

**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI
2016-YL-022**

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM
İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 11
AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE
YÖNELİK BİR UYGULAMA**

**HAZIRLAYAN
Semih AKÇA**

**TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ**

AYDIN-2016

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

İşletme Anabilim Dalı İşletme Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Programı öğrencisi Semih AKÇA tarafından hazırlanan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları 11 Açısından Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama” başlıklı tez, 19/04/2016 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

Unvanı, Adı ve Soyadı:	Kurumu:	İmzası:
Başkan : Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ	Adnan Menderes Üni.	
Üye : Doç. Dr. Muhsin ÇELİK	Pamukkale Üniversitesi	
Üye : Yrd. Doç. Dr. Durmuş SEZER	Adnan Menderes Üni.	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu yüksek lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun Sayılı kararıyla tarihinde onaylanmıştır.

Prof. Dr. Recep TEKELİ

Enstitü Müdürü

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

19/04/2016

Semih AKÇA

ÖZET

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 11 AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Semih AKÇA

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ

2016, 131 sayfa

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren firmaların, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamındaki muhasebe uygulamaları tezin konusunu oluşturmaktadır. Vergi mevzuatımız gereği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kullanılan gelir tespit yöntemi tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Bu yöntem, işin tamamlandığı yılda kar veya zararı hesaplamaya yöneliktir. Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında belirtilen yöntem ise tamamlama yüzdesi yöntemidir. Bu yöntem de, işin başladığı, devam ettiği ve tamamlandığı her yıl için kar veya zararın ayrı ayrı hesaplanmasına yöneliktir. Çalışmada öncelikle yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri ile ilgili kavramlar açıklanmış, akabinde de bu faaliyetlere özgü vergilendirme ve gelir tespit yöntemleri açıklanmıştır. Uygulama bölümünde ise, inşaat sektöründe faaliyet gösteren bir şirketin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işine ait faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında değerlendirilmiştir. Sonuç olarak da, bu iki yöntemle göre yapılan muhasebe kayıtları neticesinde elde edilen veriler karşılaştırılarak çıkarımlarda bulunulmuştur.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Tamamlanmış Sözleşme, Tamamlama Yüzdesi.

ABSTRACT

AN APPLICATION TOWARDS THE ACCOUNTING OF THE CONSTRUCTION AND REPAIR OPERATIONS IN TERM OF THE TAX PROCEDURE LAW AND THE TURKISH ACCOUNTING STANDARDS 11

Semih AKÇA

M.sc. Thesis, at Finance

Supervisor: Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ

Firms operating in the construction sector, the Tax Procedure Law and the years of construction and repair activities within the scope of Turkey Accounting Standard 11 Construction Contracts Standard accounting practices are the subject of the thesis. Our income tax legislation of the detection method is widely used in construction and repair work is complete contract method to the year required. This method is intended to calculate profit or loss in the year the job was completed. Turkey Accounting Standard 11 Construction Contracts the percentage of completion method described in the standard method. In this method, which starts work continues and the profit or loss for each year in which the calculation is completed separately. The study describes the first years of the concepts related to construction and repair activities, followed by income taxation and specific detection methods are explained in these activities. In the implementation stage, the recognition of activities for the years of construction and repair work undertaken by a company operating in the construction sector, the Tax Code and has been assessed under Turkey Accounting Standards 11 Construction Contracts Standard. Consequently, the data obtained by these two methods to do the accounting records were made in comparing the inference result..

KEYWORDS: Construction and Contracting Work Spread Over Years, Turkish Accountancy Standard 11 Construction Contract Standart, Completed Contract, Completion Percentage.

ÖNSÖZ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin süresinin olağandan uzun olması sebebiyle, bu işlere ait muhasebe uygulamaları uzun ve karışık bir süreci kapsamaktadır. Özellikle diğer faaliyetlerle de uğraşan şirketler için takibinin zor olduğu bir muhasebeleştirme işlemi söz konusudur. Bu doğrultuda, inşaat işinin her an sürdüğü, bu sebeple de giderlerin sürekli ortaya çıktığı bir gerçektir. Bu sebeple ve şirketler açısından bu tarz yoğun bilgi içeren verilerin üç dört yıllık tüm faaliyetler arasından tek tek temininin zor ve uzun zaman almasından dolayı, tüm gelir ve gider kalemleri tek muhasebe kaydında gösterilmek durumunda kalmıştır.

Bu uzun ve zorlu çalışma sürecinde, her daim bilgi ve deneyimleriyle desteklerini esirgemeyen danışmanım Sayın Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ hocama, kaynak bulmamda yardımlarını esirgemeyen Sayın Doç. Dr. Seçkin GÖNEN hocama, uygulama verilerinin temininde yardımcı olan kuzenim Ali KURUOĞLU'na ve son olarak da her daim bilgisiyle desteğini esirgemeyen eşim Öğr. Gör. Neslihan AKÇA'ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Semih AKÇA

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI	v
ÖZET	vii
ABSTRACT	ix
ÖNSÖZ	xi
KISALTMALAR VE SİMGELER DİZİNİ	xvii
TABLolar DİZİNİ	xix
GİRİŞ	1
1. İNŞAAT TAAHHÜT ONARIM İŞLERİ VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ	3
1.1. İnşaat İle İlgili Temel Kavramlar	3
1.2. İnşaat Çeşitleri	4
1.2.1. Taşınır İnşaat	4
1.2.2. Taşınmaz İnşaat	4
1.3. İnşaat Yapım Türleri	4
1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaatlar	4
1.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar	5
1.3.2.1. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri	7
1.3.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri	7
1.4. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri İle İlgili Temel Kavramlar	8
1.4.1. İnşaat Sahibi	8
1.4.2. Müteahhit	8
1.4.3. Taşeron	9
1.4.4. Hakediş	10
1.4.5. Teminat	11

1.4.6. İhale Makamı.....	11
1.5. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşinin Yapım Usulleri.....	11
1.5.1. Açık İhale Usulü.....	11
1.5.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü.....	12
1.5.3. Pazarlık Usulü.....	12
1.5.4. Doğrudan Temin.....	12
1.5.5. Tasarım Yarışmaları.....	12
1.6. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Faaliyet Süreci.....	12
1.6.1. Projenin Hazırlanması.....	13
1.6.2. Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesi.....	14
1.6.3. İhalenin Duyurulması.....	15
1.6.4. Tekliflerin, Başvuruların Sunulması ve Değerlendirilmesi.....	16
1.6.5. Geçici Teminat ve Teminat Mektupları.....	16
1.6.6. Tekliflerin Değerlendirilmesi.....	16
1.6.7. İhalenin Karara Bağlanması ve Kesin Teminat.....	17
1.7. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Sözleşme Türleri.....	17
1.7.1. Birim Fiyatlı Sözleşmeler.....	18
1.7.2. Götürü Fiyatlı Sözleşmeler.....	18
1.7.3. Maliyet Artı Kar Sözleşmeleri.....	18
1.8. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Teminatlar.....	19
1.8.1. Geçici Teminat.....	19
1.8.2. Kesin Teminat.....	20
1.9. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Kabul İşlemleri.....	20
1.9.1. Geçici Kabul.....	21
1.9.2. Kesin Kabul.....	21
2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	23

2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme	23
2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Gelir Tespit Yöntemleri	29
2.2.1. Tamamlanmış Sözleşme (Tamamlanma – İşin Tam Bitimi) Yöntemi.....	30
2.2.2. Tamamlanma Yüzdesi (İşin Kısmen Bitimi) Yöntemi.....	32
2.2.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması	34
2.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyeti Oluşturan Temel Unsurlar ve Muhasebeleştirme İşlemleri.....	35
2.3.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyet Unsurları	35
2.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	36
2.3.1.2. İşçilik Giderleri	37
2.3.1.3. Taşeron Giderleri	38
2.3.1.4. Genel Üretim Giderleri	38
2.3.1.5. Ortak Genel Giderler ve Ortak Amortismanlar.....	40
2.3.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyet Unsurlarının Muhasebeleştirilmesi	42
2.3.2.1. Özellik Arz Eden Hesaplar.....	42
2.3.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları.....	44
3. TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VUK VE TMS-11 AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA.....	62
3.1. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı.....	62
3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	62
3.1.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi.....	64
3.1.3. Sözleşme Maliyet ve Gelirleri.....	65
3.1.4. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	67
3.1.5. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi.....	71
3.1.6. Yüklenicinin Açıklaması Gereken Hususlar	72
3.2. Uygulama	72

3.2.1. Uygulama İle İlgili Genel Bilgiler.....	72
3.2.2. İşletme İle İlgili Genel Bilgiler.....	73
3.2.3. Uygulama Verileri.....	74
3.2.4. Uygulamaya Ait Muhasebe Kayıtları.....	78
3.2.5. Uygulamaya Ait TMS-11 Kayıtları.....	109
3.2.6. Uygulama Sonuçlarının VUK ve TMS-11 Açısından Değerlendirilmesi .	119
TARTIŞMA VE SONUÇ.....	123
KAYNAKLAR.....	125
ÖZGEÇMİŞ.....	131

KISALTMALAR VE SİMGELER DİZİNİ

AGİ	: Asgari Geçim İndirimi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HS	: Hesabı
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİK	: Kamu İhale Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vd	: Ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLolar DİZİNİ

Tablo 2.1. İşçi Ücret Bordrosu.....	49
Tablo 2.2. Ortak Genel Giderlerin İnşaat Faaliyetlerine Dağıtımı.....	54
Tablo 3.1. Yuvam Yapı Yıllara Göre İlk Madde Malzeme Giderleri (TL).....	75
Tablo 3.2. Yuvam Yapı Yıllara Göre İşçilik Giderleri (TL).....	76
Tablo 3.3. Yuvam Yapı Yıllara Göre Genel Üretim Giderleri (TL).....	77
Tablo 3.4. Yuvam Yapı Yıllara Göre Hakediş Bedelleri (TL).....	77
Tablo 3.5. Yuvam Kent Projesine Ait Yıllara Göre Maliyet, Hakediş ve Ödenen Vergiler (TL)	106
Tablo 3.6. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Elde Edilen Tutarlar (TL)	120
Tablo 3.7. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Elde Edilen Tutarlar (TL)...	121

GİRİŞ

Son yıllarda dünya ülkelerinin uluslararası piyasalarda daha çok faaliyet göstermesiyle birlikte, finansal piyasalardaki yatırımcı sayısı da buna paralel olarak artmaktadır. Finansal piyasalarda yatırımcıların yatırımlarını gerçekleştirirken inceledikleri önemli bilgi kaynaklarından birisi de yatırım yapacağı sektördeki firmaların mali tabloları olmaktadır. Bu durum, ulusal ve uluslararası piyasalarda pay edinmek isteyen firmaların mali durumlarını, yerli ve yabancı yatırımcılar anlayabileceği şekilde açık, net, anlaşılır ve belirli standartlara uygun bir biçimde açıklamalarını zorunlu kılmaktadır. Bu da ancak finansal tabloların uluslararası düzeyde hazırlanması ile mümkün olabilmektedir.

Dünyada muhasebe standartlarının oluşturulması amacı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Board, IASB) tarafından bir takım standartlar yayınlanmıştır. Bu doğrultuda ülkeler IASB tarafından yayınlanan standartlara uygun olarak kendi ulusal muhasebe standartlarını hazırlamışlardır. IASB tarafından yayınlanan 41 muhasebe standardı, Türkiye’de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak adlandırılmıştır. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı da bu standartlardan biridir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde kar veya zararın nasıl belirlenmesi gerektiği Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesinde belirtilmiştir. İnşaat işinin bittiği yıl kar veya zarar hesaplamasını öngören bu kanun maddesi ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri özellik arz eden bir durum olmaktadır. Bu özellikli durum, bu inşaat işinin devam ettiği dönemlere ait gelir ve giderlerin, ilgili bilanço hesaplarında bekletilerek, işin kesin olarak tamamlandığı yıla kadar ertelenmesi durumunu gerektirmektedir. Bu türdeki inşaat işlerinin muhasebesinde karşılaşılan temel sorun, faaliyet sonucunun doğru olarak ölçülmesi ve kaydedilmesi konusunda ortaya çıkmaktadır. Taahhüt edilen inşaat ve onarım işinin tamamlanma süresinin bir hesap dönemini aşması sebebiyle, kar veya zararın tespitinde farklı yöntemler uygulanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde gerçek kişilerin, bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri gelirlerin vergiye tabi olduğu belirtilmektedir. Aynı şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 16. maddesinde vergilendirme döneminin ilgili hesap dönemi olduğu belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 174. maddesinde

ise hesap döneminin normal olarak bir takvim yılı olduğu, kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılıp ertesi dönemin başında tekrar açılacağı belirtilmektedir. Ancak yıllara yaygın (sarı) inşaat ve onarma işleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde; kar ya da zararın tespitinde işin tamamlandığı yılın esas alınacağı, gelirin tamamının o yılın geliri sayılacağı ve verginin de o yılın beyannamesinde gösterileceği belirtilmektedir. Bu kapsamda, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi mevzuatımız gereği uygulanan ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bittiği yıl kar veya zararın hesaplanmasını baz alan yöntem tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Bu yöntemin tam tersi olan ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı tarafından benimsenen, uygulanması istenen, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin başladığı, devam ettiği ve bitti yıllarda her yıl için kar veya zararın hesaplanmasını baz alan yöntem de tamamlanma yüzdesi yöntemidir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerine yönelik olarak Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan muhasebe işlemlerinin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan ve belirli şartları taşıyan şirketler için uygulama zorunluluğu bulunan TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında tekrardan muhasebeleştirilerek ortaya çıkan farklılıkların değerlendirilmesi, tezin esas konusunu oluşturmaktadır. Bu doğrultuda, çalışmanın birinci bölümünde; inşaat ile ilgili temel kavramlara ve yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri ile ilgili temel sürece yer verilmiştir. İkinci bölümde; yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde gelir tespit yöntemleri, vergilendirme ve bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi hususları ele alınmıştır. Son olarak üçüncü bölümde ise; TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ele alınmış, devamında da piyasada faaliyet gösteren bir limited şirketin tamamladığı yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin Vergi Usul Kanunu ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi ele alınarak karşılaştırma yapılmıştır.

1. İNŞAAT TAAHHÜT ONARIM İŞLERİ VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

1.1. İnşaat İle İlgili Temel Kavramlar

İnşa kelimesi, malzeme ve işçilik kullanarak bir gayrimenkulün meydana getirilmesi amacıyla, sistemli ve ilişkili olarak yapılan çalışmaların tümüne verilen genel bir addır (Öcal, Erden ve Işıklılar, 2003: 3). İnşaat, inşa kelimesinin çoğulu olup, inşa halindeki yapıyı, diğer bir deyişle henüz tamamlanmamış bir yapıyı ifade etmektedir. Yapı ise, inşaat faaliyetlerinin tamamlanmış, sonuçlanmış halidir. Yollar, tüneller, binalar ve eklentileri, barajlar, kanalizasyonlar, duvarlar, köprüler ve dayanakları, çeşmeler, anıtlar, demiryolu, yeraltı treni, liman, hava alanları ve çeşitli amaçlarla yapılan alanlar yapı olarak nitelendirilmektedir (MEGEP, 2008: 3). İnşaatlar, sayılan tüm bu yapıların tamamlanmamış devam eden faaliyetlerini kapsamaktadır.

İnşaat faaliyeti bir tür imalat ve üretim eylemidir. Bir tarafta inşaatın üzerine yapılarak alt yapısının oluşturulduğu arsa ya da arazi, diğer tarafta ise arsa ve arazi üzerine ilk madde malzeme ve işçilik kullanımı yoluyla oturtulan yapı vardır. Arsa ya da arazi üzerine ilk madde malzeme ve işçilik kullanıldıktan sonra ortaya çıkan yapı yeni bir ürünü oluşturmaktadır (Sabaz, Öz ve Albez, 2002: 160). Yapım, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda (KİK); “bina, otoyol, karayolu, demiryolu, rıhtım, liman, tersane, metro, viyadük, havalimanı, köprü, tünel, spor tesisi, alt yapı, haberleşme enerji nakil hattı, boru iletim hattı, baraj, enerji santrali, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma, rafineri tesisi ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, nakliye, tamamlama, ihrazat, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, yıkma, güçlendirme, montaj işleri ve sondaj ile benzeri yapım işleri” şeklinde tanımlanmaktadır (KİK, md. 4).

Yukarıda yapılan tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere inşaat faaliyeti; bir arsa, arazi ve benzeri bir alan üzerinde, malzeme ve işçilik faktörleri kullanılarak yeni bir yapının inşa edilmesidir. İnşaat bir üretim sürecidir ve sonunda bir yapı ortaya çıkmaktadır.

1.2. İnşaat Çeşitleri

İnşaatlar, fiziksel özelliklerine göre, Medeni Kanun’da, taşınır (menkul) ve taşınmaz (gayrimenkul) inşaatlar şeklinde sınıflandırılmaktadır.

1.2.1. Taşınır İnşaat

Taşınır inşaatlar, belli bir amaca hizmet eden, sürekli olmayan ve geçici bir süre için bir hizmete ayrılan, belirli bir arsa üzerine yapılan yapılardır. Bu tür inşaatlarda tapu kaydı söz konusu değildir ve inşa eden kişiye ait bir mülk olarak kabul edilir (Alagöz, 2008: 3).

1.2.2. Taşınmaz İnşaat

Taşınmaz inşaatlar ise, insan eliyle devamlı kalmak amacıyla toprağa bağlı olarak meydana getirilmiş, mali bir değere sahip yapılardır. Bunlar, taşınır inşaatlar haricinde, toprağa vasıtalı ya da direkt bir şekilde bağlı olan inşaatlardır. Köprüler, binalar, yollar ve meydanlar taşınmaz inşaatlara örnek olarak gösterilebilir (Erden, 1997: 4).

1.3. İnşaat Yapım Türleri

İnşaatların bir diğer çeşitlemesi vergi hukuku çerçevesinde gerçekleşmiştir. Konumuz ile de doğrudan ilişki olan bu sınıflandırma, inşaatı yürüten firmanın vergilendirilmesi açısından yapılmıştır. Vergilendirme açısından birbirlerinden ayrılan bu inşaatlar “Özel (yap-sat)” ve “Taahhüt şeklinde yapılan” inşaatlar olarak ikiye ayrılmaktadırlar.

1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaatlar

Özel inşaatlar, yasalara aykırı olmamak şartıyla kendi nam ve hesaplarına mesken, işyeri ve benzeri olarak kullanılmak üzere yapı inşa eden, çoğu zaman bu inşaları satan işletmelerdir. Bu tür işletmelerin satıştan elde ettikleri kar, ticari kazanç niteliği taşımaktadır. Özel inşaat işletmelerini, kendi nam ve hesaplarına satmak amacıyla inşaat yapmaları, taahhüt işletmelerinden ayıran temel özelliktir (Yılmaz, 2004: 29):

Satmak amacıyla özel inşaat yapan işletmeler, inşa ettikleri binalardaki daireleri veya işyerlerini pazarlama suretiyle satışlarını gerçekleştirirler. Satış sonucu elde ettikleri kar, vergi açısından ticari kazanç olarak nitelendirilir.

1.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

Bir inşaat işinin başkası nam ve hesabına yapılması, o inşaat işine taahhüt niteliği kazandırmaktadır. Taahhüt niteliğindeki inşaatın kısmen ya da tamamen inşaatı yapan müteahhit tarafından satılması durumu söz konusu değildir. Buradaki önemli bir husus, müteahhidin sadece inşaat ve onarımdan sorumlu olmasıdır. İnşaat ve onarım işinin bir yıl ya da daha fazla sürmesi, bunun yanında bu işin başkalarının nam ve hesabına taahhüt gereği yapılması durumunda buradaki ticari kazancın tespitinde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 42. maddesinde yer alan hükümler doğrultusunda hareket edilir. Bu madde inşaat ve onarma işinin, taahhüt ve birden fazla takvim yılına yayılması koşuluyla ikinci derecedeki müteahhitlere, taşeronlara da uygulanır. İnşaat ve onarımlar genellikle devlet ve özel firmalar tarafından yol, köprü, baraj, su kanalları ve toplu konut inşaatı gibi taahhüt sonucu yaptırılır. İnşaat taahhüt işletmeleri başkalarına ait bir yapının yapılmasını taahhüt vererek inşaatı yapan işletmelerdir (Coşkun ve Güngörmüş; 2008: 215).

Taahhüt işlerinde yapılan iş, bir üretim işidir. Bu özelliğinden dolayı muhasebeye hizmet üretimi şeklinde değerlendirilir (Adiloğlu, 2006: 6). Türkiye Muhasebe Standartları 11'in ilgilendiği temel husus da yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleridir.

İnşaat ve onarım işini taahhüt edilmesi durumuna Vergi hukuku açısından bakıldığında, bu taahhüt Borçlar Kanunu'nda geçen istisna akdi ile birebir örtüşmektedir. Bu kanunda istisna akdinin, bir akit olduğu ve bu akit ile müteahhidin iş sahibine vermeyi taahhüt ettiği ve karşılığı olan bir şeyin imal edilerek devredilmesi gerekir (Kızılot, 2014: 60).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, inşaat işlerinin taahhüt kapsamında değerlendirilebilmesi için bir başkası adına yapılması gerekmektedir. Uygulamaya bakıldığında bu tür işler, inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak kabul edilmektedir.

Bir işin, inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi, ancak aşağıdaki unsurları taşıması ile mümkün olmaktadır (Şenlik, 2010: 9):

- İnşaat işinin yapılmasını isteyen bir tarafın varlığı,
- İşin yapılacağını taahhüt eden ikinci tarafın varlığı,
- Sözleşme konusunu oluşturabilecek bir inşaat taahhüt ve onarım işinin varlığı.

Özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar arasındaki temel farkları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (MEGEP, 2008: 2):

- İnşaat taahhüt işletmeleri birer hizmet işletmesidir. Özel inşaat işletmeleri ise bir üretim işletmesidir. İnşaat taahhüt işletmeleri, başkalarının yapı ihtiyacı için hizmet verirken, özel inşaat işletmeleri kendi ihtiyaçlarını karşılamak ya da ürettiklerini satarak kar elde etmek için yapı üretimi yaparlar. Bu farklılıklar iki işletme türünün faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde farklı hesapların kullanılmasını gerektirir.
- İnşaat taahhüt işletmeleri başkalarının, özel inşaat işletmeleri ise, kendi nam ve hesaplarına yapı inşa ederler. İnşaat taahhüt işletmelerinin yaptıkları yapılar kendilerine ait olmadığı için hizmet olarak değerlendirilirken, özel inşaat işletmelerinin yaptıkları yapılar kendi yapıları olduğu için bilançonun aktifinde stoklar içerisinde değerlendirilir.
- Özel inşaat işletmelerinde inşa edilen yapılar satılacağından dolayı satış sözleşmesi hükümleri söz konusudur. İnşaat taahhüt işletmelerinde ise hizmet sunumu söz konusu olduğu için istisna sözleşmesi hükümleri geçerlidir.
- Bu işletmelerin vergilendirme sistemleri de farklılık göstermektedir.

İnşaat taahhüt işletmelerinin faaliyetlerini sürelerine göre; Yıllara Yaygın Olmayan ve Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri olarak ikiye ayrılmak mümkündür.

1.3.2.1. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri

Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri, yapımı bir yıldan az süren inşaatlara verilen addır. Bu tür inşaatlar genellikle aynı takvim yılı içerisinde başlar ve tamamlanır. Bu tür kısa süren faaliyetlerde vergilendirme süreci genel hükümlere tabidir.

1.3.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri

Bu faaliyetler, inşaat, hafriyat, baraj, yol, köprü, tünel, metro gibi taahhüt ve onarım işleri gibi, taahhüt ile yapılan, bir sözleşmeye dayanan ve süresi itibariyle bir yıldan fazla süren faaliyetlerdir (Aşker, 2006: 64). Bir inşaat işinin yapım süresinin bir takvim yılını aşması durumunda, vergilendirme mevzuatta yer alan GVK'nın 42-43-44. maddelerine göre yapılmaktadır. Bu GVK'da yer alan özel vergilendirme sistemi, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin vergilendirilmesinde uygulanması sebebiyle önem arz etmektedir (Demir, 2008: 2).

Türk vergi sisteminde yer alan gelir ilkelerinden birisi de vergiye konu olan gelirin yıllık olmasıdır. Bu ilke, alınacak verginin konusu olan gelirin tespit edilmesinde bir yıllık sürenin baz alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu ilkenin mevzuatımızda ve GVK'da değişik istisnaları bulunmaktadır. Bu istisnalardan birisi de yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinden elde edilen gelirlerdir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde elde edilen kazancın tespitinde ve dolayısıyla bu kazançta ait verginin muhasebe uygulamalarında özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür. GVK madde 42'de, bir yıldan uzun süren inşaat ve onarım işlerinde, kar veya zarar işin tamamlandığı yıl yani tam olarak bitip kesin kabul işlemlerinin yapıldığı yıl kesin olarak tespit edilir. Bu işe ait işin başladığı, devam ettiği ve tamamlandığı yılın gelirlerinin hepsi o yılın geliri kabul edilir. Dolayısıyla işin bittiği yılın beyannamesi kar olarak beyan edilir hükmü ifade edilmek suretiyle, gelirin işin tamamlandığı yılda topluca beyan edilmesi esası benimsenmiştir (Şakar: 2012: 84).

İnşaat taahhüt ve onarım kavramı ile hem yıllara yaygın hem de yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri ifade edilmektedir. Bu bölümün sonuna kadar genel olarak inşaat taahhüt ve onarım işleri konusu ele alınacaktır.

1.4. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri İle İlgili Temel Kavramlar

İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri ile ilgili genellikle kullanılan temel kavramlar; inşaat sahibi, müteahhit (yüklenici), taşeron, hakediş, teminat ve ihale kavramlarıdır.

1.4.1. İnşaat Sahibi

İnşaat sahibi; bir sözleşmeye dayalı olarak önceden belirlenen bir bedel üzerinden müteahhide inşaat işini yaptıran kişi ya da kuruluşlardır. Bunlar gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilmektedir (Usul, 2003: 2). İnşaat sahibi, inşa edilecek yapıyı kullanmak, bu yapıdan rant elde etmek ya da sahibi olduğu araziye iyileştirmek, geliştirmek gibi birçok çeşitli nedenlerle yapıya ihtiyaç duymaktadır.

1.4.2. Müteahhit

Müteahhit, belirli bir ücret karşılığında malzemeyi kendisi temin ederek ya da malzemesiz bir şekilde, inşaat sahibine karşı inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir. Yüklenici olarak da ifade edilebilir (Çankaya, 2003: 20). Yapı Denetimi Hakkında Kanun'un 1. maddesinde müteahhit kavramı yerine yapı müteahhidi kavramı kullanılmıştır. Bu kanunda yapı müteahhidi, yapım işini, iş sahibine karşı taahhüt eden veya ticari amaçla ya da kendisi için kişisel fon kaynaklarını kullanarak üstlenen, meslek odasına kayıtlı, gerçek ve tüzel kişi olarak ifade edilmektedir.

Müteahhitlerin bir işin yapımını tek başlarına üstlenmeleri zorunlu değildir. İşin yapımını, yurtiçindeki veya yurtdışındaki yüklenicilerle birlikte de üstlenebilirler. Bu gerçek ya da tüzel kişiler, yapımında son model ve ileri teknolojik düzeyli araç gereç, uzmanlık, teknolojik bilgi ile büyük sermaye gerektiren çeşitli inşaatların yapımında bir araya gelmektedirler. Özellikle baraj, havalimanı, liman, otoyol gibi büyük inşaatların yapımında İş Ortaklığı - Ortak Girişim - Konsorsiyum adı verilen ortaklıklar oluşturmaktadırlar (Şenlik, 2010: 4-5).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere müteahhit, inşaat sözleşmesinde belirli bir bedel karşılığında işi yapmayı kabul eden ve inşa sonucu ortaya bir yapı çıkaran ve inşaat sahibine karşı sorumlu olan kişidir.

1.4.3. Taşeron

Müteahhitler, taahhüt ettikleri bir inşaat işinin tamamını veya bazı bölümlerini işinde uzmanlaşmış kişi veya kurumlara yaptırabilirler. Özellikle de büyük sermaye gerektiren işler, taşeronlara devredilmekte, bu sayede sermaye ihtiyacı ve yetersizliği de giderilmektedir. (Yıldırım, 2008: 11).

İnşaat taahhüt işletmelerinin taşeron kullanmalarının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenlerin önemli olanlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Şenlik, 2010: 5-6):

- Taşeron işletmeler bünyelerinde, işlerinde ve alanlarında uzmanlaşmış elemanlar bulundurmaktadırlar. Bu sebeple yaptıkları işler kaliteli ve daha estetik olmaktadır.
- Bazı inşaat bölümlerinin yapımında ileri teknoloji gerektiren araç-gereç-teçhizat kullanılmaktadır. Bu durumlarda yeni ve pahalı makine ya da araç almak yerine bunları bünyesinde bulunduran taşeronlara iş yaptırmak daha az maliyetli olmaktadır.
- Riski yüksek olan inşaat sektöründe, bazı kısımların taşeronlara devredilmesi riski dağılarak azalmasını sağlayacaktır.
- Yüksek sermaye gerektiren inşaat işlerine taşeronların dahil edilmesi, sermaye yetersizliği sorununu ortadan kaldırmaktadır.

Taşeronluk sistemi, hem uzmanlık bilgisi gerektiren işlerin yapımında rahatlık ve kolaylıklar sağlamakta hem de üretimdeki maliyetlerin aşağı çekilmesinde büyük ölçüde fayda sağlamaktadır. Bununla birlikte taşeronluğun günümüz ekonomisinin vazgeçilmez uygulamaları arasına girmesinin temel nedeni ise, esnek bir çalışma biçiminin olmasıdır (Tozlu ve Eraslan, 2012: 45). Günümüzde, inşaat firmalarının taşeronlarla iş yapmak durumunda kalmalarının en önemli sebebi, inşaat ve taahhüt işlerinin büyüklüğü ve organizasyon dahilinde yapılması zorunluluğudur. Firmalar kendileri genellikle işin organizasyonunu üstlenmektedirler. Yapmayı taahhüt ettikleri işlerin de belirli bir kısmını ya da bazı durumlarda tamamını taşeron firmalara yaptırmaktadırlar. Uygulamalara bakıldığında ise taşeron firmalara genellikle inşaat işinin belirli bölümlerinin,

zemin izolasyon işlerinin, boya ve sıva işlerinin verildiği görülmektedir (Korhan, 2014: 97)

1.4.4. Hakediş

Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde, işin başladığı vakitten o ana kadar yapılan kısımlara ait olan işlemlerin parasal olarak karşılığına hakediş denilmektedir. Bu tür işlerde, çoğu zaman iş bitimi beklenilmeden belli dönemlerde, müteahhidin yaptığı işlerin miktarı ve tutarı çeşitli ölçme-belirleme teknikleri kullanılarak belirlenir. İşin o ana kadar yapılan kısmı kabul işlemi gerçekleştirilerek, müteahhide kabul işlemi yapılan kısma karşılık bir ödeme yapılır (Akın, 2010: 8).

Yapılacak olan bir işin parasının daha iş başlamadan ödenmesi işi yaptıran açısından çoğu zaman kabul edilmemektedir. Çünkü işi yapacak olan kişi kötü niyetli davranarak işi düzgün yapmayarak çeşitli aksamalara sebep olabilir. Buna karşın yapılacak bir işin parasının iş bitiminde ödenmesi de işi yapacak kişi tarafından çoğu zaman kabul edilmemektedir. Sonuçta işi yapan kişinin bu işi bitirecek parası olmayabilir. Bu sebeple işe ait ödemelerin hem işi yaptıran hem de yapan açısından değerlendirdiğimiz de işin ilerleme durumuna göre ara zamanlarda işin karşılığının ödenmesi makul bir çözüm olarak karşımıza çıkmaktadır. Hakedişlerin de bu doğrultuda düşünülmesi durumunda, ara ara hakediş ödemelerinin yapılması en gerçekçi yaklaşımdır. Rapor halinde müteahhit tarafından hazırlanan hakedişlerin, uygulamada geçici ve kesin hakediş raporu şeklinde iki çeşit olduğu görülmektedir. Tabi burada geçici hakedişlerin birden fazla olması söz konusu olabilmektedir. Kesin hakediş ise işin tamamlanması ile düzenlenmektedir.

Geçici hakediş raporu, müteahhitler tarafından aylık olarak hazırlanır. İşin tamamlanmış bölümlerine ait olan parasal değerleri gösteren raporlardır. Her hazırlanan geçici hakediş raporu bir önceki hakediş raporunu da kapsamaktadır. Yani kümülatiftir. Bir önceki hakediş raporunda yapılan hataların giderilmesini sağlamaktadır. Kesin hakediş raporu ise, inşaat işinin tamamlanması ile elde edilen bilgiler ışığında düzenlenen raporlardır. Kesin hakediş raporu ile geçici hakediş raporları birbirinden bağımsızdırlar. Kesin hakedişte geçici hakediş verileri dikkate alınmaz. İşin bitimi neticesinde bulunan miktar ve tutarlar dikkate alınarak hazırlanır (Adiloğlu, 2006: 15).

1.4.5. Teminat

Teminat, sözleşme gereği gerçekleşecek bir alacağın veya geri almak üzere verilen değerlerin karşılığını garanti altına almak amacı ile alınan değerdir (Şenlik, 2010: 14).

4734 Sayılı KİK'in 33. maddesine göre tedavüldeki Türk parası, Hazine müsteşarlığı tarafından çıkarılan Devlet İç Borçlanma Senetleri ile bunların karşılığı belgeler, Bankalar ve özel finans kurumlarınca verilen teminat mektupları teminat olarak kabul edilecek değerlerdir.

Teminat, geçici ve kesin olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Geçici teminat ihalelerde, teklif edilen bedelin %3'ünden az olmamak şartıyla alınır. İhale şartlarında yer alması şartıyla, danışmanlık hizmeti ihaleleri, geçici teminattan muaftır (KİK, md. 33). Kesin teminat ise, sözleşmenin yapılmasından önce de verilecek olan taahhüdün sözleşme ve ihale şartlarına uygun şekilde yapılması sağlamak gayesiyle, ihaleyi kazanan istekliden ihale bedelinin %6'sı oranında alınır (KİK, md. 43).

1.4.6. İhale Makamı

İhale makamı, sözleşme şartları çerçevesinde adına inşaat işi yapılan taraftır. İş kanunları çerçevesinde değerlendirildiğinde ise ihale makamı asıl işveren değildir.

1.5. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşinin Yapım Usulleri

Kamu kuruluşlarında, inşaat ve onarım işleri doğrudan temin ya da ihale usulüyle yaptırılmaktadır. KİK'in 18. maddesinde ihale usulleri sıralanmış devamında ise bu ihale usulleri ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

1.5.1. Açık İhale Usulü

Açık ihale usulü, KİK'in 19. maddesinde; katılan tüm isteklilerin teklif verebildiği usul olarak tanımlanmıştır.

Açık ihale usulünde teklif sayısının bir önemi bulunmamaktadır. Bir teklif bile gelse ihale için yeterli olmaktadır. İhaledeki tüm tekliflerin reddedilmesinin

söz konusu olabileceği gibi teklifin olmaması üzerine ihale iptal edilebilmektedir (Yıldırım, 2008: 52).

1.5.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Bu usulde KİK'in 20. maddesine göre, idarece yapılan ön değerlendirme sonucu davet edilen istekliler teklif verebilmektedir. Yüksek teknoloji gerektiren ve yaklaşık maliyeti eşik değerinin yarısını geçen yapım işlerinde bu usul uygulanmaktadır.

1.5.3. Pazarlık Usulü

Pazarlık usulü, KİK'in 4. maddesine göre pazarlık usulü, iş sahibi kurumun, işin teknik özelliklerini ve yöntemleri iki aşamalı olarak gerçekleştirdiği usuldür.

1.5.4. Doğrudan Temin

Doğrudan temin KİK'in 4. maddesinde; söz konusu ihtiyaçların idarece davet edilen katılımcılarda doğrudan uyulacak ve karşılanacak teknik şartların ve fiyatın görüşüldüğü usuldür. İdare aynı kanunun 22. maddesine göre de çeşitli durumlarda, ihtiyaçların karşılanması için ilana gerek duymadan ve teminat istemeden doğrudan temin yöntemine başvurulabilir.

1.5.5. Tasarım Yarışmaları

Tasarım yarışmaları, KİK'in 23. maddesinde; "İdareler gerekli gördükleri mimarlık, peyzaj mimarlığı, mühendislik, kentsel tasarım projeleri, şehir ve bölge planlama ve güzel sanat eserleri ile ilgili bir plan veya tasarım projesi elde edilmesine yönelik olarak, ilgili mevzuatında belirlenecek usul ve esaslara göre rekabeti sağlayacak şekilde ilan yapılmak suretiyle, jüri tarafından değerlendirme yapılmak üzere ödüllü veya ödüksüz yarışma yaptırabilir" şeklinde açıklanmıştır.

Bu yarışmalar, ihale yöntemi olarak değerlendirilmemektedir. Sadece bir hizmet alma söz konusu olduğu için ihale gibi değerlendirilmektedir.

1.6. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Faaliyet Süreci

İnşaat Taahhüt İşletmeleri, bir inşaatı, mülkiyetinin başkalarında olacak şekilde yapılmasını taahhüt ederek yapan işletmelerdir. İş sahibi ile inşaat

taahhüdü veren işletmeler arasında, yapının inşasına yönelik hazırlanacak sözleşmeden önce, işverenin yapması gereken bir takım işlemler mevcuttur. İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyet süreci olarak adlandırılan bu iş ve işlemleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (MEGEP, 2008: 22):

- Projenin Hazırlanması
- Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesi
- İhalenin Duyurulması
- Tekliflerin, Başvuruların Sunulması ve Değerlendirilmesi
- Geçici Teminat ve Teminat Mektupları
- Tekliflerin Değerlendirilmesi
- İhalenin Karara Bağlanması ve Kesin Teminat

1.6.1. Projenin Hazırlanması

İnşaat taahhütlerinde ilk aşama, yapılacak olan inşaata ait projenin hazırlanmasıdır. İş sahibi, kuruluşunda yer alan proje elemanlarına, yoksa bu konuda uzmanlaşmış kişi ya da kuruluşlara projesini hazırlattırır. Bu ön projenin incelenerek üzerinde çeşitli değişiklikler yapılmasıyla uygulama projesi elde edilir. Bu proje yetkili makamca onaylandıktan sonra ihale dosyasına konulur (Sungurluoğlu, 1982: 2528; Kavacık, 2008: 13).

Projeler, çeşitli planlardan oluşmaktadır. Bu planları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Öcal vd, 2003: 263-264):

- Vaziyet Planı: Bu planda, arazi boyutları, yapı yerleşimi, cadde ve sokak uzaklığı ile yol kotu belirtilir.
- Kat Planı: Yapı içerisindeki katlara ait planlardır. Bu planlarda odalar, merdivenler, aydınlanma boşluğu ve baca gibi unsurlar gösterilir.
- Kesitler: Dikey ve yatay olarak kesildiği varsayılan yapının bu haliyle ortaya çıkan görüntüsünün gösterildiği plandır.

- Görünüş Planları: Bu planda, söz konusu yapının cephelerden görünümünü yer alır.
- Tesisat Planları: Elektrik, su, ısıtma, havalandırma, soğutma ve asansör gibi tesisatın resim ve konularını gösteren planlardır.
- Detay Planlar: Yapıdaki temel noktaları açıklamak için yeterince detaylı şekilde çizilmiş resimlerdir.

KİK'in 4. maddesinde üç adet projenin tanımı yapılmaktadır. Bu projeler şunlardır:

- Ön Proje: Avan projesi olarak da adlandırılan bu proje, inşaatla ilişkin hazırlanacak ilk taslak projedir. Bu projede, araziye ait zemin etütleri, temel etütleri, vaziyet planı, kat ve çatı planları, inşaatın mimari görünüşünün yer alacağı bir rapor yer alır.
- Kesin Proje: Yapıya ait ön proje onaylandıktan sonra, tüm birimlerin ölçülendirme ve detaylandırma işlemleri ile kesin proje hazırlanmış olur. Kesin proje, ön projenin teknik özelliklerinin tekrar gözden geçirilmesiyle oluşturulur.
- Uygulama Projesi: Kesin projelerin onaylanması ile birlikte, ayrıntılara uygun olarak mimari elemanların, tesisatın ölçülerinin ve diğer ayrıntıların gösterildiği uygulama projesi hazırlanır. Bu proje mimari, statik ve tesisat projeleri gibi alt projelerden oluşur.

Bazı inşaatlar, türlerine ve özelliklerine göre, ana inşaat projesinin yanında bir takım alt projelerden meydana gelir. Örneğin bir konut projesinde, mimari proje, betonarme projesi, sıhhi tesisat projesi, elektrik tesisatı projesi, kalorifer projesi gibi alt projeler yer alır. Ayrıca her projenin, ilgili alana ait teknik ve estetik özelliklerini kapsayan detay projeleri de bulunur (Erden, 1997: 18)

1.6.2. Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesi

4734 sayılı KİK'te keşif bedeli kavramı kullanılmamıştır. Bu kavrama karşılık olarak yaklaşık maliyet kavramı kullanılmıştır. Yapım işlerinde projenin hazırlanmasından sonraki aşama olarak belirtilen yaklaşık maliyetin belirlenmesi

iŖi, Yapı İŖleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 8-9-10 ve 11. maddelerinde özetle Ŗu Ŗekilde açıklanmıŖtır: İdare tarafından, ihale onay belgesi düzenlenmeden önce, ihale konusu iŖin KDV tutarı hariç yaklaŖık bir maliyet hesaplanır. Ancak bu hesaplama yapılırken bu yönetmelikte geçen esas ve usullere göre miktar belirlemesi ve fiyat araŖtırması yapılması gerekmektedir. Son olarak elde edilen veriler dayanakları ile birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir.

1.6.3. İhalenin Duyurulması

İhale konusu iŖler, KİK'e göre idarece iŖin ve ihalenin çeŖidine ve yaklaŖık maliyetine göre farklı süre ve Ŗekillerde ilan edilmektedir. İlan, Kamu İhale Bülteni'nde ihale tarihine en az yirmi bir gün kala ve iŖin yapılacağı bölgede çıkan gazetelerin birinde, en az birer kez yayımlanarak duyurulur. İlanların, elektronik araçlar ile hazırlanması ve gönderilmesi durumunda veya ihaleye ve ön yeterlik dokümanına Elektronik Kamu Alımları Platformu üzerinden doğrudan erişimin sağlanması durumunda kanunda geçen sürelerde değişiklikler yapılabilir. Bu ilanda ihaleye konu olan iŖin niteliği, miktarı ve yeri ile ihalenin hangi tarihte, saatte, nerede ve hangi usulle yapılacağı, Ŗartname ve eklerinin kimden, nereden veya hangi Ŗartlarla alınacağı, eğer var ise tahmini bedel, geçici teminat tutarı ve isteklilerden aranılan belgelerin neler olduğu açık bir Ŗekilde belirtilir. Müteahhit gerçek veya tüzel kiŖiler, çeŖitli inceleme ve hesaplamalarını yaptıktan sonra, ihaleye girip girmeyeceklerine karar vermektedirler.

KİK'in 24. maddesine göre ihale ilanlarında belirtilmesi zorunlu hususlar sıralanmıŖtır. Bunlar; ihaleyi açan idarenin adı ve ait iletişim bilgileri, ihalenin adı, niteliği, türü, miktarı, malın teslim yeri, hizmet alımı ve yapım ihalelerinde ise yer, başlama ve bitiş tarihi, Ŗartlar ve istenilen belgeler, uygulanacak kriterler, yerli katılımcılar ile ilgili özellikli ve avantajlı durumlar, ihale dokümanlarına nasıl ulaŖılacađı, ihalenin yeri ve zamanı, son teklif saati ve yeri, teklifin ve sözleşmenin türü, geçici teminatın olup olmadığı, teklifin geçerlilik süresi, konsorsiyumların teklif verip veremeyeceği.

KİK'in 10. maddesine göre, katılımcılardan mesleki yeterlilik ile ilgili aŖađıdaki belgeler istenebilir:

- Ekonomik ve malî yeterliğin belirlenmesine yönelik belgeler,
- Mesleki ve teknik yeterliğin belirlenmesine yönelik belgeler,

- İstenilen iş hacmini gösteren belgeler.

1.6.4. Tekliflerin, Başvuruların Sunulması ve Değerlendirilmesi

KİK'in 30. maddesine göre; teklif ve başvuruların sunulması, teklif mektubu, geçici teminat ve ihaleye katılabilme şartı olarak talep edilen her türlü belge bir zarfta teslim edilir. Bu zarfın üzerinde ihale katılımcısının adı, soyadı veya ticaret unvanı, açık adresi, teklifin ait olduğu iş ve ihaleye çıkan idarenin açık adresi yazılır. Zarfın yapııştırıldığı yere istekli imza atar ve zarf mühürlenir. Verilen teklifler, hiçbir koşulda geri alınamaz ve değiştirilemez. Ön yeterliliğe katılabilme için istenilen bütün belgeler, usullere uygun olarak idareye sunulur.

1.6.5. Geçici Teminat ve Teminat Mektupları

KİK'in 33. ve 34. maddesine göre; ihalelerde, teklif bedelinin %3'ünden aşağı olmamak koşulu ile istekliden geçici teminat alınır. Daha öncede belirtildiği gibi, ihale dokümanında belirtilmesi koşulu ile danışmanlık hizmetlerine ait ihalelerde geçici teminat alınması mecburi değildir.

KİK'in 35. maddesine göre; Kamu İhale Kurumu verilecek teminat mektuplarının kapsam ve şeklini tespitinde yetkili kurumdur. Geçici olarak verilen teminat mektuplarında, usullere uygun olarak yapılan tekliflerin geçerlilik süresinden en az otuz gün fazla olması koşuluyla süre belirtilmesi gerekmektedir. Teklifin geçerlilik süresinin uzatılması durumunda, aynı süre geçici teminat mektupları içinde geçerli olmaktadır. Kesin teminat mektuplarının süresi işin bitiş tarihi çerçevesinde idare tarafından belirlenir. Mevzuata aykırı şekilde düzenlenerek verilmiş teminat mektuplarının kabul edilmesi söz konusu değildir.

1.6.6. Tekliflerin Değerlendirilmesi

KİK'in 36-39. maddelerine göre; tekliflerin ihale ilanında duyurulan saate kadar idareye verilmesi gerekmektedir. İhalede idarece oluşturulan komisyonca, kaç teklifin verildiği tutanak altına alınır. İhalede olanlara ilan edildikten sonra ihale açılır. İhale komisyonu zarfları sıraya göre inceler. Geçersiz zarflar tutanak altına alınarak geçersiz sayılır. İlk olarak eksik evrak veya belirlenen usule uymayan teklifler değerlendirme dışı bırakılır. Önemsiz ve etkisiz eksik belgelerin karşı taraftan tamamlanması yazılı şekilde talep edilir. Belirtilen zaman içerisinde eksikleri tamamlamayan istekliler de değerlendirmeye alınmaz. Değerlendirme

dışı bırakılan katılımcıların geçici teminatları idarece gelir olarak kaydedilir. Devamında ise bilgi ve belgeleri eksiksiz olan, teklif mektubunu ve geçici teminatını usullere uygun bir şekilde teslim eden isteklilerin tekliflerinin değerlendirilmesine başlanır. Bu sırada teklif verenlerin hesap çizelgeleri incelenir. Hatalı olanlar değerlendirme dışı bırakılır. Doğru ve eksiksiz olan teklifleri değerlendirdikten sonra idare, yaklaşık maliyete göre teklif fiyatı aşırı düşük teklifleri belirler. Bu tekliflerin reddinde önce, belirlenen zamanda teklif verenlerden, ayrıntıları yazılı olarak ister. İdare, ihale komisyonunun vereceği karar üzerine ihaleyi iptal etme yetkisindedir. İhalenin iptal edilmesi durumunda ise tüm katılımcılara bildirimde bulunulur. İdare hiçbir şekilde tüm tekliflerin reddiyle herhangi bir şekilde herhangi bir yükümlülük altında tutulamaz. Sadece istek halinde katılımcılara iptal sebepleri gerekçeleri ile birlikte bildirilir.

1.6.7. İhalenin Karara Bağlanması ve Kesin Teminat

KİK madde 40-47'ye göre; yapılacak inceleme ve değerlendirme neticesinde ihale, idare açısından en ekonomik ve en avantajlı teklifi veren istekliye verilir. İdare, ihale sonucunu, yetkili kişi tarafından onaylanmasını takip eden en geç üç gün içinde, ihale üzerinde bırakılan dahil olmak üzere, ihaleye teklif veren bütün isteklilere bildirilir. İhaleyi kazanan gerçek ya da tüzel kişi sözleşmeye davet edilir. Gerçek veya tüzel kişi olan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanan %6 oranında kesin teminat alınır. İhaleyi kazanan istekli, kesin teminatını vererek sözleşmeyi imzalamak durumundadır. İdare, istekliye sözleşme imzalamasından sonra geçici teminatı iade eder. Burada idare, mevzuat gereği üzerine düşen görevleri yapmakla mükelleftir.

1.7. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Sözleşme Türleri

Fiyat saptama şekilleri, sözleşmenin de türünü belirlemektedir. Bu kapsamda en çok karşılaşılan fiyat saptama yani sözleşme türleri şunlardır:

- Birim fiyat usulü,
- Maliyet + Kar usulü,
- Götürü fiyat usulü,

1.7.1. Birim Fiyatlı Sözleşmeler

Birim fiyatlı sözleşme türü genellikle kamu kuruluşlarınca uygulanmaktadır. Bu sözleşmelerde, bakanlık tarafından, belirli zaman dilimlerinde ilgili inşaat ve onarım faaliyetleri için birim fiyatlar listesi yayınlanmaktadır. Resmi nitelik taşıyan inşaatların çoğu birim fiyatlara göre yapılmaktadır. Bu listede her iş bölümü için ayrı ayrı birim fiyat belirtilmekte, bu sayede işin tamamının keşif bedeli hesaplanmaktadır (Kızılot, 2014: 54-55).

1.7.2. Götürü Fiyatlı Sözleşmeler

Bu sözleşme türü de birim fiyatlı sözleşmeye benzemektedir. Bu tür sözleşmelerde, müteahhit tarafından şartnamede nitelikleri ve özellikleri belirlenen yapıya ait inşaat işini, önceden belirlenmiş olan toplam bir bedel üzerinden taahhüt edilmektedir. İnşaatın maliyeti ile belirlenen bu bedel arasındaki fark ise, müteahhidin karını oluşturan tutardır. Götürü bedel türüne göre yapılacak sözleşmelerin diğer bir ifade şekli anahtar teslimi sözleşmelerdir. Uygulanacak yöntem ve bu yöntemin uygulama zamanları bu yöntemin dikkat edilecek önemli hususlardandır. Ödeme, belirli aralıklarla yapılacağı gibi işin tamamlanmasından sonra da yapılabilir. Ara ödemeli durumlarda, anlaşmaya varılan götürü bedel mahsup edilir. Özellikle büyük ölçekli taahhüt işlerinde, müteahhidin finansman güçlükleri çekmesi sebebiyle ara ödemelerin yapılması mecburi bir hal almaktadır. Ancak yapılacak olan ara ödemelerde ya da işin tamamlanmasından sonraki ödemeler konusunda sözleşmede anlaşmaya varılmış olması gerekmektedir. (Öcal vd, 2003: 269-270).

1.7.3. Maliyet Artı Kar Sözleşmeleri

Bu yöntemde adından da anlaşılacağı üzere proje maliyetlerinin yanı sıra belirli bir kar payının da belge karşılığı müteahhide ödendiği yöntemdir. Bu yöntemin uygulandığı temel durumlar; proje tamamlanma maliyetinin işin başlangıcından önce hesaplanmasının mümkün olmadığı haller, detaylı maliyet çalışmalarının yapılmasının mümkün olmadığı acil haller ya da maliyetine değer verilmeyen önemli işlerdir. Yöntemin birçok olumsuz yönü bulunmasına rağmen; müteahhit açısından karlı bir iş olduğundan bir bakıma müteahhit için sigorta anlamına gelmektedir. Basit bir sisteme sahip olması ve maliyet hesaplamasının kolay olması, bilgi açısından asgari düzey gerektirmesi gibi seçeneklerden dolayı

müteahhitler tarafından çok daha fazla rağbet gören sözleşme türüdür (Turut, 2010: 82).

1.8. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Teminatlar

İnşaat taahhüt sözleşmesinin yazılı olmasına dair mevzuatta herhangi bir şekilde bir zorunluluk ve sorumluluk bulunmamaktadır. Ancak, inşaat taahhüt ilişkisini gösteren sözleşmenin, ayrıntılı bir şekilde yazılı olarak her türlü şartın belirlenmesi hem iş sahibi hem de yüklenici açısından fayda sağlayacak bir durumdur. İnşaat ve onarım işlerinde ihaleye katılacak olan kişi ve kuruluşların belirlenen bedel üzerinden çeşitli oranlarda geçici ve kesin teminat göstermeleri mecburidir (Tuna, 2009: 18).

Kamu kurum ve kuruluşlarının İnşaat ve onarım işleri ile ilgili açmış oldukları ihalelere katılmak isteyen inşaat işletmeleri, 4734 sayılı KİK’de belirtilen şekilde teminat göstermek zorundadırlar. Bu teminat çeşitleri geçici ve kesin teminat olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yine teminat olarak gösterilebilecek değerler KİK’in 34. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Teminat mektuplarının dışında kalan teminat değerlerinin saymanlık ya da muhasebe müdürlüklerine yatırılması gerekmektedir. Bu teminatlar hiçbir şekilde ihale komisyonlarınca teslim alınmaz. İhaleyi kazanan ve ikinci en iyi teklifi veren istekliler haricindeki diğer isteklilerin teminatları hemen geri verilir. İkinci en iyi teklifi verenin teminatı ise asıl istekli ile sözleşmenin imzalanmasına müteakip geri verilir. Teminatlar başka bir teminat ile değiştirilemez, haczedilemez ve üzerine ihtiyati tedbir konulamaz.

İhaleyi kazanan ve en iyi ikinci en yüksek teklifi veren katılımcılara ait teminat mektupları, ihale bitiminden sonra saymanlığa gönderilir. Diğer katılımcılara ait teminatlar ise hemen geri verilir. İhaleyi kazanan kişi ya da kuruluşun sözleşmeyi imzalaması ile ikinci en iyi teklifi veren katılımcının da teminatı iade edilir.

1.8.1. Geçici Teminat

KİK’in 33. maddesine göre, ihalelerde, geçici teminat, istekliden teklif edilen bedelin %3’ünden az olmamak kaydıyla alınır.

Mesleki ve kişisel bilgi yeterliliğine bağlı olarak sürdürülen danışmanlık hizmetlerinin ihalelerinde, ihale şartlarında belirtilmesi şartıyla, geçici teminat alınması zorunlu tutulmayabilir. Buradaki amaç katılımı kolaylaştırmaktır. Bir ihale usulü olarak kabul edilmeyen doğrudan temin ile yapılan satın almalarda da teminat alınması zorunlu değildir. Geçici teminattaki temel amaç, genel olarak teklifte bulunacak isteklilerin işi ciddiye almaları ve gerçekçi olmalarını sağlamaktır. Doğal olarak ihaleyi alamayan istekli haricindeki diğer tüm katılımcıların geçici teminat bedellerinin geri iade edilmesi gerekmektedir. İhaleyi kazanan isteklinin geçici teminat tutarı ise sözleşmeyi imzalayarak kesin teminatı vermesinden sonra iade edilmesi gerekmektedir (Çolak, 2015: 2-3).

1.8.2. Kesin Teminat

Kesin teminatın alınmasındaki temel amaç, müteahhidin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesini sağlamaktır (Çankaya, 2003: 21). Kesin teminatlar, KİK çerçevesinde yapılan ihalelerde alınması en önemli teminatlardan birisidir.

KİK'in 43. maddesine göre, ihaleyi kazanan katılımcıdan alınacak olan kesin teminat tutarı ihale bedelinin %6'sıdır. Bu kapsamda, düzenlenecek olan her hakediş raporundan %6 oranında kesinti yapılır ve teminat olarak alıkonulur. Bazı durumlarda ihaleyi kazanan isteklinin teklifinin sınır değerinin altında olması söz konusu olabilir. Bu gibi durumlarda idare, yaklaşık maliyetin %6'sından az ve %15'inden fazla olmamak üzere alınacak kesin teminat oranına ilişkin düzenlemeler yapabilir.

KİK'in 21. maddesine göre, can kaybı tehlikesinin olduğu doğal afet gibi durumlarda, savaş ve savunma gibi özellikli durumların ortaya çıkma ihtimalinin olması durumlarında ve yaklaşık maliyeti 01.02.2015 – 31.01.2016 dönemi için 167.966 TL'ye kadar olan mal ve hizmet alımlarında sözleşme zorunlu değildir. Sözleşme yapılmayan durumlarda da herhangi bir şekilde kesin teminat alınmaz.

1.9. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Kabul İşlemleri

GVK'nın 44. maddesinde "İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitimi" ile ilgili olarak işin tamamlanması konusunda iki temel gösterge bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; geçici ve kesin kabul usulünün uygulandığı durumlarda geçici kabul tutanak tarihtir. İkincisi ise; geçici ve kesin kabul usulünün uygulanmadığı diğer

inşaat ve onarım işlerinde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir. İşin bitiş tarihinden sonra ilgili işler için yapılan giderler ve elde edilen hasılatlar, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği ilgili yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Diğer yandan büyük bütçeli ve içerisinde birçok ayrıntıyı kapsayan inşaat işleri içerisinde, özellikle, bu kapsamda geçici kabulün yapıldığı veya işin tamamlanarak teslim edildiği işlerde, çeşitli noksanlıklar veya ilave yapılması gereken işler çıkabilir. Bu durumlarda söz konusu eksikliklerin ya da fazlalıkların yüklenici tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir (Köse, 2008: 75).

1.9.1. Geçici Kabul

Genel bütçeye dahil olan dairelerle, katma bütçeye dahil idareler ile özel idareler ve belediyelerin, KİK hükümlerine göre taahhüde bağladıkları yapım ve hizmet işleri Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi esas alınarak sözleşmeye bağlanmaktadır.

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi'nin 42. maddesi geçici kabul işleminin yapılış biçimini tanımlamıştır. Geçici kabulde izlenecek yol Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde: “Yüklenici kişi ya da firma, sözleşme konusu iş bittiğinde, idareye vereceği dilekçe ya da göndereceği faks ile geçici kabul talebinde bulunur. Sonuçlanan işler, idarenin yapacağı yönlendirme ile yapı denetiminden sorumlu yetkili kişi tarafından ön incelemeden geçirilir. Ön inceleme neticesinde işin yapılan sözleşme ve eklerine uygun bir şekilde tamamlandığı ve herhangi bir engelin olmadığı anlaşılırsa idare tarafında geçici kabul komisyonu oluşturularak toplanır. Kabul komisyonu ve yüklenici veya yüklenicinin yetkili vekili ile birlikte yapılacak incelemelerden sonra işin uygunluğu tespit edilir. Bu tespit tutanak altına alınır ve imzalanır” şeklinde açıklanmıştır. Bu düzenleme gereği olarak işin bittiğini bildirme yükümlülüğü müteahhide aittir (T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Yapım İşleri Genel Şartnamesi, 2011)

1.9.2. Kesin Kabul

Kesin kabul, inşaatın geçici kabul işleminin gerçekleşmesini takiben yüklenicinin yapmayı taahhüt ettiği sorun ve sıkıntıların giderilmesi, sözleşme maddelerinde geçen teminat süresinin bitiminin devamında, bu süre zarfı

içerisinde yapılan masrafların ödenerek inşaatın tam olarak kullanıma açılması, müteahhitle aradaki bağın kesilmesi durumunu göstermektedir (Diril, 2010: 57).

Kesin kabul, Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 45. maddesine göre aşağıdaki şekilde gerçekleştirilmektedir (T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Yapım İşleri Genel Şartnamesi, 2011):

- Önceden tespit edilen tarihte, yüklenici tarafından yapılan yazılı müracaat ile kesin kabul komisyonu oluşturulur ve geçici kabuldeki esas ve usuller çerçevesinde kesin kabul yapılır.
- Geçici ve kesin kabullerin yapıldığı tarihler arasında, sürekli bakım özelliği taşıyan işlerin sözleşmeye uygun şekilde yapılıp yapılmadığı kabul komisyonu tarafından incelenir ve tespit edilir. Herhangi bir sorun yok ise, geçici kabul tarihinden sonra herhangi bir kusurun oluşup oluşmadığı incelenir. Herhangi bir kusurun da mevcut olmaması halinde kesin kabul tutanağı düzenlenir.
- Eğer ki bir kusur ya da sorun tespit edilirse, bu tutanak altına alınır. Tutanakta belirtilen süre zarfında tespit edilen kusur ve hataların giderilmesinin idarece tespitine müteakip kabul işlemi sonuçlandırılır.
- Tespiti yapılan kusur ya da hataların 30 gün içerisinde giderilmemesi durumunda cezai işlem uygulanır. 30 günü geçmesi durumunda da cezai işlemin uygulanmasının yanında idare kusur ve hataları yüklenici adına giderir.
- İdare, yüklenici adına giderdiği kusur ve hataların bedellerini hakediş bedellerinden keser. Ödenecek hakediş kalmamış ise teminattan bu bedeli keser.
- Kesin kabul işlemi neticesinde düzenlenen tutanağın yetkili kişi ve makamca onaylanması sonucu kesin kabul işlemi yapılmış olur.

2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, hem vergilendirme sistemi açısından hem de muhasebe uygulamaları açısından önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. 193 sayılı GVK'ya göre, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı, gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Aynı şekilde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da (KVK), esas safi kurum kazancının bir hesap dönemi esas alınarak tespit edileceği hükme yer almaktadır. Diğer taraftan da, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre hesap döneminin bir takvim yılı olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumun bir istisnası olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç tespiti için bittiği yılda yapılmaktadır. Böyle bir uygulamanın ortaya çıkmasındaki asıl sebep, bu tür işlerde işe başlama tarihi ile iş tamamlanması tarihlerinin farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmesidir. Farklı hesap dönemlerine denk gelmesi de kazancın tespitinde farklılıklar oluşturmaktadır (Bilen, 2008: 83).

2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme

GVK'ya göre, bir işin yıllara yaygın olarak yapıldığı bu işin başlama ile bitiş tarihlerinin farklı hesap dönemlerine denk gelmesi ve bir yıldan daha uzun sürmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Bu faaliyetler, sözleşme ve taahhüde dayanan, özelliği itibarıyla bir hesap dönemi içerisinde bitirilmesi olası olmayan baraj, yol, köprü, tünel, metro, inşaat, hafriyat gibi taahhüt ve onarım işleridir (Aşker, 2006: 64).

Yukarıda belirtilen inşaat ve onarım işlerini yapanlar, bu iş ile ilgili iş bitmeden herhangi bir şekilde kar ya da zarar beyanında bulunamazlar. Tabii ki bu durumun beyanname verilmeyecek şeklinde yorumlanmaması gerekmektedir. Mevzuata göre beyanname vermek zorunludur. Örneğin; 2009 yılında başlanılan ve 2012 yılında bitirilen bir inşaat ve onarım faaliyeti için işletme, 2009, 2010 ve 2011 yıllarında ilgili mali tablolarını düzenleyecek ve beyannamesini verecektir. İşin tamamlandığı yıl olan 2012 yılında da vereceği beyannamede elde etmiş olduğu karı gösterecektir (Usul, 2012: 13).

Vergilendirme açısından esas problem, yapılan inşaat ve onarım işinin bir takvim yılında bitmemesi, hatta bazı durumlarda çok uzun yıllar sürmesidir. Bu

durumda, kazancın tespitini yapmak hemen mümkün olmamaktadır. Bu koşullar altında vergilendirme açısından bir matrah ortaya çıkartılamamaktadır. Sonuç olarak vergilendirme, özel bir uygulama ile işin bitirilmesine bağlanmaktadır. Bu kapsamda GVK'nın 42, 43 ve 44. maddelerinin, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesi açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Birden fazla hesap dönemini içine alan inşaat ve onarım işleri için GVK'nın 42. maddesinde, “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir. Tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar” hükmüne yer verilmek suretiyle, gelirin işin tamamlandığı yılda topluca beyan edilmesi esası benimsenmiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerini yerine getiren kişi ya da kuruluşlar, işin sürdüğü yıllarda kar ya da zarar beyanında bulunmazlar. Bu mükellefler yine de Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar. Bu mecburiyet, “tüccar, faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsa bile, yıllık beyanname vermek zorundadır” şeklindeki GVK'nın 85. maddesinden kaynaklanmaktadır (Şakar, 2012: 84-85). Bu husus, Maliye'nin vergi tahsilatı gereksinimi ve ödenecek verginin işin bitiği dönem beyan edilip ödenmesi durumunda enflasyondan meydana gelecek aşınmalardan gelir kaybına uğramamak için yıllara sari inşaat işleri ile ilgili hakediş ödemelerinden kesinti yapılarak vergi dairesine ödenmesi sebebiyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer almaktadır. Bu kapsamda, bir hesap döneminden daha uzun süren yaygın inşaat ve onarım işlerinde 03/02/2009 tarihi itibarıyla ödemesi yapılan hakediş tutarları üzerinden, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %3 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır.

Avans ve hakediş ödemeleri üzerinden yapılan bu stopaj kesintisinin ayrıntılarını bir örnekle daha iyi bir şekilde aktarabilirsiniz.

Örnek: TUR İnşaat Taahhüt İşletmesi, 2013 yılında yapımına başladığı yıllara yaygın okul inşaatı için işverenden 30.000 TL avans almıştır. Alınan avans ödemesinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelir Vergisi kesintisi	: 30.000 x %3	= 900,00 TL
Damga Vergisi kesintisi	: 30.000 x ‰ 8,25	= 247,50 TL
Kesinti Toplamı	: 900 + 247,50	= 1.147,50 TL

...../...../2013		
100 KASA HS.		28.852,50
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		900,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		247,50
740.00 Okul İnşaatı	247,50	
740.00.001 Damga Vergisi	247,50	
440 ALINAN SİP. AVANSLARI HS.		30.000,00
Alınan Hakediş Avansı Kaydı		

Aynı firma 2014 yılında 100.000 TL + KDV tutarında hakediş düzenlemiş ve söz konusu hakedişler işverence onaylanmıştır. 2013 yılında alınan avansın tamamı 2014 yılı hakedişinden mahsup edilmiştir. Avansın mahsubu ve hakedişin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Hakediş tutarı	:	= 100.000 TL
KDV	: 100.000 x %18	= 18.000 TL
Gelir Vergisi Stopajı	: 100.000 x %3	= 3.000 TL
Damga Vergisi	: 100.000 x ‰ 8,25	= 825 TL
Avans Mahsubu	:	= 30.000 TL

31/12/2013			
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.		30.000	
340 ALINAN SİP. AVANS. HS.			30.000
Avansın Kısa Vadeye Alınması	/		
.../.../2014			
120 ALICILAR HS.		84.175	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.		30.000	
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HS.		3.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		825	
740.00 Okul İnşaatı 825			
740.00.001 Damga Vergisi 825			
350 YYİÖİ HAKEDİŞ HS.			100.000
391 HESAPLANAN KDV HS.			18.000
Hakediş Kaydı	/		

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından da anlaşılacağı üzere, avans ve hakediş ödemeleri üzerinden yapılan bu stopaj kesintileri vergi dairesine beyan edilmek suretiyle ödenir. Bu sayede Maliye, enflasyon ve paranın zaman değeri gibi çeşitli sebeplerden dolayı, olası aşınmalardan meydana gelebilecek gelir kayıplarından kurtulmuş olacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde iş bitim tarihinin nasıl belirleneceği GVK'nın 44. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır". Ancak bu düzenlemenin yanında işin başlama tarihi hakkında herhangi bir bilgiye yer verilmediği görülmektedir. Sözleşmenin yapılamadığı ya da yapılmadığı hallerde, işe fiili olarak başlama tarihi işe başlama tarihi olarak kabul edilir. Bu tür işlerde genellikle aşağıdaki iki işlemden birinin gerçekleşmesi durumunda işe başlama gerçekleşir (Ak, 2010: 39):

- 1) İhalenin kazanılması veya sözleşmeye imza atılması.
- 2) Sözleşmede, işyeri teslimi veya işe fiilen başlama tarihinin açık bir şekilde belirtilmesi.

Bazı durumlarda iş tamamlanmamışta olsa, hukuki bir zorunluluk gereği olarak ya da sözleşme hükümlerine bağlı olarak işin bittiği kabul edilebilir. Bu durumlar; ölüm, fesih, tavsiye, devir, iflas, tutukluluk, mahkumiyet ve ağır hastalık durumlarıdır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin başlama tarihiyle ilgili farklı durumlar ve uygulamalar söz konusu olabilmektedir. Aşağıda bu söz konusu farklı durumlar ele alınmaktadır (Yılmaz, 2004: 156-160):

- 1) Bazı durumlarda yüklenme sözleşmesinde başlama tarihi, açık bir tarih olarak belirtilmiş olabilir. Bu gibi sözleşmelerde başlama tarihi sözleşmede yer alan tarih olarak esas alınır.
- 2) Bazen yüklenme sözleşmesinde başlama tarihine ilişkin herhangi bir hüküm yoktur. Bunun yerine işin bitiş tarihi sözleşmeye konulmuş olabilir. Bu gibi durumlarda işe başlama tarihi olarak sözleşme tarihi esas alınır.
- 3) Bazı sözleşmelerde işe başlama olarak, yapılacak işin yer teslimi esas alınmış olabilir. Bu durumda işin başlangıç tarihi yer tesliminin yapıldığı tarih olacaktır. Ayrıca bu tür sözleşmelerde sözleşmede belirtilmek koşuluyla yer tesliminden itibaren belirli bir süre sonra da işe başlanmış sayılacağı kabul edilebilir. Yer teslimi işin bitiş tarihinin bir ön şartı da olabilir. Örneğin, işin bitim tarihi olarak “yer tesliminden itibaren 300 gün içinde” gibi ifadeyle belirlenir. Bu durumda sürenin işlemeye başlaması için yer tesliminin yapılması gerekir.
- 4) Bazı sözleşmelerde işin başlangıç tarihi belirli bir koşula bağlanmış olabilir. Bu tür sözleşmelerde işe başlama tarihi söz konusu koşulların yerine getirilmesine bağlı olacaktır. Örneğin, işe başlamak için müteahhidin belli miktarda malzeme ve belli sayıda makine alması şartı varsa, işe başlama bu şartların yerine getirilme tarihine bağlı olacaktır.

217 Seri No'lu GVK Genel Tebliği'nde yer alan geçici vergiye ilişkin bilgiler bölümünde, geçici vergi matrahının tespitinde geçmiş yıllardan devreden zararların indirilebileceği belirtilmiştir. Ancak bu zararın nasıl ya da neden olduğu ile ilgili herhangi bir ayrıma yer verilmemiştir. Diğer bir ifadeyle idareye ait ilgili birim, önceki dönemden devreden bu zararın diğer faaliyetlerden mi yoksa yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden mi kaynaklandığını incelemektedir. Yapılan inceleme sonucu idarenin, önceki hesap dönemlerinden devreden bu zararın geçici vergi matrahından indirilmesini kabul etmesi, geçici vergi hesap dönemlerinde de bu indirme işleminin yapılmasının kabul edilir bir durum olmasını mümkün kılmalıdır (Tuna, 2009: 120).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri sebebiyle, işin tamamlanmasına kadar bu işlerden dolayı ödenen gelir vergilerinin toplamı, işin bitiminin ardından beyan edilecek kazanç üzerinden hesaplanan vergiden düşülür. Ancak bu indirme işlemi sadece ilgili yıllara yaygın inşaat ve onarım işine has bir uygulamadır. Yani diğer faaliyetlerden dolayı beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergilerden indirilemez. Örneğin inşaat taahhüt işletmesinin aldığı köprü işinde, işin devam ettiği süreç içerisinde kesilen gelir vergisi, sadece köprü işi için beyan edilen vergiden indirilebilir. Aynı taahhüt işletmesinin aynı türden başka bir işi için bile olsa, bu verginin beyan edilen vergiden indirilmesi söz konusu olamaz. Ancak taahhüt işletmesinin işin devam ettiği süreçte ödediği vergi stopajlarının toplamı, inşaat taahhüt işinin tamamlanmasından sonra beyan edilen vergiden fazla olması durumunda, aradaki fark mükellefe ödenir. Bu ödemenin talebi, yazılı olarak idare yapılır ve gerekli incelemeler sonucunda aradaki bu fark idarece mükellef işletmeye ödenir (Usul, 2012: 14).

Buraya kadar yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin GVK'nın 42, 43 ve 44. maddeleri gereği nasıl vergilendirileceğinden söz edildi. Ancak bu tür işlerin, GVK'nın ilgili bu maddelerdeki hükümleri ile düzenlenen özel vergilendirme kapsamına alınabilmesi için öncelikle aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir (Ayazoğlu, 2004: 190-191):

- 1) Öncelikle yapılacak işin, inşaat ve onarma işi olması gerekmektedir.
- 2) Yapılan inşaat ve onarım işinde bir taahhüt olmalıdır. Taahhüt yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilmektedir.

- 3) Yapılan inşaat ve onarım işinin birden fazla hesap dönemini kapsamaması gerekmektedir. Örneğin; Eylül 2012’de başlayıp Mart 2013’de biten bir iş, 6 ay sürmesine rağmen, başladığı takvim yılı içerisinde bitmediği için yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilecek ve GVK’nın 42, 43 ve 44. maddelerindeki hükümler çerçevesinde vergilendirme işlemine tabi tutulacaktır. Kimi zaman da sözleşmenin akdedildiği yıl ile idarece tescil edildiği yıl farklı olabilir. Örneğin, sözleşme 20/12/2013 tarihinde akdedilip tescil işlemi 2014 yılının Ocak ayına sarkabilir. Böyle bir durumda da yine GVK’nın ilgili maddeleri gereği vergilendirme yapılır.

2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Gelir Tespit Yöntemleri

Birden fazla hesap dönemlerini kapsayan yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde, daha önceden de belirtildiği üzere GVK’nın 42. maddesi gereği bu tür işlerde elde edilen gelirin işin tamamlandığı yılda toplu olarak beyan edilmesi esas alınmıştır. Benimsenen bu esas doğrultusunda, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri ile uğraşan işletmelerin mali tabloları incelendiğinde, işin devam ettiği yıllarda herhangi bir şekilde gelirin oluşmadığı tespit edilecektir. Böyle durumlarda da, üçüncü kişi ve kuruluşlar bu işletmeler hakkında gerçek bilgilere ulaşamayacaklardır. Vergi mevzuatımızda yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti için benimsenen bu vergilendirme sistemi ile işletmelere, muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesinin de dikkate alınarak mali tablo hazırlanmasına olanak sağlamamaktadır. Tekdüzen Hesap Planı’na 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT ile dahil edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesapları ve hakediş hesapları ile bu sorun muhasebeleştirme sistemi açısından çözüme kavuşturulmuştur. Ulaşılan bu çözüm de, muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğinin yerine getirilmediği tartışmalarına yol açmıştır (Çatıkkaş, 2012: 70).

İnşaat taahhüt işletmelerinde gerçekleştirilen inşaat ve onarım işleri, birden çok hesap dönemini kapsadığından, hasılatın ve kar veya zararın tespitinde güçlükler ortaya çıkmaktadır. Bu durum çeşitli gelir tespit yöntemleriyle aşılmaya çalışılmıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde iki adet gelir tespit yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemler şunlardır:

- Tamamlanmış Sözleşme (Tamamlanma – İşin Tam Bitimi) Yöntemi
- Tamamlanma Yüzdesi (İşin Kısmen Bitimi) Yöntemi

2.2.1. Tamamlanmış Sözleşme (Tamamlanma – İşin Tam Bitimi) Yöntemi

Bu yöntemde, inşaat sözleşmesine bağlı olarak işletme tarafından gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işine ait gelir, maliyet, gider, kar veya zararın kayıtlara alınması için işin tamamının ya da büyük bir kısmının bitirilmiş olması gerekmektedir. Bu yöntem genellikle, inşaat sözleşmesi ile ilgili maliyet ve gelirlerin doğru ve uygun bir şekilde takip edilemediği durumlarda en uygun seçenek olarak tercih edilmektedir. Tabii ki bu yöntemin muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri ile örtüşmediği unutulmamalıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde tamamlanmış sözleşme yönteminin benimsenmesi durumunda, yapılan her gelir ve gider, gerçekleştiği hesap döneminde kayıt altına alınmamaktadır. Bu durum ise, dönem sonu bilgiler kullanılarak iyi bir değerlendirme yapmaya imkan vermemektedir (Karyağdı, 2009: 109).

Bu yöntemde, birikimli maliyetler aynı işin hakedişlerini aştığında, aşan kısım dönen varlık grubu içerisinde yer alan stoklar hesabında izlenir. Tam tersi durum olan hakedişlerin ilgili maliyet tutarlarından fazla olması halinde ise oluşan fark cari yükümlülük olarak mali tablolarda üçüncü kişi ve kuruluşlara sunulmaktadır (Bragg, 2010: 101).

Bu yöntemde üzerinde durulması gereken temel nokta, işin tamamlandığı yıldan önceki yıllara ait gelir tablolarında herhangi bir şekilde kar ya da zararın görünmemesidir. Burada, kar iş tamamlanmasından sonra tespit edilmektedir. Bu süre zarfından sözleşmeden dolayı katlanılan maliyetler varlık, elde edilen gelirler ise bir borç olarak bilançoya alınmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yöntemi, birçok ülkenin vergi hukuku tarafından tercih edilen yöntemdir. Yine bu yöntem, işin devam ettiği dönemlerde farklı karlılık oranlarının söz konusu olduğu durumlarda tercih edilmektedir. Örneğin inşaat sahasındaki hafriyat ve temel atma işlemlerinin, ince işçilik ve tamamlanma aşamasındaki işlemlerden daha fazla maliyet oluşturması durumlarında, iş başlangıcında daha fazla vergi ödemeyi önlemesi gibi. Ancak yıllara yaygın işlerin devam ettiği süreçte, işin nasıl gittiğini belirten herhangi bir kar oranının bulunmaması, bu yöntemle getirilen temel

eleştirilerden birisi olmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 119). Bu yöntem vergi mevzuatımızdaki uygulama ile ve gelir tespit yöntemiyle örtüşmektedir.

Her uygulamada seçilen yöntemlerin üstünlükleri ve sakıncaları söz konusu olduğu gibi, tamamlanmış sözleşme (tamamlanma – işin tam bitimi) yönteminin de bir takım üstünlükleri ve sakıncaları bulunmaktadır. Bu yöntemin üstünlüklerini ve sakıncalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Adiloğlu, 2006: :35-36-37):

- Tamamlanmış sözleşme yönteminin üstünlükleri;
- İşin bitimi ile hesaplanan kar ya da zarar rakamları en gerçekçi sonucu verecektir ve herhangi bir devretme ya da mahsup işlemine gerek kalmayacaktır.
- Kullanılan bu yöntem sayesinde, inşaat taahhüt işi tamamlanana kadar, detaylı bir hesaplama yapmaya gerek kalmayacaktır.
- Tahmini maliyet hesaplamaları neticesinde ortaya çıkabilecek sorunlarla bu yöntem kullanıldığında karşılaşılmayacaktır.
- Bu yöntem, inşaat maliyetleri ile ilgili bir tahminin yapılmadığı tutuculuk ilkesine uygundur.
- Karın işin tamamlandığı yıl hesaplanmasının getirdiği avantaj ile her yıl vergi ödemesi olmayacaktır.
- Bu yöntemde raporların hazırlanmasında tahminlerden ziyade sonuçların kullanılması bir avantaj olarak değerlendirilmektedir.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminin sakıncaları;
- Tamamlanmış sözleşme yöntemi, muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesi ile örtüşmemektedir.
- Karın tespitinin işin tamamlandığı yıl yapılmasından dolayı, işletme yöneticileri tarafından yapılan, işin devam ettiği dönemlere ait finansal tabloların analizi anlamsız kalacaktır.

- Bu yöntem, tutuculuk ilkesi gereği tahminlere dayanmayıp sonuç odaklı olsa da işin devam ettiği dönemlere ait gerçekleri yansıtmakta yetersizdir.
- Yöntem, işin sürdüğü hesap dönemlerinin gerçek performansının hesaplanmasını engellemektedir. Sonuçta, kar ya da zarar işin bitirildiği hesap döneminin mali tablolarına yansıtılmaktadır.
- Bu yöntemde kar, işin tamamlandığı yıl hesaplanacağından, o yıl için ağır bir vergi yükü getirecektir.
- Bu yöntemin tercih edilmesi, işletme yönetimi tarafından gelecek ile ilgili alınacak kararlarda ve yapılacak planlamalarda önemli olan bilgilere, zamanında ve doğru bir şekilde ulaşılmasını güçleştirecektir.

2.2.2. Tamamlanma Yüzdesi (İşin Kısmen Bitimi) Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi (işin kısmen bitimi) yöntemi, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın da benimsediği bir yöntemdir. Yöntemin temel mantığı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bitmesini beklemeden oluşan gelir ve giderlerin hangi dönemde oluştuysa o dönemde kayıt altına alınmasıdır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde işin devam ettiği sürece hasılatın ortaya çıktığı kabul edilir. Fiili olarak oluşan hasılatların belirlenmesinde ise, tamamlanan kısmın inşaatın tamamına oranlanması neticesinde elde edilen tahmini yüzde oranı dikkate alınmaktadır. Bu tamamlanma oranı, o tarihe kadar ortaya çıkan maliyetlerin inşaatın toplam maliyetine oranlanması ile bulunan değerdir. Tamamlanma yüzdeleri, işin başlangıcında ve ileri aşamalarda olmak üzere iki değişik şekilde hesaplanmaktadır. Bu hesaplamalar aşağıda verilmiştir (Usul, 2012: 17-18).

İnşaatın başlangıç aşamasında yapılan hesaplama aşağıdaki gibi olmaktadır:

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

$$\text{Sözleşme Geliri} = \text{Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Sözleşme Gideri} = \text{Sözleşme Maliyeti} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

İnşaatın ileri aşamasında yapılan hesaplama aşağıdaki gibi olmaktadır:

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

$$\text{Sözleşme Geliri} = \text{Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi} - \text{Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri}$$

$$\text{Sözleşme Gideri} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Tahmini Sözleşme Maliyeti}) - \text{Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri}$$

Tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasını TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı da benimsemiştir. Ancak diğer yöntemde olduğu gibi bu yöntemde de üstünlükler ve sakıncalar bulunmaktadır. Bu üstünlük ve sakıncaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Adiloğlu, 2006: :41):

- Tamamlanma yüzdesi yönteminin üstünlükleri;
- Bu yöntem, dönemsellik kavramı ilkesine uygundur. Çünkü gelir ve gider gerçekleştikleri yılların mali tablolarında gösterilir.
- Bu yöntem, üçüncü kişilerin işletmenin mali tablolarını karşılaştırmasına olanak sağlamaktadır..
- Üçüncü ve karar verici kişi ve kuruluşlar açısından, inşaat taahhüt işletmesinin finansal tabloları daha objektif bilgi vermektedir.
- İşin bitirilmesi için gerekli ek maliyetlerin tahmininin söz konusu olmaması, işe odaklanmayı sağlamaktadır.
- Bu yöntem, içinde bulunulan dönemde iş ile ilgili ilerleme seviyeleri hakkında faydalı bilgiler sunmaktadır.

- Tamamlanma yüzdesi yönteminin sakıncaları;
- Tamamlanma yüzdesi yönteminin tahminlere dayalı bir yöntem olması, geleceğe ilişkin belirsizlikler sebebiyle, hatalı tahmin olasılığını artırmaktadır.
- Uzun dönemler itibarıyla maliyet tahmininin, her türlü belirsizlik ve faktörlerden etkilenmesi sebebiyle bu gibi durumlarda, yıllara dağıtılan karın gerçek durumu yansıtmaması söz konusu olabilmektedir.
- Gelecekte zararlar sonuçlanabilecek işlerde ilk yıllara ait belirlenen karın dağıtılması, işletmeleri zor durumda bırakabilmektedir.

2.2.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kullanılan gelir tespit yöntemleri olan tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri tamamen birbirlerinden farklı yöntemlerdir. Tamamlanmış sözleşme yöntemi ihtiyatlılık ilkesi temeline dayanırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde dönemsellik ilkesi esasına dayanmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyet ve elde edilen gelirler, işin devam ettiği yıllarda bilanço aktif ve pasifinde izlenirken işin tamamlandığı yıl sonuç hesaplarına aktarılır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise iş bitimi beklenilmeden maliyet ve gelirler oluştuğu dönemde sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergiyi esas alarak vergiye tabi kazancın tespitini önemsemekte iken, tamamlanma yüzdesi yöntemi karı esas alarak ticari karın doğru bir şekilde tespit edilerek hesaplanmasını önemsemektedir. Bu sebepten dolayı, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi mevzuatınca kabul edilmekte iken tamamlanma yüzdesi yöntemi Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve TMS mevzuatınca kabul edilmektedir. Tamamlanmış sözleşme yöntemi finansal tabloların analizini engelleyici iken tamamlanma yüzdesi yöntemi bu analize imkan vermektedir. Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin elde edildiği dönem ile sonuç hesaplarına kaydedildiği dönemin farklı olması bir takım uyumsuzluklara neden olmakta iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde böyle uyumsuzluklar bulunmamaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde elde edilen gelirin ilgili dönemde kayıt altına alınarak sonuç hesaplarına aktarılması finansal tabloların gerçeği tam olarak yansıtmamasını sağlamaktadır (Alagöz, 2009: 4-5):

2.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyeti Oluşturan Temel Unsurlar ve Muhasebeleştirme İşlemleri

Sistemi sipariş maliyet sistemi, işletmelerde üretimi yapılan mamul veya siparişe yönelik her bir maliyet unsurunu ayrı ayrı belirleyen ve mamulün ya da siparişin maliyetini özel olarak hesaplamaya imkan veren maliyet hesaplama sistemidir. Sipariş maliyet sistemi sadece mal üreten işletmeler için değil, hizmet üreten işletmeler için de kullanılabilir. Sipariş maliyet sistemini kullanabilecek işletme türlerine, gemi ve uçak yapım işletmeleri, inşaat işletmeleri, dökümhaneler, mobilya üreticileri, lokomotif ve makine üretim işletmeleri örnek olarak verilebilir (Yükçü, 2011: 246-247).

İnşaat taahhüt işletmeleri tarafından üstlenilen her projenin maliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Bu gereklilikten dolayı yapılan iş, sipariş üzerine üretim olarak değerlendirilmektedir. Bu sebepten kullanılan sistemin de sipariş maliyet sistemi olması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde yer alan maliyet unsurlarının belirlenmesi, var olan uygulama ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında herhangi bir farklılık oluşturmamaktadır. Bu farklılık yalnızca bu unsurların muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır (Usul, 2012: 27).

2.3.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyet Unsurları

İnşaat taahhüt işlerinde maliyetler, direkt malzeme, direkt işçilik ve taşeronlar tarafından yapılan işlerin maliyetleri gibi tüm direkt maliyetler ile sözleşme ile ilgili olarak tanınabilen ve sözleşmeye tahsis edilebilen endirekt maliyetlerden oluşur (Shelton ve Brugh, 2002: 3). Maliyetlerin takibinin ve hesaplamasının sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için de etkili bir maliyet sistemi ile mümkün olabilmektedir.

Muhasebe sistemimizde var olan kar hesaplama mantığı, toplam hasıllardan giderlerin çıkarılmasıdır. Bir inşaat işinde de kar aynı şekilde hesaplanmak istenirse, hakedişlerden maliyetlerin düşülmesi gerekmektedir. Bu basit haliyle karı hesaplamak da basit bir maliyet sistemi ile mümkün olabilmektedir. Ancak yıllara yaygın bir şekilde yapılan inşaat işlerinde fiili maliyetin hesaplanmasının yanı sıra tahmini maliyetlerinde ele alınması faydalı olacaktır. Bu kapsamda inşaat işletmelerinde maliyetlerin hesaplanması için kurulacak olan maliyet sistemi, işin

birimlerini, sınıflarını ve inşaatın tamamını ele almalıdır. Bu sayede etkin bir maliyet sistemine ulaşılabilecektir (Benligiray, 1981: 60).

Maliyet giderlerinin oluşturan unsurlar, direkt veya endirekt bir şekilde üretimle ilişkisi bulunan giderlerdir. Bu giderler; ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. Bu gider çeşitlerinin işletmenin üretim türüne ve kullandığı teknolojiye göre farklılık göstermesi söz konusu olabilmektedir (Altuğ, 2001: 89). İnşaat taahhüt işletmelerinde, inşaatların tamamlanmasına kadar yapılması muhtemel maliyet unsurları aşağıda açıklanmıştır.

2.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Bu giderler, işletmede üretilen mamul için tüketilen her türlü malzemeyi kapsamaktadır. Direkt ve endirekt ayrımına tabi tutulan bu giderler; ilk madde, yardımcı malzeme ve işletme malzemelerinden oluşmaktadır. İlk madde, mamulün özünü oluşturan ve mamule şekil veren maddelerdir. Yardımcı malzeme ise, ilk madde kadar parasal önemi bulunmayan ve yine mamule şekil veren malzemelerdir. İşletme malzemesi de, üretimi yapılan mamulün bünyesine girmeyen malzemelerdir (Karakaya, 2004: 78).

- **Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Mamul üretiminde kullanılan ve mamulün içeriğini doğrudan etkileyen giderlerdir. Bu giderler mamulün temel yapısını oluşturan ilk madde ve malzemelerden oluşmaktadır. Örneğin, inşaat faaliyetlerinde; çimento, kum, demir, kereste, arsa, tuğla gibi madde ve malzemeler direkt ilk madde ve malzemedir (Şenlik, 2010: 159):
- **Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Üretilen mamullerin bünyesinde çoğu zaman tespit edilemeyen ya da görünemeyen ilk madde ve malzemelerdir. Örneğin, inşaatlarda kullanılan yer cilaları gibi. Bu tür ilk madde ve malzemelerin mamullerin maliyetlerine doğru bir şekilde yüklenmesi önem arz etmektedir. Çünkü bu tür ilk madde ve malzemeler genel üretim gideri olarak değerlendirilmektedir. Mamuller için hangi miktarlarda kullanıldıkları tespit edilememektedir (Usul, 2003: 28)

2.3.1.2. İşçilik Giderleri

Bir işletmede mamul ya da hizmet üretimi için çalışan tüm personelin iş gücünün karşılığı olarak ödenen ücretlerin tamamına işçilik gideri adı verilmektedir. İşçilik giderleri direk işçilik giderleri ve endirekt işçilik giderleri şeklinde ortaya çıkmaktadır (Özel, 2010: 117). İnşaat faaliyetlerindeki işçilikler ilk madde ve malzeme giderlerine göre daha düşüktür. Uygulamada genellikle taşeronlara iş verilmesi ve inşaat için kullanılan girdilerin maliyetlerinin yüksek olması bu durumun temel sebebini oluşturmaktadır.

Direkt İşçilik Giderleri: Bir işletmeye ait asıl faaliyet konusunu oluşturan ürün ya da hizmetin üretiminin gerçekleştirilebilmesi için doğrudan harcanan saatlere yönelik olarak işçilere ödenen ücretler direkt işçilik gideri olarak adlandırılmaktadır. Meydana getirmek için harcanan ve üretime doğrudan yüklenebilen işçilik direkt (dolaysız) işçiliktir. Bu işçiliklere ödenen ücretlerin karşılığı, beden gücü ya da makine kullanmanın yanında otomatik bir makineyi idare etmek şeklinde de olabilir (Bursal ve Ercan, 2002: 82).

- **Endirekt İşçilik Giderleri:** Üretilen mamul veya hizmetler ile dolaylı ilişki kurulabilen ve ürüne doğrudan yüklenemeyen işçilik giderleridir. Taşıma ve temizlik gibi işlerle uğraşan işçilere ödenen ücretler endirekt işçilik olarak değerlendirilmektedir. Endirekt işçilik giderleri yardımcı işçilik ve yönetici işçilikleri şeklinde sınıflandırılmaktadır (Abdioğlu, 2012: 184-185). İnşaat faaliyetlerinde endirekt işçilikler, inşaatın yapımına dolaylı olarak hizmet ve katkı sağlayan işçilere ödenen ücretlerden oluşmaktadır.

İşçilik gideri genel olarak mal ya da hizmet üretiminde aktif olarak kullanılan veya üretime katkısı bulunan kişilerin beden gücünün yani emeğinin parasal tutarıdır (Çetiner, 2010: 83). Bu emeğin karşılığı olan paranın da işçilere tam olarak ödenmesi gerekmektedir. Günümüzde en tehlikeli iş sahaları olan inşaatlarda çalışan işçilerin de, inşaatın yapımında dolaylı ya da direkt olarak katkıları bulunmaktadır. Bu kapsamda, bu işçilerin ücret hakları yasalar ile korunmakta olup, ücretlerin tam ödenmesi için çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalardan en önemlisi işveren inşaat sahiplerinin işçi ücretlerini düşük göstererek hem maliyeti azaltma hem de vergiden kaçırma isteklerinin engellenmesi için uygulanan asgari işçilik uygulamasıdır.

Asgari işçilik uygulaması, inşaat faaliyetinde yapılan işçilik giderleriyle direkt olarak alakalı olan bir uygulamadır. İş sahibi kişi ya da firmalar, maliyeti düşürmek için, işçi çıkarma, asgari ücretin altında işçi çalıştırma ve işçilerin sigortalarını yapmama gibi durumlara başvurmaktadırlar. Sosyal Güvenlik Kurumu'nun (SGK) 1964 yılında faaliyete geçirdiği ölçümlene uygulaması ile sigortasız işçi çalıştırma ve asgari ücretten az ücretle işçi çalıştırılmasının önüne geçmeyi hedeflemiştir. 1978 yılına kadar yürürlükte kalan bu uygulama 1987 yılına kadar asgari işçilik uygulaması olarak uygulandı. 1987 yılından sonra 1994 yılına kadar uygulamanın kullanımı durduruldu. SGK'ya bildirilen sigorta primlerindeki azalış sebebiyle 1994 yılından itibaren tekrar uygulama yürürlüğe girdi. 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda da asgari işçilik uygulamasına yer verilmiş ve günümüzde de uygulanmaya devam edilmektedir (Şengel, 2013: 91).

2.3.1.3. Taşeron Giderleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yürüten taahhüt işletmeleri, inşaatın ileri teknoloji, uzmanlık ve yüksek maliyetli iş makineleri ile yapılması gereken bölümlerini taşeronlara yaptırabilmektedirler. Taşeronlara yaptırılan işler sonucunda katlanılan giderler inşaat maliyetlerine doğrudan dahil edilen maliyet unsuru olarak değerlendirilmektedir (Şenlik, 2010: 377).

Taşeronluk kavramı, asıl işin bir bölümünü üstlenmesidir. Bu uygulamanın tercih edilmesinin temel nedeni ise, işçilik maliyetlerinin düşürülmesi ve bu yolla rekabet şansının yaratılmasıdır. Taşeronluk sistemi hem uzmanlık ve ustalık gerektiren işlerin yapılmasında büyük kolaylıklar sağlamakta hem de üretim maliyetlerinin aşağı çekilmesinde etkili olmaktadır. Bunun yanında taşeronluk sisteminin esnek bir çalışma biçimine sahip olması, bu uygulamayı günümüz ekonomisi içerisindeki vazgeçilmez uygulamalar arasına koymuştur. (Tozlu ve Eraslan, 2012: 45).

2.3.1.4. Genel Üretim Giderleri

Üretimde ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışındaki; memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortisman giderleri ve finansman giderleri genel üretim giderleri olarak kabul edilmektedir. Bu tür

güderlerin mamul ile ilişkisi bulunmamaktadır. Bu giderler üretim ile ilgili ise genel üretim giderleri olarak, üretim dışı fonksiyonlarla ilgili ise o fonksiyonların temsil ettiği gider hesaplarında takip edilir (Büyükmirza, 2012: 181).

İnşaat işletmeleri tarafından yapılan inşaat sayısı birden fazla ise ya da bu inşaatın yanında farklı faaliyetler yapılmakta ise, genel üretim giderleri belirlenen dağıtım anahtarları ile dağıtım tabi tutularak mamul veya hizmetlere yüklenmelidir.

İnşaat işletmelerinin üretimin devam edebilmesi için katlandıkları maliyetlerin bir bölümü şantiyelerde oluşmaktadır. Buna göre şantiye maliyetleri; şantiye işletme ve sosyal tesislerinin kurulması, şantiyenin kaldırılması ve taşınması, şantiye personel saha içi taşıma araçları maliyetleri gibi maliyetlerle, inşaat üretiminin devamı için her türlü şantiye giderlerini kapsamaktadır. Şantiye giderleri ise; şantiyede görevli personel maaşları, ısınma giderleri, aydınlatma giderleri, su ve elektrik giderleri, personel için sunulan hizmetler, personel taşıma giderleri, personelin gıda tüketim giderleri, iletişim, kırtasiye, temizlik giderleridir. Bu giderlerin yanında güvenlik hizmetleri, iş güvenliği için alınan önlemlere yönelik giderler, üretimde kullanılmayan makinelere ait bakım giderleri de bu maliyet unsuruna dahil edilmektedir (Adiloğlu, 2006: 90).

Genel üretim giderlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

• **Endirekt Madde ve Malzemeler**

- ✓ Kaynak ve lehim malzemeleri
- ✓ Patlayıcı malzemeler
- ✓ Araç yedek parçaları
- ✓ Akaryakıt (mazot-yağ)
- ✓ Küçük el aletleri (çekiç-keser-mala vb.)

• **Endirekt İşçilikler**

- ✓ İş makinesi operatörlerinin ücretleri

- ✓ Yemekhane, yatakhane görevlilerinin ücretleri
- ✓ Şantiye şeflerinin maaşları(birden fazla inşaattan sorumlu olan)
- ✓ Kıdem tazminatları
- ✓ Sosyal yardımlar (yemek-yakacak, giyecek vb.)
- ✓ Eğitim ve staj giderleri
- ✓ Sağlık yardımları (ilaç, tedavi vb.)
- ✓ Tatil ve izin ücretleri
- **Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler**
 - ✓ Tesis ve makine ve cihaz bakım onarım giderleri
 - ✓ Danışmanlık ve Müşavirlik giderleri (Birden fazla proje için)
- **Çeşitli Giderler**
 - ✓ Tesis makine ve cihazların sigorta giderleri
 - ✓ Kamyon kira giderleri
 - ✓ Tesis, makine ve alet kiralari
 - ✓ Çalışanların (Özel) sigorta giderleri
- **Vergi Resim ve Harçlar**
- **Amortisman Giderleri**

2.3.1.5. Ortak Genel Giderler ve Ortak Amortismanlar

a) Ortak Genel Giderler

Ortak genel giderlerden bahsedilebilmesi için, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinin yanında başka faaliyetlerinde olması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat onarım faaliyetlerinin vergilendirilmesinde, mevzuatta yer alan ilgili

kanun maddelerinin ortak noktası; her işe ait giderlerin tespitinde ilgili inşaat işi ile alakalı olması hususudur. İki veya daha fazla inşaat ve onarma işinin mevcut olması ve ya bir başka iş ile birlikte sürdürülmesi durumunda ortaya çıkan bazı giderler, işletmenin her alandaki faaliyetleri için ortak kabul edilen giderlerle ilgilidir. Bu giderler, ortak genel giderler olarak kabul edilir ve genel yönetim ve merkez büro giderleri gibi, tek bir işle ilişkilendirilemeyen giderlerdir (Kızılot, 2014: 104).

GVK'nın 43. maddesi doğrultusunda, yıl içerisinde bir veya birden fazla inşaat ve onarım faaliyetinin yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri haricindeki diğer işlerle aynı anda yürütülmesi durumunda yıla ait ortak genel giderler bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan ilişkileri (nispeti) kapsamında dağıtımına tabi tutulacaktır (Güzeldal, 2007: 69).

b) Ortak Amortismanlar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan firmalar, diğer işlerde de ortak bir şekilde kullandığı her türlü amortismanına tabi varlıkların amortismanlarını, işte kullanılan gün sayılarına göre hesaplayarak maliyetlere yükleme yaparlar. Hesaplanan amortismanın dağıtımını esnasında aşağıdaki kurallara uyulması gerekmektedir (Değer, 2010: 64-65):

- Yılın herhangi bir gününde satın alınan amortismanına tabi varlığın, alış tarihinden önceki günler için hesaplanan amortismanı, ortak genel giderlere dahil edilerek dağıtılır.
- Amortismanına tabi varlıkların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere amortisman giderinden dağıtım yapılmaz.
- Büro malzemelerine ait varlıkların amortismanı da ortak genel giderlere dahil edilir ve amortismanın ona göre dağıtım yapılır.

2.3.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyet Unsurlarının Muhasebeleştirilmesi

2.3.2.1. Özellik Arz Eden Hesaplar

Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanması zorunlu olan 1 No’lu MSUGT’de, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapan işletmeler hizmet işletmesi olarak kabul edildiğinden, hizmet işletmelerinde kullanılan maliyet hesaplarının bu tür işlerde kullanılması doğru bir yaklaşım olacaktır. Hizmet işletmelerinin kullandıkları maliyet hesapları; 740 Hizmet Üretim Maliyet Hesabı, 741 Hizmet Üretim Maliyet Yansıtma Hesabı, 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı ve 622 Satılan Hizmet Maliyeti (-) Hesabı’dır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini ilgilendiren asıl hesapları içeren 2 No’lu MSUGT 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ ile 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesapları, 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişler Hesabı ve 179 Taşeronlara Verilen Avanslar gibi hesaplar Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) kapsamına girmiştir (1 No’lu MSUGT; 2 No’lu MSUGT).

Yukarıda adı geçen hesaplar yapılan inşaat taahhüt işinin niteliğine göre farklılıklar gösterebilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde genellikle kullanılan hesaplar aşağıda özetlenmiştir.

a) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin kullandıkları hesaplardır. Bu işletmeler yapılan harcamaların takibini bu hesaplarda gerçekleştirirler. İnşaat işletmesi tarafından yürütülen yıllara yaygın inşaat işinin, dönem içinde devam eden ve bir sonraki yıla da sarkan işleri dolayısıyla ortaya çıkan maliyetleri yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında takip edilmektedir. Bu hesap, TDHP’da, 170-178 no’lu hesaplar arasında yer almaktadır. Bu hesaplar proje bazlı kullanılmaktadır.

TDHP’da, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı’nda biriken maliyetler, 741 Hizmet Üretim Yansıtma Hesabı ile 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Maliyetleri Hesapları’na aktarılmaktadır. Bu aktarım ile yıl içinde

tamamlanamayan inşaatlara ilişkin maliyetler, işletmenin varlıkları arasında görünmektedir. İşin tamamlandığı hesap döneminde ise, bu hesapta oluşan maliyet 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılarak kapatılmaktadır (Yılmaz, 2004: 335).

b) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

İnşaat taahhüt işletmelerinin yaptıkları işlerin tamamlanan kısımları karşılığında iş sahibinden aldıkları hakedişlerin takip edildiği hesaptır. 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı olarak TDHP'de yer alan bu hesap, 170 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyeti Hesabı ile paralel olarak kullanılmaktadır. Hakediş bedelinin tahsil edilmediği durumlarda da muhasebe kadı yapılabilir. İşverenin hakediş raporunu onaylaması yeterli sayılmaktadır. Bu onay ile işletmenin hakedişi tahakkuk etmiş olmaktadır (Çankaya, 2003: 194).

c) Satılan Hizmet Maliyeti

Bu hesapta yapılan iş veya üretilen hizmet ile ilgili yapılan giderler takip edilmektedir. İnşaat taahhüt işletmelerince kullanılan 17 no'lu hesap grubunda biriken maliyetler, geçici kabul yapıldıktan sonra 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılır. Bu sayede maliyetlerin gelir tablosu ile ilişkisi kurulur (Yılmaz, 2004: 352).

d) Hizmet Üretim Maliyeti

Bu hesap, üretilen hizmetin maliyetini oluşturan unsurlara ilişkin giderlerin toplandığı bir hesaptır. Bir örnekle açıklamak gerekir ise; otel, sağlık kuruluşu gibi hizmet işletmelerince müşterilere yönelik olarak sunulan hizmetlerin maliyetlerinin takibi bu hesapta yapılır. Üretilen hizmetin stoklanmasının söz konusu olmamasından dolayı, dönemde bu hesapta biriktirilen hizmet maliyetleri direkt olarak 622 Satılan Hizmet Maliyetleri Hesabı'na aktarılır (Karakaya, 2004: 220).

İnşaat taahhüt işletmelerinde yapılan tüm giderler (ilk madde ve malzeme, işçilik giderleri, genel giderler vb.) bu 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda takip edilir. İşin tamamlanmadığı her dönem sonunda bu hesaptaki biriken tutar diğer hizmet işletmelerinden farklı olarak 17 hesap grubundaki 170-178 Yıllara

Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri Hesabı'na aktarılmaktadır. Geçici kabuller yapıldıktan sonra da diğer hizmet işletmelerinde olduğu gibi 622 nolu hesaba aktarma gerçekleştirilir.

2.3.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları

Her türlü üretim ve hizmet işletmesinde olduğu gibi, inşaat taahhüt işletmelerinde de etkin bir maliyet yönetim sistemi olması gerekmektedir. İnşaat sahibi, mali durumu çerçevesinde gerçeğe uygun, net ve anlaşılır bir proje bütçesinin hazırlanmasını ve sözleşme koşulları ile uyumlu maliyet yönetim teknikleri kapsamında projenin ekonomik şekilde planlanmasını, tasarlanmasını, yapımını ve tüm işlerin eksiksiz olarak hazırlanarak kesin kabulünün yapılmasını hedeflemektedir (Sorguç ve Kuruoğlu, 2003: 8). Bu noktada inşaat süreci denildiğinde yalnızca yapım aşaması akla gelmemelidir. İnşaat süreci, ihale öncesini ve sözleşmenin imzalanması sonrasını kapsayacak şekilde düşünülmelidir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini geniş olarak kapsayan asıl uygulamaya son bölümde yer verileceğinden, bu kısımda, bir veya daha fazla inşaat taahhüt işine ait, işin başlangıcından bitimine kadar olan süreç içerisinde yapılması gereken muhasebe kayıtları bağımsız örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.

a) Geçici Teminat – Kesin Teminat

İnşaat taahhüt işletmesi tarafından ihalenin üstüne kalması ve sözleşmeye imza atılması ile söz konusu inşaatın yapım süreci başlamış olacaktır. Bu kısımda teminat devreye girmektedir. İş sahibinin yükleniciden teminat almasının temel amacı, teklifin ciddiyetini sağlamak ve ihaleyi kazanan tarafın sözleşmede geçen koşullara göre işi yerine getirmesini garantilemektir. Kamu ihalelerinde teminat alımı, KİK ile yasal hale getirilmiştir. KİK'e göre, istekli taraf ihaleye katılırken teklifiyle birlikte ihale bedelinin en az %3'ü oranında olan geçici teminat tutarını ödemekle mükelleftir. Yine istekli ihale üstüne kalması durumunda KİK'e göre ihale bedelinin en az %6'sı oranında kesin teminat tutarını ihale komisyonuna tespit ettirmek zorundadır. Yüklenici, inşaat sözleşmesinin yapılarak imzalanması durumunda geçici teminatını tekrar alabilmektedir. İhale kapsamındaki işlerde, ihale kararları ile bu kararların imza altına alındığı sözleşmeler damga vergisine

tabidir. Karar pulu olarak adlandırılan ihale kararlarına ilişkin bu damga vergisi yalnızca kamu ihale kararlarında ödenmektedir (Şengel, 2013: 68). 58 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre 2015 dönemi için damga vergisi %5,69'dur.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat işinde bulunan NS İnşaat İşletmesi, 21.05.2014 tarihinde Milli Eğitim Bakanlığı'nın açmış olduğu X ilindeki A okuluna ait 100 kişi kapasiteli okul spor salonu inşaat işinin ihalesine katılmış olup, 1.200.000 TL teklif sunmuştur. %3,4 olarak belirlenen geçici teminatı da nakit olarak yatırmıştır.

Yukarıdaki örneğe göre NS taahhüt işletmesinin ödediği geçici teminat şu şekilde hesaplanmıştır:

Geçici Teminat = İhale-Teklif Bedeli x Bildirilen Geçici Teminat Oranı

Geçici Teminat = 1.200.000 x % 3,4 = 40.800 TL

21/05/2014	
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.	40.800
126.22 Okul Spor Salonu	
100 KASA HS.	
Geçici teminatın ödenmesi	40.800

NS işletmesinin spor salonu ihalesinde verdiği teklif ihale komisyonunca en yüksek teklif olarak belirlenmiş ve ihale kazanılmıştır. Yasal sürelerin bitimini takiben NS işletmesi belirlenen %6,1 oranında tutarı içeren teminat mektubu Ziraat Bankası'ndan 02.06.2014 tarihinde almıştır. Teminat mektubu ile ilgili olarak işletme tarafından bankaya 900 TL komisyon ve faiz ödemesi nakit olarak gerçekleştirilmiştir. 04.06.2014 tarihinde teminat mektubu yetkililere verilmiş ve sözleşme noter huzurunda imzalamıştır. Noter için 1.400 TL ve %18 KDV tutarı olan 252 TL'yi nakit olarak ödemiştir. Ayrıca İhale Karar Damga Vergisi (%5,69) 6.828 TL notere nakden ödemiştir.

Kesin Teminat = İhale (teklif) Bedeli x Bildirilen Kesin Teminat Oranı

Kesin Teminat = 1.200.000 x % 6,1

Kesin Teminat = 73.200 TL

02/06/2014			
910 VERİLEN TEMİNAT MEKTUPLARI HS.		73.200	
910.11 Milli Eğitim Bakanlığı			
911 TESLİM ED. TEM. MEKTUP. HS.			73.200
911.11 Ziraat Bankası			
Teminat mektubu			
/			
04/06/2014			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.		9.128	
740.22 Okul Spor Salon	9.128		
740.22.7 Finansman Giderleri	900		
740.22.9 Diğer Giderler	8.228		
740.22.91 Noter Giderleri	1.400		
740.22.95 İhale Karar DV.	6.828		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		252	
100 KASA HS.			9.380
Kesin teminatın ödenmesi			
/			

Kesin teminat karşılığında verilen teminat mektubunun ilgili bankaya teslimi nazım hesaplarda izlenmektedir. Kesin teminat için katlanılan masraflar Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında takip edilir. Katlanılan bu maliyetler okul spor salonu inşaatı için katlanılan maliyetler arasında sayılmaktadır. (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 282). 126 nolu hesap ilerleyen zamanlarda bu hesap gerekli mahsup işlemi ile alacaklandırılarak kapatılacaktır.

NS işletmesi 04.06.2014 tarihinde sözleşme yapıldıktan sonra geçici teminatını tekrar yetkili kişilerden tahsil etmiştir.

04/06/2014			
100 KASA HS.		40.800	
126 VERİLEN DEP. VE TEM. HS.			
126.22 Okul Spor Salonu			40.800
Geçici teminatın tahsili			
/			

b) Şantiyenin Kurulması ve İşletilmesi

Şantiye binaları genellikle konteynır şeklinde olup geçici süreli binalardır. İnşaat işine başlamadan hemen önce kurulur ve inşaat tamamlandıktan sonra da eğer başka bir inşaat işi varsa oraya taşınır. Yok, ise işletmenin bünyesinde beklemeye devam eder. Bu sebeple şantiye binaları, işletmenin maddi duran varlığıdır. Bazı durumlarda ise inşaat sahasına kalıcı şantiyeler kurulur. Bu şantiyelerin işin bitiminde taşınması söz konusu olmayacağından yıkılır. Bu sebeple bu tür binalar Hizmet Üretim Maliyeti hesabında takip edilir (Şengel, 2013: 70).

Örnek: NS İnşaat, okul spor salonu inşaatı için şantiye olarak işletmeye ait olan prefabrik yapıyı kullanacaktır. Bu yapı işletmeye ait tamamlanmış bir inşaat alanından getirilerek bu inşaat için belirlenen alana kurulmuştur. 16.06.2014 itibariyle şantiye kurulumu, nakliyesi, elektrik ve diğer alt yapı sistemleri için toplamda 2.000 TL maliyete katlanılmıştır. Ayrıca elektrik aboneliği için elektrik dağıtım şirketine depozito olarak 1.500 TL ve su aboneliği için de depozito olarak belediyeye 400 TL nakit olarak ödenmiştir.

16/06/2014			
226 VERİLEN DEP. VE TEM. HS.		1.900	
226.22 Okul Spor Salonu			
226.22.1 Elektrik Depozitosu	1.500		
226.22.2 Su Depozitosu	400		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.		2.000	
740.22 Okul Spor Salonu			
740.22.9 Diğer Giderler	2.000		
100 KASA HS.			3.900
Şantiye kurulumu			

c) İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ilk madde ve malzeme giderleri; doğrudan yüklenicinin yaptığı inşaatın yapımı için kullanılan ilk madde ve

malzemeleri içermektedir. İnşaatta kullanılan kum, çakıl, beton ve inşaat makineleri için kullanılan yakıtlar ilk madde ve malzemelerdir (Şenlik, 2010: 159).

İlk madde ve malzemeler, satın alınmaları durumunda veya üretimi yapılıyor ise üretim maliyet bedelleri ile 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'nın borcuna kaydedilir. Üretime gönderildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında ya da devredildiğinde de 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nın borcuna kayıt edilir. İşletmenin kayıt politikasına göre alt hesaplarda takip edilir.

Örnek: NS İnşaat Taahhüt İşletmesi yıllara yaygın bir inşaat işi olarak devam ettiği okul spor salonunun yapımı için 11.08.2014 tarihinde 30 ton çeliği toplam 48.000 TL + KDV ile Şahin Ticaretten veresiye satın alınmıştır. Dönem başı çelik stoku bulunmayan işletme, 20 ton çeliği 13.08.2014 tarihinde üretimde kullanılmak üzere şantiyeye göndermiştir.

11/08/2014			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	48.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	8.640		
320 SATICILAR HS.			56.640
320.01 Şahin Ticaret			
İlk madde malzeme (30 ton çelik) alım kaydı			
13/08/2014			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.	32.000		
740.22 Okul Spor Salonu			
740.22.00 DİMM Gideri	32.000		
740.22.00.01 Çelik	32.000		
150 İLK MADDE VE MALZ. HS.			32.000
İlk madde malzemenin (20 ton çelik) üretime gönderilmesi			

d) İşçilik Giderleri

Mamul üretmek için harcanan insan emeğinin parasal olarak ifadesinin karşılığıdır. Saklanması, stoklanması, biriktirilmesi mümkün olmayan bir gider kalemi olan işçilik maliyetleri inşaat üretim maliyetlerinin hesaplanmasında

dikkate alınması gereken önemli bir unsurdur (Yükçü, 2011: 135). İnşaat işinde duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, kaynakçılar ve ameleler gibi işçilerin almış oldukları ücretler direkt işçilik giderleri sayılır (Usul, 2003: 37). İşçilik giderlerinin ayırımında değindiğimiz endirekt işçilik giderleri genel üretim giderleri sayılmaktadır. Endirekt işçilik giderleri de aynı direkt işçilik giderleri gibi muhasebeleştirilir. Ancak alt hesaplarda endirekt işçilik olduğu belirtilir.

Direkt işçilik giderleri yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin hizmet üretimi kabul edilmesi sebebiyle 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda izlenmektedir.

Örnek: NS İnşaat Taahhüt İşletmesinin yaptığı okul spor salonu inşaatında 8 işçi çalışmaktadır. İşçiler Ağustos 2014 ayına ait 12.540 TL hak etmişlerdir (Asgari Geçim İndirimi (AGİ) ihmal edilmiştir). Ayrıntılı ücret bordrosu Tablo 2,1'de gösterilmiş devamında ise işçi ücretlerine ait yevmiye kaydı yapılmıştır.

Tablo 2.1. İşçi Ücret Bordrosu

Brüt Ücret	12.540,00 TL
SGK İşveren Payı (%20,5)	2.570,70 TL
İşsizlik Sig. İşveren Payı (%0,02)	250,80 TL
İşveren Maliyet	15.361,50 TL
SGK İşçi Payı (%14)	1.755,60 TL
İşsizlik Sig. İşçi Payı (%0,01)	125,40 TL
Gelir Vergisi (%15)	1.598,85 TL
Damga Vergisi (%0,759)	95,18 TL
Kesintiler Toplamı	3.575,03 TL
Net Ücret	8.964,97 TL

31/08/2014

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.	15.361,50
740.22 Okul Spor Salonu	
740.22.10 Direkt İşçilik Gideri	12.540,00
740.22.11 SGK İşv. Payı	2.570,70
740.22.12 İşsizlik S.g. İşv. Payı	250,80
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.	1.694,03
360.01 Gelir Vergisi	1.598,85
360.02 Damga Vergisi	95,18
361 ÖD. SOSYAL GÜV. KES. HS.	4.702,50
361.01 SGK İşveren Payı	2.570,70
361.02 SGK İşçi Payı	1.755,60
361.03 İşs. Sig. İşv. Payı	250,80
361.04 İşs. Sig. İşçi Payı	125,40
335 PERSONELE BORÇLAR HS.	8.964,97
İşçi ücret tahakkuku	

e) Taşeron Giderleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan firmalarda asıl işveren ile taşeron firma arasındaki muhasebe işlemleri avans ve hakediş olmak üzere iki grupta toplanabilir. Taşerona yapılan ödemeler 179 Taşerona Verilen Avanslar Hesabı'nda takip edilir.

Taşerona yaptırılan inşaatla ait bir bölümün süresi bir yılı aşıyor ise, taşeron firmaya ödenen her bir ödemeden 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesi gereği ve GVK'nın 94/3. maddesi uyarınca %3 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir (Kızılot, 2014: 137).

İnşaat taahhüt işletmeleri, taşerona yaptırdıkları işlerde gelir vergisi kesintisinin yanı sıra işgücü temin hizmeti alımlarında 4/4/2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine istinaden (9/10) oranında KDV tevkifatı yapmakla da yükümlüdürler. Yine aynı tebliğin 3.1.2.b bendinde belirlenmiş alıcılar olarak tanımlanmış kamu kurum ve kuruluşlarına yaptıkları yapım işleri ve hizmetler de (2/10) oranında KDV

tevkifatına tabidir. Ayrıca 57 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğine göre taşeronlara yapılan avanslardan %0,759 oranında damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

Örnek: NS İnşaat Taahhüt İşletmesi inşaatına devam ettiği okul spor salonunun zemin işini taşeron firma KC Ltd. Şti.'ye vermiştir. İş 11.11.2014 tarihinde başlayacak olup, 10.02.2015 tarihinde tamamlanacaktır. Taşeron firmaya 11.11.2014 tarihinde 25.000 TL avansı nakit verilmiştir. İşin tamamlandığı tarih olan 10.02.2015 günü taşeron firma toplam 62.000 TL + %18 KDV'lik fatura vermiş, işletme avansı düştükten sonra kalanı çek ile ödemiştir.

Avans tutarı : 25.000,00 TL
GV Kesintisi (%3) : 750,00 TL
DV Kesintisi (%0,759) : 189,75 TL

11/11/2014	
179 TAŞERONLARA VER. AVANSLAR HS.	25.000,00
179.01 Okul Spor Salonu	
179.01.01 KC Ltd. Şti.	
100 KASA HS.	24.060,75
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.	939,75
360.01 Gelir Vergisi 750	
360.02 Damga Vergisi 189,75	
Taşerona avans verilmesi	
/	

İş Bedeli : 62.000 TL
KDV (%18) : 11.160 TL
2/10 KDV Stopajı : 2.232 TL

Daha önce verilen avans : 25.000 TL

GV Kesintisi (%3) (62.000-25.000) : 1.110 TL
Verilen çek bedeli : 44.818 TL

10/02/2015

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.	62.000,00
740.22 Okul Spor Salonu	
740.22.30 Dış. Sağ. Fayda ve Hizmetler	
740.22.30.01 Taşeron Giderleri	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	11.160,00
179 TAŞERONLARA VER. AVANS. HS.	25.000,00
179.01 Okul Spor Salonu	
179.01.01 KC Ltd. Şti.	
103 VER. ÇEK. VE ÖD. EM. HS.	44.818,00
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.	3.342,00
360.01 Gelir Vergisi	1.110
360.03 KDV Tevkifatı	2.232
Taşerona yapılan ödeme	/

f) Genel Üretim Giderleri

Bu giderler tek bir inşaat faaliyetinin olması durumunda doğrudan, iki veya daha fazla inşaatın olması durumunda ise dağıtım işlemi sonrası, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı kullanılarak inşaat işlerine yüklenen maliyetlerdir.

Örnek: NS İnşaat Taahhüt İşletmesi 2014 Ağustos ayında litresi 4 TL'den toplamda 1.250 litre dizel yakıt tüketimi yapmıştır. Bu dizel yakıtın 1.000 litresi inşaatı devam eden okul spor salonundaki iş makineleri için tüketilirken kalanı personel taşımadaki araçlarda ve yönetim araçlarında tüketilmiştir. Anlaşmalı akaryakıt istasyonuna tutar ayın son günü eldeki çekin cirosu ile ödenmiştir.

31/08/2014

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.	4.000	
740.22 Okul Spor Salonu		
740.22.30 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler		
740.22.30.02 Akaryakıt Giderleri		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	900	
101 ALINAN ÇEKLER HS.		5.900
Ağustos ayı akaryakıt gideri		
/		

g) Ortak Genel Giderler ve Ortak Amortismanlar

Dönem içerisinde ortaya çıkan ortak genel giderler, fonksiyonel gider hesapları olan 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri ve 780 Finansman Giderleri hesaplarından ilgili olanına kaydedilir. İşletmeler GVK'nın 43. maddesi gereği, bu giderlerini dönem sonu geldiğinde, dağıtım tabi tuttukten sonra, ilk olarak 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'na, sonra da yansıtma hesaplarını kullanarak 170-177 no'lu hesaplarda ilgili oldukları inşaatların maliyetlerine aktarırlar. 740 no'lu hesabi kullanmadan doğrudan 170-177 no'lu hesaplara da alabilirler.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde GVK'nın 43. maddesinde ortak amortismanların nasıl dağıtılacağı konusunda düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre, birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle diğer işlerde ortak istifade edilen tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanları, bunların ilgili işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtım tabi tutulacaktır. Müşterek genel giderlerin dağıtımında olduğu gibi amortisman giderleri dağıtım tabi tutulduktan sonra 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'na kaydedilerek yansıtma hesapları kullanılmak suretiyle 170-177 hesap gruplarında yer alan inşaat maliyetlerine aktarılmalıdır.

Örnek (Ortak genel giderler): NS İnşaat Taahhüt İşletmesi'nin 2014 yılı itibariyle yürüttüğü okul spor salonu inşaatının yanında bir de sağlık ocağı inşaatı yapmaktadır. Yılsonu itibariyle 30.000 TL finansman gideri, 120.000 TL'de genel yönetim gideri gerçekleşmiştir. Genel yönetim giderlerinin nakit, finansman giderlerinin banka yolu ile karşılandığı varsayımıyla dönem içinde aşağıdaki kayıt yapılır (KDV ihmal edilmiştir).

.../.../2014	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	120.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	30.000
100 KASA HS.	120.000
102 BANKALAR HS.	30.000
Ortak genel giderlerin kaydı	

Yılsonunda inşaat harcamalarına bakıldığında, okul spor salonu inşaatı için 450.000 TL, sağlık ocağı için de 150.000 TL görülmektedir. Ortak genel giderlerin inşaat faaliyetlerine dağıtımını aşağıdaki Tablo 2.2'deki gibi olacaktır.

Tablo 2.2. Ortak Genel Giderlerin İnşaat Faaliyetlerine Dağıtımını

İnşaat Faaliyeti	İnşaat Harcamaları (TL)	Harcamaların Toplam Harcamaya Oranı	Genel Yönetim Gideri Payı (TL)	Finansman Gideri Payı (TL)
Okul Spor Salonu	450.000	75%	90.000	22.500
Sağlık Ocağı	150.000	25%	30.000	7.500
Toplam	600.000	100%	120.000	30.000

Bu durumda yılsonunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

31/12/2014		
170 YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MAL. HS.		112.500
170.22.01 Okul Spor Salonu GYG Payı	90.000	
170.22.02 Okul Spor Salonu Fin. Gid. Payı	22.500	
171 YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MAL. HS.		37.500
170.32.01 Sağlık Ocağı GYG Payı	30.000	
170.32.02 Sağlık Ocağı Fin. Gid. Payı	7.500	
771 GEN. YÖN. GİD. YANS. HS.		120.000
781 FİN. GİD. YANS. HS.		30.000
Ortak genel gider dağıtımı		
/		

Yukarıda yer alan muhasebe kaydından da anlaşılacağı üzere yılsonunda ortak hesaplarda toplanan müşterek giderler her bir şantiyeye ait inşaat harcamalarının toplam inşaat harcamasına oranı kadar dağıtım tabi tutularak yansıtma hesapları aracılığıyla yıllara yaygın inşaat maliyetleri hesabına aktarılır.

Örnek (Ortak amortismanlar): NS İnşaat Taahhüt İşletmesi'nin 2014 yılı itibariyle okul spor salonu ve sağlık ocağı inşaatı yürütmektedir. İnşaatlarda ortak kullanılan iş makinesinin yıllık amortismanı 30.000 TL'dir. Amortisman tabi bu makine 240 gün okul spor salonu yapımında, 120 gün de sağlık ocağı yapımında kullanılmıştır.

Amortisman Maliyeti Yükleme Payı	: 30.000 / 360 = 83,33 TL/Gün
Okul Spor Salonu Amortisman Payı	: 83,33 x 240 = 20.000 TL
Sağlık Ocağı Amortisman Payı	: 83,33 x 120 = 10.000 TL

31/08/2014		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.		30.000
740.22 Okul Spor Salonu		
740.22.60 Amortisman ve Tük. Payı	20.000	
740.32 Sağlık Ocağı		
740.32.60 Amortisman ve Tük. Payı	10.000	
257 BİR. AMORTİSMANLAR HS.		30.000
2014 Yılı İnşaat İşlerinde Amortisman Gid. Dağıtımı		
/		

Yukarıda yer alan muhasebe kaydından da anlaşılacağı üzere ortak amortisman giderini yıl içerisinde şantiyelerde kullanıldığı günlerin toplam gün sayısına bölünmesi neticesinde bulunan oran yardımıyla dağıtarak her bir şantiyeye pay vermiştir.

h) Hakedişler

İnşaat ve onarım işini yapan işletmelerin, devam ettikleri yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısım için nakit veya hesaben aldıkları hakediş tutarları, iş tamamlandığında katlanılan maliyetle karşılaştırmak üzere ve Yurtiçi Satışlar hesabına veya işin yurtdışında olması durumunda Yurtdışı Satışlar hesabına devredilinceye kadar 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında takip edilir. TDHP’de hakediş bedellerinin takibi için 350-357 arasındaki hesaplar kullanılmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 448).

Örnek: NS İnşaat İşletmesi yürüttüğü okul spor salonu inşaatı için 01.12.2014 tarihinde hakediş bedeli alacaktır. 08.12.2014 tarihinde onaylanan hakediş raporundaki bilgiler aşağıdaki gibidir:

Hakediş Tutarı	:	150.000 TL
KDV (%18)	:	27.000 TL
KDV Tevkifatı (2/10)	:	5.400 TL
Tahsil Edilen KDV	:	21.600 TL
Toplam Tutar	:	171.600 TL
Gelir Vergisi (%3)	:	4.500 TL
Damga Vergisi (%0,759)	:	1.138,50 TL
Tahsil Edilecek Hakediş Tutarı	:	165.961,50 TL

08/12/2014	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HS.	165.961,50
127.10 İnşaat Taahhüt İşleri	
127.10.22 Okul Spor Salonu	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	5.638,50
295.01 Mahsup Ed. Kurumlar V.	
295.10.22 Okul Spor Salonu	
350 YIL.YAY.İNŞ.VE ON.HAK.BED.HS.	150.000,00
350.22 Okul Spor Salonu	
391 HESAPLANAN KDV HS.	21.600,00
391.22 Okul Spor Salonu	
2014 Yılı Hakediş Bedeli	

NS işletmesinin yukarıdaki muhasebe kaydında yer alan 391 Hesaplanan KDV Hesabı'ndaki tutar KDV'nin 8/10'udur ve inşaat sahibince ödenmektedir. 2/10 oranında da KDV tevkifatı yapılmıştır.

i) Kesin Kabul ve Dönem Sonu İşlemleri

Taahhüt işletmesi, Muayene ve Kabul Komisyonu'na inşaat ve onarım işini sözleşmede belirtilen sürede tamamlaması durumunda yazılı olarak başvuruda bulunur. Gerekli incelemelerin yapılmasının ardından herhangi bir eksikliğin bulunmaması durumunda Kabul Teklif Belgesi düzenlenir. Bu belgenin düzenlenmesine müteakip on gün içinde ilgililer tarafından Kesin Kabul Komisyonu oluşturularak taahhüt işletmesine yazılı bildirim yapılır. Daha sonra kesin kabul komisyonu, Yapım İşleri Genel Şartnamesi'ndeki usuller çerçevesinde yapılan incelemeler sonucu Kesin Kabul Tutanağı düzenlenerek imza altına alınır. Eğer ki kesin kabule engel olacak nitelikte kusur ya da noksan var ise bununla ilgili bir tutanak hazırlanır ve taahhüt işletmesine bu eksiklerin giderilmesi için belirli bir süre verilir. Verilen süre sonunda tekrar yapılan inceleme ile kusur ve noksanların giderildiğinin tespit edilmesi durumunda Kesin Kabul Tutanağı imzalanır. İmzalanan kesin kabul tutanağı, yetkili makama iletilerek işleme konulur. Bu tutanağın yetkili makamca kabul edilerek onaylanması ile inşaat işletmesi ilgili idareye yönelik tüm sorumluluklarını yerine getirmiş olur ve

işletme tarafından kesin teminatın geri alınması için gerekli başvurular yapılır (Şengel, 2013: 88-89).

Örnek: NS İnşaat Taahhüt İşletmesi Okul Spor Salonu inşaatını tamamlamıştır. Kesin kabul teklif belgesi ile işin eksiksiz olarak tamamlandığı belirlenmiş ve Kesin Kabul Tutanağı 01.05.2015 tarihinde alınmıştır. İhale bedeli olan 1.200.000 TL'nin 150.000 TL'lik hakediş bedeli 09.12.2014 tarihinde tahsil edildiğinden dolayı, kalan tutar 01.05.2015 tarihinde nakit olarak tahsil edilmiştir. Son olarak da kesin teminat içi verilen 73.200 TL'lik teminat mektubunun iadesi yapılarak ilgili bankaya verilmiştir.

İhale Bedeli	:	1.200.000 TL
Yapım Süreci İçerisinde Alınan Hakedişler (-)	:	150.000 TL
Kesin Hakediş Bedeli	:	1.050.000 TL
KDV (1.050.000 x %18)	:	189.000 TL
KDV Tevkifatı (2/10)	:	37.800 TL
Tahsil Edilen KDV	:	151.200 TL
Toplam Tutar	:	1.201.200 TL
Gelir Vergisi (%3)	:	31.500 TL
Damga Vergisi (%0,759)	:	7.969,50 TL
Tahsil Edilecek Hakediş Bedeli	:	1.161.730,50 TL

01/05/2015		
100 KASA HS.		1.161.730,50
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HS.		39.469,50
295.01 Mahsup Ed. Kurumlar Vergisi		
295.10.22 Okul Spor Salonu		
350 YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM		
HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.		1.050.000,00
350.22 Okul Spor Salonu		
391 HESAPLANAN KDV HS.		151.200,00
391.22 Okul Spor Salonu		
2015 Yılı Hakediş Bedeli		
01/05/2015		
350 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. BED. HS.		1.200.000
350.22 Okul Spor Salonu		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		1.200.000
600.22 Okul Spor Salonu		
İşin teslim edilmesi-Satış kaydı		
01/05/2015		
622 SATILAN HİZMET MALİYET. HS.		950.000
620.22 Okul Spor Salonu		
170 Y.Y. İNŞ. VE ON. MAL. HS.		950.000
170.22 Okul Spor Salonu		
Maliyet kaydı		
01/05/2015		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANS. HS.		950.000
741.22 Okul Spor Salonu		
740 HİZ. ÜR. MAL. YANS. HS.		950.000
740.22 Okul Spor Salonu		
Kapatma		

Hizmeti tamamlanan Okul Spor Salonu inşaatı ile ilgili muhasebe muhasebeleştirme işlemleri neticesinde bütün maliyet hesapları gelir tablosu ve bilançodaki ilgili hesaplara aktarılarak kapatılacaktır. Dönem sonunda 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı ve 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı 690 nolu Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılacaktır. Sonuç olarak da bu inşaat ile ilgili 250.000 TL'lik (1.200.000 - 950.000) brüt satış karı da tespit edilecektir. Kesin teminatlar nakit veya bono gibi bir varlık olması durumunda işin süresine göre 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı'nda takip edilecektir. İşin tamamlanacağı yılın başında da bu hesaptaki tutar 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı'na aktarılacaktır. Ancak örneğimizde verilen teminat, bir teminat mektubu olduğu için daha önceden nazım hesaplarda takibinin yapılmış olması gerekmektedir. Bu sebeple bu nazım hesapların kapatma işleminin de aşağıdaki gibi yapılması gerekmektedir.

01/05/2015			
911 TESLİM EDİL. TEM. MEKTUP. HS.		73.200	
911.1 Ziraat Bankası			
910 VER. TEMİNAT MEKTUPLARI HS.			73.200
910.2 Milli Eğitim Bakanlığı			
Teminat mektubu kapatma			
/			

Genel olarak taahhüt işleri de diyebileceğimiz bu tür inşaat işleri, hizmet işi kabul edildiğinden yapılan inşaatla ilgili tüm harcamalar yıl içinde 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı'nda toplanmakta, yılsonunda yansıtma hesabı aracılığıyla 17. Grubunda yer alan maliyetlere aktarılmaktadır. Diğer taraftan alınan hakedişler de 35. Grubunda yer alan hakediş hesaplarında toplanmaktadır. İşin bittiği yıl 17. Grubundaki maliyetler yapılan işin maliyeti olarak 622 Satılan Hizmet Maliyetleri Hesabı ile 35. Grubundaki hakedişler ise 600 Yurt İçi Satışlar ya da 601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı ile ilişkilendirilmektedir. Böylece tüm gelir ve giderler işin bittiği yılın geliri sayılarak vergiye tabi tutulmaktadır. Muhasebe ilkeleri açısından uygun görmediğimiz bu uygulamadaki anlayıştan standartların getirdiği yeni anlayışla vazgeçilmektedir. Standartlar bu tür inşaat işlerinde kısmi olarak hasılat-maliyet ilişkisinin kurulmasını benimsemiş, işin tamamlanma aşamalarına göre dönemsel olarak gelir ve giderlerle ilişkisinin kurulmasını öngörmüştür.

j) Asgari İşçilik

Asgari işçilik uygulaması, inşaat faaliyetinde yapılan işçilik giderleriyle direkt olarak alakalı olan bir uygulamadır. Uygulama gereği iş yerlerinde, SGK'ya bildirilmesi gereken asgari çalışma gün sayısı veya prime esas kazanç tespiti yapılır. SGK'nın bu uygulamadaki temel amacı, kayıt dışı istihdamı önlemek istemesidir. İş sahibi kişi ya da firmalar, maliyeti düşürmek için, işçi çıkarma, asgari ücretin altında işçi çalıştırma ve işçilerin sigortalarını yapmama gibi durumlara başvurmaktadırlar. SGK 1964 yılında uygulamaya koyduğu ölçümleme uygulaması ile sigortasız işçi çalıştırma ve asgari ücretten az ücretle işçi çalıştırmayı engellemeyi hedeflemiştir. 1978 yılına kadar yürürlükte kalan bu uygulama 1987 yılına kadar asgari işçilik uygulaması olarak uygulandı. 1987 yılından sonra 1994 yılına kadar uygulamanın kullanımı durduruldu. SGK'ya bildirilen sigorta primlerindeki azalış sebebiyle 1994 yılından itibaren tekrar uygulama yürürlüğe girdi. 01.10.2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda da asgari işçilik uygulamasına yer verilmiş ve günümüzde de uygulanmaya devam edilmektedir (Şengel, 2013: 91).

5510 sayılı Kanun'un 85. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen kuruluşlar ihale yolu ile yaptırdıkları her türlü işlere asgari işçilik uygulanmaktadır. Asgari işçilik, ihale yolu ile yaptırılan işlerde kesin ya da geçici kabullerin yapılmasından sonra toplam hakediş tutarına, iş için 23.07.2015 tarih ve 29473 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan asgari işçilik oranlarından tespit edilen oranın %25 eksiği uygulanır. İnşaat işletmesi tarafından işin devam ettiği tarihlerde SGK'ya bildirilen işçilik matrahı, uygulanan bu oran neticesi hesaplanan işçilik matrahından düşük ise aradaki fark dairece işletmeye tebliğ edilir. Tebliğ tarihini müteakip 30 gün içerisinde fark ödenmemiş ise durum denetim elemanlarına iletilir ve resmi gazetede yayınlanan prim tarife cetvelindeki oranın tamamı uygulanır (Danacı, 2006: 30).

3. TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI VE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VUK VE TMS-11 AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

3.1. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

İnşaat işinin yıllara yaygın olması durumunda işin başladığı, devam ettiği ve tamamlandığı yıllarda ortaya çıkan maliyet ve elde edilen hasılatla göre kar ya da zarar hesaplaması nasıl yapılacaktır? Ortaya çıkan kar ya da zarar işletmenin hangi yıl mali tablolarında ve nasıl gösterilecektir? Kar hesaplaması hangi yıl ya da yıllarda yapılacaktır? Kar hesaplaması işletme tarafından kesilen fatura be belgelere dayalı olarak mı yoksa tahmini gelir tahakkuklarına göre mi yapılacaktır? Hangi tür inşaatlarla uğraşan ya da ne tür özelliklere sahip işletmeler bu standart kapsamında olacaktır? Gibi sorular inşaat taahhüt işletmeleri açısından cevaplanması gereken sorulardır. Cevaplanan bu sorular sayesinde işletme mali tablo okuyucuları olan üçüncü kişilere işletmesi hakkında daha net bilgiler verebilecektir. Bu kapsamda, bu soruların cevaplarını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden olan “Dönemsellik” kavramından ve bu kavrama uygun olarak oluşturularak yayınlanmış TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardından alabilmekteyiz (Susmuş ve Zengin, 2008: 180).

3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın içeriği sadece, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan işletmeleri kapsamaktadır. Standardın amacı ise, sözleşme gereği verilen taahhüde göre, elde edilen gelir ve ortaya çıkan maliyetlerin inşaatın yapıldığı ve devam ettiği hesap dönemlerine nasıl dağıtılacağına ortaya konulmasıdır (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2012: 680). Söz konusu inşaatların taşıdığı özellik gereği, inşaat işinin başladığı ve tamamlandığı hesap dönemleri farklı olmaktadır. Bu sebeple yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde dikkat edilmese gereken konu, sözleşmeye göre elde edilen gelir ve ortaya çıkan maliyetlerin inşaat işinin fiilen gerçekleştirildiği ilgili hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Yap-sat özelliği taşıyan özel inşaatlar, kullanım gayesi taşıyan inşaatlar ve yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yürütülen inşaatlar bu standardın kapsamına girmemektedir (Güler, 2012: 695).

Daha net bir açıklamayla; “müştteri adına ve hesabına inşası veya onarımı yapılan ve yapım süresi iki veya daha fazla hesap dönemini kapsayan yıllara yaygın yapım sözleşmeleri” standardın kapsamını oluşturmaktadır. Standart, sözleşmeden doğan gelir ve ortaya çıkan maliyetlerin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak aktarılacağı hususunda Kavramsal Çerçeve’de bahsi geçen muhasebeleştirme ilkelerini esas almaktadır (Susmuş ve Zengin, 2008: 182). Bu çerçevede standart;

- a) Bir varlığın inşasıyla direkt ilişkili hizmetlerin sunulmasına yönelik hizmet sözleşmelerini (proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri) ve
- b) Yerine inşaat yapılacak olan değerlerin yıkım veya yenileme ile değerlerin yıkım işlemi sonrası yapılacak olan çevre düzenlemesini içeren sözleşmeleri kapsamaktadır (TMS-11, md. 5).

Standartta inşaat sözleşmesinin tanımı açık bir şekilde yapılmıştır. İnşaat sözleşmeleri, yine bu Standartta göre sabit fiyatlı ve maliyet artı kar sözleşmeleri şeklinde ikiye ayrılmıştır (TMS-11, md. 3-4 ve 6);

“İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir.”

“Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.”

“Maliyet artı kar sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.”

3.1.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

Normal şartlarda bu standart hükümleri, her bir inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanır. Ancak belirli şartların bir arada olması durumunda, bir sözleşmenin belirli bölümlerine veya çeşitli sözleşmeler grubuna birlikte uygulanabilir (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011: 186).

Standarda göre birden çok varlık için yapılan bir sözleşme aşağıdaki şartları taşıyor ise her bir varlık ayrı bir sözleşme özelliği taşımaktadır (TMS-11, md. 8):

- a) Varlıklara yönelik tekliflerin ayrı ayrı yapılmış olması,
- b) Varlıkların her birinin ayrı bir görüşme konusu oluşturması ve tarafların varlıkların he biri için kabul veya ret hakkının bulunması,
- c) Varlıkların her birinin maliyet ve gelirlerinin ayrı ayrı hesaplanabilmesi mümkün ise.

Yukarıdaki maddelere göre, yüklenici firma, işveren ile bir bölgenin farklı kısımlarına 250 konut yapma müzakeresi yapmıştır. Sözleşmenin süresi iki yıl olup yapılacak olan her bir grup evin maliyeti konusunda anlaşılmıştır. Burada yüklenicinin kar marjı %15 olarak belirlenmiştir. Bu müzakerede tek bir sözleşme imzalanmış dahi olsa bu sözleşme her bir ev grubu için ayrı bir sözleşme niteliği taşımaktadır (Susmuş ve Zengin, 2008: 184).

Yukarıdaki durumun tersi bir durumda diğer bir ifadeyle bir ya da daha fazla müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, sözleşme grubunun tek bir sözleşme olarak değerlendirilmesi bir takım şartlara bağlıdır. Bu şartlar şu şekilde sıralanmaktadır (TMS, md 9):

- a) Sözleşmeler grubunun tek bir paket halinde müzakereye konu edilmesi,
- b) Sözleşmelerin ortak bir kar oranına sahip tek projenin parçaları olarak birbirleriyle yakın ilişkili bulunmaları,
- c) Sözleşmelere konu işlerin aynı anda ya da belirli bir sırada yapılması.

Standarda göre sözleşmeler, müşteri seçimi ile ek bir varlığın inşaatını da içerebileceği gibi, sözleşme ek bir varlık inşaatını da içermek üzere

değiştirilebilmektedir. Böyle bir durumda, ek varlığın inşaatının aşağıdaki özelliklerden birini barındırması durumunda ayrı bir sözleşmesi gibi değerlendirilir (Gökçen vd. 2011:186-187; TMS-11, md. 10):

- d) Varlığın asıl sözleşmede belirtildiğinden farklı, tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından özellikler taşıması,
- a) Varlığın fiyatının asıl sözleşme tutarından bağımsız olarak görüşmeye konu olması.

Yukarıda açıklanan maddeler gereği örneğin, ihaleyi kazanan firmanın inşaatı devam eden otel için, müşterinin isteği doğrultusunda asıl sözleşmede geçmeyen otelin zemin sahasına yapılacak havuz kompleksi, ayrı bir inşaat sözleşmesi niteliğindedir.

3.1.3. Sözleşme Maliyet ve Gelirleri

Standartta sözleşme maliyetleri temelde üç ana grupta toplanmıştır (TMS-11: md. 16-17-18-19):

- Sözleşmeyle direkt ilişkisi bulunan maliyetler:
 - (a) Her türlü işçilik maliyetleri,
 - (b) İnşaatın yapımı için gerekli her türlü malzeme maliyetleri,
 - (c) İnşaat için kullanımı gerekli tesis ve makinelerin amortismanı,
 - (d) İnşaatla kullanılacak her türlü girdinin nakliye maliyetleri,
 - (e) İnşaatla kullanılan tesis, makine ve cihazların kiralama maliyetleri,
 - (f) Tasarım ve teknik destek hizmetinden doğan maliyetler,
 - (g) Garanti maliyetleri,
 - (h) Üçüncü kişilerin ödeme istekleri ve talepleri.
- Sözleşme ile ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek nitelikte olan maliyetler:

(a) Sigorta giderleri,

(b) Sözleşme ile ilişkilendirilemeyen tasarım ve teknik destek hizmetinden doğan maliyetler,

(c) İnşaatın genel giderleri.

- Sözleşme maddeleri içerisinde yer alan müşteriye yüklenebilecek nitelikte olan diğer maliyetler.

Sözleşme geliri, başlangıç aşamasında anlaşılmış bedeldir. Bunun yanında sözleşmenin konusunu oluşturan işte meydana gelen bazı değişiklikler neticesinde talep edilen ek ödemelerden ve yapılacak teşvik ödemelerinden, gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir bir şekilde ölçülebilenler sözleşme gelirleri içerisinde kabul edilmektedir (Susmuş ve Zengin, 2008: 189). Böyle bir durumun ortaya çıkması halinde, ek ödeme taleplerinin sözleşme geliri olarak değerlendirilebilmesi ancak aşağıdaki unsurları taşıması ile mümkün olabilmektedir (TMS-11, md. 14):

- a) Yapılan müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan bir aşamaya erişmesi,
- b) Bu kabul edilen ek ödemenin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Bu durumu açıklayan aşağıdaki sözleşme bilgilerini ve çözümlerine içeren örnekleri vermek mümkündür (IFRS, 2008):

Örnek Olay 1: Müşteri, sözleşmede yer alan tasarım teknik özelliklerindeki toplam maliyeti 5.000 TL olan değişikliği kabul etmiştir.

Çözüm: TMS-11 madde 13 gereği, 15.000 TL maliyet değişikliği sözleşme gelirine eklenecektir.

Örnek Olay 2: Kötü hava koşulları nedeniyle sözleşmenin 3 ay uzayacak olması, sözleşme maliyetlerinde 2.500 TL'lik bir artışa sebep olacaktır. Müşteri, bu maliyet artışına sıcak bakmayacak ve kabul etmeyecektir.

Çözüm: Müşteri maliyet artışını muhtemelen onaylamayacağı için, oluşacak bu maliyet sözleşme geliri içerisinde yer almaz. Bu durumda sözleşme

karlılığı aşırı bir şekilde etkilenmeyecek ise, oluşan bu ek maliyetler devam eden işin maliyetine yüklenir. Tam tersi durumda ise beklenen kar oranı mali tablolara daha düşük yansıtacaktır. Eğer ki, ek maliyetler inşaat sözleşmesinde zarara yol açacak seviyede ise, beklenen toplam zarar direkt olarak gider kaydedilir.

Örnek Olay 3: Tahmin edilmesi mümkün olmayan sebepler yükleniciye, sözleşme süresi içerisinde ek maliyetler oluşturabilir. Bu tür ek maliyetleri müşterinin kabul etmesini öngörmek mümkün değildir.

Çözüm: Müşterinin, ortaya çıkan ek ödemeler ile ilgili bir karar vermesi henüz beklenemeyeceğinden, bu tür ek maliyetler sözleşme geliri içerisinde yer almaz. Yüklenici oluşan bu ek maliyetleri devam eden işin maliyetine yükler. Fakat ek maliyetlerden dolayı, beklenen kar marjı mali tablolara daha düşük yansıtacaktır.

Örnek Olay 4: Müşteriden kaynaklanan sebeplerden dolayı ortaya çıkan ek ödeme söz konusudur.

Çözüm: Müşteri kendinden kaynaklı ortaya çıkan ek ödemeyi muhtemelen kabul edecektir. TMS-11 madde 4 gereği oluşan ek ödeme, sözleşme gelirin e dahil edilecektir.

Teşvik gelirlerinin de sözleşme gelirleri arasında kabul edilebilmesi için aşağıdaki durumların mevcut olması gerekmektedir (TMS-11, md. 15):

- a) Sözleşmesi imzalanan işin belirlenmiş başarı seviyesine gelmesi veya bu seviyeyi geçmesi durumunda olması,
- b) Teşvike konu ödemenin tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

3.1.4. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-11 incelendiğinde sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde, sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilip edilememesi baz alınmaktadır. Bir inşaat sözleşmesinde sonuç güvenilir bir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaat ile ilgili gelir ve maliyetler hesap dönemi sonunda sözleşme konusunu oluşturan işin tamamlanma aşamasına bakılarak, gelir

ve giderler finansal tablolarda gösterilir. İnşaat sözleşmesine bağlı beklenen zararlar ise direkt olarak gider şeklinde muhasebeleştirilir.

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülmesi için bir takım şartların oluşması gerekmektedir.

Sabit fiyatlı bir sözleşmede aşağıda sayılan koşulların hepsinin gerçekleşmesi inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiğini göstermektedir (TMS-11, md.23):

- a) Sözleşmeye ait toplam gelirin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,
- b) Sözleşmede geçen gelirlerin işletme tarafından tahsil edilebileceğinin olasılığının yüksek olması,
- c) Sözleşmede geçen işin tamamlanması için ortaya çıkan inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının hesap dönemi sonunda güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi,
- d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça bir şekilde belirlenebilmesi ve güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle kıyaslanabiliyor olması.

Bir maliyet artı kar sözleşmesinin, aşağıda sayılan şartların hepsini taşıyor olması, inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebil olduğunu göstermektedir (TMS-11, md.24):

- a) Sözleşmede geçen gelirlerin işletme tarafından tahsil edilebileceğinin olasılığının yüksek olması,
- b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin tahsil edilebilirliğine bakılmaksızın açıkça belirlenebilmesinin mümkün olması ve güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması.

Sözleşmeye ilişkin ekonomik fayda sağlayan unsurların gerçekleşmesi muhtemel olması durumunda, inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir demektir. Bu durumun yanında, önceki sözleşme gelirleri içerisinde kar veya zarar oluşturmuş tutarın tahsili hususunda bir belirsizlik

durumu var ise, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı hiç olmayan bu tutara ilişkin sözleşme gelirinde herhangi bir düzeltilme yapılmaz. Bu tutar direkt gider olarak kayıtlara alınır (TMS-11, md. 28). İnşaat taahhüt işletmesi, tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırma bağlanmış hakları, alışveriş konusu bedeller, ödeme şekil ve koşulları gibi maddeleri kapsayan bir sözleşme yaptıysa, bu durum güvenilir öngörülerde bulunabileceğini göstermekte olup öngörüler kabul edilir. Ayrıca sözleşmeyi imzalayan firmanın etkin bir iç finansal bütçeleme ve rapor sisteminin bulunması gerekmektedir. İhaleyi alan ve sözleşme imzalanan firma, inşaat işinin ileriki aşamalarında, inşaata yönelik gelir ve maliyet tahminlerini belirli zaman aralıklarında kontrol eder ve gerekli durumlarda değiştirir. Ancak buradaki değişikliklerin yapılması ya da bu değişikliklere ihtiyaç duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamını taşımamaktadır (TMS-11, md. 29).

Sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülemediği durumlarda, işletme yaptığı maliyetlerden tahsil edilebilme imkanı yüksek olan kısmı gelir kaydetmek suretiyle tahakkuk ettirir. Ortaya çıkan bu maliyetlerin elde edilecek olan geliri aşma olasılığının yüksek olması durumunda da, beklenen zarar derhal gider olarak kayıtlara alınır (Sayarı, 2004: 65). Sözleşme kapsamında eğer ki bir zarar beklentisi var ise, bu beklenen zarar direkt gider olarak kaydedilir. Bunun dışındaki sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi durumlarında yapılacak muhasebeleştirme işlemleri standartta aşağıdaki şekilde geçmektedir (TMS-11, md. 32):

- a) Sözleşme maliyetlerinden ortaya çıkmış katlanılan maliyetlerin geri kazanılması olasılığı yüksek olan kısma kadar gelir kaydedilir.
- b) Sözleşme maliyetleri ortaya çıktıkları hesap döneminin gideri olarak ilgili yılın finansal tablolarında gösterilir.

Sözleşme süresinin ilk başlarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi durumları ile sıklıkla karşılaşılmaktadır. Böyle durumlarda, firmanın katlandığı maliyetlerin karşılanması genellikle söz konusu olmaktadır. Bu sebepten dolayı sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilme ihtimali yüksek olan kısım dikkate alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilemediğinden, kar tahakkuk işlemi yapılmaz. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam

sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-11, md. 33).

Sözleşme maliyetlerinden müşteri tarafından ödenme olasılığı düşük olan maliyetler derhal gider olarak kaydedilir. Bu duruma örnek olarak aşağıdaki sözleşmeler gösterilebilir (TMS-11, md. 34):

- a) Geçerliliği şüphe oluşturan ve bu sebeple tam olarak yürürlüğe konulamayan sözleşmeler;
- b) Tamamlanması hukuksal bir düzenleme ya da mahkeme sonucuna bağlı olan sözleşmeler,
- c) Konu itibarıyla istimlak ya da kamulaştırılma ihtimali olan mülklerle ilişkili olan sözleşmeler,
- d) Müşterinin sorumluluk ve yükümlülüklerini yerine getirmesinin mümkün olmadığı sözleşmeler,
- e) Yüklenicinin işi tamamlamasının mümkün olmadığı veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkan sözleşmeler.

Bazı durumlarda sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyici unsurların ortadan kalkması söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler, sonucun güvenilir biçimde öngörülebilmesi durumuna göre muhasebeleştirilme işlemi gerçekleştirilir (TMS-11, md. 35; Susmuş ve Zengin, 2008: 201).

TMS-11 standardına göre muhasebeleştirme işleminde tamamlama yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır.

Mali tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde, sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemde öncelikle işin tamamlanma aşaması belirlenir. Belirlenen bu aşamaya kadar katlanılan maliyet ile gelir eşleştirilir. İşin o ana

kadar tamamlanan kısmı ile orantılı gelir, gider ve kar hesaplanması yapılarak mali tablolarda gösterilir. Bu yöntem, sözleşme kapsamındaki işin içinde bulunulan dönemdeki aşaması ile ilgili bilgi de vermektedir. Bu aşama işteki ilerlemenin nasıl olduğu ile de ilgili faydalı bilgiler sağlamaktadır (TMS-11, md. 25).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme sonucu elde edilecek olan gelir, işin yapıldığı ilgili hesap dönemlerinin kar veya zararında gösterilmektedir. Aynı şekilde sözleşme sonucu katlanılan maliyetler de genellikle ait oldukları işin yapıldığı ilgili hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilmektedir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşması muhtemel durumlarda aşan bu kısım kadar tutar direkt gider olarak finansal tablolarda gösterilir (TMS-11, md. 26).

Sözleşmenin tamamlanma aşamasının belirlenmesinde müşteriden tahsil edilen avans ya da hakediş miktarı kullanılamaz. Tamamlanma aşaması için aşağıda sayılan yollardan birisi olabilir (TMS-11, md. 30):

- a) Tamamlanma aşaması belirlenmesi esnasında, o ana kadar katlanılan sözleşme maliyetlerinin tahmin edilen toplam maliyetle oranı,
- b) İşe ilişkin yapılan incelemeler,
- c) İşin fiziki olarak tamamlanma oranı.

Tamamlanma aşaması belirlenmesi esnasında, o ana kadar katlanılan sözleşme maliyetlerinin tahmin edilen toplam maliyetle oranı, tamamlanma aşaması oranı olarak kabul edilecek ise, yalnızca yapılan iş için katlanılan maliyetlerin alınması gerekmektedir (TMS-11, md. 31).

3.1.5. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Sözleşme gereği işin başlanmasına bakılmaksızın, başlamış işe tamamlanma oranına bakılmaksızın, ayrıca diğer inşaat sözleşmelerinden beklenen kar tutarları dikkate alınmaksızın zarar hesaplaması yapılır. Bu şartlara uygun olarak yapılan ve toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zararlar direkt gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-11, md. 36-37).

Yukarıdaki olası durumda içinde bulunulan mali dönemde taahhüt edilen inşaat sözleşmelerine ilişkin maliyetler aktifleştirilemez ve doğrudan gelir tablosuna aktarılır (Susmuş ve Zengin, 2008: 200).

3.1.6. Yüklenicinin Açıklaması Gereken Hususlar

Yüklenici işletmenin hem TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı gereği hem de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden “Tam Açıklama İlkesi” gereği finansal tablolarında aşağıdaki hususları açıklaması gerekmektedir (TMS-11, md. 39-42):

- a) Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarını,
- b) Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirlerini hesaplama yöntemlerini,
- c) Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemleri,
- d) Raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan karların toplam tutarını,
- e) Alınan avansların tutarını,
- f) Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlarını,
- g) Müşterilerden olan alacak ve müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını.

3.2. Uygulama

3.2.1. Uygulama İle İlgili Genel Bilgiler

Uygulamanın amacı; yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyet gösteren bir inşaat taahhüt işletmesinin, VUK hükümlerine göre hazırladığı finansal tabloları ile “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı” doğrultusunda aynı işletme için tarafımızca hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılması sonucu elde edilecek bulgu ve sonuçların açıklanmasıdır. Bu amaçla elde edilen farklılıkların ve uygulamada karşılaşılan sorunların açıklanması hedeflenmiştir.

Uygulamanın kapsamı zaman ve konunun daha iyi açıklanabilmesi açısından sınırlandırılmıştır. Bu doğrultuda incelenen işletmenin diğer faaliyetlerinin devam ettiği varsayılmış ancak bu verilere değinilmemiştir. Sadece yürüttüğü yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti baz alınmış ve mali tabloları bu faaliyet ile sınırlı kalmak üzere “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı” açısından yeniden değerlendirilmiştir.

Uygulamanın yöntemi; olay (Vaka) çalışması yöntemidir. Uygulamada, işletmede muhasebe-fınansman alanından sorumlu kişilerle çeşitli görüşmeler yapılmış ve işletmeden, alanında diğer işletmelerle içerisinde bulunduğu rekabet kuralları çerçevesinde çeşitli bilgi, evrak ve dokümanlar istenmiştir. Yetkililerden gerekli izinler alınarak uygulamanın sonuca ulaşması açısından gerekli bilgi, evrak ve dokümanlar tarafımıza ulaştırılmıştır.

3.2.2. İşletme İle İlgili Genel Bilgiler

Uygulamaya konu olan ABC İnşaat Sanayi Ticaret Limited Şirketi 20 yıldır sektörde dürüst ve ilkelerine uygun bir şekilde çalışması ile güven kazanmış ve kalitesini ispatlamış bir şirkettir. Kuruluş amacı konut üretmek olan işletme şimdiye kadar üstlendiği bütün projeleri zamanında bitirmiş olup devam etmekte olan projeleri de söz verdiği zamanda bitirmeyi taahhüt etmektedir. Ancak zorlaşan piyasa şartlarında tek alanda faaliyet göstermenin yetersiz olduğu kanısıyla sanayi ve ticaret alanlarında da çeşitli atılımlar yaparak hem karlılığını artırmayı, hem de ülke kalkınmasına katkıda bulunmayı hedefleyen bir şirkettir. Yap-sat şeklinde inşaatları da bulunan şirket başta İstanbul ili olmak üzere toplamda 4 ilde etkin durumdadır.

ABC İnşaat Sanayi Ticaret Limited Şirketi'nin sabit fiyatlı sözleşme ile üstlendiği S.S. Yuvam Kent Yapı Kooperatifi'nin 180 konutluk projesi (15 Blokluk site), uygulamamızda inceleyeceğimiz bölümü oluşturmaktadır. Rekabet kuralları gereği metraj listesi verilmeyen sözleşme ve ek sözleşme toplamı (toplam sözleşme bedeli) KDV dahil 8.864.836,05 TL'dir. Sözleşme yapı kooperatifi ile yapıldığı için 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 28.maddesinde; Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu, bu yetkiye istinaden yayımlanan 30.12.2007 tarih ve 26742

sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (I) sayılı listenin 12. sırasında (2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) “konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri”nin %1 oranında katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. Buna göre %1 oranının uygulanabilmesi için; işin konut yapı kooperatifine yapılması ve inşaat taahhüt işi olması gerekli ve yeterli olmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda ABC İnşaat Sanayi Ticaret Limited Şirketi’nin üstlendiği S.S. Yuvam Kent Yapı Kooperatifi’nin projesine 2011 yılının temmuz ayında başlamış ve teslim tarihi de 2014 yılının ekim ayı olarak sözleşmede belirtilmiştir. Şirket diğer faaliyetlerine devam etmekte olup elindeki tek yıllara yaygın inşaat ve onarım işi bu projedir.

Uygulamamızda öncelikle ilgili projeye ait muhasebe kayıtları TDHP çerçevesinde yapılacaktır. Daha sonra TMS-11 kapsamında gerekli düzenlemeler yapılarak elde edilen bulguların karşılaştırması yapılacaktır.

3.2.3. Uygulama Verileri

ABC İnşaat San. Tic. Ltd. Şti’nin üstlendiği S.S. Yuvam Kent Yapı Kooperatifi’nin 180 konutluk projesinin 2011-2014 yıllarına ait üretim maliyetleri, yapılan giderler ve hakediş ödemeleri aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 3.1. Yuvam Yapı Yıllara Göre İlk Madde Malzeme Giderleri (TL)

	2011	2012	2013	2014	Toplam
Hazır Beton	138.947,37	231.578,95	69.473,68	23.157,89	463.157,89
Tesfiye Betonu	0,00	47.618,42	0,00	0,00	47.618,42
Demir-İnce	12.649,71	126.497,11	88.547,97	25.299,42	252.994,21
Demir-Kalın	77.365,89	77.365,89	29.012,21	9.670,74	193.414,74
Kalıp (Kereste)	222.532,89	370.888,16	111.266,45	37.088,82	741.776,32
Tuğla	4.631,58	23.157,89	18.526,32	0,00	46.315,79
Dış Sıva	0,00	177.098,29	118.065,52	0,00	295.163,81
İç Sıva	0,00	153.626,19	230.439,28	0,00	384.065,46
Dış Boya	0,00	0,00	86.089,44	36.895,48	122.984,92
İç Boya	0,00	0,00	170.053,60	18.894,84	188.948,45
PVC Dış Daire Boya	0,00	0,00	844,80	1.267,20	2.112,00
Ana Giriş Kapısı	0,00	1.650,00	1.650,00	4.950,00	8.250,00
Çelik Daire Kapısı	0,00	0,00	0,00	66.412,50	66.412,50
Amerikan Panel Kapı	0,00	0,00	0,00	204.930,00	204.930,00
PVC Kapı	0,00	0,00	0,00	40.480,00	40.480,00
PVC Sürgülü Kapı	0,00	0,00	0,00	175.010,00	175.010,00
PVC Fransız Balkon Ç.K	0,00	0,00	0,00	3.696,00	3.696,00
PVC Pencere (1,5m*1,2m)	0,00	0,00	0,00	56.100,00	56.100,00
PVC Pencere (0,5m*0,5m)	0,00	0,00	0,00	4.083,75	4.083,75
İzolasyon Malz. (Teras)	0,00	0,00	15.840,00	10.560,00	26.400,00
Mermer (Genel)	0,00	0,00	52.756,58	0,00	52.756,58
Mermer Kat İçi	0,00	0,00	26.064,72	39.097,08	65.161,80
Fransız Balkon Mermer	0,00	0,00	0,00	4.752,00	4.752,00
PVC Dış Daire Mermer	0,00	0,00	1.056,00	1.584,00	2.640,00
Asansör (Kabin-Hat-Motor)	0,00	0,00	123.750,00	0,00	123.750,00
Alüminyum Ferforje	0,00	0,00	0,00	178.916,45	178.916,45
Bina Elektrik Tesisatı	0,00	19.973,68	49.934,21	29.960,53	99.868,42
Daire Elektrik Tesisatı	0,00	0,00	17.998,20	17.998,20	35.996,40
Sihhi Tesisat (Genel)	0,00	0,00	29.960,53	69.907,89	99.868,42
Sihhi Tesisat (Çatı)	0,00	0,00	16.335,00	38.115,00	54.450,00
Teras İzolasyon Fayansı	0,00	0,00	23.831,28	15.887,52	39.718,80
Fayans	0,00	0,00	73.352,47	171.155,76	244.508,23
Laminant Parke	0,00	0,00	0,00	5.861,84	5.861,84
Isıtma Sistemi ve Malz.	0,00	0,00	0,00	29.960,53	29.960,53
Dış Cephe	0,00	0,00	46.795,65	46.795,65	93.591,30
Alt Yapı	335.955,84	83.988,96	0,00	0,00	419.944,80
Toplam	792.083,29	1.313.443,54	1.401.643,92	1.368.489,09	4.875.659,83

Tablo 3.1’de görüldüğü üzere; 2011 yılında 792.083,29 TL, 2012 yılında 1.313.443,54 TL, 2013 yılında 1.401.643,92 TL ve 2014 yılında da 1.368.489,09 TL olmak üzere bu proje için toplamda 4.875.659,83 TL’lik ilk madde ve malzeme tüketimi gerçekleştirilmiştir. Uygulamaya konu olan şirketin diğer faaliyetlerinin de devam ettiği düşüncesiyle bu malzemelerin tek kalemden satın alındığı ve tüketime gönderildiği varsayılmaktadır. Bu durum hem karışıklığı önleyecek hem de uygulamanın daha etkili ve anlaşılır olmasını sağlayacaktır.

Tablo 3.2. Yuvam Yapı Yıllara Göre İşçilik Giderleri (TL)

	2011	2012	2013	2014	Toplam
Brüt Ücret	9.000,00	10.650,00	12.300,00	15.000,00	46.950,00
SGK İşveren Payı	1.845,00	2.183,25	2.521,50	3.075,00	9.624,75
İşsizlik Sig. İşveren Payı	180,00	213,00	246,00	300,00	939,00
İşverene Maliyet Toplamı	11.025,00	13.046,25	15.067,50	18.375,00	57.513,75
SGK İşçi Payı	1.260,00	1.491,00	1.722,00	2.100,00	6.573,00
İşsizlik Sig. İşçi Payı	90,00	106,50	123,00	150,00	469,50
Gelir Vergisi	1.699,23	2.010,93	2.322,44	2.832,04	8.864,63
Damga Vergisi	54,00	63,09	73,08	90,00	280,17
Asgari Geçim İnd.	454,02	472,07	532,11	618,50	2.076,70

Tablo 3.2 incelendiğinde; 2011 yılında 11.025,00 TL, 2012 yılında 13.046,25 TL, 2013 yılında 15.067,50 TL ve 2014 yılında da 18.375,00 TL olmak üzere bu proje için toplamda 57.513,75 TL’lik işçi ücreti gerçekleşmiştir. Şirketin diğer faaliyetlerinin devam ettiği kabul edilmekle birlikte sadece ilgili şantiyede görev alan bu işçiler için ödenen ve endirekt işçilik gideri olarak kabul edilen ücretler ise çeşitli üretim giderleri başlığı altında gösterilmiştir.

Tablo 3.3. Yuvam Yapı Yıllara Göre Genel Üretim Giderleri (TL)

	2011	2012	2013	2014	Toplam
Yakıt Giderleri	2.750,80	22.906,85	15.772,18	6.500,00	25.022,98
Vergi Res. ve Harç.	0,00	400,00	150,75	205,80	756,55
Taşeron Giderleri	180.545,89	295.535,60	750.500,30	335.750,75	1.562.332,54
Sigorta Giderleri	0,00	0,00	120,50	0,00	120,50
Bakım Onarım Gid.	90,87	122,65	65,21	97,85	376,58
Elektrik Giderleri	1.268,88	2.652,13	5.522,78	1.255,80	10.699,59
Nakliyat Giderleri	5.280,67	2.338,75	3.337,56	1.990,65	12.947,63
Çeşitli Üretim Gid.	567,30	690,80	555,90	1.120,50	2.934,50
Amortisman Gid.	12.560,22	10.750,30	9.100,75	11.350,58	43.761,85
Toplam	203.064,63	312.490,23	785.125,93	358.271,93	1.658.952,72

Tablo 3.3 incelendiğinde; 2011 yılında 203.064,63 TL, 2012 yılında 312.490,23 TL, 2013 yılında 785.125,93 TL ve 2014 yılında da 358.271,93 TL olmak üzere bu proje için toplamda 1.658.952,72 TL'lik genel üretim gideri gerçekleştirilmiştir. Şirketin diğer faaliyetlerinin devam ettiği düşünüldüğünde bu genel üretim giderleri çeşitli dağıtım anahtarlarıyla dağıtım sonucu, ilgili inşaata düşen gider paylarıdır.

Tablo 3.4. Yuvam Yapı Yıllara Göre Hakediş Bedelleri (TL)

	2011	2012	2013	2014	Toplam
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri-01	1.329.725,41	1.684.318,85	2.748.099,18	886.483,61	6.648.627,04
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri-02	0,00	1.418.373,77	797.835,24	0,00	2.216.209,01
Toplam	1.329.725,41	3.102.692,62	3.545.934,42	886.483,61	8.864.836,05

Tablo 3.4 incelendiğinde; 2011 yılında 1.329.725,41 TL, 2012 yılında 3.102.692,62 TL, 2013 yılında 3.545.934,42 TL ve 2014 yılında da 886.483,61 TL olmak üzere bu proje için toplamda sözleşme bedeli kadar 8.864.836,05 TL'lik hakediş tahsil edilmiştir. Tüm hakedişler anlaşma gereği şirketin banka hesabına yapılacaktır.

3.2.4. Uygulamaya Ait Muhasebe Kayıtları

Şirket yetkilileri ile yapılan görüşmede, yetkililerce giderlerin tarihlere göre ayrıntılı bir şekilde verilemeyeceği dile getirilmiştir. Hem bu sebeple hem de uygulamanın daha iyi anlaşılması açısından ABC İnş. San. Tic. Ltd Şti'nin üstlendiği bu proje ile ilgili tarihlere göre ayrıntılı kayıtlar yerine, gider ve maliyetlerin tek kalemde kaydedilmesi tarafımızca uygun görülmüştür. İlk olarak ilk madde malzeme alımları ve bunların inşaata gönderilmesi kayıtları yapılacaktır. İkinci olarak işçi ücret ve giderlerine ait kayıtlar ve genel giderlere ait kayıtlar yapılacaktır. Son olarak hakediş ile ilgili kayıtlar ve yılsonu kayıtları yapılacaktır. Yıllara göre MSUGT'a göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir¹:

2011 yılı muhasebe kayıtları;

Malzeme giderlerine ilişkin kayıtlar;

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	653.135,92	
150.04 Yuvam Kent Projesi	653.135,92	
150.04.002 Demir	90.015,61	
150.04.002.01 Demir-İnce	12.649,71	
150.04.002.02 Demir-Kalın	77.365,89	
150.04.003 Kalıp (Kereste)	222.532,89	
150.04.004 Tuğla	4.631,58	
150.04.018 Alt Yapı	335.955,84	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	138.947,37	
740.01 Dir. İlk Mad. ve Malz. Gid.	138.947,37	
740.01.001 Betonlar	138.947,37	
740.01.001.01 Hazır Beton	138.947,37	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	142.574,99	
100 KASA HS.		87.500,00
102 BANKALAR HS.		655.359,88
103 VER. ÇEK. VE ÖD. EM. HS.		120.000,00
320 SATICILAR HS.		71.798,40
İlk madde ve malzemenin satın alınması kaydı		

¹ Şirket ile yapılan görüşmeler de; yalnızca her yıl için yapılan giderlerin tarafımıza verilebileceği dile getirilmiştir. Hem bu sebeple hem de uygulamanın amacına uygun ve anlaşılır olması açısından muhasebe kayıtlarında; yıl içerisinde projeye ait ilgili giderin toplam yıllık tutarı baz alınarak tek kayıt yapılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	653.135,92	
740.01 Direkt İlk Mad. ve Malz. Gid.	653.135,92	
740.01.002 Demir	90.015,61	
740.01.002.01 Demir-İnce	12.649,71	
740.01.002.02 Demir-Kalın	77.365,89	
740.01.003 Kalıp (Kereste)	222.532,89	
740.01.004 Tuğla	4.631,58	
740.01.018 Alt Yapı	335.955,84	
150 İLK MADDE VE MALZ. HS.		653.135,92
150.04 Yuvam Kent	653.135,92	
150.04.002 Demir	90.015,61	
150.04.002.01 İnce	12.649,71	
150.04.002.02 Kalın	77.365,89	
150.04.003 Kalıp Ker.	222.532,89	
150.04.004 Tuğla	4.631,58	
150.04.018 Alt Yapı	335.955,84	
İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi		

İşçilik giderlerine ilişkin kayıtlar;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	11.025,00	
740.02 Direkt İşçilik Gid.	11.025,00	
740.02.001 Brüt Ücret	9.000,00	
740.02.002 SGK İşv. Payı	1.845,00	
740.02.003 İş. Sig. İşv. Payı	180,00	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		454,02
136.04 AGİ	454,02	
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.		1.753,23
360.01 Gelir Vergisi	1.699,23	
360.02 Damga Vergisi	54,00	
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		3.375,00
361.01 SGK İşçi Payı	1.260,00	
361.02 İş. Sig. İşçi Payı	90,00	
361.03 SGK İşv. Payı	1.845,00	
361.04 İş. Sig. İşv. Payı	180,00	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		6.350,79
Ücret tahakkuk kaydı		

Genel giderlere ilişkin kayıtlar;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	203.064,63	
740.03 Genel Üretim Gid.	203.064,63	
740.03.001 DSFH	189.937,11	
740.03.001.01 Yakıt Gid.	2.750,80	
740.03.001.03 Taşeron G.	180.545,89	
740.03.001.05 B. On. Gid.	90,87	
740.03.001.06 Elektrik G.	1.268,88	
740.03.001.07 Nakliye G.	5.280,67	
740.03.002 Çeşitli Giderler	567,30	
740.03.002.01 Çeş. Ür. G.	567,30	
740.03.003 Amort. ve Tük. P.	12.560,22	
740.03.003.01 YuvamKent	12.560,22	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	36.551,63	
100 KASA HS.		72.850,56
102 BANKALAR HS.		100.205,48
257 BİR. AMORTİSMANLAR HS.		12.560,22
320 SATICILAR HS.		54.000,00
Genel Üretim Giderlerinin Kaydı		

Hakedişlere ilişkin kayıtlar;

120 ALICILAR HS.	1.303.130,90	
120.02 İnşaat Faaliyetleri	1.303.130,90	
120.05.002 Yuvam Kent Koop.	1.303.130,90	
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HS.	39.891,76	
350 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. HS.		1.329.725,41
350.02 YuvamKent Kp.	1.329.725,41	
391 HESAPLANAN KDV HS.		13.297,25
Yuvam Kent Yapı Koop. Hakediş Bedeli		

102 BANKALAR HS.	1.303.130,90	
120 ALICILAR HS.		1.303.130,90
120.02 İnşaat Faaliyetleri	1.303.130,90	
120.05.002 YuvamKentK.	1.303.130,90	
Yuvam Kent Koop. Hakediş Bedelinin tahsili		

Yılsonu kayıtları;

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.006.172,92	
741.01 Yuvam Kent Koop.	1.006.172,92	
740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.		1.006.172,92
740.01 DİMMG	792.083,29	
740.01.001 Betonlar	138.947,37	
740.01.002 Demir	90.015,61	
740.01.002.01 Demir-İN.	12.649,71	
740.01.002.02 Demir-Ka.	77.365,89	
740.01.003 Kalıp (Kereste)	222.532,89	
740.01.004 Tuğla	4.631,58	
740.01.018 Alt Yapı	335.955,84	
740.02 Direkt İşçilik Gid.	11.025,00	
740.02.001 Brüt Ücret	9.000,00	
740.02.002 SGK İşv. Payı	1.845,00	
740.02.003 İş. Sig. İşv. Payı	180,00	
740.03 Genel Üretim Gid.	203.064,63	
740.03.001 DSFH	189.937,11	
740.03.001.01 Yakıt Gid.	2.750,80	
740.03.001.03 Taş. G.	180.545,89	
740.03.001.05 B.O.G.	90,87	
740.03.001.06 ElektrikG.	1.268,88	
740.03.001.07 Nakliye G.	5.280,67	
740.03.002 Çeşitli Giderler	567,30	
740.03.002.01 Ç.Ü.G.	567,30	
740.03.003 Amort. ve T.P.	12.560,22	
740.03.003.01 YuvamK.	12.560,22	
Yansıtma hesabı ile maliyet hesabının kapatılması		

/			
170 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. MAL. HS.		1.006.172,92	
170.01 Yuvam Kent Koop.	1.006.172,92		
741 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.			1.006.172,92
741.01 Yuvam Kent K.	1.006.172,92		
İnşaat Maliyetlerinin İlgili Hesaba Aktarılması			
/			

Yılsonu ilgili hesapların büyük defterleri;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	
138.947,37	1.006.172,92
653.135,92	
11.025,00	
203.064,63	
<u>1.006.172,92</u>	<u>1.006.172,92</u>

295 PEŞİN ÖDENEN. VERGİ VE FONLAR HS.	
39.891,76	
<u>39.891,76</u>	

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.	
	1.329.725,41
	<u>1.329.725,41</u>

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.	
1.006.172,92	
<u>1.006.172,92</u>	

2012 yılı muhasebe kayıtları;

Malzeme giderlerine ilişkin kayıtlar;

/	
150 İLK MADDE VE MALZ. HS.	1.034.246,17
150.04 Yuvam Kent Projesi	1.034.246,17
150.04.002 Demir-Doğ. Mlz.	203.863,00
150.04.002.01 Demir-İnce	126.497,11
150.04.002.02 Demir-Kalın	77.365,89
150.04.003 Kalıp (Kereste)	370.888,16
150.04.004 Tuğla	23.157,89
150.04.005 Sıva Malzemeleri	330.724,47
150.04.005.01 Dış Sıva	177.098,29
150.04.005.02 İç Sıva	153.626,19
150.04.007 Kapılar	1.650,00
150.04.007.01 Ana Giriş Kap	1.650,00
150.04.013 Elektrik Tes. Malz.	19.973,68
150.04.013.01 Bina El. Tes.	19.973,68
150.04.018 Alt Yapı	83.988,96
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	279.197,37
740.01 Dir. İlk Md. ve Malz. Gid.	279.197,37
740.01.001 Betonlar	279.197,37
740.01.001.01 Hazır Beton	231.578,95
740.01.001.02 Tesfiye Beton	47.618,42
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	236.419,84
100 KASA HS.	126.887,50
102 BANKALAR HS.	1.182.975,87
320 SATICILAR HS.	240.000,00
İlk madde ve malzemenin satın alınması kaydı	
/	

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.

1.034.246,17

740.01 Dir. İlk Mad. ve Malz. Gid.	1.034.246,17
740.01.002 Demir-Doğrama Malz.	203.863,00
740.01.002.01 Demir-İnce	126.497,11
740.01.002.02 Demir-Kalın	77.365,89
740.01.003 Kalıp (Kereste)	370.888,16
740.01.004 Tuğla	23.157,89
740.01.005 Sıva Malzemeleri	330.724,47
740.01.005.01 Dış Sıva	177.098,29
740.01.005.02 İç Sıva	153.626,19
740.01.007 Kapılar	1.650,00
740.01.007.01 Ana Giriş Kapısı	1.650,00
740.01.013 Elektrik Tesisat Malz.	19.973,68
740.01.013.01 Bina Elektrik Tes.	19.973,68
740.01.018 Alt Yapı	83.988,96

150 İLK MADDE VE MALZ. HS.

1.034.246,17

150.04 Yuvam Kent Projesi	1.034.246,17
150.04.002 Demir-Doğ. Malz.	203.863,00
150.04.002.01 Demir-İnce	126.497,11
150.04.002.02 Demir-Kalın	77.365,89
150.04.003 Kalıp (Kereste)	370.888,16
150.04.004 Tuğla	23.157,89
150.04.005 Sıva Malzemeleri	330.724,47
150.04.005.01 Dış Sıva	177.098,29
150.04.005.02 İç Sıva	153.626,19
150.04.007 Kapılar	1.650,00
150.04.007.01 AnaGiriş Kapı	1.650,00
150.04.013 Elektrik Tes. Malz.	19.973,68
150.04.013.01 Bina El. Tes.	19.973,68
150.04.018 Alt Yapı	83.988,96

İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi

İşçilik giderlerine ilişkin kayıtlar;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	13.046,25
740.02 Direkt İşçilik Gid.	13.046,25
740.02.001 Brüt Ücret	10.650,00
740.02.002 SGK İşv. Payı	2.183,25
740.02.003 İş. Sig. İşv. Payı	213,00
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.	472,07
136.04 AGİ	472,07
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.	2.074,02
360.01 Gelir Vergisi	2.010,93
360.02 Damga Vergisi	63,09
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.	3.993,75
361.01 SGK İşçi Payı	1.491,00
361.02 İş. Sig. İşçi Payı	106,50
361.03 SGK İşv. Payı	2.183,25
361.04 İş. Sig. İşv. Payı	213,00
335 PERSONELE BORÇLAR HS.	7.450,55
Ücret tahakkuk kaydı	

Genel giderlere ilişkin kayıtlar;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	312.490,23	
740.03 Genel Üretim Giderleri	312.490,23	
740.03.001 DSFH	301.049,13	
740.03.001.01 Yakıt Giderleri	22.906,85	
740.03.001.02 Ver. Res. Ve Har.	400,00	
740.03.001.03 Taşeron Giderleri	295.535,60	
740.03.001.05 Bakım On. Gid.	122,65	
740.03.001.06 Elektrik Giderleri	2.652,13	
740.03.001.07 Nakliyat Giderleri	2.338,75	
740.03.002 Çeşitli Giderler	690,80	
740.03.002.01 Çeşitli Ür. Gid.	690,80	
740.03.003 Amortisman Giderleri	10.750,30	
740.03.003.01 Yuvam Konut	10.750,30	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	56.248,24	
100 KASA HS.		62.675,00
102 BANKALAR HS.		165.313,17
103 VER. ÇEK. VE ÖD. EM. HS.		45.000,00
257 BİR. AMORTİSMANLAR HS.		10.750,30
320 SATICILAR HS.		85.000,00
Genel Üretim Giderlerinin Kaydı		

Hakedişlere ilişkin kayıtlar;

120 ALICILAR HS.		3.040.638,77	
120.02 İnşaat Faaliyetleri	3.040.638,77		
120.05.002 Yuvam Kent Koop.	3.040.638,77		
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HS.		93.080,78	
350 YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.			3.102.692,62
350.02 Yuv. Kent Ko.	3.102.692,62		
391 HESAPLANAN KDV HS.			31.026,93
Yuvam Kent Yapı Koop. Hakediş Bedeli			

102 BANKALAR HS.		3.040.638,77	
120 ALICILAR HS.			3.040.638,77
120.02 İnşaat Faaliyetleri	3.040.638,77		
120.05.002 Yuvam Kent	3.040.638,77		
Yuvam Kent Hakediş Bedelinin tahsili			

Yılsonu kayıtları;

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.638.980,02	
741.01 Yuvam Kent Koop.	1.638.980,02	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		1.638.980,02
740.01 Dir. İlk Mad. ve Malz. Gid.	1.313.443,54	
740.01.001 Betonlar	279.197,37	
740.01.001.01 Hazır Beton	231.578,95	
740.01.001.02 Tesfiye Betonu	47.618,42	
740.01.002 Demir	203.863,00	
740.01.002.01 Demir-İnce	126.497,11	
740.01.002.02 Demir-Kalın	77.365,89	
740.01.003 Kalıp (Kereste)	370.888,16	
740.01.004 Tuğla	23.157,89	
740.01.005 Sıva Malzemeleri	330.724,47	
740.01.005.01 Dış Sıva	177.098,29	
740.01.005.02 İç Sıva	153.626,19	
740.01.007 Kapılar	1.650,00	
740.01.007.01 Ana Giriş Kapısı	1.650,00	
740.01.013 Elektrik Tesisat Malz.	19.973,68	
740.01.013.01 Bina Elektrik Tes.	19.973,68	
740.01.018 Alt Yapı	83.988,96	
740.02 Direkt İşçilik Gid.	13.046,25	
740.02.001 Brüt Ücret	10.650,00	
740.02.002 SGK İşv. Payı	2.183,25	
740.02.003 İş. Sig. İşv. Payı	213,00	
740.03 Genel Üretim Giderleri	312.490,23	
740.03.001 DSFH	301.049,13	
740.03.001.01 Yakıt Giderleri	22.906,85	
740.03.001.02 Ver. Res. ve Harç.	400,00	
740.03.001.03 Taşeron Giderleri	295.535,60	
740.03.001.05 Bakım On. Gid.	122,65	
740.03.001.06 Elektrik Giderleri	2.652,13	
740.03.001.07 Nakliyat Giderleri	2.338,75	
740.03.002 Çeşitli Giderler	690,80	
740.03.002.01 Çeşitli Ür. Gid.	690,80	
740.03.003 Amortisman Giderleri	10.750,30	
740.03.003.01 Yuvam Konut	10.750,30	
Yansıtma hesabı ile maliyet hesabının kapatılması		

/			
170 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. MAL. HS.		1.638.980,02	
170.01 Yuvam Kent Koop.	1.638.980,02		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			1.638.980,02
741.01 Yuvam Kent Ko.	1.638.980,02		
İnşaat Maliyetlerinin İlgili Hesaba Aktarılması			
/			

Yılsonu ilgili hesapların büyük defterleri;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	
279.197,37	1.638.980,02	39.891,76	
1.034.246,17		93.080,78	
13.046,25			
312.490,23			
<u>1.638.980,02</u>	<u>1.638.980,02</u>	<u>132.972,54</u>	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.		170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.	
	1.329.725,40	1.006.172,92	
	3.102.692,62	1.638.980,02	
	<u>4.432.418,02</u>	<u>2.645.152,94</u>	

2013 yılı muhasebe kayıtları;

Malzeme giderlerine ilişkin kayıtlar;

150 İLK MADDE VE MALZ. HS.		1.332.170,23	
150.04 Yuvam Kent Projesi	1.332.170,23		
150.04.002 Demir-Doğrama Malz.	117.560,18		
150.04.002.01 Demir-İnce	88.547,97		
150.04.002.02 Demir-Kalın	29.012,21		
150.04.003 Kalıp (Kereste)	111.266,45		
150.04.004 Tuğla	18.526,32		
150.04.005 Sıva Malzemeleri	348.504,80		
150.04.005.01 Dış Sıva	118.065,52		
150.04.005.02 İç Sıva	230.439,28		
150.04.006 Boya Malzemeleri	256.987,85		
150.04.006.01 Dış Boya	86.089,44		
150.04.006.02 İç Boya	170.053,60		
150.04.006.03 PVC Dış Daire Boya	844,80		
150.04.007 Kapılar	1.650,00		
150.04.007.01 Ana Giriş Kapısı	1.650,00		
150.04.009 İzolasyon Malz.	15.840,00		
150.04.010 Mermerler	79.877,30		
150.04.010.01 Mermer (Genel)	52.756,58		
150.04.010.02 Mermer Kat İçi	26.064,72		
150.04.010.04 PVC Dış Daire Mer.	1.056,00		
150.04.011 Asansör Malz.	123.750,00		
150.04.013 Elektrik Tesisat Malz.	67.932,41		
150.04.013.01 Bina Elektrik Tes.	49.934,21		
150.04.013.02 Daire Elektrik Tes.	17.998,20		
150.04.014 Sıhhi Tesisat Malz.	46.295,53		
150.04.014.01 Sıhhi Tesisat (Genel)	29.960,53		
150.04.014.02 Sıhhi Tesisat (Çatı)	16.335,00		
150.04.015 Zemin Kaplama Malz.	97.183,75		
150.04.015.01 Teras İz. Fayansı	23.831,28		
150.04.015.02 Fayans	73.352,47		
150.04.017 Dış Cephe	46.795,65		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		69.473,68	
740.01 Dir. İlk Mad. ve Malz. Gid.	69.473,68		
740.01.001 Betonlar	69.473,68		
740.01.001.01 Hazır Beton	69.473,68		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		252.295,90	
100 KASA HS.			189.500,00
102 BANKALAR HS.			1.213.761,93
320 SATICILAR HS.			250.677,89
İlk madde ve malzemenin satın alınması kaydı			

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.332.170,23
740.01 Dir. İlk Mad. ve Malz. Gid.	1.332.170,23
740.01.002 Demir-Doğrama Malz.	117.560,18
740.01.002.01 Demir-İnce	88.547,97
740.01.002.02 Demir-Kalın	29.012,21
740.01.003 Kalıp (Kereste)	111.266,45
740.01.004 Tuğla	18.526,32
740.01.005 Sıva Malzemeleri	348.504,80
740.01.005.01 Dış Sıva	118.065,52
740.01.005.02 İç Sıva	230.439,28
740.01.006 Boya Malzemeleri	256.987,85
740.01.006.01 Dış Boya	86.089,44
740.01.006.02 İç Boya	170.053,60
740.01.006.03 PVC Dış Daire Boya	844,80
740.01.007 Kapılar	1.650,00
740.01.007.01 Ana Giriş Kapısı	1.650,00
740.01.009 İzolasyon Malz.	15.840,00
740.01.010 Mermerler	79.877,30
740.01.010.01 Mermer (Genel)	52.756,58
740.01.010.02 Mermer Kat İçi	26.064,72
740.01.010.04 PVC Dış Daire Mer.	1.056,00
740.01.011 Asansör Malz.	123.750,00
740.01.013 Elektrik Tesisat Malz.	67.932,41
740.01.013.01 Bina Elektrik Tes.	49.934,21
740.01.013.02 Daire Elektrik Tes.	17.998,20
740.01.014 Sıhhi Tesisat Malz.	46.295,53
740.01.014.01 Sıhhi Tesisat (Genel)	29.960,53
740.01.014.02 Sıhhi Tesisat (Çatı)	16.335,00
740.01.015 Zemin Kaplama Malz.	97.183,75
740.01.015.01 Teras İz. Fayansı	23.831,28
740.01.015.02 Fayans	73.352,47
740.01.017 Dış Cephe	46.795,65

150 İLK MADDE VE MALZ. HS.

1.332.170,23

150.04 Yuvam Kent Projesi	1.332.170,23
150.04.002 Demir-Doğrama Malz.	117.560,18
150.04.002.01 Demir-İnce	88.547,97
150.04.002.02 Demir-Kalın	29.012,21
150.04.003 Kalıp (Kereste)	111.266,45
150.04.004 Tuğla	18.526,32
150.04.005 Sıva Malzemeleri	348.504,80
150.04.005.01 Dış Sıva	118.065,52
150.04.005.02 İç Sıva	230.439,28
150.04.006 Boya Malzemeleri	256.987,85
150.04.006.01 Dış Boya	86.089,44
150.04.006.02 İç Boya	170.053,60
150.04.006.03 PVC DışDaire Boya	844,80
150.04.007 Kapılar	1.650,00
150.04.007.01 Ana Giriş Kapısı	1.650,00
150.04.009 İzolasyon Malz.	15.840,00
150.04.010 Mermerler	79.877,30
150.04.010.01 Mermer (Genel)	52.756,58
150.04.010.02 Mermer Kat İçi	26.064,72
150.04.010.04 PVC Dış Daire Mer.	1.056,00
150.04.011 Asansör Malz.	123.750,00
150.04.013 Elektrik Tesisat Malz.	67.932,41
150.04.013.01 Bina Elektrik Tes.	49.934,21
150.04.013.02 Daire Elektrik Tes.	17.998,20
150.04.014 Sıhhi Tesisat Malz.	46.295,53
150.04.014.01 Sıhhi Tes. (Genel)	29.960,53
150.04.014.02 Sıhhi Tesisat (Çatı)	16.335,00
150.04.015 Zemin Kaplama Malz.	97.183,75
150.04.015.01 Teras İz. Fayansı	23.831,28
150.04.015.02 Fayans	73.352,47
150.04.017 Dış Cephe	46.795,65

İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi

/

İşçilik giderlerine ilişkin kayıtlar;

/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		15.067,50
740.02 Direkt İşçilik Gid.	15.067,50	
740.02.001 Brüt Ücret	12.300,00	
740.02.002 SGK İşv. Payı	2.521,50	
740.02.003 İş. Sig. İşv. Payı	246,00	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		532,11
136.04 AGİ	532,11	
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.		2.395,52
360.01 Gelir Vergisi	2.322,44	
360.02 Damga Vergisi	73,08	
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		4.612,50
361.01 SGK İşçi Payı	1.722,00	
361.02 İş. Sig. İşçi Payı	123,00	
361.03 SGK İşv. Payı	2.521,50	
361.04 İş. Sig. İşv. Payı	246,00	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		8.591,59
Ücret tahakkuk kaydı		
/		

Genel giderlere ilişkin kayıtlar;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	785.125,93	
740.03 Genel Üretim Giderleri	785.125,93	
740.03.001 DSFH	775.469,28	
740.03.001.01 Yakıt Giderleri	15.772,18	
740.03.001.02 Vergi Res. ve Harç.	150,75	
740.03.001.03 Taşeron Giderleri	750.500,30	
740.03.001.04 Sigorta Giderleri	120,50	
740.03.001.05 Bakım Onarım Gid.	65,21	
740.03.001.06 Elektrik Giderleri	5.522,78	
740.03.001.07 Nakliyat Giderleri	3.337,56	
740.03.002 Çeşitli Giderler	555,90	
740.03.002.01 Çeşitli Üretim Gid.	555,90	
740.03.003 Amortisman Giderleri	9.100,75	
740.03.003.01 Yuvam Konut	9.100,75	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	141.322,67	
100 KASA HS.		365.560,50
102 BANKALAR HS.		502.287,35
103 VER. ÇEK. VE ÖD. EM. HS.		23.000,00
257 BİR. AMORTİSMANLAR HS.		9.100,75
320 SATICILAR HS.		26.500,00
Genel Üretim Giderlerinin Kaydı		

Hakedişlere ilişkin kayıtlar;

120 ALICILAR HS.	3.475.015,73	
120.02 İnşaat Faaliyetleri	3.475.015,73	
120.05.002 Yuvam Kent Koop.	3.475.015,73	
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HS.	106.378,03	
350 YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.		3.545.934,42
350.02 Yuvam Kent Koop.	3.545.934,42	
391 HESAPLANAN KDV HS.		35.459,34
Yuvam Kent Yapı Koop. Hakediş Bedeli		
102 BANKALAR HS.	3.475.015,73	
120 ALICILAR HS.		3.475.015,73
120.02 İnşaat Faaliyetleri	3.475.015,73	
120.05.002 Yuvam Kent K.	3.475.015,73	
Yuvam Kent Hakediş Bedelinin tahsili		

Yılsonu kayıtları;

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	2.201.837,35	
741.01 Yuvam Kent Koop.	2.201.837,35	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		2.201.837,35
740.01 Dir. İlk Mad. ve Malz. Gid.	1.401.643,92	
740.01.001 Betonlar	69.473,68	
740.01.001.01 Hazır Beton	69.473,68	
740.01.001.02 Tesfiye Betonu	0,00	
740.01.002 Demir-Doğrama Malz.	117.560,18	
740.01.002.01 Demir-İnce	88.547,97	
740.01.002.02 Demir-Kalın	29.012,21	
740.01.003 Kalıp (Kereste)	111.266,45	
740.01.004 Tuğla	18.526,32	
740.01.005 Sıva Malzemeleri	348.504,80	
740.01.005.01 Dış Sıva	118.065,52	
740.01.005.02 İç Sıva	230.439,28	

740.01.006 Boya Malzemeleri	256.987,85
740.01.006.01 Dış Boya	86.089,44
740.01.006.02 İç Boya	170.053,60
740.01.006.03 PVC Dış Boya	844,80
740.01.007 Kapılar	1.650,00
740.01.007.01 Ana Giriş Kapısı	1.650,00
740.01.009 İzolasyon Malz.	15.840,00
740.01.010 Mermerler	79.877,30
740.01.010.01 Mermer (Genel)	52.756,58
740.01.010.02 Mermer Kat İçi	26.064,72
740.01.010.04 PVC Dış Daire Mer.	1.056,00
740.01.011 Asansör Malz.	123.750,00
740.01.013 Elektrik Tesisat Malz.	67.932,41
740.01.013.01 Bina Elektrik Tes.	49.934,21
740.01.013.02 Daire Elektrik Tes.	17.998,20
740.01.014 Sıhhi Tesisat Malz.	46.295,53
740.01.014.01 Sıhhi Tes. (Genel)	29.960,53
740.01.014.02 Sıhhi Tes. (Çatı)	16.335,00
740.01.015 Zemin Kaplama Malz.	97.183,75
740.01.015.01 Teras İz. Fayansı	23.831,28
740.01.015.02 Fayans	73.352,47
740.01.017 Dış Cephe	46.795,65
740.02 Direkt İşçilik Gid.	15.067,50
740.02.001 Brüt Ücret	12.300,00
740.02.002 SGK İşv. Payı	2.521,50
740.02.003 İş. Sig. İşv. Payı	246,00
740.03 Genel Üretim Giderleri	785.125,93
740.03.001 DSFH	775.469,28
740.03.001.01 Yakıt Giderleri	15.772,18
740.03.001.02 Vergi Res. ve Harç.	150,75
740.03.001.03 Taşeron Giderleri	750.500,30
740.03.001.04 Sigorta Giderleri	120,50
740.03.001.05 Bakım Onarım Gid.	65,21
740.03.001.06 Elektrik Giderleri	5.522,78
740.03.001.07 Nakliyat Giderleri	3.337,56
740.03.002 Çeşitli Giderler	555,90
740.03.002.01 Çeşitli Üretim Gid.	555,90
740.03.003 Amortisman Giderleri	9.100,75
740.03.003.01 Yuvam Konut	9.100,75

Yansıtma hesabı ile maliyet hesabının kapatılması

170 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. MAL. HS.	2.201.837,35	
170.01 Yuvam Kent Koop.	2.201.837,35	
741 HİZ. ÜRET. MALİYETİ HS.		2.201.837,35
741.01 Yuvam Kent Ko.	2.201.837,35	
İnşaat Maliyetlerinin İlgili Hesaba Aktarılması		

Yılsonu ilgili hesapların büyük defterleri;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	
69.473,68	2.201.837,35	39.891,76	
1.332.170,23		93.080,78	
15.067,50		106.378,03	
785.125,93			
<u>2.201.837,35</u>	<u>2.201.837,35</u>	<u>239.350,57</u>	

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.		170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.	
	1.329.725,40	1.006.172,92	
	3.102.692,62	1.638.980,02	
	3.545.934,42	2.201.837,35	
	<u>4.432.418,02</u>	<u>4.846.990,29</u>	

2014 yılı muhasebe kayıtları;

Malzeme giderlerine ilişkin kayıtlar;

/	
150 İLK MADDE VE MALZ. HS.	1.345.331,19
150.04 Yuvam Kent Projesi	1.345.331,19
150.04.002 Demir-Doğrama Malz.	34.970,16
150.04.002.01 Demir-İnce	25.299,42
150.04.002.02 Demir-Kalın	9.670,74
150.04.003 Kalıp (Kereste)	37.088,82
150.04.006 Boya Malzemeleri	57.057,52
150.04.006.01 Dış Boya	36.895,48
150.04.006.02 İç Boya	18.894,84
150.04.006.03 PVC Dış Daire Boya	1.267,20
150.04.007 Kapılar	495.478,50
150.04.007.01 Ana Giriş Kapısı	4.950,00
150.04.007.02 Çelik Daire Kapısı	66.412,50
150.04.007.03 Amerikan Panel K.	204.930,00
150.04.007.04 PVC Kapı	40.480,00
150.04.007.05 PVC Sürgülü Kapı	175.010,00
150.04.007.06 PVC Fr. Balk. Ç. K.	3.696,00
150.04.008 Pencereler	60.183,75
150.04.008.01 PVCpen (1,5m*1,2m)	56.100,00
150.04.008.02 PVCpen (0,5m*0,5m)	4.083,75
150.04.009 İzolasyon Malz.	10.560,00
150.04.010 Mermerler	45.433,08
150.04.010.02 Mermer Kat İçi	39.097,08
150.04.010.03 Fransız Balkon Mer.	4.752,00
150.04.010.04 PVC Dış Daire Mer.	1.584,00
150.04.012 Alüminyum Ferforje	178.916,45
150.04.013 Elektrik Tesisat Malz.	47.958,73
150.04.013.01 Bina Elektrik Tes.	29.960,53
150.04.013.02 Daire Elektrik Tes.	17.998,20
150.04.014 Sıhhi Tesisat Malz.	108.022,89
150.04.014.01 Sıhhi Tesisat (Genel)	69.907,89
150.04.014.02 Sıhhi Tesisat (Çatı)	38.115,00
150.04.015 Zemin Kaplama Malz.	192.905,12
150.04.015.01 Teras İz. Fayansı	15.887,52

150.04.015.02 Fayans	171.155,76		
150.04.015.03 Laminant Parke	5.861,84		
150.04.016 Isıtma Sistemi ve Malz.	29.960,53		
150.04.017 Dış Cephe	46.795,65		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		23.157,89	
740.01 Dir. İlk Mad. ve Malz. Gid.	23.157,89		
740.01.001 Betonlar	23.157,89		
740.01.001.01 Hazır Beton	23.157,89		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		246.328,04	
100 KASA HS.			327.680,00
102 BANKALAR HS.			931.481,23
320 SATICILAR HS.			355.655,89
İlk madde ve malzemenin satın alınması kaydı			

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		1.345.331,19	
740.01 Dir. İlk Mad. ve Malz. Gid.	1.345.331,19		
740.01.002 Demir-Doğrama Malz.	34.970,16		
740.01.002.01 Demir-İnce	25.299,42		
740.01.002.02 Demir-Kalın	9.670,74		
740.01.003 Kalıp (Kereste)	37.088,82		
740.01.006 Boya Malzemeleri	57.057,52		
740.01.006.01 Dış Boya	36.895,48		
740.01.006.02 İç Boya	18.894,84		
740.01.006.03 PVC Dış Daire Boya	1.267,20		
740.01.007 Kapılar	495.478,50		
740.01.007.01 Ana Giriş Kapısı	4.950,00		
740.01.007.02 Çelik Daire Kapısı	66.412,50		
740.01.007.03 Amerikan Panel K.	204.930,00		
740.01.007.04 PVC Kapı	40.480,00		
740.01.007.05 PVC Sürgülü Kapı	175.010,00		
740.01.007.06 PVC Fr. Balk. Ç. K.	3.696,00		
740.01.008 Pencereler	60.183,75		
740.01.008.01 PVCpen (1,5m*1,2m)	56.100,00		
740.01.008.02 PVCpen (0,5m*0,5m)	4.083,75		
740.01.009 İzolasyon Malz.	10.560,00		
740.01.010 Mermerler	45.433,08		
740.01.010.02 Mermer Kat İçi	39.097,08		

740.01.010.03 Fransız Balkon Mer.	4.752,00	
740.01.010.04 PVC Dış Daire Mer.	1.584,00	
740.01.012 Alüminyum Ferforje	178.916,45	
740.01.013 Elektrik Tesisat Malz.	47.958,73	
740.01.013.01 Bina Elektrik Tes.	29.960,53	
740.01.013.02 Daire Elektrik Tes.	17.998,20	
740.01.014 Sıhhi Tesisat Malz.	108.022,89	
740.01.014.01 Sıhhi Tesisat (Genel)	69.907,89	
740.01.014.02 Sıhhi Tesisat (Çatı)	38.115,00	
740.01.015 Zemin Kaplama Malz.	192.905,12	
740.01.015.01 Teras İz. Fayansı	15.887,52	
740.01.015.02 Fayans	171.155,76	
740.01.015.03 Laminant Parke	5.861,84	
740.01.016 Isıtma Sistemi ve Malz.	29.960,53	
740.01.017 Dış Cephe	46.795,65	
150 İLK MADDE VE MALZ. HS.		1.345.331,19
150.04 Yuvam Kent Projesi	1.345.331,19	
150.04.002 Demir-Doğrama Malz.	34.970,16	
150.04.002.01 Demir-İnce	25.299,42	
150.04.002.02 Demir-Kalın	9.670,74	
150.04.003 Kalıp (Kereste)	37.088,82	
150.04.006 Boya Malzemeleri	57.057,52	
150.04.006.01 Dış Boya	36.895,48	
150.04.006.02 İç Boya	18.894,84	
150.04.006.03 PVC Dış Boya	1.267,20	
150.04.007 Kapılar	495.478,50	
150.04.007.01 Ana Giriş Kapısı	4.950,00	
150.04.007.02 Çelik Daire Kapı.	66.412,50	
150.04.007.03 Amerikan P. K.	204.930,00	
150.04.007.04 PVC Kapı	40.480,00	
150.04.007.05 PVC Sürgülü K.	175.010,00	
150.04.007.06 PVC Fr. B. Ç. K.	3.696,00	
150.04.008 Pencereler	60.183,75	
150.04.008.01 PVC Pen (1,5-1,2)	56.100,00	
150.04.008.02 PVC Pen (0,5-0,5)	4.083,75	
150.04.009 İzolasyon Malz.	10.560,00	
150.04.010 Mermerler	45.433,08	
150.04.010.02 Mermer Kat İçi	39.097,08	
150.04.010.03 Fra. Balkon Mer.	4.752,00	
150.04.010.04 PVC Dış Mer.	1.584,00	
150.04.012 Alüminyum Ferforje	178.916,45	

150.04.013 Elektrik Tesisat Malz.	47.958,73	
150.04.013.01 Bina Elekt. Tes.	29.960,53	
150.04.013.02 Daire Elekt. Tes.	17.998,20	
150.04.014 Sıhhi Tesisat Malz.	108.022,89	
150.04.014.01 Sıhhi Tes.(Genel)	69.907,89	
150.04.014.02 Sıhhi Tes.(Çatı)	38.115,00	
150.04.015 Zemin Kaplama Malz.	192.905,12	
150.04.015.01 Teras İz. Fayansı	15.887,52	
150.04.015.02 Fayans	171.155,76	
150.04.015.03 Laminant Parke	5.861,84	
150.04.016 Isıtma Sistemi ve Malz.	29.960,53	
150.04.017 Dış Cephe	46.795,65	
İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi		

İşçilik giderlerine ilişkin kayıtlar;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		18.375,00
740.02 Direkt İşçilik Gid.	18.375,00	
740.02.001 Brüt Ücret	15.000,00	
740.02.002 SGK İşv. Payı	3.075,00	
740.02.003 İş. Sig. İşv. Payı	300,00	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		618,50
136.04 AGİ	618,50	
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.		2.922,04
360.01 Gelir Vergisi	2.832,04	
360.02 Damga Vergisi	90,00	
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		5.625,00
361.01 SGK İşçi Payı	2.100,00	
361.02 İş. Sig. İşçi Payı	150,00	
361.03 SGK İşv. Payı	3.075,00	
361.04 İş. Sig. İşv. Payı	300,00	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		10.446,46
Ücret tahakkuk kaydı		

Genel giderlere ilişkin kayıtlar;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		358.271,93
740.03 Genel Üretim Giderleri	358.271,93	
740.03.001 DSFH	345.800,85	
740.03.001.01 Yakıt Giderleri	6.500,00	
740.03.001.02 Vergi Res. ve Harç.	205,80	
740.03.001.03 Taşeron Giderleri	335.750,75	
740.03.001.04 Sigorta Giderleri	0,00	
740.03.001.05 Bakım Onarım Gid.	97,85	
740.03.001.06 Elektrik Giderleri	1.255,80	
740.03.001.07 Nakliyat Giderleri	1.990,65	
740.03.002 Çeşitli Giderler	1.120,50	
740.03.002.01 Çeşitli Üretim Gid.	1.120,50	
740.03.003 Amortisman Giderleri	11.350,58	
740.03.003.01 Yuvam Konut	11.350,58	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		64.488,95
100 KASA HS.		122.566,00
102 BANKALAR HS.		243.344,30
103 VER. ÇEK. VE ÖD. EM. HS.		19.000,00
257 BİR. AMORTİSMANLAR HS.		11.350,58
320 SATICILAR HS.		26.500,00
Genel Üretim Giderlerinin Kaydı		

Hakedişlere ilişkin kayıtlar;

120 ALICILAR HS.		868.753,93
120.02 İnşaat Faaliyetleri	868.753,93	
120.05.002 Yuvam Kent Koop.	868.753,93	
295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HS.		26.594,51
350 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. HS.		886.483,61
350.02 Yuvam Kent Koop.	886.483,61	
391 HESAPLANAN KDV HS.		8.864,84
Yuvam Kent Yapı Koop. Hakediş Bedeli		

102 BANKALAR HS.		868.753,93	
120 ALICILAR HS.			868.753,93
120.02 İnşaat Faaliyetleri	868.753,93		
120.05.002 Yuvam Kent K.	868.753,93		
Yuvam Kent Hakediş Bedelinin tahsili			

Yılsonu kayıtları;

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		1.745.136,02	
741.01 Yuvam Kent Koop.	1.745.136,02		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			1.745.136,02
740.01 Dir. İlk Mad. ve Malz. Gid.	1.368.489,09		
740.01.001 Betonlar	23.157,89		
740.01.001.01 Hazır Beton	23.157,89		
740.01.002 Demir-Doğrama Malz.	34.970,16		
740.01.002.01 Demir-İnce	25.299,42		
740.01.002.02 Demir-Kalın	9.670,74		
740.01.003 Kalıp (Kereste)	37.088,82		
740.01.006 Boya Malzemeleri	57.057,52		
740.01.006.01 Dış Boya	36.895,48		
740.01.006.02 İç Boya	18.894,84		
740.01.006.03 PVC Dış Daire Boya	1.267,20		
740.01.007 Kapılar	495.478,50		
740.01.007.01 Ana Giriş Kapısı	4.950,00		
740.01.007.02 Çelik Daire Kapısı	66.412,50		
740.01.007.03 Amerikan Panel K.	204.930,00		
740.01.007.04 PVC Kapı	40.480,00		
740.01.007.05 PVC Sürgülü Kapı	175.010,00		
740.01.007.06 PVC Fr. Balk. Ç. K.	3.696,00		
740.01.008 Pencereler	60.183,75		
740.01.008.01 PVCpen (1,5-1,2)	56.100,00		
740.01.008.02 PVCpen (0,5-0,5)	4.083,75		
740.01.009 İzolasyon Malz.	10.560,00		
740.01.010 Mermerler	45.433,08		
740.01.010.02 Mermer Kat İçi	39.097,08		
740.01.010.03 Fransız Balkon Mer.	4.752,00		
740.01.010.04 PVC Dış Daire Mer.	1.584,00		

740.01.012 Alüminyum Ferforje	178.916,45
740.01.013 Elektrik Tesisat Malz.	47.958,73
740.01.013.01 Bina Elektrik Tes.	29.960,53
740.01.013.02 Daire Elektrik Tes.	17.998,20
740.01.014 Sıhhi Tesisat Malz.	108.022,89
740.01.014.01 Sıhhi Tesisat (Genel)	69.907,89
740.01.014.02 Sıhhi Tesisat (Çatı)	38.115,00
740.01.015 Zemin Kaplama Malz.	192.905,12
740.01.015.01 Teras İz. Fayansı	15.887,52
740.01.015.02 Fayans	171.155,76
740.01.015.03 Laminant Parke	5.861,84
740.01.016 Isıtma Sistemi ve Malz.	29.960,53
740.01.017 Dış Cephe	46.795,65
740.02 Direkt İşçilik Gid.	18.375,00
740.02.001 Brüt Ücret	15.000,00
740.02.002 SGK İşv. Payı	3.075,00
740.02.003 İş. Sig. İşv. Payı	300,00
740.03 Genel Üretim Giderleri	358.271,93
740.03.001 DSFH	345.800,85
740.03.001.01 Yakıt Giderleri	6.500,00
740.03.001.02 Vergi Res. ve Harç.	205,80
740.03.001.03 Taşeron Giderleri	335.750,75
740.03.001.05 Bakım Onarım Gid.	97,85
740.03.001.06 Elektrik Giderleri	1.255,80
740.03.001.07 Nakliyat Giderleri	1.990,65
740.03.002 Çeşitli Giderler	1.120,50
740.03.002.01 Çeşitli Üretim Gid.	1.120,50
740.03.003 Amortisman Giderleri	11.350,58
740.03.003.01 Yuvam Konut	11.350,58

Yansıtma hesabı ile maliyet hesabının kapatılması

170 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. MAL. HS.

170.01 Yuvam Kent Koop. 1.745.136,02

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.

741.01 Yuvam Kent Koop. 1.745.136,02

İnşaat Maliyetlerinin İlgili Hesaba Aktarılması

1.745.136,02

1.745.136,02

Yılısonu ilgili hesapların büyük defterleri;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	
23.157,89	1.745.136,02	39.891,76	
1.345.331,19		93.080,78	
18.375,00		106.378,03	
358.271,93		26.594,51	
1.745.136,02	1.745.136,02	265.945,08	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.		170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.	
	1.329.725,40	1.006.172,92	
	3.102.692,62	1.638.980,02	
	3.545.934,42	2.201.837,35	
	886.483,61	1.745.136,02	
	8.864.836,06	6.592.126,31	

ABC İnşaat Sanayi Ticaret Limited Şirketi'nin üstlendiği S.S. Yuvam Kent Yapı Kooperatifi'nin projesine ait muhasebe kayıtları yıllar itibariyle verilmiş olup, TMS-11 Standardı açısından incelenecek hesapların büyük defterleri de yılsonu kayıtlarından sonra gösterilmiştir². Bu kapsamda ABC İnşaat Sanayi Ticaret Limited Şirketi'nin üstlendiği S.S. Yuvam Kent Yapı Kooperatifi'nin 2014 yılının ekim ayında teslim ettiği projesi ile ilgili maliyet, hakediş ve peşin ödenen vergi durumları aşağıdaki tablo 3.5'de görülmektedir.

² Şirket ile yapılan görüşmede; proje sahasının işletmeye yakın olması ve diğer alanlarda da gösterilen faaliyetlerden dolayı, yönetim ve finansman giderleri ile ilgili tutarların bu inşaat ile ilişkilendirilmeyip doğrudan gelir tablosuna aktarıldığı ifade edilmiştir.

Tablo 3.5. Yuvam Kent Projesine Ait Yıllara Göre Maliyet, Hakediş ve Ödenen Vergiler (TL)

	170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.	295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.
2011	1.006.172,92	1.329.725,41	39.891,76
2012	1.638.980,02	3.102.692,62	93.080,78
2013	2.201.837,35	3.545.934,42	106.378,03
2014	1.745.136,02	886.483,61	26.594,51
TOPLAM	6.592.126,31	8.864.836,06	265.945,08

Tamamlanmış sözleşme olarak anılan yönteme göre, proje ile ilgili işlemler bitiş yılı olan 2014 yılının dönem sonunda yapılmaktadır. Bu bilgiler ışığında şirketin 2014 yılı dönem sonu kayıtlarında bu proje ile ilgili aşağıdaki kayıtlar yer almaktadır.

350 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. HS.	8.864.836,06	
350.02 Yuvam Kent Koop.	8.864.836,06	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		8.864.836,06
600.002 İnşaat Faal.	8.864.836,06	
600.002.01 Yuvam Kent	8.864.836,06	
İşin teslim edilmesi-Satış kaydı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	6.592.126,31	
622.01 Yuvam Kent Taahhüdü	6.592.126,31	
170 Y. Y. İNŞ. VE ON. MAL. HS.		6.592.126,31
170.01 Yuvam Kent	6.592.126,31	
Maliyet kaydı		

<p>193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS. 265.945,08</p> <p>193.03 Yuvam Kent Projesi 265.945,08</p> <p>295 PEŞ. ÖD. VERGİ VE FON. HS. 265.945,08</p> <p>İşin bitimi ile hakediş vergi kesintilerinin aktarımı</p>	
<p>600 YURTİÇİ SATIŞLAR 8.864.836,06</p> <p>600.002 İnşaat Faaliyetleri 8.864.836,06</p> <p>600.002.01 Yuvam Kent Koop. 8.864.836,06</p> <p>690 DÖN. KAR VEYA ZAR. HS. 8.864.836,06</p> <p>Gelir hesaplarının kapatılması</p>	
<p>690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS. 6.592.126,31</p> <p>622 SATILAN HİZ. MALİYETİ HS. 6.592.126,31</p> <p>622.01 Yuvam Kent Tah. 6.592.126,31</p> <p>Gider hesaplarının kapatılması</p>	
<p>691 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI HS. 454.541,95</p> <p>370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. HS. 454.541,95</p> <p>Dönem karından ayrılan vergi ve yükümlülüklerin bilanço hesabına devri</p>	
<p>371 DÖNEM KARI PEŞİN ÖD. VERGİ DİĞER YÜK. HS. 265.945,08</p> <p>193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FON. HS. 265.945,08</p> <p>193.03 Yuvam Kent Pro. 265.945,08</p> <p>Peşin ödenen verginin Diğ. Yük. Hesabına devri</p>	

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	2.272.709,75	
691 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. HS.		454.541,95
692 DON. NET KARI VEYA ZARARI HS.		1.818.167,80
Dönem karının vergi sonrası net kar-zarar hesabına aktarımı		
692 DON. NET KARI VEYA ZARARI HS.	1.818.167,80	
570 DÖNEM NET KARI HS.		1.818.167,80
Dönem kar-zararının net kar hesabına aktarımı		

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT
VE ONARIM HAKEDİŞLERİ HS.

8.864.836,06	1.329.725,40
	3.102.692,62
	3.545.934,42
	886.483,61
8.864.836,06	8.864.836,06

170 YILLARA YAYGIN
İNŞAAT VE ONARIM
MALİYETLERİ HS.

1.006.172,92	6.592.126,31
1.638.980,02	
2.201.837,35	
1.745.136,02	
6.592.126,31	6.592.126,31

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE
FONLAR HS.

39.891,76	265.945,08
93.080,78	
106.378,03	
26.594,51	
265.945,08	265.945,08

3.2.5. Uygulamaya Ait TMS-11 Kayıtları

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı incelendiğinde, sözleşme gereği elde edilen gelir ve katlanılan giderlerinin muhasebe işlemleri sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahminine dayanmaktadır. Bu kapsamda uygulamamızdaki sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edildiği varsayılmaktadır.

Tamamlanma aşaması yönteminde oranlar işin yapılış ve ilerleyişine göre farklı biçimlerde hesaplanmaktadır. Bu hesaplamalara ikinci bölümde yer verilmişti. Ancak uygulama öncesi bu kısımda tekrardan hatırlatılması uygun görülmüştür. Bu hesaplamalar aşağıda verilmiştir.

İnşaatın başlangıç aşamasında yapılan hesaplama aşağıdaki gibi olmaktadır (Usul, 2012: 18):

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

$$\text{Sözleşme Geliri} = \text{Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Sözleşme Gideri} = \text{Sözleşme Maliyeti} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

İnşaatın ileri aşamasında yapılan hesaplama aşağıdaki gibi olmaktadır:

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

$$\text{Sözleşme Geliri} = \text{Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi} - \text{Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri}$$

$$\text{Sözleşme Gideri} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Tahmini Sözleşme Maliyeti}) - \text{Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri}$$

Şirketin inşaat maliyetleri, hakedişler ve kesilen vergiler tablo 3.5'te verilmişti. Bu doğrultuda TMS-11 Standardı kapsamında aşağıdaki hesaplamalar ve muhasebe kayıtları yapılmaktadır:

2011 yılı TMS-11 kayıtları;

Tamamlanma Yüzdesi = $1.006.172,92 / 6.592.126,31 = \%15,26$

Dönem Sözleşme Geliri = $8.864.836,06 \times 0,1526 = 1.353.062,36$ TL

Eksik Hakediş Tutarı = $1.353.062,36 - 1.329.725,41 = 23.336,95$ TL

2011 yılı için şirkete ödenen hakediş tutarı 1.329.725,41 TL olup, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanan hakediş tutarı ise 1.353.062,36 TL'dir. TMS-11 Standardının 22. maddesinde geçen "Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır" hükmü gereği aradaki fark olan 23.336,95 TL "176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK GELİR TAHAKKUKLARI" isimli hesapta izlenebilmektedir (Susmuş ve Sevilengün, 2007: 216; Susmuş ve Zengin, 2008: 215). Bu hesapta izlenecek tutara ilişkin vergi borcunun takibi de TMS 12 Gelir Vergileri Standardı gereği 483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU hesabında yapılacaktır.

350 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. HS. 350.02 Yuvam Kent Koop. 1.329.725,41	1.329.725,41	
176 HAKEDİŞLERE BAĞ. GEL. TAH. HS. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR	23.336,95	1.353.062,36
600.002 İnşaat Faal. 1.353.062,36 600.002.01 Yuvam Kent 1.353.062,36		
Hasılatın tamamlanması ve satış kaydı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 622.01 Yuvam Kent Taahhüdü 1.006.172,92	1.006.172,92	
170 Y. Y. İNŞ. VE ON. MAL. HS. 170.01 Yuvam Kent Koo. 1.006.172,92		1.006.172,92
Maliyet kaydı		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR 600.002 İnşaat Faaliyetleri 1.353.062,36 600.002.01 Yuvam Kent Koop. 1.353.062,36	1.353.062,36	
690 D. KAR VEYA ZARARI HS. Gelir hesaplarının kapatılması		1.353.062,36
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS. 622 SAT. HİZ. MALİYETİ HS. 622.01 Yuvam Kent Taah. 1.006.172,92	1.006.172,92	1.006.172,92
Gider hesaplarının kapatılması		
691 DÖ. K. VER. VE D. Y. YÜK. KARŞ. HS. 691.02 Ertelenmiş Vergi Gid. 69.377,89	69.377,89	
484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU ³ Vergi ve yük. borç. bilanço hesabına devri ⁴		69.377,89

³ Uygulamamızda her bir hesap döneminde hesaplanan verginin iş bitim tarihini içine alan hesap dönemi sonuna kadar bu hesapta takibi yapılacaktır. Bu hesap TMS 12 Gelir Vergileri Standardı gereği kullanılmıştır. Bu hesapta biriken tutarlar, sözleşme konusu işin tamamlanmasını takip eden hesap dönemi içerisinde ödenecek olan işe ait vergiden düşülecektir.

⁴ Diğer faaliyetlere ilişkin elde edilen kardan ayrılan vergi 691 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI hesabı ile 370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI hesabına aktarılırken (bilgi amacıyla verilmiştir, uygulamamızda bu hesap kullanılmamıştır), yıllara yaygın olan bu inşaata ait peşin ödenen vergiler TMS 12 Gelir Vergisi Standardına göre ertelenmiş bir vergi borcu olarak 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU hesabında takip edilir. İşletmenin diğer faaliyetleri kapsamında ödediği geçici vergilerin takip edildiği 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR hesabı da 371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ hesabına aktarılır.

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	346.889,44	
691 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KAR. HS.		69.377,89
691.02 Ertelenen Vergi Gid. 69.377,89		
692 DON. NET KARI VEYA ZARARI HS.		277.511,55
Dönem karının vergi sonrası net kar-zarar hesabına aktarımı		
692 DON. NET KARI VEYA ZARARI HS.	277.511,55	
570 DÖNEM NET KARI HS.		277.511,55
Dönem kar-zararının net kar hesabına aktarımı		

Bu muhasebe kayıtları neticesinde aşağıdaki hesaplar bilançoda gösterilecektir.

176 HAKEDİŞLERE BAĞ. GEL. TAH. HS.	
23.336,95	
23.336,95	

484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS.	
	69.377,89
	69.377,89

295 PEŞİN ÖDENEN. VERGİ VE FONLAR HS.	
39.891,76	
39.891,76	

2012 yılı TMS-11 kayıtları;

Tamamlanma Yüzdesi = 2.645.152,94 / 6.592.126,31 = %40,13

Sözleşme Geliri = (8.864.836,06 x 0,4013) - 1.353.062,36
= 2.204.036,83 TL

Fazla Hakediş Tutarı (Avans) = 3.102.692,62 - 2.204.036,83 = 898.655,79 TL

350 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. HS.	3.102.692,62	
350.02 Yuvam Kent Koop.	3.102.692,62	
176 HAKEDİŞLERE BAĞ. GEL. TAH. HS.		23.336,95
340 ALINAN AVANSLAR HS.		875.318,84
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		2.204.036,83
600.002 İnşaat Faal.	2.204.036,83	
600.002.01 Yuvam Kent	2.204.036,83	
Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hasılatın tamamlanması ve satış kaydı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	1.638.980,02	
622.01 Yuvam Kent Taahhüdü	1.638.980,02	
170 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. MAL. HS.		1.638.980,02
170.01 Yuvam Kent Koop.	1.638.980,02	
Maliyet kaydı		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	2.204.036,83	
600.002 İnşaat Faaliyetleri	2.204.036,83	
600.002.01 Yuvam Kent Koop.	2.204.036,83	
690 DÖN. KAR VEYA ZARARI HS.		2.204.036,83
Gelir hesaplarının kapatılması		
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	1.638.980,02	
622 SATILAN HİZ. MALİYETİ HS.		1.638.980,02
622.01 Yuvam Kent Taah.	1.638.980,02	
Gider hesaplarının kapatılması		

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS.	113.011,36	
691.02 Ertelemiş Vergi Gideri	113.011,36	
484 ERT. VERGİ BORCU HS.		113.011,36
Dönem karından ayrılan vergi ve yükümlülük borçlarının bilanço hesabına devri		
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	565.056,81	
691 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ HS.		113.011,36
691.02 Ertelemiş Vergi Gid.	113.011,36	
692 DON. NET KARI VEYA ZARARI HS.		452.045,45
Dönem karının vergi sonrası net kar-zarar hesabına aktarımı		
692 DON. NET KARI VEYA ZARARI HS.	452.045,45	
570 DÖNEM NET KARI HS.		452.045,45
Dönem kar-zararının net kar hesabına aktarımı		

Bu muhasebe kayıtları neticesinde aşağıdaki hesaplar bilançoda gösterilecektir.

176 HAKEDİŞLERE BAĞ. GEL. TAH. HS.	
23.336,95	23.336,95
<hr/>	
295 PEŞİN ÖDENEN. VERGİ VE FONLAR HS.	
39.891,76	
93.080,78	
132.972,54	

484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS.	
	69.377,89
	113.011,36
	182.389,25
<hr/>	
340 ALINAN AVANSLAR	
	875.318,84
	875.318,84

2013 yılı TMS-11 kayıtları;

Tamamlanma Yüzdesi = 4.846.990,29 / 6.592.126,31 = %73,53

Sözleşme Geliri = (8.864.836,06 x 0,7353) – 3.557.099,19
= 2.960.945,56 TL

Fazla Hakediş Tutarı (Avans) = 3.545.934,42 - 2.960.945,56 = 584.988,86 TL

350 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. HS.	3.545.934,42	
350.02 Yuvam Kent Koop.	3.545.934,42	
340 ALINAN AVANSLAR HS.		584.988,86
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		2.960.945,56
600.002 İnşaat Faaliyetleri	2.960.945,56	
600.002.01 Yuvam Kent Ko.	2.960.945,56	
Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hasılatın tamamlanması ve satış kaydı		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	2.201.837,35	
622.01 Yuvam Kent Taahhüdü	2.201.837,35	
170 Y. Y. İNŞ. VE ON. MAL. HS.		2.201.837,35
170.01 Yuvam Kent Koop.	2.201.837,35	
Maliyet kaydı		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	2.960.945,56	
600.002 İnşaat Faaliyetleri	2.960.945,56	
600.002.01 Yuvam Kent Koop.	2.960.945,56	
690 DÖN. KAR VEYA ZARARI HS.		2.960.945,56
Gelir hesaplarının kapatılması		
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	2.201.837,35	
622 SATILAN HİZ. MALİYETİ HS.		2.201.837,35
622.01 Yuvam Kent Taahhüdü	2.201.837,35	
Gider hesaplarının kapatılması		

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS.	151.821,64	
691.02 Ertelemiş Vergi Gideri	151.821,64	
484 ERT. VERGİ BORCU HS.		151.821,64
Dönem karından ayrılan vergi ve yükümlülük borçlarının aktarımı		
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	759.108,21	
691 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KAR. HS.		151.821,64
691.02 Ertelemiş Vergi Gid.	151.821,64	
692 DON. NET KARI VEYA ZARARI HS.		607.286,57
Dönem karının vergi sonrası net kar-zarar hesabına aktarımı		
692 DON. NET KARI VEYA ZARARI HS.	607.286,57	
570 DÖNEM NET KARI HS.		607.286,57
Dönem kar-zararının net kar hesabına aktarımı		

Bu muhasebe kayıtları neticesinde aşağıdaki hesaplar bilançoda gösterilecektir.

340 ALINAN AVANSLAR HS.		484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS.	
	875.318,84		69.377,89
	584.988,86		113.011,36
	1.460.307,70		151.821,64
295 PEŞİN ÖDENEN. VERGİ VE FONLAR HS.			334.210,89
	39.891,76		
	93.080,78		
	106.378,03		
	239.350,57		

2014 yılı TMS-11 kayıtları;

Tamamlanma Yüzdesi	= 6.592.126,31/ 6.592.126,31 = %100,00
Sözleşme Geliri	= (8.864.836,06 x 1) – 6.518.044,75 = 2.346.791,31 TL
Eksik Hakediş Tutarı	= 2.346.791,31 - 886.483,61 = 1.460.307,70 TL

/	
350 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. HS.	886.483,61
350.02 Yuvam Kent Koop.	886.483,61
340 ALINAN AVANSLAR HS.	1.460.307,70
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.346.791,31
600.002 İnşaat Faaliyetleri	2.346.791,31
600.002.01 Yuvam Kent Koop.	2.346.791,31
Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hasılatın tamamlanması ve satış kaydı	
/	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	1.745.136,02
622.01 Yuvam Kent Taahhüdü	1.745.136,02
170 YIL. YA. İNŞ. VE ON. MAL. HS.	1.745.136,02
170.01 Yuvam Kent Koop.	1.745.136,02
Maliyet kaydı	
/	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.346.791,31
600.002 İnşaat Faaliyetleri	2.346.791,31
600.002.01 Yuvam Kent Koop.	2.346.791,31
690 DÖN. KAR VEYA ZARARI HS.	2.346.791,31
Gelir hesaplarının kapatılması	
/	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	1.745.136,02
622 SATILAN HİZ. MALİYETİ HS.	1.745.136,02
622.01 Yuvam Kent Taahhüdü	1.745.136,02
Gider hesaplarının kapatılması	
/	

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS. 193.03 Yuvam Kent Projesi 265.945,08 295 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. HS. Uzun vadeli peş. öd. vergi ve fonların kısa vadeli peş. öd. vergi ve fonlar hesabına devri	265.945,08	265.945,08
484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS. 384 ERT. VERGİ BORCU HS. Uzun vadeli ertelenmiş vergi borcunun kısa vadeli ertelenmiş vergi borcu hesabına devri	334.210,89	334.210,89
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. HS. 384 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS. 370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. HS. Dönem karı vergi karşılığı	120.331,06 334.210,89	454.541,95
371 DÖNEM KARI PEŞİN ÖD. VERGİ DİĞER YÜK. HS. 193 PEŞ. ÖD. VERGİ VE FON. HS. 193.03 Yuvam Kent Projesi 265.945,08 Peşin ödenen vergi ve fonlar karşılığı	265.945,08	265.945,08
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS. 691 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. HS. 692 DON. NET KARI VEYA ZAR. HS. Dönem karının vergi sonrası net kar-zarar hesabına aktarımı	601.655,29	120.331,06 481.324,23
692 DON. NET KARI VEYA ZARARI HS. 570 DÖNEM NET KARI HS. Dönem kar-zararının net kar hesabına aktarımı	481.324,23	481.324,23

Bu muhasebe kayıtları neticesinde aşağıdaki hesaplar bilançoda gösterilecektir.

340 ALINAN AVANSLAR HS.		484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS.	
1.460.307,70	875.318,84	334.210,89	69.377,89
	584.988,86		113.011,36
			151.821,64
1.460.307,70	1.460.307,70	334.210,89	334.210,89
295 PEŞİN ÖDENEN. VERGİ VE FONLAR HS.			
39.891,76	265.945,08		
93.080,78			
106.378,03			
26.594,51			
265.945,08	265.945,08		

3.2.6. Uygulama Sonuçlarının VUK ve TMS-11 Açısından Değerlendirilmesi

Buraya kadar, ABC İnşaat Sanayi Ticaret Limited Şirketi'nin üstlendiği S.S. Yuvam Kent Yapı Kooperatifi'nin yıllara yaygın inşaat ve onarım işine ait, 2011 yılından 2014 yılına kadar geçen süreçteki maliyetler ve hakedişlere ilişkin muhasebe kayıtları verilmiştir. VUK çerçevesinde yapılan kayıtlar daha sonra TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı açısından yeniden düzenlenerek aktarılmıştır. Bu süreç sonucunda tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemlerine göre yıllara yaygın bu projeye ait sonuçlar Tablo 3.6 ve Tablo 3.7'de verilmiştir.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bitimine kadar kar veya zarar hesaplaması yapılmamaktadır. Bu sebeple başlangıcı 2011 yılı olan bu yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde katlanılan maliyetler ve elde edilen hakedişler, gelir tablosu hesaplarına aktarılmayıp direk olarak bilançoda varlık ve yükümlülük olarak görünmektedir.

Tablo 3.6. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Elde Edilen Tutarlar (TL)

	2011	2012	2013	2014
SATIŞLAR	1.329.725,41	3.102.692,62	3.545.934,42	886.483,61
MALİYET	1.006.172,92	1.638.980,02	2.201.837,35	1.745.136,02
BRÜT KAR	0	0	0	2.272.709,75
BRÜT KAR MARJİ	%0	%0	%0	%26,64
PÖV*	39.891,76	93.080,78	106.378,03	26.594,51
VERGİ	0	0	0	454.541,95

*Peşin Ödenen Vergi

Yukarıdaki Tablo 3.6 incelendiğinde; şirketin devam eden diğer faaliyetlerinden elde ettiği karları haricinde, ilgili yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ait herhangi bir kar tutarı görülmemektedir. İşin tamamlandığı yıl olan 2014 yılında ise 2.272.709,75 TL karı görülmektedir. Sadece bu inşaat işi için brüt kar marjına bakıldığında, ilk üç yılda %0, işin bittiği yıl olan 2014 yılında %26,64 bir kar marjı görülmektedir. Ayrıca ilk üç yıl kar olmadığı için vergi de bulunmamaktadır. Son yıl ise 454.541,95 TL tutarında dalgalanmalı bir vergi tutarı ortaya çıkmaktadır.

Bu yöntemde ilgili hakediş ve maliyetler gelir tablosuna aktarılmayıp bilançoda varlık ve yükümlülük olarak gösterilmektedir. Finansal tabloların üçüncü kişilere daha doğru ve açıklayıcı bilgiler vermesi gerekmektedir. Devam eden bir işin olması, ancak bu işe ait herhangi bir şekilde kar ya da zararın bilinmemesi muhasebenin tam açıklama ilkesi ile örtüşmemektedir. Aynı zamanda, bu yöntemde dört yıla yayılan bir işe ait karın sadece işin bittiği yılda gösterilmesi de dönemsellik kavramının gereklerinin göz ardı edildiğinin göstergesidir.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının uyguladığı tamamlanma yüzdesi yönteminde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işine ait muhasebe kayıtlarının, inşaat işinin bitimini beklemeden, birden fazla döneme ait gelir ve maliyetlerin ilgili hesap döneminde yapılmasını baz almaktadır. Bu sayede her hesap dönemine ait gelir ve maliyetler sonuç hesapları aracılığıyla gelir tablosunda kar veya zarar olarak görülmektedir.

Tablo 3.7. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Elde Edilen Tutarlar (TL)

	2011	2012	2013	2014
SATIŞLAR	1.353.062,36	2.204.036,83	2.960.945,56	2.346.791,31
MALİYET	1.006.172,92	1.638.980,02	2.201.837,35	1.745.136,02
BRÜT KAR	346.889,44	565.056,81	759.108,22	601.655,29
BRÜT KAR MARJİ	%26,64	%26,64	%26,64	%26,64
PÖV	39.891,76	93.080,78	106.378,03	26.594,51
VERGİ**	69.377,89	113.011,36	151.821,64	120.331,06

** 2011, 2012 ve 2013 yılları için ertelenmiş vergi tutarıdır.

Yukarıdaki Tablo 3.7 incelendiğinde, tamamlanmış sözleşme yönteminden farklı olarak her yıl karın hesaplandığı görülebilmektedir. İşin tamamlanma oranının baz alınması ile her yıla ait brüt kar marjı %26,64 olmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde ise ilk üç yıl %0, son yıl ise %26,64'lük bir brüt kar marjı hesaplanmıştır. Bu durum bizlere, tamamlanma yüzdesi yönteminde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işine ait gelirlerin maliyetlere göre her yıla eşit oranda dağıtıldığını göstermektedir.

Bu yöntemin tamamlanmış sözleşme yöntemine göre en önemli üstünlüğü, hakedişlerin, maliyetlere göre belirlenen tamamlanma derecesi ölçüsünde kayıtlara alınmasıdır. Diğer bir ifadeyle, her yıl tahsil edilen hakedişin işin tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan hakedişten eksik olması durumunda, aradaki fark 176 HAKEDİŞLERE BAĞLANAN GELİR TAHAKKUKLARI hesabı (ya da 18 grubu altında açılacak ONAYLANACAK HAKEDİŞLER hesabı) ile bilançoda gösterilmektedir. Her yıl tahsil edilen hakedişin işin tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan hakedişten fazla olması durumunda ise aradaki fark 340 ALINAN AVANSLAR hesabı (ya da 34 grubunda açılacak ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI hesabı) ile bilançoda gösterilmektedir. Tamamlanmış sözleşme yönteminde işin başladığı ve devam ettiği yıllarda yapılmayan ancak bu yöntemde yapılan maliyet ve satışların gelir tablosu hesaplarına aktarımı neticesinde hesaplanan vergi borcu da ortaya çıkmaktadır. Bu yükümlülük de TMS-12 Gelir Vergisi Standardının gereği olarak 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU hesabı ile bilançoda, 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI hesabının altında ertelenmiş vergi borcu alt hesabı ile de ilgili hesap döneminin gelir tablosunda yer almaktadır. Böylece

dönemsellik ilkesine uyulmakta ve hem mali tablolar hem de dipnotlar aracılığıyla finansal tablo okuyucularına açıklayıcı bilgiler sunulmaktadır.

Hesap dönemi sonunda gelir tablosu hesaplarına aktarılan gelir ve maliyetler, ilgili yılın kar veya zararını doğrudan etkilemektedir. Vergi sistemimizde yer alan ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine özgü işin bittiği yıl vergilerin hesaplanması neticesinde, bu yöntemde de son yıl vergi tahakkuk ettirilmektedir. Ancak vergilendirme boyutu açısından bakıldığında, bu yöntemde her yıl için ertelenmiş bir vergi borcu hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu ertelenmiş vergi borcunun finansal tablolarda gösterilmesi, muhasebenin temel ilkelerinden tam açıklama, dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramlarının gereklerindedir. Bu sayede finansal tablolar, firmanın gerçek durumunu yansıtacak, finansal tablo okuyucularına doğru ve açıklayıcı bilgiler verecektir.

TARTIŞMA VE SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri, inşaat taahhüt ve onarım işinin bir takvim yılını aşmasıdır. Bu tür faaliyetlerde elde edilecek karın, hangi yıl ya da yıllarda ve nasıl belirleneceği bununla birlikte vergilendirmenin nasıl yapılacağı soruları ortaya çıkmaktadır. Bu soruyu Türk Vergi Sistemi'miz 193 sayılı GVK'nın 42-43 ve 44. maddeleri ile doğrudan yanıtlamaktadır. Bu maddeler ile tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılacağı, kar ya da zararın iş bitiminde hesaplanacağı belirtilmektedir. Burada eksik olan, karın ve dolayısıyla verginin yıllara nasıl dağıtılması gerektiği hususu da yöntem değişikliği ile TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı tarafından giderilmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından yayınlanan 11 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS 11) paralelinde, Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini kapsamaktadır. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanmasını esas almaktadır. Bu yöntem, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin muhasebe uygulamalarında, gelir ve maliyetlerin işin gerçekleştiği hesap döneminin gelir tablosuna aktarılmasını temel almaktadır. KGK'nın son olarak 26.08.2014 tarih ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımladığı 26 sayılı Kararı ile TMS uygulamakla yükümlü işletmeler, her yılsonunda işin tamamlanma yüzdesine göre gelir ve maliyetleri karşılaştırarak kar ve zararı belirlemekle yükümlüdürler.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde, tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri kullanılmaktadır. Ancak, bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde ve vergilendirilmesinde yasal düzenlemelerin eksikliği sebebiyle hangi yöntemin kullanılacağı gibi bir sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 13.01.2011 tarihinde yayımlanmasıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) göre finansal tablo düzenleme zorunluluğu getirilerek aşmaya çalışılmış. Bunun devamında KGK'nın kararları ile de TMS/TFRS uygulamaları, belirli şirketlere zorunlu hale getirilmiş. Neticede bu sorun ortadan kalkmaya başlamıştır. KGK'nın 26.08.2014 tarih ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımladığı 26 sayılı Kararı ile; "Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan

şirketlerden, aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası ve çalışan sayısı elli ve üstü ölçütlerinden en az ikisini sağlayanların” TMS uygulaması zorunlu kılınmıştır.

Uygulamaya konu olan şirketin işin başladığı yıl olan 2011 ve işi bitirdiği yıl olan 2014 yılları arası finansal tabloları incelendiğinde, VUK kapsamında tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin devam ettiği 2011-2012 ve 2013 yıllarında, işin maliyeti ve tahsil edilen hakedişler bilançoda varlık ve yükümlülük olarak görünecektir. İşin devam ettiği bu yıllara ait herhangi bir kar ya da zarar gelir tablosunda görünmeyecektir. İşin bittiği yıl olan 2014 yılında ise yüksek bir satış hasılatı ve maliyet, gelir tablosunda görünecektir. Bu durum ise gelir tablosunda işin başladığı ve devam ettiği yıllarda herhangi bir kar tutarının görünmemesine, işin tamamlandığı yıl ise yüksek bir kar tutarı görünmesine sebep olacak, dolayısıyla vergi tutarında dalgalanmalara sebep olacaktır. Dört yılın finansal tablolarını inceleyen üçüncü kişilere doğru bilgiler sunmayacak hatta bu kişilerin kararlarında olumsuz etkiler yaratabilecektir. Bu olumsuzluğun yanında, muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ve tam açıklama ilkelerinin gereklerinin de göz ardı edildiği görülebilecektir.

Şirketin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı doğrultusunda tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yaptığı kayıtlar neticesinde finansal tabloları incelendiğinde; işin başladığı, devam ettiği ve bittiği yıllarda maliyet ve tahsil edilen hakedişler bilançoda görünmeyecektir. Sadece eksik hakedişler tahakkuk etmiş gelir olarak, fazla tahsil edilen hakedişler de alınan avans olarak bilançoda görünecektir. Her yıl maliyet ve hakedişler sonuç hesaplarına aktarılarak, direk olarak ilgili olduğu hesap döneminin gelir tablosunda kar ya da zarar olarak görünecektir. İşin başladığı ve devam ettiği yıllara ait kardan hesaplanan vergiler ise, GVK'nın ilgili maddeleri gereği uygulanan vergilendirme sistemi doğrultusunda, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak bilanço ve gelir tablosunda görünecektir. İşin tamamlandığı yıl, ertelenen bu vergi borçları son yılın sonuç hesaplarına aktarılarak, toplam vergi yükümlülüğü gelir tablosunda görünecektir. Yapılan bu uygulamada kullanılan tamamlama yüzdesi yöntemi ile hem finansal tablo okuyucuları doğru ve şeffaf bir şekilde aydınlatılmış olacak hem de muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik, tam açıklama ve ihtiyatlılık ilkelerine uygun hareket edilmiş olacaktır.

KAYNAKLAR

- Abdioğlu, H. (2012). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Dora Yayınları.
- Adiloğlu B. (2006). *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ak, M.S. (2010). Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri. *Vergi Dünyası*, 352, Aralık, 38-45.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. 12. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, S. (2010). *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alagöz, A. (2008). *Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri*. Birinci Basım. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Alagöz, A. (2009). TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi, *Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2 (1), Ocak, 1-36.
- Aşker, A. (2006). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri. *Vergi Raporu Dergisi*, (87), 63-75.
- Altuğ, O. (2001). *Maliyet Muhasebesi*. 13. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ayazoğlu, B. (2004). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, (280). 190-200.
- Benligiray, Y. (1981). *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*. Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:241/161.

- Bilen, C.İ. (2008). Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatların Hükümet Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-I, *Yaklaşım*, Ağustos (188), 67-87.
- Bragg, S. M. (2010). *Revenue Recognition: Rules and Scenarios*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Bursal, N. ve Ercan, Y. (2002). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, 9. Basım. İstanbul: Der Yayınları.
- Büyükmirza, K. (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. 17. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Coşkun, A. ve Güngörmüş, A. H. (2008). Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, No. 10 (6). 213-230.
- Çankaya, İ. (2003). *İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın-Özel (Yap-Sat) İnşaatlar*. (2. Baskı). Ankara: Meslek Yapıtları.
- Çatıkkaş, Ö. (2012). Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS-11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Eylül 12 (37), 69-84.
- Çetiner, E. (2010). *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama*. 6. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çolak, H. B. (2015). *Kamu İhale Mevzuatında Teminatlar*. 18.06.2015, <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/130-makale64>,
- Danacı, G. G. (2006). Özel Bina İnşaatı İşyerine Ait Kayıtların Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerce İncelenmesi, *Yaklaşım*, s. 30, 10.07.2015. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006017674.htm>.
- Değer, N. (2010). *İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları (Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Damga Vergisi)*. No:385, İstanbul: TÜRMOB Yayınları.
- Demir, Y. (2008). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Dersleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı*. 13.05.2015,

<http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/Y%C4%B1llara%20Yayg%C4%B1n%20%C4%B0n%C5%9Faat%20ve%20Onar%C4%B1m%20%C4%B0%C5%9Fleri.pdf>.

Diril, F. (2010). *İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erden, A. S. (1997). *İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi*. 2. Baskı. Ankara: Beta Yayınları.

Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Güler, İ. (2012). *Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı TFRS ve KOBİ TFRS Uygulaması (TMS-TFRS-KOBİ TFRS)*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Güzeldal, Ö. (2007). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri. *Vergi Dünyası*. 316 (9).

IFRS. (2008). *Construction Contracts Work in Progress*, Pricewaterhouse Coopers, Solution, 2008 Yılı El Kitapçığı, 52, 8.

Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karyağdı, M. (2009). İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin TMS-11'in Analizi-1. *Yaklaşım Dergisi*, 17 (197), 108-114.

Kavacık, M. (2008). *Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirilme ve Muhasebe İşlemleri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KGK, (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) (2015), *TMS-11*, 10.10.2015, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS11.pdf.

Kızılot, Ş. (2014). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Korhan, G. (2014). Vergi Müfettişi, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Temmuz, 97.

- Köse, Ö. (2008). İnşaat Taahhüt İşlerinde İşin Tamamlanması ve Teslimi. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 187, 75.
- MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi). (2008). *Muhasebe ve Finansman, İnşaat İşletmeleri*. 13.05.2015, http://www.megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/İnşaat%20İşletmeleri.pdf.
- Öcal, F., Erden, S. ve Işıklılar, S. (2003). *İnşaat Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2012). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*. Nisan. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özel, S. (2010). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Sabaz, B., Öz, Y. ve Albez, A. (2002). Özel İnşaat İşleri ile Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirme ve Muhasebe Açısından Karşılaştırılması. *Ekev Akademi Dergisi*, 6 (12), 159-176.
- Sağlam, N., Yolcu, M. ve Eflatun, A. O. (2012). *UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi*. Ankara: Hipotez Yayınları.
- Sayarı, M. (2004). İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6 (3), 61-76.
- Shelton, F. and Brugh, M. (2002). Indirect Costs of Contracts. *Journal of Construction Accounting & Taxation*, July-August. 12(4), 3-9.
- Sorguç, D. ve Kuruoğlu, M. (2003). *İnşaat (Proje) Yönetiminin Hizmet ve Uygulama Standartları*. (2.Baskı). İnşaat Mühendisleri Odası İstanbul Şubesi.
- Sunguroğlu, K. (1982). *Yapı İşletmesi Şantiye Tekniği ve Maliyet Hesapları*. Ankara: TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası Ankara Şubesi Yayınları.

- Susmuş, T. ve Zengin, Y. (2008). İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu – XII*, 26-30 Kasım, Kıbrıs.
- Şakar, O. (2012). Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri. *Vergi Dünyası*, 32 (376), Aralık, 83-105.
- Şengel, S. (Ed.). (2013). *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 2805.
- Şenlik, M. (2010). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, *Yapım İşleri Genel Şartnamesi 16.07.2011*, 19.06.2015. www.csb.gov.tr/db/van/webmenu/webmenu1772.doc.
- Tozlu, A. ve Eraslan, M. T. (2012). Türkiye’de Alt İşverenlik Uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, (84), Ocak-Mart, 45-62.
- Tuna, Ö. (2009). *Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Turut, Ş. (2010). Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK’nun 42. Maddesi Kapsamında Mıdır?. *Mali Çözüm Dergisi*, (100), 79-90.
- Usul, H. (2003). *İnşaat Muhasebesi*, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No:37.
- Usul, H. (2012). *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*. Detay Yayıncılık. Ankara.
- Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği, 4/3/2009 Tarih ve 27159 Sayılı Resmi Gazete.
- Yıldırım, Ç. Ö. (2008). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yılmaz, A. (2003). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme*. Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:10. Ankara: Şafak Matbaacılık.

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

Yükçü, S. (2011). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta Yayınları.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), 26/12/1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 6/1/1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete.

2 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), 16/12/1993 Tarih ve 21790 Sayılı Resmi Gazete.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 4/1/1961 Tarih ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazete.

217 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 27/12/1998 Tarih ve 23566 Sayılı Resmi Gazete.

4708 Sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun, 13/7/2001 Tarih ve 24461 Sayılı Resmi Gazete.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, 22/1/2002 Tarih ve 24648 Sayılı Resmi Gazete.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 16/6/2006 Tarih ve 26200 Sayılı Resmi Gazete.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21/6/2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete.

58 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 30.12.2014 Tarih ve 29221 Sayılı Resmi Gazete.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Semih AKÇA
Doğum Yeri ve Tarihi : 10.07.1984 ANKARA

EĞİTİM DURUMU

Lisans Öğrenimi : Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim
Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı Kurumlar ve Yıl : Milli Eğitim Bakanlığı, Muhasebe ve Finansman
Öğretmenliği, 18.11.2008-Halen

İLETİŞİM

E-posta Adresi : semihkc@gmail.com
Telefon : 0(507) 946 0372
Tarih : 19/04/2016