine ve Maliye Bakanlığı' nın yayınladığı Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)' ye göre düzenleyen işletme 2007 yılından itibaren bankalara TMS doğrultusunda hazırladığı finansal tabloları sunmaktadır. Bu bağlamda 2007' den itibaren kısmi gerçekleştirdiği bu uygulamayı işletme artık genelleştirmek ve standardize etmek mecburiyetindedir.⁴⁰

Örnek işletme TMS uygulamasında şu parametreler ışığında değerlendirilecektir;

- Geçmiş yıl düzeltme kayıtlarının cari yıla aktarılması.
- Finansal araçlar - Menkul kıymetler/ ticari alacaklar/ ticari borçlar/banka kredileri
 - Stoklar - Net gerçekleşebilir değer analizi
 - Maddi duran varlıklar - faydalı ömür/ yeniden değerlendirme/ değer kaybı
 - Karşılıklar - Garanti Karşılıkları
 - Çalışanlara Sağlanan Faydalar - Kıdem Tazminatı Karşılığı
 - Hasılat - Üretim ve montaj
 - Gelir vergisi - Ertelenmiş vergi.

Buradan hareketle, Örnek TMS A.Ş' nin Tekdüzen Hesap Planı esas alınarak hazırladığı 31 Aralık 2008 finansal tablolara ilk olarak değinilmiştir. Buna göre ilk ele

⁴⁰ Şavlı, a.g.m., s.3

alınacak göstergeler 31 Aralık 2008 tarihi itibarı ile bilançodur. Birimin TL olarak tayin edildiği bu göstergede;

Tablo 2. 1 Bilanço

ÖRNEK TMS A.Ş.		
31 ARALIK 2008 TARİHİ İTİBARI İLE BİLANÇO (Birim - TL)		
VARLIKLAR	<u>2008</u>	<u>2007</u>
Dönen Varlıklar		
Hazır Değerler	15.000	16.700
Menkul Kıymetler	120.000	11.877
Ticari Alacaklar	650.000	481.129
Stoklar	<u>90.000</u>	<u>63.853</u>
	<u>875.000</u>	<u>573.559</u>
Duran Varlıklar		
Mali Duran Varlıklar	110.000	37.500
Maddi Duran Varlıklar	2.500.000	2.683.473
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<u>2.000</u>	<u>850</u>
	<u>2.612.000</u>	<u>2.721.823</u>
Toplam Varlıklar	<u>3.487.000</u>	<u>3.295.382</u>
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Banka Kredileri	50.000	283.600
Ticari Borçlar	450.000	533.130
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	100.000	277.368
Borç ve Gider Karşılıkları	37.700	56.284
Gelecek Aylara Ait Gelirler	<u>-</u>	<u>70.000</u>
	<u>637.700</u>	<u>1.220.382</u>
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Banka Kredileri	<u>150.000</u>	<u>150.000</u>
	<u>150.000</u>	<u>150.000</u>
Öz kaynaklar		
Sermaye	125.000	30.000
Geçmiş Yıllar Karları	1.800.000	1.432.011
Dönem Net Karı	<u>774.300</u>	<u>462.989</u>
	<u>2.699.300</u>	<u>1.925.000</u>
Toplam Borçlar ve Öz kaynaklar	<u>3.487.000</u>	<u>3.295.382</u>

Tablo 2. 2 Gelir Tablosu

ÖRNEK TMS A.Ş.		
31 ARALIK 2008 TARİHİNDE SONA EREN YILA İLİŞKİN GELİR TABLOSU		
(Birim- TL)		
	<u>2008</u>	<u>2007</u>
Satışlar	7.000.000	6.878.626
Satışların Maliyeti	<u>(4.750.000)</u>	<u>(5.177.700)</u>
Brüt Satış Kârı	<u>2.250.000</u>	<u>1.700.926</u>
Genel Yönetim Giderleri	(800.000)	(761.828)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(200.000)	(175.550)
Diğer Gelir ve Kârlar	60.000	88.850
Diğer Gider ve Zararlar	(40.700)	(75.763)
Finansal Gelirler	2.000	1.500
Finansman Giderleri	<u>(47.000)</u>	<u>(26.469)</u>
Dönem Kârı	<u>1.224.300</u>	<u>751.666</u>
Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	<u>(450.000)</u>	<u>(288.677)</u>
Dönem Net Kârı	<u>774.300</u>	<u>462.989</u>

2.2.2. Örnek TMS A.Ş. 2007 Yılı TMS Uygulaması

İşletme bankalara sunmak üzere finansal tablolarını TMS' ye uyarlamıştır. Şavlı' ya göre; "yapılan yasal düzeltmeler yasal kayıtlara yansıtılmadığı için 2008 yılında yasal kayıtlardan yola çıkılarak bir takım düzeltme kayıtları yardımıyla hazırlanacak olan TMS' ye uygun finansal tablolarda geçmiş yıl düzeltme kayıtlarının etkilerinin cari yıl finansal tablolarında "geçmiş yıllar karları" hesabına yansıtılarak taşınması veya ters çevrilmesi gerekecektir. Aksi takdirde geçmiş yıllar karları hesabı yanlış olacağı gibi aynı yanlışlık cari yıl gelir tablosuna da yansıtacaktır. Bu örnek kapsamında 2007 yılı düzeltme kayıtlarının etkileri ilgili bölümlere ilişkin cari yıl düzeltme kayıtları oluşturulurken dikkate alınacaktır."⁴¹

⁴¹ Şavlı, a.g.m., s.5

Tablo 2.3 2007 Yılı TMS Düzeltme Kayıtları

	<u>BORC</u>	<u>ALACAK</u>
1. Satışlar	4,081	
Ticari Alacaklar		4,081
Alacakların iskonto edilmiş maliyet değeriyle yansıtılması		
2. Genel Yönetim Giderleri	37,500	
Ticari Alacaklar- Şüpheli Alacaklar Karşılığı		37,500
Şüpheli alacak karşılığına ilişkin düzeltme kaydı		
3. Ticari Borçlar	4,170	
Satışların Maliyeti		4,170
Borçların iskonto edilmiş maliyet değeriyle yansıtılması		
4. Satışların Maliyeti	5,000	
Stoklar-Değer Düşüklüğü Karşılığı		5,000
Stok değer düşüklüğü karşılığına ilişkin düzeltme kaydı		
5. Birikmiş Amortisman	75,000	
Geçmiş Yıllar Karları		56,250
Satışların Maliyeti		18,750
Amortisman farkına ilişkin düzeltme kaydı		
6. Genel Yönetim Giderleri	3,401	
Geçmiş Yıllar Karları	3,661	
Kıdem Tazminatı Karşılığı		7,062
Kıdem Tazminatı Karşılığının kayda alınması		
7. Satışların Maliyeti	115,000	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		115,000
Garanti Yükümlülüğü için gerekli karşılığın		
8. Ertelemiş Vergi Varlığı	17,895	
Geçmiş Yıllar Karları	10,518	
Vergi Geliri - Ertelemiş Vergi		28,413
Ertelemiş vergi kaydı		

Tablo 2. 4 2007 TMS Bilanço

ÖRNEK TMS A.Ş.		
31 ARALIK 2007 TARİHİ İTİBARIYLA BİLANÇO (Birim - TL)		
	<u>THP</u>	<u>TMS</u>
VARLIKLAR	<u>(Yasal)</u>	<u>(UFRS)</u>
Dönen Varlıklar		
Hazır Değerler	16.700	16.700
Menkul Kıymetler	11.877	11.877
Ticari Alacaklar	481.129	439.548
Stoklar	<u>63.853</u>	<u>58.853</u>
	<u>573.559</u>	<u>526.978</u>
Duran Varlıklar		
Mali Duran Varlıklar	37.500	37.500
Maddi Duran Varlıklar	2.683.473	2.758.473
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	850	850

Ertelenmiş Vergi Varlığı	-	17.895
	<u>2.721.823</u>	<u>2.814.718</u>
Toplam Varlıklar	<u>3.295.382</u>	<u>3.341.696</u>
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Banka Kredileri	283.600	283.600
Ticari Borçlar	533.130	528.960
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	277.368	277.368
Borç ve Gider Karşılıkları	56.284	171.284
Gelecek Aylara Ait Gelirler	<u>70.000</u>	<u>70.000</u>
	<u>1.220.382</u>	<u>1.331.212</u>
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	150.000	150.000
Banka Kredileri	-	<u>7.062</u>
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	<u>150.000</u>	<u>157.062</u>
Öz kaynaklar	30.000	30.000
Sermaye	1.432.011	1.474.082
Geçmiş Yıllar Kârları	<u>462.989</u>	<u>349.340</u>
Dönem Net Kârı	<u>1.925.000</u>	<u>1.853.422</u>
	<u>3.295.382</u>	<u>3.341.696</u>
Toplam Borçlar ve Öz kaynaklar		

Tablo 2. 5 2007 TMS Gelir Tablosu

ÖRNEK TMS A.Ş.		
31 ARALIK 2007 TARİHİ İTİBARIYLA GELİR TABLOSU		
(Birim- TL)		
	THP	TMS
	(Yasal)	(UFRS)
Satışlar	6.878.626	6.874.545
Satışların Maliyeti	(5.177.700)	(5.178.530)
Brüt Satış Kârı	<u>1.700.926</u>	<u>1.696.015</u>
Genel Yönetim Giderleri	(761.828)	(898.979)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(175.550)	(175.550)
Diğer Gelir ve Kârlar	88.850	88.850
Diğer Gider ve Zararlar	75.763	(75.763)
Finansal Gelirler	1.500	1.500
Finansman Giderleri	(26.469)	(26.469)
Dönem Kârı	<u>751.666</u>	<u>609.604</u>
Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	(288.677)	(260.264)
Dönem Net Kârı	<u>462.989</u>	<u>349.340</u>

2.2.2.1.Finansal Araçlar

Finansal araç, bir işletmenin finansal varlıklarında ve diğerinin sermayesinde veya yükümlülüklerinde artışa yol açan sözleşme demektir.⁴² Finansal araçlara ilişkin değerlendirme prensipleri TMS 39 "Finansal Araçlar: Muhasebe ve Ölçme" standardında açıklanmıştır. Bu bağlamda finansal araçlarla ilgili bilgilerin sunumuna ilişkin hükümler bir diğer ek metin de "TMS 32, Finansal Araçlar: Sunum" standardı içerisinde bulunan sınıflandırmadır. Bununla birlikte TFRS 7 "Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin" standardında da dipnotlar ile konuya atıfta bulunmaktadır.⁴³

TMS 39' a göre finansal araçlar,⁴⁴

- Hazır değerler,
- Menkul Kıymetler,
- Ticari Alacaklar,
- Ticari Borçlar,
- Banka Kredileri,
- Vadeli İşlemler,
- Takas İşlemleri,
- Opsiyonlar,
- Riskten korunma işlemleridir

Tablo 2. 6 Defter Değeri ve TMS' ye göre Değerleme

	<u>TDHP Defter Değeri</u>		<u>TMS' ye göre değerlendirme</u>	
Risk A.Ş. Hisse Senedi	17.500	Maliyet	19.000	gerçeğe uygun değer
2010 vadeli devlet tahvili	62.500	Borsa Değeri	63.861	iskonto edilmiş maliyet
2009 vadeli hazine bonusu	40.000	Borsa Değeri	45.000	gerçeğe uygun değer
Toplam Menkul Kıymetler	<u>120.000</u>		<u>127.861</u>	

Bu bağlamda yasal kayıtlarda 120.000 YTL olarak kayıt altına alınan menkul kıymetlerin TMS finansal tablolarında 127.861 YTL olarak yansıtılması gerekmektedir.

⁴² Fahri Ayçiçek, "TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, s.60

⁴³ TMS 39 Finansal Araçlar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS39.pdf>, Erişim Tarihi: 01/02/2013, s.3

⁴⁴ Şavlı, a.g.m., s.8

Aradaki fark olan 7.861 YTL'nin 286 YTL'si öz kaynaklar altında değerlendirilirken, 7.575 YTL gelir tablosunda finansal gelirler altında verilecektir.

2.2.2.2.Ticari Alacaklar

TMS 39 Ticari Alacaklar konusunda işletmenin direkt tahsis ettiği kredi ve alacaklar ticari alacakları da içermektedir. Yansıtılma biçimleri ise "iskonto edilmiş maliyet değerleriyle". Bu bağlamda bu maliyet hesaplaması tipi, alışlagelmiş reeskont hesaplamasından daha farklı izlenemez. Bu doğrultuda; reeskont/ iskonto oranı tespit edilebiliyor ise, işletmenin vadeli satışlar için uyguladığı vade oranı, reeskont/iskonto oranı tespit edilemiyor ise, işletme açısından piyasa şartlarını yansıtacak bir orandır.⁴⁵ İşletme TMS 39 kapsamında ticari alacakların iskonto edilmiş maliyet değeriyle hesaplanabilmesi için vadeli çek ve senetlerinin vade tarihini ve açık hesaplar için öngörülen ortalama tahsilat süresini hesaba katmış ve bu şekilde bir iskonto oranı tespit etmiştir. 31 Aralık 2008 tarihi itibarı ile bu oran %10' dur.⁴⁶

Tahsilat aşamasında sıkıntı yaşanan ve tahsili şüpheli olan alacaklar ise TMS finans tablolarında hesaplanan şüpheli alacaklar karşılığını yansıtmalıdır. Böyle bir durumda ticari alacakların vadesini kaç gün geçtiğini tespit amacıyla yaşlandırma çalışması yapılır. Bu çalışma sonucunda Örnek A.Ş' nin böyle bir kategoride alacağı olmamakla birlikte 31 Aralık 2008 tarihi itibarı ile alacakları şu şekilde sıralanmaktadır;⁴⁷

Müşterilerden alacaklar	400.000
İlişkili kuruluşlardan alacaklar	30.000
Vadeli çek ve senetler	200.000
Diğer ticari alacaklar	20.000
	650.000

2.2.2.3.Ticari Borçlar

TMS 39 ticari borçların iskonto edilmiş maliyet değeri ile gösterilmesi gereken finansal yükümlülükler olarak kategorize etmektedir. Bu bağlamda finansal yükümlülük grupları ve değerlendirme yöntemleri şunlardır;⁴⁸

⁴⁵ Şavlı, a.g.m., s.12

⁴⁶ a.g.m., s.14

⁴⁷ a.g.m., s.12

⁴⁸ a.g.m., s.15

• **Gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosuna yansıtılacak (finansal yükümlülükler):** Bu gruba alım satım amaçlı finansal yükümlülükler ve alındıkları tarih itibarı ile gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosuna yansıtılacak olarak kategorize edilen finansal yükümlülükler dahil edilmektedir. Bu anlamda bu yükümlülükler finansal tablolarda bilanço tarihi itibarı ile gerçeğe uygun veriler ile yansıtılırlar ve aynı şekilde gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Vadeye kadar elde tutulacak finansal yükümlülükler ise belirli bir vadesi olan ya da mezkûr vade gelinceye dek elde tutmak amacıyla bulundurulmuş finansal yükümlülüklerdir. Bu kategori altındaki yükümlülükler iskonto edilmiş maliyet değeri ile yansıtılır ve hesaplanan faiz gideri gelir tablosu üzerinde muhasebeleştirilmektedir.⁴⁹

Örnek A.Ş' nin TDHP' sinde reeskont hesabı yapmadığı göz önünde bulundurulduğunda ticari borçların ortalama tahsilat vadesini tespit etmek ve buna göre iskontolandırılmış maliyet değerinin hesaplanarak finansal tablolarda düzeltilmesi önem arz etmektedir. Bu anlamda işletmenin tahsilat vadesi ortalama 35 gündür. İskonto oranı ise %10 olan işletmenin ticari borçları şu şekilde hesaplanmaktadır;

Tablo 2. 7 Ticari Borçlar İskonto Edilmiş Maliyet Hesaplaması

	<u>Tutar</u>	<u>Vadeye Kalan Ortalama Gün</u>	<u>İskonto Oranı(%10)</u>
Açık hesaplar	450.000	35	4.333
31.12.2008 (Toplam reeskont Oranı)			<u>4.333</u>
31.12.2007 tarihi itibarı ile hesaplanan			4.170

2.2.2.4.Banka Kredileri

Banka kredileri tıpkı ticari borçlarda gerçekleştirildiği gibi iskonto edilmiş maliyet değeri ile muhasebeleştirilmesi gereken bir finansal yükümlük kalemidir. TDHP' de anapara ve faiz tahakkukları olarak yansıtılan bu krediler, TMS' ye göre hazırlanan finansal tablolarda vadede yapılacak ödemelerin bugünkü değeri ile muhasebeleştirilmelidirler. Bu bilgiler ışığında Örnek A.Ş' de uygulanması gereken süreç, kredi ile ilgili faiz ve ana para dahil olmak üzere toplam ödemeleri içeren bir tablo oluşturmak ve kredinin kendi faiz oranı ile gelecekte gerçekleştirilecek olan ödemelerin bugünkü değerini hesaplamak olarak ön plana çıkmaktadır.⁵⁰

⁴⁹ Şavlı, a.g.m., s.15

⁵⁰ a.g.m., s.17

Tablo 2. 8 Banka Kredilerinin İskonto Edilmiş Maliyet Hesaplaması

Kredi Tutarı	200.000 YTL		
Yıl Sonunda Faiz Ödemeli	%25.00		
Alım Tarihi	31 Mart 2008		
Vade	31 Mart 2018		
Bilanço Tarihi	31 Aralık 2008		
Hesaplanan İç Verim Oranı	%25.00 IRR		
<u>Ödeme</u>	<u>Tarih</u>	<u>gün</u>	<u>iskonto edilmiş maliyet</u>
(200,000)	31 Mart 08		
50,000	31 Mart 09	89	47.352
50,000	31 Mart 10	454	37.882
50,000	31 Mart 11	819	30.305
50,000	31 Mart 12	1.185	24.229
50,000	31 Mart 13	1.550	19.384
50,000	31 Mart 14	1.915	15.507
50,000	31 Mart 15	2.280	12.406
50,000	31 Mart 16	2.646	9.918
50,000	31 Mart 17	3.011	7.935
250,000	31 Mart 18	3.376	31.739
TOPLAM			236.656
Kayıtlardaki- Anapara - UV			150.000
Kayıtlardaki- Anapara- KV			50.000
Kayıtlardaki - Faiz Tahakkuku			37.700
Düzeltilmesi gereken Tutar			(1.044)

2.2.2.5.Stoklar

Stoklar ile ilgili maliyet unsurlarını düzenleyen genelge niteliğindeki metin TMS2' dir. Bu standardın amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir.⁵¹ Buna göre stokların finansal tablolara yansıtılması aşamasındaki temel değerlendirme ilkesi, "maliyet ve net

⁵¹ TMS 2 Stoklar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>, Erişim Tarihi: 15/01/2013, s.2

gerçekleşebilir değerinin düşük olanı" ile yansıtılmasıdır. Bu bağlamda TMS AŞ' nin 31 Aralık 2008 itibarı ile elindeki stoklar;

İlk madde malzeme	35.000
Yarı mamul	5.000
Mamul	<u>50.000</u> = (A ürünü: 10.000 + B ürünü: 25.000 + C ürünü: 15.000)
	<u>90.000</u>

Net gerçekleşebilir değer analizi yapılırken; (**Ürünlerin Maliyet Değerleri**) ile (**Satış Fiyatı - Satışa Hazır Hale Getirmek İçin Yapılacak Masraflar = Net Değer Analizi**) karşılaştırılmış ve net gerçekleşebilir değer maliyetten düşük olması durumunda gerekli karşılık işaret edilmiştir.⁵²

Tablo 2. 9 Net Gerçekleşebilir Değer Analizi

	<u>maliyet</u>	<u>satış fiyatı</u>	<u>satışa haz. masraflar</u>	<u>net gerçek. değ.</u>	<u>düşük değer karşılığı</u>
A	10.000	12.500	-	12.500	-
B	25.000	24.000	500	23.500	1.500
C	15.000	16.000	1.500	14.500	500
31.12.2008- Değer düşüklüğü karşılığı					<u>2.000</u>
31.12.2007- Değer düşüklüğü karşılığı					5.000
31.12.2008 - ters çevrilmesi gereken değer düşüklüğü karşılığı					(3.000)

Bu bağlamda hesaplama sonucu ortaya çıkan değer düşüklüğü karşılığı ürün bazında hesaplanır ve bir üründeki kar marjının diğer bir üründeki değer kaybına net edilerek yansıtılması söz konusu olamaz. Yüksek bir değer düşüklüğünün tespit edildiği bir ürün varsa, bu ürünün üretiminin sürüp sürmediği ve üründe kullanılan hammaddelerin stok durumuna dikkat edilmeli ve ayrılması gereken bir değer düşüklüğünün varlığı incelenmelidir.⁵³ Bununla birlikte B ve C ürünleri için ayrılması gereken 2.000 TL bir değer düşüklüğü karşılığı tespit edilmiş, 31 Aralık 2007 itibarı ile ayrılan 5.000 TL olduğu için 2.000 TL tutarındaki karşılığın finansal tablolara yansıtılması ve aradaki farkın ters çevrilmesi için bir düzeltme kaydı gerçekleştirilmiştir. Buna göre;⁵⁴

⁵² Şavlı , a.g.m., s.19

⁵³ a.g.m., s.19-20

⁵⁴ a.g.m., s.20

Geçmiş Yıllar Karları	/	5.000	
Satışların Maliyeti			3.000
Stoklar			2.000
(Değer Düşüklüğü Karşılığı)			

2.2.2.6.Maddi Duran Varlıklar

TMS genel standartlarından biri olan TMS 16, "Maddi Duran Varlıklar" a ilişkindir. Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.⁵⁵ Buna göre ilk kayda alırken maliyet değeri ile muhasebeleştirilen maddi duran varlıklar sonraki dönemlere aktarılırken maliyet ve yeniden değerlendirilmiş değeri ile ele alınabilmektedirler. Bu anlamda yöntemsel tutarlılık öncelikli aranan unsurdur. Yeniden değerlendirme sonrası gerçekleşen değer artışı öz kaynakların altında Maddi Duran Varlık Değerleme Fonu olarak gösterilmektedir. Bu işlemin gerçekleştiği tarih itibarı ile maddi duran varlığın maliyet ve birikmiş amortismanı aynı oranda artırılarak net TDHP değeri yeniden değerlendirilmiş tutara aktarılabilceği gibi, birikmiş amortisman sıfırlanarak maddi duran varlığın TDHP değeri yeniden değerlendirilmiş tutara aksettirilebilmektedir. Bu anlamda sonradan amortisman yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden ayrılmaktadır. Bu çalışma ağırlıklı olarak piyasa şartlarında değişiklik olduğu durumlarda ya da üç yılda bir tekrar edilir.⁵⁶

Tablo 2. 10 Maddi Duran varlıklar

Maliyet	<u>31.12.2007</u>	<u>Alımlar</u>	<u>Satışlar</u>	<u>31.12.2008</u>
	2.000.000	-	-	2.000.000
Arsa ve Binalar	<u>1.300.000</u>	<u>120.000</u>	<u>(250.000)</u>	<u>1.170.000</u>
Makine ve Ekipman	<u>3.300.000</u>	<u>120.000</u>	<u>(250.000)</u>	<u>3.170.000</u>
	<u>31.12.2007</u>	Cari Yıl	<u>Satışlar</u>	<u>31.12.2008</u>
Birikmiş Amortisman		<u>Amortismanı</u>		
	400.000	40.000	-	440.000
Arsa ve Binalar	<u>216.527</u>	<u>213.473</u>	<u>(200.000)</u>	<u>230.000</u>
Makine ve Ekipman	<u>616.527</u>	<u>253.473</u>	<u>(200.000)</u>	<u>670.000</u>
Maddi Duran Varlıklar, net	<u>2.683.473</u>			<u>2.500.000</u>

⁵⁵ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>, Erişim Tarihi: 25/01/2013, s.2

⁵⁶ Şavlı, a.g.m., s.21

2.2.2.7.Karşılıklar

TMS A.Ş garanti karşılıklarını TMS 37 kapsamında finansal tablolara yansıtmaktadır. Bu standardın amacı, uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.⁵⁷ TMS 37 ise, "Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" ı kategorize eden bir standarttır ve finansal tablolara yansıtılma aşamasında şu şartları aramaktadır;

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan hukuki ya da zımni bir yükümlülüğün olması,
- Bu yükümlülüğün gerçekleştirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların işletmeden çıkmalarının ihtimal dahilinde olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.⁵⁸

TMS A.Ş' nin geçmişte yapmış olduğu satışlara yönelik verdiği garanti çerçevesinde ek maliyetlere katlanmaları durumu söz konusudur. Bu bağlamda geçmiş tecrübeler katlanmaları gerekecek garanti maliyetlerini hesaplamaları için kılavuz niteliğindedir.⁵⁹ TMS A.Ş. gerçekleştirdiği satışların bir kısmına karşılık müşterilerine üç yıllık bir garanti tanımaktadır. Buna göre satışların ilk yıl %1.5' u, ikinci yıl %0.5' i, üçüncü yıl %1' i garanti maliyetler olacaktır. 31 Aralık 2008 itibarı ile garanti kapsamında 3. yılın içinde hesaplanan satışlar 4.000.000 TL, 2. yılın içindekiler ise 5.000.000 TL, 1. yılın içindekiler ise 6.000.000 TL olarak hesaplanmaktadır.

Tablo 2. 11 Garanti Karşılıkları

	Garanti Kapsamındaki Satış Tutarı	Öngörülen Masraf %	Öngörülen Masraf TL
3. yılında	4.000.000	1.0%	40.000
2. yılında	5.000.000	0.5%	25.000
1. yılında	6.000.000	1.5%	<u>90.000</u>
31.12.2008 – Toplam karşılık tutarı			<u>155.000</u>
31.12.2007 – Ayrılan karşılık tutarı			<u>115.000</u>
2008 yılında ayrılması gereken ilave karşılık			<u>40.000</u>

⁵⁷ TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, Erişim Tarihi: 01/02/2013, s.2

⁵⁸ Özgür Özkan ve Tuğçe Uzun Kocamış, "Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2011, ss.191-214, s.196

⁵⁹ Şavlı, a.g.m., s.24

2.2.2.8.Kıdem Tazminatı Karşılığı

İş kanunu işletmelere emeklilik ya da istifa dışındaki durumlarda kıdem tazminatı ödenmesini şart koşmaktadır. Burada asgari süre 1 yıldır. TMS 19 bu tazminatı finansal tabloya dahil eden aygıttır. TMS 19' un amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir.⁶⁰ "Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardı, "projeksiyon metodu" ile kıdem tazminatının hesaplanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu metot çalışanların emeklilik tarihi, kendi isteği ile işten ayrılma ihtimali, maaş artış oranlarını vb. tahmin etmeyi beraberinde getirmektedir.

Bu bağlamda TMS A.Ş. 31 Aralık 2008 itibarı ile kadın ve erkek çalışanları için emeklilik tarihlerini tahmin etmiş, maaş artış oranını da enflasyonist baskıyı göz önünde bulundurarak %5 olarak projekte etmiştir. Bununla birlikte iskonto oranı ise %11 olarak tespit edilmiştir. Bu projeksiyon beraberinde tüm çalışanların kıdem tazminatlarını alarak ayrılacakları fikri üzerine kurulmaktadır.⁶¹

Tüm bu hesaplamalara göre Toplam Kıdem Tazminatı hesaplaması Nominal 49.003. iskontolu (%11) ise 32.518 TL'dir. 31.12.2007 tarihi itibarı ile hesaplanan karşılık 7.062 iken, 31.12.2008 tarihi itibarı ile ayrılması gereken ilave karşılık 25.456 TL'dir.

2.2.2.9.Hasılat

İşletmenin hasılatını finansal tablolarına aktarmasındaki çerçeve metin TMS 18' dir. Bu standart, mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri gibi işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.⁶² Buna göre, bir işletme mal satışına ilişkin gelir kaydını belirli şartlar altında gerçekleştirebilir.⁶³ Örneğin; 31 Aralık 2008' de işletme bir müşterisi için 2 adet giriş kapısı üretmiş ve aynı gün içerisinde sevkiyatını gerçekleştirmiştir. İşletmeye maliyeti 7.000 TL olan kapılar sevkiyatla birlikte 10.000 TL fatura ile müşteriye gönderilmiş ve bu şekliyle TDHP' ye göre kaydı gerçekleştirilmiştir. Ancak giriş kapısının montajı 5 Ocak gününe kalmıştır. Oysa bu da

⁶⁰ TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS19.pdf>, Erişim Tarihi: 25/01/2013, s.2

⁶¹ Şavlı, a.g.m, s.26

⁶² TMS 18 Hasılat Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>, Erişim Tarihi:30/01/2013, s.2

⁶³ bkz. TMS 18

sözleşmeye göre satış sürecinin bir parçasıdır. Bu nedenle kapı satışına ilişkin gelir montajın tamamlanacağı döneme ertelenmelidir.⁶⁴

2.2.2.10. Gelir Vergisi - Ertelenmiş Vergi

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı' nın amacı gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir.⁶⁵ TMS 12 "Gelir Vergisi" standardına göre vergi bilançosu ile TMS bilanço arasındaki vergiye konu olan geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi hesabının yapılması ve bu haliyle finansal tablolara aktarılması gerekmektedir. TMS A.Ş için vergi oranı kurumlar vergisi olan %20'dir. Bununla birlikte duran maddi varlıklar için geçici fark varlık satıldığı zaman ortadan kalkmaktadır. Bu durumda maddi duran varlıkların ertelenmiş vergi hesabı %5 üzerinden gerçekleştirilmiştir.

31 Aralık 2008 itibarı ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü 127.322 TL olarak hesaplanırken, 31 Aralık 2007' de 17.895 TL tutarında ertelenmiş vergi göz önünde bulundurulduğunda 145.217 tutarında bir düzeltme yapılması zorunluluğu doğmaktadır. Bu noktada fark maddi duran varlıkların değerlendirme farkına ilişkindir. Öz kaynakların altında yansıtılan Maddi Duran Varlıklar değerlendirme fonu olarak yansıtıldığında ertelenmiş vergi etkisi gelir tablosunda değil öz kaynakların altında muhasebeleştirilmelidir.⁶⁶

Tüm bu parametreler üzerinden gerçekleştirilen düzeltme kayıtlarının hesaplara yansıtılması ile TMS' ye göre 2008 Bilançosu ve 2008 Gelir Tablosu oluşturulmuştur. TMS ile yasal kayıtlar arasındaki farkların etkisini ortadan kaldıran bu tablo vasıtası ile Şavlı' nın örneğinde bilanço ve gelirlerin TMS' ye göre düzenlenmesi aktarılmıştır.⁶⁷

Tablo 2. 12 2008 TMS Bilanço

ÖRNEK TMS A.Ş.		
31 ARALIK 2008 TARİHİ İTİBARIYLA BİLANÇO (Birim - TL)		
VARLIKLAR	<u>THP (Yasal)</u>	<u>TMS(UFRS)</u>
Dönen Varlıklar		
Hazır Değerler	15.000	15.700
Menkul Kıymetler	120.000	127.861

⁶⁴ Şavlı, a.g.m, s.27-28

⁶⁵ TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS12.pdf>, Erişim Tarihi: 15/01/2013, s.2

⁶⁶ a.g.m., s.29

⁶⁷ bkz. Tablo 19 Düzeltme Kayıtlarının Hesaplara Yansıtılması, Şavlı, a.g.m., s.30

Ticari Alacaklar	650.000	592.892
Stoklar	<u>90.000</u>	<u>94.250</u>
	<u>875.000</u>	<u>830.003</u>
Duran Varlıklar		
Mali Duran Varlıklar	110.000	110.000
Maddi Duran Varlıklar	2.500.000	3.523.750
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>
	<u>2.612.000</u>	<u>3.635.750</u>
Toplam Varlıklar	<u>3.487.000</u>	<u>4.465.753</u>
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Banka Kredileri	50.000	47.352
Ticari Borçlar	450.000	445.667
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	100.000	100.000
Borç ve Gider Karşılıkları	37.700	155.000
Gelecek Aylara Ait Gelirler	-	<u>10.000</u>
	<u>637.700</u>	<u>758.019</u>
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Banka Kredileri	<u>150.000</u>	<u>189.304</u>
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	-	32.518
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	<u>127.322</u>
	<u>150.000</u>	<u>349.144</u>
Özkaynaklar		
Sermaye	125.000	125.000
MDV Değerleme Fonu	-	782.000
MK Değer Artış Fonu	-	286
Geçmiş Yıllar Karları	1.800.000	1.728.422
Dönem Net Karı	<u>774.300</u>	<u>722.882</u>
	<u>2.699.300</u>	<u>3.358.590</u>
Toplam Borçlar ve Özkaynaklar	<u>3.487.000</u>	<u>4.465.753</u>

Tablo 2. 13 2008 TMS Gelir Tablosu

ÖRNEK TMS A.Ş.		
31 ARALIK 2008 TARİHİNDE SONA EREN YILA İLİŞKİN GELİR TABLOSU (Birim - TL)		
	THP	TMS
	(Yasal)	(UFRS)
Satışlar	7.000.000	6.986.142
Satışların Maliyeti	<u>(4.750.000)</u>	<u>(4.774.637)</u>
Brüt Satış Kârı	2.250.000	2.211.505
Genel Yönetim Giderleri	(800.000)	(824.236)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(200.000)	(200.000)
Diğer Gelir ve Kârlar	60.000	60.000
Diğer Gider ve Zararlar	(40.700)	(50.700)
Finansal Gelirler	2.000	13.656
Finansman Giderleri	<u>(47.000)</u>	<u>(50.126)</u>
Dönem Kârı	1.224.300	1.160.099
Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	<u>(450.000)</u>	<u>(437.217)</u>
Dönem Net Kârı	<u>774.300</u>	<u>722.882</u>

3. İNŞAAT ONARIM VE TAAHHÜT İŞLERİYLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

3.1. İNŞAAT KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu' nda inşaatın tanımı yapılmamıştır. 743 sayılı Medeni Kanunda ise inşaat ve imalat; arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeyler olarak tanımlanmıştır.⁶⁸

3194 sayılı İmar Kanunu' nda yapı kavramı; karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi veya hususi yeraltı ve yer üstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler olarak tanımlanmıştır.

Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve 15.06.1983 tarih ve 83/6686 sayılı karar ile Bakanlar Kurulunca kabul edilen İşkolları Tüzüğü' nde inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.⁶⁹

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu' nun 4'üncü maddesinde yapım kavramı ile inşaat işleri tanımı şu şekilde yapılmıştır; Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, elektrik santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkama, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri.⁷⁰

⁶⁸ Şükrü Kızılot, " İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve İşçilik", Ankara, 2012, Yaklaşım Yayıncılık, s.47

⁶⁹ age, s.47-48

⁷⁰ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, madde 4, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1166.html> , Erişim Tarihi: 25/10/2012

3.2. MEDENİ KANUN YÖNÜNDEN İNŞAATLAR

3.2.1. Menkul İnşaat

Sürekli kalmak amacı olmaksızın, belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen inşaatır. Menkul inşaatı örnek olarak; kulübeleri, barakaları, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırlarda inşa olunan tezgahları, bayramlar nedeniyle inşa olunan tribünleri, taklan gösterebiliriz. Menkul inşaatı tapu işlemlerine de gerek yoktur.⁷¹

3.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat

Menkul olmayan inşaat, insan eliyle toprağa bağlı olarak ve devamlı kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değer taşıyan yapılardır. Bunlar, menkul inşaat dışında kalan ve toprağa doğrudan doğruya veya vasıtalı bir şekilde bağlı olan inşaatıdır. Menkul olmayan inşaatı köprüleri, yolları, meydanları ve binaları örnek olarak gösterebiliriz.⁷²

3.3. VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN İNŞAATLAR

3.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaatlar

Özel inşaatlar kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir. Yapanın kendi adına yapması esastır. Yapımın amacı önemli değildir. Kendileri kullanmak üzere yapabilecekleri gibi satmak amacıyla da yapabilirler.⁷³

Bu tür işletmeler belirli bir ticari amaç doğrultusunda inşaat yapan ve satan işletmelerdir. Bu işletmeler satın aldıkları veya kat karşılığı aldıkları arsalar üzerine ticari amaçlara uygun olarak inşaat yapan ve bu yapılan inşaatın maliyeti üzerine ticari karını ekleyerek satan işletmelerdir.⁷⁴

Özel inşaatlar iki şekilde karşımıza çıkar. Bunlardan birincisi; gerçek ve tüzel kişilerin kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yaptıkları inşaatlar, ikincisi ise gerçek ve tüzel kişilerin satarak gelir elde etmek amacıyla inşa ettikleri inşaatlardır.⁷⁵

⁷¹ Kızılot, a.g.e., s.48

⁷² a.g.e., s.48-49

⁷³ Kazım Yılmaz, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik", Ankara, 2004, Ce-Ka Yayınları, s.29

⁷⁴ Hayrettin Usul, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi", Ankara, 2012, Detay Yayıncılık, s.3

⁷⁵ Megep, "Muhasebe Finansman, İnşaat İşletmeleri", Ankara, 2008, s.2

Özel inşaat işletmelerinde inşaat faaliyeti, bir üretim faaliyeti olarak kabul edilir ve işletmeler inşaat faaliyetini kendi adlarına gerçekleştirirler. İnşaat faaliyeti devam ettiği sürece, yapılan işler işletme aktifinde yarı-mamul hesabında izlenirken; tamamlanan işler, mamul stokları olarak kabul edilir. Bu tür işletmeler, yapmış oldukları inşaatların bir kısmını veya tamamını inşaat bitmeden veya bittikten sonra, topluca veya birimlere ayırarak kar elde etmek amacı ile satarlar.⁷⁶

3.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmektir.⁷⁷

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, BK' nın 355. maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi; istisna bir akittir ki, onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder.⁷⁸

Buna göre başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Ancak bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için şu unsurların yer alması gerekmektedir.⁷⁹

- İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması (iş sahibi veya ihaleye verenler)
- İşin yapılmasını üstlenen ikinci taraf (müteahhit veya taşeronlar)
- Sözleşmeye konu olan inşaat – taahhüt ve onarım işinin bulunması.(Yol, köprü, bina, vs.)

3.4. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ

3.4.1. Temel Kavramlar

3.4.1.1. İnşaat Sahibi

Kendisine ait bir inşaat işinin yapımını bir sözleşme ile belirli bir bedel karşılığında müteahhit kişi veya firmaya veren kişi veya kuruluşlar inşaat sahibi olarak adlandırılır.

⁷⁶ Ali Coşkun, Ali Haydar Güngörmüş, “Özel İnşaat (Yap-sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması”

⁷⁷ Kızılot, a.g.e., s.49

⁷⁸ a.g.e., s.50

⁷⁹ Mehmet Şenlik, “İnşaat Muhasebesi”, Ankara, 2007, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.9

İnşaat yapım işini müteahhide veren iş sahipleri gerçek kişiler olabileceği gibi, tüzel kişiler veya devlet kuruluşları da olabilir.⁸⁰

3.4.1.2.Müteahhit

Başkası tarafından talep edilen inşaat veya onarım işini, belirli bir bedel karşılığında, kendi nam ve hesabına üstlenen gerçek ya da tüzel kişilere müteahhit denir.⁸¹

Yüklenici olarak da ifade edilen bu kişiler bir işin yapımını tek başlarına üstlenebilecekleri gibi, diğer (yurtiçi ve yurtdışı) yüklenicilerle birlikte işin yapımını üstlenebilirler. Özellikle yapımında ileri teknoloji, uzmanlık, teknik bilgi ve büyük sermaye gerektiren baraj, havaalanı, liman, otoyol gibi büyük inşaatların yapımında bir araya gelerek İş ortaklığı-Ortak girişim-Konsorsiyum adı verilen ortaklıklar oluşturdukları görülmektedir.⁸²

3.4.1.3.Taşeron

Müteahhit yapımını üstlendiği bir inşaatın belirli bir bölümünü veya bölümlerini o konularda uzmanlaşmış firmalara yaptırmaktadırlar. Projelerin belirli kısımlarını yapan bu ikinci dereceden inşaatçılara taşeron denilmektedir.⁸³

İnşaat taahhüt işletmelerinin taşeron kullanmalarının nedenleri ise şunlardır,⁸⁴

- Taşeron işletmeler belli alanlarda uzmanlaşmış elemanlara sahiptirler. Bu nedenle yaptıkları işleri daha kaliteli ve ekonomik olarak yaparlar. İnşaat işletmelerinin bünyesinde uzman bulundurmaları, onlara her zaman iş olanakları sağlamayacaklarından ekonomik değildir.
- İnşaatların belli bölümlerinin yapımı özel makine ve teçhizat gerektirmektedir. Bu tür işleri yapacak iş makinelerini satın almak yerine taşeronlara yaptırmak daha az maliyetli olmaktadır.
- Özellikle inşaat taahhüt ve onarım işleri riskli bir faaliyet alanıdır. İşin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi riskin dağıtılmasına imkan verir.
- İnşaat işleri büyük sermaye gerektirmektedir. Örneğin iş makineleri parkının oluşturulması için büyük sermayeye ihtiyaç duyulmaktadır. İnşaat işlerinin bir

⁸⁰ Ziya Kutay Erşen, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması", 2010, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.8-9

⁸¹ Çiğdem Özkaya Yıldırım, "İnşaat Muhasebesi", Ankara, 2008, Detay Yayıncılık, s.11

⁸² Şenlik, a.g.e., s.4-5

⁸³ a.g.e., s.11

⁸⁴ a.g.e., s.5-6

bölümünün taşeronlara devredilmesi bu sermaye yetersizliğinin giderilmesine olanak sağlamaktadır.

3.4.1.4.İhale Makamı

İnşaat işinin yapılmasını isteyen iş sahibinin kamu kuruluşu olması durumunda inşaat sahibi ihale makamı olarak adlandırılmaktadır.⁸⁵

3.4.1.5.Hak ediş

Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından o ana kadar gerçekleştirilen kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hak ediş denir.⁸⁶

Hak edişler, müteahhitlerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanmak üzere işyerine getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını; hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimini ve tutarını; sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır.

3.4.1.6.Teminat

Bir işin yapılmasının üstlenilmesi, gerçekleşecek bir alacağın veya geri almak üzere verilen değerlerin karşılığını temin gayesi ile, sözleşme gereği olarak alınan değerlerdir.⁸⁷

Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler;

İnşaat ve onarma işlerine girecekler, geçici ve kesin teminat olarak,⁸⁸

- Tedavülde bulunan Türk parası,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektuplarını bildirebilirler.

a) Geçici Teminat

İnşaat ve onarma işlerinde müteahhitlerden, teklif bedelinin % 3'ü oranında geçici teminat alınır.⁸⁹

Örnek: Teklif bedeli 500.000 TL olan bir iş için geçici teminat tutarı:

⁸⁵ Erşen, a.g.t., s.9

⁸⁶ Yıldırım, a.g.e., s.6

⁸⁷ Şenlik, a.g.e., s.14

⁸⁸ Kızılot, a.g.e., s.63

⁸⁹ a.g.e., s.63

Geçici Teminat = 500.000 * 0,03

Geçici Teminat = 15.000 TL'dir.

b) Kesin Teminat

Müteahhit tarafından yapımı taahhüt edilen işin sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşme yapılmasından önce müteahhitten ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır.⁹⁰

Örnek: İhale bedeli 500.000 TL bir işin kesin teminat tutarı:

Kesin Teminat = 500.000 * 0.06

Kesin Teminat = 30.000 TL'dir.

3.4.2. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşinin Yapım Usulleri

İnşaat ve onarım işleri, kamu kuruluş ve müesseselerince ya doğrudan ya da ihale suretiyle yaptırılmaktadır.⁹¹

3.4.2.1.Emanet Usulü

Bir inşaat ve onarım işinin, araya bir müteahhit girmeksizin, idare veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafından yaptırılmasıdır. Emanet usulü yürürlükten kaldırılan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 81. Maddesinde yer almaktaydı. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ise emanet usulü veya benzeri nitelikte bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durum, emanet usulünün kaldırıldığı anlamında yorumlanmamalıdır.⁹²

Nitekim Dünya Bankası kredilerinin kullanılmasında karşılaşılan “force account” uygulaması emanet usulüne benzemektedir. İdareler bünyesinde yer alan inşaat birimlerini ifade etmek üzere kullanılan force account kavramı, “doğrudan çalışma” ve idare imkânları” sözcükleriyle de nitelendirilmektedir. Bu yöntemle, miktarın küçüklüğünü ve işin aciliyetini dikkate alarak, bazı yapım işlerinin idarelerin kendi personel ve ekipmanı ile gerçekleştirilmesi yoluyla banka kredilerinin kullanımına imkân tanınmaktadır. Bu şekilde yürütülen işlerin idare imkânlarını aşan kısımlarının

⁹⁰ Kızılot, a.g.e., s.63

⁹¹ a.g.e., s.51

⁹² a.g.e., s.51

gerçekleştirilebilmesi için 4734 sayılı Kanun'da yer alan ihale usullerinin kullanılması zorunludur.⁹³

3.4.2.2.İhale Usulü

İdarenin müteahhidi seçmek amacıyla, isteklilerin en uygun önerisini kabul etmesine ihale denilmektedir. Bu seçimde açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi ve uygun fiyat gibi unsurlar gözetilir.⁹⁴

Eksiltmelerde uygun bedel, tahmin edilen bedeli geçmemek üzere, önerilen bedellerin en düşük olanıdır. Ancak, yapılan karşılaştırma sonucunda idare için daha yararlı olacağı anlaşılan öneri uygun bedel olarak kabul edilebilir.⁹⁵

İdarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki usullerden biri uygulanır:⁹⁶

- Açık ihale usulü,
- Belli istekliler arasında ihale usulü,
- Pazarlık usulü,

Açık İhale Usulü

Açık ihale usulü bütün isteklilerin teklif verebildiği bir ihale usulüdür.⁹⁷ Açık ihale usulünde belirli bir sayıda teklif gelmesi şartı bulunmamaktadır. İhaleye sadece bir teklif verilmesi halinde bile ihale yapılabilmektedir. İhaleye verilen tekliflerin tamamının reddedilmesi veya ihaleye hiç teklif verilmemesi hallerinde ihale iptal edilmektedir.⁹⁸

Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Kamu İhale Kanunu' na göre, belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür.⁹⁹ İşin özelliğinin uzmanlık ve ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi bu usule göre yaptırılabilir.¹⁰⁰

⁹³ Kızılot, a.g.e., s.51

⁹⁴ a.g.e., s.52

⁹⁵ a.g.e., s.52

⁹⁶ Yıldırım, a.g.e., s.16

⁹⁷ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, madde 19, 24648 sayılı 22/01/2002 tarihli Resmi Gazete, s.19

⁹⁸ a.g.e., s.52

⁹⁹ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, madde 20, 24648 sayılı 22/01/2002 tarihli Resmi Gazete, s.19

¹⁰⁰ a.g.e., s.52

Ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda yeterli bulunmayan adaylara da yeterli bulunmama gerekçeleri yazılı olarak bildirilir. İşin niteliğine göre rekabeti engellemeyecek şekilde 40. Maddeye uygun olarak belirlenen ve ihale dokümanı ile davet mektubunda belirtilen değerlendirme kriterlerine göre tekliflerin değerlendirmesi yapılarak ihale sonuçlandırılır. İhaleye davet edilebilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif veren istekli sayısının üçten az olması halinde ihale iptal edilir. Teklif veren istekli sayısının üçten az olması nedeniyle ihalenin iptal edilmesi durumunda, ihale dokümanı gözden geçirilerek varsa hatalar ve eksiklikler giderilmek suretiyle, ön yeterliği tespit edilen bütün istekliler tekrar davet edilerek ihale sonuçlandırılabilir.¹⁰¹

Belli istekliler arasında ihale usulünün en önemli özelliği, ihaleye katılacakların ön yeterlilik değerlemesine tabi tutulması ve işin uzmanlık ya da ileri teknoloji gerektirmesidir. Bu usulün diğer bir özelliği ise ihaleye davet edilen veya teklif verenler açısından bir alt sınır öngörülmüş olmasıdır.¹⁰²

Pazarlık Usulü

Pazarlık usulü, Kamu İhale Kanunu' nda, "ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul" şeklinde tanımlanmıştır. KİK' in 21. Maddesinde pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı belirlenmiştir. Bu haller;¹⁰³

- Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması,
- Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- İhalenin araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,

¹⁰¹ Kızılot, a.g.e., s.53

¹⁰² a.g.e., s.53

¹⁰³ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, madde 21, 24648 sayılı 22/01/2002 tarihli Resmi Gazete, s.20

- İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mali özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesidir.

3.4.3. İnşaat Taahhütlerinde İzlenen Süreç

3.4.3.1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhütlerinde ilk aşama, iş sahibinin yaptırmayı düşündüğü inşaatla ilgili projenin hazırlanmasına ilişkindir. İş sahibi, varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yoksa bu işte uzmanlaşmış kişi ya da kuruluşlara isteklerine uygun avan projeleri çizdirir. Bunlar üzerinde yapılması istenilen değişikliklerden sonra uygulama projesi elde edilir. Bu proje idareye onaylatılır ya da idare tam olarak her türlü uygulama projelerini ve detaylarını hazırlayıp ihale dosyasına koyar.¹⁰⁴

Kamu İhale Kanunu' nun 38'inci maddesine göre, yapım işlerinde arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz. Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi, esas olan proje uygulama projesidir. Uygulama projesi olmadan ihaleye çıkabilecek iki durum söz konusudur. Bunlardan ilki, doğal afetlerin yol açtığı hasarların giderilmesindeki acil projelerdir. Bu tür projelerde avan (ön) proje veya kesin proje ile ihaleye çıkılması mümkündür. İkincisi ise, işin yapımı sırasında arazi ve zemin etütlerinin gerekmesi nedeniyle ihaleden önce uygulama projesi yapılmayan büyük alt yapı projelerinde (bina işleri hariç) kesin projeye ihaleye çıkmak mümkündür.¹⁰⁵

Yapılacak inşaatın türüne ve özelliklerine göre, bir inşaat projesi, çeşitli alt projelerin bir araya gelmesinden oluşur. Söz gelimi bir konut projesinde;¹⁰⁶

- Mimari proje,
- Betonarme projesi,
- Sıhhi tesisat projesi,
- Elektrik tesisatı projesi,
- Kalorifer projesi, gibi projeler yer alır. Ayrıca, her projenin içinde teknik ve estetik özellikleri kapsayan detay projeleri de bulunur.

¹⁰⁴ Kızılot, a.g.e., s.55

¹⁰⁵ a.g.e., s.55

¹⁰⁶ a.g.e., s.55

3.4.3.2.Maliyetin Belirlenmesi

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu' nda, 2886 sayılı Kanun' da yer alan "keşif bedeli" kavramı yerine "yaklaşık maliyet" kavramına yer verilmiştir. Yapım işlerinde ihale öncesindeki diğer bir aşama, yaklaşık maliyetin belirlenmesidir. Yaklaşık maliyetin belirlenmesi Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği' nin 9. Maddesinde şu şekilde açıklanmıştır.¹⁰⁷

İdarelerce, ihale konusu yapım işine ait yaklaşık maliyet;

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

Yönetmeliğin 9. Maddesinde kullanılan gerekli diğer fiyat araştırmaları kavramı, aynı madde de açıklanmıştır. Bu düzenleme uyarınca; İşin bütünü, iş grubu, iş kalemi ve malzeme rayici bazında yapılacak piyasa araştırmasına dayalı fiyat tespitlerinde; imalatın ve/veya malzemenin yapımcılarından, üreticilerinden, ana bayilerinden, toptancılarından, yetkili satıcılarından ve satıcılardan fiyatlar veya proforma faturalar alınmak ve gerekli karşılaştırmalar yapılmak suretiyle uygun fiyatlar belirlenir. Tereddüt edilen fiyatların gerçek piyasa rayiçlerine uygun olup olmadığı hususu Ticaret ve/veya Sanayi Odalarından alınacak yazılı rayiçlerle netleştirilir.¹⁰⁸

3.4.3.3.İhalenin Duyurulması

İhale konusu işler, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu' na göre işin türü, ihale usulü ve yaklaşık maliyetine göre farklı şekillerde ve sürelerde ilan edilmektedir.

¹⁰⁷ Kızılot, a.g.e., s.56

¹⁰⁸ a.g.e., s.57

3.4.3.4.Yapım İşleri İhalelerinde İdarelerin Uyması Gereken Kurallar

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği' nin 5. Maddesi uyarınca, yapım işleri ihalelerinde idarelerce uyulması zorunlu hususlar şunlardır:¹⁰⁹

- Birden fazla yılı kapsayan işlerde ihaleye çıkabilmesi için, işin süresine uygun olarak yıllar itibariyle ödeneğin bütçelerinde bulunmasını sağlamak üzere programlamanın yapılmış olması zorunludur. İlk yıl için öngörülen ödenek proje maliyetinin % 10' undan az olamaz ve başlangıçta daha sonraki yıllar için programlanmış olan ödenek dilimleri sonraki yıllarda azaltılamaz.

- Öngörülen ödeneklerin kullanılmasına imkan verecek süre dikkate alınarak, idarelerce ihalelerin zamanında yapılması, birden fazla yılı kapsayan ve yatırım niteliği olan işlerde (doğal afetler nedeniyle yapılması gerekenler hariç) ise yılın ilk dokuz ayında ihalenin sonuçlandırılması esastır.

- Yapım işlerinde arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz. Uygulama projesi bulunan yapım işlerinde anahtar teslimi götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale yapılması zorunludur. Ancak, doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan yapım işlerinde ön veya kesin proje ile işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etütleri gerektirmesi nedeniyle ihaleden önce uygulama projesi yapılamayan, bina işleri hariç, yapım işlerinde ise kesin proje ile ihaleye çıkılabilir. Bu işlerin uygulama projesi yapılabilen kısımlar için anahtar teslimi götürü bedel, uygulama projesi yapılamayan kısımlarda ise her bir kalem iş için birim fiyat teklif almak suretiyle ihale yapılabilir.

3.4.3.5.İstenecek Belgeler

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'ne göre isteklinin ekonomik ve mali yeterliği ile mesleki ve teknik yeterliğinin belirlenmesinde değerlendirilmek üzere;¹¹⁰

a) Yaklaşık maliyeti 4734 sayılı Kanunun 8. Maddesinin (c) bendinde belirtilen eşik değerinin altında kalan yapım işleri ihalelerinde;

- Bankalardan temin edilecek, isteklinin mali durumu ile ilgili belgeler,
- İsteklinin mesleki faaliyetini sürdürdüğünü ve teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler,

¹⁰⁹ Kızılot, a.g.e., s.58

¹¹⁰ a.g.e., s.59

- İsteklinin ihale konusu iş veya benzer işteki deneyimini gösteren belgelerin, İdarelerce istenilmesi zorunludur.

b) Yaklaşık maliyeti 4734 sayılı Kanunun 8. Maddesinin (c) bendinde belirtilen eşik değere eşit ve bu değeri aşan yapım işleri ihalelerinde;

- Bankalardan temin edilecek, isteklinin mali durumu ile ilgili belgeler,
- İsteklinin bilançosu veya bilançosunun gerekli görülen bölümleri,
- İsteklinin iş hacmini gösteren toplam cirosu veya ihale konusu iş ile ilgili taahhüdü altındaki ve bitirdiği iş miktarını gösteren belgeler,
- İsteklinin mesleki faaliyetini sürdürdüğünü ve teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler,
- İsteklinin ihale konusu iş veya benzer işlerdeki deneyimini gösteren belgelerin, idarelerce istenilmesi zorunludur.

3.4.4. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Sözleşme Türleri ve Fiyatlandırma Yöntemleri

Müteahhitlerce yapılmış olan işlerin değerlendirilmesinde, sözleşme ve şartnamelerde gösterilen ve her iki tarafça kabul edilen fiyatlar esas alınır.¹¹¹ Uygulamada rastlanılan fiyat saptama şekilleri şunlardır;

- a) Birim fiyat usulü,
- b) Maliyet + Kâr usulü,
- c) Götürü fiyat usulü,

3.4.4.1. Birim Fiyat Sözleşme

Uygulamada en çok kullanılan fiyat saptama usulüdür. Bu usulde, inşaat ve onarım işleri için Bayındırlık Bakanlığınca zaman zaman birim fiyatları listesi yayımlanmakta ve resmi inşaatlar, çoğu kez bu birim fiyatlarına göre yapılmaktadır. Birim fiyat listesinde, her iş ünitesinin birim fiyatı ayrı ayrı gösterilerek, bu ünitelerin meydana getirdiği işin tümünün keşif bedeli hesaplanmaktadır. İş üstlenmek isteyen müteahhitler, tüm ünite fiyatlarını içermek üzere keşif bedeli üzerinden yüzde hesabı ile

¹¹¹ Kızılot, a.g.e., s.61

belirli bir oranda indirim yapmak suretiyle veya hiç indirim yapmaksızın keşif bedeli ile işi alırlar.¹¹²

İş süresince düzenlenen istihkak raporlarında, başlanıldığı tarihten itibaren yapılan iş ölçümlenerek, her ünite birim fiyatları ile değerlendirilir. Global olarak istihkak tutarı hesaplanır. Her istihkaktan bir önceki istihkak tutarı düşülür ve kalan değer üzerinden müteahhidin eksiltme indirimi de düşülmek suretiyle, o devrenin brüt istihkak bedeli bulunur.¹¹³

3.4.4.2.Maliyet + Kâr Sözleşme

Maliyet + Kâr Yöntemi, bir inşaat projesinde, işin kapsamına giren maliyet unsurları olan işgücü, materyal, ekipman, yedek parça, yakıt (ve benzeri maliyetler) ve belirli bir kâr payının belge karşılığı yükleniciye ödendiği bir yöntemdir. Kâr, toplam maliyetten tamamen bağımsız belirli bir miktar olabileceği gibi ölçülecek toplam maliyetin belirli bir yüzdesi de olabilir. Bu yöntem özellikle, işin tamamlanma maliyetinin işe başlanmadan saptanmasının mümkün olmadığı hallerde, detaylı maliyet işlemlerinin yapılmasının, projelerin çıkarılmasının beklenemediği acil durumlarda veya maliyetin önemsiz olduğu çok yüksek kaliteli netice beklenen işlerde yoğun uygulama alanı bulmaktadır. Yöntemin bir takım dezavantajlarına rağmen; müteahhidin tüm maliyetleri kârlı şekilde karşılandığından, öngörülemeyen veya beklenemeyen risklere karşı müteahhide ciddi anlamda sigorta sağlanmış olmaktadır. Yine sistemin basit ve maliyet yönteminin kolay olması; minimal bilgi gereksinimine ihtiyaç göstermesi gibi yönleri de bu yöntemi müteahhitler için tercih edilir metotlardan birisi haline getirmektedir.¹¹⁴

3.4.4.3.Götürü Fiyat Sözleşme

Bu usulde inşaat bedeli, götürü olarak saptanır. Götürü fiyat, yapılacak işin tümünü içerecek şekilde saptanabileceği gibi belirli iş üniteleri ve pozisyonlar için de ayrı ayrı veya birkaç grupta saptanabilir.¹¹⁵

¹¹² Kızılot, a.g.e., s.61

¹¹³ a.g.e., s.61

¹¹⁴ Şenol Turut, “Maliyet Artı Kâr Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK’ nın 42. Maddesi Kapsamında mıdır?”, Temmuz-Ağustos 2010, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, s.82

¹¹⁵ a.g.e., s.62

3.5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.5.1. Türk Vergi Mevzuatına Göre İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Vergisel Boyutu

Gelir Vergisi Kanununda inşaat ve onarma işleri 42, 43 ve 44' üncü maddelerde hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu' nun 42'inci maddesinde, “Birden fazla takvim yılına sirayet eden (5035 sayılı Kanununun 48/4-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir. Tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın (5766 sayılı kanununun 8'inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008) Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar” şeklindedir.¹¹⁶

3.5.1.1. Verginin Doğması

Gelir Vergisi Kanunu' na göre, bir inşaat işinin başlangıç ve bitim sürelerinin bir takvim yılından fazla sürmesi halinde o işin yıllara yaygın olarak yapıldığı kabul edilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar inşaatın devam ettiği sürece, bu işlerle ilgili olarak kâr veya zarar beyanında bulunmazlar. Ancak, kâr veya zarar beyanında bulunmaması beyanname verilmez anlamı taşımaz. Dolayısıyla, iş bitmemiş bile olsa, mükellefler beyannamelerini vermek zorundadırlar. Örneğin; yıllara yaygın bir inşaat işini 2011 yılında alan, 2014 yılında bitiren bir işletme, 2011, 2012 ve 2013 yılları için gelir tablosu ve bilanço düzenleyecekler ve bir beyanname ile bu tabloları vereceklerdir. İşin bitimi olan 2014 yılında ise, inşaat şirketi kesin kâr ve zararı belli olduğundan dolayı, beyannamesinde elde etmiş olduğu kârı da bildirecektir.¹¹⁷

¹¹⁶ Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi; 24/12/2012

¹¹⁷ Usul, a.g.e., s.13

Bir işin yıllara yaygın olup olmayacağı işin sözleşme aşamasında belirlenir. Diğer bir ifade ile yapılan sözleşmede işin teslim zamanı da belirtildiğinden, işin yıllara yaygın olup olmadığı kolayca tespit edilir.¹¹⁸

Ayrıca, kanun yıllara yaygın inşaat işinin ne zaman bitmiş olacağını da düzenlemiştir. GVK' ya göre, bir işin bitmiş olması için geçici kabul tutanağının idare tarafından onaylanması yeterlidir. Yani, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde işin bitimi için kesin kabulün olması beklenmemekte, işin idarece kabul edildiği tarihin işin bitim tarihi olarak kabul etmektedir.¹¹⁹

Gelir Vergisi Kanunu' nun 42. Maddesi gereği yıllara yaygın bir inşaat işinin vergilendirilebilmesi için, aşağıda sıralanmış olan unsurların var olması gerekmektedir. Bunlar;¹²⁰

- Yapılan iş inşaat ya da onarım işi olmalıdır,
- İnşaat veya onarma işi taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır,
- İnşaat veya onarım işi birden fazla takvim yılı sürmelidir.

Diğer taraftan yıllara yaygın inşaat işinin uzun sürmesinden dolayı devletin vergiyi geç alması ve bu bağlamda da reel anlamda bir kayba uğraması söz konusu olabilir. Bu durum verginin mali amacına aykırı olabileceği gibi, aynı zamanda da verginin genellik ilkesine aykırıdır. Bu amaçla devlet, vergilemedeki adaleti sağlamak amacıyla müteahhide yapılacak ödemelerde vergi kesintisi uygulamasını getirmiştir. Bu bağlamda da işi yapanlara ödenecek olan istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılması yasaya göre zorunluluktur.¹²¹

3.5.1.2.Vergi Kesintileri ve Kesilen Vergilerin Mahsubu

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kesilen Gelir Vergisi, işin tamamlanmasından sonra beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. Ancak, burada dikkat etmemiz gereken konu, her inşaat veya onarım işine ilişkin kesilen vergiler, ancak o iş için beyan edilen vergiden indirilebilir. Yani, A işi için kesilen vergi, ancak A işi için beyan edilen vergiden indirilebilir. Aynı işletmeye ait olsa da veya aynı neviden iş olsa da B işinden beyan edilen vergiden indirilemez. Eğer,

¹¹⁸ Usul, a.g.e., s.14

¹¹⁹ a.g.e., s.14

¹²⁰ Vedat Acar, "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması", Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi, 2013, cilt 6, sayı 1, ss.25-50, s.25

¹²¹ a.g.e., s.14

yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sırasında kesilen vergi stopajının tutarı işi bitiminden sonraki hesaplanan vergiden fazla çıkarsa, aradaki fark mükellefin bir yıl içinde yazılı başvurusu üzerine kendisine ödenir.¹²²

3.5.1.3.Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Geçici Vergi

Türk vergi sisteminde kazanç vergileri bir yıllık süreler itibariyle alınmakta ve bir yıllık süreye ilişkin vergiler izleyen yılın (gelir vergisi mükelleflerinde) üçüncü ve (kurumlar vergisi mükelleflerinde) dördüncü ayında mükelleflerce beyan edilip ödenmektedir. Bu sistemde kazanç vergileri belli bir gecikme ile kamu gelirine dönüşmektedir. Kazanç vergilerinin kamu gelirine dönüşmesindeki bu gecikmenin telafi edilmesi amacıyla, aynı döneme ilişkin kazançlar üzerinden daha önceki vadelerde (cari dönem içinde) vergi geliri elde etmek amacıyla geçici vergi alınmaktadır. Halen uygulanmakta olan sistemde geçici vergi cari dönem kazancı üzerinden hesaplanmakta, ödenen geçici vergiler daha sonra ilgili yıl kazanç vergisine mahsup edilmektedir.

GVK' nın 94'üncü maddesinde bazı kazanç ve iratlara ilişkin olarak kaynakta kesinti yoluyla (stopaj usulüyle) vergileme yapılmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Söz konusu hüküm uyarınca yapılan vergileme gelir ve kurumlar vergisinde dönem kazancına dahil edilecek kazanç unsurları için bir nevi peşin (ön) vergileme niteliğindedir. Geçici vergi uygulamasına ilişkin düzenleme GVK' nın mükerrer 120'nci maddesinde yer almaktadır. Hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri anılan hüküm uyarınca geçici vergi hesaplamaktadır.¹²³

GVK' nın mükerrer 120'nci maddesi uyarınca sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükellefler geçici vergi mükellefi değildir. Ancak, bu işlerden başka ticari veya mesleki faaliyetleri sonucunda kazanç elde eden mükellefler sadece bu kazançları için geçici vergi hesaplamak durumundadırlar.¹²⁴

Geçici vergiye ilişkin 217 Seri No' lu GVK Genel Tebliğinde, geçmiş yıllardan devren gelen zararların geçici vergi matrahının tespitinde indirilebileceği belirtilmiş, bu zararın kaynağı hususunda bir ayırım öngörülmemiştir. Yani idare önceki dönemden gelen zararın yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden mi, yoksa diğer işlerden mi

¹²² Usul, a.g.e., s.14

¹²³ Muzaffer Küçük, "Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu", 2004 Temmuz, Vergi Dünyası dergisi, sayı 275

¹²⁴ Özkan Atilla, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Yaklaşım Dergisi, 2007 Aralık, sayı 180

geldiğini sorgulamamaktadır. Öyleyse idare önceki dönemden gelen yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin zararını geçici vergi matrahından indirmeyi kabul etmiş olduğuna göre, geçici vergi hesap dönemlerinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden doğan zararların, geçici vergi matrahından indirilmesi de mümkün olmalıdır.¹²⁵

3.5.2. TMS 11' e Göre İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Vergisel Boyutu

İnşaat taahhüt işlemlerinin vergilendirilmesinde 11. Türkiye Muhasebe Standardı ile Gelir Vergisi Kanunu' nun 42.maddesi birbirinden farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklardan en önemlisi her dönemin gelir ve giderinin standarda göre tespit edilmesidir. Standardın bu yöntemi muhasebenin dönemsellik kavramı gereğince istemektedir. Oysa standarda göre inşaat bitmemiş olsa da döneme ait gelir ve giderlerin gelir tablosuyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.¹²⁶

Bu durum ortaya Ertelenmiş Vergi Borcunu veya Alacağını doğurmaktadır. İşletme standartlarına göre muhasebe kaydını tutarken, her dönemin sonunda karını veya zararını tespit edeceğinden ortaya çıkan kârdan vergi hesaplamak zorundadır. Hesaplanan bu verginin ödenmesi işin bitiminde gerçekleşeceğinden, işletmenin bilançosunda bu hesaplar yer alacaktır.¹²⁷

Diğer taraftan özellikle hak edişlerde ödenen peşin vergiler işletmenin bilançosunda verginin ödenmesine kadar yer alacak ve işin bitiminde Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ödeme zamanında bu vergiler mahsup edilecektir. Çünkü, Türkiye Muhasebe Standartlarından Gelir Vergileri standardının 72. paragrafı “bir işletmenin dönem vergi varlığı ve dönem vergi borcu aynı vergi idaresi ile ilgili ise ve vergi idaresi tek bir net ödeme almayı veya net ödeme yapmayı mümkün kılmışsa, normal olarak işletmenin yasal olarak muhasebeleştirilmiş tutarları mahsup etme hakkı vardır” hükmüyle inşaat taahhüt işlerinde ödenen peşin verginin ödenecek olan gelir vergisinden mahsup edilebileceğini ifade etmektedir.¹²⁸

¹²⁵ Özlem Tuna, “Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi”, Marmara Üniversitesi S.B.E İşletme Anabilim Dalı, Y.Y.L.T., İstanbul, 2009, s.120

¹²⁶ Usul, a.g.e., s.15

¹²⁷ a.g.e., s.15

¹²⁸ a.g.e., s.15

3.6. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE GELİRİN TESPİT YÖNTEMLERİ

İnşaat taahhüt işlerinin genellikle bir hesap dönemini aşması ve buna bağlı olarak da gelirin ölçülmesinde şu anda yapılan uygulama ile standartlar arasında farklılıklar göstermektedir.

3.6.1. İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi)

Tamamlama yüzdesi olarak da tanımlanan bu yöntem TMS 11' e uygun bir yöntemdir. Yöntemin mantığında işin bitimi beklemeden gelir ve giderin dönemsel olarak kayıt altına alınması yatmaktadır. Yönteme göre; inşaat işi ilerledikçe hasılat dolayısıyla kâr ve zararın doğduğu kabul edilir. Gerçekleşen hasılat tutarının belirlenmesi için ise inşaatın tamamına göre yapılan tahmini yüzde esas alınır. Bu tamamlanma için gösterge o zamana kadar oluşan maliyetlerin toplam inşaat maliyetine olan oranıdır.¹²⁹

Yöntemde gelir tutarlarının hesaplanabilmesi için tamamlanma yüzdesinin bilinmesi gerekmektedir. Bu hesaplama ise üç değişik şekilde yapılmaktadır. Bunlar; o güne kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranını hesaplayarak bulunan yöntem ile teknik elemanlar tarafından fiziki olarak yapılan tahminlerle işin bitme yüzdesinin hesaplandığı yöntem ve de her iki yöntemin bir arada kullanıldığı üçüncü bir yöntemdir.¹³⁰

Tamamlanma yüzdeleri işin yapılış durumuna göre değişik şekilde hesaplanmaktadır.¹³¹

1- İnşaatın başlangıç aşamasında:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O güne kadar gerçekleşen maliyet}}{\text{Toplam Tahmini Maliyet}}$$

$$\text{Tanınacak Hasılat} = \text{Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Tanınacak Kâr} = \text{Tanınan Hasılat} - \text{Gerçekleşen Maliyet}$$

2- İnşaatın ileri aşamasında:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{O güne kadar gerçekleşen maliyet}}{\text{O güne kadar gerçekleşen maliyet} + \text{İşin tamamlanmasına yönelik ek tahmini maliyet}}$$

¹²⁹ Usul, a.g.e., s.17

¹³⁰ a.g.e., s.17

¹³¹ a.g.e., s.18

Tanınacak Hasılat = Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi
Tanınacak Kâr = (Tanınan Hasılat – Gerçekleşen Maliyet) – Geçmiş Yıllarda Tanınan Kârlar

3.6.2. İşin Tam Bitim Yöntemi (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi)

Bu yöntemin temel özelliği, kâr rakamının, işin tamamı bitirilinceye kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoya alınması, dolayısıyla gelir tablosuna herhangi bir rakamın gitmemesidir. Vergi hukukumuzun ve bu arada çoğu ülkenin vergi hukukunun esas aldığı bu yöntemdir. Bu yöntem özellikle, taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu ise, örneğin bir bina yapımında hafriyat ve temel açma işlemlerinin daha fazla, ince işçilik ve tamamlanma aşamasının daha az karlılık oranına sahip olduğu durumlarda, dönemin başında daha fazla vergi vermeyi önlediği, geçte olsa daha somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Ancak taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kâr rakamının elde edilememesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermemesi gibi nedenlerle eleştiri konusu olmaktadır.¹³²

3.6.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması

Örnek: XLM inşaat taahhüt işletmesi almış olduğu bir inşaat işiyle ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir. Bu bilgilere göre her iki yöntemin karşılaştırılmasını yapalım.¹³³

2009 Ocak ayında alınan işin ihale bedeli 10.000 TL, tahmin edilen maliyeti ise 8.000 TL'dir. İşletmenin 2009 yılında gerçekleşen maliyeti ise 3.000 TL'dir. 2010 yılı sonunda yapılan hesaplamalar sonucu 2010 yılı için gerçekleşen maliyetin 4.500 TL olduğu görülmüştür. Ayrıca işin tamamlanması için 1.500 TL daha gider yapılmasının gerekliliği tahmin edilmiştir. 2011 yılı sonunda inşaat işi bitmiştir. Bu yıl içinde inşaatın bitirilmesi için yapılan harcama tutarının 1.500 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu bilgileri kullanarak bir tablo halinde her iki yöntemi karşılaştırırsak;¹³⁴

¹³² Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, "Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları", Nisan 2012, Gazi Kitabevi, s.119

¹³³ Usul, a.g.e., s.20

¹³⁴ a.g.e., s.20-21

Tablo 3. 1 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Yıllar İtibariyle Gerçekleşen Kârların Karşılaştırılması

Yıllar	Toplam İhale Tutarı	Oluşan Yıllık Maliyet	Toplam Tahmini Maliyet	Gerçekleşen veya Tanınan Kâr	
				Kısmen Bitim Yöntemi	Tam Bitim Yöntemi
2009	10.000	3.000	8.000	750	
2010	10.000	4.500	9.000	80	
2011	10.000	1.500	9.000	170	1.000

İşin kısmen bitirilme yönteminin hesaplanması ise aşağıdaki gibidir;

2009 Yılına Tanınan Kârının Hesaplanması:

$$\begin{aligned} \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 3.000 / 8.000 = 0,375 \\ \text{Tanınan Hasılat} &= 10.000 * 0,375 = 3.750 \text{ TL} \\ \text{Tanınan Kâr} &= 3.750 - 3.000 = 750 \text{ TL} \end{aligned}$$

2010 Yılına Kârının Hesaplanması:

$$\begin{aligned} \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= [(3.000 + 4.500) / (3.000 + 4.500 + 1.500)] \\ \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 0,833 \\ \text{Tanınan Hasılat} &= 10.000 * 0,833 = 8.330 \text{ TL} \\ \text{Tanınan Kâr} &= 8.330 - 7.500 = 830 \text{ TL} \\ \text{2010 yılı tanınacak kâr} &= 830 - 750 = 80 \text{ TL} \end{aligned}$$

2011 Yılı Kârının Hesaplanması:

$$\begin{aligned} \text{İnşaat bitiminde oluşan maliyet} &= 9.000 \text{ TL} \\ \text{İnşaat bitiminde elde edilen hasılat} &= 10.000 \text{ TL} \\ \text{İnşaat bitiminde elde edilen toplam kar} &= 10.000 - 9.000 = 1.000 \text{ TL} \\ \text{2011 yılında elde edilen kâr} &= (1.000) - (750 + 80) = 170 \text{ TL} \end{aligned}$$

Her iki yöntemde de işin bitiş tarihi itibariyle işletmenin elde edeceği toplam kâr ve zararda bir değişim söz konusu değildir. Ancak, tamamlanma yönteminde toplam kâr inşaatın bitiş yılında tespit edilmesine rağmen, tamamlanma yüzdesi yönteminde toplam kâr veya zarar işin yapılma derecesine göre tespit edilmektedir.¹³⁵

¹³⁵ Usul, a.g.e., s.19

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.¹³⁶

➤ Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak kullanılan tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir;¹³⁷

✓ Tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyet ve gelirler hukuki bakış açısı ile ele alınarak maliyet ve gelirlerin işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmesi, tamamlanma sonrasında biriken tutarların sonuç hesaplarına aktarılması yansıtılması görüşü benimsenmiştir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise iktisadi bakış açısı ile değerlendirilerek birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeksizin döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmiştir.

✓ Tamamlanmış sözleşme yönteminde katı bir ihtiyatlılık ilkesi, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.

✓ Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergiye tabi kazancın, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise ticari kârın doğru bir şekilde tespitini amaçlamaktadır. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise IFRS, TMS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamalardır.

✓ Tamamlanmış sözleşme yönteminde hazırlanan mali tablolar bilgi kullanıcıları tarafından yapılabilecek analiz ve değerlendirmeleri engelleyici bir yapıya sahipken, tamamlanmış sözleşme yöntemi bu eksiklikleri ortadan kaldıran bir uygulamadır.

✓ Belirsizlik ve risklerin düşük olması halinde tamamlanma yüzdesi yöntemi, belirsizlik ve risklerin artması halinde “ihtiyatlılık” ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir.

✓ Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmasını ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlamaktadır.

¹³⁶ Usul, a.g.e., s.19

¹³⁷ Ali Alagöz, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2009, cilt 2, sayı 1, s.4-5

✓ Tamamlanmış sözleşme yöntemi, inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde genellikle faaliyet sonuçlarının zarar ile neticelenmesi veya düşük düzeyde kârların oluşması nedeniyle ortaklara kâr payı dağıtımını konusunda engeller ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenmesi, kâr dağıtım kararlarının sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlar.

✓ Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı döneminin farklı dönemleri olarak ortaya çıkmasının yarattığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde söz konusu olmamakta, böylece mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

✓ Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının ortaya çıkardığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde ortadan kalkmakta ve mali tablolar ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

3.7. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MALİYET UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmeler başkası adına bir sözleşme nedeniyle hizmet taahhüdünde bulunmaktadırlar. Bu nedenle yaptıkları iş bir tür siparişin yerine getirilmesidir. Yapılan işin özelliklerinin işi yaptıran işletme tarafından belirlenmesi nedeni ile bir hizmet yapılmakta ve bu işletmeler hizmet üreten işletmeler olarak ifade edilmektedir.¹³⁸

İnşaat taahhüt faaliyetlerinde maliyet unsurlarının belirlenmesi mevcut uygulama ile standart arasında bir farklılık yaratmamasına rağmen; bu maliyet unsurlarının muhasebeleştirilmesinde farklılıklar söz konusudur.¹³⁹

3.7.1. Türk Vergi Mevzuatına Göre Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt işletmelerinin maliyet unsurlarını dört ana grupta toplamak mümkündür. Bunlar:

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Taşeron giderleri ve

¹³⁸ Yıldırım, a.g.e., s.75

¹³⁹ Usul, a.g.e., s.27

- Diğer giderler şeklindedir.¹⁴⁰

3.7.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İlk madde ve malzemeler üretilen mamulün bünyesine girerek, mamulün maliyetini doğrudan ve dolaylı olarak etkilerler. Özellikle inşaat ve taahhüt işlemlerinde ilk madde ve malzemelerin yoğunluğu oldukça yüksektir. Bu giderler mamul maliyetine yüklenilme durumlarına veya kullanım amaçlarına göre iki kısımda incelenir. Bunlar direkt ilk madde ve malzemeler ile indirekt madde ve malzeme giderleridir.¹⁴¹

- **Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** İnşaat maliyetlerinin başlıca unsurlarından biri olup, inşaatların bünyesinde doğrudan yer alan onun esas yapısını oluşturan madde ve malzemelerdir. Örneğin kum, çimento, demir, kereste, arsa, tuğla, çakıl-kum gibi maddeler direkt madde olarak nitelendirilir. Bunlar inşaatların bünyesine doğrudan girdikleri için herhangi bir dağıtım anahtarı gerektirmeyen madde ve malzemelerdir.¹⁴²

- **İndirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Genel olarak ilk madde ve malzeme dışında, üretilen mamulün bünyesinde bazen yer alan bazen de görülmeyen giderlerdir. Bunlara örnek olarak; makinelerin bakım ve onarımında kullanılan yağlar, üstüğü, yer cilaları gibi malzemelerdir. İndirekt madde ve malzeme giderlerinin mamulün maliyetine yüklenmesi önem arz etmektedir. Bu önemin nedeni ise;

- İndirekt madde ve malzeme giderleri “ Genel Üretim Giderleri “ kapsamına girmektedir. Buna bağlı olarak da üretilen mamullere dolaylı olarak yüklenmektedir,

- İndirekt madde ve malzemenin mamul içinde miktar olarak saptanmaları ekonomik değildir,

- Mamul içindeki maliyet oranları yapılan işin türüne göre değişmektedir,

- Özellikle üretim faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın daha verimli çalışmasını sağlamak amacıyla makine ve teçhizatın çalışması ve bakımı sırasında tüketilmektedir. İndirekt maddeyi iki grupta toplamak olasıdır;¹⁴³

- **Yardımcı Madde:** Yardımcı maddeler; mamulün üretilmesinde, hammaddenin mamul hale gelmesine yardım eden, mamul bünyesinde kesinlikle yer alan ve mamulün kalite olarak istenilen biçimi almasını sağlayan maddelerdir. Yardımcı maddeler mamul

¹⁴⁰ Usul, a.g.e., s.27

¹⁴¹ a.g.e., s.27

¹⁴² Şenlik, a.g.e., s.159

¹⁴³ a.g.e., s.28

maliyetleri içinde doğrudan yer almakla birlikte katkı oranları direkt maddeye göre daha az olmaktadır. Diğer bir ifadeyle miktar ve kalite olarak mamulün esas unsurunu, yani özünü oluşturmamaktadır. Tamamlama görevini; esas maddeleri bağlamak, kuvvetlendirmek, yapıştırmak, onlara sarılmak, karıştırmak, parlatmak, korumak gibi yerine getirmektedir.¹⁴⁴

• **İşletme Malzemesi:** Üretimi gerçekleştiren mamul içinde yer almamakla birlikte özellikle kullanılan makine ve teçhizatın verimini artırmak amacıyla tüketilen maddelerdir. Örneğin; yağ, odun, petrol, tamir malzemeleri gibi.¹⁴⁵

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan Kayahan İnşaat A.Ş. okul inşaatı nedeniyle genel ambarı dışında inşaatın bulunduğu yerde ayrıca şantiye ambarı kullanmaktadır. 18.08.2011 tarihinde işletme, 10 ton demir için 20.000 TL ve 120 torba çimento için 14.000 TL'yi %18 KDV hariç çek karşılığında ödemiştir. Demir genel ambarda, çimento ise şantiye ambarında depolanmıştır.

18/08/2011			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		34.000	
150.00 Genel Ambar			
150.00.10 Demir	20.000		
150.10 Okul İnşaatı Şantiye Ambarı			
150.10.10 Çimento	14.000		
191 İND.KDV HS.		6.120	
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS.		40.120
İlk madde ve malzeme alımı			

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan Buğra İnşaat A.Ş. 31.08.2011 tarihinde Sağlık Bakanlığı'na ait sağlık ocağı inşaatında kullanılmak üzere %18 Kdv hariç 6.000 TL değerindeki tuğlayı peşin satın almıştır. İşletme satın aldığı tuğlaları bir gün sonra inşaatı kullanmayı planlamaktadır.

¹⁴⁴ Usul, a.g.e., s.28

¹⁴⁵ a.g.e., s.28

31/08/2011		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	6.000	
740.00 Sağlık Ocağı İnşaatı		
740.00.10 DİMM Gideri		
740.00.10.01 Tuğla		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.080	
100 KASA HS.		7.080
Satın alınan ilk madde malzeme		
/		

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan Yıldız İnşaat A.Ş. 19/09/2011 tarihinde şantiye ambarında bulunan 5.000 TL değerindeki ince kumu yapımı devam eden çocuk parkı inşaatında kullanılmıştır.

19/09/2011		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	5.000	
740.00 Çocuk Parkı İnşaatı		
740.00.10 DİMM Gideri		
740.00.10.01 İnce kum		
150 İLK MADDE VE MALZEME GİD.		5.000
150.00 Şantiye Ambarı		
150.00.10 İnce kum		
Çocuk parkı inşaatında kullanılan kum		
/		

3.7.1.2.İşçilik Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

Genel anlamda işçilik giderleri inşaat işletmelerinin üretim ve hizmet gerçekleştirmek amacı ile çalışanlara emeklerinin karşılığı olarak ödenenlerin parasal tutarıdır.¹⁴⁶

İşçilik giderleri inşaat taahhüt işletmelerinde malzemedен sonra en fazla maliyet unsuru yaratan giderlerdir. Bu tür giderlerde kendi içerisinde direkt ve indirekt olarak iki kısımda incelenir.¹⁴⁷

- **Direkt İşçilik Giderleri:** Direkt işçilik giderleri; maliyet safhalarında kolayca tespit edilebilen ve maliyetin içinde doğrudan yüklenebilen giderlerdir. Direkt işçilik

¹⁴⁶ Şenlik, age, s.207

¹⁴⁷ Usul, a.g.e., s.37

giderleri bedensel veya zihinsel olarak bizzat işin yapımında direkt olarak etkin olan faaliyetlerin para ile ifade edilmiş olan değerleridir. Dolayısıyla bir inşaat taahhüt işinde duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, kaynakçılar ve ameleler gibi işçilerin almış oldukları ücretler direkt işçilik giderleri sayılır.¹⁴⁸

- **Endirekt İşçilik Giderleri:** Bu tür giderler yapılan işin devamı yönünden esas olmakla birlikte doğrudan üretim maliyetine girmeyen ya da üretilen mamullerle ilişkisi doğrudan kurulamayan giderlerdir. Endirekt işçilik giderleri direkt işçilik giderlerinin dışında kalan işçilikleri ifade etmektedir. Bunlara örnek olarak; birden fazla inşaatın yapımında görev alan kamyon şoförlerinin; buldozer, vinç gibi araçların operatörlerinin; şantiye amiri, puantör, ambar memuru gibi kişilerin almış oldukları ücretler gösterilebilir. Ancak, işletme bir tek taahhüt işiyle uğraşıyorsa ve maliyet birimi olarak da sadece o taahhüt işini dikkate alınıyorsa yukarıda sözü edilen endirekt işçilik giderler direkt işçilik gideri olarak kabul edilebilir. Eğer işletmenin birden fazla şantiyesi varsa ve bu işçiliklerden birden fazla şantiye hizmet görüyorsa, bu tür işçilikler kesinlikle endirekt işçilik olarak kabul edilecektir.¹⁴⁹

Örnek: KLM inşaat taahhüt işletmesi F inşaat şantiyesinde yapılmakta olan sıva inşaatı için 10 adet işçi çalıştırmaktadır. İşçiler 30 gün çalışmışlar 8.370 TL hak etmişlerdir.¹⁵⁰ Bu işçilerin almış oldukları ücretlerden yapılan kesintiler Tablo 3.2’de gösterilmiştir.

Tablo 3. 2 İşçi Ücretleri Bordrosu

	Brüt Ücret	SSK İşveren Payı	İşsizlik Sig. İşveren Payı	SSK İşçi Payı	İşsizlik Sig. İşçi Payı	İşveren Maliyet	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	Kes. Top.	Net Ücret
İşçi Ücreti	8.370	1.632	167	1.172	84	10.169	470	52	1.778	6.592

¹⁴⁸ Usul, a.g.e., s.37

¹⁴⁹ a.g.e., s.38

¹⁵⁰ a.g.e., s.38-39

Yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	10.169	
740.00 F İnşaatı		
740.00.10 Direkt İşçilik	8.370	
740.00.20 Sos. Güv. İşv. Payı	1.632	
740.00.30 İşsizlik Fonu İşv. Payı	167	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		6.592
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON HS		522
360.10 Gelir Vergisi	470	
360.20 Damga Vergisi	52	
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		3.055
361.10 SGK İşçi Payı	1.172	
361.20 SGK İşveren P.	1.632	
361.30 İşsizlik Fonu İşçi P.	84	
361.40 İşsizlik Fonu İşv. P.	167	
İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi		

3.7.1.3. Taşeron Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

Taşeron anlaşmalarına bağlı olarak gerçekleşen inşaat maliyetleri de, direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetleri gibi inşaat taahhüdüne direkt yüklenen maliyetleri oluşturmaktadır. Bir inşaat taahhüdünde, taşerona yaptırılan işlerin maliyetlerinin izlenilmesi yanında, her bir taşeronun varılan anlaşmada belirtilen süreler içinde taahhüdü yerine getirip getirmemesi de çok büyük önem taşımaktadır. Çünkü taşeronlardan herhangi birinin işini zamanında bitirememesi durumunda, tüm inşaat faaliyetinin olumsuz olarak etkilenmesi, bazı işlerin zamanından sonra başlanması ve çalışanların da geç başlanılan işin bitmesine kadar kendi işlerinin başında çalışmaksızın geciken işin bitirilmesini beklemeleri zorunluluğunda kalmaları gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir.¹⁵¹

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan Kayahan inşaat işletmesi üstlendiği okul inşaatının hafriyatını taşeron Yılmazlar işletmesine yaptırmıştır. Taşeron Yılmazlar Hafriyat işine 10.03.2011 tarihinde başlamış ve 04.04.2011 tarihinde tamamlamıştır. Taşeron Yılmazlar 4.000 TL ve %18 KDV' den oluşan faturayı düzenleyerek karşılığında taşeron Yılmazlar işletmesine çek verilmiştir.

¹⁵¹ Ali Kartal, "Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kütahya, 1991, s.47

Hafriyat Bedeli	4.000 TL
KDV %18	720 TL
KDV Tevkifatı 1/6	120 TL
Net Tutar	4.600 TL

04/04/2011			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		4.000	
740.00 Okul İnşaatı			
740.00.10 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet			
740.00.10.01 Taşeron Giderleri			
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		720	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON HS.			120
360.10 KDV Tevkifatı 1/6			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.EM.HS			4.600
Taşeron Yılmazlar İşletmesine Yapılan Ödeme			

3.7.1.4.Genel Üretim Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Bu giderlerin;¹⁵²

- Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması,
- Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.

Genel üretim giderlerinin tek bir inşaat faaliyetini ilgilendirmesi durumunda doğrudan, birden fazla inşaat faaliyeti için ortak genel üretim giderleri olması durumunda dağıtım yapıldıktan sonra, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na aktarılarak ilgili inşaat işlerinin maliyetlerine yüklenir.¹⁵³

Örnek: Kayalar inşaat taahhüt işletmesinin yürüttüğü okul inşaatı için kullandığı kepçe operatörü ve kamyon şoförleri 2011 Ekim ayında 12 gün okul inşaatında, 18 gün hastane inşaatında çalışmışlardır. İlgili ayda tahakkuk eden işçilik ücretleri;

	<u>Brüt Ücret</u>	<u>SSK İşveren P.</u>	<u>İşsizlik Sig.İşv. P.</u>	<u>Toplam</u>
Kepçe Operatörü	5.000	975	100	6.075
Kamyon Şoförleri	15.000	2.925	300	18.225

¹⁵² Şenlik, a.g.e., s,364

¹⁵³ Erşen, a.g.t., s.37

Tablo 3. 3 Ortak İşçilik Ücretlerinin Okul İnşaatına Dağıtımı

	İşçilik Maliyeti				Okul İnşaatı Payı				
	Brüt Ücret	SSK İşveren	İşsizlik Sig.	Toplam	Dağıtım Oranı	Brüt Ücret	SSK İşveren	İşsizlik Sig.	Toplam
Operatör	5.000	975	100	6.075	12/30	2.000	390	40	2.430
Şoförler	15.000	2.925	300	18.225	12/30	6.000	1.170	120	7.290
Toplam	20.000	3.900	400	24.300	12/30	8.000	1.560	160	9.720

Tablo 3. 4 Ortak İşçilik Ücretlerinin Hastane İnşaatına Dağıtımı

	İşçilik Maliyeti				Hastane İnşaatı Payı				
	Brüt Ücret	SSK İşveren	İşsizlik Sig.	Toplam	Dağıt.O ranı	Brüt Ücret	SSK İşv.	İşs. Sig.	Toplam
Operatör	5.000	975	100	6.075	18/30	3.000	585	60	3.645
Şoförler	15.000	2.925	300	18.225	18/30	9.000	1.755	180	10.935
Toplam	20.000	3.900	400	24.300	18/30	12.000	2.340	240	14.580

Yevmiye kaydı ise;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	24.300	
740.00 Okul İnşaatı	9.720	
740.00.10 İşçilik Giderleri	8.000	
740.00.20 Ssk İşveren Payı	1.560	
740.00.30 İşs.Sig.İşv.Payı	160	
740.01 Hastane İnşaatı	14.580	
740 01.10 İşçilik Giderleri	12.000	
740.01.20 Ssk İşveren Payı	2.340	
740.00.30 İşs.Sig.İşv.Payı	240	
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS		24.300
2011 Ekim ayında okul ve hastane inşaatında çalışan operatör ve şoför ücretlerinin ilgili hesaba kaydı		

3.7.1.5.Ortak (Müşterek) Genel Giderlerin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ortak genel giderlerden söz edilebilmesi için ortada birden fazla inşaat ve onarma işinin ya da bir inşaat ve onarma işi ile birlikte başka bir faaliyetin olması gerekmektedir. Eğer sürdürülen bir tek inşaat ve onarma işi varsa ve bu işle beraber yapılan başka bir iş de yoksa, ortada ortak genel gider de yoktur. Çünkü bu durumda mevcut genel giderler sürdürülen inşaat ve onarma işinin gideri olacaktır. Yıllara yaygın inşaat onarma işlerinin vergilendirilmesiyle ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlerin ana esprisi her inşaat ve onarma işiyle ilgili giderlerin tespit edilebileceği ölçüde o inşaat ve onarma işi ile ilgilendirilmesidir. Birden fazla inşaat ve onarma işinin bir arada veya başka bir işle birlikte yürütülmesi durumunda öyle giderler vardır ki, bu giderler faaliyeti firmanın tüm işlerine ait ortak nitelikte sürdürülen firmanın tüm işlerine ait ortak nitelikli giderlerle ilgilidir. Ortak genel giderler olarak tanımlanan bu giderler genel yönetim ve merkez büro giderleri gibi, tek bir işe yüklenemeyen ya da ilgilendirilemeyen giderlerdir.¹⁵⁴

GVK madde 43'e göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:¹⁵⁵

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde,
- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde, dağıtımı yapılır.

Dönem içinde, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler ortak genel gider niteliğinde harcama yaparlarsa, bu harcamalarını fonksiyonel gider hesaplarından 750, 760, 770 ve 780 no' lu hesaplara kaydederler. İşletmeler ortak genel giderlerini dönem sonunda, GVK 43.maddesine göre dağıtım

¹⁵⁴ Kızılot, a.g.e., s.104

¹⁵⁵ Şenlik, a.g.e., s.266

yaptıktan sonra, ilk önce 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI' na, daha sonra yansıtma hesabı aracılığıyla 170-177 no' lu hesaplarda ilgili oldukları inşaatların maliyetlerine aktarabilecekleri gibi 740 no' lu hesaba aktarmadan doğrudan 170-177 no' lu hesaplara da alabilirler.¹⁵⁶

İşletmenin yürüttüğü faaliyetlerinin tümünün inşaat taahhüt işi olması halinde;

Örnek: Tuna inşaat taahhüt işletmesi 2011 yılında hastane ve okul inşaatı olmak üzere iki inşaat taahhüt işini birlikte yürütmektedir. İşletmenin 2011 yılı sonu finansman giderleri toplamı 80.000 TL, genel yönetim giderleri toplamı 120.000 TL olarak gerçekleşmiştir. İnşaat işlerinde gerçekleşen harcamalar;

Hastane inşaatı için; 250.000 TL

Okul inşaatı için; 150.000 TL'dir.

Bu bilgilere göre ortak genel giderlerin inşaatlara dağıtımını aşağıda gösterilmiştir;

Tablo 3. 5 Ortak Genel Giderlerin İnşaat İşlerine Dağıtımı

İnşaat İş	Harcanan	Harcanan Tutarların Toplam Harcamadaki Oranı	Ortak Genel Giderlerden Alınan Pay	
			Finansman Gideri Payı	Genel Yönetim Gideri Payı
Hastane	250.000	62,50%	50.000	75.000
Okul	150.000	37,50%	30.000	45.000
Toplam	400.000	100,00%	80.000	120.000

Yevmiye kaydı ise;

170YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ HS	200.000	
170.00 Hastane İnşaatı	125.000	
170.00.10 Fin. Gid. Payı	50.000	
170.00.20 Gen. Yön. Gid. Payı	75.000	
170.10 Okul İnşaatı	75.000	
170.10.10 Fin. Gid. Payı	30.000	
170.10.20 Gen. Yön. Gid. Payı	45.000	
771 GEN.YÖN.GİD.YANS.HS.		80.000
781 FİNANSMAN GİD. YANS. HS.		120.000
Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı		

¹⁵⁶ Erşen, a.g.t., s.40

İşletmenin inşaat taahhüt işleriyle birlikte diğer işlerde faaliyette bulunması halinde;

Örnek: Dilek inşaat taahhüt işletmesi 2011 yılında yol, köprü inşaatı ve turizm faaliyetini sürdürmektedir.2011 yıl sonu gerçekleşen finansman giderleri 200.000 TL, genel yönetim giderleri 300.000 TL'dir. İşletmenin inşaat işlerinde gerçekleşen harcamaları;

Yol inşaatı için ; 400.000 TL

Köprü inşaatı için ; 500.000 TL

Turizm faaliyeti için; 300.000 TL'dir.

Bu bilgilere göre ortak genel giderlerin inşaatlara dağıtımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 3. 6 Ortak Genel Giderlerin İnşaat İşlerine ve Diğer İşlere Dağıtımı

İnşaat İşi	Harcama veya Hasılat Tutarı	Harcama veya Hasılatın Toplam Tutardaki Oranı	Ortak Genel Giderlerden Alınan Pay	
			Finansman Gideri Payı	Genel Yönetim Gideri Payı
Yol	400.000	33,33%	66.667	100.000
Köprü	500.000	41,67%	83.333	125.000
Turizm	300.000	25,00%	50.000	75.000
Toplam	1.200.000	100,00%	200.000	300.000

Yevmiye kaydı ise;

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ HS	375.000	
170.00 Yol İnşaatı	166.667	
170.00.10 Fin. Gid. Payı	66.667	
170.00.20 Gen. Yön. Gid. Payı	100.000	
170.10 Köprü İnşaatı	208.333	
170.10.10 Fin. Gid. Payı	83.333	
170.10.20 Gen. Yön. Gid. Payı	125.000	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HS.	50.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	75.000	
771 GENEL YÖN. GİD. YANS. HS		200.000
781 FİNANSMAN GİD. YANS. HS		300.000
Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı		

3.7.1.6.Ortak (Müşterek) Amortismanların Dağıtımı

Birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle diğer işlerde ortak olarak kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanları, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre inşaatların maliyetlerine dağıtılır. Amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat edilmesi gerekir:¹⁵⁷

- Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.

- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur. Söz konusu araçların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

- Mobilya, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı, ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.

Örnek: Kaya inşaat taahhüt işletmesi 2011 yılında devam etmekte olan okul, yol ve tünel inşaatı işlerini birlikte yürütmektedir. Üç inşaatı ortak kullandığı iş makinesinin 2011 yılı amortisman tutarı 40.000 TL'dir. İş makinesi;

Okul inşaatında; 120 gün

Yol inşaatında; 105 gün

Tünel inşaatında; 140 gün kullanılmıştır.

Tablo 3. 7 Ortak Amortismanların İnşaat İşlerine Dağıtımı

İşler	Kullanılan Gün Sayısı	Gün Sayısına Oranı %	Amortisman Payı
Okul	120	32.88%	13.152
Yol	105	28.77%	11.508
Tünel	140	38,35%	15.340
Toplam	365	100,00%	40.000

¹⁵⁷ Nuri Değer, İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları (Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Damga Vergisi), Türmob Yayınları 385, s.64-65

Yevmiye kaydı ise;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		40.000	
740.00 Okul İnşaatı	13.152		
740.00.10 Amortisman ve Tük. Payı			
740.10 Yol İnşaatı	11.508		
740.10.10 Amortisman ve Tük. Payı			
740.20 Tünel İnşaatı	15.340		
740.20.10 Amortisman ve Tük. Payı			
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS			40.000
2011 Yılı İnşaat İşlerinde Amortisman Gid. Dağıtım			

3.7.2. TMS 11' e Göre Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile standartlara göre yapılacak olan muhasebe kayıtları daha önceden de ifade edildiği gibi farklılıklar göstermektedir. Bu farklılığın nedeni ise standartlara göre maliyetlerin aktifleştirilmemesidir. Şu anda uygulamakta olduğumuz sisteme göre; inşaat tamamlanmadığı müddetçe 740 no' lu hesapta biriken maliyetler dönem sonlarında 170 no' lu hesaba atılmakta ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmemektedir. Bu kayıt sistemi, GVK' na uygun olarak yapılmaktadır. Oysa standartlara göre inşaat bitmemiş olsa da döneme ait gelir ve giderlerin gelir tablosuyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.¹⁵⁸

Diğer bir ifadeyle, cari dönemde katlanılan maliyetler aktifleştirilmez ve doğrudan sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilir.¹⁵⁹

Çalışmanın bu bölümünde daha önce vermiş olduğumuz örneklerin standarda göre muhasebe kayıtları yapılacaktır.¹⁶⁰

3.7.2.1.Sözleşmeyle Direkt İlişkili Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

a) Direkt İlk Madde ve Malzemelerin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: Yemen İnşaat taahhüt işletmesi A şantiyesindeki inşaat işi için 12.000 TL çimento, 5.000 TL çakıl ve 18.000 TL tutarında demir almıştır. Alınan bu mala karşılık 2 aylık çek ciro etmiştir. Dönem sonunda yapılan çalışmalarda alınan çimentoların 5.000 TL kısmı ile 12.000 TL demirin tüketilmediği görülmüştür.

¹⁵⁸ Değer, a.g.e., s.44

¹⁵⁹ Usul, a.g.e., s.45

¹⁶⁰ a.g.e., s.45

Yevmiye kayıtları ise:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	35.000	
740.00 A İnşaatı		
740.00.001 Çimento 12.000		
740.00.002 Çakıl 5.000		
740.00.003 Demir 18.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	6.300	
101 ALINAN ÇEKLER HS.		41.300
Malzeme Alış Kaydı		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	17.000	
150.00 A İnşaatı		
150.00.001 Çimento 5.000		
150.01.003 Demir 12.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		17.000
740.00 A İnşaatı		
740.00.001 Çimento 5.000		
740.00.003 Demir 12.000		
Kalan Malzemelerin Stoklara Devri		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	18.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİ.YANS.HS		18.000
741.00 A İnşaatı		
741.00.001 Çimento 7.000		
741.00.002 Çakıl 5.000		
741.00.003 Demir 6.000		
Giderlerin Gelir Tablosu Hesaplarına Yansıtılması		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.HS.	18.000	
741.00 A İnşaatı		
741.00.001 Çimento 7.000		
741.00.002 Çakıl 5.000		
741.00.003 Demir 6.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		18.000
740.00 A İnşaatı		
740.00.001 Çimento 7.000		
740.00.002 Çakıl 5.000		
740.00.003 Demir 6.000		
Yansıtma Hesaplarının İlgili Maliyet Hesaplarıyla Kapatılması		

a) İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek: KLM inşaat taahhüt işletmesi F inşaat şantiyesinde yapılmakta olan sıva inşaatı için 10 adet işçi çalıştırmaktadır. İşçiler 30 gün çalışmışlar 8.370 TL hak etmişlerdir.¹⁶¹ Bu işçilerin almış oldukları ücretlerden yapılan kesintiler Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 3. 8 İşçi Ücretleri Bordrosu

	Brüt Ücret	SSK İşveren Payı	İşsizlik Sig. İşveren Payı	SSK İşçi Payı	İşsizlik Sig. İşçi Payı	İşveren Maliyet	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	Kes. Top.	Net Ücret
İşçi Ücreti	8.370	1.632	167	1.172	84	10.169	470	52	1.778	6.592

¹⁶¹ Usul, a.g.e., s.46-47

Yevmiye kayıtları;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	10.169	
740.00 F İnşaatı		
740.00.10 Direkt İşçilik 8.370		
740.00.20 Sos. Güv. İşv. Payı 1.632		
740.00.30 İşsizlik Fonu İşv. Payı 167		
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		6.592
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON HS		522
360.10 Gelir Vergisi 470		
360.20 Damga Vergisi 52		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		3.055
361.10 SGK İşçi Payı 1.172		
361.20 SGK İşveren P. 1.632		
361.30 İşsizlik Fonu İşçi P. 84		
361.40 İşsizlik Fonu İşv. P. 167		
İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	10.169	
622.00 F İnşaatı		10.169
741 HİZMET ÜRETİM MALİ.YANS.HS		
741.00 F İnşaatı		
İşçilik Giderlerin Gelir Tablosu Hesaplarına Yansıtılması		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.HS.	10.169	
741.00 F İnşaatı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		
740.00 F İnşaatı		
740.00.10 Direkt İşçilik 8.370		
740.00.20 Sos. Güv. İşv. P. 1.632		
740.00.30 İşsizlik Fonu İşv. P. 167		
Yansıtma Hesaplarının İlgili Maliyet Hesaplarıyla Kapatılması		10.169

c. Amortisman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Daha önceden de belirttiğimiz üzere TMS 11 inşaat şantiyesinde kullanılan varlıklar için ayrılan amortismanların inşaat maliyetiyle direkt olarak ilişkilendirmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarından 16. Standartta maddi duran varlıklarda amortisman uygulamasının nasıl yapılacağını izah etmektedir. TMS 16. Standardın 53. Maddesinde bir varlığın amortismanına tabi tutarı kalıntı değeri düşülerek belirlenir ifadesi yer almaktadır. Bu nedenle inşaat alanında uygulanan bir varlığın amortismanına tabi tutarken hurda değerinin düşülmesi gerekmektedir.¹⁶²

Örnek: Dila İnşaat işletmesi şantiyede kullanmak üzere 60.000 TL bedelle bir iş aracı satın almıştır. Aracın ekonomik ömrü 10 yıl ve hurda değeri 10.000 TL' dir. İşletmenin kullandığı amortisman yöntemi doğrudan amortisman yöntemidir.

Yıllık Amortisman Tutarı = (60.000 – 10.000) / 10 = 5.000 TL

Yevmiye kayıtları ise;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 740.00 Dila İnşaat	5.000	5.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS. Amortisman Kaydı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 622.00 Dila İnşaat	5.000	5.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİ.YANS.HS 741.00 Dila İnşaat		
Amortisman Giderlerin Gelir Tablosu Hesaplarına Yansıtılması		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.HS. 741.00 Dila İnşaat	5.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 740.00 Dila İnşaat		5.000
Yansıtma Hesaplarının İlgili Maliyet Hesaplarıyla Kapatılması		

¹⁶² Usul, a.g.e., s.48

3.7.2.2.Sözleşmeyle İlişki Kurulabilen ve Yüklenebilen Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS 11' e göre işle ilişkisi kurulabilen ve maliyete yüklenebilen giderler maliyetlere tutarlı bir şekilde makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Bu tür giderlere standart örnek olarak; sigorta giderlerini, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ile inşaat genel giderlerini vermiştir. Bu tür maliyetler yapılan inşaat işiyle ilişki kurulabiliyorsa, inşaatla ilişkisi oranında maliyete atılır. İlişki kurulamıyorsa direkt sonuç hesaplarına atılır.¹⁶³

Örnek: KLM İnşaat işletmesinde mali müşavir olarak çalışan bay A, günlük mesaisinin 1/3' ünü şantiyede puantaj yaparak geçirmekte, 2/3' nünde yönetim bürosunda çalışmaktadır. Bay A aylık 3.000 TL ücret almaktadır.¹⁶⁴

Yevmiye kaydı ise;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.000	
770 GENEL YÖNETİM GİD.HES.	2.000	
100 KASA HS.		3.000
Bay A' nın Ücretinin Kaydı		

3.7.2.3.İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Standart bazı durumlarda inşaatla ilgili olarak sözleşme dışında yapılacak giderlerin maliyete aktarılmamasını, iş sahibinden tahsil edilmesini istemektedir.¹⁶⁵

Örnek: KLM İnşaat işletmesi bir kooperatif işletmesinin yapım işini üstlenmiştir. Kooperatif yönetimi inşaat işletmesinden sözleşme dışı olarak havuz yapmasını istemiş, havuz bedelinin kooperatif tarafından karşılanacağını taahhüt etmişlerdir. İnşaat işletmesi bu isteği kabul etmiştir. İnşaat tamamlanmış ve inşaat maliyetinin 20.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu maliyetlerden 5.000 TL kısmı havuz yapımına aittir.¹⁶⁶

¹⁶³ Usul, a.g.e., s.49

¹⁶⁴ a.g.e., s.49

¹⁶⁵ a.g.e., s.49

¹⁶⁶ a.g.e., s.50

Yevmiye kaydı ise; *

126 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HS.	5.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	15.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		20.000
İlgili Giderin Kaydı		

* Yukarıda belirtilen yevmiye maddesinde yazara göre belirtilen kayıt kanımızca aşağıdaki gibi olmalıdır.

151 YARI MAMÜLLER HS.	5.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	15.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		20.000
İlgili Giderin Kaydı		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANS HS.	20.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		20.000
Hesapların Kapatılması		

3.7.2.4.Cari Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS 11' e göre inşaat işletmesi herhangi bir nedenle bir maliyete katlanmış ancak katlanılan maliyetle ilgili inşaatın yapımı bir sonraki döneme bırakılmışsa, inşaat işletmesi bu işle ilgili yapmış olduğu maliyeti cari dönemin giderine kaydedemez, aktifleştirir.¹⁶⁷

Örnek: KLM İnşaat işletmesi A ve B şantiyelerinde inşaat faaliyetine başlamayı planlamaktadır. İnşaat işletmesi her 2 şantiyede kullanmak üzere malzeme satın almış ve bu malzemeleri doğrudan inşaatların maliyetine yüklemeyi esas olarak kabul etmiştir. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı A şantiyesinde inşaat işine başlayamamış, B şantiyesinde ise inşaata devam etmektedir. Her iki şantiye için alınan malzemelerin

¹⁶⁷ Usul, a.g.e., s.50

tutarı 12.000 TL olup, yapılan incelemede bunlardan sadece 8.000 TL kısmının B şantiyesinde kullanıldığı tespit edilmiştir.¹⁶⁸

Yevmiye kaydı ise;

182 ÖNCEDEDEN YAPILAN İNŞ. TAAH. İŞLERİ	4.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	8.000	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.		12.000
Giderlerin İlgili Hesaplara Aktarılması		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANS HS.	12.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		12.000
Hesapların Kapatılması		

3.7.2.5.Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

TMS 11' in 36. ve 37. Maddeleri; toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.¹⁶⁹ Beklenen zararın oluşması için; sözleşme konusu olan inşaat işine başlamış olmak veya tamamlanma aşamasında olmak gibi bir durum söz konusu değildir.¹⁷⁰

Örnek: KLM İnşaat işletmesi bir kooperatifin inşaat işini almış ve inşaata başlamıştır. Ancak, bir süre sonra inşaat işinin yapıldığı bölgede oluşan doğal afet nedeniyle binaların çoğu kullanılmaz hale gelmiştir. Kooperatif harap hale gelen binaların yenilenmesini istemekte ve bunun için ek bir ödeme yapmayacaklarını işletme yönetimine bildirmişlerdir. İnşaat yönetiminin doğal afetten doğan zararı tahminen 10.000 TL olduğu tespit edilmiştir.¹⁷¹

Yevmiye kaydı ise;

659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİD. VE ZARARLAR	10.000	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.		10.000
Yapılan Giderin Direkt Olarak Zarara Aktarılması		

¹⁶⁸ Usul, a.g.e., s.51

¹⁶⁹ Örtün, Kaval, Karapınar, a.g.e.,s.127

¹⁷⁰ a.g.e., s.51

¹⁷¹ a.g.e., s.51

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANS HS.	10.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		10.000
Hesapların Kapatılması		

3.8. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE HAK EDİŞ VE AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat taahhüt işletmeleri iş sahibinden hak ediş veya avans aldıkları gibi, taşeronlara da hak ediş veya avans ödemesi yapabilir. Avansların muhasebeleştirilmesinde mevcut uygulama ile standartlar arasında muhasebeleştirilmesi açısından fark yoktur. Fark hak edişlerin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır.¹⁷²

GVK' nın 94/3. maddesi, KVK' nın 15/1-a maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, GVK 42.madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir/kurumlar vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi (tevkifat) yapmakla yükümlüdürler. Bu uygulamanın gerekçesi, iş bitmeden bu tip işlerde kar ya da zararın tespit edilmesinin zorluğudur. Nitekim, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı' nca verilen bir özalgede, yapılan inşaat tamamen bitirilmediği müddetçe maliyet oluşmayacağından inşaatın devamı süresinde alınan hak edişler avans olarak değerlendirilecek ve söz konusu hak ediş alımları nedeniyle kar/zarar beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır, denilerek, aynı yıl içinde başlayıp bitecek olan inşaat işlerinin bile bittiği dönemin geçici vergi matrahına dahil edilmesi gerektiği görüşü verilmiştir.¹⁷³

3.8.1. Avansların Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde taşeronlara ödenen avanslardan vergi kesintisi yapılması zorunludur. Bu avans ister nakit ödensin istenirse malzeme olarak verilsin kesinti değişmez. Eğer taşeronlara devir edilen inşaat işleri yıllara yaygın değilse, yapılan ödemeler vergi kesintisinden muaftır. Yıllara yaygın inşaat ise daha

¹⁷² Usul, a.g.e., s.59

¹⁷³ Zeki Cengiz Aydın, Beyaz Devrim, "İnşaat Muhasebesi Sisteminde Sorunlar ve Yeni Açılımlar", Mart 2008, Yaklaşım Dergisi, sayı 183

önceden de ifade ettiğimiz gibi, işin bir takvim yılından daha uzun sürmesi değil, işin bitişinin başladığı takvim yılından bir sonraki takvim yılına sarkmasıdır.¹⁷⁴

GVK'nın 94. ve KVK'nın 15.maddelerinde (avans olarak ödenenler dahil) parantez içi hükmüyle, ödemenin avans olması halinde de tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. İnşaatın finansmanı amacıyla, başlangıçta peşinen yapılan bu avans ödemeleri, iş ilerledikçe, tahakkuk eden hak ediş bedellerinden mahsup edilerek kapatılacağından, mahsuplar öncelikle kesintiye tabi tutulmuş olmaktadır. Gerçekte, kesin hak edişe kadar verilen ara hak edişler de bir nevi avans niteliğinde olduğuna göre, avanslarında kesintiye tabi tutulması bir farklılık arz etmemektedir.¹⁷⁵

Yıllara yaygın inşaat faaliyeti ile ilgili hak edişlerden mahsup edilmek üzere avans alındığında, alınan avanslar uzun vadeli bir iş karşılığı alınması nedeniyle 440 Alınan Sipariş Avansları hesabına kaydedilir. Hak ediş belgesi düzenlenip işlem kısa vadeli hale geldiğinde 440 no' lu hesabın borçlanması karşılığında 340 no' lu hesaba alacak kaydedilir. Hak ediş alındığında 340 no' lu hesap 350-357 hesap ile karşılaştırılarak kapatılır.¹⁷⁶

İş Sahibinden Alınan Avansların Muhasebeleştirilmesi:

Örnek: Tülay İnşaat taahhüt işletmesi yüklenmiş olduğu K inşaatı için iş sahibinden 12.000 TL avans almıştır.

Gelir Vergisi kesintisi : $12.000 * 0,03 = 360$ TL

Damga Vergisi kesintisi : $12.000 * \%08,25 = \underline{99}$ TL

Toplam = 459 TL

Yevmiye kaydı ise;

100 KASA HS.	11.541	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	360	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	99	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS		12.000
Alınan Avansın Kaydı		

¹⁷⁴ Usul, a.g.e., s.59

¹⁷⁵ Kızılot, a.g.e., s.90-91

¹⁷⁶ Şenlik, a.g.e., s.321

Taşeronlara Verilen Avansların Muhasebeleştirilmesi:

Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.¹⁷⁷

Taşeronlara yaptırılan işlerde vergi kesintisi yönünden özellik taşıyan durumlar şu şekildedir;

- Taşeronla yaptırılan iş, yıllara yaygın bir iş ise, yani başladığı yıl bitmeyip de, gelecek yıla ya da yıllara sirayet ediyorsa, ödemede bulunan müteahhit firmanın yapacağı her ödemededen GVK' nın 94/3, KVK' nın 15/1-a maddesi uyarınca ve Bakanlar Kurulu Kararınca¹⁷⁸ %3 oranında vergi kesintisi yapması gerekir.

- Taşeronla yaptırılan işin başlangıçta yıllara yaygın olmamasına karşın daha sonra (işin zamanında bitirilememesi, süre uzatımı, işteki artışlar vs. nedeniyle) yıllara yaygın olması durumunda, inşaatın yıllara yaygın olduğu tarihte yani işe başlanıldığı yılı izleyen yılda ödenen istihaklardan vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Bu durumda vergi kesintisi, işin başlangıcından beri yapılan tüm ödemelerden değil işin yıllara yaygın olduğu tarihten itibaren ödenecek istihaklardan yapılacaktır.

- Taşeronla yaptırılan işin, yıllara yaygın olmaması durumunda ise, ödenen istihaklardan vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.¹⁷⁹

Örnek: Okul inşaatı işi için taşeron B'ye 15.000 TL çekle avans ödemiştir.

Gelir Vergisi kesintisi : 15.000 * 0,03 = 450 TL

Damga Vergisi kesintisi : 15.000 * %0 8,25 = 123,75 TL

Toplam = 573,75 TL

¹⁷⁷ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, "Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması", Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' ne Göre, 1994, İSMMMMO Yayınları, s.134

¹⁷⁸ 2009/14594 sayılı ve 12.01.2009 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı

¹⁷⁹ Fahri Öktem, Ali Şentürk, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihi Tespiti", Ekim 2001, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 157

Yevmiye kaydı ise;

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	15.000	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.EM.HS		14.426,25
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON HS.		573,75
360.01 Gelir Ver. 450		
360.02 Damga Ver. 123,75		
Taşeronlara Verilen Avansın Kaydı		

3.8.2. Hak edişlerin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işinin süresinin uzun olması nedeniyle hem işi yapan hem de işi yaptıran açısından bünyesinde risk taşıyan bir iştir. İnşaat işini yapan kişinin uzun bir süre harcama yapması ve bunun karşılığında hasılat elde edememesi durumu söz konusudur. İşte bu nedenle inşaat işlerinde işin yapılan kısmı kadar müteahhidin işi yaptırandan belli bir bedel isteme hakkı doğması nedeniyle hak ediş uygulaması söz konusudur.¹⁸⁰

GVK'nın 42. Maddesine göre, özel bir vergilendirme sistemine tabi olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, yapmış oldukları inşaatlarla ilgili olarak hak ediş alımlarını 350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI'nda takip etmektedirler. İnşaat işletmesinin, sekiz inşaatın fazla inşaat işinin olması durumunda, devam eden inşaatlar, ilgili hesapların (17 ve 35 grubundaki hesaplar) alt hesaplarında takip edilebilir. İnşaat tamamlandığı yıl 350-357 no'lu hesaplarda takip edilen hak edişlerin 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI'na alınması gerekmektedir.¹⁸¹

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan gerçek kişi veya kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır.¹⁸²

Birden fazla takvim yılına yaygın olmayan inşaat ve onarım işlerine ait istihkaklardan gelir vergisi kesintisine gerek yoktur.¹⁸³

Gerek Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri ve gerekse bu işlerin taşeronlara verilen kısmı birinci madde kapsamında teslim sayıldığından genel oranda KDV'ye tabidir. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri'nde, kısım kısım teslim söz konusu olup her kısmın

¹⁸⁰ Şenlik, a.g.e., s.302

¹⁸¹ Yıldırım, a.g.e., s.113

¹⁸² Değer, a.g.e., s.81

¹⁸³ a.g.e., s.85

Taşeron Hak edişlerinin Muhasebeleştirilmesi:

Örnek: Dilek İnşaat taahhüt işletmesi yapmakta olduğu C inşaatı işinin bir kısmını taşeron işletmeye devretmiştir. Düzenlenen hak edişten kesintiler yapıldıktan sonra ödeme yapılmıştır.

Hak ediş	20.000 TL
KDV	3.600 TL
Gelir Vergisi kesintisi	600 TL
Damga Vergisi kesintisi	165 TL
Net Tutar	22.835 TL

Yevmiye kaydı ise;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	20.000	
740.00 C İnşaatı		
740.00.001 Taşeron Gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	3.600	
100 KAS HS.		22.835
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON HS.		765
360.01 Gelir Vergisi 600		
360.02 Damga Vergisi 165		
Verilen Hak edişlerin Kaydı		

3.8.3. TMS 11' e Göre Hak edişlerin Muhasebeleştirilmesi

Türk vergi mevzuatı ile TMS 11' e göre hak edişlerin muhasebeleştirilmesinde fark iş sahibinden alınan hak edişlerin muhasebeleştirilmesinde kendisini göstermektedir.¹⁸⁷

Örnek: KLM inşaat taahhüt işletmesi M inşaat işini 20.000 TL bedelle almıştır. İşin tahmini maliyeti 15.000 TL' dir. Hak ediş düzenlenene kadar yapılan maliyetler ise 4.500 TL' dir. M inşaat işine ait 5.000 TL hak ediş düzenlemiş, iş sahibi tarafından da yasal kesintiler yapıldıktan sonra ödeme gerçekleşmiştir.¹⁸⁸

$$\text{Tamamlanma Düzeyi} = 4.500/15.000 = 0,3$$

$$\text{Gelir} = 20.000 * 0,3 = 6.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kurumca Düzenlenen Hak ediş} = 5.000 \text{ TL}$$

$$\text{Fark} = 6.000 - 5.000 = 1.000 \text{ TL}$$

¹⁸⁷ Usul, a.g.e., s.66

¹⁸⁸ a.g.e., s.66

Kesintiler :

Hak ediş	5.000 TL
Kdv	900 TL
Gelir Vergisi Kesintisi (5.000 * 0,03)	150 TL
Damga Vergisi Kesintisi (5.000 * 0,00825)	41,25 TL
Ele Geçen Tutar	5.708,75 TL

Yevmiye kayıtları ise;

100 KASA HS.	5.708,75	
186 HAKEDİŐE BAĞ. İŞ. GEL. TAH.	1.000	
293 PEŞİN ÖDENEN VERĐİ VE FON HS.	150	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	41,25	
740.00 M İnşaatı		
740.00.100 Damga Vergisi		
381 YILLARA YAY.İNŞ. VE ONARIM HAK EDİŞ BED. HS.		6.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		900
Alınan hak edişlerin kaydı		

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.500	
622.00 M İnşaatı		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		4.500
741.00 M İnşaatı		
Oluşan Maliyetlerin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	4.500	
741.00 M İnşaatı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		4.500
740.00 M İnşaatı		
Hesapların Karşılıklı Olarak Kapatılması		

/		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL.DÖNEM KARI VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİY. HS. 622.00 M İnşaatı İnşaat Maliyetinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	4.500	4.500
/		
381 YIL.YAY.İNŞAAT VE ONARIM HAK EDİŞ BED. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS. Hak edişlerin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	6.000	6.000
/		
/		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS. 690 SÜRDÜRÜLEN FAAL.DÖNEM DÖNEM KARI VEYA ZARARI Gelir Hesaplarının Kapatılması	6.000	6.000
/		
691 SÜRD. FAALİYETLER DÖN.KARI YASAL VERGİ GİD. 489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Ertelenmiş Vergi Varlığının Kaydı	300	300
/		

Ertelenmiş Vergi Borcu = Kâr * Kurumlar Vergisi Oranı
= 1.500 * 0,20
= 300 TL' dir.

3.9. TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAATLARDA İŞİN BAŞLAMA VE BİTİM TARİHİ

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin belirlenmesi önem taşımaktadır.

3.9.1. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama Tarihi

İnşaat sözleşmesinde işe başlama tarihine yer verilmişse, işin başlama tarihi, bu tarih olacaktır.¹⁸⁹Bazı durumlarda sözleşmede işe başlama tarihi ile ilgili bir hüküm bulunmamakta, ancak iş sahibi tarafından müteahhide yer teslimi öngörülmektedir. Bu durumda işe başlama tarihi yer tesliminin yapıldığı tarihtir. Yer teslimi ile ilgili de bir tarih belirlenmemesi halinde işe fiilen başlama tarihi dikkate alınır. Bunların hiçbiri yok ise hukuken başkaca bir dayanak ortaya konamayacağından sözleşme tarihi işe başlama tarihi olarak alınır.¹⁹⁰

Maliye Bakanlığı 27.04.2006 tarih ve 40/4076-112/31824 sayılı özelgesinde; İnşaat ve onarma işlerinde işe başlama iki durumdan birisinin meydana gelmesi ile gerçekleşmektedir. Bunlardan birincisi, ihalenin alınması veya taahhüdün imzalanmasıdır. Bu tür sözleşmelerde, taahhüdün imzalandığı tarih işin başlangıç tarihi olacaktır. İkinci durumda ise ihale sözleşmesinde, işyeri teslimi veya işe fiilen başlama tarihinin belli edilmesidir. Bu tür sözleşmelerde ise işe yer tesliminden sonra başlanacağı belirtilmiş olup, işyeri teslim tutanağının düzenlendiği tarihin işe başlama tarihi olarak esas alınması gerekmektedir.¹⁹¹

3.9.2. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi

GVK' nın "İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim" ile ilgili 44'üncü maddesine göre;¹⁹²

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan durumlarda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih;
- Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir.

¹⁸⁹ Yıldırım, a.g.e., s.64

¹⁹⁰ Ferhat Durna, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", Y.Y.L.T, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul, 2008, s.32-33

¹⁹¹ Değer, a.g.e., s.66

¹⁹² Kızılot, a.g.e., s.191

Geçici ve kesin kabul yöntemine tabi olmayan işlerde, fiili bir ölçü söz konusudur. Genel planda önemli olan husus, inşaatın tamamlanmış olması ve yapının sahibinin istifade ve tasarrufuna sunulmuş olmasıdır. İşin ifa edilerek bitmesi için aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekir;¹⁹³

- İşin yapılmış olması,
- Yapılan şeyin teslim edilmiş olması,
- Yapılan işin kabul edilmiş olması gerekir.

¹⁹³ Değer, a.g.e., s.67

4. TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARTLARININ İNCELENMESİ

İnşaat faaliyetleri bir sene ile sınırlı değildir ve bu bağlamda ağırlıklı olarak birden çok yıla tekabül eden bir takvimleri söz konusudur. Bu bağlamda muhasebe sistemlerinde bu tip faaliyetlere göre konumlandırılmış çeşitli çözümler söz konusudur. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ila 44. maddelerinde takvim yılı anlamında bir yılı aşan faaliyetlerde tamamı işin bittiği yılın beyannamesi içerisinde gösterilmektedir. Ancak uluslararası anlamda kabul gören uygulama, gelirlerin ve faaliyetler bağlamında gerçekleştirilen maliyetlerin hesap dönemlerine dağıtılması şeklinde tezahür etmektedir. IAS 11' in (Uluslararası Muhasebe Standardı 11) İnşaat Sözleşmeleri' nin çerçevesini çizdiği bu uygulamada, hangi faaliyetlerin inşaat işleri kategorisinde değerlendirilebilecek gelirler ve giderler oldukları ve nasıl muhasebe sürecine aktarılacakları işaret edilmektedir.

Buna karşılık Türkiye' de bağlayıcı metin ise TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri' dir. Bu metin 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine yönelik olarak ilk kez 26/10/2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır. Bu anlamda metin, belirli aralıklarla yayımlanan tebliğlerle güncellenmektedir. Bu tebliğler sırasıyla;

13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 66 sıra no' lu

13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 71 sıra no' lu

13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 82 sıra no' lu tebliğlerdir.¹⁹⁴

Birinci ve ikinci değişiklikler TMS 1 tarafından gerçekleştirilmiştir ve asıl olarak 31/12/2008 itibarı ile başlayan hesap dönemlerine yöneliktir. Yine yeni TMS 1' in uygulamasının daha erkene çekilmesi de mümkün olmuştur. Bu anlamda erken uygulama söz konusu olduğunda, 31/12/2007 tarihi milat sayılmakta ve sonrasındaki hesap dönemleri devreye girmektedir. Son değişiklik ise TMS 11' den kaynaklıdır ve 31/12/2007 sonrası tüm hesap dönemlerine yönelik önem arz etmektedir.

¹⁹⁴ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, s.430

Bu metin, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmıştır ve aslında bir çeviri metin niteliğindedir. Metnin aslı, IAS 11' in İnşaat Sözleşmeleri standardıdır ve 46 maddeden oluşmaktadır.

4.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının **amacı** şu şekilde açıklanmaktadır;¹⁹⁵

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetler ile 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 uygulamalarındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca standart, anılan ilkelerin uygulanmasına bir rehber niteliğindedir.

Standartın **kapsamı** ise şu şekilde açıklanmaktadır;¹⁹⁶

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

Bu bağlamda TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' na göre inşaat sözleşmesi, bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve işlev ya da nihai amaç veya kullanım anlamında birbiri ile yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşasına yönelik özel olarak tanımlanan bir sözleşmedir. Bu bağlamda bir inşaat sözleşmesi tek başına bir varlığın inşaatına referans verdiği gibi (örneğin köprü, yol, baraj, bina, gemi vb.), birbiri ile bağımlı yapılar grubunun parçalarının inşasına da (rafineri, fabrika vb.) yönelik bir süreç olarak tasarlanmış olabilmektedir.

Standart sözleşmeler üç madde hâlinde kategorize edilebilmektedirler. Bunlar;

¹⁹⁵ TMS 11, a.g.s., s.431

¹⁹⁶ a.g.s., s.431

- **Sabit Fiyatlı Sözleşme:** Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını yani ihale bedelini ya da üretim birim başına sabit bir tutarı yani birim fiyatı ön kabul olarak gördüğü ancak maliyet güncelleştirmelerini sürece dahil ettiği sözleşme.

- **Maliyet Artı Kâr Sözleşmesi:** Yükleniciye kabul edilebilir ya da başka şekilde kategorize edilmiş maliyetler üzerine bu maliyetlerin yüzdesi veya sabit tutarının eklenmesi ile ödeme gerçekleştirilen sözleşme türleridir.

- **Karma Sözleşmeler:** Bazı inşaat sözleşmeleri, ilk iki kategorideki inşaat sözleşmelerinin özelliklerinin bazı bölümlerini içerebilmektedir. Örneğin, maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulabilmektedir. Bu gibi durumlarda yüklenici sözleşme kaynaklı gelir ve giderlerin ne zaman finansal tablolara alınacağı hususunda 23. ve 24. paragraflardaki koşullar ile karar vermelidir.

4.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BÖLÜMLENMESİ VE BİRLEŞTİRİLMESİ

Standart hükümleri genellikle her bir inşaat sözleşmesi özelinde tek tek uygulanır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı tayin edilen bölümlerine ayrıştırılmasıyla ayrı sözleşmeler olarak ya da bir sözleşme ya da sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak için bir sözleşmeler grubunun birleştirilmesiyle de tek bir sözleşme olarak uygulanabilmesi mümkündür.¹⁹⁷

4.2.1. İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi

TMS 11' de inşaat sözleşmelerinin bölümlenmesi aşamasında birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede gereklilikler madde 8'de şu şekilde belirtilmektedir;¹⁹⁸

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

Bu şartlar yerine geldiğinde, her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak kategorize edilebilmektedir. Bu anlamda örnek vermek gerekirse, ülkemizde oldukça yoğun bir şekilde gözlemlenmeye başlayan Residence projelerini incelemek

¹⁹⁷ TMS 11, a.g.s., s.432

¹⁹⁸ a.g.s., s.432

mümkündür. Bu anlamda 2 yıllık projede toplam 1000 konut taahhüdü vermiş bir yüklenici firma sözleşmenin bütünü üzerinden %10-12 kârla çalışmayı kabul etmiş olsa da, her grup ev için ayrı sözleşmeler söz konusu olacaktır.¹⁹⁹

Madde 10' da ise sözleşmede müşterinin seçimi doğrultusunda ek bir varlık inşa edilebileceği ya da ek bir varlık inşaatını da içerebilecek durumlarda ayrı bir inşaat sözleşmesine referans verilmektedir. O durumlar şöyle sıralanmaktadır;

- Varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya,
- Varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi.²⁰⁰

4.2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi

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

- Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi.
- Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak çok yakın ilişkili olması ve
- Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.²⁰¹

Yani bir yüklenici firma, bir belediyeye yirmi adet standart kültür evi inşa etmek için farklı sözleşmelere imza atmıştır. Bu anlamda belediye kültür evlerinin inşası için arazi tahsis etmekle yükümlüdür ve bu da yaklaşık olarak birbirine benzer maliyetleri gündeme getirmektedir. Tam da bu durumda sözleşmeler ayrı ayrı gerçekleştirilse de, bir birleştirilmiş sözleşme yapısı kategorisinde değerlendirilebilmektedirler.²⁰²

4.3. SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİ

4.3.1. Sözleşme Gelirleri

TMS 11' in 11 ila 16. maddeler arasındaki maddeler sözleşme gelirlerini ilişkindir. Sözleşme geliri 11. maddede şu referanslarla birlikte anılmaktadır;

¹⁹⁹ Erşen, a.g.t., s.66

²⁰⁰ TMS 11, a.g.s., s.433

²⁰¹ a.g.s., s.432

²⁰² a.g.t., s.66

(a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
(b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:

- (i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
- (ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

12. maddede ise sözleşme gelirin nasıl ve hangi araçlarla ölçüldüğü aktarılmaktadır. Buna göre "sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hak edişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür."

Diğer bir deyişle sözleşme süresince ortaya çıkabilecek çeşitli gelişmelere göre belirsizlikler çözümlenir ve bu da sözleşmenin gözden geçirilmesini gerektirir. Bu da sözleşme geliri tutarının dönemden döneme güncelleştirilmesini gündeme getirir. 12. madde şu örneklere yer vermektedir;

(a) Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını arttıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir;

(b) Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinden anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir,

(c) Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya

(d) Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı arttırıldıkça sözleşme geliri de artar.²⁰³

Bu bağlamda problematik unsurlardan biri de sözleşmedeki değişikliktir. 13. maddede değişiklik ile ilgili tanımlar gerçekleştirilmektedir. Buna göre değişiklik sözleşme kapsamındaki işe ilişkin bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade etmektedir. Dolayısıyla değişiklik sözleşme gelirinde bir artış ya da azalmaya neden olabilmektedir. Bu anlamda varlığın özellikleri ya da tasarımındaki değişiklikler ya da sözleşme süresindeki değişiklikler buna örnek olarak verilebilmektedir. Yani bir toplu konut projesinde her blokta 80 değil, 100 daire olacağı kararını almak ya da sözleşme süresini iki değil üç yıla yaymak değişiklik kavramına verilebilecek örneklerdir. Bu bağlamda 13. maddenin şu maddeleri var olduğunda değişiklik sözleşme geliri içerisinde değerlendirilir;²⁰⁴

²⁰³ TMS 11, a.g.s., s.433

²⁰⁴ a.g.s., s.433

(a) Müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve

(b) Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

14. madde ise ek ödeme taleplerine ayrılmıştır. Buna göre ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden ya da bir başka taraftan talep ettiği, sözleşme fiyatı içerisinde söz konusu olmayan ek maliyetlerdir. Buna göre yine belediye örneğinden gidersek, belediyenin neden olduğu gecikmeler, yapının özelliklerindeki ya da tasarımındaki hatalardan ve sözleşmedeki iş üzerinde gerçekleştirilen ihtilâflı değişikliklerden kaynaklı ek ödeme talepleri doğması muhtemeldir. Bu tip ek ödeme talepleri müzakere sonucunda üzerinde karar kılınan ve sonuçlanan taleplerdir. Sözleşmeye bu taleplerin dahil edilebilmesi için şu durumların söz konusu olması gerekmektedir,²⁰⁵

(a) Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebinin kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve

(b) Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

IFS Workbooks' un verdiği örneğe göre bir yüklenici firma, bir grup evi yıkmak ve yerlerine yenilerini inşa etmek üzere sözleşme gerçekleştirmiştir. Buna göre yapıların sahibi evleri boş olarak teslim edecektir ancak işlem başlatılmak üzere henüz tahliye işleminin gerçekleşmemiş olduğu görülmüştür. Böyle bir durumda tüm kiracıların evleri boşaltma süresindeki zamanın kaybı nakdi anlamda ek ödeme talebini doğurabilmektedir²⁰⁶.

15. madde ise teşvik ödemelerine ayrılmıştır. Bu bağlamda teşvik ödemeleri, önceden tayin edilmiş başarı standartlarına ulaşılması ya da onların aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlar olarak öne çıkmaktadır. Yani 2 yıl taahhütlü bir toplu konut projesinin 1.5 yılda tamamlanması durumunda yükleniciye teşvik ödenebilir.²⁰⁷ Bunun sözleşmedeki karşılığı ise şu şartlar ile mümkün olmaktadır;

(a) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve

(b) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.²⁰⁸

²⁰⁵ TMS 11, a.g.s., s.434

²⁰⁶ Erşen, a.g.t, s.68

²⁰⁷ Evren Dilek Şengür, “İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2012, Eylül-Ekim, ss.124-156., s.126.

²⁰⁸ a.g.s., s.434

Bu bağlamda; **Sözleşme geliri = Başlangıçta Anlaşmaya Varılmış Olan Sözleşme Bedeli + Değişiklikler + Ek Ödeme Talepleri + Teşvik Ödemeleri** şeklinde formül edilebilmektedir.

4.3.2. Sözleşme Maliyetleri

TMS 11' in 16. maddesinde sözleşme maliyetlerini tayin eden unsurlar şu şekilde aktarılmaktadır;²⁰⁹

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

Bu bağlamda bir sözleşmenin doğrudan içerdiği maliyetler şu şekilde sıralanmaktadır;²¹⁰

- (a) Gözetim dâhil inşaat alanı işçilik maliyetleri;
- (b) İnşaatta kullanılan malzeme maliyetleri;
- (c) İnşaatta kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı;
- (d) Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri,
- (e) Tesis ve makine kiralama maliyetleri;
- (f) Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,
- (g) Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler
- (h) Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Öte yandan bu maliyetlerin, artık malzeme satışı ya da sözleşmeye konu olan işin sonuçlanması ile ortada kalan tesis ve teçhizatın satılması ile gelirler ile azaltılabileceği mümkündür.

18. maddede ise genel olarak sözleşme kapsamında işle ilişkili ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler bulunmaktadır. Bunlar;²¹¹

²⁰⁹ TMS 11, a.g.s., s.434

²¹⁰ Necdet Sağlam, Mehmet Yolcu, Ali Osman Eflatun, “UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi Açıklamalı, Örnek Uygulamalı, Muhasebe Kayıtları ile Zenginleştirilmiş, VUK-KVK Karşılaştırmalı, İlk Geçiş Uygulaması”, 2012, Hipotez Yayınları, s.683

(a) Sigorta,

(b) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve

(c) İnşaat genel giderleri.

Örneğin, inşaat genel giderleri içerisinde personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tâbi tutulması da bulunmaktadır. Bu anlamda maliyetlerin müşteriye yüklenecek olan kısmı içerisinde geri ödenebilecek giderler olarak kategorize edilmiş genel yönetim giderleri ve geliştirme maliyetleri de bulunabilmektedir. Öte yandan bir diğer önemli unsur ise sözleşmedeki işle ilgili ilişki kurulamayan ve dolayısıyla sözleşmeye yüklenemeyen maliyetlere dairdir. Bu maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetlerinin dışında bırakılır. Bunlar;²¹²

(a) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri;

(b) Satış maliyetleri;

(c) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri ve

(d) Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı olarak 20. maddede belirtilmektedir.

21. maddede ise sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler şeklinde tarif edilmektedir. Buna göre bir sözleşmenin içerisine sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilmesi mümkün olan ve sözleşmeyi hazırlanması aşamasında katlanılan maliyetler de güvenle ölçüldükleri takdirde dahil edilebilmektedir. Ancak bu maliyetler "gider" olarak belirtilmişlerse, sözleşme maliyetlerine dahil edilememektedirler.²¹³

4.4. SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 11 Standardına bakıldığında sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi aşamasında temel sorunun inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülüp görülmeyeceği noktasında ortaya çıktığı görülmektedir.

²¹¹ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e, s.683

²¹² TMS 11, a.g.s., s.435

²¹³ a.g.s., s.435

4.4.1. Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumu ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

4.4.1.1.Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi

TMS 11, 23. ve 24. maddelerde, sözleşme türlerine göre sonucun güvenilir biçimde tahmin edilebilme koşulları şu şekilde belirtilmektedir. Sabit fiyatlı sözleşmelerde asgari koşullar şunlardır;

- (a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- (b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;
- (c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve

(d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

24. maddede ise, maliyet artı kâr sözleşmelerinde asgari koşullar şu şekilde sıralanmaktadır;

(a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararlarının işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;

(b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.²¹⁴

TMS 11, 28. maddeye göre bir inşaat sözleşmesinin sonucu ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. 28. madde şöyle devam etmektedir; 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.²¹⁵

29. maddede bir yüklenicinin ancak ve ancak şu maddeleri içeren bir sözleşme gerçekleştirdiği takdirde güvenilir ön görüde bulunabileceği belirtilmektedir;

- (a) Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları;

²¹⁴ TMS 11, a.g.s., s.436

²¹⁵ a.g.s., s.437

- (b) Alışveriş konusu bedeller ve
- (c) Ödeme şekli ve koşulları.²¹⁶

4.4.1.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

25. maddede tamamlanma yüzdesi yöntemi kavramı açıklanmaktadır. Bu yöntem sayesinde, ilgili dönemdeki sözleşmenin içeriğindeki işin aşaması ve işin mevcut durumu ve ilerleme hakkında bilgi sağlanabilmektedir. Buna göre; "Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır."²¹⁷

26. madde ise şöyle devam etmektedir;

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerinin aşacağı öngörülen kısmı 36ıncı paragraf doğrultusunda derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

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

"Bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve "yapılmakta olan işler" olarak sınıflandırılır".²¹⁸

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

- a) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;
- b) Yapılan işe ilişkin incelemeler veya

²¹⁶ TMS 11, a.g.s., s.437

²¹⁷ a.g.s., s.436

²¹⁸ a.g.s., s.436

c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.²¹⁹

Tablo 4. 1 30.maddeye göre Yüksel'in örnekleme²²⁰

	Bodrumlu Yapılarda	Bodrumsuz Yapılarda
Temel ve bodrum katı inşaatı, yapılan bodrum ve temel kazılarının yapılması, belediye ve kontrol tarafından gösterilecek depo veya yerlerine taşınıp tesviye veya sıkıştırılması, temel inşaatının yapılması, zemin kat döşemesi üst seviyesine kadar temel bölme duvarları ile zemin kat blokaj ve döşemesi dahil olarak blokaj ve döşemelerin yapılması	%15	%10
Yapılarda zemin kat döşemesi üst tarafında iskelet inşaatının yapımı, beden ve bölme duvar, lento ve hatıllar ve tavanlar, beton içinde kalacak tesisat boruları (kaba inşaat), Çatı, çatı tecridi ve örtüsü ile çinko işleri, yağmur oluk ve boruları	%25	%30
Sağlık tesisatı (havagazı dahil)	%5	%5
Atık su tesisatı	%3	%3
Temiz su tesisatı	%3	%3
Elektrik tesisatı ve armatürleri, radyo, TV, uydu antenleri	%4	%4
Kalorifer tesisatı boruları, kolon muslukları (tecrit dahil)	%2	%2
Kapı,pencere doğramaları ile denizlik ve iç parapetler	%10	%10
İç sıvalar	%4	%4
Dış sıvalar	%4	%4
Döşeme ve duvar kaplamaları, korkuluklar, parmaklıklar	%8	%8
Dolaplar, raflar, camlı bölmeler	%2	%2
Cam takılması işlemleri	%2	%2
Radyatörlerin takılması (aksesuar dahil)	%4	%4
Kalorifer kazanı, tulumba, vana, kolektör ve taşıma deposu	%4	%4
Boya, badana ve cila işleri	%5	%5
Toplam	%100	%100

31. maddede ise, tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe dek katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak tayin edildiği durumda oluşacak sözleşme maliyetleri gündeme getirilir. Buna göre hesaplama gününe dek katlanılan maliyetlerden sadece yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilmektedir. Dahil edilmeyecek sözleşme maliyetleri ise şöyle sıralanmaktadır;²²¹

(a) Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim

²¹⁹ TMS 11, a.g.s., s.437

²²⁰ Orhan Yüksel, "Yapı İşlerinde İhale Düzenimiz", İzmir, 2002, Ege Üniversitesi Basımevi, s.574

²²¹ a.g.s., s.438

edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri ve

(b) Yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler.

4.4.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Bir Şekilde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme

TMS 11, 32. maddeye göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri döndürülebilmesi ihtimal dahilinde olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri ortaya çıktıkları dönemin gideri olarak finansal tablolara aktarılır.

Nitekim bu durum fiili olarak da sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi olanak dahilinde ise sözleşme geliri katlanılmış maliyetlerden geri kazanılması muhtemel olan kısım üzerinden kaydedilir. Bu durumda ise sözleşme sonucu güvenilir normlarda tahmin edilemediğinden kâr tahakkuk ettirilmez.

Sözleşme maliyetlerinin 33. maddeye göre toplam sözleşme gelirini aştığı durumlarda, geliri aşması beklenen kısım 36 ncı paragraf uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara aktarılır.²²²

TMS 11' in 34. maddesi ise müşteriden geri kazanılabilirlik olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hakkındadır. Bunlar hemen gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Böyle durumlarda kullanılacak olan örnek sözleşmeler şu şekildedir;²²³

a) Geçerliliği konusunda ciddi kuşku bulduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar;

b) Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,

c) İstimlâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar;

d) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar veya

e) Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülükleri yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.

35. madde ise sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesiyle ilgili engellerin ve belirsizliklerin ortadan kalkmasına ilişkin. Böyle durumlarda inşaat

²²² TMS 11, a.g.s., s.438

²²³ a.g.s., s.438

sözleşmesine yönelik gelir ve giderler yeniden tamamlanma aşaması esas alınarak muhasebeleştirilir.²²⁴

4.5. BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 11, 36. maddeye göre, toplam sözleşme maliyetleri toplam sözleşme gelirini aşma konusunda eğilim gösteriyorsa, beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara aktarılır. Bir yüklenici firmanın taahhüt ettiği işi grev nedeniyle geç tamamlaması ve bu yüzden de ceza ödemek durumunda kalması bu duruma bir örnek niteliğindedir.²²⁵

37. madde ise zarar tutarının belirlenmesine ilişkindir. Bu belirleme işlemi sözleşme konusu işe başlanma ya da başlanmama durumu, işin tamamlanma oranı ya da birleştirilmiş sözleşmeler olarak kategorize edilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı üzerinden değerlendirilmez.²²⁶

4.6. SÖZLEŞME REALİZASYON TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

TMS 11, 38. maddede tahminlerdeki olası değişiklikler üzerinde kriter geliştirilmektedir;

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir" (bakınız: "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı). Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.²²⁷

²²⁴ TMS 11, a.g.s., s.438

²²⁵ Ayşe N. Yereli, Nilgün Kayalı, Lale Demirlioğlu, "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi", 2011, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E Dergisi, cilt 13, sayı 3, ss.113-135, s.125, 2

²²⁶ Erşen, a.g.t., s.75

²²⁷ a.g.s., s.439

4.7. KAMU İLE PAYLAŞILACAK KONULAR

Bir yüklenici işletmenin belirlenmiş konuları finansal tablolarda açıklaması TMS 11' in 39. ve 42. maddeleri arasında öngörülmektedir. Bununla birlikte bu açıklama Genel Muhasebe İlkeleri' nden biri olan "Tam Açıklama Kavramı" nın da getirdiği bir zorunluluktur.²²⁸

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

(a) Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı;

(b) Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler ve

(c) Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.²²⁹

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

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

(b) Alınana avansların tutarı ve

(c) Hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları.²³⁰

41. madde ise şöyle demektedir;

Hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hak ediş tutarlarıdır. Hak edişler müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.²³¹

42. maddede ise bir işletmenin sözleşmeye konu işle ilgili; a) müşterilerden olan brüt alacak varlık ve b) müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermesi gerektiğini belirtmektedir.

TMS 43 ve 44. maddeler yüklenici ile işveren arasındaki borç-alacak ilişkisini düzenlemektedir. Buna göre bu ilişkinin brüt alacak tutarı devam eden sözleşmeler için katlanılan maliyet ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kâr toplamından, sonuç hesaplarına

²²⁸ TMS 11, a.g.s., s.440

²²⁹ Yereli, Kayalı, Demirlioğlu, a.g.m, s.125

²³⁰ a.g.s., s.440

²³¹ a.g.s., s.440

yansıtılmış zarar ve hak edişler toplamının çıkartılması sonucu ortaya çıkan pozitif fark olarak tanımlanmaktadır. Brüt yükümlülük tutarı ise devam eden sözleşmeler için katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, hak edişler tutarı ile sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar tutarının düşülmesi sonucu ortaya çıkan negatif fark olarak değerlendirilmektedir.²³²

Alagöz bu hesaplamayı şu şekilde formüle etmektedir;²³³

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

Son olarak 45. maddede ise; "Bir işletme varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar denmektedir. Bu bağlamda Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklandığı eklenmektedir.²³⁴

²³² Erşen, a.g.t., s.76

²³³ Alagöz, a.g.m., s.13

²³⁴ TMS 11, a.g.s., s.440

5. İNŞAAT ONARIM VE TAAHHÜT İŞLERİNİN TMS 11 VE VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI UYGULAMA ÖRNEĞİ

5.1. UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın bu kısmında uygulamaya yönelik amaç, kapsam, sınırlılıklar ve yöntem ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

5.1.1. Uygulamanın Amacı

Uygulamanın amacı, yılları kapsayan inşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyet gösteren işletmelerin, eski Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu' nu baz alarak hazırlamakta oldukları mali raporlarının TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre hazırlanması durumunda oluşacak farklılıkları projektif bir şekilde ortaya koymaktır. Bu bağlamda İMKB' de işlem gören inşaat işletmelerinden iki işletme seçilmiş ve onların 2008 yılı mali tablolarını, inşaat sözleşmesi standardı öncesi ve standart sonrası mukayeseli olarak sunulmuştur.

5.1.2. Uygulamanın Kapsamı

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile Türkiye' de uygulanmaya başlayan "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi" mevcut Sermaye Piyasası Kurulu' na kayıtlı İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)' nda işlem gören ve faaliyet konuları içerisinde inşaat taahhütleri işleri olan işletmeler tarafından kullanılmaktadır.

SPK Tarafından 15.11.2003 tarihinde ve 25290 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Seri XI: NO:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" (Seri: XI, No:25)' in 24. kısmında "İnşaat Sözleşmeleri" yer bulmaktadır. İlgili tebliğde yer verilen muhasebe standartları 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan itibaren geçerli olacak şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Sonrasında ise SPK tarafından 09.04.2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" (Seri: XI, No:29)' nin 5. maddesinde;

işletmelerin AB' nin kabul ettiği şekliyle Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını uygulayacağını ve mali/finansal tabloların UMS/UFRS' lere göre hazırlanacağını ve bu doğrultuda TMSK' nin yayımladığı TMS/TFRS' lerin esas alınacağı belirtilmiştir. 01.01.2008 tarihinden itibaren İMKB' de işlem gören şirketler finansal raporlamalarını TMS/TFRS' lere göre gerçekleştirmeye başlamışlardır.

TMS 11, 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan SPK XI No:29' nun esas alındığı, IAS 11 Construction Contracts standardının çevirisidir. Bu nedenle örnek seçim İMKB' de işlem gören ve yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetlerinde bulunan işletmeler arasından gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda bahsi geçecek olan işletmeler bilanço, gelir tablosu ve dipnotlarını, cari dönem ve bir önceki dönem ile mukayeseli bir şekilde sunmaktadırlar. Bu işletmelerin mali tabloları ve dipnotları incelendiği zaman,

- 2008 yılı bilanço ve gelir tablolarında, GVK' nin ilgili maddeleri doğrultusunda, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin gelir ve maliyetlerinin "Tamamlanmış Sözleşme Yönetimi" ne göre faaliyet sonuçlarına yansıtılmış,

- 2009 yılı bilanço ve gelir tablolarında ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin gelir ve maliyetleri; cari dönemde "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi" ne göre kayda alınarak faaliyet sonuçlarına yansıtılmış, önceki dönem mali tablo verileri ise "Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi" ile hazırlanan 2008 yılı mali tablolarının "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi" ne göre yeniden düzenlenmesi ile oluşturulmuştur.

Bu bağlamda standart öncesi ve sonrası olarak kategorize edilmiş mali tablolarda, işletmelerin bağımsız denetimden geçerek yayınlanmış mali tablolarından 2008 yılı "cari dönem verileri"; "Standart Öncesi Mali Tablolar" başlığı ile, 2009 yılı "önceki dönem" (2008 yılı) verileri ise "Standarta Göre Yeniden Düzenlenmiş Mali Tablolar" başlığı altında ele alınmıştır.

5.1.3. Uygulamada Yer Alan İşletmelerin Seçimi ve İşletme Hakkında Bilgiler

Uygulamada örnek olarak İMKB' de işlem gören iki inşaat işletmesi seçilmiş ve bunların 2008 ve 2009 mali tabloları incelenerek yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri tespit edilmiştir. Son dönemde egemen olan işletme yapılarından biri de Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarıdır. İlk kez 1995' te SPK tarafından gerçekleştirilen yasal düzenlemeler ile GYO' lar uygulanma zemini bulmuşlar ve İMKB' de işlem görmeye başlamışlardır. Buna göre, "Sinpaş GYO" ve "Doğuş GYO" yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yaptıkları tespit edilen iki işletmedir.

5.1.3.1.Sinpaş GYO A.Ş.

1974 yılından itibaren Gayrimenkul sektöründe yer alan Sinpaş Grubu, 2006' dan itibaren yeniden yapılanmış ve konut projelerinin geliştirilmesini faaliyetlerini Sinpaş GYO çatısı altında üstlenmiştir. Bu bağlamda Sinpaş GYO, SPK ilkelerince kurulmuş halka açık bir yatırım ortaklığıdır. %49' u halka açık olan işletmenin hisselerinin %37' si piyasada fiilen dolaşmaktadır. İşletmenin İMKB' deki piyasa değeri 594 milyon TL' dir. 30.09.2011 tarihi itibarı ile işletmenin aktif büyüklüğü 1,85 milyar TL' dir.

İşletmenin faaliyet gösterdiği alanlar şunlardır;

- Türkiye' de yaygın bir inşaat faaliyet yelpazesinde hizmet (Rezidans, Toplu Konut Projeleri): Lagün, Bursa Modern, Bosphorus City, Aqua City, İstanbul Sarayları, ITOWER, Egeboyu, Ankara İncek Life, Time Residence Bomonti, The First Ankara.

5.1.3.2.Doğuş GYO A.Ş.

İşletme ilk olarak 25 Temmuz 1997 tarihinde 5 milyon TL Kayıtlı sermayesi ve 250.000 TL ödenmiş sermayesi ile Osmanlı GYO unvanıyla Borsadaki üçüncü GYO şirketi olarak işlem görmeye başlamış ve İMKB 100 endeksine dahil edilmiştir. 2011 yılının sonunda ikisi de Doğuş Grubuna ait olan Osmanlı ve Garanti Bankalarının birleşmeleri sonucu %51 sermaye payı Garanti Bankası' na geçen şirket, bu bankanın bir iştiraki hâline gelmiştir. 2005 yılı sonu itibarı ile kayıtlı sermayesi 500 milyon TL olan şirketin, ödenmiş sermayesi 93,78 milyon TL' dir.

Şirketin işletme yapısı Garanti Bankası' nın hisselerinin %50' sini GE Real Estate Europe ve %50' sini Doğuş Holding A.Ş' ye satması ile dörtlü bir yapıya bürünmüştür. Ticaret unvanı Doğuş-GE GYO A.Ş olarak tescil edilen bu yeni oluşumda ortaklık yapısı;

%25,5 Doğuş Holding A.Ş.

%25,5 GE Real Estate Europe

%49 Halka Açık şeklinde gelişmiştir. 2010 tarihinde Doğuş Holding A.Ş' nin General Electric Capital Corporation arasında imzalanan hisse alım sözleşmesi ile işletmenin adı Doğuş GYO A.Ş olarak tescil edilmiş ve ortaklık yapısı %51 Doğuş Holding A.Ş. ve %49 halka açık şeklinde değişmiştir. Bugün şirket İMKB' de "DGGYO" kodu ile işlem görmektedir.

İşletmenin faaliyet gösterdiği alanlar şunlardır;

- Otomotiv showroom, servis alanları, medya ofisleri, gıda market, spor kulübü ve foodcourt işletmelerini içeren Doğu center,
- Ümraniye Dudullu'da EVIDEA Residence projesi.

5.1.4. Uygulamanın Sınırlılıkları

Uygulama iki işletmenin 31.12.2008 ve 31.12.2009 tarihleri itibarı ile İMKB' de yayımlanmış olan mali tabloları ve bunlara ait dipnotlar ile sınırlandırılmıştır. Özellikle çalışma bağlamında yıllara yaygın inşaat maliyet ve hak edişleri ile TMS 11 İnşaat Sözleşmelerinin ilgilendiren bölümler birincil öneme haiz olarak dikkate alınmıştır. Bu bağlamda Sinpaş GYO' nun inşaat işleri ile ilgili projelerinde proje bazında sözleşme çeşitlerinin belirtilmemesi ve fiyat ayarları yapılmış olsa dahi bilgi verilmemesi sözleşme gelirinin tespitinde aksaklık yaratmaktadır. Bununla birlikte Doğu GYO' da ise yine inşaat işleri ile ilgili sözleşme çeşitlerinin belirtilmemesi ve sözleşme ilgili ek ödeme ya da teşvik ödemesine yönelik bilgi olmaması sözleşme gelirlerine yönelik tespit imkanını sınırlandırmaktadır.

5.2. TMS 11 ÖNCESİ MALİ TABLOLAR

Bu bölümde örnek inşaat işletmelerinin, 31.12.2008 tarihli bilanço ve gelir tabloları ile bilanço dipnotlarının yıllara yaygın inşaat maliyet ve hak edişlerine ilişkin kısımlara atıfta bulunulmuştur.

5.2.1. Sinpaş GYO A.Ş.

5.2.1.1. Uygulanan Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Kayıtları

İşletme 31 Aralık 2008 tarihinde sona eren hesap dönemi ile ilgili konsolide mali tablolarını, SPK' nın ilgili tebliğlerini (Seri: XI, No:1-20 ve 21 sayılı tebliğleri) esas olarak hazır hale getirmiştir. Sinpaş GYO, Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun standardizasyonu gerekli kılmadan önceki dönemde çoğul yapıda ve Vergi Usul Kanunu' na uygun finansal tablo üretmektedir. Türk Lirası cinsinden ve TDHP' ye göre tutulan hesaplarda inşaat işleri "sözleşmenin tamamlanması" yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Bu bağlamda sözleşme ile ilgili katlanılmış ve katlanılacak olan maliyetler ve kesilen hak edişler sözleşme konusu inşaat işi tamamlanmaya dek konsolide gelir tablosu ile ilişkilendirilmeden konsolide bilançoda gösterilmektedir.

İlgili inşaat işinin geçici kabulünün alınışını takiben inşaat gelirleri ve giderleri konsolide gelir tablosuna aktarılmaktadır. Bu doğrultuda yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin tüm maliyetler "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" kategorisi altında, ilgili hak edişler ise "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri" kategorisi altında tamamlanma dönemlerine göre kısa ve uzun vadeli olarak kategorize edilmiştir.

5.2.1.2.Mali Tablolar

Sinpaş GYO A.Ş' nin 31 Aralık 2008 tarihi itibariyle Genel Kurula Sunulacak Ayrıntılı Bilançosu (TL):

Tablo 5. 1 Sinpaş GYO A.Ş. Bilanço (2008)

SİNPAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.			
BİLANÇO (TL) (XI-29 KONSOLİDE)	Dipnot Referansları	Bağımsız Denetim' den	
		Geçmiş	Geçmiş
		31.12.2008	31.12.2007
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar		1.054.409.885	982.043.759
Nakit ve Nakit Benzerleri	3	79.188.175	180.884.546
Finansal Yatırımlar	4	9.665.636	167.220.031
Ticari Alacaklar	6	8.193.258	4.216.308
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar		0	0
Diğer Alacaklar	7	32.750.681	6.459.739
-İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar		31.186.704	6.158.487
-Diğer Alacaklar		1.563.977	301.252
Stoklar	8	789.815.282	581.042.241
Canlı Varlıklar		0	0
Diğer Dönen Varlıklar	14	134.796.853	42.220.894
(Ara Toplam)		1.054.409.885	982.043.759
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar		0	0
Duran Varlıklar		80.180.067	7.003.015
Ticari Alacaklar	6	5.423.995	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar		0	0
Diğer Alacaklar		0	0

Finansal Yatırımlar	4	65.161.830	0
Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	9	0	983.864
Canlı Varlıklar		0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		0	0
Maddi Duran Varlıklar	10	9.314.287	5.491.765
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	11	163.929	72.806
Şerefiye		0	0
Ertelenmiş Vergi Varlığı		0	0
Diğer Duran Varlıklar	14	116.026	454.580
TOPLAM VARLIKLAR		1.134.589.952	989.046.774
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		159.942.317	77.243.361
Finansal Borçlar	5	2.613.219	959.317
Diğer Finansal Yükümlülükler		0	0
Ticari Borçlar	6	5.671.727	2.913.517
Alınan Avanslar	15	147.839.932	72.408.786
Diğer Borçlar	7	3.391.200	716.391
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	13	426.239	245.350
Finans Sektörü Faal.den Borçlar		0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları		0	0
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü		0	0
Borç Karşılıkları		0	0
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler		0	0
(Ara toplam)		0	0
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler		0	0
Uzun Vadeli Yükümlülükler		74.247.191	31.022.021
Finansal Borçlar	5	2.759.284	4.648.702
Diğer Finansal Yükümlülükler		0	0
Ticari Borçlar	6	188.678	0
Alınan Avanslar	15	71.222.120	26.320.317
Diğer Borçlar		0	0
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	13	77.109	53.002
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar		0	0

Devlet Teşvik ve Yardımları		0	0
Borç Karşılıkları		0	0
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar (veya Kıdem Tazminatı Karşılığı)		0	0
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		0	0
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler		0	0
ÖZKAYNAKLAR		900.400.444	880.781.392
Ana Ortaklığa Ait Öz kaynaklar		900.400.444	880.781.392
Ödenmiş Sermaye	16	136.974.510	136.974.510
Sermaye Rezervleri	16	300.388.864	300.388.864
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)		0	0
Hisse Senedi İhraç Primleri	16	424.919.923	424.919.923
Değer Artış Fonları		0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları		0	0
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	16	1.339.612	0
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	16	17.158.483	(46.231)
Net Dönem Karı/Zararı		19.619.052	18.544.326
Azınlık Payları		0	0
TOPLAM KAYNAKLAR		1.134.589.952	989.046.774

Sinpaş GYO A.Ş' nin 31 Aralık 2008 tarihi itibariyle Genel Kurula Sunulacak Ayrıntılı Gelir Tablosu (TL):

Tablo 5. 2 Sinpaş GYO A.Ş. Gelir Tablosu (2008)

SİNPAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.		Bağımsız Denetim' den	
GELİR TABLOSU (TL)		Geçmiş	Geçmiş
(XI-29 KONSOLİDE)			
	Dipnot Referansı	31.12.2008	31.12.2007
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER			
Satış Gelirleri	17	72.353.511	0
Satışların Maliyeti (-)	17	(52.142.340)	(9.729.005)
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)		20.211.171	(9.729.005)
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler		0	0
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)		0	0

Finans Sektörü Faaliyetlerinden brüt kar (zarar)		0	0
BRÜT KAR/ZARAR		20.211.171	(9.729.005)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	18	(17.394.393)	(11.249.634)
Genel Yönetim Giderleri (-)	18	(9.437.219)	(5.340.228)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		0	0
Diğer Faaliyet Gelirleri	20	324.198	541.458
Diğer Faaliyet Giderleri (-)		0	0
FAALİYET KARI/ZARARI		(6.296.243)	(25.777.409)
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/Zararlarındaki Paylar	9	(6.145.820)	734.864
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Gelirler	21	57.012.852	47.993.317
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Giderler (-)	22	(24.951.737)	(4.406.446)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI		19.619.052	18.544.326
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri		0	0
- Dönem Vergi Gelir/Gideri		0	0
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri		0	0
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI		0	0
DURDURULAN FAALİYETLER		0	0
Durdurulan Faaliyetler Vergi Sonrası Dönem Karı/Zararı		0	0
DÖNEM KARI/ZARARI		19.619.052	18.544.326
Dönem Kar/Zararının Dağılımı		0	0
Azınlık Payları		0	0
Ana Ortaklık Payları		0	0
Hisse Başına Kazanç	24	0,143	0,164
Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç		0	0
Sürdürülen Faaliyetlerden Hisse Başına Kazanç		0	0
Sürdürülen Faaliyetlerden Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç		0	0

5.2.1.3.2008 Yılı İnşaat Faaliyetleri

31 Aralık 2008 itibarı ile, şirketin inşaat işleri bazında, inşaat işinin toplam bedeli, tamamlanma yüzdesi, katlanılan maliyet, hak ediş tutarı, işverenden olan alacağı, alınan avans tutarları şu şekildedir;

Kısa vadeli alınan avanslar	31 Aralık 2008	31 Aralık 2007
İnşaatı devam eden konut projelerine ilişkin alınan avanslar (*)	147.839.932	72.408.786
	147.839.932	72.408.786
Uzun vadeli alınan avanslar		
İnşaatı devam eden konut projelerine ilişkin alınan avanslar (*)	71.222.120	26.320.317
	71.222.120	26.320.317

(*) İnşaatı devam eden konut projelerine ilişkin alınan avanslar, belirlenen vadeler çerçevesinde senede bağlanmış konut bedellerinin bilanço tarihi itibarıyla tahsil edilmiş tutarlarından oluşmaktadır. Alınan avanslar, müşteri talep etse bile sözleşmede belirtilen konut teslim vadesinden önce müşteriye geri ödenmeyeceği için beklenen konut teslim tarihleri göz önünde bulundurularak uzun vadeli ve kısa vadeli olarak sınıflandırılmıştır.

İnşaatı devam eden konut projelerinden alınan uzun vadeli avanslar, evlerin teslim tarihlerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

	<u>31 Aralık 2008</u>	<u>31 Aralık 2007</u>
2009	-	26.320.317
2010	69.826.920	-
2011	1.395.200	-
	71.222.120	26.320.317

5.2.1.4. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplamalar

Bu bölümde Sinpaş GYO AŞ' nin 2008 yılında süren inşaat faaliyetlerine yönelik bir önceki bölümde sözleşme bedeli, tamamlanma yüzdesi, maliyet ve hak ediş tutarları verilen projelerden uygulamalar ışığında Lagün, Boshporus City ve Bursa Modern projeleri ele alınmıştır. Buna göre;

	31 Aralık 2008	31 Aralık 2007
Arsalar (*)	503.266.832	480.774.631
Geliştirilmekte olan ve inşaatı devam eden konut inşaat projeleri	211.362.820	109.996.615
Tamamlanan konutlar	75.185.630	-
Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)	-	(9.729.005)
	<u>789.815.282</u>	<u>581.042.241</u>

(*) Arsalar içerisinde bilanço tarihi itibariyle henüz inşaatına başlanmamış arsalar ve inşaatı devam eden konut inşaat projeleri' nin arsaları bulunmaktadır. Şirket' in finansal kiralama aracılığıyla elde ettiği arsaların 31 Aralık 2008 tarihi itibariyle defter değeri 6.305.464 TL' dir (2007: 5.697.975 TL).

5.2.2. Doğuş GYO A.Ş.

5.2.2.1. Uygulanan Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Kayıtları

Şirket ve Ortak Girişim, muhasebe kayıtlarını Maliye Bakanlığı' nca yayımlanmış Tek Düzen Hesap Planı, Türk Ticaret Kanunu ve Türk Vergi Kanunları' na ("yasal kayıtlar") uygun olarak tutmakta ve yasal finansal tablolarını da buna uygun olarak Yeni Türk Lirası ("YTL") bazında hazırlamaktadır. İlişikteki konsolide finansal tablolar, Şirket ve Ortak Girişim' in (bundan sonra bu şirketler "Grup" olarak anılacaktır) yasal kayıtlarına dayanarak yapılan sınıflama ve düzeltmeler ile finansal tabloların gerçeği yansıtması ilkesi doğrultusunda Sermaye Piyasası Kurulu ("SPK") tarafından yayımlanan muhasebe ve raporlama ilkelerine uygun olarak hazırlanmıştır. Grup finansal tablolarını 31 Aralık 2007 tarihine kadar SPK'nın Seri: XI, No: 25, "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği" ne (Tebliğ XI-25) göre hazırlamıştır. Şirket, 31 Aralık 2008 tarihi itibariyle Şirket, konsolide finansal tablolarını 9 Nisan 2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren SPK' nın Seri: XI, No: 29, "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" ne (Tebliğ XI-29) göre hazırlamıştır. Türk Lirası cinsinden ve TDHP' ye göre tutulan hesaplarda inşaat işleri "sözleşmenin tamamlanması" yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Bu bağlamda sözleşme ile ilgili katlanılmış ve katlanılacak olan maliyetler ve kesilen hak edişler

sözleşme konusu inşaat işi tamamlanıncaya dek konsolide gelir tablosu ile ilişkilendirilmeden konsolide bilançoda gösterilmektedir. İlgili inşaat işinin geçici kabulünün alınışını takiben inşaat gelirleri ve giderleri konsolide gelir tablosuna aktarılmaktadır. Bu doğrultuda yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin tüm maliyetler "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" kategorisi altında, ilgili hak edişler ise "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri" kategorisi altında tamamlanma dönemlerine göre kısa ve uzun vadeli olarak kategorize edilmiştir.

5.2.2.2. Mali Tablolar

Doğuş GYO A.Ş' nin 31 Aralık 2008 tarihi itibarıyla Genel Kurula Sunulacak Ayrıntılı Bilançosu (YTL):

Tablo 5. 3 Doğuş GYO A.Ş. Bilanço (2008)

DOĞUŞ GE GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.			
Doğuş-GE Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı AŞ ve Ortak Girişimleri			
31 Aralık 2008 Tarihi İtibarıyla Konsolide Bilanço (Para birimi: Yeni Türk Lirası)			
BİLANÇO (YTL)		Bağımsız Denetim' den	
(XI-29 KONSOLİDE)		Geçmiş	Geçmiş
	Dipnot Referansları	31.12.2008	31.12.2007
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar		10.778.401	12.365.857
Nakit ve Nakit Benzerleri	3	1.917.577	374.611
Ticari Alacaklar	5	496.719	1.050.502
-Diğer Ticari Alacaklar		451.188	1.050.502
-İlişkili Taraflardan Alacaklar		45.531	-
Diğer Alacaklar	6	495.694	801.321
-Diğer Alacaklar		32.604	10.586
-İlişkili Taraflardan Alacaklar	25	463.090	790.735
Stoklar	7	-	3.336.571
Diğer Dönen Varlıklar	14	7.868.411	6.802.852

Duran Varlıklar		191.072.263	154.296.705
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	8	186.976.197	147.963.693
Maddi Duran Varlıklar	9	228.507	704.517
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	10	22.495	41.986
Diğer Duran Varlıklar	14	3.845.064	5.586.509
TOPLAM VARLIKLAR		201.850.664	166.662.562
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		39.247.988	32.785.528
Finansal Borçlar	4	37.544.492	30.851.655
Ticari Borçlar	5	1.121.656	1.576.144
-Diğer Ticari Borçlar		1.000.042	1.481.882
-İlişkili Taraflara Borçlar	25	121.614	94.262
Diğer Borçlar	6	163.239	134.499
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	11	23.975	84.886
Borç karşılıkları	13	214.079	-
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	14	180.547	138.344
Uzun Vadeli Yükümlülükler		256.312	599.771
Finansal Borçlar	4	256.234	571.853
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	11	78	27.918
ÖZKAYNAKLAR	16	162.346.364	133.277.263
Ödenmiş Sermaye		93.780.000	93.780.000
Yabancı Para Çevrim Farkları		-	(14.726)
Kardan Ayrılmış Kısıtlanmış Yedekler		245.372	245.372
Geçmiş Yıllar Karları		39.266.617	20.134.702
Net Dönem Karı		29.054.375	19.131.915
TOPLAM KAYNAKLAR		201.850.664	166.662.562

Doğuş GYO A.Ş'nin 31 Aralık 2008 tarihi itibariyle Genel Kurula Sunulacak Ayrıntılı Gelir Tablosu (YTL):

Tablo 5. 4 Doğuş GYO A.Ş. Gelir Tablosu (2008)

DOĞUŞ GE GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.			
Doğuş-GE Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ve Ortak Girişimleri			
31 Aralık 2008 Tarihinde Sona Eren Yıla Ait Konsolide Gelir Tablosu			
(Para birimi: Yeni Türk Lirası)			
GELİR TABLOSU (YTL)		Bağımsız Denetim' den	
		Geçmiş	Geçmiş
(XI-29 KONSOLİDE)		31.12.2008	31.12.2007
	Dipnot Referansı		
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER			
Satış Gelirleri	17	8.717.416	42.170.858
Satışların Maliyeti	17	(1.879.672)	(28.915.658)
BRÜT KAR		6.837.744	13.255.200
Pazarlama ve Satış Giderleri	18	(289.050)	(588.179)
Genel Yönetim Giderleri	18	(5.679.324)	(5.569.835)
Diğer Faaliyet Gelirleri	19	36.697.498	10.443.512
Diğer Faaliyet Giderleri	19	(2.096.938)	(456.521)
FAALİYET KARI		35.469.930	17.084.177
Finansal Gelirler	20	2.699.947	4.735.801
Finansal Giderler	21	(13.687.196)	(2.661.319)
VERGİ ÖNCESİ KAR		24.482.681	19.158.659
Vergi gideri	23	-	-
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER NET DÖNEM KARI		24.482.681	19.158.659
DURDURULAN FAALİYETLER			
Durdurulan faaliyetler vergi sonrası dönem karı / (zararı)	22	4.571.694	(26.744)
NET DÖNEM KARI		29.054.375	19.131.915
Hisse başına kazanç (YTL)	24	0,0003098	0,0002040

5.2.2.3. 2008 Yılı İnşaat Faaliyetleri

31 Aralık 2008 itibari ile, şirketin inşaat işleri bazında, inşaat işinin toplam bedeli, tamamlanma yüzdesi, katlanılan maliyet, hak ediş tutarı, işverenden olan alacağı, alınan avans tutarları şu şekildedir;

Tablo 5. 5 Doğuş GYO A.Ş. 2008 Yılı İnşaat Faaliyetleri

	<u>31 Aralık 2008</u>	<u>31 Aralık 2007</u>
Konut Projesi-Ortak Girişim (Evidea projesi)		
Arsa dahil proje maliyeti	-	47,611
	-	47,611
Konut Projesi-GKY		
Arsa maliyeti	-	3,288,960
Toplam	-	3,336,571

Konut projesi-Ortak Girişim: İstanbul Ümraniye’de 34,022 metrekare arsa üzerine Konut ve Sosyal ve Ticari Tesislerden oluşan projedir. Proje üç fazda gerçekleştirilmiştir ve 31 Aralık 2008 tarihi itibariyle I.fazdaki 196 daire, II.fazdaki 95 daire ve III.fazdaki 182 dairenin tamamı teslim edilmiştir.

Konut Projesi-GKY: Romanya Bükreş’teki 30,000 metrekarelik arsa üzerinde yapılması planlanan konut projesi iptal edilip, Şirket’in GKY’ de sahip olduğu hisselerin tamamı 3 Eylül 2008 tarihinde satılmıştır.

	<u>31 Aralık 2008</u>	<u>31 Aralık 2007</u>
Alınan depozito ve teminatlar	99,484	27,056
İş avansları	47,255	107,443
Diğer	16,500	-
Toplam	163,239	134,499

5.2.2.4. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplamalar

Bu bölümde Doğuş GYO AŞ' nin 2008 yılında süren inşaat faaliyetlerine yönelik bir önceki bölümde sözleşme bedeli, tamamlanma yüzdesi, maliyet ve hak ediş tutarları verilen projelerden uygulamalar ışığında Evidea, Doğuş Power Center ve Antalya 2000 Plaza projeleri ele alınmıştır. Buna göre;

	<u>31 Aralık 2008</u>	<u>31 Aralık 2007</u>
Arsalar	356.000.671	290.954.673
Geliştirilmekte olan ve inşaatı devam eden konut inşaat projeleri	168.281.803	82.971.456
Tamamlanan Konutlar	72.956	-
Stok Değer düşüklüğü karşılığı (-)	-	(6.456.008)
	597.238.474	380.382.137

5.3. TMS' YE GÖRE DÜZENLENEN MALİ TABLOLAR

Bu bölümde mezkur inşaat işletmelerinin, 31.12.2009 tarihli bilanço ve gelir tablolarının önceki dönem (31.12.2008) verileri ile bilanço dipnotlarının TMS 11' i ilgilendiren kısımları dikkate alınmaktadır.

5.3.1. Sinpaş GYO A.Ş.

5.3.1.1.Mali Tabloların Sunum Esasları ve Uygulanan Muhasebe İlkeleri

İşletme mali tablolarını SPK Seri XI-25 No' lu tebliğ' de IASC tarafından çıkartılmış olan muhasebe standartlarına göre revize etmektedir. Buna göre konsolide mali tablolar ve dipnotlar, SPK tarafından uygulanması zorunlu olan formatlara uygunlukla arz edilmektedir.

5.3.1.2.Mali Tablolar

Sinpaş GYO A.Ş, 31 Aralık 2009 tarihi itibariyle Konsolide Bilanço (YTL);

Tablo 5. 6. Sinpaş GYO A.Ş. Bilanço (2009)

SİNPAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.			
BİLANÇO (YTL)	Bağımsız Denetim'den		
		Geçmemiş	Geçmemiş
(XI-29 KONSOLİDE)	Dipnot	30.09.2009	31.12.2008
	Referansları		
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar		1.143.638.406	1.054.409.885

Nakit ve Nakit Benzerleri		56.098.798	79.188.175
Finansal Yatırımlar		11.127.350	9.665.636
Ticari Alacaklar		23.923.418	8.193.258
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar		0	0
Diğer Alacaklar		10.048.637	32.400.131
<i>-İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar</i>		<i>9.071.386</i>	<i>31.186.704</i>
<i>-Diğer Alacaklar</i>		<i>977.251</i>	<i>1.213.727</i>
Stoklar	4	819.358.464	785.900.788
Canlı Varlıklar		0	0
Diğer Dönen Varlıklar	4	223.081.739	139.061.597
(Ara Toplam)		0	0
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar		0	0
Duran Varlıklar		89.388.092	80.180.067
Ticari Alacaklar		16.214.290	5.423.995
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar		0	0
Diğer Alacaklar		0	0
Finansal Yatırımlar		65.161.830	65.161.830
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar		0	0
Canlı Varlıklar		0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		0	0
Maddi Duran Varlıklar	5	7.804.291	9.314.287
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	5	197.582	163.929
Şerefiye		0	0
Ertelenmiş Vergi Varlığı		0	0
Diğer Duran Varlıklar		10.099	116.026
TOPLAM VARLIKLAR		1.233.026.498	1.134.589.952
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		336.719.078	231.164.437
Finansal Borçlar		626.911	2.613.219
Diğer Finansal Yükümlülükler		0	0

Ticari Borçlar	29.835.123	5.671.727
Alınan Avanslar	298.326.412	219.062.052
Diğer Borçlar	7.271.091	3.391.200
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar (veya Kıdem Tazminatı Karşılığı)	659.541	426.239
Finans Sektörü Faal.den Borçlar	0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları	0	0
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	0	0
Borç Karşılıkları	0	0
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	0	0
(Ara toplam)	0	0
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler	0	0
Uzun Vadeli Yükümlülükler	2.990.199	3.025.071
Finansal Borçlar	2.705.968	2.759.284
Diğer Finansal Yükümlülükler	0	0
Ticari Borçlar	170.109	188.678
Diğer Borçlar	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları	0	0
Borç Karşılıkları	0	0
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar (veya Kıdem Tazminatı Karşılığı)	114.122	77.109
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	0	0
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	0	0
ÖZKAYNAKLAR	893.317.221	900.400.444
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	893.317.221	900.400.444
Ödenmiş Sermaye	150.000.000	136.974.510
Sermaye Rezervleri	300.388.864	300.388.864
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	0	0
Hisse Senedi İhraç Primleri	424.919.923	424.919.923

Değer Artış Fonları	0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları	0	0
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	3.935.637	1.339.612
Geçmiş Yıllar Karı	1.979.589	17.158.483
Net Dönem Karı	12.093.208	19.619.052
Azınlık Payları	0	0
TOPLAM KAYNAKLAR	1.233.026.498	1.134.589.952

Sinpaş GYO A.Ş, 31 Aralık 2009 tarihi itibariyle Gelir Tablosu (YTL);

Tablo 5.7. Sinpaş GYO A.Ş. Gelir Tablosu (2009)

SİNPAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.			
KAPSAMLI GELİR TABLOSU (YTL)			Bağımsız
			Denetim'den
(XI-29 KONSOLİDE)			
	Geçmemiş	Geçmemiş	
	Dipnot	01.01.2009-	01.01.2008-
	Referansı	30.09.2009	30.09.2008
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER			
Satış Gelirleri		148.970.551	35.504.486
Satışların Maliyeti (-)		(124.779.109)	(31.329.429)
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)		0	0
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler		0	0
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)		0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden brüt kar (zarar)		0	0
BRÜT KAR/ZARAR		24.191.442	4.175.057
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		(21.889.863)	(7.733.503)
Genel Yönetim Giderleri (-)		(9.470.032)	(7.035.283)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		0	0
Diğer Faaliyet Gelirleri		1.209.478	81.119
Diğer Faaliyet Giderleri (-)		0	0
FAALİYET KARI/ZARARI		(5.958.975)	(10.512.610)

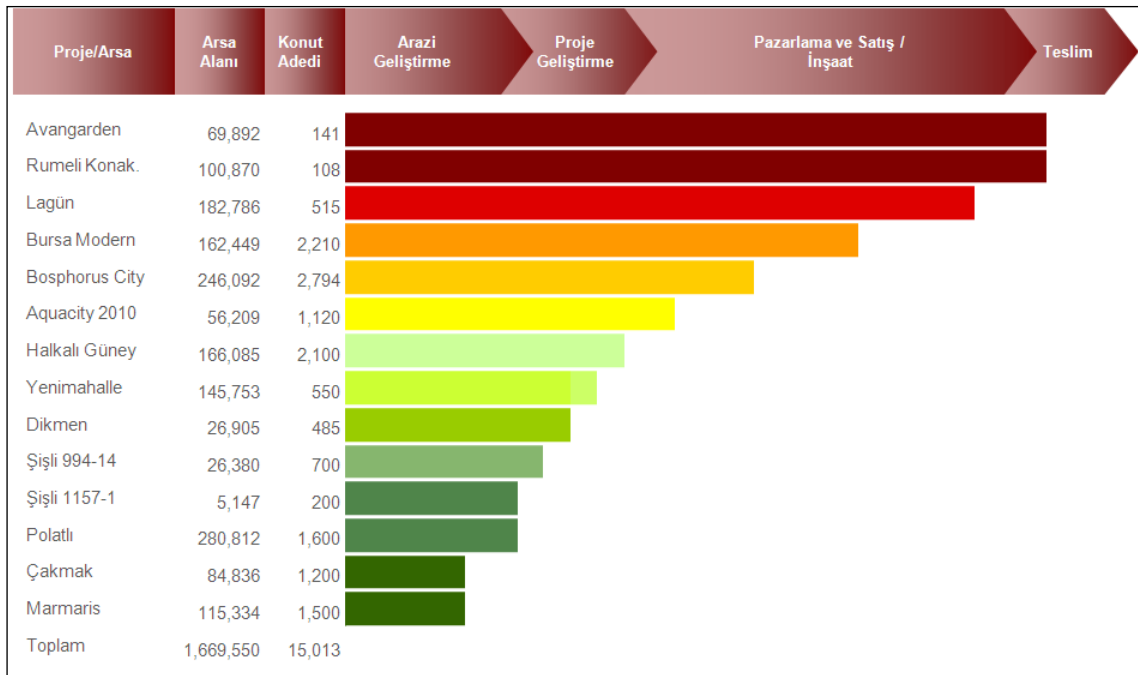
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/Zararlarındaki Paylar	(666.894)	(2.124.424)
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Gelirler	27.747.928	32.181.107
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Giderler (-)	(9.028.851)	(15.088.834)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI	12.093.208	4.438.239
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri	0	0
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	0	0
- Ertelemiş Vergi Gelir/Gideri	0	0
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI	12.093.208	4.438.239
DURDURULAN FAALİYETLER	0	0
Durdurulan Faaliyetler Vergi Sonrası Dönem Karı/Zararı	0	0
DÖNEM KARI/ZARARI	12.093.208	4.438.239
Diğer kapsamlı gelir:	0	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	0	0
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim	0	0
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim	0	0
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim	0	0
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar	0	0
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar	0	0
Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir/Giderleri	0	0
DiĞER KAPSAMLI GELİR (VERGİ SONRASI)	0	0
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	12.093.208	4.438.239
Dönem Karı/Zararının Dağılımı		
Azınlık Payları	0	0
Ana Ortaklık Payları	0	0
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı		
Azınlık Payları	0	0
Ana Ortaklık Payları	0	0

Hisse Başına Kazanç	0,088	0,030
Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç	0	0
Sürdürülen Faaliyetlerden Hisse Başına Kazanç	0	0
Sürdürülen Faaliyetlerden Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç	0	0

5.3.1.3.2009 Yılında Raporlanan 2008 Yılı İnşaat Faaliyetleri

Lagün Projesi' nde 2007 yılı Mart ayında başlamış 1. ve 2. etaplarda inşaatlar tamamlanmış ve teslimler başlamıştır. 3. ve 4. etaplarda ise ön satışlar ve inşaatlar sürmektedir. 3. etap 2009 yılı sonunda 4. etap ise 2010 yılı Hazirana ayı sonunda tamamlanması hedeflenmektedir. Bununla birlikte Bursa Modern projesinde 1. etapta inşaat büyük ölçüde tamamlanmış ve Ekim ayı itibari ile teslimler gerçekleştirilmeye başlanmıştır. 2. Etapta inşaatlar sürerken 2010 yılı sonunda tamamlanması beklenmektedir. Son olarak Bosphorus City projesi ise 246.092 m2 üzerinde toplam 2.794 ünite olarak tasarlanmış olup, 2.3. ve 4. etaplar satışa açılmıştır. Projenin inşaatına Ağustos 2008' de başlanmış ve ilk etap 2010 Haziran, 2-3 ve 4. etaplar ise 2010 sonunda tamamlanacaktır. 5. etap ise Nisan 2009' da başlanan ve 2011 sonunda bitirilmesi beklenen etaptır.

Şekil 5.1.Sinpaş GYO A.Ş. İnşaat Tamamlanma Düzeyleri



TABLO 5.8 Bina İnşaat Maliyeti Değişim Oranları

Bina İnşaatı Maliyeti Değişim Oranları			
	Toplam	İşçilik	Malzeme
Bir Önceki Döneme Göre Değişim Oranı	0,55	0,46	0,58
Bir Önceki Yılın Aynı Dönemine Göre Değişim Oranı	-3,37	1,09	-4,68

	30 Eylül 2009	31 Aralık 2008
Arsalar (*)	496.594.496	499.352.338
Geliştirilmekte olan ve inşaatı devam eden konut inşaat projeleri	298.938.170	211.362.820
Tamamlanan konutlar	23.825.798	75.185.630
	819.358.464	785.900.788

(*) Arsalar içerisinde bilanço tarihi itibarıyla henüz inşaatına başlanmamış arsalar ve inşaatı devam eden konut projelerinin arsaları bulunmaktadır. Şirket'in finansal kiralama aracılığıyla elde ettiği arsaların 30 Eylül 2009 tarihi itibarıyla defter değeri 7.848.534'dir (31 Aralık 2008: 6.305.464).

5.3.2. Doğuş GYO A.Ş.

5.3.2.1.Mali Tabloların Sunum Esasları ve Uygulanan Muhasebe İlkeleri

İşletme mali tablolarını SPK Seri XI-25 No' lu tebliğ' de IASC tarafından çıkartılmış olan muhasebe standartlarına göre revize etmektedir. Buna göre konsolide mali tablolar ve dipnotlar, SPK tarafından uygulanması zorunlu olan formatlara uygunlukla arz edilmektedir.

5.3.2.2.Mali Tablolar

Doğuş GYO A.Ş, 31 Aralık 2009 tarihi itibarıyla Konsolide Bilanço (TL);

TABLO 5.9 Doğuş GYO A.Ş. Bilanço (2009)

DOĞUŞ-GE ORTAKLIĞI A.Ş.	GAYRİMENKUL YATIRIM	DGGYO	
BİLANÇO (TL)		Bağımsız Denetim'den	
(XI-29 KONSOLİDE)		Geçmiş	Geçmiş
	Dipnot Referansları	30.09.2009	31.12.2008

VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar		18.834.586	10.315.311
Nakit ve Nakit Benzerleri	3	14.301.871	1.917.577
Finansal Yatırımlar		0	0
Ticari Alacaklar	5	487.354	496.719
<i>-Diğer Ticari Alacaklar</i>		<i>487.354</i>	<i>451.188</i>
<i>-İlişkili Taraflardan Alacaklar</i>	<i>24</i>	<i>0</i>	<i>45.531</i>
Diğer Alacaklar	6	79.205	32.604
Stoklar		0	0
Diğer Dönen Varlıklar	13	3.966.156	7.868.411
Duran Varlıklar		158.742.469	191.535.353
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	7	158.084.994	186.976.197
Maddi Duran Varlıklar	8	179.624	228.507
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	9	11.528	22.495
Diğer Duran Varlıklar	13	3.233	3.845.064
Diğer Alacaklar	6	463.090	463.090
<i>-İlişkili Taraflardan Alacaklar</i>	<i>24</i>	<i>463.090</i>	<i>463.090</i>
TOPLAM VARLIKLAR		177.577.055	201.850.664
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		11.469.261	39.247.988
Finansal Borçlar	4	10.095.503	37.544.492
Diğer Finansal Yükümlülükler		0	0
Ticari Borçlar	5	1.050.514	1.121.656
<i>-Diğer Ticari Borçlar</i>		<i>880.608</i>	<i>1.000.042</i>
<i>-İlişkili Taraflara Borçlar</i>	<i>24</i>	<i>169.906</i>	<i>121.614</i>
Diğer Borçlar	6	48.152	163.239
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	10	30.454	23.975
Borç Karşılıkları	12	200.000	214.079
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	13	44.638	180.547
Uzun Vadeli Yükümlülükler		289	256.312
Finansal Borçlar	4	0	256.234

Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar (veya Kıdem Tazminatı Karşılığı)	10	289	78
ÖZKAYNAKLAR	15	166.107.505	162.346.364
Ana Ortaklığa Ait Öz kaynaklar		166.107.505	162.346.364
Ödenmiş Sermaye		93.780.000	93.780.000
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler		245.372	245.372
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları		68.320.992	39.266.617
Net Dönem Karı/Zararı		3.761.141	29.054.375
Azınlık Payları		0	0
TOPLAM KAYNAKLAR		177.577.055	201.850.664

Doğuş GYO A.Ş., 31 Aralık 2009 tarihi itibariyle Gelir Tablosu (TL);

TABLO 5.10 Doğuş GYO A.Ş. Gelir Tablosu (2009)

DOĞUŞ-GE GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.					
KAPSAMLI GELİR TABLOSU (TL)		Bağımsız Denetim'den			
(XI-29 KONSOLİDE)		Geçmiş	Geçmiş	Geçmiş	Geçmiş
Dipnot	01.01.2009-	01.07.2009-	01.01.2008-	01.07.2008-	
Referansı	30.09.2009	30.09.2009	30.09.2008	30.09.2008	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER					
Satış Gelirleri	16	39.366.750	2.397.974	6.364.248	2.102.804
Satışların Maliyeti (-)	16	(30.917.779)	(114.130)	(1.352.411)	(188.505)
BRÜT KAR/ZARAR		8.448.971	2.283.844	5.011.837	1.914.299
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	17	(31.767)	0	(225.707)	(58.836)
Genel Yönetim Giderleri (-)	17	(2.226.579)	(650.498)	(4.015.396)	(1.761.471)
Diğer Faaliyet Gelirleri	18	290.297	45.454	242.621	70.283
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	18	(208.848)	(108.773)	(2.035.177)	276.987
FAALİYET KARI/ZARARI		6.272.074	1.570.027	(1.021.822)	441.262
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Gelirler	19	3.685.509	436.993	2.536.430	84.830
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Giderler (-)	20	(6.196.442)	(605.467)	(5.788.599)	(1.238.491)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI		3.761.141	1.401.553	(4.273.991)	(712.399)
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri		0	0	0	0

Vergi Gideri	22	0	0	0	0
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER KARI/ZARARI	DÖNEM	3.761.141	1.401.553	(4.273.991)	(712.399)
DURDURULAN FAALİYETLER		0	0	0	0
Durdurulan Faaliyetler Vergi Sonrası Dönem Karı/Zararı	21	0	0	4.571.694	4.571.694
DÖNEM KARI/ZARARI		3.761.141	1.401.553	297.703	3.859.295
Diğer kapsamlı gelir:					
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim		0	0	14.726	47.758
DİĞER KAPSAMLI GELİR (VERGİ SONRASI)		0	0	14.726	47.758
TOPLAM KAPSAMLI GELİR/(GİDER)		3.761.141	1.401.553	312.429	3.907.053
Hisse Başına Kazanç (TL)	23	0,0401	0,0149	0,0032	0,0412

5.3.2.3.2009 Yılında Raporlanan 2008 Yılı İnşaat Faaliyetleri

İşletmenin 2009 yılı mali dipnotlarında, devam eden inşaat faaliyetlerine ilişkin sözleşme bedelleri, tamamlanma yüzdeleri, maliyet ve hak ediş bilgilerine yer verilmemiştir. Bilançoda algılanan inşaat sözleşmelerinin tamamlanma yüzdesine göre gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda toplam tutarlar üzerinden verilen 2008 yılına ait inşaat maliyetlerinin ve hak ediş tutarlarının, 2008 mali tablo ve dipnotlarından verilen hak ediş ve maliyet bilgileriyle karşılaştırılması mümkün gözükmemektedir. Bu bağlamda Evidea, Antalya 2000 Plaza ve Doğuş Center' ın devam eden inşaat sözleşmeleri ile ilgili maliyetler ve tahmini kazançlar şöyledir;

	<u>31 Aralık 2009</u>	<u>31 Aralık 2008</u>
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleriyle ilgili maliyetler	867.356.243	493.256.302
Tahmini kazançlar	<u>183.600.602</u>	<u>940.670.356</u>
	<u>1.050.956.845</u>	<u>587.323.336</u>
Eksi: Dönem Sonu itibarıyla toplam faturalanan hak ediş bedeli	868.034.356	490.731.816
	<u>182.922.489</u>	<u>96.591.520</u>
Yukarıdaki net bakiye konsolide bilançolarda aşağıdaki şekilde kategorize edilmiştir;		

	<u>31 Aralık 2009</u>	<u>31 Aralık 2008</u>
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden	98.467.342	83.789.679
Alacaklar (net)		
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hak ediş	62.432.890	54.671.342
Bedelleri (net)		
	36.034.452	29.118.337

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye'de 1992 tarihinden itibaren Tek Düzen Hesap Planı, Vergi mevzuatı uyarınca işletmelerde başvuru ve finansal ve mali tabloların kendisine göre hazırlandığı bir çerçeve metin olmuştur. Ancak özellikle 1974 yılından beri süregelen küresel çapta muhasebe dilini ortak kılmanın somutlaşmış adımları 2000' li yıllarda Türkiye' de karşılığını bulmuş ve IASC' ın yayımladığı IAS' ler Türkçeye TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) olarak çevrilmiştir. Bu standartlar zaman içerisinde gerçek bütünlüğüne erişmiş ve TMS' ler 41 adet olarak periyodlar halinde Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak AB bünyesinde dahi tavsiye niteliğinde kalan ve zorlayıcı unsura dönüşemeyen bu standartlar 2005' deki üyelik süreci ile birlikte daha sıklıkla uygulanır olmuştur. Bu bağlamda Türkiye' nin küreselleşme sürecine adaptasyonu, sermaye hareketlerindeki yoğunluk, yatırımcılarımızın dış pazarlara merakı ve yabancı sermayenin Türkiye' deki pazara ilgisi ortak bir muhasebe diline ihtiyacı her geçen gün daha geçerli kılmıştır. Nitekim Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS' lere kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 1 Ocak 2013 bu anlamda miladi bir dönüşümü simgelemektedir.

2000' lerin ortalarından itibaren birçok sektör ve hacmi doğrultusunda işletme çoğul finansal raporlama yapılarına sahip olmakla birlikte, TMS' ye göre raporlamayı da uzun süredir kullanmaktadır. Bu anlamda inşaat işletmeleri de sözleşmelerini TMS 11 standardı doğrultusunda düzenlemektedirler. İnşaat işleri ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki arsa ya da arazi üzerine hammadde ve işçilik kullanılarak yapılan, gerçek kişi ve kurumların kendi namlarına kazanç elde etmek için gerçekleştirdikleri özel inşaat işleridir. Diğerisi ise başkalarının namına ve hesabına gerçekleştirilen inşaat taahhüt işleridir. Bu bağlamda inşaat taahhüt işi yapan işletmeler çalışma içerisine uygulama örneği olarak konu edilmişlerdir. Bu bağlamda inşaat işlerinin fiziki ve mali anlamda

boyutlarının büyümesi, detaylarının ve teknik ayrıntılarının çokluğu, çok sayıda ekipman ve makine ile gerçekleştirilmeleri ve işin yıllara yayılması gibi nedenlerden ötürü inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi ayrı bir uzmanlık gerektirmektedir. Dolayısıyla inşaat işleri ağırlıklı olarak birden çok hesap döneminde tanımlanabilmektedirler.

TMS 11' den önce TDHP' ye göre finansal tablolarını hazırlayan bu işletmeler, bugüne dek tamamlanmış sözleşme yöntemini uygulamışlardır. Bu bağlamda mezkur sözleşme içerisinde inşaat taahhüt işiyle ilgili mevcut maliyet ve hak edişler faaliyetin devam ettiği dönemin sonuçlarına yansıtılmaksızın bilanço hesaplarında izlenmektedir. Bu da kâr ve zararın işin tamamlandığı döneme ilişkin hesaplamaya tabi tutulduğu bilgisini beraberinde getirmektedir. Ancak IAS 11' in çevirisi olan TMS 11' de "tamamlanma yüzdesi" yöntemine eğilinmektedir. Bu da mezkur şirketlerin hesaplarını tamamlanmış sözleşme yöntemine göre değil, o anki işin tamamlanmış olan kısmına göre şekillendirmeleri anlamına gelmektedir. Nitekim uygulama bölümünde ele alınan 2008 ve 2009 finansal dönemleri ile Sinpaş GYO A.Ş. ve Doğu GYO A.Ş. inşaat taahhüt işlerini bu şekilde gerçekleştiren işletmelerdir.

Uygulama bölümünde bu işletmelerin TMS öncesi ve sonrası olmak üzere mali ve finansal raporlama hazırlama düzeyleri ve TMS 11' e göre mevcut projelerin maliyetlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Bu bağlamda mukayese sonucunda işletmelerin duran varlıkları, kısa vadeli borçları ve uzun vadeli borçlarında azalma gözlemlenmiştir. Burada temel etmen TMS 11 uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ile yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişlerinin tamamlanma yüzdesine göre yeniden hesaplanması olarak gözükmektedir. İşletmelerin üç temel yatırımı ele alınmış ve bu yatırımlar üzerinden hareket edilmiştir. Ancak ele alınan dönem TMS ile TDHP arasındaki geçişin berraklaştığı bir dönem değildir ve kullanılmakta olan TMS raporlama sistemi içerisinde inşaat sözleşmelerine ilişkin özel bir bölüm açılmamıştır. Bunun yerine daha ziyade dipnotlar şeklinde bir akış söz konusudur.

Bu da uygulamada özellikle dikkat çeken temel sınırlılıklar oluşturmaktadır. İşletmeler raporlarında inşaat faaliyetlerine yönelik özellikle bilgi vermemektedirler. Bu anlamda TMS 11' e geçişten sonra şirketlerin finansal tablolarında inşaat sözleşmelerine ve bu işlerle ilgili son duruma yer vermeleri önem arz etmektedir.

Bu bağlamda kuşkusuz TMSK' nin yayımladığı muhasebe standartları arasında TMS 11' in kullanılması inşaat sektöründeki işletmelerin daha gerçekçi, şeffaf, mukayese edilebilir ve güvenilir bir finansal raporlama zemininde hareket etmelerine sebebiyet verecektir. Bununla birlikte küreselleşme döneminde yurtdışı hareketliliği oldukça artan Türk inşaat sektörü açısından da ortak bir finansal raporlama dili oluşturmak oldukça işlevsel sonuçlar verecektir. Özellikle Yeni Türk Ticaret Kanunu' nun çıkarıldığı 1 Ocak 2013' ten sonra önemlilik arz eden TMS' nin maddelerinin uygulanması ile eski paradigmanın temsilcisi olan muhasebe sistemi özel vergisel düzenlemelerden kurtulacak ve finansal tablolar daha açık ve net olacaktır. Bunun en büyük getirisi ise ulusal standartlarımızın küresel standartlara adapte edilmesi, çoğul raporlama yapısının terk edilmesi ve maliyetlerin ciddi anlamda düşürülmesi olacaktır. Bu da inşaat sektörünün mevcut dinamizminin daha da yukarı çekilmesini ve finansal raporlama ve muhasebe bağlamında performansın daha berrak bir şekilde anlaşılabilmesini beraberinde getirecektir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- Akgül, B.A., Akay, H. (2006), *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Akdoğan, N., Sevilengül, O. (1994), *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' ne Göre*, İSMMMO Yayınları.
- Değer, N. (2010), *İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları (Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Damga Vergisi)*, TÜRMOB Yayınları, No:385, İstanbul.
- Kızılot, Ş. (2012), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirmesi Mevzuatı ve İşçilik*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- MEGEP (2008), *Muhasebe Finansman, İnşaat İşletmeleri*, Ankara.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2012), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara
- Sağlam, N., Yolcu, M., Eflatun, A.O. (2012), *UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi Açıklamalı, Örnek Uygulamalı, Muhasebe Kayıtları ile Zenginleştirilmiş, VUK-KVK Karşılaştırmalı, İlk Geçiş Uygulaması*, Hipotez Yayınları, İstanbul.
- Şenlik, M. (2007), *İnşaat Muhasebesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Usul, H. (2012), *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yıldırım, Ö., Ç. (2008), *İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Yılmaz, K. (2004), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik*, Ce-Ka Yayınları, Ankara.

Yüksel, O. (2002), *Yapı İşlerinde İhale Düzenimiz*, Ege Üniversitesi Basımevi, İzmir.

Tezler

Erşen, Z. K., (2010), *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, Afyonkarahisar.

Durna, F. (2008), *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.E. Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.

Kadırhan, F. (2009), *İnşaat Sektöründe Genel Gider Kavramı, Kapsamı, Önemi ve Tekliflere Yansıtılmasının İrdelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İnşaat Mühendisliği Anabilim Dalı, Adana.

Kartal, A. (1991), *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması*, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi S.B.E., Kütahya.

Tuna, Ö. (2009), *Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

Makaleler

Acar, V. (2013), *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması*, Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, S.25-50.

Akdoğan, N., (Kasım 2012), *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığının Tarihi Sorumluluğu*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:38.

- Alagöz, A. (2009), *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, ASMMMO Yayın Organı, Cilt:2, Sayı:1, 1-36.
- Ataman, B., Özden, E. A. (2009), *Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS' ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi ile Analizi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 44, 59-73.
- Aydın, Z. C., Beyaz, D. (Mart 2008), *İnşaat Muhasebesi Sisteminde Sorunlar ve Yeni Açılımlar*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:183.
- Ayçiçek, F. (Nisan 2011), *TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller*, Muhasebe ve Finansman Dergisi.
- Başpınar, A. (Mayıs-Ağustos 2004), *Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*, Maliye Dergisi, Sayı:146, 42-56.
- İbiş, C., Özkan, S. (Ocak-Şubat-Mart 2006), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, Sayı:74. 25-43.
- Kocamaz, H. (2012), *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci*, KSÜ İİBF Dergisi, Cilt:2, Sayı:2, 105-120.
- Küçük, M (Temmuz 2004), *Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu*, Vergi Dünyası, Sayı:275.
- Öktem, F., Şentürk, A. (Ekim 2001), *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihi Tespiti*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:157.
- Özkan, Ö., Kocamış, T. U. (Ocak-Şubat 2011), *Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, 191-214.
- Özkan, A. (Aralık 2007), *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:180.

- Sayar, Z. (Ekim 2002), *Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:7, 74-80.
- Şengür, E. D. (Eylül-Ekim 2012), *İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı, 124-156.
- Turut, Ş. (Temmuz-Ağustos 2010), *Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK' nın 42. Maddesi Kapsamında mıdır?*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayın Organı
- Yazıcı, Mehmet. (Nisan 2003), *Muhasebe Standartlarının Tanımı*, MUFA Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:18, 33-37.
- Yereli, A. N., Kayalı, N., Demirlioğlu, L. (2011), *İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E Dergisi, Cilt:13, Sayı:3, 113-135.

Elektronik Yayınlar/İnternet Siteleri

- TMS 2 Stoklar Standardı*, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>, Erişim Tarihi: 15/01/2013.
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı*, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS11.pdf> Erişim Tarihi: 01/10/2012.
- TMS 12 Gelir Vergileri Standardı*, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS12.pdf>, Erişim Tarihi: 15/01/2013.
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı*, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>, Erişim Tarihi: 25/01/2013.
- TMS 18 Hasılat Standardı*, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>, Erişim Tarihi: 30/01/2013.
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı*,

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS19.pdf>, Erişim Tarihi: 25/01/2013.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı,
<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, Erişim Tarihi: 01/02/2013.

TMS 39 Finansal Araçlar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS39.pdf>, Erişim Tarihi: 01/02/2013,

Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.muhasestandartlari.com>, Erişim Tarihi: 24/01/2013

Tuba şavlı, *Türkiye Muhasebe Standartları Üretim şirketi Uygulama Örneği*,
http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/tuba_savli.pdf,
ss.1-33, Erişim Tarihi: 21/01/2013.

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim Tarihi: 24/12/2012.

<http://www.gureli.com.tr/unisite/SiteRoot/gureli/www/UserFiles/File/MaliIslerveFinansalRaporlama.pdf>, Erişim Tarihi: 17.01.2013

Kanunlar

1 Seri No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı: 21447,
Resmi Gazete Tarihi: 26.12.1992.

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK, Resmi Gazete Sayısı: 28103, Resmi Gazete Tarihi: 02/11/2011.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31/12/1960, Resmi Gazete Sayısı: 10700, Resmi Gazete Tarihi: 06/01/1961.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 25/10/1984, Resmi Gazete sayısı: 18563, Resmi Gazete Tarihi: 02/11/1984.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete sayısı: 10703,
Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961.

3568 sayılı SM, SMMM, YMM Kanunu, Kabul Tarihi: 01/06/1989, Resmi Gazete sayısı: 20194, Resmi Gazete Tarihi: 13/06/1989.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 13/01/2011, Resmi Gazete sayısı: 27846, Resmi Gazete Tarihi: 14/02/2011.

6335 sayılı TTK ile TTK' nın Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kabul Tarihi: 26/06/2012, Resmi Gazete Sayısı: 28339, Resmi Gazete Tarihi: 30/06/2012.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 13/06/2006, Resmi Gazete sayısı: 26205, Resmi Gazete Tarihi: 21/06/2006.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, Kabul Tarihi: 04/01/2002, Resmi Gazete sayısı: 24648, Resmi Gazete Tarihi: 22/01/2002.

ÖZGEÇMİŞ

Gönül BÜYÜKTÜRK, Giresun’da doğmuştur. İlk öğrenimini İstanbul-Tuzla’da, orta öğrenimini Kocaeli-Gebze’ de tamamladıktan sonra, 1999 yılında Kocaeli Üniversitesi Meslek Yüksekokulu Muhasebe bölümünü tamamlamıştır. Daha sonra 2003 yılında Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme bölümünde lisans eğitimini tamamlamıştır. Temmuz 2011’ de girdiği Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Başlatma Sınavı’ nda başarılı olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajyerliği ünvanını almıştır. Muhasebe ve denetim alanındaki mesleğine 1999 yılında otomotiv sektöründe faaliyet gösteren firmada muhasebe ve finans departmanında 8 yıl, daha sonra inşaat sektöründe faaliyet gösteren firmada mali işler departmanında muhasebe şefi olarak 4 yıl çalışmıştır. 2012 yılı Şubat ayından itibaren yine inşaat sektöründe faaliyet gösteren firmada mali işler departmanında muhasebe yöneticisi olarak çalışmaya devam etmektedir.

