

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAR PAYI AVANSI DAĞITIMI VE BAZI ÖZELLİKLİ DURUMLAR*

Doç.Dr. Enver BOZDEMİR**

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Study)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Şubat 2017; 10 (2): 13-32

Öz

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinde menfaat grupları açısından özellikle de pay sahiplerinin sermaye kazançlarını zamanında elde edebilmeleri için kar payı avansının ve dönem karının dağıtılması gereklidir. Kar payı avansının dağıtımı, bir kısım yasal düzenlemelerle gerçekleşen maliyet ve hakedişler arasındaki müspet fark hesap edilmek suretiyle verilebileceği ifade edilmektedir. Ancak Vergi Mevzuatına göre dönem kazancının tespit edilmesinde tamamlama yönteminin uygulanması ve bu yöntemde de ortakların dönem karından pay alıp almayacakları sorun teşkil etmektedir. Çalışmanın amacı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde dönem içerisinde elde edilen kazancın tespit edilmesi yöntemini ortaya koyarak elde edilen karın payının ortaklara avans olarak dağıtılması ile ilgili bazı durumları ortaya koymaktır. Yasal olarak yıllık kazancın tespit edilmesinde ve kar payı avansı olarak dağıtılmasında 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan gerçekleşmiş hakediş ve maliyetler arasındaki farkın tespitinde kısmi tamamlama yöntemi uygulanmaktadır. Yıllık kazancın tespitinde bu yöntemden ziyade Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının öngördüğü tamamlama yüzdesi yönteminin uygulanması ve ortaklara dönem karının da dağıtılabilmesinin yasal düzenlemesi yapılmalıdır.

Anahtar Sözcükler: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Kar Payı Avansı.

JEL Kodları: M40, M41.

* Makalenin gönderim tarihi: 12.03.2016; Kabul tarihi: 07.10.2016

** Düzce Üniversitesi İşletme Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, enverbozdemir@duzce.edu.tr

DIVIDEND ADVANCE DISTRIBUTION IN LONG-TERM CONSTRUCTION AND REPAIR WORKS AND SOME SPECIFIC CASES

ABSTRACT

In long-term construction and repair businesses, distribution of profit for the period and dividend advance payment is necessary in order for interest groups, especially shareholders to be able to get their capital gains timely. The distribution of dividend advance payment can be given by calculating the positive difference between costs and progress payments incurred based on certain legal regulations. However, according to Tax Regulation, the implementation of semi-completed method in determining net profit for the period and whether shareholders receive share from net profit for the period in this method pose problems.

The aim of the study is to identify certain cases related to distribution of dividend to the shareholders as advance payment by suggesting the method of determining the profit during the period for the long-term construction and repair works. Legally in detecting annual earnings and distributing as dividends advance, partial completion method in determining the difference between actual costs and progress payments which is identified in 6 Series No. Corporate Tax General Institutions Notification is applied. In determining of annual earnings, rather than this method, legal regulation for period profit to be able to distributed and implementation of the percentage of completion method, which is foreseen by Turkey Accounting Standards (TAS) 11 Construction Contracts standard ust be made.

Keywords: The Long-term Construction and Repair Works, TAS 11 Construction Contracts Standard, Dividend Advance.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin yapısı gereği inşaatların tamamlanması genellikle bir yıldan fazla sürmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri sözleşmelerinde (inşaat sözleşmeleri) sözleşmeye konu olan faaliyetlerin başlangıç tarihi ile tamamlanma tarihi farklı hesap dönemlerinde isabet etmektedir. Bu nedenle inşaat işlerinin bir yıldan fazla sürmesi muhasebe uygulamaları açısından ve muhasebenin dönemsel kavramı gereği inşaat sözleşmesi ile ilgili gelirin ve giderlerin hangi dönemde raporlanacağı sorusunu ortaya çıkartmaktadır.

Vergi mevzuatı açısından inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan kazancın tamamı için tamamlandığı hesap dönemiyle ilişkilendirilmesi nedeniyle

işletmeler uzun yıllar kar payı dağıtımını yapamadıkları gibi finansal bilgi kullanıcılarının doğru bilgi edinmesini de güçleştirmektedir. Başka bir ifadeyle, inşaat sözleşmelerinde mevcut Kanunlara ilişkin yapılması gerekli olan muhasebe uygulamaları dönem içerisinde elde edilen kazancın işin tamamlandığı hesap dönemiyle ilişkilendirilmesi ve vergilendirilmesi kazancın cari dönem içerisinde tespit edilmesi sorunu ortaya çıkarmaktadır.

Buna karşın TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre, inşaat taahhüt işletmelerinin yıllara yaygın inşaat sözleşmesinden elde edilen gelir ve maliyetlerin yine aynı sözleşme doğrultusunda yürütülen inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleriyle ilişkilendirilip ilişkilendiremeyeceği, ilişkilendirebilecekse bunun nasıl gerçekleştirileceği sorunu ele almaktadır.

Söz konusu Standart, sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi koşulu ile gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleriyle ilişkilendirilmesi gerektiği yönünde olup finansal bilgi kullanıcılarının daha doğru bilgi edinmelerini sağlamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinde menfaat grupları açısından özellikle de pay sahiplerinin geçimlerini sağlayabilmeleri sermaye kazançlarını zamanında elde edebilmeleri için kar payı ve avansının dağıtım gereklidir. Avans kar payının dağıtılabilmesi için inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için gerçekleşen maliyet ve hakedişler arasındaki müspet fark hesap edilmek suretiyle hak sahiplerine kar payı avansı verilebilmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 509 uncu maddesi ile kar payı avans dağıtımına ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Buna istinaden Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ ile avans kâr payı dağıtımının koşulları ve hesaplamasıyla ilgili hükümler yer almaktadır.

Kar payı avansı, işletmelerin hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre elde etmiş oldukları karı genel kurulda karar alınması şartıyla dönem içinde dağıtabilecekleri kâr paylarını ifade etmektedir.

