

# İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİ İÇİN BİR RAPORLAMA ÖNERİSİ: MALİYET KURTARMA YÖNTEMİ

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 17.07.2022  
Kabul Tarihi : 31.08. 2022  
Türü : Araştırma Makalesi  
DOI Numarası : .10.55322/mdbakis.1144739

**Prof. Dr. Fatih YILMAZ\***  
**Dr. Havva Nur ÇİFTÇİ\*\***

## Bibliyografik Bilgiler

Yılmaz, F. & Çiftçi, H., N. (2023). “İnşaat Taahhüt İşletmeleri İçin Bir Raporlama Önerisi: Maliyet Kurtarma Yöntemi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 85-96)  
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1144739>

## ÖZ

İnşaat taahhüt işletmelerinde esas faaliyet konusunu oluşturan işlerin tamamlanması genellikle bir takvim yılından daha uzun sürmektedir. Bu durumun bir sonucu olarak bir takvim yılını esas alan muhasebe dönemini aşan finansal olayların etkilerinin finansal tablolara alınmasında çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmanın amacı, inşaat taahhüt işletmelerinin faaliyetlerine ilişkin sonuçların finansal tablolarda ne şekilde raporlanacağına açıklanması ve vergi mevzuatı açısından inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin bir yöntem önerisinin sunulmasıdır. Bu çalışma, ekonomi içerisinde önemli bir paya sahip olan inşaat taahhüt işletmelerinin faaliyetlerinin, özellikle vergi mevzuatına göre raporlama yaptıklarında finansal tablolarında oluşan anomalinin, vergi mevzuatına en yakın olacak şekilde nasıl düzeltileceğine ilişkin bir çözüm önerisi sunması açısından önemlidir. Çalışmada teorik olarak hazırlanmış örnek bir olay üzerinden uzun vadeli inşaat taahhüt işlerine ilişkin raporlama yöntemleri karşılaştırılmış ve bu raporlama şekillerinin etkileri hem vergisel açıdan hem de finansal analiz açısından incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İnşaat Taahhüt İşletmeleri, Finansal Raporlama, Maliyet Kurtarma Yöntemi

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M49

\* İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, fatihyil@istanbul.edu.tr,  
<https://orcid.org/0000-0001-6112-1883>

\*\* İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, hnciftci@istanbul.edu.tr,  
<https://orcid.org/0000-0002-3859-6693>

**A REPORTING PROPOSAL FOR CONSTRUCTION COMPANIES: COST RECOVERY METHOD****ABSTRACT**

The main activity in construction companies usually takes longer than one calendar year to complete the works. As a result of this situation, various problems arise in the recognition of the effects of financial events that exceed the accounting period based on a calendar year. The aim of this study is to explain how the results of the activities of construction companies will be reported in the financial statements and to present a method proposal for construction contracts in terms of tax legislation. This study is important to understand how the activities of construction companies, which have an important share in the economy, especially in cases where the results of activities related to construction cannot be measured reliably, to understand how to report them in the financial statements and to create and understand accurate and reliable reporting in terms of tax legislation. In the study, the reporting methods related to long-term construction contracts were compared through a theoretical case study, and the effects of these reporting forms were examined in terms of both taxation and financial analysis.

**Keywords:** Construction Companies, Financial Reporting, Cost Recovery Method

**JEL Classification:** M40, M41, M49

**1. GİRİŞ**

İnşaat işlerine ilişkin faaliyetler en genel kapsamıyla, barınma amacıyla yapılan konutlar başta olmak üzere, okul, hastane benzeri kamu hizmet binaları, baraj, havaalanı, alışveriş merkezileri, gemi, uzay mekiği inşaatı gibi büyük sermayeli yatırımlar ile karayolu gibi altyapı inşaatları ve bina harici yapım, bakım ve onarım işlerinin tümüdür. İnşaat işletmelerinin faaliyetleri üretim yöntemi itibariyle diğer birçok sektörün faaliyet alanından ayrılmaktadır. İnşaat faaliyetlerini temelde iki grupta toplamak mümkündür. Bunlardan biri satmak amacıyla kendi adına inşaat yapanlar (kat karşılığında inşaat yapanları da bu gruba dahil etmek mümkündür), diğeri ise başka kişi veya kurumlar için inşaat yapanlardır. Birinci gruba giren inşaat firmalarının inşaat yapım süreci ve muhasebeleştirilmesi üretim yapan işletmelerden farklılık göstermez. İkinci gruba giren inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesi ise ayrı bir özellik arz eder. Bu çalışmanın konusunu da bu ikinci gruptaki inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması oluşturmaktadır.

Birçok sektörde üretim seri, üretilen ürünler standart ve üretim süreleri kısayken inşaat işletmelerinde üretim genellikle bir seneden uzundur. Bu durumun bir sonucu olarak bir takvim yılını esas alan muhasebe dönemini aşan finansal olayların etkilerinin finansal tablolara alınmasında çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır (Yılmaz, 2009, s.10). Özellikle inşaatın tamamlanan kısmına ait gelir ve giderin ne zaman ve ne şekilde finansal tablolara alınacağı, kâr ya da zararın hesaplanmasına önemli derecede etki etmektedir.

Türkiye’de uzun vadeli inşaat taahhüt işlemlerine ilişkin muhasebeleştirme ve raporlama yöntemleri Gelir Vergisi Kanunu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı”nda (BOBİ FRS) düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeler kapsamında incelenen inşaat taahhüt işlemleri bir başka firma ya da kişi olan müşteri adına yüklenici işletme tarafından yürütülen faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanmasıdır.

Bu çalışmanın amacı, inşaat taahhüt işletmelerinin faaliyetlerine ilişkin sonuçların finansal tablolarda ne şekilde raporlanacağına açıklanması ve vergi mevzuatı açısından inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin bir yöntem önerisinin sunulmasıdır. Bu çalışma ekonomi içerisinde önemli bir paya sahip olan inşaat işletmelerinin faaliyetlerinin özellikle inşaata ilişkin gerçekleşecek faaliyet sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda fiili rakamların finansal tablolarda ne şekilde raporlanacağına anlaşılması ve ayrıca vergi mevzuatı açısından daha doğru raporlamanın oluşturulması açısından önemlidir. Çalışmada teorik olarak hazırlanmış örnek bir olay üzerinden uzun vadeli inşaat taahhüt işlerine ilişkin raporlama yöntemleri karşılaştırılmış ve bu raporlama şekillerinin etkileri hem vergisel açıdan hem de finansal analiz açısından incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde inşaat faaliyetlerinin kapsamı ve muhasebeleştirilmesine ilişkin giriş yapıldıktan sonra, ikinci bölümde inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin faaliyet sonuçlarının finansal tablolarda raporlama yöntemleri anlatılmış; üçüncü bölümde ise vergi mevzuatı açısından inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin yöntem önerisi yapılmış ve sonuç kısmına yer verilmiştir.

## **2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBELEŞTİRME ve RAPORLAMA YÖNTEMLERİ**

Varlıklar ile yükümlülükler arasındaki fark özkaynaklar olarak adlandırılabilir gibi, aynı zamanda net varlıklar olarak da adlandırılır. Belirli bir dönemde, ortakların işletmeye yaptıkları katkılar haricinde net varlıklarda artış yaratan esas faaliyetle ilgili işlemler hasılatı oluşturmaktadır. Bu nedenle varlıkların ve yükümlülüklerin ne şekilde muhasebeleştirileceği ve hangi değerle raporlanacağı işletmenin kâr zararına doğrudan etki etmektedir. Dolayısıyla ölçme ve değerlendirme yöntemleri seçimi çok önemli bir konudur.

Özel sektörde gelir ve giderin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esası kullanılır. Tahakkuk esasına göre, nakit girişinden bağımsız olarak hasılat, gerçekleştiği ya da kazanıldığı anda ortaya çıkmaktadır. Birçok durumda hasılat mal teslimi veya hizmetin ifasında ortaya çıkmaktadır. Ancak bazı durumlarda hasılat mal veya hizmetin tesliminden önce ortaya çıkar. Bu durumlara en iyi örnek uzun dönemli inşaat taahhüt sözleşmeleridir. Uzun dönemi kapsayan ve genel olarak birbirinden ayrılabilir birimlerden oluşan bu sözleşmelerde hasılatın tanımlanması mal ve hizmetin teslimine dayanan sözleşmelerden farklılık göstermektedir. Bu sözleşmelerde ilişkin yükümlülüklerin kısımlar halinde teslimi söz konusu olmasından dolayı, sözleşmeye ilişkin hasılat da yapılan iş ile bağlantılı olarak kısımlar halinde finansal tablolara alınmalıdır (Kieso vd., 1998, s.974).

İnşaat işletmeleri açısından inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin finansal olayların muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış taahhüt yöntemi, tamamlanma yüzdesi yöntemi olmak üzere temelde iki yöntem bulunmaktadır. İnşaat taahhüt işletmelerinin sözleşmeden doğan gelir ve gideri hangi yöntemle göre

raporlayacağıının tercihi inşaat sözleşmelerinin sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülüp ölçülmemesine dayanmaktadır. Bu iki yöntemin haricinde sözleşmeden doğan sonucun güvenilir bir şekilde ölçülmemesi durumunda maliyet kurtarma yöntemi de muhasebe teorisi içerisinde yer alan bir diğer muhasebeleştirme ve raporlama yöntemidir. Bu yöntemlere ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

### 2.1. Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi

Tamamlanmış taahhüt yönteminde inşaatla ilişkin hasılat ve maliyetlerin gelir tablosuna alınması inşaatın teslim edildiği dönemde kadar ötelenir. Bu yöntemde inşaat yapımı sözleşmesine ilişkin maliyetler ve düzenlenen hakedişlere ilişkin fatura bedelleri, inşaat tamamlanana kadar bilançoda sırasıyla varlıklar ve kaynaklar içerisinde raporlanır. İnşaatın tamamlandığı dönemdeyse, bilanço içerisinde takip edilen inşaat maliyetleri satışların maliyetine aktarılırken, hakediş bedeline ilişkin toplamlar da hasılat olarak gelir tablosunda aktararak kapatılmaktadır.

Tamamlanmış taahhüt yöntemi ülkemizde Gelir Vergisi Kanunu 42. ve 44. maddelerinde açıklanmıştır. İlgili kanunun 42. maddesinde bu yöntem; “*birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*”, şeklinde ifade edilmiştir. Bu ifadeden de anlaşıldığı şekilde; inşaat taahhüt işlemi sürecinde gelir tablosunda herhangi bir gelir veya gider raporlanmazken, inşaat işlemine ilişkin tüm maliyet ve hasılat inşaat işleminin tamamlandığı dönemde raporlanmaktadır. Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesini temel alan (Alagöz, 2009, s.3) bu yöntem inşaat işi yapan yüklenici işletmelerin vergi dairelerine sundukları finansal tabloların hazırlanmasında ve vergiye tabi kârın (vergi matrahının) hesaplanmasında kullanılmaktadır. Ancak tüm maliyet ve hasılatın işlemin bittiği son yılda gelir tablosuna aktarılması işletmenin faaliyetlerinin dönemsel olarak ölçülememesine ve raporlama döneminde gelir tablosunun, muhasebedeki dönemsellik ilkesi açısından hatalı gözükmemesine neden olmaktadır. Ayrıca bu yöntem bilançonun da hatalı gözükmemesine neden olmaktadır. Zira bu yöntem uygulandığında, maliyetler dönen varlıklarda gösterilirken, düzenlenen hakediş faturaları gelir tablosunda değil bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklarda gösterilmektedir. Bu durum hem varlıkların hem de kısa vadeli yabancı kaynakların daha yüksek gözükmemesine neden olmaktadır. Borçların yüksek gözükmemesi, finansal tabloların analizini de güçleştirmektedir. Örneğin finansal tablo analizinde sıklıkla kullanılan Cari Oran ve Borç/Özkaynak Oranı gibi oranların da hatalı sonuç vermesine neden olmaktadır.

Tamamlanmış taahhüt yöntemin özünde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki kârın inşaat bitiminde vergilendirilmesi esası bulunmaktadır. Bu durum inşaat taahhüt firmaları için bir avantaj yaratmış gibi gözüke de durum pek de öyle değildir. Zira hakediş faturaları üzerinden stopaj uygulanmaktadır. Stopaj oranı daha önce yüzde 3 iken, 4 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yüzde 5'e çıkarılmıştır. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının Sektör Bilançoları analizinde 2020 yılında bu sektördeki Vergi Öncesi Kâr/Net Satışlar oranı yüzde 6,1'dir (TCMB, 2021). Bu durumda işletmeler, kârları üzerinden ödeyecekleri verginin çok önemli bir kısmını stopaj yoluyla ödemiş olmaktadır. Dolayısıyla bu yöntem vergi erteleme avantajı sağlıyormuş gibi gözüke de stopaj nedeniyle, pek bir fayda da sağlamamaktadır.

## 2.2. Tamamlanma Oranı Yöntemi

Tamamlanma oranı yönteminde, inşaat sözleşmesinin devam ettiği dönemler boyunca ortaya çıkan hasılat ile maliyetin ilgili dönemin gelir tablosunda gösterilmesi esastır. Bu yöntem tamamlanmış taahhüt yönteminin aksine muhasebenin dönemsellik ilkesine dayanmaktadır. Buna bağlı olarak muhasebenin tahakkuk esasına da uygundur. Bu uygulamada özellikle finansal tablolara yansıtılacak hasılatın belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel alınır. Böylece işin tamamlanmasından bağımsız olarak inşaatla ilgili maliyet ve hasılat dönemsel olarak belirlenir ve sonuç hesaplarına yansıtılır (Alagöz, 2009, s.3)

Tamamlanma oranı yöntemi zamana yayılı yükümlülüklerle ilişkin tamamlanma ölçüsünün makul bir şekilde belirlenebildiği durumlarda kullanılan bir yöntemdir (TFRS15, paraf.4). Bu yöntemde işletme tarafından makul bir şekilde belirlenebilir ve gerçekleşmesi mümkün tüm bilgiler (geçmiş dönem, cari dönem ve öngörülen bilgiler) dikkate alınır (TFRS15, paraf.54).

Tamamlanma oranının belirlenmesinde kullanılan yöntemler, girdilere dayalı değerlendirme ve çıktılara dayalı değerlendirme olarak iki grupta sınıflandırılabilir. Girdilere dayalı yöntemde ilgili sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalar dikkate alınırken (katlanılan maliyetler), çıktılara dayalı yöntemlerde sözleşmeye ilişkin sonuçlar (üretim miktarı) dikkate alınır (Yılmaz, 2009, s. 11).

Sözleşmeye ilişkin hasılatın ve maliyetlerin dönemlere yaygın bir şekilde raporlanmaması finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemesi açısından sakıncalıdır (Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2018, s.137). Tamamlanma oranı yönteminin en önemli avantajı muhasebenin dönemsellik ilkesine uygun olmasıdır.

## 2.3. Maliyet Kurtarma Yöntemi

Maliyet kurtarma yönteminde hasılatın doğan alacakların tahsil edilmesinde veya hasılatın belirlenmesinde önemli belirsizlikler olduğu durumlarda, müşteri işletme tarafından yapılan ödemelerin, işin maliyetini geçene kadar, hasılat tutarı maliyet kadar raporlanır. Diğer bir ifadeyle yapılan ödemeler maliyeti geçene kadar hasılat maliyete eşit tutarda raporlanır ve böylece brüt kâr oluşmaz.

Bir sözleşmenin ilk aşamalarında, bir şirket uzun vadeli bir inşaat sözleşmesinin sonucunu güvenilir bir şekilde tahmin edemeyebilir. Bu yöntem, geliri (hasılatı) yalnızca geri kazanılabilir olması beklenen maliyetler ölçüsünde tanıır. Ancak tüm maliyetler karşılandıktan sonra brüt kâr muhasebeleştirilir (Kieso, Donald, E. et al., 2017, 18-48).

Bu yöntemde, tamamlanmış taahhüt yönteminden farklı olarak sözleşme süresince gerçekleşen sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler gelir tablosunda raporlanır. Ancak toplam hasılat toplam maliyeti kurtarma derecesine ulaşıncaya kadar brüt kârın raporlanması ertelenir (Akgün, 2013, s.88). Ertilenmiş brüt kâr bilançoda raporlanan tutarla mahsup edilir (Kieso&Weygandt, 1998, 992).

Bazı durumlarda yüklenici işletme tarafından yapılan işin sonucu makul bir şekilde ölçülemeyebilir. Ancak yüklenici işletme yükümlüğünü yerine getirirken katlandığı maliyetleri karşılamayı bekler. İşletmenin yükümlülüğünü makul bir şekilde ölçemediği bu durumlarda hasılat o iş için katlandığı maliyet ölçüsünde finansal tablolarda raporlanır (TFRS 15, paraf.45). İnşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek hasılatın tahsil edilebi-

lirliğinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesini gerektirmektedir. Eğer bir inşaat sözleşmesine ilişkin sonuçlar güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa işletme geri kazanmayı beklediği gider tutarı kadar hasılat kayda alır (BOBİ FRS, Modül 5). Bu ifadelerden de açıklandığı gibi TFRS 15’de ve BOBİ FRS’de, maliyet kurtarma yönteminin adı yer almasa da, belirli koşullarda bu yöntemin uygulanacağı belirtilmiştir. TFRS 15 ve BOBİ FRS’de, makul bir şekilde ölçümlemenin yapılamaması durumunda, uygulanması gereken yol olarak tarif edilen yöntem “Maliyet Kurtarma Yöntemi”dir.

Maliyet kurtarma yöntemi muhasebenin ihtiyatlılık ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Alagöz, 2009, 19). Maliyet kurtarma yönteminde tamamlanmış taahhüt yönteminde olduğu gibi yüklenilen iş tamamlanana kadar brüt kâr ortaya çıkmayacaktır. Ancak tamamlanmış taahhüt yönteminde olduğu gibi gelir tablosunda inşaatın bitti yıla kadar hasılat ve satışların maliyeti sıfır olmayacaktır. Ayrıca bilançonun varlık ve borç kısımları da tamamlanmış taahhüt yöntemindeki kadar yüksek görünmeyecektir. Bir başka ifade ile bu yöntem, tamamlanmış taahhüt yöntemi ile tamamlanma oranı yönteminin bir sentezidir.

#### 2.4. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Raporlama Yöntemlerinin Karşılaştırılması

İnşaat taahhüt işlerine ilişkin yüklenici işletme tarafından sözleşme süresince yapılacak finansal raporlama, teorik olarak hazırlanmış örnek bir olay yardımıyla üç yonteme göre karşılaştırılmalı anlatılmış ve aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

**Örnek:** Köşk İnşaat Şirketi 2020 yılında bir alış-veriş merkezi inşaatı sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmenin bedeli 620.000 TL ve başlangıçtaki tahminlere göre maliyeti 450.000 TL’dir. 2022 yılında bitirilmesi planlanan inşaata ilişkin bilgiler şu şekildedir.

2020 yılında; fiili inşaat maliyeti 72.800 TL olmuş, düzenlenen hakediş faturası 91.200 TL ve tahsil edilen hakediş tutarı 68.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 2020 yılı sonunda inşaatın kalan tahmini tamamlama maliyeti ise 382.200 TL’dir. 2021 yılında; fiili inşaat maliyeti 140.640 TL olmuş, düzenlenen hakediş faturası 248.000 TL ve tahsil edilen hakediş tutarı 125.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 2021 yılı sonunda inşaatın kalan tahmini tamamlama maliyeti 250.560 TL’dir. 2022 yılındaysa; fiili inşaat maliyeti 252.000 TL, düzenlenen hakediş faturası 280.800 TL ve tahsil edilen hakediş tutarı 242.500 TL olarak gerçekleşmiştir. Yukarıda yer alan işlemler Tablo 1’de özetlenmiştir.

**Tablo 1. Köşk İnşaat Şirketi İnşaat Taahhüt Sözleşmesi Bilgileri**

	2020	2021	2022
<b>Gerçekleşen Maliyet</b>	72.800	140.640	252.000
<b>Kümülatif Maliyet</b>	72.800	213.440	465.440
<b>Kalan Tahmini Tamamlama Maliyeti</b>	382.200	250.560	---
<b>Hakediş Faturası</b>	91.200	248.000	280.800
<b>Tahsilat</b>	68.000	125.000	242.500

Tablo 1.'de yer alan bu inşaat taahhüt sözleşmesinin her üç yöntemle göre raporlanması aşağıdaki gibi olacaktır. İşlemlerin muhasebeleştirilmesinde faaliyet giderleri ve vergi dikkate alınmamıştır.

**Tablo 2. İnşaat Taahhüt Sözleşmelerine İlişkin Raporlama Yöntemlerinin Yüklenici İşletmenin Gelir Tablosuna Etkileri**

	Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	Maliyet Kurtarma Yöntemi
<b>2020</b>			
Satış Gelirleri	0	99.200	72.800
(-) Satışların Maliyeti	0	(72.800)	(72.800)
<b>Brüt Kâr</b>	<b>0</b>	<b>26.400</b>	<b>0</b>
<b>2021</b>			
Satış Gelirleri	0	186.000	140.640
(-) Satışların Maliyeti	0	(140.640)	(140.640)
<b>Brüt Kâr</b>	<b>0</b>	<b>45.360</b>	<b>0</b>
<b>2022</b>			
Satış Gelirleri	620.000	334.800	406.560
(-) Satışların Maliyeti	465.440	(252.000)	(252.000)
<b>Brüt Kâr</b>	<b>154.560</b>	<b>82.800</b>	<b>154.560</b>
<b>TOPLAM BRÜT KÂR (2020+2021+2022)</b>	<b>154.560</b>	<b>154.560</b>	<b>154.560</b>

Tablo 2'de tamamlanmış taahhüt, tamamlanma oranı ve maliyet kurtarma yöntemlerinin yüklenici işletmenin gelir tablosuna etkileri ayrı ayrı gösterilmiştir. Her üç yöntem de karşılaştırıldığında işletmenin inşaat süresi boyunca elde ettiği toplam brüt kâr değişmemektedir. Ancak kârın raporlandığı dönemler açısından farklılık göstermektedir. Tablo1'deki bilgiler doğrultusunda yüklenici işletme 2020 yılında inşaatın  $(72.800/(72.800+382.200))$  yüzde 16'sını; 2021 yılındaysa  $((72.800+140.640)/(72.800+140.640+213.440))$  yüzde 46'sını tamamlamıştır. Girdi yöntemi kullanılarak yapılan hesaplama sonucunda işletme 2020 yılında hasılatın  $(620.000*0,16)$  99.200 TL'lik kısmını, 2021 yılında  $((620.000*0,46)-99.200)$  186.000 TL'lik kısmını ve son olarak 2022 yılında  $(620.000- (99.200+186.000))$  334.800 TL kısmını hasılat olarak gelir tablosunda raporlayacaktır. Yapılan hesaplamalardan gelir tablosu üzerindeki etkisinden anlaşıldığı üzere tamamlanma oranı yöntemi işletmenin performansının ölçümüne ilişkin anlamlı bilgiler sunmaktadır. Ancak tamamlanma oranının makul bir şekilde ölçülemediği durumlarda tamamlanmış taahhüt ve maliyet kurtarma yöntemleri kullanılabilir. Tamamlanmış taahhüt yöntemi gelir vergisi kanununa göre işletmelerin vergi matrahının kullanılmasında kullanılan bir yöntemken, maliyet kurtarma yöntemi inşaat işine ilişkin oranların makul bir şekilde kullanılmadığı durumlarda TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerde kullanılan bir yöntemdir. Tablo 2'de görüldüğü gibi her iki yöntemde de son yıla kadar inşaat süresinde raporlanan kâr tutarı sıfırdır. Maliyet kurtarma



yönteminde inşaat süresince (inşaat işinin bittiği son yıla kadar) Gelir Tablosunda gerçekleşen hasılat tutarı katlanılan maliyet tutarına eşit raporlanmaktadır. İnşaatın devam ettiği bu süre içerisinde faturalanan hakediş ile katlanılan maliyet tutarı arasındaki fark bilançoda raporlanacaktır. İnşaatın bittiği yıl olan 2022 yılında bilançoda raporlanan fazla raporlanmış hakediş (Tablo 5'te açıklanmıştır) tutarı ile dönemin faturalanmış hakediş tutarının toplamı (140.640+280.800) 406.560 TL gelir tablosunda hasılat olarak raporlanacaktır. Bu üç yöntemin Bilanço üzerindeki etkileri aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

**Tablo 3. Tamamlanmış Taahhüt Yönteminin Yüklenici İşletmenin Kısmi Bilançolarına Etkisi**

	31.12.2020 Tarihli Bilanço	31.12.2021 Tarihli Bilanço	31.12.2022 Tarihli Bilanço
<b><u>VARLIKLAR</u></b>			
Ticari Alacaklar	23.200	146.200	184.500
Yıll. Yay. İnşaat ve On. Ma.	72.800	213.440	0
<b><u>BORÇLAR</u></b>			
Hakedişler	91.200	339.200	0
<b><u>ÖZKAYNAKLAR</u></b>			
Dönem Net Kârı	0	0	154.560

Tablo-2'de görüldüğü gibi, Tamamlanmış Taahhüt Yönteminde işletmenin Gelir Tablosunda ilk iki yıl hasılat ve satışların maliyeti hiç yer almazken, bunların tamamı inşaatın bittiği yıl olan üçüncü yılda raporlanmıştır. Dolayısıyla Gelir Tablosu analiz edildiğinde sanki işletmede ilk iki yıl hiç faaliyet olmamış ve işin tamamı son yılda yapılmış gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan ilk iki yıl sonundaki Bilançolarda hem Dönen Varlıklar hem de Kısa Vadeli Borçlar çok yüksek tutarda gözükmemektedir. Örneğin, ikinci yıl sonunda işletmenin 146.200 TL Ticari Alacağı olduğu halde, hakedişlerin bir borç olarak raporlanması nedeniyle 339.200 TL kısa vadeli borcu, 213.440 TL dönen varlığı varmış gibi gözükmemektedir. Bu durum daha önce de belirtildiği gibi özellikle finansal analiz açısından finansal tablo kullanıcılarının yanlış yönlendirilmesine neden olmaktadır.



**Tablo 4. Tamamlanma Oranı Yönteminin Yüklenici İşletmenin Kısmi Bilançolarına Etkisi**

	31.12.2020 Tarihli Bilanço	31.12.2021 Tarihli Bilanço	31.12.2022 Tarihli Bilanço
<b><u>VARLIKLAR</u></b>			
Alacaklar	23.200	146.200	184.500
Faturalanmamış Hakediş	8.000		0
<b><u>BORÇLAR</u></b>			
Fazla Faturalanmış Hakediş		54.000	
<b><u>ÖZKAYNAKLAR</u></b>			
Dönem Net Kârı	26.400	45.360	82.800

Tamamlanma Oranı Yönteminde, inşaat taahhüt sözleşmesi ile ilgili her dönem katlanılan maliyetler ve bundan doğan hasılatlar ilgili dönemin Gelir Tablosunda yer almaktadır. Her dönem sonundaki Bilanço-da ise işletmenin Ticari Alacakları ile henüz faturalanmamış hakediş bedelleri veya fazla faturalanmış hakediş bedelleri yer almaktadır. “Faturalanmamış Hakediş” bedelleri TFRS-15’e göre uygulamada **“Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Doğan Sözleşme Varlıkları”** ismi ile bilançolarda yer alırken, “Fazla Faturalanmış Hakediş” bedelleri ise **“Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri”** ismi ile bilançolarda yer almaktadır. Tablo 4 ve Tablo 5’te sunumun daha kolay anlaşılabilmesi için kısaca “Faturalanmamış Hakediş” ve “Fazla Faturalanmış Hakediş” hesap grubu isimleri kullanılmıştır. Tablo 4’te görüldüğü üzere 2020 yılı içerisinde faturalanan hakediş (91.200 TL) tutarının, dönemin gerçekleşen hasılat gelirinden (99.200 TL) daha az olması nedeniyle 31.12.2020 tarihi itibarıyla (99.200-91.200) 8.000 TL faturalanmamış hakediş ortaya çıkarken; 2021 yılı içerisinde faturalanan hakediş (248.000 TL) tutarının, dönemin gerçekleşen hasılat gelirinden (186.000 TL) daha fazla olması nedeniyle 31.12.2022 tarihi itibarıyla (248.000-186.000) 54.000 TL fazla raporlanmış hakediş ortaya çıkmaktadır. Tamamlanma Oranı Yöntemi dönemsellik ilkesi açısından daha doğru bir yöntemdir.

**Tablo 5. Maliyet Kurtarma Yönteminin Yüklenici İşletmenin Kısmi Bilançolarına Etkisi**

	<b>31.12.2020 Tarihli Bilanço</b>	<b>31.12.2021 Tarihli Bilanço</b>	<b>31.12.2022 Tarihli Bilanço</b>
<b><u>VARLIKLAR</u></b>			
Alacaklar	23.200	146.200	184.500
Faturalanmamış Hakediş			
<b><u>BORÇLAR</u></b>			
Fazla Faturalanmış Hakediş	18.400	125.760	
<b><u>ÖZKAYNAKLAR</u></b>			
Dönem Net Kârı	0	0	154.560

Maliyet Kurtarma Yönteminde, ilk iki yıl hasılat ve satışların maliyeti brüt kâr sıfır olacak şekilde Gelir Tablosunda yer alırken, projedeki toplam brüt kâr inşaatın tamamlandığı yıl olan üçüncü yılda Gelir Tablosunda yer almıştır. İlk iki yıl sonundaki bilançolarda ise, Tablo 5’te de gözüktüğü gibi, sadece Ticari Alacaklar ile Faturalanmamış/Fazla Faturalanmış Hakedişler yer almaktadır. Bu yöntemin uygulanması sonucunda 31.12.2020 tarihli bilançoda; 2020 yılı içerisinde faturalanmış hakediş tutarı ile inşaat işi nedeniyle katlanılan maliyet arasındaki fark tutarı (91.200-72.800) 18.400 TL fazla faturalanmış hakediş olarak raporlanacaktır. Diğer bir ifadeyle maliyet kurtarma yöntemi gereği; 2020 yılında katlanılan maliyet kadar hasılat tutarı raporlanacağından maliyeti geçen faturalanmış hakediş tutarı fazla raporlanmış hakediş olarak bilançoda raporlanacaktır. İnşaat işinin devam ettiği 2021 yılı sonuna gelindiğinde hakediş ve maliyet tutarlarının kümülatif toplamları dikkate alınarak raporlama yapılacaktır. 2021 yılı içerisinde kümülatif faturalanmış hakediş tutarı (91.200+248.00=339.200 TL) ile inşaat işi nedeniyle katlanılan kümülatif maliyet (72.800+140.640=213.440 TL) arasındaki fark tutarı (339.200-213.440) 125.760 TL 31.12.2021 tarihli bilanço da fazla faturalanmış hakediş olarak raporlanacaktır. Bu yöntem Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi ile Tamamlanma Oranı Yönteminin adeta bir karması gibidir.

### **3. VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNŞAAT TAAHHÜT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN YÖNTEM ÖNERİSİ ve SONUÇ**

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir çoğunluğu finansal raporlamalarını vergi düzenlemelerine göre yapmaktadır. Ayrıca gerek TFRS gerekse BOBİ FRS uygulayan işletmeler vergi matrahının bulunması amacıyla muhasebe defterlerine kayıtlarını ve düzenleyecekleri finansal tabloları vergi düzenlemelerine göre yapacaklardır. İnşaat taahhüt işletmeleri vergi idaresine sundukları finansal tablolarda inşaat taahhüt işlemlerine ilişkin değerlemelerini 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 42. ve 44.

maddelerine kapsamında göre düzenlemektedirler.

Sadece vergi mevzuatına göre finansal tablolarını hazırlayan işletmelerde, bir başka ifade ile TFRS ve BOBİ FRS uygulamayan işletmelerde, inşaat taahhüt işlerinin raporlanması hem Gelir Tablosunda hem de Bilançoda bazı hatalı sonuçlara neden olmaktadır. Zira vergi mevzuatına göre inşaat taahhüt işlemleri Tamamlanmış Taahhüt Yöntemine göre raporlanmaktadır. TFRS ve BOBİ FRS'deki Tamamlanma Oranı Yöntemini uygulamak muhasebe açısından daha doğru bir yaklaşım olmakla birlikte, bu yöntemin sadece vergi mevzuatına göre raporlama yapan işletmelerde uygulanması mümkün değildir. Vergi kanunlarında bu yönde bir değişiklik olsa bile Tamamlanma Oranı Yönteminin uygulanmasında bazı vergisel tartışmaların olması yüksek bir ihtimaldir.

Diğer taraftan eğer vergi kanunlarında bir değişiklik yaparak Maliyet Kurtarma Yönteminin uygulanması mümkün hale gelirse bu durum çok daha iyi sonuçlar verecektir. Zira Maliyet Kurtarma Yönteminde kâr inşaat taahhüt işinin tamamlandığı yılda raporlanacağından, vergisel açıdan şu anda uygulanan Tamamlanmış Taahhüt Yönteminden bir farklılık göstermeyecektir. Maliyet Kurtarma Yönteminde, Tamamlanmış Taahhüt Yöntemindeki gibi hakedişler kısa vadeli borçlarda yer almayacak ve bu sayede borçlar olduğundan çok daha fazla gözükmeyecektir. Hasılatın geri kalanı ve brüt kârın tamamı da en son yıla ertelenmemiş olacaktır. Dolayısıyla, Maliyet Kurtarma Yönteminin uygulanması durumunda hem bilançolar daha gerçekçi olacak hem de Gelir Tablosunda her yıl hasılat raporlama imkânı olacaktır.

Sonuç olarak önerimiz, vergi mevzuatımızda bir değişiklik yapılarak, inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde Maliyet Kurtarma Yönteminin uygulanmasına geçilmesidir. Bu değişikliğin yapılması halinde mevcut yöntemle göre vergisel açıdan bir farklılık olmayacak ama bu sayede Bilanço ve Gelir Tablosu daha doğru bir şekilde sunulmuş olacaktır.

**KAYNAKÇA**

- Alagöz A. (2009), TMS 11: İnşaat sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2(1), ss.1-36.
- Akgün, A.İ. (2013). İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 58, ss. 77-96.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), BOBİ FRS Modül5, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0\\_FRS/Modul5\\_Hasilat.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Modul5_Hasilat.pdf), 22.06.2022.
- Gençoğlu, Ü.G. ve İşseveroğlu G. (2018), Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama, International Journal of Social Inquiry, 11(2), 135-151.
- Kieso D.E and Weygandt J.J. (1998), Intermediate Accounting, JohnWiley&Sons, Inc. New York, USA.
- Kieso, Donald, E. et al. (2017), Intermediate Accounting: IFRS Edition. Available from: VitalSource Bookshelf, (3rd Edition). Wiley Global Education USA.
- Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>, 22.06.2022.
- Şengür, E.D. (2012), İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi, Mali Çözüm, 113, ss.123-153.
- TCMB, Sektör Bilançoları (2021), <https://www3.tcmb.gov.tr/sector/#/tr/F/42/bina-disi-yapilarin-insaati>, 12.07.2022.
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerden Hasılat, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2022/Kirmizi\\_Kitap/TFRS/TFRS%2015.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%2015.pdf), 22.06.2022.
- Yılmaz F. (2009), TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi, Yönetim, 20(64),ss.8-26.