

YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN FİNANSAL RAPORLAMA AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK*

ÖZ

İnşaat sektörünün Türkiye ekonomisindeki yeri; bu sektördeki finansal raporlamanın bilgi verme niteliğini daha da önemli hale getirmektedir. Finansal raporların kaliteli olabilmesi, önemli ölçüde, kullanıcıların ihtiyacına uygun bilgi sunabilmesine bağlıdır. Çalışmanın amacı; Türkiye örneğindeki inşaat taahhüt işletmelerine ait finansal raporların bilgi verme niteliğinin artırılmasında, etkin bir finansal sunumun nasıl olması gerektiğine ilişkin değerlendirmeler yapmak ve bazı önerilerde bulunmaktır. Çalışma konusu; vergi mevzuatı, muhasebe standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gibi yasal düzenlemeler göz önüne alınarak somut bir vaka üzerinden incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri, Finansal Raporlama, TMS/IFRS.*

Jel Sınıflandırması: *M40, M41, M48*

THE EVALUATION OF CONSTRUCTION CONTRACTS IN TERMS OF FINANCIAL REPORTING

ABSTRACT

The informative character of financial reporting in construction industry has a great deal of importance because of the major share of construction industry in Turkish economy. The quality of financial reports, to a great extent, depends on the information they provide for the needs of the users. This study aims to evaluate the role of an effective financial disclosure in increasing the informative quality of financial reporting in construction contracting in Turkey and to provide some suggestions regarding the issue. The study deals with this issue through a case based on legal documents such as, tax regulations, accounting standards and Accounting System Application General Announcement.

Keywords: *Construction Contracts, Financial Reporting, IAS/IFRS.*

Jel Classifications: *M40, M41, M48*

* Erciyes Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, erg@erciyes.edu.tr

1. GİRİŞ

İnşaat (yapı) işlerinin ekonomik yapı içerisindeki önemi ve bu tarz işlere ilişkin özellikli bazı hususlar; bu kapsamda ortaya çıkan konuların pek çok kurum, düzenleyici organ, akademik disiplin ve mevzuatın ilgi sahası içerisine girmesine neden olmaktadır. Muhasebe disiplininin konuya olan ilgisi ise, daha çok, inşaat işleri kapsamı içerisindeki yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine yoğunlaşmaktadır. Bunun altında yatan başlıca nedenler; (1) İşin müşteriye özgü olarak müşteri hesabına yapılması, (2) sözleşme bedelinin (fiyatın) ana hatları itibariyle belirli olmasına karşın, değişen koşullara göre ayarlamalara tabi tutulabilmesi ve (3) işin bitirilmesinin birden fazla döneme yayılması gibi özellikler bunlardan öne çıkanlarıdır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2010: 117). Bu nedenlerden dolayı, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ilişkin faaliyet sonuçlarının finansal tablolarda nasıl gösterileceği hususu, muhasebe disiplini ve vergi mevzuatımızda özel düzenlemelere konu olmuştur.

Muhasebe disiplinine yönelik uygulamaların yerel ve uluslararası boyutları, vergi mevzuatı ile muhasebe disiplininin bakış açısındaki farklılıklar ve muhasebe uygulamalarının birden fazla düzenlemenin gereklerine uygun olarak yapılması zorunluluğu gibi hususlar muhasebecilerin işini zorlaştıran hususlar olarak ortaya çıkmaktadır¹. Bu durumun doğurduğu diğer bir sıkıntı da; birden fazla düzenlemenin kapsamına giren muhasebe disiplini içerisindeki bazı konuları, uygulamalı örnekler üzerinden anlatan kaynakların kısıtlı olmasıdır. İlgili literatürde yer alan uygulamalı örnekler ise, genellikle, konunun tek bir boyutunu esas alarak tasarlanmaktadır. Bu durumda birden fazla boyutu olan konularda örnek uygulama eksikliği hissedilebilmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ilişkin muhasebe uygulamaları da bu eksikliğe maruz kalan örneklerden sadece birisidir. Diğer taraftan yaşanan bu zorluklar (özellikle de uygulama boyutunda), finansal tabloların kaliteli bilgi sunma niteliğine yönelik önceliğin göz ardı edilmesine neden olabilmektedir.

Çalışmanın amacı; Türkiye örneğindeki inşaat taahhüt işletmelerine ait finansal raporların bilgi verme niteliğinin artırılmasında, etkin bir finansal sunumun nasıl olması gerektiğine ilişkin değerlendirmeler yapmak ve bazı önerilerde bulunmaktır. Çalışma konusu; vergi mevzuatı, muhasebe standartları (TMS 11 ve TMS 12) ve “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” gibi konuyla ilgili yasal düzenlemeler göz önüne alınarak somut bir vaka üzerinden incelenmiştir. Konunun somut bir vaka üzerinden, bahsi geçen yasal düzenlemeler dikkate alınarak sunulmuş olması, literatüre bir uygulama örneği kazandırma açısından da yararlı olabilecektir. Ayrıca, çalışmada, yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri bağlamında, “Tekdüzen Hesap Plânı (TDHP)’na adapte edilmesi önerilen iki hesaba ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

¹ Konuyla ilgili bazı örnekler şöyledir. Türkiye örneğinde muhasebe standartlarını uygularken, “Tekdüzen Hesap Plânı (TDHP)’nın çizmiş olduğu çerçeveye bağlı kalınması gerekmektedir. Muhasebe standartları ile vergi mevzuatının farklılaştığı yerlerde ise, vergiyle uyumlama kayıtları yapılacak ve TMS 12 Gelir Vergileri standardının gereklerine uyulacaktır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri; müşteri adına ve hesabına yapılan ve işin bitirilmesi bir hesap döneminden daha fazla süre alan yapım sözleşmelerini kapsamaktadır. Tanımdan anlaşıldığı üzere, bir işin bu kapsama girebilmesi için; (1) konusunun inşaat ve onarım olması , (2) taahhüde bağlı olması, yani müşteri nam ve hesabına yapılması ve (3) işin bitirilmesinin bir hesap döneminden daha fazla süreyi kapsamaması gerekir. Nitekim GVK md.43 de; bir işin yıllara yaygın inşaat işi sayılabilmesi için yukarıdaki tüm kriterlerin sağlanmasını şart koşmaktadır. Ancak gelir vergisi mevzuatımız, birden fazla hesap dönemiyle ilişkili olma şartını; “birden fazla takvim yılına sirayet etmesi” olarak tanımlamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerini diğer faaliyetlerden ayıran belli başlı bazı özellikleri vardır. (1) İşin müşteriye özgü olarak müşteri hesabına yapılması, (2) sözleşme bedelinin (fiyatın) ana hatları itibariyle belirli olmasına karşın, değişen koşullara göre ayarlamalara tabi tutulabilmesi ve (3) işin bitirilmesinin birden fazla döneme yayılması gibi özellikler bunlardan öne çıkanlardır (Örten vd., 2010: 117). Kendine özgü bu özelliklerinden dolayı, yıllara yaygın inşaat işini üstlenen (yüklenici) işletmelerin kâr ve zararlarının ne zaman doğmuş sayılacağı konusu önem kazanmaktadır. Bu konuda, ilgili literatürde iki temel yaklaşımın olduğu söylenebilir: (1) Tamamlanma Yöntemi (işin bitirilmesi) ve (2) “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi (Kısmi Tamamlanma/İşin Kısmen Tamamlanmış Olması)”.

Tamamlanma yöntemi; yıllara yaygın inşaat taahhüt işine ilişkin faaliyet sonucunun işin tamamı bitirilince kadar ertelenmesini öngören yöntemdir. Buna göre, işin tamamlanmasına kadar geçen süreçte ortaya çıkan maliyetler bilançoda bir varlık kalemi, sözleşmeden elde edilen gelirler ise bilançoda bir borç kalemi olarak gösterilecektir. Bu yöntemde, projeye ilişkin faaliyet sonucu ancak işin tamamlanması halinde gelir tablosuna yansıtılacaktır. İşin devam ettiği dönemlerde, gelir tablosuna herhangi bir tutarın gitmesi söz konusu olmayacaktır. Tamamlanma yöntemi, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre daha objektif bir yöntemdir. Zira söz konusu proje tamamlandığından dolayı, projeye ilişkin maliyet ve gelirler net olarak ortaya çıkmıştır. Ancak, tamamlanma yöntemi; dönemsellik ilkesi ve gerçeğe uygun bilgi verme gibi temel muhasebe ilkeleriyle bağdaşmadığından dolayı eleştiri konusu olmaktadır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi; yıllara yaygın inşaat taahhüt işinin tamamlanma düzeyine uygun olarak faaliyet sonuçlarının finansal tablolara yansıtılmasını öngören yöntemdir². Diğer bir deyişle, tamamlanma yüzdesi yönteminde, yapım işinin tamamlanma düzeyine bağlı olarak gelir, gider, kâr ve zarar tespit edilir. İşin bitiminde ise kâr veya zarar kesin olarak belirlenmiş olur. Bu yöntemin yaklaşımına göre; her finansal tablo döneminde yapım işine ilişkin olarak ortaya çıkan

² Yıllara yaygın inşaat taahhüt işine ilişkin sonucun güvenilir biçimde ölçülüp ölçülemediği ve sözleşme türünün ne olduğu gibi hususlar tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulama esaslarında bazı değişikliklere neden olabilmektedir. Konuyla ilgili geniş bilgi için Bkz. Örten vd. 2010: 117-128.

maliyetler belirlidir. Sözleşme hükümlerine göre, yapım işine ilişkin toplam maliyet ve sözleşme tutarları da çoğunlukla tahmin edilebilmektedir. Dolayısıyla, ister fiziki tamamlanma derecesi esas alınmış; ister dönemin maliyetlerinin toplam maliyetler içerisindeki payı üzerinden hareket edilmiş olsun; tamamlanma yüzdesi belirlenebilir³. Dolayısıyla, tamamlanma yüzdesinden hareket edilerek o döneme ilişkin hasılat tutarının hesaplanması da mümkün olabilmektedir. Nitekim bu yöntemin amacı da, yıllara yaygın inşaat işleri kapsamında ortaya çıkan gelir ve giderlerin işin devam ettiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır (Bkz. Örtün vd., 2010: 117-128; Sayarı, 2010:107-110; TMS 11).

Türkiye örneğinden hareket edilecek olursa, yıllara yaygın inşaat işlerinin finansal gösteriminde dikkate alınması gereken düzenlemeleri dört başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; (1) vergi mevzuatı, (2) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), (3) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamındaki İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve (4) TMS kapsamındaki Gelir Vergileri Standardı (TMS 12)'dir. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ilişkin faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanımını benimsemiştir. Vergi mevzuatımız ise, tamamlanma yöntemini esas almaktadır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri açısından bakıldığında, TDHP'nin da vergi mevzuatımızın gereklerine uygun olarak tasarlandığı görülmektedir. Dolayısıyla TDHP çerçevesinde TMS 11'in uygulanacağı durumlarda, TDHP'ye yeni hesapların adapte edilmesi gerekebilecektir. Diğer taraftan, ortaya çıkan duruma göre; yıllara yaygın inşaat işlemlerine ilişkin finansal sonuçların takibinde, vergi mevzuatımız ile TMS 11 farklı yöntemler öngörmektedir. Bu farklılık, vergi mevzuatı ile TMS 11 arasında faaliyet sonucunun farklılaşmasına yol açmaktadır. Diğer bir deyişle, mali kâr ile ticari kâr tutarları arasında farklılaşma olmaktadır. Bu durumda, gerçeğe uygun bir finansal gösterim açısından, ortaya çıkan vergi etkisinin TMS 12 Gelir Vergileri standardına göre finansal raporlarda gösterilmesi gerekecektir.

3. FİNANSAL RAPORLAMA ÖRNEKLERİ

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleriyle ilgili olarak bu çalışmaya konu edilen finansal raporlama örnekleri, Türkiye örneği bağlamında üç kısımda incelenecektir. Birinci kısımda; Türkiye örneğinde halen ağırlığını ve önemini koruyan MSUGT ve/veya vergi mevzuatının gereklerine uygun olarak hazırlanmış finansal raporlar incelenecektir. İkinci kısımda; Türkiye örneğinde yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin TMS 11 çerçevesinde raporlanmasında, genel kabul görmüş uygulama tarzı esas alınarak değerlendirmeler yapılacaktır. Üçüncü kısımda ise; Türkiye örneğindeki inşaat taahhüt işletmelerine ait finansal raporların bilgi verme niteliğinin artırılmasında, daha etkin bir finansal sunumun yapılabilmesine yönelik değerlendirme ve önerilerde bulunulacaktır.

Konunun sunumunu kolaylaştırmak amacıyla aşağıdaki hipotetik örnek geliştirilmiştir:

³ Tamamlanma aşamasının saptanmasında izlenecek yöntemler hakkında bilgi için Bkz. TMS 11, md.30-31.

Örnek: ABC inşaat taahhüt işletmesi, 20X1 yılında A inşaat taahhüt işini 2.000.000 TL bedelle kazanmıştır. A projesi için öngörülen maliyet; 1.400.000 TL'dir. Söz konusu projeye 20X1 yılı içerisinde başlanmış olup, projenin 20X3 yılı sonuna doğru bitirilmesi plânlanmaktadır. A projesinin gerçekleşen maliyetleri şöyledir: 20X1→280.000 TL, 20X2→420.000 TL ve 20X3→700.000 TL'dir. A projesi için tahakkuk eden hakediş tutarları ise şöyledir: 20X1→300.000 TL, 20X2→800.000 TL ve 20X3→900.000 TL'dir. Hakediş ve % 18 KDV tutarlarının tamamının peşin olarak tahsil edildiği varsayılacaktır⁴.

Yukarıdaki örnekte hareketle ABC işletmesinin A projesiyle ilgili finansal raporlamasına ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

3.1. MSUGT ve Vergi Mevzuatı Tabanlı Finansal Gösterim

MSUGT ve vergi mevzuatı tabanlı finansal gösterimde “Tamamlanma (İşin Bitirilmiş Olması)” yönteminin kullanımı söz konusudur. Ayrıca bu yaklaşımda yapılan kayıtlar vergi mevzuatına uygun olduğundan, vergiyle uyumlama için ayrıca bir işlem ve/veya kayda gerek yoktur. Bu yaklaşımda inşaat taahhüt işi tamamlanana kadar ilgili proje için katlanılan maliyetler her dönemin sonunda “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabına aktarılır. Hakediş tutarları ise; “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında izlenir. Hakediş bedelleri, üstlenilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin tamamlanan kısımları için düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan bedellerdir. Bu bedelin tahakkuk etmiş sayılması için fiili olarak ödenmiş olması gerekmez. İnşaat taahhüt işinin tamamlanan kısımlarının işveren tarafından onaylanması ve ilgili tutar üzerinden fatura kesilmiş olması yeterlidir.

ABC inşaat taahhüt işletmesinde A projesiyle ilgili olarak 20X1, 20X2 ve 20X3 dönemlerinde meydana gelen finansal olayların MSUGT ve vergi mevzuatı tabanlı kayıtları ve finansal gösterimleri aşağıda gösterilmiştir:

3.1.1. 20X1 Dönemi Kayıt ve İşlemleri

20X1 dönemi kayıtları aşağıdaki gibidir:

1	20X1	
	740 Hizmet Üretim Maliyeti	280.000
	A: 280.000	
	Çeşitli Hesaplar	280.000

⁴ Sunumu sadeleştirmek amacıyla örnek vaka, tek bir inşaat taahhüt projesi üzerinden geliştirilmiştir. Yine aynı amaçla, öngörülen proje maliyetlerinin fiili durum ile uyumlu olması sağlanmıştır.

Yukarıdaki kayda konu olan ve 20X1 dönemi içerisinde A projesi için katlanılan 280.000 TL'lik maliyet tek bir kayıtle gösterilmiştir. Gerçek hayattaki uygulamalarda söz konusu maliyetlerin dönem içerisinde dağılım göstereceği açıktır (Kayıt Nu:1).

20X1			
100 Kasa		345.000	
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		9.000	
A: 9.000			
350 Hakediş Bedelleri			300.000
391 Hesaplanan KDV			54.000

A projesiyle ilgili olarak 20X1 döneminde tahakkuk eden hakediş bedeli yukarıdaki kayda konu olmuştur. Mevcut vergi uygulamasına göre, peşin ödenen vergi ve fonlar hesabına kaydedilecek tutar, hakediş bedeli üzerinden % 3 olarak hesaplanmaktadır⁵ (Kayıt Nu:2).

20X1			
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		280.000	
A: 280.000			
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma			280.000

Dönem sonunda 740 nolu hesapta biriken tutarlar, yansıtma hesabı aracılığıyla 170 nolu hesaba aktarılarak aktifleştirilir (Kayıt Nu:3).

3.1.2. 20X2 Dönemi Kayıt ve İşlemleri

20X2 dönemi kayıtları aşağıdaki gibidir:

20X2			
740 Hizmet Üretim Maliyeti		420.000	
A: 420.000			
Çeşitli Hesaplar			420.000

Yukarıdaki kayda konu olan ve 20X2 dönemi içerisinde A projesi için katlanılan 420.000 TL'lik maliyet tek bir kayıtle gösterilmiştir (Kayıt Nu:1).

20X2			
100 Kasa		920.000	
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		24.000	
A: 24.000			
350 Hakediş Bedelleri			800.000
391 Hesaplanan KDV			144.000

⁵ Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinin vergi ve muhasebe boyutuyla ilgili olarak Bkz. Yalçın, 2011: 399-449.

A projesiyle ilgili olarak 20X2 döneminde tahakkuk eden hakediş bedeli yukarıdaki kayda konu olmuştur. Mevcut vergi uygulamasına göre, peşin ödenen vergi ve fonlar hesabına kaydedilecek tutar, hakediş bedeli üzerinden % 3 olarak hesaplanmaktadır (Kayıt Nu:2).

3	20X2		
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri A: 420.000		420.000	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma			420.000

Dönem sonunda 740 nolu hesapta biriken tutarlar yansıtma hesabı aracılığıyla 170 nolu hesaba aktarılarak aktifleştirilir (Kayıt Nu:3).

3.1.3. 20X3 Dönemi Kayıt ve İşlemleri

20X3 dönemi kayıtları aşağıdaki gibidir:

1	20X3		
740 Hizmet Üretim Maliyeti A: 700.000		700.000	
Çeşitli Hesaplar			700.000

Yukarıdaki kayda konu olan ve 20X3 dönemi içerisinde A projesi için katlanılan 700.000 TL'lik maliyet tek bir kayıtlarla gösterilmiştir (Kayıt Nu:1).

2	20X3		
100 Kasa 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar A: 27.000		1.035.000 27.000	
350 Hakediş Bedelleri 391 Hesaplanan KDV			900.000 162.000

A projesiyle ilgili olarak 20X3 döneminde tahakkuk eden hakediş bedeli yukarıdaki kayda konu olmuştur. Mevcut vergi uygulamasına göre, peşin ödenen vergi ve fonlar hesabına kaydedilecek tutar, hakediş bedeli üzerinden % 3 olarak hesaplanmaktadır (Kayıt Nu:2).

3	20X3		
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri A: 700.000		700.000	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma			700.000

20X3 döneminde A projesinin bitirilmesiyle birlikte ilgili projenin maliyetleri 170 nolu hesaba aktarılır (Kayıt Nu:3).

4	20X3		
622 Satılan Hizmet Maliyeti A: 1.400.000		1.400.000	
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri A: 1.400.000			1.400.000

20X3 döneminde A projesinin bitirilmesiyle birlikte ilgili projenin 170 nolu hesapta biriken maliyetleri 622 nolu hesaba aktararak giderleştirilir (Kayıt Nu:4).

5	20X3		
	350 Hakediş Bedelleri	2.000.000	
	A: 2.000.000		
	600 Yurtiçi Satışlar		2.000.000

20X3 döneminde A projesinin bitirilmesiyle birlikte ilgili projenin hasılat kaydı yapılır. Hakediş bedellerinin takip edildiği hesap borçlandırılarak kapatılır. Vergi mevzuatımıza göre, inşaat taahhüt işlerinde KDV'nin tahakkuku hakediş bedelleriyle birlikte hesaplanmaktadır. Bu nedenle, hasılat kaydında tekrar KDV hesaplanması söz konusu değildir (Kayıt Nu:5).

6	20X3		
	691 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	120.000	
	370 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.		120.000

20X3 dönemi sonunda ABC işletmesinin vergi öncesi dönem karı; 600.000 TL olarak ortaya çıkmaktadır. Geçerli kurumlar vergisi oranı (%20) vergi öncesi kâra uygulanarak, 20X3 dönemine ilişkin vergi karşılığı hesaplanmaktadır (Kayıt Nu:6).

7	20X3		
	371 D. Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğ. Yük. (-)	60.000	
	A: 60.000		
	295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		60.000
	A: 60.000		

A projesiyle ilgili olarak hesaplanan stopaj kesintileri, vergi karşılığında düşülmek üzere ilgili hesaba aktarılmıştır (Kayıt Nu:7).

8	20X3		
	690 Dönem Kârı veya Zararı	1.400.000	
	622 Satılan Hizmet Maliyeti		
9	20X3		
	600 Yurtiçi Satışlar	2.000.000	
	690 Dönem Kârı veya Zararı		2.000.000
10	20X3		
	690 Dönem Kârı veya Zararı	600.000	
	691 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.		120.000
	692 Dönem Net Kârı veya Zararı		480.000
11	20X3		
	692 Dönem Net Kârı veya Zararı	480.000	
	590 Dönem Net Kârı		480.000

Yukarıdaki kayıtlar ile kapanış işlemleri tamamlanmış olup; MSUGT ve/veya vergi tabanlı yaklaşımın ortaya çıkardığı finansal tablolar aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 1. Finansal Durum Tablosu (MSUGT & Vergi Mevzuatı Tabanlı)

Aktif	20X1	20X2	20X3
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	280.000	700.000	-
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	9.000	33.000	-
Pasif			
350 Hakediş Bedelleri	300.000	1.100.000	-
370 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	-	-	120.000
371 D. Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğ. Yük. (-)	-	-	(60.000)
590 Dönem Net Kârı	-	-	480.000

Tablo 1 incelendiğinde, henüz tamamlanmamış inşaat projelerine ilişkin maliyet ve hakediş bedellerinin dönem sonlarında kümülatif tutarları üzerinden raporlandığı anlaşılmaktadır. Ayrıca bu yaklaşım vergi mevzuatı ile paralellik arz ettiğinden, vergiyle uyumlamaya ilişkin ek bir işleme ihtiyaç duyulmamaktadır. Bu yaklaşımın tamamlanma yöntemini seçmiş olması nedeniyle, inşaat taahhüt işlerinin devam ettiği dönemlerde yapım işine ilişkin kazanç ve/veya kayıpların hesaplanması söz konusu değildir. Diğer taraftan bu yaklaşım, muhasebenin dönemsellik ilkesi ile bağdaşmadığından dolayı eleştiri konusu olmaktadır. Ayrıca bu yaklaşımda, inşaat taahhüt işinin devam ettiği dönemlerde kazanç ve kayıplar hesaplanmadığı için, ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanması da söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla inşaat taahhüt işine ilişkin vergi yükümlülüğü, ancak işin tamamlandığı dönemin sonunda (kâr varsa) yayınlanan finansal tablolarda gözükebilecektir.

Tablo 2. Gelir Tablosu (MSUGT & Vergi Mevzuatı Tabanlı)

	20X1	20X2	20X3
600 Yurtiçi Satışlar	-	-	2.000.000
622 Satılan Hizmet Maliyeti	-	-	1.400.000
Brüt Satış Kâr/Zararı	-	-	600.000
...
690 Dönem Kârı veya Zararı	-	-	600.000
691 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş. (-)	-	-	(120.000)
692 Dönem Net Kârı veya Zararı	-	-	480.000

Tablo 2 incelendiğinde, A projesine ilişkin kazanç ve/veya kayıpların işin tamamlanmış olduğu 20X3 döneminde oluştuğu; işin devam ettiği 20X1 ve 20X2 dönemlerinde herhangi bir kazanç veya kaybın hesaplanmadığı anlaşılmaktadır.

3.2. TMS 11 Tabanlı Finansal Gösterim

TMS 11 tabanlı finansal gösterimde “Tamamlanma Yüzdesi (Kısmi Tamamlanma)” yönteminin kullanımı söz konusudur. TMS 11 uygulamasının vergi mevzuatı ve/veya MSUGT yaklaşımına göre en önemli farklılığı; inşaat taahhüt işinin tamamlanma derecesi oranında hesaplanan kazançların ve ortaya çıkan giderlerin içinde bulunulan dönemle ilişkilendirilmesidir. Henüz tamamlanmamış inşaat taahhüt işiyle ilgili hasılat ve gider kayıtları; vergi mevzuatımız açısından “Vergiye Tabi Olmayan Gelir (VTOG)” ve “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG)” niteliğindedir. Dolayısıyla bu kayıtlar

için vergiyle uyumlama kayıtları yapılmalıdır. VTOG, ticari kâr üzerinden mali kara ulaşırken matrahtan indirilecek unsur niteliğindedir. KKEG ise; matraha ilave olarak dikkate alınmalıdır. TMS 11 yaklaşımında döneme ilişkin kazanç ve giderler dikkate alındığından, döneme ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanması da söz konusudur. Zira cari dönem kâr/zararı, vergi borcu veya vergi alacağı doğuracaktır. Dolayısıyla gerçeğe uygun bir finansal gösterimde bu tutarların finansal tablolarda gösterilmesi gerekir.

İnşaat taahhüt işinin tamamlanma derecesi dikkate alınarak hesaplanan döneme ilişkin hasılatın, “176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları” adında bir aktif hesaba kaydedilmesi mümkündür. Bu hesabın niteliği şu şekilde tanımlanmıştır: “TMS 11 kapsamında; tamamlanma düzeyine göre veya maliyet tutarına eşdeğer tutarların gelirler hesabına alınması esasına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış olan gelir tahakkuklarının izlenmesinde kullanılır” (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 218). Hakediş bedelleri ise MSUGT uygulamasında olduğu gibi aynı hesaba kaydedilmeye devam edecektir. Ancak Türkiye’de yaygın olan TMS 11 uygulamasına göre, 176 ve 350 nolu hesabın bakiyeleri dönem sonunda ilgili inşaat taahhüt işine ilişkin kümülatif tutarları göstermez. Zira bu hesaplar, aynı yapım işiyle ilgili olmak kaydıyla, birbirleri üzerinden mahsuplaşmaya konu edilerek kullanılırlar (Bkz. Örtün vd., 2010: 117-152; Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 218-228). Bu nedenle, dönem boyunca 176 ve 350 nolu hesaplarla ilişkilendirilen tutarların eşit olması durumu haricinde, dönem sonunda bilançoda bu hesaplardan sadece birisinin bilançoda görülmesi söz konusudur. Elbette ki bu durum, söz konusu dönemde tek bir yapım işinin olduğu varsayımında geçerlidir. Mahsuplaşmanın aynı projeler için ortaya çıkan tutarlar arasında yapılacağı açıktır. Dolayısıyla, bilançoda sadece 176 nolu hesap görülüyorsa, bu durum, inşaat taahhüt işine ilişkin gelir tahakkuklarının hakediş bedellerinden daha fazla olduğunun işaretidir. Eğer, bilançoda sadece 350 nolu hesap görülüyorsa, bu durumda, hakediş bedellerinin inşaat taahhüt işine ilişkin gelir tahakkuklarından daha fazla olduğu anlaşılır. 350 nolu hesabın bakiyesi de işte bu fazlalığı göstermektedir.

ABC inşaat taahhüt işletmesinde, A projesiyle ilgili olarak; 20X1, 20X2 ve 20X3 dönemlerinde meydana gelen finansal olayların TMS 11 tabanlı kayıtları ve finansal gösterimleri aşağıda gösterilmiştir:

3.2.1. 20X1 Dönemi Kayıt ve İşlemleri

20X1 dönemi kayıtları aşağıdaki gibidir:

20X1			
1	740 Hizmet Üretim Maliyeti	280.000	
	Çeşitli Hesaplar		280.000

Yukarıdaki kayda konu olan ve 20X1 dönemi içerisinde A projesi için katılan 280.000 TL’lik maliyet tek bir kayıtle gösterilmiştir. Çalışmanın hacmini ve tekrarı azaltabilmek amacıyla

bundan sonraki kayıtlarda yardımcı hesap (alt hesap) kullanılmayacaktır. Özellikle aynı dönemde birden fazla inşaat taahhüt projesini yürütmekte olan işletmelerin MSUGT ve vergi mevzuatı tabanlı finansal gösterim kısmında yapılan kayıtlarda olduğu gibi yardımcı hesap kullanımının bir zorunluluk oluşturacağı açıktır (Kayıt Nu:1).

2		20X1	
100 Kasa			345.000
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar			9.000
350 Hakediş Bedelleri			300.000
391 Hesaplanan KDV			54.000

A projesiyle ilgili olarak 20X1 döneminde tahakkuk eden hakediş bedeli yukarıdaki kayda konu olmuştur (Kayıt Nu:2).

3		20X1	
622 Satılan Hizmet Maliyeti			280.000
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma			280.000

TMS 11 uygulamasında, dönem sonunda 740 nolu hesapta biriken tutarlar, yansıtma hesabı aracılığıyla 622 nolu hesaba aktarılarak gider kaydedilir (Kayıt Nu:3).

4		20X1	
950 Matraha İlave Edilecek Unsurlar (+)			280.000
951 Matraha İlaveler (+)			280.000

Henüz tamamlanmamış inşaat taahhüt işi için yapılan gider kaydı vergi mevzuatımız açısından KKEG niteliğindedir. Bu nedenle vergiyle uyumlama kaydı yapılmıştır.

5		20X1	
176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları			400.000
600 Yurtiçi Satışlar			400.000

TMS 11 uygulamasında 20X1 dönemi sonunda A projesinin tamamlanma derecesi dikkate alınarak hesaplanan tutar üzerinden hasılat kaydı yapılır (Kayıt Nu:5). Hasılat tutarı şu şekilde hesaplanmıştır:

$$280.000/1.400.000= \%20$$

$$2.000.000 \times \%20= 400.000 \text{ TL}$$

6		20X1	
970 Matrahtan İndirilecek Unsurlar (-)			400.000
971 Matrahtan İndirimler (-)			400.000

Henüz tamamlanmamış inşaat taahhüt işi için yapılan hasılat kaydı, vergi mevzuatımız açısından VTOG niteliğindedir. Bu nedenle vergiyle uyumlama kaydı yapılmıştır (Kayıt Nu:5).

7	20X1		
350 Hakediş Bedelleri		300.000	
176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları			300.000

TMS 11 uygulamasında hakediş tutarları ile inşaat taahhüt işlerinden kaynaklanan gelir tahakkukları birbirlerinden mahsup edilir. Türkiye’deki yaygın uygulamaya göre; söz konusu mahsup işlemi, 176 nolu hesap çalıştırılması gerektiği anda yapılmaktadır. Buna göre; 176 nolu hesabın kullanılması gerekiyorsa öncelikle ilgili tutar 350 nolu hesabın bakiyesinden karşılanmakta, yani 350 nolu hesap borç çalıştırılmakta, artan tutar için 176 nolu hesap borçlandırılmaktadır. Nitekim bu yaklaşım nedeniyle, ilgili gelir tahakkukları hesabının ismi “Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları” olarak belirlenmiştir (Bkz. Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 218). Diğer taraftan, bu yaklaşımda, 350 nolu hesabın kullanılması gerektiği yerde, 176 nolu hesapla mahsuplaşması yoluna gidilmemektedir. Teorik açıdan böyle bir yaklaşım mümkün olsa da, böyle bir uygulama hakediş bedelinin takibini daha da güçlendirecektir. Bu nedenle ilgili kaynaklarda 350 hesabın kullanımının gerektiği yerlerde, 176 nolu hesapla mahsuplaşması yoluna gidilmemektedir.

Hem sunumu ve/veya anlaşılmaya kolaylaştırmak hem de 176 ve 350 nolu hesapların ilgili dönemlerdeki (bir dönemlik) kümülatif toplamının kayıtlarda yer almasını sağlamak amacıyla, bu çalışmada, söz konusu mahsup işlemi dönem sonlarında yapılmıştır. 20X1 dönemi Kayıt Nu:7’ye kadar olan kısımda 176 nolu hesap bakiyesi 400.000 TL ve 350 nolu hesap bakiyesi 300.000 TL olduğundan, ilgili hesaplarda 300.000 TL’lik mahsuplaşma kaydı yapılmıştır. Bu kayıt ile 350 nolu hesap kapanırken, 176 nolu hesap 100.000 TL borç bakiyesi verir hale gelmiştir.

8	20X1		
690 Dönem Kârı veya Zararı		280.000	
622 Satılan Hizmet Maliyeti			280.000

Gider hesapları ilgili hesaba devredilerek kapatılmıştır (Kayıt Nu:8).

9	20X1		
600 Yurtiçi Satışlar		400.000	
690 Dönem Kârı veya Zararı			400.000

Gelir hesapları ilgili hesaba devredilerek kapatılmıştır (Kayıt Nu:9).

10	20X1		
691 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.		24.000	
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			24.000

TMS 12'ye göre; ilgili dönemde vergi idaresini tarafından kabul edilmeyen, ancak sonraki dönemlerde vergiye konu olacak olan (geçici fark) gelir ve giderlerin vergi etkisi hesaplanmalıdır⁶. 20X1 dönemi vergi öncesi muhasebe kârı (ticari kâr); 120.000 TL'dir. Dolayısıyla bu tutarın 20X1 dönemi için 24.000 TL (120.000 X % 20) vergi gideri doğurması gerekir. Ancak, aşağıda gösterildiği üzere, 20X1 döneminin mali karı; sıfırdır. Dolayısıyla bu döneme ilişkin bir vergi yükümlülüğü (vergi borcu) yoktur. Diğer bir deyişle, 20X1 dönemine ilişkin mali kâr olmadığı için, 370 Vergi Karşılığı hesabının kullanılması söz konusu değildir. Hesaplanan vergi borcunun, “uzun vadeli yabancı kaynaklar” sınıfı içerisinde açılacak bir hesaba kaydedilmesi uygun olacaktır (Bkz. Kayıt Nu:10).

Vergi Öncesi Kâr:	120.000
950 Matraha İlaveler (+):	280.000
970 Matrahtan İndirimler (-):	<u>400.000</u>
Mali Kâr/Zarar	0

Vergi öncesi kâr tutarı; 690 nolu hesabın alacak kalanıdır. Matraha eklenecek ve matrahtan düşülecek tutarlar ise vergiyle uyumlama kayıtlarından elde edilmiştir.

11	20X1		
690 Dönem Kârı veya Zararı		120.000	
691 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.			24.000
692 Dönem Net Kârı veya Zararı			96.000
/			

İlgili hesaplar kapatılarak, dönemin net kârı belirlenmiştir (Kayıt Nu:11).

12	20X1		
692 Dönem Net Kârı veya Zararı		96.000	
590 Dönem Net Kârı			96.000

Dönem net kâr veya zararı hesabı, bilanço hesabına devredilerek kapatılmıştır (Kayıt Nu:12).

3.2.2. 20X2 Dönemi Kayıt ve İşlemleri

20X2 dönemi kayıtları aşağıdaki gibidir:

1	20X2		
740 Hizmet Üretim Maliyeti		420.000	
Çeşitli Hesaplar			420.000

Yukarıdaki kayda konu olan ve 20X2 dönemi içerisinde A projesi için katlanılan 420.000 TL'lik maliyet tek bir kayıtla gösterilmiştir (Kayıt Nu:1).

2	20X2		
100 Kasa		920.000	
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		24.000	
350 Hakediş Bedelleri			800.000
391 Hesaplanan KDV			144.000

⁶ TMS 12 Gelir Vergisi standardı hakkında geniş bilgi için bkz. Özkan, 2009: 97-112.

A projesiyle ilgili olarak 20X2 döneminde tahakkuk eden hakediş bedeli yukarıdaki kayda konu olmuştur (Kayıt Nu:2).

3	20X2		
	622 Satılan Hizmet Maliyeti	420.000	
	741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma		420.000

TMS 11 uygulamasında, dönem sonunda 740 nolu hesapta biriken tutarlar, yansıtma hesabı aracılığıyla 622 nolu hesaba aktarılarak gider kaydedilir (Kayıt Nu:3).

4	20X2		
	950 Matrahtan İlave Edilecek Unsurlar (+)	420.000	
	951 Matraha İlaveler (+)		420.000

Henüz tamamlanmamış inşaat taahhüt işi için yapılan gider kaydı, vergi mevzuatımız açısından KKEG niteliğindedir. Bu nedenle vergiyle uyumlama kaydı yapılmıştır.

5	20X2		
	176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları	600.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		600.000

TMS 11 uygulamasında 20X2 dönemi sonunda A projesinin tamamlanma derecesi dikkate alınarak hesaplanan tutar üzerinden hasılat kaydı yapılır (Kayıt Nu:5). Hasılat tutarı ise şu şekilde hesaplanmıştır:

$$(280.000+420.000)/1.400.000= \%50$$

$$2.000.000 \times \%50= 1.000.000$$

$$1.000.000 - 400.000= 600.000$$

6	20X2		
	970 Matrahtan İndirilecek Unsurlar (-)	600.000	
	971 Matrahtan İndirimler (-)		600.000

Henüz tamamlanmamış inşaat taahhüt işi için yapılan hasılat kaydı vergi mevzuatımız açısından VTOG niteliğindedir. Bu nedenle vergiyle uyumlama kaydı yapılmıştır (Kayıt Nu:5).

7	20X2		
	350 Hakediş Bedelleri	700.000	
	176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları		700.000

20X1 dönemi Kayıt Nu:7 için yapılan açıklamalar 20X2 dönemi Kayıt Nu:7 için de geçerlidir. 20X1 döneminden 176 nolu hesap 100.000 TL bakiye devretmiş, 20X2 döneminde ise 600.000 TL borç çalışmıştır. Dolayısıyla 176 nolu hesabın 700.000 TL borç bakiyesi vardır. 350 nolu hesabın 20X1 döneminden bakiyesi yoktur. 20X2 döneminde ise 800.000 TL alacak çalışmıştır. Bu nedenle 350 nolu hesabın 800.000 TL alacak bakiyesi vardır. Bu durumda mahsuplaşmaya konu olacak tutar

700.000 TL olacaktır. Söz konusu iki hesap arasında mahsuplaşmayı sağlamak üzere dönem sonunda yukarıdaki kayıt yapılmıştır (Kayıt Nu:7).

8	20X2		
		690 Dönem Kârı veya Zararı	420.000
		622 Satılan Hizmet Maliyeti	420.000
		/	

Gider hesapları ilgili hesaba devredilerek kapatılmıştır (Kayıt Nu:8).

9	20X2		
		600 Yurtiçi Satışlar	600.000
		690 Dönem Kârı veya Zararı	600.000
		/	

Gelir hesapları ilgili hesaba devredilerek kapatılmıştır (Kayıt Nu:9).

10	20X2		
		691 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	36.000
		484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	36.000
		/	

TMS 12'ye göre; ilgili dönemde vergi idaresini tarafından kabul edilmeyen, ancak sonraki dönemlerde vergiye konu olacak olan (geçici fark) gelir ve giderlerin vergi etkisi hesaplanmalıdır. 20X2 dönemi vergi öncesi muhasebe kârı (ticari kâr); 180.000 TL'dir. Dolayısıyla bu tutarın 20X2 dönemi için 36.000 TL (180.000 X % 20) vergi gideri doğurması gerekir. Ancak, aşağıda gösterildiği üzere, 20X2 döneminin mali kârı; sıfırdır. Dolayısıyla bu döneme ilişkin bir vergi yükümlülüğü (vergi borcu) yoktur. Diğer bir deyişle, 20X2 dönemine ilişkin mali kâr olmadığı için cari vergi yükümlülüğü olmayacaktır. Bu nedenle, 370 nolu hesabın hesabının kullanılması söz konusu değildir. Ancak uzun dönemli vergi borcu vardır ve bunun "uzun vadeli yabancı kaynaklar" sınıfı içerisinde gösterilmesi gerekir (Bkz. Kayıt Nu:10).

Vergi Öncesi Kâr:	180.000
950 Matraha İlaveler (+):	420.000
970 Matrahtan İndirimler (-):	<u>600.000</u>
Mali Kâr/Zarar	0

Vergi öncesi kâr tutarı; 690 nolu hesabın alacak kalanıdır. Matraha eklenecek ve matrahtan düşülecek tutarlar ise vergiyle uyumlama kayıtlarından elde edilmiştir.

11	20X2		
		690 Dönem Kârı veya Zararı	180.000
		691 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	36.000
		692 Dönem Net Kârı veya Zararı	144.000
		/	

İlgili hesaplar kapatılarak, dönemin net kârı belirlenmiştir (Kayıt Nu:11).

12	20X2		
		692 Dönem Net Kârı veya Zararı	144.000
		590 Dönem Net Kârı	144.000
		/	

Dönem net kâr veya zararı hesabı bilanço hesabına devredilerek kapatılmıştır (Kayıt Nu:12).

3.2.3. 20X3 Dönemi Kayıt ve İşlemleri

20X3 dönemi kayıtları aşağıdaki gibidir:

1	20X3		
	740 Hizmet Üretim Maliyeti	700.000	
	Çeşitli Hesaplar		700.000

Yukarıdaki kayda konu olan ve 20X3 dönemi içerisinde A projesi için katlanılan 700.000 TL'lik maliyet tek bir kayıtlarla gösterilmiştir (Kayıt Nu:1).

2	20X3		
	100 Kasa	1.035.000	
	295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	27.000	
	350 Hakediş Bedelleri		900.000
	391 Hesaplanan KDV		162.000

A projesiyle ilgili olarak 20X3 döneminde tahakkuk eden hakediş bedeli yukarıdaki kayda konu olmuştur (Kayıt Nu:2).

3	20X3		
	622 Satılan Hizmet Maliyeti	700.000	
	741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma		700.000

A projesi 20X3 dönemi içerisinde tamamlandığından, 740 nolu hesapta biriken tutarlar, yansıtma hesabı aracılığıyla 622 nolu hesaba aktarılarak gider kaydedilir (Kayıt Nu:3). Diğer taraftan A projesi bitirildiğinden dolayı, Kayıt Nu:3 için vergiyle uyumlama kaydına gerek yoktur. Zira artık bu gider kaydı, vergi mevzuatı tarafından da kabul edilebilir niteliktedir.

4	20X3		
	970 Matrahtan İndirilecek Unsurlar (-)	700.000	
	971 Matrahtan İndirimler (-)		700.000

A projesi 20X3 döneminde tamamlandığından dolayı, bu proje için 20X1 ve 20X2 dönemlerinden yapılmış gider kayıtları da artık kanunen kabul edilebilir bir nitelik kazanmıştır. İlgili gider tutarlarının 20X1 ve 20X2 dönemlerinde vergiyle uyumlama kayıtları yoluyla matrahtan indirilmesine müsaade edilmediği hatırlanmalıdır. Dolayısıyla, söz konusu 700.000 TL (20X1→280.000 TL ve 20X2→420.000 TL)'nin 20X3 döneminde matrahtan düşülmesi gerekir.

5	20X3		
	176 Hakediş Bağlanacak Gelir Tahakkukları	1.000.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		1.000.000

A projesi 20x3 dönemi içerisinde tamamlanmıştır (Kayıt Nu:5). Tamamlanma derecesi % 100 olduğuna göre; sözleşme bedelinden daha önceki dönemlerde gelir yazılmış tutarlar düşüldüğünde bu dönemin hasılat tutarına ulaşılabacaktır:

$$2.000.000 - (400.000 + 600.000) = 1.000.000 \text{ TL}$$

A projesi 20X3 döneminde tamamlandığından dolayı, bu projeye ilgili gelir kaydı (Kayıt Nu:5) için vergiyle uyumlama kaydına gerek yoktur. Zira artık bu gelir, vergi mevzuatı tarafından da kabul edilmektedir.

6	20X3		
	950 Matrahtan İlave Edilecek Unsurlar (+)	1.000.000	
	951 Matraha İlaveler (+)		1.000.000

A projesi 20X3 döneminde tamamlandığından dolayı, bu proje için 20X1 ve 20X2 dönemlerinde yapılmış gelir (hasılat) kayıtları da artık kanunen kabul edilebilir bir nitelik kazanmıştır. İlgili gelir tutarlarının 20X1 ve 20X2 dönemlerinde vergiyle uyumlama kayıtları yoluyla matraha eklenmesine müsaade edilmediği hatırlanmalıdır. Dolayısıyla, söz konusu 1.000.000 TL (20X1→400.000 TL ve 20X2→600.000 TL)'nin 20X3 döneminde matraha eklenmesi gerekir.

7	20X3		
	350 Hakediş Bedelleri	1.000.000	
	176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları		1.000.000

20X2 dönemi Kayıt Nu:7 için yapılan açıklamalar 20X3 dönemi Kayıt Nu:7 için de geçerlidir. 20X2 döneminden 350 nolu hesap 100.000 TL bakiye devretmiş, 20X3 döneminde ise 900.000 TL alacak çalışmıştır. Dolayısıyla 350 nolu hesabın 1.000.000 TL alacak bakiyesi vardır. 176 nolu hesabın 20X2 döneminden bakiyesi yoktur. Sadece 20X3 döneminde 1.000.000 TL borç çalışmıştır. Söz konusu hesaplar arasındaki mahsuplaşmayı sağlamak için dönem sonunda yukarıdaki kayıt yapılmış ve her iki hesap da kapatılmıştır (Kayıt Nu:7).

8	20X3		
	690 Dönem Kârı veya Zararı	700.000	
	622 Satılan Hizmet Maliyeti		700.000

Gider hesapları ilgili hesaba devredilerek kapatılmıştır (Kayıt Nu:8).

9	20X3		
	600 Yurtiçi Satışlar	1.000.000	
	690 Dönem Kârı veya Zararı		1.000.000

Gelir hesapları ilgili hesaba devredilerek kapatılmıştır (Kayıt Nu:9).

10	20X3		
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 691 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.		60.000	
370 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.		60.000	120.000

20X3 dönemine ilişkin vergi öncesi kâr (muhasabe kâr/ticari kâr); 300.000 TL'dir. Dolayısıyla 20X3 dönemine ilişkin vergi gideri 60.000 TL (300.000 X %20) olacaktır. Aşağıda hesaplandığı üzere, 20X3 dönemi mali kârı ise 600.000 TL'dir.

Vergi Öncesi Kâr:	300.000
950 Matraha İlaveler (+):	1.000.000
970 Matrahtan İndirimler (-):	<u>700.000</u>
Mali Kâr:	600.000
Vergi Yükümlülüğü:	120.000 (600.000 X % 20)

Dolayısıyla 20X3 döneminin vergi borcu 120.000 TL (600.000 X % 20) olacaktır. 20X1 ve 20X2 döneminde yazılan tutarlarla 484 nolu hesap 60.000 TL alacak bakiyesi vermektedir. Bu tutarların 20X3 döneminde kısa vadeli vergi borcuna dönüşmesi gerekmektedir. Bu nedenle 484 nolu hesap, alacak bakiyesi kadar borç çalıştırılarak kapatılmıştır (Kayıt Nu:10).

11	20X3		
371 D. Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğ. Yük. (-)		60.000	
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar			60.000

A projesiyle ilgili olarak hesaplanan stopaj kesintileri, vergi karşılığında düşülmek üzere ilgili hesaba aktarılmıştır (Kayıt Nu:11).

12	20X3		
690 Dönem Kârı veya Zararı		300.000	
691 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.			60.000
692 Dönem Net Kârı veya Zararı			240.000

İlgili hesaplar kapatılarak, dönemin net kârı belirlenmiştir (Kayıt Nu:12).

13	20X3		
692 Dönem Net Kârı veya Zararı		240.000	
590 Dönem Net Kârı			240.000

Dönem net kâr veya zararı hesabı, bilanço hesabına devredilerek kapatılmıştır (Kayıt Nu:13).

Yukarıdaki kayıtlar ile kapanış işlemleri tamamlanmış olup; TMS 11 tabanlı yaklaşımın Türkiye'deki yaygın uygulama tarzına uygun olarak ortaya çıkan finansal tablolar aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3. Finansal Durum Tablosu (TMS 11 Tabanlı-Yaygın Kullanım)

Aktif	20X1	20X2	20X3
176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları	100.000	-	-
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	9.000	33.000	-
Pasif			
350 Hakediş Bedelleri	-	100.000	-
370 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	-	-	120.000
371 D. Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğ. Yük. (-)	-	-	(60.000)
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	24.000	60.000	-
590 Dönem Net Kârı	96.000	144.000	240.000

Tablo 3’de; gelir tahakkukları ve hakediş bedellerine ilişkin tutarların, bilançoda netleştirilmiş değerler üzerinden görüldüğü anlaşılmaktadır. Örneğin 20X2 dönemindeki 100.000 TL’lik hakediş bedeli tutarı, henüz tamamlanmamış yapım işine ilişkin hakediş bedellerinin bu işe ilişkin gelir tahakkuklarından 100.000 TL fazla olduğunu göstermektedir. TMS 11 tabanlı finansal gösterimde, MSUGT ve vergi mevzuatı yaklaşımın aksine; A inşaat projesine ilişkin performans sonuçları tamamlanma derecesine bağlı olarak 590 nolu hesapta ve aşağıdaki gelir tablosunda gözükmemektedir. MSUGT yaklaşımında 590 nolu hesabın tutarı, sadece işin tamamlandığı 20X3 döneminde 480.000 TL olarak görülmekteydi. Hâlbuki Tablo 3’de bu tutar 20X1, 20X2 ve 20X3 dönemleri arasında bölüştürülmüş durumdadır. Elbette ki TMS 11 tabanlı gösterimler, işletmenin finansal durum ve performansı hakkında daha doğru bilgi verebilmektedir. Bu yaklaşım, TMS 11 tabanlı gösterimin en önemli özelliğini oluşturmaktadır. TMS 11 tabanlı gösterimin, Tablo 3’e yansıyan diğer bir üstünlüğü ise; gelir vergisi standardının uygulanması yoluyla, gelecekte ortaya çıkacak vergi borcunun 20X1 ve 20X2 dönemi tablolarında “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” adı altında görülebilmesidir.

Tablo 4. Gelir Tablosu (TMS 11 Tabanlı-Yaygın Kullanım)

	20X1	20X2	20X3
600 Yurtiçi Satışlar	400.000	600.000	1.000.000
622 Satılan Hizmet Maliyeti	280.000	420.000	700.000
Brüt Satış Kâr/Zararı	120.000	180.000	300.000
⋮	⋮	⋮	⋮
690 Dönem Kârı veya Zararı	120.000	180.000	300.000
691 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş. (-)	24.000	36.000	60.000
692 Dönem Net Kârı veya Zararı	96.000	144.000	240.000

Tablo 4’de, A projesine ilişkin kazanç ve/veya kayıpların tamamlanma derecesine bağlı olarak gelir tablosuna yansıtıldığı anlaşılmaktadır.

3.3. TMS 11 Tabanlı Finansal Gösterim Önerisi

Çalışmanın bu kısmında, TMS 11 tabanlı yaklaşımın Türkiye örneği üzerindeki uygulamasına farklı bir bakış açısını getirilmeye çalışılacaktır. Buna göre; çalışma sunumunda kullandığımız örnek vakadan hareketle oluşturulan TMS 11 tabanlı yaklaşım üzerinde bazı ufak değişiklikler önerilmektedir. Bu amaçla, yerli literatürde TDHP adapte edilerek kullanımı önerilen bazı hesaplarda

ufak değişiklikler öngörülmüştür. Bu değişikliklerin, TMS 11 tabanlı yaklaşımın ruhuna daha uygun finansal gösterim sağlayacağı düşünülmektedir. Tekrara düşmemek amacıyla, çalışmadaki örnek vakanın kayıtlarına tekrar yer verilmeyecek; öneri konusu yaklaşım, finansal durum tablosu üzerinden örneklendirilecektir.

Değiştirilerek kullanılması önerilen iki hesaba ilişkin tanımlar aşağıda sunulmuştur:

176 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Gelir Tahakkukları: TMS 11 kapsamında; henüz tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak ortaya çıkan gelir tahakkuklarının izlendiği hesaptır. Bu hesabın, TMS 11 tabanlı yaygın kullanımda görev icra eden hesapla arasındaki fark; ilgili projelere ilişkin gelir tahakkuklarını proje tamamlanana kadar kümülatif tutarlar üzerinden izlemesidir. Dolayısıyla bu hesabın 350 Hakediş Bedelleri hesabıyla mahsuplaşması için söz konusu projenin tamamlanmış olması gerekir. Bu sayede, 176 nolu hesabın finansal durum tablosu okuyucularına daha kapsamlı bilgi vermesi amaçlanmaktadır.

179 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri (-): İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için düzenlenen hakediş bedellerinin izlendiği hesaptır. Yaygın kullanıma konu olan “Hakediş Bedelleri” hesaplarından farklı olarak 179 nolu hesabın kullanımında iki farklı işlev söz konusudur. Birincisi; önerdiğimiz 179 nolu hesap; aktif düzenleyici pasif karakterli bir hesap olarak tasarlanmıştır. Buradaki amaç; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili gelir tahakkuklarının ve hakediş bedellerinin bilançoda alt alta görülmesini sağlamaktır. İkincisi; bu hesapta hakediş bedelleri yapım işi tamamlanıncaya kadar kümülatif tutarlar üzerinden izlenecektir. Dolayısıyla, yıllara yaygın inşaat yapım işi tamamlanıncaya kadar, hakediş bedelleri hesabının gelir tahakkukları hesabıyla mahsuplaşması söz konusu değildir. Diğer bir deyişle, önerdiğimiz bu hesabın kullanımında, 179 nolu hesabın 176 nolu hesap ile mahsuplaşması söz konusu projenin tamamlanmasına kadar ertelenmiştir. Nitekim uluslararası literatürde hakediş bedellerini izlemek amacıyla kullanılan hesabın, kümülatif tutarlar üzerinden finansal sunuma konu edildiğini gösteren örnekler vardır (Bkz. Mackenzie vd., 2012: 541, 545).

İster pasif karakterli bir hesapta (350 gibi), ister aktif düzenleyici pasif karakterli bir hesapta (179 gibi) izlenmiş olsun; hakediş tutarlarının henüz proje bitmeden mahsuplaşmaya konu edilmesinin bazı sakıncaları vardır. Birincisi; henüz tamamlanmamış olan projelere ilişkin hakediş tutarlarını kümülatif olarak doğrudan hakediş bedelleri hesabında izlemek mümkün olmamaktadır. Zira proje daha devam ederken bu hesabın tutarı 176 nolu hesapla mahsuplaşmaya konu olmaktadır. Hakediş bedelleri mahsuplaşmaya konu edildiği zaman ilgili projeye ilişkin hakediş bedelleri kümülatif olarak izlenmemektedir. Dolayısıyla hakediş bedellerini izlemek üzere kullanılan hesabın, ilgili inşaat projesi tamamlanıncaya kadar mahsuplaşmaya konu edilmesi uygun değildir. Hakediş bedellerinin, yapım işi devam ederken mahsuplaşmaya konu edilmemesinin TMS 11 md.41 de yer alan hakediş tanımına daha uygun hareket edilmesini sağlayacağı düşünülmektedir. TMS 11 md.41’e göre;

“*Hakedişler, müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasının bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır*”. Bu tanımda, tutarın kümülatif olacağına ilişkin açık bir hüküm çıkarılamaz. Ancak mahsuplaşmaya konu olan hakediş bedelleri hesabının, faturalanmış tutarların izlenmesinde zorluk doğuracağı açıktır. Diğer taraftan, TMS 11 md.40’da yapılan açıklamalardan, henüz bitmemiş yapım işlerine ait maliyet ve gelir tahakkukları tutarlarının kümülatif tutarlar üzerinden bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerektiği şeklinde bir anlam çıkarılabilir. Dolayısıyla, mahsuplaşmanın uygulandığı hallerde, henüz bitmemiş yapım işlerine ilişkin hakediş bedellerinin de bilanço dipnotları arasında kümülatif tutarlar üzerinden gösterilmesi uygun bulunabilir.

Yukarıdaki öneride, 176 ve 179 nolu hesaplar bilançonun aktif tarafında alt alta görülecek şekilde tasarlanmıştır. İlgili hesaplara ilişkin tasarımın bilançonun aktifinde yer almasını sağlayacak şekilde yapılmasının gerekçesi şudur: Söz konusu hesaplar, esasında, işletmenin müşterilerle olan finansal ilişkilerini takip etmek üzere kullanılan hesaplardır. İşletmenin müşterileriyle olan borç alacak ilişkisinde ağırlık; genellikle alacak ilişkisi tarafındadır. Nitekim TDHP’deki “120 Alıcılar” hesabı bu iddiamızı destekler niteliktedir. Yaygın olarak karşılaşılan durum, tamamlanmamış inşaat projelerine ilişkin gelir tahakkuklarının hakediş bedellerinden daha yüksek olması halidir. Bu durumda, 176 ve 179 nolu hesaplar arasındaki net fark; hakedişe bağlanmamış net tutarı gösterecektir. Bazı örneklerde, tam tersine, hakediş bedelleri gelir tahakkukları tutarından daha fazla olabilir. Bu durumda 176 ve 179 nolu hesaplar arasındaki tutar bilanço aktifinde net eksi değer olarak gözükecektir. Finansal gösterim açısından bu ihtimal eleştiri konusu yapılabilir. Ancak çerçeve hesap plânı ve hesap kodundan hareketle oluşturulan bir bilançoda bu durumun engellenmesi mümkün gözükmemektedir.

Gelir tahakkukları ve hakediş bedellerinin kümülatif değerler üzerinden bilançoda alt alta gösterilmesi yaklaşımını benimseyen uluslararası örneklerde, gelir tahakkukları ve hakediş bedellerinin bilanço aktifinde net eksi değer olarak gözükmemesi söz konusu olmamaktadır. Zira ilgili ülke uygulamalarında finansal gösterimler hesap planı uygulaması ile kısıtlanmamıştır. Eğer, gelir tahakkukları tutarı hakediş bedellerinden yüksekse söz konusu kalemler aktifte gösterilmektedir. Tam tersine, eğer, hakediş bedelleri gelir tahakkuklarından yüksekse söz konusu kalemler bilançonun pasifinde yer almaktadır. Söz konusu iki hesabın bilançonun pasifinde yer aldığı durumlarda; hakediş hesabı pasif karakterli, gelir tahakkukları hesabı ise aktif karakterli pasif düzenleyici bir hesap olarak düşünülmektedir (Bkz. Mackenzie vd., 2012: 541).

Çalışmada kullandığımız örnekte hareketle, önerdiğimiz iki hesabın ilgili örnek olaya adapte edilmesi sonucu oluşturulan finansal durum tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 5. Finansal Durum Tablosu (TMS 11 Tabanlı-Öneri Gösterim)

Aktif	20X1	20X2	20X3
176 Y.Y.İ.O. Gelir Tahakkukları	400.000	1.000.000	-
179 Y.Y.İ.O. Hakediş Bedelleri (-)	(300.000)	(1.100.000)	-
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	9.000	33.000	-
Pasif			
370 D. Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	-	-	120.000
371 D. Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğ. Yük. (-)	-	-	(60.000)
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	24.000	60.000	-
590 Dönem Net Kâr	96.000	144.000	240.000

Tablo 5’de görüldüğü gibi yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin gelir tahakkukları ve hakediş bedelleri finansal durum tablosunda kümülatif değerleri üzerinden gözükmemektedir. Ayrıca hakediş bedelleri hesabının aktif düzenleyici bir hesap haline getirilmesi sayesinde, bu kalemin gelir tahakkukları tutarlarıyla alt alta birlikte raporlanması sağlanmıştır. Bu gösterim şeklinin finansal tablo okuyucuları açısından daha fazla bilgi verici nitelikte olduğu düşünülmektedir. Ayrıca bu tarz bir kullanım, yöneticiler gibi işletme içerisinde bulunan finansal tablo kullanıcılarına açısından da yararlı olacaktır. Zira zaman zaman belirli bir projeye ilişkin kümülatif tutarlarının bilinmesi gerekebilir. Diğer taraftan, TMS 11 tabanlı yaygın kullanımda, söz konusu kümülatif tutarların bilançonun dipnotlarında verilmesi şeklinde bir uygulamaya başvurulabilir. Ancak bu tarz bir yaklaşımın, finansal tablo hazırlayıcıları açısından ek bir çalışma yükü doğuracağı açıktır. Zira özellikle de bir dönemde birden fazla projenin yapımını üstlenmiş işletmelerde, söz konusu bilginin kayıtlar üzerinden toplanması fazladan iş yükü doğuracaktır.

4. SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetleri, müşterinin talepleri doğrultusunda yüklenici işletme tarafından üstlenilmiş olan ve yapım süreci birden fazla döneme sarkan yapım işleridir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ilişkin finansal sonuçların sadece MSUGT ve/veya vergi tabanlı yaklaşımla üretilmesi halinde, yapımın devam ettiği dönemlerde finansal performansın tablolara yansımaları söz konusu olmamaktadır. Zira bu yaklaşımda tamamlanma yönteminin kullanımı söz konusudur. Tamamlanma yönteminde ise, inşaat taahhüt işlerinin devam ettiği dönemlerde yapım işine ilişkin kazanç ve/veya kayıplar hesaplanmamaktadır. Bu yaklaşım muhasebenin dönemsel ilkesi ile bağdaşmadığından dolayı eleştiri konusu olmaktadır. Ayrıca bu yaklaşımda inşaat taahhüt işinin devam ettiği dönemlerde ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanması söz konusu değildir. Yaklaşımın avantajlı yönleri ise şu şekilde özetlenebilir: (1) Vergi mevzuatı ile paralellik arz ettiğinden dolayı, vergiyle uyumlamaya ilişkin kayıtların tutulmasına ihtiyaç duyulmamaktadır. (2) TMS 12 Gelir Vergileri standardı gibi konuyla ilişkili diğer düzenlemeler uygulanmadığından dolayı, kullanımı daha basittir. (3) Yapım işine ilişkin kâr veya zararın hesaplanması işin bitirilmesine ertelendiği için, kâr zararın dönemlerle ilişkilendirilmesinde kullanılan varsayımlardan etkilenmemektedir.

TMS 11 tabanlı finansal gösterimde, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ilişkin finansal performansın yapım işlerinin tamamlanma derecesine bağlı olarak finansal raporlarda gösterilmesi söz konusudur. Diğer bir deyişle, yapım işine ilişkin kâr veya zararın inşaatın devam ettiği dönemler arasında paylaşılması söz konusudur. Elbette ki bu gösterim, işletmenin finansal durumu hakkında daha doğru bilgi verebilmektedir. TMS 11 tabanlı gösterimin diğer bir üstünlüğü ise, TMS 12 Gelir Vergisi standardının uygulanması yoluyla, vergi etkisini ilgili dönemlerin finansal raporlarında gösterebilmesidir. TMS 11 tabanlı finansal gösterimde, yapımı devam eden projelere ait toplam maliyetler, bilanço kalemleri arasında değil, finansal tablo dipnotlarında gösterilir. Yaygın Türkiye uygulamasına göre, inşaat taahhüt işlerine ilişkin gelir tahakkukları ile hakediş bedelleri, birbirleri arasında mahsuplaşmaya konu edilerek finansal tablolarda yer almaktadır. Ancak ilgili tutarların finansal tablo dipnotlarında yer alması önünde herhangi bir engel yoktur.

Çalışmanın son kısmında, TMS 11 tabanlı yaklaşımın Türkiye örneği üzerindeki uygulamasına farklı bir bakış açısı getirilmeye çalışılmıştır. Buna göre; TMS 11 tabanlı uygulamalarda hâlihazırda literatürde kullanılmakta olan iki hesabın farklı tarzda kullanımı önerilmiştir. Söz konusu hesaplar yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ilişkin olarak hesaplanan gelir tahakkukları ve yine bu işlerle ilgili olarak faturalandırılan hakediş bedellerini izlemek üzere kullanılan hesaplardır. Önerdiğimiz farklılıklar şu şekilde özetlenebilir: (1) Söz konusu projelere ilişkin olarak hesaplanmış olan gelir tahakkukları mahsuplaşmaya konu edilmemelidir. Yani gelir tahakkukları tutarının yapım işi bitirilinceye kadar kümülatif tutarları üzerinden bilanço kalemleri arasında görülmesi sağlanmalıdır. (2) Yapımı devam eden projelere ilişkin faturalandırılmış hakediş bedelleri de kümülatif tutarları üzerinden ilgili hesapta izlenebilmelidir. (3) Finansal gösterimde etkinlik sağlanması açısından, hakediş bedellerinin, gelir tahakkukları kalemi altında eksi olarak gösterilmesinin daha yararlı olacağı düşünülmektedir. Buradan hareketle, hakediş bedelleri hesabının, aktif düzenleyici pasif karakterli bir hesap olarak tasarlanması uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007) “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, Ankara: Gazi Kitabevi.
- GVK, Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.4.193&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>, (25.07.2013).
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B. ve Hanekom, B. (2012) “Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards”, Ontario: John Wiley & Sons. Inc.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2010) “Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özkan, A. (2009) “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 32(1): 97-112.

Sayarı, M. (2010) “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri” Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu –I: İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe, Vergi ve Denetim, 15-16 Ocak 2010, Kayseri.

TMS-11, İnşaat Sözleşmeleri, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>, (24.07.2013).

Yalçın, H. (2011) “Dönem Sonu Vergi ve Muhasebe Uygulamaları” İstanbul: Uygulama Yayıncılık Ltd. Şti.