Çalışmamızın amacı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde cari dönem içerisinde elde edilen kazancın tespit edilmesi yöntemini ortaya koyarak elde edilen kar payının ortaklara avans olarak nasıl dağıtılması gerektiğini tespit etmektedir. Bu amaç doğrultusunda inşaat sözleşmelerine ilişkin

cari dönemler içerisinde elde edilen kazancın yıllık tespit edilmesi sorunlarını ortaya koyarak mevcut Vergi Kanunları ile Muhasebe Standartları arasındaki yöntem farklılıkları açıklanacaktır. Daha sonra yürürlükte olan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğinin inşaat sözleşmeleri kapsamında yıllık kazancın ortaklara dağıtımını yapılacaktır.

2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAZANCIN YILLIK TESPİT EDİLMESİ SORUNU

İşin birden fazla yıla yaygın olduğu inşaat ve onarım işlerinde kazancın her hesap dönemi sonunda mı, yoksa işin tamamlandığı hesap döneminde mi tespit edileceği konusu, hem işletmeleri hem de devleti yakından ilgilendirmektedir.

Bilindiği gibi yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde sözleşmeye konu olan faaliyetin başladığı tarih ile bu faaliyetin tamamlandığı tarih farklı hesap (muhasebe) dönemlerine isabet etmektedir. İnşaat taahhüt işletmelerinin yıllara yaygın inşaat sözleşmesinden elde edilen gelir ve maliyetlerin yine aynı sözleşme doğrultusunda yürütülen inşaat işinin gerçekleştirdiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilip ilişkilendiremeyeceği, ilişkilendirebilecekse bunun nasıl gerçekleştireceği önemli bir sorundur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapısı gereği tamamlanması bir yıldan fazla sürdüğü için elde edilen kazancın mevcut Vergi Kanunları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) açısından dönemler itibarıyla dağıtılması sorun teşkil etmektedir. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi uyarınca, yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıla ait sayılıp, o yılın beyannamesinde gösterilerek vergilendirilmesine imkan tanımaktadır.

Doğal olarak inşaat işleriyle ilgili cari dönemlerde katlanılan maliyetlere karşılık hakedişler düzenlenerek kazanç elde edilmektedir. Hatta dönem içerisinde iş avansları bile tahsil edilmektedir. Ancak bu kazançlar TDMS ve Vergi Kanunları açısından o yılın kazancı olarak kabul edilmeyip işin tamamlandığı (yani geçici kabulün yapıldığı) yılın geliri olarak muhasebe kaydı yapılmaktadır. Bu durumda en önemli sorun söz konusu işten elde edilen karın menfaat grubu olan ortaklara dönemsel olarak dağıtımının yapılıp yapılamayacağıdır.

Buna karşın hem kanun koyucu ve hem de işletmenin bir diğer menfaat grubu olan Devlet, yıllara yaygın inşaat işlerinden elde edilen kazançtan işin bitirilmesini beklemeden dönem içerisinde her hakediş tutarından %3 oranında vergi kesintisi yaparak kendi gelirini elde etmektedir. Yani kanun koyucu olan devlet yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde, vergilendirme

açısından sağladığı avantajın karşılığı olarak kaynakta vergi tevkifatı yapmaktadır.

Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği işletmelerin bir yıl içindeki faaliyet sonuçlarının mali tablolara yansıtılması zorunludur. Vergiye ilişkin bir düzenlemenin ticari kazancın tespitinde de dikkate alınarak mali tabloların buna göre düzenlenmesi gerek ortaklarla olan ilişkilerde gerekse kredi kurumları, müşteriler ve Kamu İhale Kurumu (KİK) gibi üçüncü şahıslarla olan ilişkilerde mali tablolar işletmenin özkaynak durumunu tam olarak yansıtmadığı için ciddi sorunlar oluşturmaktadır. (Şeker, 2008: 2).

Bu sorunlardan en önemli olanı şirket ortaklarının inşaat işinin yıllarca (bazen 3-5 yıl veya daha fazla) sürmesi halinde işin tamamlandığı yılı izleyen yıla kadar kar payı alamamalarıdır. Ancak işin tamamlandığı yıldan önceki dönemlerde kar dağıtımı yapılamadığı için şirketler tarafından ortaklara avans, ödünç para vb. altında verilen paralar örtülü kazanç dağıtımına neden olabilir. Başka bir ifadeyle, ortaklara ödünç olarak verilen paraların ortaklara verilmiş olan faizsiz kredi hükmünde değerlendirilebilir.

Bir diğer sorun ise, dönem içerisinde elde edilen hakediş kazançlarının özkaynaklar içerisinde gösterilememesi nedeniyle şirketin sermaye yapısının düzensiz ve borç ödeme yeteneğinin düşük olmasına neden olabilir. Dahası şirketin finansal tablolarının gerçeği yansıtmadaki şüpheler nedeniyle karar alıcıların sağlıklı karar almalarına engel teşkil etmektedir.

2.1. Vergi Mevzuatına Göre Yıllık Kazancın Tespiti

Vergi mevzuatı açısından bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olabilmesi için işin bir başkası hesabına taahhüde bağlı olarak yapılan ve bir yıldan fazla süren inşaat ve onarım işleri olması gerekir. İşin birden fazla yıl sürmesi, işin başlama tarihi ile bitim tarihinin (teslim tarihinin- geçici kabul tarihinin) ayrı vergilendirme dönemlerine (yıllara) rastlamasını ifade eder. Bu işlerden elde edilen kazancın tespiti ise Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 42, 43 ve 44. maddelerinde farklı esaslara bağlanmıştır. Bu maddelere göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, tamamlanan yılın Gelir/Kurumlar Vergisi beyannamesinde gösterilir.

GVK'da görüldüğü üzere, bir yıldan fazla süren inşaat ve onarım işinin sürdüğü yıllara ilişkin kâr veya zarar, işin bittiği yılın karı veya zararı sayılarak vergilendirilmekte olup kâr veya zarar işin sürdüğü yıllara dağıtılmamakta ve ilgili yıllarda elde edilen diğer kazanç unsurları ile ilişkilendirilmemektedir.

Buna karşın muhasebe uygulamaları açısından gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gerekir.

Yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde yüklenici firmalar, yapılan sözleşme doğrultusunda yaptıkları hizmet üretimi karşılığında idare (iş yaptıran) ile belirli zaman aralıklarıyla (bu zaman aralığı genellikle her ay) hakediş (istihkak) raporu düzenleyip yapılan işe karşılık tahsilat yapabilirler. Ayrıca firmalar hakediş düzenlemeden de iş avansı alabilmektedir. Alınan iş avansları hakediş tutarından mahsup edilmektedir.

GVK'nın 94/3 üncü maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 15/1-a maddesinde, yıllara yaygın yapım ve onarım kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak (hakediş) bedellerinden %3 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır. İşin bitimi tarihinde hesaplanacak kazanç üzerinden gelir/kurumlar vergisi hesaplanır ve bu vergiden, daha önce hasılat üzerinden yapılmış olan stopaj mahsup edilir. Mahsup fazlası olan kısım vergi dairesince işletmelere geri ödenmektedir.

Görüldüğü üzere Kanun koyucu yıllara yaygın inşaat işlerinden elde edilen kazançtaki vergi menfaatini (alacağı) işin bitimini beklemeden peşin olarak tahsil etmektedir.

Buna karşın yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde geçici vergi hususu ise GVK'ya eklenen mükerrer 120 inci maddeye göre bu faaliyetlerde bulunan işletmeler geçici vergi kapsamına (hakedişlerden %3 oranında peşin vergi alındığından olsa gerek) dahil edilmemiştir. Ancak işletmenin sadece yıllara yaygın inşaat işinin olması durumunda Geçici Vergi Beyannamesi ve eki olan gelir tablosu boş olarak süresinde verilmesi gerekir.

2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Yıllık Kazancın Tespiti

Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından yıllara yaygın inşaat ve onarım için katlanılan maliyetler dönem sonlarında iş bitirilene kadar bilanço hesabı olan "170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabında gösterilir. Buna ilave olarak işletme, yaptığı imalatlarla orantılı olarak hakediş raporları düzenlemekte ve ara hakediş bedelleri almaktadır. Ayrıca hakediş bedelleri dışında, avans alabilmekte, ya da taşeronlara yaptırdığı işle ilgili avans verebilmektedir.

Ara hakediş bedelleri, yüklenici işletmenin sözleşme ve eki olan şartnamelerdeki hükümlere ve birim fiyatlarına göre yaptığı işlerden doğan alacakları ölçümlere veya saptanan diğer sonuçlara uygun olarak işletmenin işverene müracaatı ile her ay, müracaat edilmemesi halinde en geç her 3 ayda bir düzenlenir. Bu işlemler inşaat ve onarım işinin sonuna kadar aynı şekilde sürdürülür. Son kesin ölçülemeye göre düzenlenen kesin hakedişten o güne kadar yapılan ara hak edişler indirildikten sonra kesin ve son hakediş tutarı belirlenir.

Ara dönemlerde elde edilen hakediş bedelleri inşaat işletmeleri için hizmet satışı olarak kabul edilmeyip bilançoda “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında gösterilmektedir. Bu hesap bir sonuç hesabı olmadığı için geçici vergide söz konusu olmayacaktır. İş tamamlandıktan sonra 350 nolu hesap “600 Yurtiçi Satışları” hesabına devredilerek kapatılır. Buna karşın 170 nolu hesap ise “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devredilerek kapatılır. Bunun sonucunda 6’lı sonuç hesaplar arasındaki olumlu farklar kar, olumsuz farklar ise zarar olarak değerlendirilir.

Yukarıda izah edildiği üzere vergi mevzuatı ve TDMS açısından yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki yıllık kazancın tespitinde Tamamlanmış Taahhüt Yönteminin (TTY) uygulandığı görülmektedir. Bu yöntemin özelliği gereği söz konusu inşaat işinden elde edilen kazanç tutarının belirlenmesi için işin tamamının veya büyük bir kısmının inşa edilmiş/bitirilmiş olması gerekmektedir.

Özellikle bu yöntem, taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu ise, dönemin başında fazla vergi vermeyi önlediği ve somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Ancak, taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kâr rakamının elde edilememesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermemesi gibi nedenlerle eleştirilmektedir (Örten vd., 2007: 117). Başka bir ifadeyle bu yöntem, inşaat sözleşmesine ilişkin finansal raporlamanın ilgili dönemdeki sonucunu göstermemesi ve dönemler arasındaki finansal bilgilerin finansal tablolara yansıtılmasında önemli tutarsızlıklara sebep olması nedeniyle muhasebenin temel ilkelerine aykırılık söz konusudur. (Akgün, 2013: 82).

Sözleşmeyle ilgili maliyet ve gelirlerin makul bir biçimde izlenemediği durumlarda bu yöntem en ideal seçenektir. Ancak bu yöntem muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk kavramları ile çeliştiği için her dönemin gelir ve gideri gerçekleştirildiği dönemin kayıtlarına alınmadığından dönem sonucu ile ilgili sağlıklı değerlendirme yapmak zorlaşmaktadır (Karyağdı, 2009: 109).

Ayrıca bu yöntemde yapım işinin taahhüt edilen süre boyunca katlanılan maliyetlerle elde edilen hakediş kazançları arasındaki kar tespit etmediğinden menfaat grupları açısından hak ihlali söz konusu olmaktadır. İşin süresince karın tespiti mümkün olsa bile bunun dağıtımını söz konusu olmamaktadır. Yine dönem içerisinde ortaklara avans olarak yapılan ödemeler ise şirketçe ortaklara verilmiş borç para mahiyetinde olup ortakların cari hesaplarında izlenecektir. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 13 üncü maddesine göre “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını” hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekir.

2.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Yıllık Kazancın Tespiti

İnşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu amaçla TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardında, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusu muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak muhasebeleştirilmektedir.

Bu standarda göre inşaat sözleşmelerinden elde edilen gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır;

Birinci yöntem, 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 (TMS 11, prg. 22). Bu yöntem "tamamlama yöntemi" olarak ifade edilmektedir.

Ayrıca bu yöntemin uygulanabilmesi için sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesi gerekir. Buna örnek olarak; yüklenicinin katlandığı maliyetin tarafına ödenmesinin muhtemel olduğu, ancak toplam sözleşme bedelinin tamamının tahsil edilebilirliği konusunda önemli şüpheler olduğu durumlar verilebilir.

Genel olarak bir inşaat sözleşmesi, tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırma bağlanmış hakları, alış verişi konusu bedeller, ödeme şekil ve koşullarını içeriyorsa güvenilir olarak kabul edilir (Gökçen vd. 2011: 189).

İkinci yöntem ise, finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınmasını esas alan "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Ayrıca bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar. Bu yöntemde, 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 (TMS 11, prg. 25-26). Bu yöntemin uygulanması sözleşme türlerine göre farklılık göstermektedir.

İnşaat sözleşmeleri, bu Standart kapsamında «sabit fiyat sözleşmeleri» ve «maliyet artı kâr sözleşmeleri» olarak sınıflandırılır. Bazı inşaat sözleşmeleri, örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilir (TMS 11, prg.6).

TMS 11 Standardı, sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi koşulu ile söz konusu gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilmesi gerektiği yönünde duruş sergilemektedir. Bu doğrultuda standardın amacı yıllara yaygın inşaat işlerinde iş süresince ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin nasıl tespit edilip, gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterileceklerini açıklayarak uluslararası alanda konuya ilişkin farklı muhasebe düzenlemelerinden kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmaktır (Sağlam vd. 2009:250).

Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir (TMS 11, prg.30):

- (a) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;
- (b) Yapılan işe ilişkin incelemeler veya
- (c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Buna göre Tamamlanma Yüzdesi (TY), standarttaki tanımlar doğrultusunda maliyeti temel alarak şu şekilde formüle edilebilir:

$TY = \frac{O \text{ tarihe kadar gerçekleşen maliyet}}{O \text{ tarihe kadar gerçekleşen maliyet} + \text{İşin bitirilebilmesi için gereken maliyet}}$

Dönem Geliri ise= Tamamlanma yüzdesi*Toplam sözleşme tutarı

Standardın 30 uncu paragrafında belirtildiği üzere tamamlama yüzdesinin satış esasına göre belirlenmesi esası genellikle önerilmemektedir.

TMS 11 Standardı tamamlanma yüzdesi yöntemine göre TDMS'den farklı olarak, taahhüt işi ile ilgili olarak, yapılan giderlerin ve gelirlerin işin bitimine kadar finansal durum tablosunda gösterilmemektedir. Dönem içinde inşaat işleri ile ilgili yapılan giderler, hakedişlerin yapılması durumunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilmekte, bu hesapta biriken tutar, dönem sonunda, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabının alacağına karşılık, 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına kayıt edilir. Hakedişlerin tamamı ise ise, 600 Yurtiçi Satışlar hesabına kaydedilir. Fakat yapılan giderler karşılığının tamamına hakediş düzenlenmemiş ise düzenlenmeyen tutarlar (giderler) 740 nolu hesaptan 741 nolu hesabın alacağına karşılık 170 nolu hesabın borcuna kaydedilir. Başka bir ifadeyle düzenlenen hakedişler yapılan işin hasıllata dönüşmesi anlamında kullanıldığı için hasıllata dönüşmeyen giderler, "170 Devam Eden İnşaat Taahhütleri" hesabına maliyet olarak kaydedilmelidir. Bu hesap, daha sonraki dönemlerde hakedişinin düzenlenmesi durumunda 622 nolu hesaba devredilir.

Aynı zamanda standartta faaliyet giderlerinin ve finansman giderlerinin aktifleştirilmesine gerek duyulmadan söz konusu giderler tahakkuk ettiklerinde doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır (Yereli, 2011:122).

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAR PAYI AVANS DAĞITIMI VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Mevcut TDMS ve Vergi Kanunları açısından yıllara yaygın inşaat işlerindeki yıllık kazancın tespitinde tamamlanma yöntemi öngörüldüğünden bu yöntemde yapım işinin taahhüt edilen süre boyunca katlanılan maliyetlerle elde edilen hakediş kazançları arasındaki kar tespit edilememektedir.

Başka bir ifadeyle, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın GVK'ya göre geçici kabul tutanağının işveren tarafından onaylandığı tarih itibariyle tespit edilmesi nedeniyle işletmeler uzun yıllar kar dağıtımını yapmamaktadır. Oysaki şirketlerin en önemli menfaat grubu olan ortakların, özellikle yıllara yaygın inşaat faaliyetini sürdüren şirketlerde geçimlerini sağlayabilmeleri bakımından kar payı ve avansının dağıtımını bir zorunluluk arz etmektedir.

Şirketlerde ilk olarak kar payı avansı dağıtımını 1999 yılında 30/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 139 uncu maddesiyle yürürlükten kaldırılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 15/4. maddesi ile halka açık anonim şirketlerde uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra kâr payı avansı dağıtımını ile ilgili düzenleme Maliye Bakanlığı tarafından 03/04/2007 tarihinde yayımlanan 1 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile cari yıl kârından mahsup etmek üzere belirli şartların oluşmasına bağlı olarak dönem içerisinde ortaklarına avans kâr payı ödemesinin mümkün olduğu açıklanmıştır. Buna ilaveten 05/05/2012 tarihli 28283 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yıllara sair inşaat işleriyle uğraşan işletmeleri de ilgilendiren ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Halka açık olmayan işletmelerin kar payı avansı dağıtabilmeleri hususu ise, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 509'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına, 565'inci maddesinin ikinci fıkrasına ve 644'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine dayanılarak sadece halka açık olmayan sermaye şirketleri için kar payı dağıtımını avansı ile ilgili tebliğ düzenleme yetkisi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na bırakılmıştır.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı da yasanın kendisine verdiği bu yetkiye dayanarak 09/08/2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazetede "Kar Payı Avans Dağıtımını Hakkında Tebliğ" yayımlamıştır.

Yıllara yaygın inşaat faaliyetini sürdüren şirketlerin ortakları geçimlerini sağlayabilmeleri için sermaye kazançlarını zamanında alamadıklarından pek çok şirket ortaklarına ödünç para verme yoluna gitmeyi tercih etmekteydi. Bu durum ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanması ile karşı karşıya kalınmasını sağlamaktaydı.

Ancak bu duruma 1 ve 6 Seri No'lu Tebliğlerle yeniden düzenleme getirilmiştir. Buna göre, avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Başka bir ifadeyle, usulüne göre dağıtılmış kâr payı avansı ortağa verilmiş faizsiz kredi sayılmayacaktır.

Buna karşın, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır (7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

Aynı husus, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamaların yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır (6 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payı tutarları belirlenirken özellikle aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.

- i. i. Devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki olumlu fark bulunmalı,
- ii. ii. Bu farktan, hakedişlerden kesinti yoluyla ödenen %3 oranındaki stopaj kesintisinin mahsup edilmesi,
- iii. iii. Varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile yasalara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçelerin düşülmesi,
- iv. iv. Kalan tutarın yarısı üzerinden, avans kâr payının dağıtılabileceği,
- v. v. Kar payı avansı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme kar dağıtımının yapıldığı tarihte gerçekleşeceğinden, kar payının hukuki niteliğine göre GVK'nun 94/6 ncı maddesinin (b) alt bendi veya

KVK'nun 15 ve 30 ncu maddeleri uyarınca %15 oranında vergi kesintisinin yapılması,

- vi. vi. Ayrıca şirketlerin kâr payı avansı dağıtabilmeleri için, şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması ve kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması gereklidir.

6 Seri No'lu Tebliğe göre "bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bilanço düzenlenmesi gerekmiyor" ifadesine yer verilmiş olmasına karşın bu hesaplamaların neticesinde işletmenin ara dönem kar/zararın tespit edilmesi için muhasebe kaydının yapılması gerekir.

Kar Payı Avans Dağıtım Hakkında Tebliğ'e göre Kâr payı avansı tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Kâr Payı Avansı Tutarının Hesaplanması

ARA DÖNEM KÂRI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)
Kurumlar Vergisi (-)
Gelir Vergisi Kesintileri (-)
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ¹ (-)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler² (-)
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar³ (-)
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar⁴ (-)
Kâra Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar ⁵ (-)
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)
KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarı (-)
DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ⁶ (-)
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI

1 Ara dönem finansal kârın %5'i, ödenmiş sermayenin %20'sine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır. Bu sınıra ulaşıldıktan sonra da;

a) Yeni paylar çıkarılmışsa sağlanan primin, çıkarılma giderleri, ifta karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

b) Varsa iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerlerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşürülmesinden sonra kalan kısmı, genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır.

2 6102 Sayılı Kanunun 521 inci ve 522 nci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar belirtilir.

3 Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

4 Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

5 Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

6 Dağıtılabilir kâr payı avansı tutarının %10'u 2. tertip yedek akçe olarak ayrılır.

Tablo 1'e göre, Ortaklara Dağıtılabilecek Kâr Payı Avansı Tutarı = Ara dönem karı- (Geçmiş Yıl Zararları+ Kurumlar/Gelir Vergisi+ Hakediş Gelir Vergisi Kesintisi+ 1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler + İsteğe Bağlı Yedek Akçeler+ İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar + İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar+ Kâra Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar+ Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı)/2

Ortaklara Ödenecek Net Kâr Payı Avansı Tutarı= Dağıtılabilecek Kâr Payı Avansı Tutarı- (Dağıtılabilecek Kâr Payı Avansı Tutarı*0,10)*0,15

UYGULAMA ÖRNEĞİ;

ABC İnşaat Taahhüt A.Ş., 5 yılda tamamlanmak üzere 2015 yılında bir baraj inşaatına başlamıştır. İnşaatın toplam tahmini 16.000.000,00 TL maliyeti üzerinden 20.000.000,00 TL karşılığında yapım işi sözleşmesi imzalanmıştır.

Söz konusu yapım işi işle ilgili olarak 30/09/2015 tarihinde keşif özeti (fiyat icmal) sonucunda toplam iş miktarlarının sözleşme birim fiyatları ile çarpılmasıyla her iş kalemine ait toplam tutarların ve bunların toplamı olarak 1.360.000,00 TL 1 nolu ara hakediş düzenlenmiştir. Ayrıca bu hakediş üzerinden %3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

Şirketin ödenmiş sermayesi 10.000.000,00 TL olup,1. tertip yasal yedek akçe sınırına ulaşılmamış olup geçmiş yıl zararları da bulunmamaktadır. Şirket genel kurulu, 2015 yılı 3. geçici vergi döneminde, doğan ticari kâr üzerinden ortaklara avans kâr payı dağıtımına karar vermiştir. Şirket isteğe bağlı yedek akçe, imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kimseler için kar payı avansı vermeyi kararlaştırmamış olup ayrıca daha önceki ara dönemlerde ödenen kâr payı avansı bulunmamaktadır. 6 Seri No'lu Tebliğe göre Ara Dönem Karın tespiti aşağıdaki gibidir.

Gerçekleşen Hakediş Bedeli : 1.360.000,00 TL

Gerçekleşen Maliyet Bedeli : (1.120.000,00) TL

Ara Dönem Karı : 240.000,00 TL

Buna göre dağıtılacak avans kâr payı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Tablo 2: Kâr Payı Avansı Tutarı

a) ARA DÖNEM KÂRI	240.000,00
b) Kurumlar Vergisi (a+b)*0,20	(48.000,00)
c) Diğer Vergi ve Benzerleri (Stopaj Vergisi) (Hakediş Bedeli *0,03)	(7.200,00)
d) 1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (a*0,05)	(12.000,00)
e) KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR a-(b+c+d)	172.800,00
f) Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarıısı (e/2)	86.400,00

g) DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	86.400,00
h) 2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (g*0,10)	(8.640,00)
ı) ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI (g-h)	77.760,00
j) GVK md. 94/6-b-i ve KVK'nın 15 ve 30. maddelerine göre Gelir Vergisi Kesintisi (ı*%15)	(11.664,00)
k) ORTAKLARA DAĞITILACAK NET KÂR PAYI AVANSI	66.096,00

Tablo 2'ye göre ABC İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin 3. geçici vergi dönemine ait Ara Dönem Karı: 240.000,00 TL olup bu tutardan kurumlar vergisi, hakediş üzerinden ödenen gelir vergisi kesintisi, I. tertip kanuni yedek akçe tutarları mahsup edilerek kalan tutarın yarısı olan 86.400,00 TL Kar Payı Avansına esas teşkil eden tutar olarak bulunmuştur. Bu tutardan da II. tertip yedek akçe düşüldükten sonra ortaklara dağıtım yapılacak brüt kar payı avans tutarı bulunmuştur. Bu tutardan da %15 gelir vergisi kesintisi yapıldıktan sonra ortaklara dağıtım yapılacak 66.096,00 TL net tutar olarak tespit edilmiştir.

Kar payı avans dağıtım ile ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir.

194 PEŞİN ÖDENEN AVANS KAR PAYI VE YASAK YEDEKLER	98.400,00	
194.01 Kar payı avansı :	77.760	
194.02 Yasak Yedekler :	20.640	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		66.096,00
360 ÖD.VERG. FONLAR		11.664,00
540 YASAL YEDEKLER		20.640,00
540.01 I.Tertip K.Yed.	12.000	
540.02 II.Tertip K.Yed.	8.640	
Ara dönem karının ortaklara kar payı avansı olarak dağıtılması		

Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenir. Kâr payı avansı, kârdan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenir. İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kimselere kâr payı avansı ödenemez. Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilir. Ayrıca kâr payı avansı tutarları en geç 6 hafta içerisinde ödenir (Kar Payı Avans Dağıtım Hakkında Tebliği).

Ayrıca Tebliğin 6 ıncı maddesine göre, ilgili hesap dönemi öncesinde ödenen kâr payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem kârından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kâr payı dağıtılmasına ve kâr payı avansı ödenmesine karar verilemeyecektir.

Şirketin dönem sonunda yıl içerisinde kar payı avansı dağıtım yaptıği dönemden daha düşük kar elde etmesi durumunda ise yıl içerisinde fazla

ayrılan Kanuni Yedek Akçeler 540 nolu hesaba ve ortaklara fazla ödenen temettüler 131 nolu hesaba borçlu muhasebe kaydı yapılarak kar payı avans tutarı ise alacak kaydı şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca ortaklara dağıtılan kar payı avans tutarından hesap edilip fazla ödenen vergiler ise vergi dairesinden iade alınabilir. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı ise 136 nolu hesap borçlandırılarak 331 nolu hesap alacaklı kayıt yapılmalıdır (Bozdemir, 2014:158). Bu durumda ise KVK'nın 13 üncü maddesine ve 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını sayılacağı hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekir.

Diğer bir anlatımla avans kâr payı dağıtımının vergisel olarak eleştiriye konu olmaması için, zarar doğmaması ve safi kazancın avans olarak dağıtımını yapılan kardan büyük olması gerekmektedir. Aksi halde ortak, şirket parasını kullanmış sayılacak ve şirket adına faiz tahakkuku yapılması gerekecektir (Koca, 2013:200).

Ayrıca 6 nolu KVK Genel Tebliğinde, yıllara yaygın inşaat işlerinde hakediş gelirleriyle bu gelirlerle ilgili maliyetler arasındaki olumlu farktan kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten sonra kalan kısmın avans olarak dağıtılacak kazanç esas olması gerektiği belirtilmekle birlikte, kesinti suretiyle ödenen vergiler hesaplanması gereken kurumlar vergisinden az ise vergi karşılığı kadar kısmın dağıtımına esas kazancın hesabında dikkate alınmalı, kesinti suretiyle ödenen vergi hesaplanması gereken kurumlar vergisinden fazla ise ihtiyatlılık ilkesi gereği kesinti suretiyle ödenen verginin tamamının vergi karşılığı olarak değerlendirilmesi gerekir (Şeker, 2008:6).

Yine söz konusu 6 No'lu Tebliğde avans kar dağıtımına esas teşkil eden kazancın tespitinde TMS 11'de yer alan tamamlama yüzdesi yönteminin mi yoksa GVK'da yer alan tamamlanmış yönteminin mi uygulanacağı hususu belirtilememiş olup sadece varsayım dayalı hasılat ve maliyet arasındaki olumlu farktan bahsedilmiş olunması uygulamada bazı sorunları beraberinde getirmektedir.

Şöyle ki; yukarıda verilen uygulama örneğinde ara dönem kazancın tespitinde Tebliğde varsayım dayalı hakediş ve maliyet arasındaki farkın 240.000,00 TL olarak tespit edilmiş olunmasına karşın TMS 11 standardında öngörülen tamamlanma yüzdesi yöntemine göre Ara Dönem Karı farklı olacaktır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi de kendi içinde çıktı odaklı olan satış esaslı ve girdi odaklı maliyet esaslı diye iki farklı uygulamaya tabidir. Buna göre;

Sözleşme Geliri	: 20.000.000,00 TL
Sözleşme Maliyeti	: 16.000.000,00 TL
Gerçekleşen Maliyet	: 1.120.000,00 TL

Gelecekte Beklenen Maliyet : 14.880.000,00 TL

Beklenen Kar : 40.000.000,00 TL

30/09/2015 tarihi itibariyle hakediş tutarının 1.360.000,00 TL olduğunu varsayalım.

Tamamlanma Yüzdeleri;

Satış Esasına Göre : $1.360.000,00/20.000.000,00=0,068$

Maliyet Esasına Göre : $1.120.000,00/16.000.000,00=0,070$

	Satış Esası	Maliyet Esası
Satış Geliri	20.000.000,00*0,068 1.360.000,00	20.000.000*0,070 1.400.000,00
Satışların Maliyeti	16.000.000,00*0,068 1.088.000,00	16.000.000,00*0,070 1.120.000,00
Brüt Satış Karı	4.000.000,00*0,068 272.000,00	4.000.000,00*0,070 280.000,00

İki yöntem arasındaki dönem kar farkı: 8.000.00 TL'dir.

Bu uygulamada da görüldüğü üzere tamamlanma yüzdesi maliyet esası ve satış esasına göre farklı olabilmektedir. Böyle bir durumda farklı tamamlama yüzdesini esas alan gelir tablosundaki karlarda farklı olmaktadır. Bu durumda işletme yöntemi en uygun yöntemi tercih etmelidir. Bununla birlikte teorik olarak böyle bir uygulama yapılabilmesine rağmen, aslında maliyet esasına göre yapılan raporlamanın daha doğru sonuçlar verdiği kabul edilmelidir (Gökçen vd. 2011:192).

Maliyet esası yönteminde, sözleşme geliri ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, maliyet gider ve karın ait oldukları dönemin finansal tablolarında raporlanması sağlanır. Bu yöntemde dönemsel kar, nakit ödemeler ve dönemsel hakedişlerden bağımsız olarak tespit edilir (Epstein vd. 2005:182). Böylece, işletmenin sözleşme kapsamındaki ilgili projenin aşaması ve projeye ait ilerleme konusunda finansal tablo kullanıcılarına yararlı bilgi sağlamaktadır (Akgün, 2013: 93).

Tamamlama yüzdesi yönteminde, brüt karın hesap edilmesinde maliyet esasının temel alındığı varsayıldığında brüt satış karının 280.000,00 TL olmasına karşın vergi mevzuatına göre brüt satış karının (Ara Dönem Karı) 240.000,00 TL olduğu görülmektedir. Bu durumda yöntemler arasında ara kar payı avansı olarak dağıtılması gereken tutarda 40.000,00 TL'lik bir fark ortaya çıkmaktadır. Bu farklılığın kaynağı tamamlanma yüzdesi yönteminde maliyetlerin tamamlanma yüzdesi esas alınmasına karşın 6 Seri No'lu Tebliğde hakedişten maliyetin çıkarılması sonucunda elde edilen tutarın esas alınmasından kaynaklanmaktadır. Buda menfaat grupları açısından gerçeği yansıtmayan menfaat sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde avans kar payının dağıtımının yapılabilmesi için işletmelerin yıllık kazancın tespitinde tamamlanma yöntemi yerine TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı kapsamında öngörülen tamamlanma yüzdesi yöntemini uygulamaları gerekir. 6 Seri No'lu Genel Tebliğ'de geçen "devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet fark" ın tespiti ancak bu yöntemle gerçekleştirilebilir. İşletmeler tarafından avans kar dağıtımında uygulanan yöntemin, mali tablolar ilkesi ve muhasebenin tutarlılık kavramı gereği izleyen yıllarda da devam ettirilmesi gerekir.

Ayrıca söz konusu Tebliğ'de "bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır" ifadesine yer verilmiş olmasına rağmen "Ara Dönem Karın" tespit edilebilmesi için işin tamamlanmasını beklemeden katlanılan giderlerin maliyet olarak bilançoda gösterilmeyip düzenlenen hakedişlere istinaden tamamlanan kısım kadar sonuç hesaplarına yansıtılmalıdır. Buna karşılık ara dönem karının tespit edilebilmesi için düzenlenen hakedişler ise 350 nolu hesapta değil 600 nolu hesapta izlenmelidir. Bu durumda ara dönemde (geçici vergi dönemlerinde) inşaat işinden elde edilen kar/zararın tespit edilebilmesi için muhasebe kayıtlarını sonuç hesapları ile ilişkilendirerek gerçekleştirmeli ve bunun sonucunda da gelir tablosunun düzenlemesi gerekir.

4. SONUÇ

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.

Gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasına Tekdüzen muhasebe sistemi uygulamaları ve Vergi Kanunlarında öngörülen tamamlanma yöntemi buna imkan tanımamaktadır. Bu yöntemde yapım işinin taahhüt edilen süre boyunca katlanılan maliyetlerle elde edilen hakediş kazançları arasındaki kar tespit etmediğinden menfaat grupları açısından hak ihlali söz konusu olmaktadır. Bunun yapılabilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından muhasebe uygulamaları açısından TDMS Uygulama Genel Tebliğlerinde, kar payı dağıtımında ve vergi uygulamalarında Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanun ve Tebliğlerinde bazı düzenlemelerin yapılması gerekir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükellefler GVK'nın mükerrer 120 nci maddesine göre (dönem içerisinde hakedişlerden %3 oranında gelir vergisi kesintisi ödedikleri için) geçici vergi mükellefi değildirler. Ancak

bu işlerin yanında ticari ya da mesleki kazancı olan işletmeler sadece bu kazançları için geçici vergi hesaplayacaklardır.

Buna karşın söz konusu dönem içerisinde kar payı avans dağıtımının yapılması durumunda işletmeler tarafından geçici verginin de verilmesi şartı ortaya çıkarmaktadır. Yine ilgili Bakanlık tarafından yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükelleflerin geçici vergi ödeyip ödemeyecekleri konusunda bir düzenleme yapılması şarttır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortakların dönem içerisinde kar-dan pay almalarını sağlayan 6 Seri No'lu KVK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu Tebliğ'de geçen "devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet fark" ın tespiti mevcut muhasebe uygulamaları açısından yöntem sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu Tebliğ ile yıllara yaygın inşaat işlerindeki dönem karının tespitinde tamamlama yönteminden ziyade gerçekleşmiş maliyet ve hakedişlerin kısmi tamamlama yöntemi diyebileceğimiz bir yöntem önerilmektedir. Bu yöntemde, inşaat işinin tamamlanması durumunda oluşan kar/zarar farkının yıllar itibariyle orantılı bir şekilde dağıtımının sağlanabilmesi ve gerçekleştirilen işlerle orantılı olabilmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunun çözümü için Tebliğde öngörülen gerçekleşmiş gelir ve maliyetleri esas alan pratik bir yöntemden ziyade TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı kapsamında öngörülen tamamlanma yüzdesi yöntemindeki maliyet esasının uygulanması gerekir.

Ancak bu konuda hakkında hem Maliye Bakanlığı hem de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan ilgili Tebliğlerde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden şirketler için özel bir düzenlemenin yapılması gerekir.

Bu sorunlara çözüm olabilmesi ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar payı avans dağıtımının uygun bir şekilde yapılabilmesi için aşağıdaki durumlar önerilmektedir;

- Devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki olumlu fark bulunmalıdır. Bu farkın bulunabilmesi için inşaat maliyet ve hakediş bedellerinin tamamlanma yüzdesi yönteminin ve bu yöntemdeki maliyet esası uygulamasının yapılması,
- Ara dönem kazancın tespitinde uygulanan (tercih edilen) yönteminin muhasebenin tutarlılık kavramı gereği diğer dönemlerde de devam ettirilmesi,
- Ödenecek kar payı avansının tespitinde ara dönem karından, dönem içerisinde hakedişlerden kesinti yoluyla ödenen %3 oranındaki stopaj kesintisinin mahsup edilmesi,
- Varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile yasalara ve esas sözleşmeye göre

ayrılmak zorunda olan yedek akçelerin ve diğer imtiyaz pay sahipleri için ayrılması gereken tutarın düşülmesi,

- Kalan tutarın yarısı üzerinden, avans kâr payının dağıtılabileceği,
- Kar payı avansı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme kar dağıtımının yapıldığı tarihte gerçekleşeceğinden, kar payının hukuki niteliğine göre GVK'nun 94/6 ncı maddesinin (b) alt bendi veya KVK'nun 15 ve 30 ncu maddeleri uyarınca %15 oranında vergi kesintisinin yapılması,
- Ayrıca şirketlerin kâr payı avansı dağıtabilmeleri için, şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması ve kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinin yıllık kar dağıtımı imkanı olmadığından Kar Payı Avans Dağıtımı Hakkında Tebliği'ne göre 12 aylık (son dönem) ara dönem karının avans olarak dağıtabilmeleri hususunda yasal bir düzenlemenin yapılması,
- Kar payı avansı uygulaması sonucunda yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet hesapları ile hakediş gelirleri gelir tablosuna yansıtılmalı ve meydana çıkan kar/zarar bilançoda gösterilmelidir. Bu durumda finansal bilgi kullanıcıların hak ve menfaatlerini korumak için finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulması sağlanmış olur.

Yıllara yaygın inşaat işi ile iştigal eden şirketler açısından avans kar dağıtımı yararlı ve yerinde bir uygulamadır. Özellikle uzun yıllar süren inşaat işi ile iştigal eden şirket ortaklarının kardan pay almamaları uygun bir durum değildir. Bu durum kar payı avans dağıtımı ile düzeltilmiş olup bundan böyle ortaklara yıllık kazançtan da kar payı dağıtımı yapılmasının da yasal zemini oluşturulmalıdır.

KAYNAKÇA

Akgün, A. İ. 2013. "İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:58, Nisan 2013, ss.77-95.

Bozdemir, E. 2014. Yeni Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Mesleğine ve Uygulamalarına Etkisi, Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Epstein, B. J., Mirza, A. A. 2005. Intepretation and Applcation of International Accountind and Financial Reporting Standards, IFRS, John Wiley & Sons.

Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. 2011. Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliği, 09 Ağustos 2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazete.

Karyağdı, M. 2009. "İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS-11'in Analizi-I", Yaklaşım Dergisi, 17 (197), ss.108-114.

Koca, A. 2013. "Avans Kâr Payı Dağıtımının Esasları ve Vergilendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 117, Mayıs-Haziran, ss.191-204.

Maliye Bakanlığı, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03 Nisan 2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı, 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 05 Mayıs 2012 tarih ve 28283 sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı, 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 31 Aralık 2012 tarih ve 28514 (4. mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. 2007. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitapevi, Mart, Ankara.

Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B. 2009. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Şeker, S. 2008. "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Avans Kar Dağıtımı", Mali Pusula Dergisi, 2008, <http://huseyinust.com/konu-yillara-yaygin-insaat-islerinde-avans-kar-dagitimi-9021.html> (27/01/2016).

Yereli, A. N., Kayalı, N. ve Demirlioğlu, L. 2011. "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 3, Yıl: 2011, ss.113-135.

Türk Ticaret Kanunu, Kanun No: 6102, 14 Şubat 2011 ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

Sermaye Piyasası Kanunu, Kanun No: 6362, 30 Aralık 2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete.