

UMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNİN RAPORLANMASI^{*1}

İbrahim ÇEMBERLİTAŞ^{**}

Kudbeddin ŞEKER^{***}

Öz

Uluslararası Muhasebe Standartları ülkeler arasında ticari işlemlerin, finansal faaliyetlerin kaydedilmesi anlamında özellikle işletmelerin muhasebe birimleri için ortak bir dil niteliğini kazanmıştır. Zira Türkiye’de olduğu gibi tüm ülkelerde de ekonomik faaliyetler muhasebeleştirilmekte ve bu işlemler ülkelerin ön gördüğü muhasebe planları ya da standartları çerçevesinde olmaktadır. Tüm bu faaliyetler ülke sınırlarını aştığında işletmelerin karşılıklı muhasebe işlemlerinde iki tarafın da anlayabileceği ortak bir dil olması gerekecektir. İşte bu anlamda Uluslararası Muhasebe Standartları ülkelerin ihtiyacı olan bu ortak dil olmuştur.

UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri de Uluslararası Muhasebe Standartlarından biridir. İnşaat sektöründe yıllara yaygın inşaat taahhüt işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda UMS 11 Türkiye’deki uygulamalardan farklı birkaç uygulama ön görmektedir. Çalışmada; genel olarak muhasebe standartlarının tanımı yapılmış olup UMS 11’in yıllara yaygın inşaat işlemlerinin farklı aşamalarında raporlanmaya esas örnek muhasebe uygulamalarına yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Uluslararası Muhasebe Standartları, İnşaat Sözleşmeleri, Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlemleri.*

JEL Kodları: M41, M42, M49.

REPORTING OF CONTRACTS OF CONSTRUCTION SPREAD OVER YEAR AND REPAIR ACTIVITIES IN TERMS OF STANDARD IAS 11 CONSTRUCTION CONTRACTS

Abstract

International Accounting Standards become a common language in terms of dematerialization of commercial transactions and financial activities between countries, particularly for accounting unit of enterprises. Like in Turkey, financial activities are accounted all countries and these transactions are within the framework of accounting plans or standards that are predicted by countries. When all these activities cross the border of country, it will be required a common language that both sides can understand in accounting transaction of enterprises. In this sense, International Accounting Standards are common language that countries need.

IAS 11 construction contracts are one of the International Accounting Standards. In the construction industry, IAS 11 predicts several different implementations from implementation in Turkey about being accounted of contracts of construction spread over year. Generally in this study, the definition of accounting standards have

*Bu çalışma, 9-11 Mart 2018 tarihleri arasında Mardin’de düzenlenen *1. Uluslararası İKSAD Sosyal Bilimler Kongresi*’nde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

**Arş. Gör., Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, ibrahimcemberlitas@hotmail.com, ORCID ID: 000-0002-2489-9060.

***Dr., Isparta Vergi Dairesi Müdür Yrd., kudbeddinseker@gmail.com, ORCID ID: 000-0001-6705-2890.

¹ 01 Ocak 2018 tarihinden sonra TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının kullanılması gerektiği yerlerde, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı kullanılması gerekmektedir.

been made, and this study has been completed by giving examples of accounting implementations based on reporting of different stages of IAS 11's contracts of construction spread over year.

Keywords: *International Accounting Standards, Constructions Contracts, Contracts of Construction Spread Over Year.*

JEL Codes: M41, M42, M49.

GİRİŞ

İnşaat sektöründe yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmeleri önemli bir paya sahiptir. Taahhüt işlerinin yıllara yaygın olması sebebiyle, bitirilen işler karşılığında yapılan ödemeler konusunda farklı uygulamaların olması sebebiyle, inşaat taahhüt faaliyetleri muhasebe uygulamaları açısından ve vergi kanunları açısından ele alınıp incelenmiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zararın kesinleşmesi, var ise kârın vergilendirilmesi ve dağıtılması aşamasında VUK ile UMS 11 arasında farklılıklar bulunmaktadır. Vergilemede esas prensip, bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesi iken, Gelir Vergisi Kanunu, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin özel hükümleri içermektedir. İnşaat sektöründe önemli bir yer teşkil eden yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri Vergi Sistemimizde özel bir vergileme rejimi kapsamında yürütülmektedir. Ülkemizde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için Gelir Vergisi Kanunu'nda özel bir vergileme usulü getirilmiştir. Bu usule göre mali tablolarda "Tamamlanmış Sözleşme" ve "Tamamlanma Yüzdesi" yöntemlerinden "Tamamlanmış Sözleşme" yöntemi uygulanmaktadır. Sözleşmelerin gelir ve maliyet hesabı, sonuç hesaplarına işin bittiği dönemde aktarılır. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre, kâr ve zarar tespitini ancak işin kesin olarak bittiği yıl yapabilmektedir. Söz konusu standarda göre "Tamamlanma Yüzdesi" yöntemi kullanıldığı için mali tablolarda ortaya farklılıklar çıkmaktadır.

Ülkemizde yaygın ve gelişmekte olan önemli sektörlerden biri olan inşaat sektörü TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı adı altında yerini bulmuştur. Vergi mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planına (TDHP)'na göre hazırlanmış finansal tablolar, uygulayıcıların öneri ve yorumlamalarına açık olmasından dolayı mali tablolar yanıltıcı olabilir. Bu nedenle, Türkiye küresel piyasalarda söz sahibi olabilmek için hem kendi sisteminde hem de uluslararası alanda farklı şekillerde ve çeşitli raporlama tekniklerine göre rapor hazırlamak zorunda kalıyordu. Dolayısıyla ülkemizde raporlamalara standart getirilerek ortak bir rapor yapısına kavuşturulmak istenmiştir. Bu kapsamda ülkemiz inşaat sektöründe uygulanan "Tamamlanmış Sözleşme" ve "Tamamlanmış Yüzdesi" yöntemleri olmak üzere iki farklı

uygulama vardır. Bu uygulamalardan ülkemizde kullanımı yaygın olan "Tamamlanmış Sözleşme" yöntemi yerine "Tamamlanmış Yüzdesi" yöntemi esas alınarak yeni standartlara geçiş sağlanmıştır. Bu geçiş süreci ülkemizde hala devam etmektedir. Ülkemizde TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardıyla uygulama alanı bulan bu standart "Tamamlanmış Sözleşme" yöntemine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına temel oluşturmaktadır (Keleş, 2015:1).

"TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 26/10/2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Türkiye'de TMS / TFRS'lerin benimsenmesi ile "Ulusal" yönlü olan muhasebe bakış açısı "Uluslararası" yönlü olarak bir değişime uğrayacaktır. Bu önemli kırılma beraberinde "Muhasebe Standart" koyucunun (belirleyicisinin) değişmesi anlamını da beraberinde taşımaktadır. Şöyle ki; günümüze kadar Türkiye'de muhasebeye yön veren, etkileyen ve belirleyici olan kurum Maliye Bakanlığı iken kullandığı araçlar ise Vergi Usul Kanunu, Vergi usul Kanun Genel Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gibi düzenlemelerdi. Ancak TMS/ TFRS uygulaması ile Maliye Bakanlığı bu "standart" koyma yetkisini ve sorumluluğunu "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu"na devretmek veya paylaşmak durumunda olacaktır. Aksi takdirde "standart koyma" yetkisi iki farklı kurumda bulunacak ve bu da çift başlılık doğuracaktır. Muhasebe standartlarının muhasebenin işleyiş süreci içerisinde oldukça önemli bir yeri vardır (Deniz ve Çukacı: 2018: 152).

1. İNŞAAT İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

İnşaat sektörü, ülkelerin ekonomilerinin gelişmesine çok büyük bir katkı sağlayarak ekonominin canlılığını artırmaktadır. Ülkemizde, gıda ve tekstil sektöründen sonra inşaat sektörü, potansiyeli yüksek sektör olarak gelmektedir. Buna mukabil inşaat sektörü çok sayıda alt sanayi dalının gelişimini de etkileyerek var olmalarına neden olmuştur. İnşaat sektörü ile birlikte inşaat ile ilgili birçok alt sektör etkileşim halindedir. Hazır beton, demir, çimento endüstrisi, tuğla-kiremit fabrikaları gibi bir takım endüstri dalları, inşaat sektöründen dolaysız olarak etkilenmektedirler (Adiloğlu, 2006: 7).

İnşaat, Medeni Kanun'da arsa ve arazi üzerinde malzeme ve emek kullanmak suretiyle inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlık diye tanımlanmıştır.

Genel anlamı ile inşaat; malzeme ve işçilik kullanımı suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü içerir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5'inci maddesinde gerekli tanımlamalar yapılırken yapı kavramı; “karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir” şeklinde açıklanmıştır (Akın, 2010: 1).

1.1. İnşaat Çeşitleri

İnşaat çeşitleri Türk Medeni Kanunu ve Vergi Kanunu açısından ikili bir ayrıma tabi tutulabilir.

1.1.1. Türk Medeni Kanunu Açısından İnşaat Çeşitleri

Türk Medeni Kanunu açısından inşaat çeşitleri taşınır ve taşınmaz inşaat olmak üzere ikiye ayrılır.

1.1.1.1. Menkul (Taşınır) İnşaat

Sürekli kalmak amacı olmaksızın, belirli bir hizmet türüne ayrılmak üzere meydana getirilen inşaatır. Menkul inşaatla örnek olarak; kulübeler, barakalar, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırarda inşa olunan tezgâhlar, bayramlar ve törenler nedeniyle inşa olunan tribünler gösterilebilir. Bu inşaatlar, tapu siciline kaydı gerektirmezler, inşa edenin mülkü olurlar (Akın, 2010: 1).

1.1.1.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat

Medeni Kanun'da arsa-arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımı ile inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklar olarak ifade edilen inşaat tanımına göre, yapılan şeyin arazi ile birleştirilmiş olması gerekir ve köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, köprüler, bir köprü'nün mesnetleri, bir demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, maden galerileri ile mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller kuyular vb. çalışmalar menkul olmayan inşaat kavramı içine girmektedir (Yereli vd., 2011: 114).

Taşınmaz inşaatlar toprağa bağlı olarak (arsa ve arazi üzerine) ve devamlı kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ekonomik değer taşıyan yapılardır. Bunlar menkul inşaat dışında kalan ve toprağa doğrudan doğruya veya vasıtalı bir şekilde bağlı olan inşaatlardır. Taşınmaz

mallar grubuna giren inşaatların özellikleri ve yapımında gerekli uzmanlık ve teknik nedenlerden dolayı üç ayrı grupta toplanabilir (Akın, 2010: 2).

- i. Konutlar: Ev, apartman vb.
- ii. Ticari, sosyal ve kültürel yapılar: İşyeri, fabrika binası, hastane, okul, spor tesisleri vb.
- iii. Özel Uzmanlık İsteyen İnşaatlar: Yol, köprü, baraj vb.

1.1.2. Vergi Hukuku Yönünden İnşaat Çeşitleri

Vergi kanunları açısından inşaatlar, özel inşaatlar ve taahhüt şeklinde inşaat işleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.2.1. Özel İnşaatlar

Özel inşaatlar yapılış biçimlerine göre üç gruba ayrılır (Kavacık, 2008: 4).

- i. Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işleri (yap-sat şeklinde),
- ii. Kat karşılığı inşaat işleri (konut ve işyeri inşaatları),
- iii. Satmak amacı olmaksızın kendi arsa veya arazi üzerine ya da gecekondular olarak başkalarının arazileri üzerinde yapılan inşaat işleri.

1.1.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaatlar

Kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli ya da sözleşmesiz olarak ve bir ücret karşılığında bir işin yapılmasını veya teslim edilmesini üslenmektir. Başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilir (Şenlik, 2013: 21).

Bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için şu özellikleri taşıması gerekir (Akın, 2010: 4).

- i. İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması gerekir.
- ii. İşin yapılmasını üstlenen ikinci bir tarafında bulunması gerekir.
- iii. Sözleşmeye konu olan inşaat taahhüt ve onarım işinin bulunması gerekir.
- iv. İnşaat taahhüt ve onarım işinin belli bir ücret karşılığında yapılıyor olması gerekir.

1.1.2.2.1. Yıllarla Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri

İnşaat taahhüt ve onarım işinin süresi 1 yıldan daha fazla ise yıllara yaygın taahhüt ve onarım işi olarak tanımlanır. Sürenin belirlenmesinde taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süreye dikkate edilir. Burada söz edilen süre 12 aylık süre değil, hesap dönemidir. Örneğin 01.01.2013'te başlayıp 31.12.2013'te biten iş süre 1 yıl olmasına karşın Yıllara Yaygın İnşaat

Taahhüt ve Onarım işi olarak ifade edilmemektedir. Çünkü aynı hesap dönemi içerisinde başlamış ve bitmiştir. Ancak 30.10.2012 tarihinde başlayıp 30.05.2013 yılında tamamlanan bu inşaatın yedi ay sürmesine rağmen iki hesap dönemini kapsadığı için Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt işi olarak kabul edilmektedir (Şenlik, 2013: 22).

Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan harcamaların enflasyona göre düzeltilmesinden kaynaklanan farkların izlendiği hesaptır. Enflasyon düzeltmesine gidildiği dönemlerde yıllara yaygın inşaat ve onarım harcamaları ile alınan hak edişlerin düzeltilmesinde ortaya çıkan farklar “697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme” hesabında toplanır. Düzeltme farkları olumsuz ise yani 697 no’lu hesap borç kalanı vermişse borç kalanı 697 no’lu hesabın alacağına karşılık bu hesaba aktarılır. İzleyen dönemlerde 697 no’lu hesapta olumlu fark oluşursa hesaptaki tutar önce bu hesaptaki tutardan düşülür, kalanı “358 Yıllara Yaygın Enflasyon Düzeltme” hesabına alınır. İzleyen dönemlerde ortadan kalkmayan olumsuz düzeltme farkı geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında ilgili projeye ilişkin tutar bu hesaptan “658 Enflasyon Düzeltme Zararları” hesabına alınmak suretiyle o dönemin zararları arasında rapor edilir (Sevilengül, 2014:374).

1.1.2.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri

Aynı yıl içerisinde başlayıp biten inşaat taahhüt onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılır. Örneğin, 25.02.2009 tarihinde başlayıp, 28.12.2009 tarihinde tamamlanan iş, aynı takvim yılında başlayıp tamamlandığı için yıllara yaygın olmayan taahhüt işi olarak ifade edilir. Yıllara yaygın olmayan işler ise vergilendirme açısından genel hükümlere tabidir. Diğer bir ifade ile, GVK’nun 42- 43 ve 44. maddelerinde yer alan özel vergilendirme sisteminin kapsamına girmez (Akın, 2010: 6).

2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM FAALİYETLERİ

2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetlerinde Takip Edilen Süreçler

İnşaat taahhütlerinde süreç temel olarak beş adımdan oluşmaktadır. Bu adımlar; proje hazırlığı, keşif bedelinin belirlenmesi, ilanın yapılması ve ihale belgelerinin incelenmesi, ihaleye girebilme koşullarının yerine getirilmesi ile teklif yapılması ve son olarak sözleşmenin yapılması şeklinde birbirini takip etmektedir.

2.1.1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhütlerinde ilk aşama, iş sahibinin yaptıracığı inşaata ait projenin hazırlanmasına ilişkindir. İş sahibi, varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yoksa işinde uzmanlaşmış kişi ya da kuruluşlara isteklerine uygun avan projeleri çizdirir. Bunlar üzerinde yapılması istenilen değişikliklerden sonra uygulama projesi elde edilir (Kızılot, 2008: 46).

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre projeler şu şekildedir:

Ön Proje: Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin hâlihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dahil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projedir. Avan projeler olarak da adlandırılan bu projeler üzerinde değişiklik yapılması olasılığı söz konusudur.

Kesin Proje: Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçümlendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projedir.

Uygulama Projesi: Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projedir.

Uygulama projesi olmadan ihaleye çıkabilecek iki durum söz konusudur. İlki doğal afetlerin yol açtığı hasarların giderilmesindeki acil projelerdir. Bu projelerde ön proje veya kesin proje ile ihaleye çıkılması mümkündür. İkincisi ise işin yapımı sırasında arazi ve zemin etütlerinin gerekmesi sebebiyle ihaleden önce uygulama projesi yapılmayan büyük altyapı projelerinde kesin proje ile ihaleye çıkmak mümkündür (Kızılot, 2008: 48).

2.1.2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi

İnşaatın kesin olmayan, önceden tahmin edilmiş bedeline keşif bedeli denir (Çankaya, 2003: 20). Keşif bedelin belirlenmesinde, takip edilen yöntemler farklılık gösterebilir. İnşaatın teknik özellikleri ve ekonomik koşullar bu bedelin belirlenmesinde önemlidir. Bayındırlık ve İskân Bakanlığı'nın kontrolündeki inşaatlarda keşif bedeli, inşaatın genel projesini oluşturan ve alt projede olan bütün işlerin, birim fiyat listesindeki bulunan fiyatlarla hesaplanır (Bozok, 2011: 8).

2.1.3. Fiyatlandırma Yönteminin Belirlenmesi

Yaptırılması düşünülen inşaatın tahmini maliyeti (keşif bedeli) belirlendikten sonra, taahhüt işlemleri (müteahhit firma) tarafından yapılacak işlerin değerlendirilmesinde kullanılacak fiyatlandırma yönteminin belirlenmesi gerekir. Belirlenecek bu fiyatlandırma yöntemi ihaleyi

kazanacak taahhüt işletmesi ile yapılacak sözleşmede yer alacağından, işin ihale edilmesinden önce bu yöntemin, işi yaptıracaklar (işveren) tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Fiyatlandırma yöntemi sözleşmede belirtilmemiş ise, bu durumda Borçlar Kanunu hükümleri uygulanır. Buna göre; “Bedel, işin kıymetine göre tayin edilmek üzere önceden kararlaştırılmamış veya takribi bir suretle kararlaştırılmış ise, yapılan şeyin kıymetine ve müteahhidin masrafına göre tayin edilir” (MEGEP, 2008: 25).

Fiyat belirleme yöntemleri şunlardır:

- i. Birim fiyat yöntemi
- ii. Maliyet + kâr yöntemi
- iii. Götürü bedel yöntemi

2.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetlerinde İşe başlama ve Bitim

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde işin bir yıldan fazla sürüp sürmeyeceğinin anlaşılabilmesi için işin başlama ve bitiş tarihlerinin bilinmesi gerekmektedir.

2.2.1. İşe Başlama Tarihi

Maliye Bakanlığı; inşaat ve onarma işlerinde işe başlamanın iki durumdan birisinin meydana gelmesi ile gerçekleştiğini ifade etmektedir. 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(Maliye Bakanlığı, 1998).

Açıklamalar çerçevesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin başlangıç tarihinin tespitinde aşağıda sayılan kriterlere dikkat etmek gerekmektedir:

- i. Sözleşmede işe başlama tarihi belli edilmişse bu tarihin,
- ii. İşe başlama tarihi bulunmamakla birlikte yer teslimi için bir tarih öngörülmüş ise bu tarihin,
- iii. Yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin fiili başlangıç tarihinin,
- iv. Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise, sözleşmenin imzalandığı tarihin işin başlangıç tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Vergi kanunlarımızda inşaat taahhüt işlerinin hangi tarihte başlamış kabul edileceğine yönelik açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte yıllara yaygınlığın belirlenmesi açısından

işin başlama tarihi de bitiş tarihi kadar önem arz eden bir konudur. Sözgelimi sözleşme imzalanmış olmakla birlikte işe başlama ile ilgili daha ileriki bir tarih belirlenmiş ise ya da müteahhide yer teslimi öngörülmüş ise yıllara yaygın inşaat onarım işi kapsamına girip girmemek konusunda hangi durumda işin başlamış kabul edileceğinin tespiti önem kazanmaktadır. Esas olarak taahhüt sözleşmesinde işe başlama için bir tarih öngörülmüş ise sorun yoktur. Belirlenen tarihte işe başlanamaması durumunda ise bu durumun sözleşmede yapılacak bir tadilat ile belgelenmesi gerekir aksi takdirde yüklenici açısından ceza ya da tazminat yükümlülüğü ortaya çıkabilir. Bazı 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 ise fiilen başlama tarihi dikkate alınır. Bunların hiçbiri yok ise, hukuken başkaca bir dayanak ortaya konamayacağından sözleşme tarihi işe başlama tarihi olarak alınır (Akın, 2010: 32).

2.2.2. İşin Bitim Tarihi

İnşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi GVK'nun 44'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesi; **“(2361 sayılı Kanununun 31'inci maddesiyle değişen madde) İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde (5035 Sayılı Kanununun 48/4-b maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004)geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hâsılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.”** şeklinde düzenlenmiştir (Akın, 2010: 33).

2.3. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetlerinde Vergi Düzenlemesi

Yıllara yaygın yapım ve onarım işleri hem bütçenin yıllık olma, hem de verginin yıllık olma ilkesi açısından yasalarla kural dışı işlemlere tabi tutulmuş bir alandır.

Ülkemizde de uygulanan ve bir anlamda GVK'nun 44'üncü maddesi altında uygulanan tamamlanmış sözleşme yöntemine göre, sözleşme konusu işe ilişkin kâr veya zarar işin bitimine kadar tespit edilmemektedir. Bu yöntemde yapılan inşaat işine ilişkin maliyetler bilançonun aktifinde, elde edilen gelirler (hakedişler) ise bilançonun pasifinde biriktirilmekte ve işin bitim tarihine kadar bekletilmektedir (Acar, 2013: 29).

Yıllara yaygın inşaat, onarım ve yapım işlerinin vergilendirme dönemi, gerek Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 174'ncü maddesi "Hesap Dönemi" gerekse "Muhasebenin Dönemsellik İlkesi" ile çelişerek, kanunlarla özel işlemlere tabi tutulmuştur. Bu özel vergileme sistemi sadece YYİO işleri için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlanılıp bitirilen işlerde elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım (YYİO) işleri GVK'nun 42-43-44'ncü maddelerinde yer alan özel hükümlere tabidir (Demir, 2015: 835).

2.3.1. Özel Vergilendirme Rejimi ve Yasal Düzenlemesi

Bir inşaat faaliyeti, yapım amacı ne olursa olsun, şayet başladığı yılda tamamlanıyorsa, bu faaliyetin vergilendirilmesinde genel hükümler geçerli olacak, bu işin GVK'nun 42-43-44'ncü maddelerle ilgisi olmayacaktır. İnşaat faaliyeti, başladığı yıldan sonraki yıl veya yıllarda tamamlanıyorsa, yani iş yıllara yaygın ise, bu durumda yapılan işin taahhüde bağlı olup olmadığına bakılacaktır. Şayet yıllara yaygın da olsa bu inşaat işi taahhüde bağlı olarak yapılmıyorsa, iş yıllara yaygın olmasına rağmen, vergilendirmede genel hükümlere tabi olacaktır. Yıllara yaygın olan inşaat işi, taahhüde bağlı olarak yapılıyorsa, bu durumda vergilendirmede GVK'nun 42-43-44'ncü maddelere göre işlem yapılacaktır. Taahhütten kasıt, bir inşaat onarım işinin başkaları hesabına/adına üstlenilmesi, yapılmasıdır (Demir, 2015: 836).

GVK'nun 37'nci maddesinde "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen kazanç ticari kazançtır" şeklinde belirtilmiştir. İnşaat ve onarma işlerinde elde edilen kazançlar Gelir Vergisi Kanununun Ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Söz konusu kazancı kurum elde etmişse kurumlar vergisi kanununda belirlenen usullere göre vergilendirilir. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi başındaki ve sonundaki müspet farktır. Hesap dönemi ise normal olarak takvim yılıdır (Şenlik, 2013: 55).

Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesi ile söz konusu maddenin gerekçesinden anlaşılacağı üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin, taşıdığı özellik nedeniyle genel hükümler dışında özel bir vergilendirme sistemi kabul edilmiştir. Buna göre özel vergileme rejimi yalnızca birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaatlar için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlayıp, yine aynı yıl içinde bitirilen inşaat ve onama işleri ile özel inşaatlardan elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir. Aynı şekilde, arsa karşılığında daire yapımında da özel vergilendirme söz konusu değildir (Akın, 2010: 25).

2.3.1.1. Özel Vergilendirme Rejimi Kapsamında İnşaat ve Onarım İşleri

Bir işin GVK'nun 42'nci maddesi kapsamına girmesi için;

- i. Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- ii. İnşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- iii. İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

2.3.1.1.1. Faaliyet Konusunun İnşaat ve Onarım İşİ Olması

Genel anlamı ile inşaat malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü içerir. Bir gayrimenkulün, iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılmasına yönelik büyük ölçüdeki tamir ve yenileme faaliyetleri de onarım kavramını ifade eder. İnşaat onarım işinin kime yapıldığının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kamu kurum ve kuruluşlarına yapılabildiği gibi, herhangi bir kurum veya gerçek kişiye de yapılabilir (Akmaz, 2009: 203).

İnşaat onarma işine bağlı olarak doğmakla birlikte, inşaat ve onarım işi olarak nitelendirilemeyecek faaliyetlerin, GVK'nun 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilme imkânı bulunmamaktadır. Nitekim Gelir İdaresi tarafından verilen bir muktezada izleyen açıklamalara yer verilmiştir:

“Malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü inşaat olarak tanımlamak mümkündür. Diğer taraftan, taşeron firmalara yaptırılan inşaat ve onarım işlerinin 42'nci maddede sayılan şartları taşıması halinde ödenecek istihkak bedellerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak...Şube Müdürlüğü Mesuliyet Sahası İçindeki Su ve Kanal Yapım Bakım ve Rehabilitasyon İşini yüklenen İnş. San. Ve Tic. A.Ş.'ne bu proje kapsamında taşeron olarak firmanızca yapılacak kanalizasyon hatlarının temizlenmesi, görüntülenmesi ve çıkan tresubatin döküm sahasına nakli işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, söz konusu işler nedeniyle yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir” (Akin, 2010: 26).

Bir işin GVK'nun 42'nci maddesinde belirtilen inşaat ve onarma işi kapsamına girebilmesi için her şeyden önce faaliyetin konusunun “inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma” işi olması gerekir. Aynı sözleşmede inşaat ve onarım işi ile birlikte inşaat ve onarma niteliğinde olmayan işlerin de taahhüt edilmesi halinde bu işlerde GVK'nun 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Örneğin, mutfak dolabı imalatı ve montajı işi, duvar kâğıdı kaplama işi, peyzaj işi, mühendislik ve müşavirlik hizmetleri gibi işlerin inşaat ve onarım işleriyle birlikte yüklenilmesi halinde yapılan işler tek bir iş olarak kabul edilir ve GVK'nun

42'ncimaddesi kapsamında değerlendirilir. Ancak, söz konusu işlerin inşaat işinden ayrı olarak münferiden üstlenilmesi halinde, senelere sirayet etse dahi mahiyet itibariyle inşaat ve onarım işi sayılmadığından GVK'nun 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir (Öztürk, 2009).

2.3.1.1.2. İnşaat ve Onarım İşinin Birden Fazla Takvim Yılana Sirayet Etmesi

İnşaat ve onarma işinin GVK'nun 42'nci maddesi kapsamına girebilmesinin diğer bir şartı da inşaat ve onarma işinin birden fazla yıla sirayet etmesi gerektiğidir. Burada birden fazla yıldan kastedilen 12 aylık dönem değil, takvim yılıdır. Yapılan inşaat ve onarma işi bir taahhüde bağlı olarak yapılsa bile, söz konusu iş aynı takvim yılı içinde bitiyorsa, kazanç genel hükümlere göre belirlenir. İşin başlama tarihi ile muhtemel bitiş tarihi mukavelede belirtilir. Dolayısıyla işin yıllara sirayet edip etmeyeceği mukavelede bellidir (Akın, 2010: 30).

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, kazanç işin bitiminde saptanabilmekte ve vergileme de bundan sonra yapılabilmektedir. Uzun bir süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhidin ödemede mali yükünü azaltmak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işini yapanlara (kurumlar dâhil) ödedikleri istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dâhil) vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlüdürler. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir (Kızılot, 2008: 62).

2.3.1.1.3. İnşaat ve Onarım İşinin Resmi veya Özel Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması

Taahhüt edilen işin bedelinin ne şekilde belirlendiğinin önemi bulunmamaktadır. Bu bakımdan bedelin eksiltme, maliyet artı kar ya da pazarlık gibi yöntemlerin hangisi kullanılırsa kullanılсын işin yapımı taahhüt edilmektedir. Taahhüdün varlığının belirlenmesinde ihale ve bedel saptama yöntemine bakılmaz. Maliyet artı kar yöntemine göre taahhüt edilen bir işte yapılan işin maliyetinin ve gelirin kesin olarak belirlenebildiği noktasından hareketle her yıl kar zarar tespiti yapılan ve beyan edilen bir olayla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından şu şekilde görüş verilmiştir: "Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun

42'nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için, yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir" (Yılmaz, 2004: 109).

Yapılacak olan inşaat ve onarma işinin GVK'nun 42'nci maddesinde düzenlenen özel vergileme sistemine tabi olabilmesi için, inşaat ve onarma işinin bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir. Bu taahhüt, genellikle yazılı olmakla birlikte sözlü de olabilir. Taahhütten anlaşılması gereken husus, yapılan işin işverenin nam ve hesabına yapılmasıdır. Buna paralel olarak, bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatlar GVK'nun 42'nci maddesi kapsamına girmezler. Örneğin, kendi hesabına inşaat yapılması veya arsa karşılığı konut inşa edilmesi şeklinde yapılan inşaat işlerinde, başkası adına yapılan taahhüt işinden söz edilmesi mümkün bulunmadığından, bu işler yıllara yaygın olsa dahi GVK'nun 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmeyecektir (Akın, 2010: 29).

2.3.2. Verginin Matrahı

İnşaat taahhüt işlerinden dolayı müteahhitlere ödenen hakediş bedellerine uygulanacak KDV'nin matrahının hesabında ilk önce (varsa) KVK'nun 25'inci maddesinde yer alan şekilde müteahhitlerin işi almak için yaptıkları ıskontolar düşülecektir. Daha sonra bu tutardan bir önceki hakedişle müteahhide ödenen tutar düşülecek, bulunacak tutara çimento, demir, akaryakıt, inşaat ve tesisat fiyat farkı gibi ilavelerin eklenmesiyle elde edilen matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Avans, teminat, gecikme cezası, işveren tarafından sağlanan malzeme bedeli ve sair kesintiler KDV matrahından indirilmeyecektir. Ayrıca KVK'nun 24'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre, mal veya hizmet satışına bağlı olarak vergi, resim, harç, pay ve fon karşılıkları KDV matrahına ilave edilecektir. Bu hüküm gereğince, hakedişlerden kesilmiş olan vergiler de matraha dâhil olacaktır (Akın, 2010:78).

2.3.3. Verginin Oranı

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmelerin yapmış oldukları işin hizmet işi olduğunu daha önceki açıklamalarda belirtilmişti. Dolayısıyla üstlenmiş oldukları işlerin teslimleri sırasında hesaplayacakları KDV'nin oranı genel KDV oranı olan %18'dir (Akın, 2010: 79).

Diğer taraftan, 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Karara eki (I) sayılı listenin 12'nci sırası ve 13'üncü sırası ile;

- i. Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

- ii. Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 metrekareye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, %1 oranında katma değer vergisine tabidir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin indirimli orana tabi olması ve konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt hizmeti veren mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2'nci maddesi uyarınca iade talebinde bulunmaları, hangi tür inşaat taahhüt işlemlerinin indirimli orana tabi işlemler olduğu konusunda tereddüde düşülmesi nedeniyle Maliye Bakanlığı, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri uygulamasını içeren 21.11.2003 tarihli 5 nolu Katma Değer Vergisi sirkülerini yayınlamıştır. Bu sirkülere göre, sirkülerin yayımından sonra adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan kooperatiflere KDV istisnası veya indirimli oranda Katma Değer Vergisi uygulaması söz konusu olmayacaktır(Şenlik, 2013:108).

2.4. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetlerine Uygulanan Vergi Türleri

Vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek ve müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ödenen istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılmaktadır. Bu ödemeler geçici kabulün veya işin fiilen bitiminden sonraki ana ödemeye mahsuben yapılan bir ödeme olmaktadır. Vergi tevkifatı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmü uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işini yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) %3 nispetinde vergi kesintisi yaparak, GVK'nun 98'inci maddesinin birinci fıkrası gereğince ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye ve aynı Kanun'un 119'üncü maddesine göre beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar söz konusu vergi dairesine vergiyi yatırmaya mecburdurlar (Akın, 2010: 48).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelir vergisi tevkifatının matrahı, bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleridir. Kesilen bu vergiler verilecek yıllık Gelir Vergisi beyannamesinde bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak Gelir-Kurumlar Vergisi'nden mahsup edilir. İşin devam etmesi nedeniyle kazancı beyannameye dahil edilmemiş olan inşaatlara ilişkin istihkaklardan kesilen gelir vergisi tevkifatları diğer kazanç unsurları üzerinden hesaplanan gelir ya da kurumlar vergisinden mahsup edilemez. Diğer taraftan, geçici kabulden sonra kesin kabulü sağlamak üzere yapılan işler nedeniyle alınan istihkaklar,

biten inşaat işiyle ilgilendirilmeksizin elde edildikleri yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmazlar. Yıllara sâri inşaat ve onarma işinden elde edilen istihkaklar nedeniyle oluşan faiz gelirlerinin, inşaat işinin değil faiz gelirlerinin ait olduğu yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir (Akın, 2010:48).

2.4.1. Katma Değer Vergisi

Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından o ana kadar yapılan kısmına ait olan işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denir. Hakediş raporları, esas alınarak yapılan işin karşılığının iş yapıldığı müddetçe müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgeler olması, aynı zamanda işin belli bir kısmının yapıldığını da göstermesinden dolayı, inşaat ve taahhüt işlerinde Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelir. Fakat hakediş belgeleri Vergi Usul Kanununda düzenlenen belgelerden sayılmaz. Bu sebeple Hakediş belgelerinin onaylandığı tarihten itibaren 7 gün içerisinde fatura kesilmesi gerekir. KDV' nin ve diğer kesintilerin faturada gösterilmesi gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri hizmet işi olması sebebiyle KDV oranı %18'dir. Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyeler tarafından yapılan yalnızca 150 metre kareye kadar konutlara ait inşaat taahhüt işleri, %1 oranında katma değer vergisine tabidir. Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabidir (Aydın, 2015: 27).

2.4.1.1. Dövizle Yapılan İşlerde KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi dövizle yapılan işlemlere ilişkindir. Anılan maddeye göre, bedelin dövizle hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Bu genel esas, ülkemizde uygulanmakta olan ve T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenip açıklanan döviz kuru ile işletilecektir. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 10/a maddesine göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde KDV açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi ya da hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Yalnız taksitli satışlarda malın veya hizmetin peşin satış bedeline vade farkı adı altında bir bedel daha eklenmektedir. Aynı Kanun'un 24/c maddesinde ise, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirleri ise servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dâhil olduğu belirtilmiştir (Kızılot, 2008: 269).

2.4.2. Damga Vergisi

Damga vergisi, temelde, hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kâğıtlar üzerinden alınan bir muamele vergisidir. Ancak, vergiye tabi olan asıl husus, söz konusu muameleler değil; bu

işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardır. DVK'nun "Konu" başlıklı 1'inci maddesinde Kanun'a ekli (I) sayılı tabloda yer alan kâğıtların damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında "kâğıtlar" terimi tanımlanmıştır. "Kâğıt" teriminin herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler olduğu ifade edilmiştir. (I) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar, dört başlık altında toplanmış, belli para ihtiva edenler nispi, diğerleri maktu vergiye tabi tutulmuştur. "Belli para" terimi ise, kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade etmektedir. Damga vergisine tabi kâğıtlar, "akitlerle ilgili kâğıtlar", "kararlar ve mazbatalar", "ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar" ve "makbuzlar ve diğer kâğıtlar" olarak sınıflandırılmıştır (Akin, 2011: 152).

2.4.3. Geçici Vergi

Geçici vergi, Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminde Gelir ve Kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançlar üzerinden hesaplanarak ödenen bir peşin vergidir.

Gelir vergisi kanunu, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeleri geçici vergi kapsamına dâhil etmemiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti yapan işletmelerin 42'nci madde kapsamına girmeyen gelirlerinin bulunması durumunda bu gelirlerin elde edildiği dönemlerde geçici vergileri hesaplanarak beyan edilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde vergi kesintisi: Gelir Vergisi Kanunu'na göre hakediş bedelleri üzerinden nakden ve avans olarak yaptığı ödemedeki % 3 oranında vergi kesintisi yapmaya mecburdurlar. İnşaat işlerinde hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasının ve kesintinin bir çeşit geçici vergi niteliğinde olmasıdır. Zira bu işi yapan kişiler vergi kesintisi yoluyla henüz hâsılat oluşumu aşamasında vergilendirilmektedir. Bu durumun Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesi kapsamında elde edilen kazançlarla sınırlı olduğu unutulmamalıdır (Sezgin, 2012: 397).

2.4.4. Vergi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3'üncü maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1'inci maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan kişi ve kurumlar şunlardır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 157):

- i. Kamu idare ve müesseseleri,
- ii. İktisadi kamu müesseseleri,
- iii. Sair kurumlar,

- iv. Ticaret Şirketleri
- v. İş ortaklıkları,
- vi. Dernekler ve vakıflar,
- vii. Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- viii. Kooperatifler,
- ix. Menkul kıymetler yatırım fonu yöneticileri,
- x. Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- xi. Zira kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, GVK'nun 42'nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Kesinti oranı önce %3 olarak saptanmış, ancak daha sonra 1137 Sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun'un 4'üncü maddesi ile yapılan değişiklikle, 1969 yılından itibaren %2 ye indirilmiştir. 2361 Sayılı Kanun'la da 01.01.1981 tarihinden itibaren %5'e yükseltilmiştir. 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu oran tekrar %3 e indirilmiştir ve hâlihazırda bu oran uygulanmaktadır. Kesinti oranının başlangıçta bu işlerden elde edilen ortalama kar hadlerine göre belirlendiği, ancak uygulanan oranlar arasındaki dengesizliğe bakıldığında daha sonra hazineye kaynak yaratma fonksiyonunun ön plana geçtiği ve sektörün karlılık oranıyla bağlantının kesildiği görülmektedir. Bu durum büyük eleştirilere sebep olmuş ve sonunda %3' lük orana geri dönmüştür.

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. İnşaat Taahhüt Faaliyetlerinde Muhasebenin Önemi

Muhasebe, işletmenin ekonomik etkinlikleri ile ilgili verilerin tanınması, kaydedilmesi, özetlenmesi, raporlanarak sunulması ve değerlendirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu anlamda muhasebenin amacı, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişim yapan para ile ifade edilen finansal nitelikli işlemlere ait bilgileri kaydetmek, sınıflandırmak, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili üçüncü kişilere rapor biçiminde sunmayı amaçlamaktadır (Yükçü, 2014: 19).

3.1.1. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat işlerinin niteliği gereği, diğer üretim faaliyetlerinden farklı olması nedeniyle, inşaat muhasebesi kendine özgü bazı özellikler taşımaktadır. İnşaat taahhüt işleri, süreç açısından diğer işlere göre daha uzun bir süreyi kapsar. Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanır. Dolayısıyla, sözleşme gelir ve giderlerinin inşaat işinin yapıldığı dönem ile eşleştirilerek hesaplanması gerekmektedir. Bir inşaat işi kaç döneme yayılırsa yayılsın, muhasebe döneminin gelir ve giderleri eşleştirilerek yalnızca o yılın karı veya zararı saptanabilir. Bunu yapabilmek için de, her döneme ait gelir ve gider unsurlarının doğru bir biçimde saptanması gerekmektedir. Bu noktada, ihale bedeli büyük bir önem taşımakta, inşaat işinin başlangıcında işin öngörülen maliyeti ile teklif ve kabul edilen bedel arasında kurulan ilişki, işlemlerin doğru bir şekilde yapılması için hareket noktası oluşturmaktadır (Sayan, 1998: 2).

3.1.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

26 Ekim 2005 tarihinde resmi gazetede yayınlanan ve 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Hakkında Tebliğ”de 11 numaralı İnşaat Sözleşmeleri Standardının amacı şu şekilde belirtilmiştir:

“Bu Standardın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir (TMS 11).”

İnşaat sözleşmesi; bir varlığın veya birbiriyle yakından ilişkili bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir (TMS 11, paragraf 3). Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri için rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası verilebilir (TMS 11, paragraf 4). İnşaat sözleşmesi, bir varlığın

inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine, varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik olarak düzenlenebilir (TMS 11, paragraf 5).

İnşaat sözleşmesi imzalanıp inşaat işi başladıktan sonra, gelecek yıllarda inşaatın tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerle ilgili tahminlerde değişiklik olabilir. Malzeme fiyatlarının artması, inşaat koşullarında değişiklik olması veya yeni bilgi edinilmesi gibi nedenlerle inşaatın tahmini tamamlanma maliyetinin artması durumunda, sözleşme maliyetinin sözleşme gelirini aşması ve dolayısıyla inşaat sözleşmesinin zararlı sonuçlanması muhtemel olabilir. Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesine uygun olarak TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında da toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşmasının muhtemel olduğu durumlarda beklenen zararın doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılması gerektiği belirtilmiştir (TMS 11, paragraf 36).

İnşaat sözleşmelerinde zararın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması kapsamında ele alınacak diğer konu; sözleşme maliyetlerinin sözleşme gelirini aşmasının beklenmemesi, fakat sözleşme süresi içerisinde herhangi bir yıl faaliyet sonuçlarında zarar raporlanması durumudur. Bu durum maliyetlerde önemli bir artış meydana gelmesi fakat maliyetlerdeki artışın sözleşme kârından fazla olmaması durumunda meydana gelir (Kieso vd., 2010: 919).

TMS 11 21'nci Maddesine göre sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dâhil edilmezler.

TMS 11 22. Maddesine göre bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar 36'ncı madde doğrultusunda gider olarak muhasebeleştirilir

Yıllara yaygın inşaat taahhütlerinin muhasebeleştirilmesindeki temel sorun, inşaat sözleşmesi gelir ve maliyetlerinin dönemler itibarı ile dağıtılmasıdır. Bunun için öncelikle hangi

unsurların sözleşme gelir ve maliyeti kapsamında olduğunun belirlenmesi gerekir. Bir inşaat faaliyetinde sözleşme geliri aşağıdakileri içerir (TMS 11, paragraf 11):

- (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.

TMS 11’de inşaat sözleşmelerinin gelir ve giderlerinin hangi muhasebe döneminde raporlanacağı belirlenmesinde etkili olan faktör; inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesidir (Şengür, 2012: 128).

Farklı muhasebe uygulamalarının yapılması mümkün olan inşaat sözleşmelerinde, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından söz konusu olan standartta tamamlanma yüzdesi olarak açıklanan yöntemin kullanılması öngörülmüştür. Ülkemizde yıllardır uygulanmaya devam eden tamamlanmış sözleşme yönteminden farklı uygulamaların yapılmasını gerektirmektedir (Gökçen vd., 2011: 185).

Genel olarak inşaat sözleşmelerinde kâr-zararın hesaplanması için iki yöntem kullanılmaktadır. **Tamamlanma yönteminde** kâr-zarar iş bitirilinceye kadar belirlenmez, gelirler iş bitirilinceye kadar borç, maliyetler iş bitirilinceye kadar varlık olarak bilançoya alınır. **Tamamlanma yüzdesi yöntemi** ise, standardın esas aldığı yöntemdir. Bu yöntemde kâr, yapım işinin tamamlanma oranına göre finansal tablolara alınır. Kârın kullanımı ve temettü dağıtımı için işin tamamlanmasını beklemek gerekmez. İşin bitiminde kesin kâr belirlenir. Standartta tamamlanma yüzdesi yöntemine göre kârın saptanmasına ilişkin hususlar açıklanmaktadır (Gençoğlu, 2013: 625).

TMS 11 26. Maddesine göre tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı 36’ncı Paragraf doğrultusunda derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

3.1.3. İnşaat İşlemlerinde Kullanılacak Hesaplar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlar işin devamı süresince kar veya zarar hesaplayıp söz konusu işleriyle ilgili olarak beyannamelerinde bunu göstermeleri gerekmediğinden dolayı, bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde de birtakım özellikli hesaplar kullanılmaktadır. Mükelleflerin işin bitmediği yıllarda vergisel yükümlükleri devam ettiğinden, dönem

sonlarında bilançolarını düzenleyecek ve beyanname verme dönemlerinde herhangi bir matrah olmasa da beyanname vereceklerdir. Düzenleyecekleri bilançonun aktifinde devam eden inşaatlarla ilgili giderler, pasifinde ise devam eden inşaatlarla ilgili alınan hak edişler bulunur (Akın, 2010: 99).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanması zorunlu olan 1 No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile herhangi özel bir düzenleme getirilmemiş, bu işletmelerin, hizmet işletmesi olması nedeniyle, hizmet üretim maliyeti hesabı, hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, satılan hizmet maliyeti hesaplarını kullanmaları öngörülmüştür. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili kapsamlı düzenleme, 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2 No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile getirilmiştir. Buna göre, inşaat işletmelerinin kullanacağı ayrıntılı hesaplar tekdüzen hesap planı kapsamına girmiştir. Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabı, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişler hesabı ve taşeronlara verilen avanslar, merkez ve şubeler cari hesabı gibi özellikli hesaplar tekdüzen hesap planında yer almaya başlamıştır. Bu hesaplar belirtilmiş olan tebliğ çerçevesinde aşağıda açıklanacaktır (Akın, 2010: 99).

1. 100 KASA HESABI
2. 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI
3. 15 STOKLAR HESABI
4. 170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI
5. 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HESABI
6. 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HESABI
7. 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI
8. 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI
9. 35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HESABI
10. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI
11. 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI

3.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri Hesabı

3.2.1. Hesabın Özelliği

İşletmelerin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturduğu hesaplardır. Bu hesaplar proje bazında izlenir.

3.2.2. Hesabın Bölümlenmesi

Hesabın bölümlenmesi proje bazında ve projeye yüklenen maliyet kalemleri dikkate alınarak yapılabilir. Maliyet kalemler için gider türü yaklaşımı yardımcı olabilir (Yükçü, 2014: 419).

Proje sayısı 170-177 aralığındaki hesaplardan daha çok ise yada tüm projelerin tek defter-i kebir hesabı üzerinde izlenmesi daha uygun bulunuyor ise projelere göre tali hesaplar açılabilir (Sevilengül, 2014: 372).

Hesabın bölümlenmesi aşağıdaki şekilde olabilmektedir (Yükçü, 2014:419).

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri (X Projesi)

170.00 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

170.00.00 Demir Gideri

170.00.01 Çimento Gideri

170.00.02 Kum-Çakıl Gideri

170.00.03 Taş Gideri

170.01 Direkt İşçilik Gideri

170.02 Genel Üretim (Diğer Üretim) Giderleri

170.02.00 İlk Madde Malzeme Gideri

170.02.01 İşçi Ücret ve Gideri

170.02.02 Memur Ücret ve Gideri

170.02.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

170.02.04 Çeşitli Giderleri

170.02.05 Vergi, Resim ve Harçlar

170.02.06 Amortisman ve Tükenme Payı

170.03 Araştırma Geliştirme Giderleri

170.03.00 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

170.03.01 İşçi Ücret ve Giderleri

170.03.02 Memur Ücret ve Giderleri

170.03.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

170.03.04 Çeşitli Giderler

170.03.05 Vergi, Resim ve Harçlar

170.03.06 Amortisman ve Tükenme Payı

170.04 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

170.05 Genel Yönetim Giderleri

170.06 Finansman Giderleri

3.2.3. Hesabın İşleyişi

İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri, “741 – Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak payları ise “751, 761, 771 ve 781” kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devredilir. İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170-178 nolu hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defter-i kebir düzeyinde izlenmesine imkân vermeyecek kadar fazla ise, proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu durumda bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defter-i kebir hükmündedir (Yükçü, 2014: 420).

3.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Örnek Uygulamalar

ÖRNEK 1:

- İşletme üstlendiği bir bina inşaatı için 65.000 TL tutarında demir satın alıyor (KDV ihmal edilecektir). Demir bedeli verilen bir çekle ödeniyor.
- Dönem sonunda söz konusu bina ile ilgili maliyet 253.400 TL’ye ulaşıyor.
- İşin sonunda 350 Alınan Hakedişler hesabında biriken gelirlerin 390.000 TL ve 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında toplam maliyetin 315.000 TL olduğu belirleniyor. Maliyet giderlerin 12.000 TL’lik kısmının yönetim işlemelerine ilişkin olduğu şeklinde bir değerlendirme yapılıyor (Sevilengül, 2014: 372).

- Demir satın alınması

-----.../.../...-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	65.000	
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri		65.000
-----.../.../...-----		

- Maliyet Giderlerinin Dönem Sonunda Yansıtılması

-----.../.../...-----		
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	253.400	
741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma		253.400
-----.../.../...-----		

- İş bitiminde hesapların kapatılması

-----.../.../...-----		
622 Satılan Hizmet Maliyeti	303.000	
632 Genel Yönetim Giderleri		12.000

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	315.000	
-----.../.../...-----		
350 Alınan Hakedişler	390.000	
600 Yurt İçi Satışlar		390.000
-----.../.../...-----		

ÖRNEK 2:

- a) X inşaat işletmesi taahhüdü altındaki Karaköy İlköğretim Okulu inşaatı için 100.000 TL + %18 KDV'lik malzeme satın almıştır. Aynı dönemde 140.000 TL işçilik tahakkuk etmiştir.
- b) Dönem sonunda inşaat için kullanılan maliyetler “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabına devredilmiştir (Yükçü, 2014:422).

a) Katlanılan giderlerin kaydı

-----.../.../...-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	100.000	
740.10 Karaköy İlköğretim Okulu İnşaatı		
191 İndirilecek KDV	18.000	
		118.000
-----.../.../...-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	140.000	
740.10 Karaköy İlköğretim Okulu İnşaatı		
		140.000
-----.../.../...-----		

b) Maliyet devri

-----.../.../...-----		
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	240.000	
170.00 Karaköy İlköğretim Okulu İnşaatı		
		240.000
-----.../.../...-----		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	240.000	
741.10 Karaköy İlköğretim Okulu İnşaatı		
-----.../.../...-----		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	240.000	
		240.000
-----.../.../...-----		

ÖRNEK 3:

İşletme aynı anda üç ayrı inşaat taahhüt işi yürütmektedir. Bir dönemde tahakkuk eden iş makineleri amortismanın işlere göre dağılımı şöyledir (Yükçü, 2014: 422).

- Okul inşaatı	152.000
- Konut kooperatifi inşaatı	118.000
- <u>Köprü inşaatı</u>	<u>280.000</u>
- Toplam	550.000

a) Amortisman tahakkuk kaydını yapınız.

b) Dönem sonu yansıtma kaydını yapınız.

Amortisman tahakkuk kaydı

-----.../.../-----	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	550.000
740.10 Okul inşaatı	152.000
740.20 Konut kooperatifi inşaatı	118.000
740.30 Köprü inşaatı	280.000
-----.../.../-----	
257 Birikmiş Amortismanlar	550.000
257.10 Kamyon	250.000
257.20 Kepçe	200.000
257.30 Betonyer	100.000
-----.../.../-----	

a) Dönem sonu yansıtma kaydı

-----.../.../-----	
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	550.000
170.10 Okul inşaatı	152.000
170.20 Konut kooperatifi inşaatı	118.000
170.30 Köprü inşaatı	280.000
-----.../.../-----	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	550.000
-----.../.../-----	

ÖRNEK 4:

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleri yapan B firması, C firmasına ait bir hastane yapımını üstlenmiştir. Hastane inşaat sözleşmesi maliyet artı kâr sözleşmesi niteliğini taşımaktadır. Ancak toplam maliyet tutarının da 40.000 TL'den fazla olamayacağı sözleşmede belirtilmiştir. Kâr oranı %30 olarak belirlenmiştir. İşletmenin birinci yıl sonunda yapılan inşaat maliyetleri (740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında biriken) toplamı 20.000 TL'dir. Dönem içinde müşteriden 8.000 TL hak ediş tutarı tahsil edilmiştir (Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan, & Acar, 2011: 308).

-----.../.../-----	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	20.000
622.10 Hastane inşaatı	20.000

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	20.000
741.10 Hastane inşaatı	20.000
-----/.../...-----	
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakedişleri	8.000
350.10 Hastane inşaatı	8.000
186 Hakedişlere Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları	18.000
350.10 Hastane inşaatı	18.000
-----/.../...-----	
600 Yurtiçi Satışlar	26.000
600.10 Hastane İnşaatı	26.000
-----/.../...-----	

ÖRNEK 5:

Erkal İnşaat A.Ş.' nin 2011 yılında yıllara yaygın iki inşaatı olan hastaneve sağlık ocağı inşaatları hakediş bedelleri ve genel yönetim giderleri aşağıda verilmiştir (Çelebi, 2011: 81).

Hastane inşaatı hakediş bedeli	: 50.000 TL
Sağlık ocağı inşaatı hakediş bedeli	: 30.000 TL
Toplam	: 80.000 TL
Genel yönetim giderleri toplamı	: 10.000 TL

Ortak genel yönetim giderlerinin inşaatlara dağılımı

Hastane inşaatı dağıtım oranı	: $50.000 / 80.000 = 0,625$
Hastane inşaatı genel yönetim gideri tutarı	: $10.000 \times 0,625 = \mathbf{6.250 TL}$
Sağlık ocağı inşaatı dağıtım oranı	: $30.000 / 80.000 = 0,375$
Sağlık ocağı inşaatı genel yönetim gideri tutarı:	$10.000 \times 0,375 = \mathbf{3.750 TL}$

770 Genel Yönetim Giderleri	10.000
770.01 Hastane İnşaatı	6.250
770.02 Konut kooperatifi inşaatı	3.750
100 Kasa	10.000
-----/.../...-----	
170 Yıllara Yaygın Hastane İnşaatı Hs	6.250
170.06 Genel Yönetim Gideri Payı	6.250
171 Yıllara Yaygın Sağlık Ocağı İnşaatı Hs	3.750
171.06 Genel Yönetim Gideri Payı	3.750
771 Genel Yönetim Gid. Yan. Hs.	10.000
-----/.../...-----	

ÖRNEK 6:

Uysal İnşaat Ltd. Şti. 2004 yılında kurulmuştur. İzmir ve çevresinde faaliyet gösteren Uysal İnşaat, uzun yıllardır yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunmaktadır. İşletme, İzmir Büyükşehir Belediyesi'nin ihaleye açmış olduğu hizmet binası yapımını

kazanmış ve sözleşmede belirtildiği üzere hizmet binası yapımına 2013 yılı eylül ayında başlamış ve 2015 yılı nisan ayında tamamlamıştır. İhale bedeli 10.000.000 TL'dir. İşin tahmini maliyeti 7.500.000 TL olarak öngörülmektedir. Uygulamamızın dahi iyi anlaşılabilmesi için KDV ve geçici vergi dönemleri ihmal edilmiş ve işin yapım süresinde başka bir iş yapmadığı varsayılmıştır (Sayın ve Merter, 2017: 80).

2013	1.500.000	0	0
2014	3.500.000	6.000.000	4.850.000
2015	2.500.000	4.000.000	5.150.000

Kayıtlarımız ve faaliyet kazancı hesaplamalarımız TMS11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında olan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapılacaktır.

Yıl	Fiili Maliyet	Tamamlanma Yüzdesi	Dönem Geliri	Hakedişler	Tahsilatlar
2013	1.500.000	$1.500.000/7.500.000 = 0,20$	$10.000.000 \times 0,20 = 2.000.000$	0	0
2014	3.500.000	$3.500.000/7.500.000 = 0,45$	$10.000.000 \times 0,45 = 4.500.000$	6.000.000	4.850.000
2015	2.500.000	$2.500.000/7.500.000 = 0,35$	$10.000.000 \times 0,35 = 3.500.000$	4.000.000	5.150.000

İnşaat işinin 1. Yıl muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir.

----- 31/12/2013 -----	
740 Hizmet Üretim Maliyetleri	1.500.000
İlgili Hesaplar	1.500.000
----- 31/12/2013 -----	
170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri	1.500.000
741 Hizmet Üretim Maliyetleri	1.500.000
Yansıtma Hesabı	
----- 31/12/2013 -----	
123 Raporlanmamış Alacak Hesabı	2.000.000
600 Yurtiçi Satışlar	2.000.000
----- 31/12/2013 -----	

Dönem içinde hakediş yapılmamasına rağmen tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 2013 yılı toplam gelirinin 2.000.000 TL olduğu görülmektedir. Dönem sonu kayıtları şu şekilde olacaktır:

----- 31/12/2013 -----	
622 Hizmet Üretim Maliyetleri	1.500.000

170 Yıllara Yaygın İnşaat 1.500.000

Ve Onarım Maliyetleri

----- 31/12/2013 -----

600 Yurtiçi Satışlar 2.000.000

690 Dönem Kâr veya Zararı 2.000.000

----- 31/12/2013 -----

690 Dönem Kâr veya Zararı 1.500.000

622 Hizmet Üretim Maliyeti 1.500.000

----- .../.../... -----

----- 31/12/2013 -----

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer 100.000

Yasal Yükümlülük Karşılıkları

370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer 100.000

Yasal Yükümlülük Karşılıkları

----- 31/12/2013 -----

690 Dönem Kâr veya Zararı 500.000

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer 100.000

Yasal Yükümlülük Karşılıkları

692 Dönem Net Kâr veya Zararı 400.000

----- .../.../... -----

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre 2013 yılında faaliyet kazancı hesaplaması yapılmamışken tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 400.000 TL dönem net kârı hesaplanmıştır.

İnşaat işinin 2. Yıl muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir.

----- 31/12/2014 -----

740 Hizmet Üretim Maliyetleri 3.500.000

İlgili Hesaplar 3.500.000

----- 31/12/2014 -----

120 Alıcılar 6.000.000

350 Y. Y. İnşaat Ve 6.000.000

Onarım Hakediş Bedelleri

----- 31/12/2014 -----

350 Y. Y. İnşaat Ve 6.000.000

Onarım Hakediş Bedelleri

123 Raporlanmamış Alacak Hesabı 1.500.000

600 yurtiçi satışlar 4.500.000

----- 31/12/2014 -----

102 Bankalar 4.850.000

120 Alıcılar 4.850.000

----- 31/12/2014 -----
170 Yıllara Yaygın İnşaat 3.500.000
Ve Onarım Maliyetleri

741 Hizmet Üretim Maliyetleri 3.500.000
Yansıtma Hesabı

----- 31/12/2014 -----

Dönem içinde 6.000.000 TL'lik hakediş yapılmıştır. Ancak tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 2014 yılı toplam gelirinin 4.500.000TL olduğu görülmektedir. Dönem sonu kayıtları şu şekilde olacaktır:

----- 31/12/2014 -----
622 Hizmet Üretim Maliyetleri3.500.000

170 Yıllara Yaygın İnşaat 3.500.000
Ve Onarım Maliyetleri

----- 31/12/2014 -----

600 Yurtiçi Satışlar4.500.000
690 Dönem Kar Veya Zararı 4.500.000

----- 31/12/2014 -----

690 Dönem Kar Veya Zararı 3.500.000
622 Hizmet Üretim Maliyeti3.500.000

----- 31/12/2014 -----

691 Dönem Karı Vergi Ve Diğer 200.000
Yasal Yükümlülük Karşılıkları

370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer 200.000
Yasal Yükümlülük Karşılıkları

----- 31/12/2014 -----

690 Dönem Kar Veya Zararı 1.000.000

691 Dönem Karı Vergi Ve Diğer 200.000
Yasal Yükümlülük Karşılıkları

692 Dönem Net Kar Veya Zararı 800.000

----- 31/12/2014 -----

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre 2014 yılında faaliyet kazancı hesaplaması yapılmamışken tamamlanma yüzdesi yöntemine göre800.000 TL dönem net karı hesaplanmıştır. İnşaat işinin 3. Yıl muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir.

----- 31/12/2015 -----
740 Hizmet Üretim Maliyetleri 2.500.000

İlgili Hesaplar 2.500.000

----- 31/12/2015 -----

120 Alıcılar 4.000.000

350 Y. Y. İnşaat Ve 4.000.000

Onarım Hakediş Bedelleri

----- 31/12/2015 -----

350 Y. Y. İnşaat Ve 4.000.000

Onarım Hakediş Bedelleri

123 Raporlanmamış Alacak Hesabı 500.000

600 Yurtiçi Satışlar 3.500.000

----- .../.../...-----

----- 31/12/2015 -----

102 Bankalar 4.850.000

120 Alıcılar 4.850.000

----- 31/12/2015 -----

170 Yıllara Yaygın İnşaat 2.500.000

Ve Onarım Maliyetleri

741 Hizmet Üretim Maliyetleri 2.500.000

Yansıtma Hesabı

----- 31/12/2015 -----

Dönem içinde 4.000.000 TL'lik hakediş yapılmıştır. Ancak tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 2015 yılı toplam gelirinin 3.500.000 TL olduğu görülmektedir. Dönem sonu kayıtları şu şekilde olacaktır:

----- 31/12/2015 -----

622 Hizmet Üretim Maliyetleri 2.500.000

170 Yıllara Yaygın İnşaat 2.500.000

Ve Onarım Maliyetleri

----- 31/12/2015 -----

600 Yurtiçi Satışlar 3.500.000

690 Dönem Kar Veya Zararı 3.500.000

----- 31/12/2015 -----

690 Dönem Kar Veya Zararı 2.500.000

622 Hizmet Üretim Maliyeti 2.500.000

----- 31/12/2015 -----

691 Dönem Karı Vergi Ve Diğer 200.000

Yasal Yükümlülük Karşılıkları

370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer 200.000

Yasal Yükümlülük Karşılıkları

----- 31/12/2015 -----

690 Dönem Kar Veya Zararı 1.000.000

691 Dönem Karı Vergi Ve Diğer 200.000
Yasal Yükümlülük Karşılıkları
692 Dönem Net Kar Veya Zararı 800.000
----- 31/12/2015 -----

SONUÇ

İnşaat, taahhüt ve onarım işleriyle uğrasan kişi ve kuruluşlar hem özel inşaat, hem de yıllara yaygın ve yıllara yaygın olmayan inşaat, taahhüt ve onarım işlerini çoğu zaman bir arada yürütürler. Bunlardan yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri için özel bir vergileme kabul edilmiştir. Bir inşaat işinin yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi olması için işin başkalarının hesabına ve yazılı veya sözlü bir taahhüde bağlı olarak yapılması, inşaat, taahhüt ve onarım işinin birden fazla takvim yılına yayılması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde kazanç tespiti özel düzenleme ile işin bittiği yıl kesin olarak belirlenir. Vergilenecek matrahın bulunması için toplam maliyetlerin ve bu işlerden elde edilen toplam hasılatın belli olması gerekmektedir. Bu da işin bitim tarihi itibarıyla mümkün olur. Gelir Vergisi Kanunu 44'ncü maddesinde yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işinin bitim tarihi geçici ve kesin kabule tabi durumlarda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, geçici ve kesin kabule tabi olmayan durumlarda ise işin fiilen tamamlandığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilmiştir. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde kar veya zararın tespitinde tamamlanmış taahhüt ve tamamlanma yüzdesi olmak üzere iki farklı muhasebe yöntemi kullanılmaktadır.

Tamamlanmış Sözleşme Yönteminde, sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir, gider ve kâr veya zararın kayda alınması için söz konusu işin tamamen bitirilmiş olması gerekmektedir. Bu yöntemin temel özelliği, kâr veya zararın, işin tamamı bitirilinceye kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoda takip edilmesi, dolayısıyla gelir tablosuna herhangi bir rakamın girmemesidir. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, iş ilerledikçe gelirin ve kazancın da oluştuğu esasına dayanmaktadır. Ülkemiz uygulamakta olan tamamlanmış taahhüt yöntemidir. Buna göre kar veya zarar işin tamamlandığı yıl saptanır ve muhasebeleştirilir.

Türkiye'deki muhasebe uygulamaları genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine yönelik olduğundan bazı durumlarda yetersiz kalıp, finansal tablo okuyucularına

gerçek bilgiyi yansıtamamaktadır. Meydana gelen karmaşıklıkların giderilmesi bakımından Türkiye’de de muhasebe standartları uygulanmaya başlanmıştır.

TMS 11 standardı ile ülkemizde uygulanan gerek özel vergisel düzenlemelerin gerek bilinen muhasebe sisteminin meydana getirdiği karışık raporlama sistemi artık olmayacaktır. Ulusal ve uluslararası standartlarda finansal tablolar hazırlanmış olacak ve maliyetlerin düşürülmesi sağlanacaktır. Literatürde sağlanan beraberliğin ülkemizdeki yorum farklılığını ortadan kaldırarak birikimli ve sağlam bir bilgi yapısı meydana getirecektir. Dolayısıyla benzer muhasebe işlemlerine farklı yorumlar yapılmayacaktır.²

KAYNAKÇA

Acar, V., (2013), “Türkiye Muhasebe Standartları–11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi Ve Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6 (1), s. 25-50.

Adiloğlu, B., (2006), *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan, D., & Acar, V. (2011), *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Sektörel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akın, S. (2010), *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Akın, S. (2011, Haziran), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Alınan Hak ediş Ödemelerinde Damga Vergisi Kesintisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (273).

Akmaz, K. (2009, Kasım), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellikli Durumlar”, *E-Yaklaşım*, (23).

Aydın, Ş. (2015), *Yıllara Yaygın İnşaat İşleri ve Muhasebeleştirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

² TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu Standart 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu hususun dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. TFRS 15 Standardının geçiş hükümlerinde, “Tamamlanmış bir sözleşme, işletmenin TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TMS 18 Hasılat ve ilgili Yorumlar uyarınca tanımlanan mal veya hizmetlerin tamamını devrettiği bir sözleşmedir” denilmektedir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlükten kaldırılarak, yerini TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı almıştır. Dolayısıyla 01 Ocak 2018 tarihinden sonra TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının kullanılması gerektiği yerlerde, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kullanılması gerekmektedir.

- Bakanlığı, M. (1998). Maliye Bakanlığı'nın 02.06.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5138-9-20504 sayılı özelgesi.
- Bozok, M. S. (2011), *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi*, Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Çankaya, İ. (2003), *İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Meslek Yapıtları.
- Çelebi, G. (2011), *Konut Yapı Kooperatifleri ve Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlemleri Muhasebesi, Örnek Uygulamalar*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demir, E. (2015, February), “Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinde Vergilendirme ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme”, *The Journal of International Social Research*, 8(36), s.834-845.
- Deniz, M. B., Çukacı. Y. C. (2018), “Mevcut Muhasebe Uygulamaları ve Muhasebe Standartları Açısından Önemlilik Kavramı ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bu Bağlamda Değerlendirilmesi”, *Turkish Studies Economics, Finance and Politics*, 13(22), s.147-163.
- Gençoğlu, Ü. G. (2013), “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri”, Ü. Gücenme Gençoğlu, Y. Özerhan, & S. Karabınar, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları* (s. 625-641). Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi.
- Gökçen G., Ataman B., Çakıcı C., (2011), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Kavacık, M. (2008), *Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirilme ve Muhasebe İşlemleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Keleş, M. (2015) *İnşaat Sözleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Raporlanması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızılot, Ş. (2008) *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik* (11. Basım), Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kieso, E. Donald, Jerry J. Weygandt ve Terry D. Warfield (2010), *Intermediate Accounting IFRS Edition Vol.2*, John Wiley&Sons, USA.
- MEGEP. (2008), *Muhasebe Finansman - İnşaat İşletmeleri*, Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.
- Öztürk, O. (2009, Aralık), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (255).
- RG. (tarihsiz). 31.03.1969 tarih ve 13162 sayılı Resmi Gazete’de.
- Sayan, M. (1998, Ocak), “İnşaat Taahhüt Kazançlarına İlişkin Farklı Bir Yaklaşım”, *Vergi Dünyası Dergisi*.
- Sayın, K. Ş., Merter, A.K. (2017, Aralık), “TMS İnşaat Sözleşmeleri Standardının Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği”, *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi*. 4(13), s. 63-95.
- Sevilengül, O. (2014), *Genel Muhasebe* (17. Basım), Ankara: Gazi Kitabevi.

Sezgin, B. (2012, Mayıs), “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması”, *E-Yaklaşım Dergisi*, (233), 397.

Şengür, E. D. (2012, Eylül-Ekim), “İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, s.123-153.

Şenlik, M. (2013), *Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi Genel Bilgiler - Vergilendirme - Muhasebe Uygulamaları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yereli. A., 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*, 13(3), s. 113-135.

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

Yükçü, S. (2014), *Genel Muhasebe* (7. Basım), İzmir: Altın Nokta.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu