



**MUHASEBE STANDARTLARI PERSPEKTİFİNDE
İNŞAAT MUHASEBESİ VE BİR UYGULAMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

Melike ÖZGEN

Kütahya – 2019

T.C.
KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**MUHASEBE STANDARTLARI PERSPEKTİFİNDE
İNŞAAT MUHASEBESİ VE BİR UYGULAMA**

Danışman:
Doç. Dr. Selçuk YALÇIN

Hazırlayan:
Melike ÖZGEN

Kütahya – 2019

Kabul ve Onay

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim/Anasanat Dalında YÜKSEK LİSANS
TEZİ ÇALIŞMA RAPORU olarak kabul edilmiştir.

Başkan.....

(İmza)

Üye.....

(İmza)

Üye.....

(İmza)

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

İmza

Prof. Dr. Şahmurat ARIK

Enstitü Müdürü

Bilimsel Etik Bildirimi

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “Muhasebe Standartları Perspektifinde İnşaat Muhasebesi ve Bir Uygulama” adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlandığı aşamaya kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığımı, bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

...../...../2019

Melike ÖZGEN

Özgeçmiş

1996 yılında Kocaeli ilinde doğdu. İlkokul ve Ortaokulunu Osmangazi Okulu'nda tamamladı. 2013 yılında Sakarya Geyve'de Ticaret Meslek Lisesi Muhasebe ve Finansman Bölümü'nden mezun oldu. 2017 yılında Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümü'nde lisans eğitimini tamamladı. Aynı yıl Kütahya Dumlupınar Üniversitesi'nde Muhasebe ve Denetim alanında yüksek lisans eğitimine başladı.



ÖZET

MUHASEBE STANDARTLARI PERSPEKTİFİNDE İNŞAAT MUHASEBESİ VE BİR UYGULAMA

ÖZGEN, Melike

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Selçuk YALÇIN

Aralık, 2019, 122 sayfa

Dönem net karının önemli bileşenlerinden olan hasılat finansal tabloların sunum ve değerlendirilmesinde önem arz etmektedir. Türkiye’de uygulanmakta olan vergi kanunlarınca inşaat işlerinde gelir ve giderler karşılaştırılarak elde edilen hasılat işin bittiği yılda gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Fakat bu durum standartlara göre farklılık göstermektedir. Standartlara göre hasılat iş bitiminde değil, dönem sonunda hesaplanarak kapsamlı gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan zamanlama farkı finansal tabloları da etkilemektedir.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği doğrultusunda düzenlenmektedir. Bu çalışmada özel inşaat ve taahhüt işlerinde izlenen muhasebe süreci üç uygulamaya ek olarak KÜMİ FRS taslağına göre örnekler ile açıklanarak benzer ve farklı yönler ortaya konmuştur. Uygulama kısmında TFRS 15’in getirdiği yenilikler mevzuat ile karşılaştırılarak finansal tablolarda sunumuna yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İnşaat İşleri, Finansal Raporlama Standartları, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

ABSTRACT**ACCOUNTING STANDARDS PERSPECTIVE CONSTRUCTION
ACCOUNTING AND AN APPLICATION****ÖZGEN, Melike****M. Sc. Thesis, Department of Business Administration****Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Selçuk YALÇIN****December, 2019, 122 pages**

As one of the important components of the net income period, revenue becomes important for presentation and its evaluation of the financial statements. According to the tax acts in Turkey, revenue for construction works written to statement of income at the end of the year that the job is done, by being compared incomes and expenses. However, this situation differs in pursuant of the standards. In pursuant of the standards, revenue must be written to comprehensive income statement at the end of the period, not when the job is done. The timing difference in accounting process also affects the financial statements

The accounting practices in our country, be arranged from Turkey's Accounting Standards/Turkey Financial Reporting Standards, Financial Reporting Standards for Large and Medium Enterprises, and General Rescripts of Accounting System Practice. In this study, in addition to three accounting application process that followed at private construction and contracting works, explained with examples according to KUMI FRS sketch, similar and different parts has been identified. At the practice part, innovations that comes with TFRS 15 has compared with the legislation and presented in the financial statements.

Keywords: Construction Works, Financial Reporting Standards, Financial Reporting Standards for Large and Medium Enterprises, Financial Reporting Standards for Small and Micro Enterprises, General Communiques of Accounting System Application.

ÖNSÖZ

Bu Yüksek Lisans Tez Çalışma Raporunda, Muhasebe Standartları Perspektifinde İnşaat Muhasebesi ve Bir Uygulama sonucunda elde ettiğim bilgileri dikkatinize sunmaktayım.

Bu çalışma konusunun belirlenmesinde ve çalışmanın yürütülmesinde tavsiyelerde bulunan, çalışma süresince yazdıklarımı sabırla okuyarak beni yönlendiren tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Selçuk YALÇIN'a, bugünlere gelmemde büyük emeği olan ve bu hayattaki en büyük şansım olan sevgili anne ve babama, çalışma süresince her konuda yanımda olan ve beni destekleyen aile bireylerime sonsuz teşekkürlerimi sunarım.



İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM TEMEL KAVRAMLAR

1.1. İNŞAAT VE İNŞAAT İŞLETMELERİ	4
1.1.1. İnşaat.....	4
1.1.2. İnşaat Türleri.....	4
1.1.2.1. Medeni Kanuna Göre İnşaatlar	4
1.1.2.1.1. Taşınır Yapılar.....	5
1.1.2.1.2. Taşınmaz Yapılar.....	5
1.1.2.2. Vergi Usul Kanununa Göre İnşaatlar.....	5
1.1.2.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyeti	6
1.1.2.2.2. Taahhüt İşletmeleri.....	6
1.1.3. İş (İnşaat) Sahibi	8
1.1.4. Müteahhit	8
1.1.5. Hak Ediş (İstihkak)	8
1.1.6. İhale Makamı	8
1.1.7. İhale	9
1.1.8. Teklif.....	9
1.1.9. Teminat	9
1.1.9.1. Geçici Teminat.....	9
1.1.9.2. Kesin Teminat	9
1.1.10. İşin Başlama Tarihi	10
1.1.11. İşin Bitiş Tarihi	10
1.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İZLENEN SÜREÇ	11
1.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşlerinde İzlenen Süreç.....	11
1.2.1.1. Arsanın Tahsisi	12
1.2.1.2. Müteahhit Yetki Belgesinin Alınması	13
1.2.1.3. Paylaşımın Yapılması ve İnşaatın Planlanması	13
1.2.1.4. İnşaat Sözleşmesinin Yapılması	14
1.2.1.5. Yapı Ruhsatı Alınarak İnşaat Faaliyetinin Başlaması	15
1.2.1.6. Temlik İşlemi ve Teminat.....	15
1.2.1.7. Kat İrtifakının Kurulması.....	16

1.2.1.8. İnşaat Faaliyetinin Tamamlanması ve Yapı Kullanım Belgesinin Alınması.....	16
1.2.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde İzlenen Süreç	17
1.2.2.1. Projenin Hazırlanması.....	17
1.2.2.2. Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesi	17
1.2.2.3. İhalenin Duyurulması.....	18
1.2.2.4. Teklifin Sunulması.....	18
1.2.2.5. Geçici Teminat ve Teminat Mektupları	18
1.2.2.6. Teklifin Değerlendirilmesi, Karara Bağlanması ve Kesin Teminat.....	19
1.3. MALİYET VE HASILAT MUHASEBELEŞTİRME KAVRAMLARI	19
1.3.1. Maliyet	19
1.3.2. Maliyet Unsurları	20
1.3.2.1. MSUGT/ VUK’a Göre Maliyet Unsurları	20
1.3.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	21
1.3.2.1.2. İşçilik Giderleri.....	22
1.3.2.1.3. Endirekt Giderler	22
1.3.2.2. TMS/TFRS’ ye göre Maliyet Unsurları.....	23
1.3.2.2.1. Sözleşme Yapılması İçin Katlanılan Ek Maliyetler	23
1.3.2.2.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri	24
1.3.3. Hasılat	25
1.3.4. Hasılat Tespit Yöntemleri	25
1.3.4.1. Tamamlanma Yöntemi.....	25
1.3.4.2. Edim Yükümlülüğü Yöntemi.....	26
1.3.4.3. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	28

İKİNCİ BÖLÜM

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE

2.1. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYETLEME	31
2.1.1. Maliyet Unsurları	31
2.1.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	31
2.1.1.2. İşçilik Giderleri	34
2.1.1.3. Genel Üretim Giderleri	35
2.1.1.3.1. Sabit Genel Üretim Giderleri.....	35
2.1.1.3.2. Değişken Genel Üretim Giderleri.....	38
2.1.2. Toplam ve Birim Üretim Maliyet Hesaplamaları	40
2.1.2.1. Aktife Kayıtlı Arsa Üzerine Yapılan İnşaat Toplam ve Birim Üretim Maliyeti.....	41
2.1.2.2. Arsa Karşılığı İnşaat Toplam ve Birim Üretim Maliyeti	44
2.2. HASILAT TESPİTİ VE DÖNEM SONU MUHASEBE İŞLEMLERİ.....	45
2.2.1. MSUGT/VUK’a Göre Hasılat Tespiti ve Dönem Sonu İşlemleri	45
2.2.1.1. Standartlara Göre Hasılat Tespiti ve Dönem Sonu İşlemleri.....	47
2.2.2. Satış Türleri.....	50

2.2.2.1. Proje Üzerinden Satış.....	50
2.2.2.2. Peşin Ürün Satışı.....	50
2.2.2.3. Vadeli Ürün Satışı.....	51

2.3. MSUGT/VUK VE STANDARTLARA GÖRE KARŞILAŞTIRMA52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE

3.1. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MALİYETLEME.....57

3.1.1. Maliyet Unsurları.....	57
3.1.1.1. İlk Madde Malzeme Giderleri.....	57
3.1.1.2. İşçilik Giderleri	58
3.1.1.3. Genel Üretim Giderleri	59
3.1.1.3.1. Sabit Genel Üretim Giderleri.....	59
3.1.1.3.2. Değişken Üretim Giderleri	60
3.1.2. Hizmet Üretim Maliyetinin Hesaplanması	61

3.2. AVANS VE HAKEDİŞLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....61

3.2.1. Avansların Muhasebeleştirilmesi.....	62
3.2.2. Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi.....	62

3.3. HASILAT TESPİTİ VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ.....64

3.3.1. İnşaat Taahhüt İşlerinde Hasılat Tespit Yöntemi	65
3.3.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri.....	65

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM MUHASEBE STANDARTLARI PERSPEKTİFİNDE İNŞAAT MUHASEBESİ VE BİR UYGULAMA

4.1. ÇALIŞMA HAKKINDA GENEL BİLGİ68

4.2. İHALENİN İLANI VE GEÇİCİ TEMİNAT68

4.3. KESİN TEMİNAT69

4.4. SÖZLEŞMENİN YAPILMASI VE EDİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ.....69

4.5. 2017 YILI MALİYET TESPİTİ70

4.6. 2017 YILI HAKEDİŞ VE AMORTİSMAN TESPİTİ.....80

4.6.1. Hakedişlerin Hesaplanması.....	80
4.6.2. Amortismanların Dağıtımı.....	82

4.7. 2017 YILI HASILAT TESPİTİ.....	83
4.8. 2017 YILI FİNANSAL TABLOLARDA SUNUM VE AÇIKLAMA.....	85
4.9. İŞLETMEYE AİT 2018 YILI AÇILIŞ FİNANSAL TABLOLARI	86
4.10. 2018 YILI MALİYET TESPİTİ	89
4.11. 2018 YILI HAKEDİŞ VE AMORTİSMAN TESPİTİ.....	106
4.12. 2018 YILI HASILAT TESPİTİ.....	108
4.13. 2018 YILI FİNANSAL TABLOLARDA SUNUM VE AÇIKLAMA.....	110
SONUÇ.....	116
KAYNAKÇA	119
DİZİN	122

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1: Çıktı Yöntemi ile Hesaplama Örneği	27
Tablo 1.2: Girdi Yöntemi ile Hesaplama Örneği	28
Tablo 1.3: Tamamlanma Yüzdesi ile Hesaplama Örneği	29
Tablo 2.1: İşçilik Maliyetleri.....	35
Tablo 2.2: MSUGT/VUK’a göre Amortisman Hesaplama.....	37
Tablo 2.3: TMS/TFRS’ye göre Amortisman Hesaplama.....	37
Tablo 2.4: Maliyet Yöntemleri.....	41
Tablo 2.5: A İşletmesi Maliyet Unsurları	42
Tablo 2.6: MSUGT/VUK’a göre Maliyet Hesaplama	42
Tablo 2.7: TMS/TFRS’ye Göre Maliyet Hesaplama	43
Tablo 2.8: Arsa Karşılığı İnşaat Maliyet Unsurları.....	44
Tablo 2.9: Arsa Karşılığı İnşaat Maliyet Hesaplaması	44
Tablo 2.10: İlk Kayıt Değeri ve Borçlanma Maliyetleri Açısından Karşılaştırılma	52
Tablo 2.11: Dönüştürme Maliyetleri ve Genel Yönetim Giderleri Açısından Karşılaştırma	53
Tablo 2.12: Amortisman Açısından Karşılaştırma.....	53
Tablo 2.13: Kıdem Tazminatı Karşılığı Açısından Karşılaştırma.....	54
Tablo 2.14: Hasılat Açısından Karşılaştırma	55
Tablo 3.1: M İnşaat Taahhüt İşletmesi Amortisman Gün Hesabı.....	59
Tablo 3.2: MSUGT/VUK’a göre Amortisman Hesaplama.....	60
Tablo 3.3: TMS/TFRS’ye göre Amortisman Hesaplama.....	60
Tablo 3.4: M İşletmesi Maliyet Unsurları.....	61
Tablo 3.5: MSUGT/VUK’a göre Hakedis Alınması.....	63
Tablo 3.6: TMS/TFRS’ye göre Hakedis Alınması.....	63
Tablo 3.7: Hakediş Verilmesi	64
Tablo 3.8: 2016 Tarihli Gelir Tablosu	66
Tablo 4.1: ZGN İşletme Bilançosu	68
Tablo 4.2: ZGN İşletmesi Edim Yükümlülüğü.....	70
Tablo 4.3: İMM Alım Listesi	70
Tablo 4.4: Haziran İşçilik Maliyetleri	71

Tablo 4.5: Temmuz İşçilik Maliyetleri	72
Tablo 4.6: Ağustos İşçilik Maliyetleri.....	74
Tablo 4.7: Eylül İşçilik Maliyetleri	75
Tablo 4.8: Ekim İşçilik Maliyetleri	76
Tablo 4.9: Kasım İşçilik Maliyetleri	78
Tablo 4.10: Aralık İşçilik Maliyetleri	79
Tablo 4.11: MSUGT/VUK’a Göre Hak Ediş Alınması	81
Tablo 4.12: TMS/TFRS’ye Göre Hak Ediş Alınması	81
Tablo 4.13: ZGN İşletmesi Makine Bilgileri	82
Tablo 4.14: MSUGT/VUK’a göre Amortisman Hesaplama.....	82
Tablo 4.15: TMS/TFRS’ye Göre Amortisman Hesaplama.....	83
Tablo 4.16: 2017 Yılı Kapsamlı Gelir Tablosu.....	85
Tablo 4.17: MSUGT/VUK’a göre 2018 Yılı Açılış Bilançosu.....	86
Tablo 4.18: TMS/TFRS’ye Göre 2018 Yılı Açılış Bilançosu.....	88
Tablo 4.19: Ocak İşçilik Maliyetleri	89
Tablo 4.20: Şubat İşçilik Maliyetleri.....	90
Tablo 4.21: Mart İşçilik Maliyetleri.....	92
Tablo 4.22: Nisan İşçilik Maliyetleri	93
Tablo 4.23: Mayıs İşçilik Maliyetleri.....	94
Tablo 4.24: Haziran İşçilik Maliyetleri	96
Tablo 4.25: Temmuz İşçilik Maliyetleri	97
Tablo 4.26: Ağustos İşçilik Maliyetleri	98
Tablo 4.27: Eylül İşçilik Maliyetleri	100
Tablo 4.28: Ekim İşçilik Maliyetleri	101
Tablo 4.29: Kasım İşçilik Maliyetleri	103
Tablo 4.30: Aralık İşçilik Maliyetleri	104
Tablo 4.31: MSUGT/VUK’a göre Hak Ediş Alınması	106
Tablo 4.32: TMS/TFRS’ye göre Hak Ediş Alınması	106
Tablo 4.33: ZGN İşletmesi 2018 Yılı Makine Bilgileri	107
Tablo 4.34: MSUGT/VUK’a göre Amortisman Hesaplama.....	107
Tblo 4.35: TMS/TFRS’ye Göre Amortisman Hesaplama.....	108
Tablo 4.36: MSUGT/VUK’a göre 2018 Yılı Gelir Tablosu	110

Tablo 4.37: MSUGT/VUK’a göre 2018 Yılı Kapanış Bilançosu	111
Tablo 4.38: TMS/TFRS’ye göre 2018 Yılı Kapsamlı Gelir Tablosu.....	112
Tablo 4.39: TMS/TFRS’ye göre 2018 Yılı Kapanış Finansal Durum Tablosu	113



ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: Taahhüt İşlerinde İşin Başlama Tarihi	10
Şekil 1.2: Taahhüt İşlerinde İşin Bitiş Tarihi	11
Şekil 1.3: Maliyet Unsurları	21



KISALTMALAR

BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetimi Kurumu
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
KÜMİ FRS	Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MD	Madde
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
₺	Türk Lirası



TEZ METNİ

GİRİŞ

Ülkemiz ekonomisinde inşaat sektörünün önemli bir yeri vardır. Bu sektörün temeli insanlık tarihi kadar eskidir. İnşaat sektörünün geniş yelpazeye sahip olması diğer sektörleri de beslemektedir. Son yıllarda inşaat sektörünün gelişim göstermesi yatırımcılar ve devlet açısından çeşitli beklentilerin oluşmasına zemin hazırlamıştır. Gerek sektörün gerekse inşaat işinin yapısından kaynaklı mali riskler, devletinde bu sektöre karşı daha dikkatli olmasına sebep olmuştur. Bu bağlamda inşaat işini yapanların hâsılatlarının doğru tespiti, hasılatın beyanı ve beyanın doğruluğu gibi hususların incelemesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

MSUGT ve vergi kanunlarında kar ya da zararın nasıl belirleneceği finansal tablolara nasıl yansıtılacağı açıklanmıştır. Belirtilen düzenlemelere göre inşaat işlerinde kar ya da zararın belirlenmesinde tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılması sonucu kar veya zararın finansal tablolara işin bittiği yıl yansıtılması nedeniyle finansal tablolarda doğru ve güvenilir bilgi sunulamamaktadır.

Diğer taraftan standartlarda hâsılatın hesaplanması ve finansal tablolara yansıtılması konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda TMS 18 Hasılat standardı ve TMS 2 Stoklar standardında hizmet stoklarıyla ilgili düzenlemeler kaldırılarak TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı yayınlanmıştır. Ülkemizde de bu düzenlemeye paralel olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı 31.12.2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine uygulanmak üzere 09.08.2016 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardı kar ya da zararın raporlanmasında edim yükümlülüğü yöntemini esas almıştır. Tamamlanmış sözleşme yönteminden farklı olarak edim yükümlülüğünde, kontrolün müşterinin eline geçmesini esas alır ve gelir zaman içerisinde tanımlanarak muhasebeleştirilir.

Diğer taraftan BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de inşaat ve diğer sözleşmelerle ilgili olarak tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanmasına devam edildiği görülmektedir.

Bu çalışmada birinci bölümde inşaat işleriyle ilgili temel kavramlar açıklanmıştır. İkinci bölümde Vergi Usul Kanunu, Türkiye Finansal Raporlama

Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları ile Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları açısından özel inşaat işlerinde maliyet hesaplanması ve hasılatın muhasebeleştirilmesinde farklılıklar ortaya konulmuştur. Üçüncü bölümde Vergi Usul Kanunu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları ile Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları açısından inşaat taahhüt işlerinde maliyet hesaplanması ve hasılatın muhasebeleştirilmesinde farklılıklar ortaya konulmuştur. Dördüncü bölümde bir inşaat firmasında, bir inşaat taahhüt işinin maliyet, hak ediş ve hâsılatları mevzuat ve standartlara göre hesaplanarak bunların finansal tablolarda sunum ve açıklamaları ele alınmıştır. Uygulamada hasılat hesaplanırken TFRS 15' e göre girdi yöntemi kullanılmış ve tamamlanma yöntemi ile karşılaştırma yapılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM
TEMEL KAVRAMLAR

1.1. İNŞAAT VE İNŞAAT İŞLETMELERİ

Bu bölümde inşaat, inşaat türleri ve inşaat işlerinde ki genel kavramlara yer verilmiştir.

1.1.1. İnşaat

Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe sözlüğü inşaat kavramını; “Yapma işi, yapım” şeklinde kısa bir şekilde tanımlamıştır. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından hazırlanan İş Kolları Tüzüğü’nde inşaat “Bina, yol, köprü, tünel, demiryolu, yeraltı treni, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkâm, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor tesisleri yapımı gibi her tür yapıcılık faaliyetleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri faaliyetleri” olarak açıklanmıştır.

Çankaya (2003: 17)’ya göre inşaat faaliyeti bir üretim işlemidir. Bir taraftan inşaatın alt yapısını oluşturan “arazi ya da arsa” diğer taraftan da “ilk madde ve malzeme kullanımı” yoluyla arsa ve arazi üzerine oturtulan yapıdır. Bu unsurların birleşiminden oluşan inşaat bir ürün olarak nitelendirilir.

Medeni Kanunun 652/1 maddesine göre inşaat arsa ve arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımıyla inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır. Medeni Kanunumuzda genel bir tanımlama yapılmıştır. Bu tanıma göre köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, demir yolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, su bentleri, maden galerileri, kanalizasyonlar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat imalat kavramına girmektedir (Şenlik, 2007: 2).

Genel anlamı ile inşaat, mühendislik uygulamaları gerektiren belirli bir tüketici veya kullanıcıların taleplerini karşılamak amacıyla üstlenilen bina yol baraj gibi yapıları konu alan sözleşme veya iş programlarıdır (Usul, 2015: 1).

1.1.2. İnşaat Türleri

1.1.2.1. Medeni Kanuna Göre İnşaatlar

743 sayılı Türk Medeni Kanununa göre inşaatlar menkul ve menkul olmayan inşaat olarak ayrılırken ilgili kanun yürürlükten kaldırılarak yerine gelen 4721 sayılı Türk Medeni Kanununa göre inşaatlar taşınır ve taşınmaz inşaat olarak iki grupta toplanmıştır.

1.1.2.1.1. Taşınır Yapılar

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu md. 728'e göre taşınır yapılar başkasının arazisi üzerinde kalıcı olması amaçlanmaksızın yapılan kulübe, büfe, çardak, baraka ve benzeri hafif yapılar şeklinde tanımlanmıştır. Bu tür yapılar, taşınır mal hükümlerine tâbi olur ve tapu kütüğünde gösterilmez. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunun yürürlüğe girmesiyle menkul inşaat olarak adlandırdığımız inşaat türü taşınır inşaat olarak değişmiş olup tanımdan da anlaşılacağı üzere bu inşaatların ekonomik değeri yoktur. Örnek olarak baraka, yazlık sinema ve tiyatro sahneleri, bayramlar sebebiyle inşa edilen tribünleri gösterilebilir.

1.1.2.1.2. Taşınmaz Yapılar

Bu yapılar süreklilik arz eden inşaatlardır. Taşınır yapılar gibi sadece isim değişikliği olan taşınmaz yapılar menkul olmayan inşaatlarla aynı özelliğe sahiptir. Kanunda net bir tanımlamaya yer verilmemiş ancak ilgili kanunda md. 704'te Taşınmaz mülkiyetinin konusu arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler şeklinde açıklanmıştır.

Bu gruba giren inşaatlar özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenlerden dolayı üç bölümde toplanabilir:

a) Konutlar: Ev, apartman, villa vb.

b) Ticari, Sınai, Sosyal ve Kültürel Yapılar: İşyeri, fabrika yapısı ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri vb.

c) Özel Uzmanlık isteyen inşaatlar: Yol, köprü, baraj, liman, hava alanı vb (Kızılot, 2010: 5).

1.1.2.2. Vergi Usul Kanununa Göre İnşaatlar

Vergi Hukuku açısından inşaatlar, yapım usullerine göre, özel (yap-sat) inşaatlar ve taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.2.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyeti

Özel inşaatlar kişi ya da kurumlar tarafından kullanmak veya satmak amacıyla kendileri tarafından, kendi adlarına yapılan inşaat işleridir. Bu tür işletmeler konut ve işyeri şeklinde inşaat yapmak ve bunları satmak üzere faaliyette bulunurlar. Yapılan işyerleri apartmanlar villalar sonuç olarak bir mamuldür ve bu nedenle bu işletmeler üretim işletmesi niteliği taşır. Bu tür işletmelerde işin yapısı gereği arsalar inşaat maliyeti içindeki paylarının yüksekliğinden dolayı oldukça önemlidir. Bu tür işletmeler yapıyı kendi arsaları veya satın aldıkları arsa üzerine yapabilecekleri gibi veya kat karşılığı anlaştıkları arsa üzerine de inşa edebilirler.

Buna göre özel (yap-sat) inşaat faaliyeti de ikiye ayrılır.

- Kat karşılığı inşaat yapan işletmeler,
- Kendi arsaları üzerine inşaat yapan işletmeler.

Ülkemizde yaygın olarak yapılan kat karşılığı inşaatlarda işletmeler arsaya para ödemek yerine yaptığı sözleşme ile arsa sahibine yapılan inşaattan pay verirler. Böylece ihtiyaç duyulan finansman maliyetlerinden kaçınmış olurlar. Kendi arsaları üzerine inşaat yapan işletmeler ise sermaye bakımından güçlüdürler. Arsa alımında ihtiyaç duyulan finansmanı kendi imkânlarıyla karşılayıp arsayı satın alırlar ve inşaat yaparlar.

Kısaca özel inşaatlarda dikkat edilmesi gereken konu, inşaatı gerçekleştiren kişi ya da kurumun inşa edilen varlığı kendi nam veya hesabına yapıyor olması yani gerçekleştirdiği üretim üzerinde sahiplik hakkının bulunması gerekmektedir.

1.1.2.2.2. Taahhüt İşletmeleri

Büyük Türkçe Sözlükte taahhüt kelimesi bir şeyi yapmayı üstüne alma, üstlenmek anlamındadır. İnşaat taahhüt işlerinde gerçek ya da tüzel kişilere ait bir inşaat işinin yüklenici tarafından düzenlenen sözleşme koşullarına uygun olarak belli bir ücret karşılığı yapılması ve teslim edilmesi anlaşılmaktadır. Buna göre başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilmektedir.

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat faaliyetleri yapım süresine göre çeşitlilik göstermektedir. Bir yıldan uzun süreli inşaat faaliyetlerine, ‘Yıllara Yaygın İnşaat

Taahhüt ve Onarım Faaliyeti' bir yıldan kısa süreli inşaat faaliyetlerine ise, 'Aylara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti' denilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri; belli bir yapım akdi çerçevesinde inşaat taahhüt faaliyetine dayanan ve yapısı itibari ile bir takvim yılı içerisinde nihayete erdirilmesi mümkün olmayan, inşaat, hafriyat, viyadük, yol, köprü, tünel, metro gibi taahhüt ve onarım faaliyetleridir. Burada konu edilen sürede esas olarak, sözleşmede belirtilen tarihler dikkate alınır. Ayrıca bir takvim yılı ile belirtilmek istenen 12 aylık süre değil, muhasebe hesap dönemidir (Aşker, 2006: 64).

Aylara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri; bir yıldan kısa süreli, aynı yıl içerisinde başlayıp biten inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleridir. Genel vergi hükümlerine tabi olan yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri için istisnai bir vergi uygulaması bulunmamaktadır.

Bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için bazı unsurları taşıması gerekmektedir. Çankaya (2003: 19-20)'ya göre bunlar;

- İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması (iş sahibi veya ihaleye verenler)
- İşin yapılmasını üstlenen ikinci taraf (müteahhit veya taşeronlar)
- Sözleşmeye konu olan inşaat taahhüt ve onarım işinin bulunması (yol, köprü, bina, vb.)
- İnşaat taahhüt ve onarım işinin belli bir ücret karşılığı yapılıyor olması gerekmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz gibi inşaat taahhüt işi yapan işletmelerde işin yapılmasını talep eden tarafın belli ücret karşılığında ve yapılacak işin niteliklerini belirleyerek belirlemesi nedeniyle hizmet üretim işletmeleridir.

Özel sektörde inşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinin yapım usulleri ile ilgili belirli kurallar yoktur. Burada işveren ve iş yüklenen kendi aralarında anlaşmak suretiyle iş yapabilirler. Fakat kamu tüzel kişiliğine sahip kurumların, inşaat faaliyetleri yaptırmasında tabi oldukları Kamu İhale Kanunu bulunmaktadır. Bu Kanun'a göre kamu kurum ve kuruluşları inşaat ve onarım işlerini; ihale usulü, doğrudan temin usulü ve tasarım yarışmaları olarak yapabilmektedirler (Yıldırım, 2014: 15).

1.1.3. İş (İnşaat) Sahibi

Gülten ve Kocaer (2010: 10)'e göre iş sahibi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin başlamasına neden olan faaliyeti kendi öz kaynakları ve yabancı kaynakları ile finansa eden, meydana gelecek yapıya ihtiyaç duyan gerçek veya tüzel kişilerdir. Kamu kesimi veya özel kesim inşaat sahibi (işveren) olabilmektedir.

1.1.4. Müteahhit

Taahhütte bulunan kişi veya kimse anlamına gelen müteahhit belirli bir bedel karşılığında bir işi gerçekleştirmeyi üstlenen gerçek veya tüzel kişilerdir. Devlet İhale Kanunu uygulamasında müteahhit, “üzerine ihale yapılan istekli ve istekliler olarak tanımlanmıştır. Yüklenici olarak ifade edilen bu kişiler bir işin yapılmasını tek başlarına yapabildikleri gibi diğer yüklenicilerle birlikte işi üstlenebilirler.

1.1.5. Hak Ediş (İstihkak)

Bir inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde işin başlamasından o ana kadar yapılan (gerçekleştirilen) bölümüne ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hak ediş denir. Diğer bir ifade ile hak ediş, yüklenicilerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanılmak üzere işyerine getirilen araç gerecin ölçüsünü, birim fiyatını, bedelini; hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma şeklini ve bedelini; sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır. Hak ediş raporları, asıl olarak yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça yükleniciye ödenmesi maksadıyla hazırlanan belgeler olması sebebiyle, aynı zamanda işin belirli bir bölümünün gerçekleştiğini de göstermektedir (Şenlik; 2007: 6).

1.1.6. İhale Makamı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin yapılması yönünde beyanı bulunan hukuki tarafın bir kamu kuruluşu olması durumunda inşaat sahibi aynı zamanda ihale makamı da olmaktadır (Erşen, 2010: 9). Özetle ihale makamı adına yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yaptıran sözleşmeye taraf oluşturan makamdır.

1.1.7. İhale

Kamu İhale Kanunu (KİK) madde 4’te tanımlandığı şekliyle ihale: yazılı usul ve şartlarla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemlere verilen addır.

İdarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki usullerden biri uygulanır (Kızılot, 2010: 62):

- Açık ihale usulü,
- Belli istekliler arasında ihale usulü,
- Pazarlık usulü

1.1.8. Teklif

KİK madde 4’teki tanıma göre Teklif: Bu Kanuna yapılacak ihalelerde isteklinin idareye sunduğu fiyat teklifi ile değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgileri ifade etmektedir.

1.1.9. Teminat

Bir işin yapılmasının üstlenilmesi, gerçekleşecek bir alacağın veya geri almak üzere verilen değerlerin karşılığını temin gayesi ile sözleşme gereği olarak alınan değerlerdir (Şenlik, 2007: 14). Teminat, geçici teminat ve kesin teminat olarak ikiye ayrılır.

1.1.9.1. Geçici Teminat

KİK Madde 32’ de belirtildiği şekliyle kamu ihalelerinde teklif bedelinin asgari % 2 azami % 4 ’ü oranında geçici teminat alınır.

1.1.9.2. Kesin Teminat

KİK Madde 43’te belirtildiği şekliyle kamu ihalelerinde taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla,

sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır.

1.1.10. İşin Başlama Tarihi

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde işin başlangıç tarihinin kanunlarımızda tespitine yarayacak herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Sözleşmelerde taraflar kanun niteliğindeki hukuksal düzenlemeleri kabul ettikleri için öncelikle sözleşme hükümlerinde belirtilen başlangıç tarihi esas alınır.

Sözleşmede işin başlangıç tarihi yazılmamış buna karşılık yer teslimi ile ilgili hükümlere yer verilmişse bu sefer yer teslim tutanağının imzalandığı tarih kabul edilir. Yer teslim tarihide belirlenemiyorsa, işin fiilen başladığı tarih işin başlama tarihi kabul edilir (Kocaer ve Gülten, 2010: 15).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin başlama tarihi Şekil 1.1’de açıklanmıştır.

Şekil 1.1: Taahhüt İşlerinde İşin Başlama Tarihi



1.1.11. İşin Bitiş Tarihi

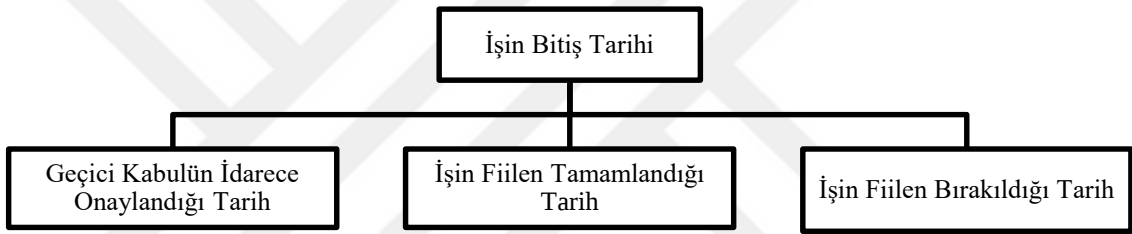
İşin başlangıç tarihi kadar işin bitim tarihide işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olup olmadığının tespiti açısından önemlidir. Gelir Vergisi Kanunu madde 44’e göre İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece 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.

İşin fiilen bırakılması durumunda sözleşmenin feshi, müteahhidin ölümü, ağır hastalık, tutukluluk ve mahkûmiyet halleri, işin bitiminin yargıya intikal etmesi vb. durumlar söz konusudur. Bu tip durumlarda mirasçılar tarafından işe devam edilebilir ancak esas itibariyle işin bitimine neden olur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin başlama tarihi Şekil 1.2’de açıklanmıştır.

Şekil 1.2: Taahhüt İşlerinde İşin Bitiş Tarihi



1.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İZLENEN SÜREÇ

Bu bölümde özel inşaat işleri ve inşaat taahhüt işlerinde izlenen süreç detaylı şekilde ele alınmıştır.

1.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşlerinde İzlenen Süreç

Özel inşaatlar kat karşılığı ve kendi arsalarına üzerine yapılan inşaatlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Üretim işi olarak kabul edilen bu tür inşaatlarda kişiler ya da kurumlar kendi arsalarına üzerine inşaat yaparken sözleşme ve tarafları söz konusu değildir. Bu yüzden bir sözleşmeye tabi olan aşağıda yer alan kat karşılığı inşaat yapımında izlenen süreç kısaca anlatılacaktır.

- Arsanın tahsisi
- Müteahhit yetki belgesinin alınması
- Paylaşımın yapılması ve inşaatın planlanması

- İnşaat sözleşmesinin yapılması
- Yapı ruhsatının alınması ve inşaat faaliyetinin başlaması
- Temlik işlemi ve teminat
- Kat ittifakının kurulması

1.2.1.1. Arsanın Tahsisi

Özel inşaatlarda arsanın tahsis edilmesinde işletme kendi mülkiyetinde kayıtlı arsa üzerine inşaat yapımına başlayabileceği gibi başkasına ait arsaları da satın alarak inşaaata başlayabilir.

İşletme sermayesini arsa alımına harcamamak adına mülkiyeti başkasına ait arsalar üzerine karşılığında işyeri ya da daire vererek arsa/konut değişimi yapabilir.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyetinin taraflarından arsa sahibi, yüklenici adaylarından aldığı teklifleri değerlendirirken, aynı zamanda yüklenici hakkında güvenilirliği, işi bitirme performansı, geçmiş iş referansları ve iş deneyimi hakkında bilgi sahibi olmalıdır.

Yüklenicini teklif ettiği oranın fazla olması arsa sahibi için yeterli olmamalıdır.

Yüklenici ise talip olduğu arsa hakkında bilgi toplamalıdır. Arsanın imar durumunu, hukuki yapısını, arsa sahibinin hukuki durumu hakkında bilgi toplamalıdır.

Taşınmaza ilişkin hukuki durumun araştırılması Tapu sicil müdürlüğü aracılığı ile yapılabilmektedir. Son dönemde gelişen teknolojik imkânlar ile ülke genelindeki taşınmazlara ait güncel ve yasal bilgiye erişim imkânını sağlayan Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) daha etkin ve erişilebilir bir bilgi kaynağıdır. TAKBİS, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından oluşturulmuş bir sistem olup, yasal ve güncel bilgilere ulaşılması mümkün kılınmıştır. Bu sistem mülkiyete dayalı bilgi kullanan bütün kurum ve kuruluşlarca etkin olarak kullanılmaktadır.

Taşınmazın hukuki durumu incelenirken dikkat edilmesi gereken noktalar; taşınmazın üzerinde herhangi bir takyidatın olup olmadığı, taşınmazın üzerinde haciz, ipotek, intifa hakkı, tedbir, satış vaadi veya bir başka arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi şerhinin olup olmadığının tespiti önem taşımaktadır. Taşınmaz malikinin hukuki durumu incelenirken ise, malikin tüzel veya gerçek kişi olup olmadığı, malikin iflas, iflas

ertelemesi, konkordato ve sair bir surette tasarruf hakkını kullanmasın da herhangi bir kısıtlamanın bulunup bulunmadığının tespiti önem taşımaktadır (Oy ve Haşal, 2014: 76).

1.2.1.2. Müteahhit Yetki Belgesinin Alınması

01.01.2012 tarihinden itibaren inşaat faaliyetlerinde yapı müteahhitliği yetki belgesi alınması kuralı uygulamaya koyulmuştur. Yapı müteahhitlerinin kayıtları ile şantiye şefleri ve yetki belgeli ustalar hakkında yönetmelik 16 Aralık 2010 tarihli, 27787 sayılı Resmî Gazete’de ‘‘Yapı Müteahhitlerinin Kayıtları ile Şantiye Şefleri ve Yetki Belgeli Ustalar Hakkında Yönetmelik’’ adı ile yayınlanmıştır.

İlgili yönetmeliğin 5. Maddesinde genel esaslar ele alınmıştır. Yapı ruhsatına tâbi bütün yapıların gerçek veya tüzel kişiliği haiz bir yapı müteahhidinin veya bunların oluşturacağı ortak girişimin sorumluluğu altında inşâ edilmesi; her müteahhidin yetki belgesi numarası alması esastır. Bu numaranın yapı ruhsatında, yapı kullanma izin belgesinde ve yapım işleri sözleşmelerinde kullanılması zorunludur.

1.2.1.3. Paylaşımın Yapılması ve İnşaatın Planlanması

İşletme mülkiyeti kendine ait olan veya satın aldığı arsa üzerine yapacağı inşaatlarda sözleşme söz konusu değildir. Fakat arsa payı karşılığı yapımlarda süreç aşağıdaki gibi olur.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyeti taraflarının sözleşme esasları ve paylaşım konusunda mutabakata varmaları için aralarında ön sözleşme hazırlayarak yapılacak inşaat faaliyetinin plan ve projesinin ortaya koyulması ve paylaşım oranının netleştirilmesi taraflar arasında daha sağlıklı bir işbirliğinin zeminini hazırlayacaktır. Ön sözleşme hazırlanırken, tapu bilgileri ve imar bilgileri etrafında hazırlanmalı ve taraflar gerekli paylaşım oranı veya hangi bağımsız bölümün kime ait olacağını bu ön sözleşme üzerinden görüşmelidir.

Tak (2018: 81)’a göre arsa payı karşılığı yapım faaliyetinde önemli bir yer tutan inşaat planlaması, yapım faaliyetlerinin yönetimi ve yürütülmesinde temel ve zorlayıcı bir faaliyettir. İyi bir inşaat planı, bütçe ve çalışma takvimi için temel oluşturmaktadır. İş tanımları ve görevlerin oluşturulması, iş akışının oluşturulması, inşaat projesinin hazırlanması, bireysel görevler için gerekli kaynakların ve sürelerin hesaplanması, farklı

iş görevleri arasında koordinasyonun tanımlanması iyi bir planlama için önemli unsurlardır.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyeti taraflarının mutabakat tesis etmesi gereken başlıca unsurlar şunlardır;

- Taşınmazın yükleniciye ne zaman, ne şekilde teslim edileceği, taşınmazda kiracı vs. oturması durumunda bununla ilgili durum, taşınmaz malikine veya kiracılara taşınma bedeli veya kira yardımı durumu,
- İnşaatin ne zaman başlayıp ne kadar sürede bitmesi, yapının teknik özellikleri ve teknik şartnamesi,
- Yönetim planının hazırlanmasının kim tarafından yapılacağı ve kat irtifakının kim tarafından kurulacağı,
- İnşaat faaliyeti yapılırken gerekli masrafların (proje hazırlatılması, yönetim planı, kat irtifakının kurulması, tapu vergileri, vs) kim tarafından üstleneceği,
- Planlanan inşaat iş akışının belirlenmesi, planlananın dışına çıkılması halinde gerekli yaptırımların belirlenmesi gibi konularda mutabakat sağlanması gereklidir (Oy ve Haşal, 2014: 79-80).

1.2.1.4. İnşaat Sözleşmesinin Yapılması

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi, taşınmaz sahibinin arsasındaki belirli payların mülkiyetini yükleniciye devir etme borcu altına girdiği, buna karşılık yüklenicinin de taşınmaz üzerinde bağımsız bölümler yapma ve bu bağımsız bölümlerden taşınmaz sahibine ait olanları devir etme borcu altına girdiği karma bir sözleşmedir. Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi, taşınmaz satışı ile eser sözleşmesi gibi iki tipik sözleşmenin unsurlarını içermektedir (Arıkan ve Erdoğan, 2015: 35).

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinde, taşınmaz sahibinin borcu arsayı teslim ve payların mülkiyetini devir etmektir. Dolayısıyla, bu sözleşmenin Türk Medeni Kanunu madde 706, Türk Borçlar Kanunu madde 237, Tapu Kanunu madde 26 hükümleri gereğince resmî şekilde yapılması gerekmektedir. Bu durumda, sözleşmeye resmiyet verecek makam, kural olarak tapu memurudur. Buna karşılık, Noterlik Kanunu madde 60'a göre, taşınmaz satış vaadi noterde yapılabilecektir. Kat Mülkiyeti Kanunu madde 23 kapsamında yapılacak olan arsa payı karşılığı yapım sözleşmesine ilişkin ön sözleşmeler

için de bu hükümden yararlanılabilecektir. Yargıtay da arsa payı karşılığı sözleşmesinin satış vaadi unsurunu ele alarak sözleşmenin noterler tarafından düzenlenebileceğini kabul etmiştir (Arıkan ve Erdoğan, 2015: 35).

1.2.1.5. Yapı Ruhsatı Alınarak İnşaat Faaliyetinin Başlaması

Yapı Ruhsatı, 3194 Sayılı İmar Kanunu'nun 21. Maddesi uyarınca, yapımına başlanacak yapılar için belediye sınırları içerisinde belediyelerce, belediye sınırları dışarısında ise valiliklerce (İl Bayındırlık ve İskân Müdürlükleri) verilmesi mecburi bir belgedir. 3194 sayılı İmar Kanunu kapsamına dâhil olan bütün yapılar için (27. madde de belirtilen istisna hariç) yapı ruhsatı alınması mecburidir. İnşaatın ilk aşaması olan hafriyat işlemine dahi ruhsat alınmaksızın başlanamaz.

Yapı ruhsatı almak için belediyeler veya valilikler tarafından istenen belgeler;

- Teknik Rapor
- Tapu ve Nüfus Cüzdan Fotokopisi
- Vaziyet Planı ve Bağımsız Bölüm Plan Onayı
- İş Bitirme Tutanağı (Yapı Denetimli Olanlar)
- Kat İrtifak Listesi
- Enerji Kimlik Belgesi
- Dilekçe ve tamamlanan evraklar ilgili belediye başkanlığının yazı işleri müdürlüğüne teslim edilir.

Yapı ruhsatının alındıktan sonra inşaat faaliyetinde personel çalıştırmaya başlanacağı tarihe ilgili SGK müdürlüğüne işyeri tescili yapılır. İnşaat yapı ruhsatında yazan bilgilere göre m² ve inşaat çarpımı sonucu bulunan değere asgari işçilik oranı uygulanarak bildirilmesi gereken işçilik miktarı bulunur. Yeterli işçilik miktarı bildiriminde bulunulduğunda ve inşaat ile ilgili işlemler bittikten sonra SGK'dan ilişiksizlik yazısı alınarak dosyası kapatılmaktadır.

1.2.1.6. Temlik İşlemi ve Teminat

TDK, "temlik" sözcüğünün açıklamasını "Mülk olarak verme, bir hakkın başka bir kimseye aktarılması" olarak vermiştir. Arsa payı karşılığı temlik ise, bir arsanın belirli bir hissesinin yükleniciye devri karşılığı yüklenicinin bu arsanın üzerine inşaat

yapmayı taahhüt etmesidir. Arsa payı karşılığı temlik resmi şekle tabi olup, bu şekilde tapu sicil müdürlüğünce düzenlenmesi gerekmektedir.

1.2.1.7. Kat İrtifakının Kurulması

Kat irtifakı, kat mülkiyetine geçmeden önce yapılması gereken bir süreçtir. Kat irtifakında hangi dairenin nerede olduğu, numarası, kime ait olduğu gibi bilgilere yer verilmektedir. İnşaat faaliyetinin tamamlanması durumunda, kat irtifaklı tapu kat mülkiyetine çevrilmektedir. Dolayısıyla kat irtifakı inşaat faaliyeti tamamlanmayan bir yapı üzerinde kurulan mülkiyet hakkı iken, kat mülkiyeti ise inşaatı tamamlanmış ve yapı için iskân belgesi alınmış yapılarda kurulan mülkiyet hakkı olarak karşımıza çıkmaktadır (Çatıkkaş, vd., 2016: 18).

1.2.1.8. İnşaat Faaliyetinin Tamamlanması ve Yapı Kullanım Belgesinin Alınması

Oy ve Haşal (2014: 18)'e göre arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, inşaat faaliyetinin zamanında tam ve eksiksiz olarak tamamlanarak teslim edilmesi ile sona erer. İnşaat faaliyetinin tamamlanmasından; zamanında projeye uygun olarak bitirilmesi, kararlaştırılmış olan kalite esaslarında yapılmış olması ve eksiksiz olarak teslim edilmesi ve hatta oturma izninin alınmış olması anlaşılmalıdır.

Arsa payı karşılığı faaliyetine konu olan yapı tamamlandıktan sonra belediye veya valilik tarafından, tüm bağımsız bölümler için verilen ve bağımsız bölümlerin amacına uygun olup olmadığına dair düzenlenen rapora yapı kullanma izin belgesi denir. Yapı Kullanma İzin Belgesi, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 30.maddesine göre verilmektedir.

Yapı kullanım belgesinin alınması için gerekli belgeler aşağıda açıklanmıştır.

- Yapı ruhsatı
- Kanal bağlantı yazısı
- Tretuvar kabul yazısı
- Bina enerji kimlik belgesi
- Lisanslı Harita Kadastro Bürosu (LİHKAB) aplikasyon
- Belediyece öngörülen azami yükseklik (gabari)
- Binaya ait fotoğraf

- SGK ilişiksizlik belgesi
- İlgili veraset vergi dairesinden harç makbuzu
- Sığınak varsa sığınak raporu
- Asansör ruhsatı

1.2.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde İzlenen Süreç

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde müteahhitlere yaptırılacak işlemler süreç halinde devam eder. Özel kesime ait inşaatlarda uyulacak kurallarda esnek olurken kamu kesimlerine ait inşaat işlerinde daha kesin olmaktadır. Aşağıdaki inşaat taahhüt işlerinde izlenen süreç genel hatlarıyla açıklanacaktır.

- Projenin hazırlanması
- Yaklaşık maliyetlerin belirlenmesi
- İhalenin duyurulması
- Tekliflerin sunulması
- Geçici Teminat ve Teminat Mektupları
- Tekliflerin Değerlendirilmesi, Karara Bağlanması ve Kesin Teminat

1.2.2.1. Projenin Hazırlanması

İnşaat taahhütlerinde ilk aşama inşa edilmek istenen yapının oluşumuna ilişkin temel yol haritasının hazırlanmasıdır. İş sahibi, projeyi kendi bünyesinde hazırlatacağı gibi uzman firmaların danışmanlıklarını tercih edebilir. Uygun bulunan projeler gerekli merciler tarafından onaylanarak süreç başlamaktadır.

Yapılacak inşaatın türüne ve özelliklerine göre bir inşaat projesi çeşitli alt projelerden oluşmaktadır. Bunlar; mimari proje, betonarme proje, çevre düzenleme projesi, atık su projesi gibi nitelendirilir.

1.2.2.2. Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesi

Kamu İhale Kanununda "*keşif bedeli*" olarak geçen kavram yerine, "*yaklaşık maliyet*" tanımlamasını kullanmaktadır. İnşaat yapım işlerinde ihaleden önceki aşama yapımın inşasındaki yaklaşık maliyetin belirlenmesi aşamasıdır.

KİK md. 9 yer alan açıklamaya göre yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve dayanaklarıyla birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir. Yaklaşık maliyete ihale ve ön yeterlik ilânlarında yer verilmez, isteklilere veya ihale süreci ile resmî ilişkisi olmayan diğer kişilere açıklanmaz.

1.2.2.3. İhalenin Duyurulması

Yapılacak inşaat işinin ilgililere duyurulması gerekmektedir. Bu duyurular gazetelerde veya başka iletişim araçlarıyla yapılır. Dikkat edilecek husu özel kesimde yapılacak işlerin duyurulmasında bağlayıcı bir hüküm söz konusu değilken, kamu kesiminde belirli koşullar söz konusudur (Usul, 2015: 6)

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'' na göre ihale ilanlarında belirtilmesi gereken asgari ve zorunlu unsurlar şöyle sıralanmaktadır:

“İdarenin adı ve iletişim bilgileri, ihale adı, niteliği, türü, miktarı, mal teslim yeri, hizmet alımı ve yapım usullerinde ise yer, başlama ve bitiş tarihi, şartlar ve istenilen belgeler, uygulanacak kriterler, yerli katılımcılar ile ilgili özellikli ve avantajlı durumlar, ihale dokümanlarına nasıl ulaşılacağı, ihalenin yeri ve zamanı, son teklif saati ve yeri, teklifin ve sözleşmenin türü, geçici teminatın olup olmadığı, teklif geçerlilik süresi, konsorsiyumların teklif verip veremeyeceği”.

1.2.2.4. Teklifin Sunulması

4734 sayılı kanunun 30. maddesi gereğince, teklif mektubu ve geçici teminat da dâhil olmak üzere ihaleye katılabilme şartı olarak istenen bütün belgeler bir zarfa koyulur. Zarfın üzerine isteklinin adı, soyadı veya ticari unvanı, tebligata esas açık adresi, teklifin hangi işe ait olduğu ve ihaleyi yapan idarenin açık adresi yazılır. Zarfın yapıştırılan yeri istekli tarafından imzalanır ve mühürlenir.

1.2.2.5. Geçici Teminat ve Teminat Mektupları

4734 sayılı kanunun 33. maddesi gereğince, ihalelerde teklif edilen bedelin % 3'ünden az olmamak üzere, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır.

4734 sayılı kanunun 34. Maddesine göre de, teminat olarak kabul edilecek değerler aşağıda gösterilmiştir:

- a) Tedavüldeki Türk parası,
- b) Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları,
- c) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler.

1.2.2.6. Teklifin Değerlendirilmesi, Karara Bağlanması ve Kesin Teminat

İhaleye katılma şartlarını yerine getiren isteklilerin teklifleri incelenmeye başlanır. Geçerli teklifler değerlendirildikten sonra ihale idaresi, yaklaşık maliyete göre aşırı düşük teklifleri tespit eder. İdare, bu aşırı düşük teklifler için yazılı savunma ve izah talep edebilir. Ayrıca ihaleyi düzenleyen idare, ihaleyi iptal için de yetkilidir. İptal olması durumunda ise ilgililere yazılı açıklama ile sebeplerini bildirir.

4734 sayılı kanunun 40-47. maddeleri uyarınca; yapılan değerlendirmeler sonucunda ihale, ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren isteklinin üzerinde kalmaktadır. En avantajlı teklifin değerlendirilmesinde, bakım maliyetleri, maliyet etkinliği, verimlilik, kalite ve teknik değer gibi fiyat dışındaki unsurlar da özellik arz etmektedir. İhale sonucu, kararın yetkili tarafından onaylanmasını izleyen en geç üç gün içinde tüm isteklilere yazılı olarak bildirilir. Böylece isteklinin kesin teminatı temin etmesi suretiyle tebliğ tarihinden itibaren en geç on gün içinde sözleşmeyi imzalamaya davet edilir. Bu süre yabancılar için on iki gün ilave edilmek suretiyle hesaplanır. Danışmanlık hizmetleri dışındaki ihalelerde ihale bedelinin % 6'sı oranında kesin teminat alınır.

1.3. MALİYET VE HASILAT MUHASEBELEŞTİRME KAVRAMLARI

Bu bölümde maliyet, maliyet unsurları, hâsılat ve hâsılat tespit yöntemlerine yer verilmiştir.

1.3.1. Maliyet

Üretim işletmeleri açısından mamul maliyeti, hammaddenin satın alındığı andan itibaren yarı mamul ve mamul haline gelene kadar geçen süreçte üretim için yapılan ve katlanılan tüm fedakârlıkların parasal toplamı olarak ifade edilebilmektedir. Ticari işletmeler açısından mamul maliyeti ise, satın alınan ürün veya ürün grubunun bedeli ve

bunların edinilmesi için yapılan fedakârlıkların (taşıma, depolama, sigorta vb. gibi) parasal toplamı olarak ifade edilmektedir (Yükçü, 2015: 40).

Başka bir ifadeyle maliyet; herhangi bir mal veya hizmetin, satışa sunulduğu ya da kullanıma açık olduğu yerde elde edilebilmesi amacıyla direkt olarak yapılan harcamaların bütünüdür (Akdoğan, 2000: 11). Tanımlardan anlaşılacağı üzere maliyet, işletmelerin üretime devam etmeleri için katlanmak zorunda oldukları yükümlülüklerdir. İnşaat işlerinde sözleşmeye konu olan işle ilgili olarak yapılan tüm masraflar maliyet olarak ifade edilmektedir.

1.3.2. Maliyet Unsurları

Maliyet unsurları MSUGT/VUK ve standartlara göre ayrı şekilde ele alınmıştır.

1.3.2.1. MSUGT/ VUK'a Göre Maliyet Unsurları

Üretim açısından maliyet, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülen değeridir.

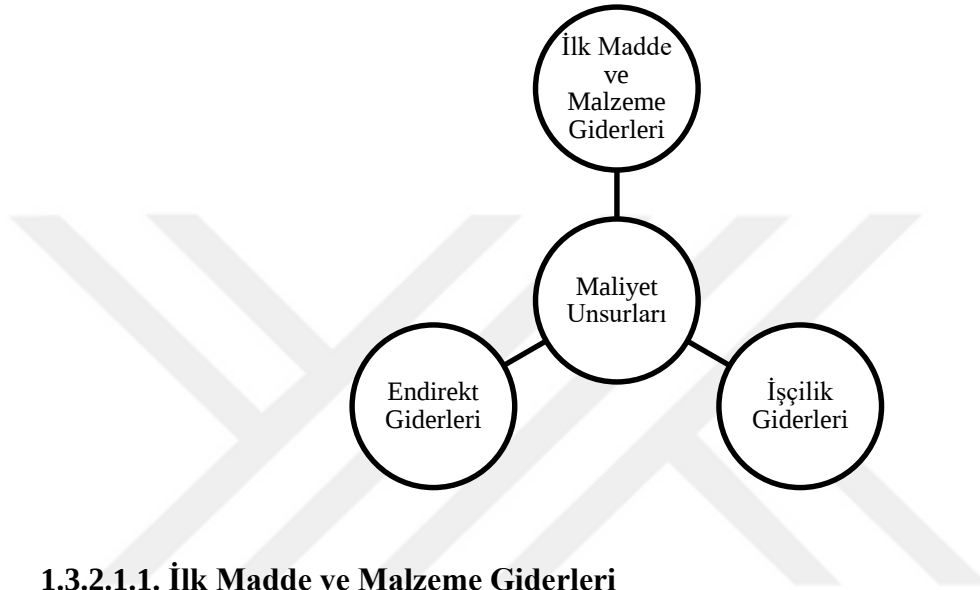
Ercan ve Bursal (2002: 3-4)'a göre üretim maliyetinde üç önemli özellik bulunmaktadır.

- Bir harcamanın üretim maliyetine yüklenebilmesi için o harcamanın işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmeti elde edebilmek için yapılmış olması gerekir.
- Bir üretim harcamasının maliyet sayılabilmesi için parayla ölçülebilecek bir değerinin olması gerekir.
- Üretim maliyetinin faktör harcamalarının bir fonksiyonu sayılabilmesi için üretim faktörü kapsamının yeteri kadar geniş belirlenmesi gerekir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmeler başkası adına bir sözleşme nedeniyle hizmet taahhüdünde bulunmaktadırlar. Bu nedenle yaptıkları iş bir tür siparişin yerine getirilmesidir. Yapılan işin özelliklerinin işi yaptıran işletme tarafından belirlenmesi nedeni ile bir hizmet yapılmakta ve bu işletmeler hizmet üreten işletmeler olarak ifade edilmektedir (Yıldırım, 2008: 35).

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmeler hizmet üretim işletmesi olarak kabul edilmiştir. Bu hizmetin yapılabilmesi için bir takım maliyetlere katlanılmaktadır. Bu kapsamda katlanması gereken giderler, diğer ifadeyle maliyet unsurları Şekil 1.3'te gösterilmiştir.

Şekil 1.3: Maliyet Unsurları



1.3.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İlk madde ve malzemeler üretilen mamulün bünyesine girerek, mamulün maliyetini doğrudan ve dolaylı olarak etkilerler. İnşaat ve taahhüt işlemlerinde ilk madde ve malzemelerin yoğunluğu oldukça yüksektir (Usul 2015: 23). İlk madde ve malzemeler üretilen mamul ve hizmetlerle ilişkisi açısından direkt ilk madde ve malzeme ile endirekt madde ve malzeme olarak iki grupta toplarız.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri: inşaat maliyetlerinin başlıca unsurlarından olup üretilen mamulün bünyesinde doğrudan yer alıp onun esas yapısını oluşturmaktadır. Örnek olarak taş, kum, çimento, demir, tuğla verilebilir. Bunlar inşaat bünyesine doğrudan girdiği için dağıtım anahtarı gerektirmeyen madde ve malzemelerdir (Şenlik, 2007: 159).

Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Direkt madde ve malzeme kapsamına alınmayıp inşaat yapımında kullanılan ama ne kadar tüketildiği saptanamayan giderlerdir. Kendi içinde üretilen yapıyla ilişkisi yönünden yardımcı madde ve malzemeler ile diğer malzemeler olarak ikiye ayrılır. Yardımcı maddeler ilk madde ve malzemeye oranla

önemsiz oldukları için endirekt kabul edilir. Örneğin çivi, tel ağaç tutkalları vb. (Şenlik, 2007: 159). Diğer malzemeler ise işin kesintisiz devam edilmesi için yapılan giderlerdir. Örnek olarak kalıp malzemesi, yedek parçalar verilebilir.

1.3.2.1.2. İşçilik Giderleri

İşçilik giderleri inşaat taahhüt işletmelerinde malzemeden sonra en fazla maliyet unsuru yaratan giderlerdir. Bu tür giderlerde kendi içerisinde direkt ve endirekt olarak iki kısımda incelenir.

Direkt İşçilik Giderleri: Maliyetin içine doğrudan yüklenebilen ve maliyet safhalarında kolayca tespit edilebilen giderlerdir. Direkt işçilik giderleri yapım işlerinde etkin olan faaliyetlerin direkt olarak para ile ifade edilmiş değerleridir. Örnek olarak: sıvacılar, duvarcılar, boyacılar ve amelelerin almış oldukları ücretler (Usul, 2003: 33).

Endirekt İşçilik Giderleri: Bu tür giderler yapılan işin devam etmesi yönünden esas olmakla beraber üretim maliyetine doğrudan girmeyen ya da üretilen mamullerle doğrudan ilişkisi kurulamayan giderleridir. Endirekt işçilik giderleri direkt işçilik giderlerinin dışında kalanütün işçilikleri ifade etmektedir. Örnek olarak: birden fazla inşaatın yapımında görev alan kamyon şoförlerinin almış oldukları ücretler gösterilebilir (Usul, 2003: 33).

1.3.2.1.3. Endirekt Giderler

Üretilen mamuller veya hizmetlerle doğrudan doğruya ilişkilendirilmeyen ve birim maliyetlere dolaylı olarak yüklenebilen, her türlü üretim giderlerine denir (Şenlik; 2007: 247).

Başlıca endirekt gider kalemleri şunlardır;

- Endirekt madde ve malzeme
- Endirekt işçilik
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi resim ve harçlar

- Amortisman giderleri

1.3.2.2. TMS/TFRS' ye göre Maliyet Unsurları

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden doğan Hasılat Standardı inşaat maliyeti yerine sözleşme maliyeti kavramını kullanmıştır. TFRS 15'e göre sözleşme maliyetleri, sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyet ve yerine getirme maliyetleri olarak ele alınmıştır.

1.3.2.2.1. Sözleşme Yapılması İçin Katlanılan Ek Maliyetler

TFRS 15 md. 91'e göre müşteriyle sözleşme için katlanılan ilave maliyetler, eğer geri kazanılması muhtemel ise varlık olarak finansal tablolara alınır. Ek maliyetler, sözleşmenin yapılması halinde karşımıza çıkan, sözleşme olmadığında varlığından söz edilmeyen maliyetleri kapsar. Buna örnek olarak satış komisyonları verilebilir.

Sözleşmenin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın katlanılan maliyetler, oluştukları dönemlerde gider yazılır; örnek olarak teklif hazırlama maliyetleri verilebilir. Dolayısıyla, sözleşmenin imzalanması aşamasına kadar yani iş alınana kadar katlanılan maliyetlerin doğrudan gider yazılması gerekir.

TFRS 15 md. 94'e göre işin tamamlanma süresi bir yıl veya daha az ise, oluşan maliyetleri aktifleştirmek yerine doğrudan gider yazmak çok daha kolay yöntem olacaktır.

Telekomünikasyon sektöründe operatörlerin kendi bayilerine, rakip firmaların müşterilerini transfer etmeleri halinde belirli bir prim ödemeyi taahhüt ettiği örnekler bulunmaktadır. Ödenen bu prim, yukarıda açıklanan şekliyle, işi almanın ilave maliyeti olarak değerlendirilebilir. Müşteri kendi firmalarına geçtiği için, bir başka deyişle, yeni bir sözleşme yapıldığı için, bir ödeme yapılmaktadır. Bu maliyet, söz konusu yeni müşterinin bu firma ile çalışma süresi boyunca verilecek hizmetin bir maliyedir aslında. Dolayısıyla aktifleştirilir ve müşterinin çalışma süresine ilişkin tahmine göre amorti edilerek ilgili önemin maliyetlerine yansıtılmış olur (Şavlı, 2016: 63).

1.3.2.2.2. Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyetleri

TFRS 15 md. 95'e göre eğer sözleşmede belirlenen işin yapımında işletmenin yükümlülüklerini yerine getirmek için katlanıldığı maliyetler, TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar gibi diğer bazı standartların kapsamına girmiyorsa, aşağıdaki şartların tümünün yerine gelmesine bağlı olarak aktifleştirilir:

- Oluşan maliyetler belirli bir sözleşme ile (veya beklenen bir sözleşme ile) doğrudan ilişkilidir;
- Maliyetler gelecekteki yükümlülükleri yerine getirmek için kullanılacak kaynaklar yaratmakta veya var olan kaynakları genişletmektedir;
- Maliyetler geri kazanılabilir niteliktedir.

TFRS 15 md. 97'ye göre bir sözleşme ile doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri içerebilir:

- Direkt işçilik – müşteriye hizmet sunan personeli maaş ve ücretleri, vb.;
- Direkt malzeme – müşteriye sunulacak hizmet kapsamında kullanılan malzemeler, vb.;
- Bir sözleşme ile doğrudan ilişkili olan diğer maliyetler – sözleşme kapsamında proje yönetim giderleri, kullanılan ekipmanların sigorta ve amortismanı, vb.;
- Sözleşme kapsamında müşteriye yansıtılacak maliyetler;
- Bu sözleşme gerçekleştiği için katlanılan diğer maliyetler-taşeronlara yapılan ödemeler, vb.

Diğer taraftan, aşağıdaki giderlerin aktifleştirilmeyip, doğrudan gider yazılması gerekir (TFRS 15.98):

- Sözleşme kapsamında müşteriye yansıtılamayan genel yönetim giderleri;
- İşlem fiyatına dahil edilmemiş, ancak sözleşmenin yerine getirilmesinde boş yere harcanan atık malzeme gideri, işçilik ve diğer giderler;
- Tamamlanmış yükümlülöklere veya kısmen tamamlanmış yükümlölöklere ilişkin oluşan maliyetler;
- Tamamlanmış yükümlölöklere mi yoksa henüz tamamlanmamış yükümlölöklere mi ilişkin olduğu tespit edilemeyen maliyetler.

1.3.3. Hasılat

Karın oluşumunda etkili olan en önemli öğelerden birisi olan hasılat kavramı Büyük Türkçe Sözlükte, “Bir üretim ve hizmet etkinliği sonunda yaratılan malların parasal değerleri” olarak tanımlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nu md. 194’e göre hasılat, “satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat” olarak tanımlamaktadır.

KÜMİ FRS taslağı, BOBİ FRS ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hâsılat Standardına göre ise hâsılat kavramı işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir olarak tanımlamaktadır.

Yukarıda yapılan tanımlamalardan yola çıkarak hasılat, işletmenin olağan faaliyetlerinden elde ettiği gelirdir ve işletmeye brüt ekonomik fayda akışı sağlar.

1.3.4. Hasılat Tespit Yöntemleri

Hasılat tespit yöntemlerinde mevzuatımız tamamlanma yöntemini, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS tamamlanma yüzdesi yöntemini ve TFRS 15 edim yükümlülüğü yöntemini benimsemiştir.

1.3.4.1. Tamamlanma Yöntemi

Tamamlanma yönteminde kar veya zarar rakamı, işin tamamı bitinceye dek belirlenemez. Bu yöntemde, iş tamamlanıncaya kadar doğabilecek zararlar için herhangi bir karşılık ayrılmaz. İnşaat maliyetleri ve hak edişler iş tamamlandıktan sonra sonuç hesaplarına aktarılır (Büyüktopçu, 2009: 74).

GVK tamamlanma yöntemini esas almaktadır. Ancak işin yapılma süresince karlılık oranlarının, her zaman aynı düzeyde olmaması sebebiyle vergi avantajı sağlamaktadır. Yapılmayan yevmiye kayıtları, işletmenin faaliyet durumunda yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır. Bu yöntem, muhasebenin temel ilkesi olan dönemsellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. (Akgün, 2013: 81).

Bu yöntem taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu olduğu zaman, örneğin bir bina yapımında hafriyat ve temel açma işlemlerinin daha fazla,

ince işçilik ve tamamlanma aşamasının daha az karlılık oranına sahip olduğu durumlarda, dönemin başında daha fazla vergi vermeyi önlediği, geçte olsa daha somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır.

1.3.4.2. Edim Yükümlülüğü Yöntemi

TFRS 15'e göre hasılat ölçümü edim yükümlülüğü yöntemine göre yapılmaktadır.

Yılmaz (2019: 78)'a göre hasılat muhasebeleştirilirken zamana yaygın olarak veya belli bir zamanda muhasebeleştirilir. Zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi için sözleşmede belirtilen mal veya hizmet devri bir anda değil belli bir zaman diliminde yavaş yavaş gerçekleşmektedir. Bu durum dışında hasılat, mal veya hizmetin kontrolü karşı tarafa geçtiği anda muhasebeleştirilmektedir. Hizmet satışlarında yükümlülük daha çok zamana yaygın olarak gerçekleştiği için hasılat zamana yaygın bir şekilde muhasebeleştirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım projeleri buna örnektir. Sözleşmede zamanı belirlenmiş olan bu projelerde hizmet devri belirli bir süreyi kapsamaktadır. Yükümlülüklerin belli bir zamanı kapsamaması sebebi ile hasılatta zamana yaygın şekilde muhasebeleştirilip mali tablolara aktarılır. Bilanço tarihi itibarı ile projenin ne kadarının tamamlandığının bilinmesi gerekmektedir. Ünlütürk, Deveci ve Dağlı (2019: 262)'ya göre aşağıdaki kriterlerden herhangi birinin sağlanması durumunda edim yükümlülüklerinin belirli bir zaman içerisinde yerine getirileceği anlaşılabileceğinden hasılat da zamana yaygın olarak finansal tablolara alınacaktır:

- Müşterinin, işletmenin ifa ettiği edimlerden sağladığı faydaları aynı anda alması ve tüketmesi (örneğin temizlik hizmeti),
- Varlık oluşturuldukça ya da geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturulması ya da geliştirilmesi (örneğin müşteri arazisinde tesis),
- İşletmenin ediminin alternatif bir kullanım sunan bir varlık oluşturmaması ve o güne kadar tamamlanan edime ilişkin uygulanabilen bir tahsil hakkı bulunması.

Bu şartların sağlanmadığı durumlarda ise zamanın belli bir anında kontrolün transfer edildiği varsayılır ve buna göre muhasebeleştirilir. Standart kontrole ilişkin aşağıda belirtilen göstergelerin dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir: (TFRS 15: 38)

- İşletmenin varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahip olması,

- Müşterinin varlığın yasal mülkiyetine sahip olması,
- İşletmenin varlığın zilyetliğini devretmesi,
- Müşterinin varlığın mülkiyetinin getirdiği önemli risk ve getirilere sahip olması,
- Müşterinin varlığı kabul etmiş olması.

Bu durum ilerlemenin ölçülmesi zorunluluğunu beraberinde getirmektedir. İşletmeler bu ölçümler için çeşitli yöntemler kullanabilirler. Ancak seçilen yöntemin işin ilerlemesinin ölçülmesine uygun olması ve proje tamamlanana kadar aynı yöntemin uygulanması gerekmektedir. Kullanılacak yöntemler ikiye ayrılır.

- Çıktı yöntemi: Gelir kaydedilirken o güne kadar üretilen ve transfer edilen mal veya hizmetlerin transfer edilecek toplam mal veya hizmetlere oranında muhasebeleştirilmesidir.

Örneğin; yazılım işi ile uğraşan A işletmesi müşterisi ile 2000 çağrılık sözleşme yapmıştır. Sözleşmede belirtilen çağrı miktarından az çağrı alınması durumunda sözleşme bedeli değişmeyecek ancak daha fazla çağrı alınırsa her çağrı için ayrıca 5 ₺ ek ücret alınacaktır. Sözleşmenin işlem tutarı 12.000 TL'dir ve hasılat aylık hesaplanacaktır. Müşterinin dört aylık çağrı destekleri sırasıyla 420, 550, 800 ve 250'tür.

Buna göre işletmenin hasılatı şu şekilde hesaplanır.

Tablo 1.1: Çıktı Yöntemi ile Hesaplama Örneği

AYLAR	HESAPLAMA	HASILAT
1	$12.000/2000*42$	2.520
2	$12.000/2000*55$	3.300
3	$12.000/2000*80$	4.800
4	$(12.000/2000*230) + (20*5)$	1.480

Örnekteki gibi hizmetin tamamlanması sonuçlar üzerinden ölçülebiliyorsa çıktı yöntemini kullanmak oldukça pratik ve zamandan tasarruf sağlayacaktır.

- Girdi yöntemi: Gelir kaydedilirken o güne kadar harcanan kaynakların harcanması beklenen toplam kaynaklara oranında muhasebeleştirilmesidir. Tutarlılık gereği, birbirine benzer sözleşmeler için aynı yöntem kullanılmalıdır.

Örneğin, İşletme, müşterisiyle özel bir yazılım geliştirmek üzere anlaşmıştır. Teslim edilmesi taahhüt edilen süre 2 yıl olup, işlem fiyatı sabit olarak 4.000.000 ₺'dir. İşletme, bu siparişin geliştirilmesi için toplam maliyeti 3.600.000 ₺ olarak hesaplamıştır. Birinci yılın sonunda 740.000 ₺ maliyet oluşmuştur. İşletme zamana yaygın olarak kayıtlara alacağına kanaat getirmiştir. Birinci yılın sonundaki hasılat, gerçekleşen maliyet bilgilerine dayanarak şu şekilde hesaplanır (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 37).

Tablo 1.2: Girdi Yöntemi ile Hesaplama Örneği

Toplam İşlem Fiyatı	4.000.000 ₺
İlerlemenin Oranı	$(740.000/3.600.000=0,2$
Tanınan Hasılat	$4.000.000*0,2=800.000 ₺$

1.3.4.3. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

KÜMİ FRS taslağı ve BOBİ FRS' ye göre hasılat ölçümü tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapılmaktadır.

Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır.

Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini gerektirmektedir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre belirlenirken hakediş ve avanslar genellikle tamamlanma düzeyini yansıtmaz, bu nedenle tamamlanma düzeyinin bunlara göre belirlenmemesi gerekir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, hizmet sunumuna veya inşa sözleşmesine ilişkin toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde düzeltilir. Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı

sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak kayda alınması gereken hasılat tutarı bulunur. Birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde kaydedilen hasılat tutarı çıkarılarak raporlama döneminde kaydedilecek hasılat tutarı tespit edilir.

Tamamlanma düzeyi, tamamlanan işi en güvenilir şekilde ölçen yöntem kullanılarak tespit edilir. Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde, hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin niteliğine bağlı olarak kullanılabilecek yöntemlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

- a) İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.
- b) Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.

Örneğin A inşaat şirketi, bir AVM binası için 10 Temmuz 2017 tarihinde müşteri ile bir sözleşme imzalamıştır. Toplam proje bedeli 3.000.000 ₺ olarak belirlenmiştir ve 20 Mayıs 2018 tarihinde teslim edilecektir. Projenin maliyetinin 2.500.000 ₺ ye mal olacağı hesaplanmıştır.

İnşaatın tamamlanma yüzdesi katlanılan maliyetlerin, toplam oluşması beklenen maliyetlere oranlayarak hesaplanacaktır.

Tablo 1.3: Tamamlanma Yüzdesi ile Hesaplama Örneği

31.12.2017 Katlanılan Maliyetler	1.500.000 ₺
Katlanılan maliyet / Toplam öngörülen maliyet	1.500.000 / 2.500.000
Tamamlanma Yüzdesi	% 60
Toplam proje bedeli	3.000.000 ₺
2017 yılı Hasılat Tutarı	$3.000.000 \times 0,60 = 1.800.000$ ₺

Hasılat tespit yöntemlerindeki tamamlanma yüzdesi ve girdi yöntemine göre hasılat aynı şekilde hesaplanmaktadır.



İKİNCİ BÖLÜM
ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE

2.1. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYETLEME

Özel inşaat işleri üretim işletmesinin dönüştürme faaliyetidir. Temin edilen arsa üzerine ilk madde malzeme, yardımcı madde malzemeler, enerji ve insan gücü kullanımı yoluyla ortaya yeni bir ürün (mamul) çıkmaktadır. Bu yeni ürün apartman, konut ya da işyeri olarak tanımlanmış olsa da sonuç itibariyle mamuldür. Özel inşaatlardaki üretim akışı diğer üretim işletmelerinden farksızdır. Üretim eyleminin varlığını belirledikten sonra üretilen konut ya da işyerlerinin maliyetinin belirlenmesi ve hasılatın hesaplanması önem arz etmektedir. Çalışmanın bu kısımda mamul olarak nitelendirdiğimiz konut veya işyeri tamamlanana kadar oluşan dönüştürme maliyetlerinin kayıtlara alınması, dönem sonu hasılatının hesaplanması ve finansal tablolarda sunum ve açıklamaları konuları ele alınacaktır.

2.1.1. Maliyet Unsurları

TMS 2 md. 10, BOBİ FRS md. 6.6. ve KÜMİ FRS taslağı md. 8.6'ya göre stokların maliyetine, tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve mevcut duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler dâhil edilir. VUK 262. md'ye göre ise iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin arttırılması için yapılan ödemeler ve giderlerin toplamını ifade eder. Standartlar ve MSUGT/VUK kapsamında dönüştürme maliyetlerinin hesaplanması için öncelikle maliyet unsurlarının tespiti gerekir. Esas itibariyle bu maliyet unsurları ilk madde malzeme, işçilik, genel üretim ve üretimle ilişkili yönetim giderleri olarak sınıflandırılır. Çalışmanın bu bölümünde özel inşaat işlerinde katlanılan giderlerin belirtilen sınıflara dahil edilmesi incelenecektir.

2.1.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İlk madde ve malzeme üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır (Akdoğan ve Sevilengül, 2003:124). Mamulün fiziki varlığı içinde yer alan ilk madde malzemelere özel inşaat işlerinde demir, çimento, kum ve tuğla örnek verilebilir. İlk madde ve malzemeler satın alınırken işleyiş itibariyle mevcut düzenleme ve standartlar arasında farklılık söz konusudur. Standartlarda vade ve kur farkları borçlanma maliyetleri olarak birlikte ele alınmıştır. TMS/TFRS' md. 18'e göre vadeli alımlarda öncelikle alımın finansman unsuru içerip içermediği

araştırılmalıdır. Eğer alım finansman unsuru içeriyorsa alımın finanse edildiği dönemde peşin alım fiyatıyla ödenen tutar arasındaki farkın faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gereklidir. Diğer taraftan BOBİ FRS md. 6.8'e göre vade farkı, vadenin bir yılın üstünde olması durumunda finansman giderleri arasına alınır. KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK kapsamında ise vade farkı ayrıştırılmadan ilgili varlığın maliyetlerine dahil edilir.

Vade farklarının finansman giderleri arasına alınmasında TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de bir istisna olarak özellikli varlıklar yer almıştır. Bunu göre TMS 2 md. 1 ve TMS 23 md. 8'e doğrultusunda borçlanma maliyetleri özellikli varlıkların maliyetine eklenir. Özellikli varlıklar TMS 23 md. 5'te amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlanmıştır. Ayrıca BOBİ FRS md. 6.8 ve 6.9'a göre borçlanma maliyetleri bir yıl ve daha kısa vadeli alımlarda veya üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan uzun süren stoklarda maliyete dahil edilirken bir yıldan uzun vadeli alımlarda finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. KÜMİ FRS taslağında vade farkı ayrıştırılmadan kayıtlara alınırken borçlanma maliyetleri md. 8.9'a göre oluştukları dönemde kar veya zarara atılırken, 238 Sayılı VUK Genel Tebliğinde vadeli alımlarda vade farkları maliyete eklenir, kredili alımlarda maliyete eklenmesi ihtiyaridir. Kur farklarının aktife girinceye kadar olanlarının maliyete alınması zorunludur. Aktife girdikten sonra ise dönem gideri veya maliyete aktarılması ihtiyaridir.

Örnek: ABC işletmesi 01.05.2017 tarihinde 6 ay vadeli faizsiz kredi ile 50.000 TL'ye demir satın alınmıştır. Her yıl için reeskont oranı %10'dur. İşletme yıllık finansal tablo düzenlemektedir.

TMS/TFRS'ye göre

Satış değerlendirildiğinde piyasa şartlarında üç ay vadeli satış yapılırken işletmeye fazladan vade tanınması işlemde finansman unsuru olduğunu göstermektedir.

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Bugünkü Değer} * (1+i)^{(6/12)}$$

$$50.000 = \text{Bugünkü Değer} * (1 + 0,10)^{(6/12)}$$

$$\text{Bugünkü değer} = 47.673,13$$

01.05.2017 150 İLK MADDE VE MALZEME 338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR Vadeli mal alış	47.673,13 2.326,87	50.000
31.12.2017 650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI 338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ Vade farkının gider hesabına atılması	2.326,87	2.326,87

Örneğin çözümünde KDV ve işletmenin yaptığı ödemeler ihmal edilmiştir. Diğer taraftan, vade bir yılın altında olduğundan bu kayıt sadece TMS 2 uygulayan işletme için uygundur.

VUK/MSUGT, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre

01.05.2017 150 İLK MADDE VE MALZEME 01 Demir 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR Mal alış	50.000 9.000	59.000
--	-----------------	--------

Örnekte vade bir yılın altında olduğundan vade farkı BOBİ FRS'ye uygun çözümde demir maliyetlerine yansıtılacaktır. Ayrıca KÜMİ FRS'de vade farkı ayrıştırılmadan varlığın maliyetine yansıtılacağından, MSUGT/VUK, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS doğrultusunda çözüm aynı olacaktır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi, bir işletmenin finansal durum tablosunda yer alan varlıkların ve borçların defter değeri ile vergi değeri arasında oluşan geçici farkların, ileride varlıklar için fayda elde etme ya da borcun ödenmesinin ileride gerçekleşeceği beklentisi nedeniyle, finansal tablolarının vergisel sonuçlarıdır. Örneğimizde dönem giderine kaydedilen vade farkı giderleri; stok satılmadığı sürece kanunen kabul edilmeyen giderdir ve vergi uyum kaydı yapılmalıdır.

31.12.2017 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR – GİDER ETKİSİ (±) Ert. Vergi Gelir hesabına aktarılması	2.362,87	2.362,87
--	----------	----------

Vade bir yıldan az olduğu için yukarıda da belirttiğimiz gibi BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağına göre kayıt MSUGT /VUK ile aynı şekilde olacaktır. Ama piyasa şartlarına göre üç ay vade verilirken işletme fazladan vade verdiği için TMS/TFRS doğrultusunda vade farkı ayrıştırılıp finansman giderleri arasında raporlanmalıdır. Bu işlemde standarda göre, dönem sonu gelir tablosuna 2.362,87 ₺ finansman gideri yansıtacaktır. Ancak VUK'ya göre oluşturulan gelir tablosunda bu satın alımla ilgili finansman gideri, vade farkı tutarı maliyete alındığından ortaya çıkmayacak, mal satılmadığı takdirde ödenen vade farkı ile ilgili bir tutar dönem sonu gelir tablosuna yansımaz. Bu durum, standartlara göre hazırlanan finansal tablolarda VUK'a göre 2.362,87 ₺'lik fazladan gider raporlamasına neden olacaktır.

İlk madde ve malzemeler üretime gönderildikçe 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabına borç kaydedilir. Satın alınan ilk madde ve malzemenin 30.000₺'lik kısmı üretime gönderildiği zaman yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibidir. Mevzuat ve standart uyarınca farklılık söz konusu değildir.

710 DİREKT İLK MADDE VE MLZ. GİDERİ 150 İLK MADDE VE MALZEME 01 Demir ilk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi	30.000	30.000
---	--------	--------

2.1.1.2. İşçilik Giderleri

İşçilik giderleri bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen giderlerdir. Hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen giderlerden oluşur (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 124). İşçilik giderleri inşaat işlerinde ilk madde ve malzemedan sonra en fazla maliyet unsuru yaratan giderdir. İşçilik giderlerine özel inşaatlarda inşaat işçisi, ustabaşı, boyacı, sıvacı gibi çalışanların ücreti yer alır.

Örnek: ABC İnşaat Taahhüt işletmesi işyeri inşaatı için 1 adet sıvacı çalıştırmaktadır. İşçi Mart ayında 30 gün çalışmış ve 2020,90 TL hak etmişlerdir. Bu işçinin almış olduğu ücretten yapılan kesintiler ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 2.1: İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	2.558,40
SGK İşveren Payı	524,47
SGK işveren İşsizlik Payı	51,17
AGİ	220,66
Personele Borçlar	2049,68
Ödenecek Vergi ve Fonlar	326,20
Ödenecek Damga Vergisi	19,42
Ödenecek SGK Primi	882,65
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	76,75

31.03.2019		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	3.134,04	
20 İşçi Ücretleri 2.558,40		
21 SGK İşveren Payı 524,47		
22 SGK İşsizlik Payı 51,17		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	220,66	
01 Asgari Geçim İndirimi : 220,66		
335 PERSONELE BORÇLAR		2.049,68
360 ÖDEN. VERGİ VE FN.		345,62
01 Gelir Vergisi 326,20		
02 Damga Vergisi 19,42		
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES.		959,40
01 SGK Primi 882,65		
02 SGK İşsiz. Primi 76,75		
Ücret tahakkuk kaydı		

TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağında ve VUK/MSUGT'ne göre muhasebeleştirmede farklılık yoktur.

2.1.1.3. Genel Üretim Giderleri

İşletmenin üretime bağlı direkt ilk madde ve malzeme ve direk işçilik giderleri dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Şenlik (2007:480)'e göre bu giderlerin;

- Üretim maliyeti ile ilgili gider niteliği taşıması,
- Çeşit ve değer açısından dağıtım yolu ile üretim maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.

2.1.1.3.1. Sabit Genel Üretim Giderleri

Sabit genel üretim giderleri, genel üretim giderlerinin geniş bir bölümünü oluşturmaktadır. İşletmelerin, fabrika kirası, makine ve teçhizatların bakım onarım maliyetleri, amortisman giderleri gibi üretim ile doğrudan bir ilişki içerisinde olmayıp

üretileen mamul miktarından bağımsız olup, işletmenin yönetim ve idari giderleri ile nispeten sabit kalan dolaylı genel üretim giderleri, sabit genel üretim giderlerini oluşturur (Barışçı, 2013: 5).

Doğrudan doğruya maliyete dahil olmayan bu giderler dağıtım yoluyla mamul maliyetine yüklenir. Üretimin bünyesine girmemekle birlikte, üretimin akışını sağlayan ve ne kadar kullanıldığı doğrudan bilinemeyen giderlerdir. Sabit genel üretim gideri olan amortismanlar mevzuatımız ve standartlara göre farklılık arz etmektedir. Bu farklılıklar şu şekildedir;

- BOBİ FRS md. 12.21, KÜMİ FRS md 11.23'e göre amortisman ayrılması zorunlu iken, VUK'a göre zorunluluk söz konusu değildir. Bununla birlikte MSUGT'ne göre amortisman ayrılmalıdır.
- TMS 16 md 53, BOBİ FRS md. 12.24, KÜMİ FRS md. 11.26'ya göre amortisman hesaplanacak değer kalıntı değer düşüldükten sonra bulunurken MSUGT/VUK'na göre maliyet bedeli üzerinden hesaplanır.
- TMS 16 md. 16/c'ye göre amortisman hesaplanırken tahmini restorasyon maliyetleri varlığın maliyetine dahil edilirken BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK'ta böyle bir düzenleme yoktur.
- TMS 16 md. 57 ve BOBİ FRS md. 12.25 'e göre ekonomik ömür muhasebe tahminidir. İşletme varlığı ekonomik olarak kullanabileceği süreyi kullanım ömrü olarak belirler. VUK'na göre ise varlıkların ekonomik ömürleri VUK genel tebliğlerinde belirtilen süreler esas alınır.
- TMS 16 md 62, BOBİ FRS md. 12.29, KÜMİ FRS md. 11.30'a göre amortisman; doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim birimleri yöntemlerine göre hesaplanırken, MSUGT/VUK düzenlemelerinde normal, azalan bakiyeler, olağanüstü amortisman ve madenlerde amortisman yöntemleri yer almaktadır.
- BOBİ FRS md. 12.26, KÜMİ FRS md. 11.28 'e göre tüm varlıklar için günlük kıst amortisman uygulanırken mevzuatımızda sadece faaliyet konusu binek araçların işletilmesi olmayan işletmelerin binek araçlarının amortismanında aylık hesaplanan kıst amortisman uygulanmaktadır. Kıst amortisman uygulamasında MSUGT/VUK'a göre ilk yıl ayrılmayan tutar son yıla eklenirken, standartlarda

sonraki yıla devredilir. Dolayısıyla standartlarda tam olarak ekonomik ömür boyunca amortisman ayrılmış olur.

Örnek: ABC işletmesi 01.03.2018 yılında konut inşaatında kullanmak için maliyet bedeli 80.000 ₺ olan bir adet iş makinesi beş ay vadeli olarak satın almıştır. Vade farkı 2.000 ₺’dir. Dönem sonunda yapılacak olan amortisman hesaplama kayıtları aşağıdaki gibidir.

MSUGT/VUK’a göre;

İş makinesinin ekonomik ömrü 6 ve iş makinesi ekonomik ömrü beş yıldır.

Tablo 2.2: MSUGT/VUK’a göre Amortisman Hesaplama

	Maliyet Bedeli	Ekonomik Ömür	Hesaplanan Amortisman
İş Makinası	80.000	6	$80.000 \cdot 0,1666 = 13.333$

MSUGT/VUK doğrultusunda amortisman hesabında iş makinesinin değeri 80.000 ₺ ve ekonomik ömür 6 yıl olarak alınacaktır. Buna göre her yıl ayrılacak amortisman tutarı iş makinası için 13.333 ₺ olacaktır.

31.12.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	13.333	
09 Amortisman		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		13.333
Amortisman hesaplanması		

TMS/TFRS’ye göre

İş makinesinin ekonomik ömrü dört yıl ve kalıntı değeri 4.000 ₺ tahmin edilmiştir.

Tablo 2.3: TMS/TFRS’ye göre Amortisman Hesaplama

Kullanılan Makine	Ekonomik Ömrü	Maliyet Değeri	Hurda Değeri	Hesp. Amortisman
İş makinası	4	78.000	4.000	$78.000 - 4.000 : 74.000$ $74.000 \cdot 0,25 = 18.500$ $18.500 / 12 \cdot 10 = 15.417$

TMS/TFRS’ye göre iş makinesi ekonomik ömrü sonunda 4.000 ₺’ye ve otobüs ekonomik ömrü sonunda 5.000 ₺’ye satılacağı tahmin edilmektedir. Bu doğrultuda iş makinesine ait amortisman hesaplanacak tutar (78.000-4.000) 74.000 olarak hesaplanmıştır.

İş makinesinin ekonomik ömrü 4 yıl olarak tahmin edildiğinden doğrusal amortisman oranı 0,25 olacaktır. Buna göre yıllık amortisman tutarı ($74.000 * 0,25$) 18.500 ₺ ve (varlık 01.03.2018 tarihinde kullanıma hazır olduğundan) kıst amortisman tutarı on aylık hesaplanacaktır. Buna göre hesaplanacak amortisman tutarı ($18.500 * 17/12$) 15.417 ₺ olacaktır.

Bu durumda mevzuatımız ve standartlara göre hesaplanan amortisman tutarları arasında ($15.417 - 13.333$) 2.084 ₺ kanunen kabul edilmeyen gider ve ($2.084 * 0,20$) 416,80 ₺'lik ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır. Bu duruma göre yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2018 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 09 Amortisman 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortisman hesaplanması	15.417	15.417
31.12.2018 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 692 SÜRD.FAAL.ERT.VERGİ GELİR GİDER ETKİSİ Ertelenmiş vergi varlığının gider hesabına atılması	416,80	416,80

2.1.1.3.2. Değişken Genel Üretim Giderleri

Değişken genel üretim giderleri; endirekt (dolaylı) işçilik ve endirekt (dolaylı) malzeme gibi, üretilen mamul miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir. Endirekt işçilik maliyetlerinin büyük bir bölümü değişken genel üretim giderleri içerisinde yer almak ile birlikte, üretim ile ilgili olan enerji giderleri ve yardımcı malzemelerin de bulunduğu giderlerdir. İşletmelerin gerçekleştirdiği üretimle ilişki içerisinde üretimin artması ile yükselip üretimin azalması ile düşen maliyetlerdir. Özel inşaat işleri de üretim işletmesi niteliğinde olup inşaatla geçen süre arttıkça veya azaldıkça da aynı şekilde kayıtlara alınacaktır.

Örnek: ABC İnşaat işletmesi konut inşaat şantiyesi için 15.03.2019 tarihinde 590 ₺ elektrik faturasını nakit olarak ödemiştir.

15.03.2019 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 03 Direkt Giderler 03.01 Elektrik Giderleri 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA Elektrik faturasının ödenmesi	2966,10 533,90	 3500,00
--	---------------------------	-------------------------

Üretimle ilişkili olan çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarında mevzuatımız ve standart uyarınca farklılıklar söz konusudur. Vergi mevzuatımız kıdem tazminatı yükümlülüğü için karşılık ayırmalarına izin vermemekte; çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının ödendiği zaman gider yazılmasını kabul etmektedir. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına göre çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini ve finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Örnek: XYZ A.Ş. 31.12.2017 tarihinde 12.500 ₺ kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır. 2017 yılı kıdem tazminatı öncesi kar 75.000 ₺'dir. 2018 yılı kıdem tazminatı öncesi kar 80.000 ₺ ve kıdem tazminatının ödendiğini varsayalım. Vergi mevzuatı ve standartlara göre dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

TMS/TFRS'ye göre

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 40 Kıdem Tazminatı Karşılığı 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI Kıdem tazminatı karşılık ayrılması	12.500	12.500
950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 01 Kıdem Tazminatları 951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 01 Kıdem Tazminatları VUK'a göre kıdem tazminatının KKEG olması	12.500	12.500

VUK'a göre ödenmediği için kabul edilmeyen kıdem tazminatı karşılıkları kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınır.

Vergi mevzuatınca söz konusu kıdem tazminatı (henüz ödenmemiş olması nedeniyle) gider olarak kabul edilmeyeceği için mali kar 75.000₺ olacak, işletme de bu mali kar üzerinden $(75.000 \times \%22)$ 16.500 TL vergi ödeyecektir. Halbuki dönemin muhasebe karı 62.500 TL'dir. Dolayısıyla, dönemin vergi giderinin $62.500 \times \%22 = 13.750$ TL olması gerekir. Burada 12.500₺ indirilebilir geçici fark oluşmuştur ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplanacaktır. İndirilebilir geçici farkın vergi etkisi $12.500 \times \%22 = 2.750$ ₺'dir.

691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASA VERGİ GİDERİ 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ Dönem vergisinin hesaplanması	13.750 2.750	16.500
---	-----------------	--------

2018 yılı karı 80.000 ₺ ve kıdem tazminatı borcu ödenmiştir ve 2018 yılında yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır. İşletme önceki dönem gider yazdığı, fakat ödenmediği için indiremediği 12.500 ₺'yi, 2018 yılının karından indirecek ve vergi matrahına ulaşacaktır. Bu durumda karı 80.000 ₺ olmasına rağmen, mali kar 67.500 TL olacaktır. Dönemin vergi gideri $80.000 \text{ TL} \times \%22 = 17.600 \text{ TL}$, dönemin vergi borcu $67.500 \times \%22 = 14.850 \text{ TL}$ olacak ve önceki dönemde peşin ödenen vergi alacağı (varlığı) bu dönemde gidere dönüşecektir:

691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASA VERGİ GİDERİ	17.600	
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		2.750
370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ		14.850

Nitekim işletmenin 2017 yılında muhasebe standartlarına göre raporladığı net dağıtılabilir karı $65.500 - 13.750 = 51.750 \text{ TL}$ iken, mevcut uygulamalarımıza göre net dağıtılabilir kar $65.500 - 16.500 \text{ TL} = 49.000 \text{ TL}$ 'dir. Benzer şekilde 2007 yılının muhasebe standartlarına göre hesaplanmış net karı $80.000 - 17.600 = 62.400 \text{ TL}$ iken, mevcut uygulamalarımıza göre $80.000 - 14.850 = 65.150 \text{ TL}$ 'dir. Her iki yılın (2017 – 2018) sonucu birlikte değerlendirildiğinde ise hem muhasebe standartlarına göre hem de mevcut uygulamalarımıza göre net dağıtılabilir kar 114.150 TL'dir. Çünkü ilk yıl vergi mevzuatının kabul etmediği gider, ertesi yıl kabul edilmiş ve böylece geçici fark ortadan kalkmıştır.

2.1.2. Toplam ve Birim Üretim Maliyet Hesaplamaları

Bir inşaata ait toplam üretim maliyeti dönüştürme hesapları yardımıyla bulunur. TMS 2 md. 133 BOBİ FRS md. 6.11 ve KÜMİ FRS taslağı md. 8.10'a göre dönüştürme maliyetleri, hammadde ve malzemelerin yarı mamul ve mamul haline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve bu süreçte katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları içerir.

Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde KÜMİ FRS taslağı ve VUK/MSUGT tam maliyet yöntemini, TMS 2 normal maliyet yöntemini kullanırken BOBİ FRS tam maliyet veya normal maliyeti kullanmasını işletmenin kararına bırakmıştır. Maliyet yöntemleri Tablo 1'de gösterilmiştir;

Tablo 2.4: Maliyet Yöntemleri

	VUK	TMS 2	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
Kullanılacak Maliyet Yöntemi	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Tam Maliyet Yöntemi (Normal Maliyet Yöntemi de kullanılabilir)	Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyet unsuru olarak üretime dahil eder. Normal maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerini üretim maliyetine kapasite kullanım oranı ölçüsünde dahil eder.

TMS 2 md. 16, BOBİ FRS md. 6.15 ve KÜMİ FRS taslağı md. 8.13'e göre mamullerin maliyetlerine dahil edilmeyip dönem gideri olarak kabul edilen giderler şunlardır;

- Normalin üstünde gerçekleşen; fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri.
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri.
- Stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.
- Satış giderleri dahil edilmeyerek dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

VUK md. 275'te ise genel yönetim giderlerinden mamul maliyetine pay vermek mükelleflere bırakılmış olup başka düzenleme yoktur.

Bu bölümde işletmenin aktifine kayıtlı arsa üzerine yapılan inşaat ve özel inşaat işlerinde toplam ve birim üretim maliyeti hesaplaması yapılırken mevzuatımız ve standartlara göre iki ayrı şekilde yapılacaktır.

2.1.2.1. Aktife Kayıtlı Arsa Üzerine Yapılan İnşaatın Toplam ve Birim Üretim Maliyeti

Örnek: A işletmesi kendi nam ve hesabına kayıtlı arsa üzerine inşaat başlamıştır. İnşaatın toplam alanı 2500 m² olup 150 m²'lik 10 daire, 100 m²'lik 8 daire ve 50 m²'lik 4 adet işyeri yapılacaktır. Hesaplama yapılırken inşaatın tamamlandığı varsayılacaktır. Sabit GÜG'de kapasite oranı %40'dır.

İnşaatla ilgili maliyetler aşağıdaki gibidir;

Tablo 2.5: A İşletmesi Maliyet Unsurları

Direkt İlk Madde Ve Malzeme	1200.000
Direkt İşçilik Giderleri	500.000
Sabit Genel Üretim Gideri	200.000
Değişken Genel Üretim Gideri	300.000

MSUGT/VUK’a göre

Tablo 2.6: MSUGT/VUK’a göre Maliyet Hesaplama

Toplam İnşaat Maliyeti	DİMM + DİG + Sabit GÜG + Değişken GÜG
	1200.000+500.000+200.000+300.000
	2.200.000
Birim Maliyet	Toplam Üretim Maliyeti / Toplam Üretim Miktarı
	2.200.000 / 2500
	880 m ² /TL
150 m ² ’lik bir adet daire	150*880: 132.000 TL
150 m ² ’lik dairelerin toplam maliyeti	132.000*10: 1.320.000 TL
100 m ² ’lik bir adet daire	100*880: 88.000 TL
100 m ² ’lik dairelerin toplam maliyeti	88.000*8 : 704.000 TL
50 m ² ’lik bir adet işyeri	50*880: 44.000
50 m ² ’lik işyerinin toplam maliyeti	44.000*4 : 176.000

151 YARI MAMÜLLER	2.200.000	
01 A Şantiyesi		
01.10 150 m ² ’likdaire : 1320.000		
01.20 100 m ² ’likdaire : 704.000		
01.30 50 m ² ’lik işyeri : 176.000		
711 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS.		1.200.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		500.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.		500.000
Maliyetlerin yarı mamul hesabına aktarılması		
711 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS.	1.200.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	500.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	500.000	
710 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD.		1.200.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		500.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		500.000
Yansıtma hesaplarının kapatılması		
152 MAMÜLLER	2.200.000	
01 A Şantiyesi		
01.10 150 m ² ’lik daire : 132.000		
01.20 100 m ² ’lik daire : 70.400		
01.30 50 m ² ’lik işyeri : 17.600		
151 YARI MAMÜLLER		2.200.000
01 A Şantiyesi		
01.10 150 m ² ’lik daire : 132.000		
01.20 100 m ² ’lik daire : 70.400		
01.30 50 m ² ’lik işyeri : 17.600		
Tamamlanan inşaatın mamul hesabına atılması		

kapatılır. MSUGT/VUK'a göre inşaat maliyeti daha fazla gösterilirken TMS/TFRS'de daha az ve gerçeğe uygun yansıtılmaktadır.

2.1.2.2. Arsa Karşılığı İnşaat Toplam ve Birim Üretim Maliyeti

VUK'a göre kat karşılığı inşaat yapımında arsa bedeli arsa sahibine verilen pay oranında belirlendiği için öncelikle nazım hesaplarda izlenir.

Örnek: A inşaat firması kat karşılığı inşaat için Ahmet Bey'le anlaşma yapmıştır. Toplam 5000 m²'lik arsa üzerine 120 m²'lik 35 tane daire, 80 m²'lik 10 adet işyeri yapılacaktır. Ahmet Bey' arsa karşılığı 15 daire ve 4 adet işyeri verilecektir. Arsanın kayıtlı bedeli 10.000 TL'dir.

940 TESLİM ALINAN ARSALAR	10.000	
942 TESLİM EDİLEN ARSALAR		10.000

İnşaat ile ilgili maliyetler aşağıdaki gibidir;

Tablo 2.8: Arsa Karşılığı İnşaat Maliyet Unsurları

Direkt İlk Madde Ve Malzeme	600.000
Direkt İşçilik Giderleri	240.000
Genel Üretim Gideri	180.000
Yarı Mamuller	460.000

Tablo 2.9: Arsa Karşılığı İnşaat Maliyet Hesaplaması

Toplam İnşaat Maliyeti	600.000+240.000+180.000+460.000
	1.480.000
Birim Maliyet	1.480.000/5000 296 m ² /t
Arsa Sahibine Düşen Daire ve İşyeri	Daire: 15*120: 1800 İşyeri: 4*80: 320
Arsa Sahibine Düşen m ² Toplamı	2.120 m ²
Arsa Maliyeti	2.120*296 627.520t
Müteahhide kalan İnşaatın Maliyeti	1.480.000-627.520 852.480t
Müteahhide Kalan Yapının Birim Maliyeti	1.480.000/2880 513,89 m ² /t

VUK'a göre kat karşılığı inşaat yapımlarında arsa sahibine verilen pay bizim içinde arsa maliyetini oluşturmaktadır.

TFRS 15 md. 66'ya göre eğer bir satış işleminde, işlem bedeli nakit olarak değil de, gayri nakdi bir takım varlıkların transferi ile yapılacaksa, işletmenin söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerini belirlemesi gerekir. Bir diğer durumda takas için söz konusudur. Aldığı arsa bedelini ürettiği daire veya işyerlerinden vererek ödemek isteyen bir müşterinin olması durumunda da işletmenin, işlem fiyatını belirleyebilmek için öncelikle aldığı arsanın gerçeğe uygun değerini tespit etmesi gerekir. Kat karşılığı inşaatlar işletme arsanın gerçeğe uygun değerini tespit ettikten sonra kar teslimlerini yapması örnektir.

2.2. HASILAT TESPİTİ VE DÖNEM SONU MUHASEBE İŞLEMLERİ

Bu bölümde mevzuat ve standartlara göre hasılatın kayıtlara alınmasındaki zaman farklılığı nedeniyle hasılatın tespiti ve dönem sonu işlemleri ayrı ayrı ele alınacaktır.

2.2.1. MSUGT/VUK'a Göre Hasılat Tespiti ve Dönem Sonu İşlemleri

Mevzuata göre inşaat işlerinde hasılat kayda alınırken iş bitimi esas alındığı için dönem sonlarında gelir gider hesaplarında bir artış olmamakta, yapılan maliyetler bilanço kalemlerine aktarılmaktadır. İş bitiminde hasılat hesaplandıktan sonra maliyetler ve hasılat gelir gider hesaplarına aktarılmaktadır elde edilen kar ortaya çıkmaktadır.

Örnek: M inşaat işletmesi 2017 yılında başladığı konut inşaatı için dönem sonunda toplam 25.000 ₺ ve 2018 yılı dönem sonunda konut inşaatına ait 85.000₺ maliyet hesaplanmıştır. Tamamlanan konut inşaatında işletme 150 m²'lik dairelerden bir adedini 140.000 TL'ye peşin olarak satmıştır.

31.12.2017		
151 YARI MAMÜL	25.000	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS.		10.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		9.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.		6.000
Maliyetlerin yarı mamul hesabına aktarılması		
31.12.2017		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANS.	10.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	9.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	6.000	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.		10.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		9.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		6.000
Yansıtma hesaplarının kapatılması		

31.12.2018 151 YARI MAMÜL 711 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. Maliyetlerin yarı mamul hesabına aktarılması	85.000	40.000 20.000 25.000
31.12.2018 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Yansıtma hesaplarının kapatılması	40.000 20.000 25.000	40.000 20.000 25.000
31.12.2018 152 MAMÜL 151 YARI MAMÜL Tamamlanan inşaatın mamul hesabına aktarılması	110.000	110.000
31.12.2018 102 BANKA 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV Daire satışı	141.400	140.000 1.400
31.12.2018 620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ 152 MAMÜL Mamül maliyetinin gider hesabına atılması	110.000	110.000
31.12.2018 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ Gider hesaplarının kapatılması	110.000	110.000
31.12.2018 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI Gelir hesaplarının kapatılması	140.000	140.000
31.12.2018 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 691 DÖN. KARI YASAL VERGİ GİDERİ 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI Dönem karı ve vergi hesaplaması	30.000	6.600 23.400
31.12.2018 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KARI Dönem net karının bilanço hesabına aktarılması	23.400	23.400
31.12.2018 691 DÖN. KARI YASAL VERGİ GİDERİ 370 DÖN. KR. VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. Dönem vergisinin bilançoya aktarılması	6.600	6.600

MSUGT/VUK'a göre hasılat işin tamamlanma yöntemine göre kayda alınır. Örnek doğrultusunda 2017 yılı sonunda hasılat oluşmayıp yapılan maliyetler yarı mamul hesabına atılır. Tamamlanma yönteminde gelir tablosu kalemlerinde artış veya azalış söz

konusu değilken bilanço kalemlerinde artış izlenir. 2018 yılı sonunda inşaat tamamlandığı için hasılat hesaplanmış ve gelir tablosu kalemlerinde bir artış izlenmiştir.

2.2.1.1. Standartlara Göre Hasılat Tespiti ve Dönem Sonu İşlemleri

Standartlara göre inşaat işlerinde hasılat iş bitimini esas almamakta ve dönem sonlarında hasılatın hesaplanması gerektiğini esas almıştır. Bu sebeple inşaat işlerinde iş bitiminde elde edilecek hasılat, fiili maliyet tahmini maliyete oranlanması sonucu elde edilen yüzde hasılat ile çarpılarak bulunur. Standartlara göre maliyet ve hasılat gelir gider hesaplarına yansıtılmak için iş bitimini beklememekte ve karını hesaplamaktadır.

Örnek: M inşaat işletmesi 2017 yılında başladığı konut inşaatı için dönem sonunda toplam 25.000 ₺ ve 2018 yılı dönem sonunda konut inşaatına ait 85.000₺ maliyet hesaplanmıştır. Tamamlanan konut inşaatında işletme 150 m²'lik dairelerden bir adedini 140.000 TL'ye peşin olarak satmıştır.

İlerleme Oranı: 25.000/110.000 : %23

Hasılat Tutarı: 140.000*0,23 : 32.200

31.12.2017 620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ 711 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. Maliyetlerin yarı mamul hesabına aktarılması	25.000	10.000 9.000 6.000
31.12.2017 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANS. 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS. 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS. 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Yansıtma hesaplarının kapatılması	10.000 9.000 6.000	10.000 9.000 6.000
31.12.2017 141 DEVAM EDEN PROJEVE HİZ. SÖZ. VAR. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR Hasılat hesaplanması	32.200	32.200
951 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER 01 Vergi Açs. Matraha Dahil Edilmeyen Gelir 952 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDE 01 Vergi Açs. Matraha Dahil Edilmeyen Gelir.	32.200	32.200
31.12.2017 690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI 622 SATILAN MAMÜL MALİYETİ Maliyetlerin K/Z atılması	25.000	25.000
31.12.2017 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI	32.200	32.200

Mamul maliyetinin gider hesabına atılması		
31.12.2017		
690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI	7.200	
691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASAL VERGİ GİDERİ		1.584
694 SÜR. FAAL. DÖN. NET KAR VEYA ZARARI		5.616
Hesapların kapatılması		
31.12.2017		
691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASAL VERGİ GİDERİ	1.584	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		1.584
300*0,22= 66		
31.12.2017		
694 SÜR. FAAL. DÖN. NET KAR VEYA ZARARI	5.616	
590 DÖNEM NET KARI		5.616
Dönem kar veya zararın bilanço hesabına devri		

MSUGT/VUK'a göre iş bitiminde hesaplanan hasılat standartlara göre inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebiliyorlarsa, inşaatla ilişkin gelir ve maliyetler dönem sonu itibariyle sözleşmeye konu olan işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler finansal tablolara yansıtılır.

VUK ve Standartlar arasında ortaya çıkan 7.200 ₺'lik bu farklılık TMS 12 Vergilendirilebilir geçici farklar olarak tanımlanmış ve bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye eklenecek tutarlardır şeklinde açıklamıştır.

TFRS 15 uyarınca hasılat yazılıp ticari kara eklenen net tutar olan 7.200 TL'nin vergi kanunları uyarınca kabul edilmemesi nedeniyle mali karın hesabında ticari kardan çıkarılması gerekir. Bu da $7.200 * \% 22 = 1.584$ TL vergi yükümlülüğü oluşturacaktır.

Takip eden yılda inşaat ile ilgili kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır;

Hasılat Tutarı : 140.000-32.200: 107.800₺

Hesaplanan maliyet: 85.000

31.12.2018		
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ	85.000	
711 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANS.		40.000
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.		20.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.		25.000
Maliyetlerin yarı mamul hesabına aktarılması		

31.12.2018		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANS.	40.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANS.	20.000	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANS.	25.000	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.		40.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		20.000

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Yansıtma hesaplarının kapatılması		25.000
31.12.2018 102 BANKALAR 141 DEVAM EDEN PROJEVE HİZ. SÖZ. VAR. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV Daire satışı	141.400	32.200 107.800 1.400
951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER 01 Vergi Açs. Matraha Dahil Edilen Gelir 952 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDR. 01 Vergi Açs. Matraha Dahil Edilen Gelir.	32.200	32.200
31.12.2018 690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI 622 SATILAN MAMÜL MALİYETİ Maliyetlerin K/Z atılması	85.000	85.000
31.12.2018 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI Mamül maliyetinin gider hesabına atılması	107.800	107.800
31.12.2018 690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI 691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASAL VERGİ GİDERİ 694 SÜR. FAAL. DÖN. NET KAR VEYA ZARARI Hesapların kapatılması	22.800	5.016 17.784
31.12.2018 691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASA VERGİ GİDERİ 489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ 370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ Vergi hesaplanması	5.016 1.584	6.600
31.12.2018 694 SÜR. FAAL. DÖN. NET KAR VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KARI Dönem kar veya zararın bilanço hesabına devri	17.784	17.784

2017 yılı sonu TMS/TFRS ve MSUGT/VUK'a göre kayıtlarımızı karşılaştırdığımıza zaman mevzuatımızda gelir tablosu kalemlerinde artış meydana gelmezken standartlara göre gelir tablosu kalemlerinde artış söz konusu olmaktadır. Standartlara göre işletme 2017 yılı sonunda 5.616 ₺ kar elde ederken mevzuatımızda böyle bir kar söz konusu değildir. Vergi Kanunlarına göre uyumlaştırma yapmak için hesaplana hasılat nazım hesaplarda vergi açısından kabul edilmeyen gelir olarak kayıtlara alınır. Mevzuatımıza göre 2018 yılında inşaat tamamlanmış, hasılat kayıtlara alınmış ve 23.400 ₺ kar elde edilmiştir. İlerleme düzeyini esas alarak hasılatı kayıtlara alan standartlar 2018 yılında 17.784 ₺ kar elde etmiştir. Vergi kanunlarınca matraha dahil edilmeyen gelir olarak kayıtlara alınan hasılat tutarı hasılat gerçekleştiği için matraha dahil edilecek tutar olarak kayıtlara alınır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemini benimseyen BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre de hasılat ölçümü ve muhasebeleştirilmesi TMS/TFRS ile aynı olacaktır. Tekrarlama olmaması için kayıt yapılmamıştır.

2.2.2. Satış Türleri

Satış gerçekleştirilirken proje üzerinden, nakit veya vadeli olarak satılabilmektedir.

2.2.2.1. Proje Üzerinden Satış

Özel inşaat işlerinde yapılan konut tamamlanmadan proje üzerinden satılmaktadır. Proje üzerinden satılan inşaatlarda gelen ödemeler avans olarak kayıtlara alınmaktadır.

Örnek: M İnşaat işletmesi 01.02.2020 tarihinde başlayacağı konut inşaatına ait makette A blok daire 5'i 380.000 ₺'den satmıştır.

102 BANKALAR	380.000	
340 ALINAN AVANSLAR		380.000
Maketten daire satışı		

İnşaat başlamadan maket üzerinden yapılan satışlar avans olarak kayıtlara alınır. Vergi mevzuatımıza göre avansa alınan bu tutar inşaat tamamlandıktan sonra satış olarak kayıtlara alınırken standartlara göre dönem sonunda yerine getirilen edim yükümlülüğü oranınca hasılat olarak kayıtlara alınır.

2.2.2.2. Peşin Ürün Satışı

Yapılan satışlar nakit olarak kayıtlara alınırken aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

Örnek: M İnşaat işletmesi 01.02.2019 tarihinde konut inşaatına ait 180m²'lik daireyi 350.000₺+KDV'den peşin olarak satmıştır.

102 BANKA	413.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		350.000
391 HESAPLANAN KDV		63.000
Peşin daire satışı		

Peşin satışlarda standartlar ve mevzuata göre yapılan kayıtlarda farklılık söz konusu değildir.

2.2.2.3. Vadeli Ürün Satışı

TFRS 15 md. 60'a göre yapılan bazı satış sözleşmelerinde mal ve hizmet transferi ile satış bedelinin ödenmesi arasında geçen zamanın uzun olması, müşteriye veya satıcıya bir finansman sağlanması anlamına gelir. Satış işlemi yapılırken müşteriye finansman sağlanmış ise, satış fiyatı finansman etkisinden arındırılarak bulunan işlem fiyatı hasılat olarak kaydedilirken, vade farkı gelirine tekabül eden finansman unsuru ise finansman geliri olarak finansal tablolara yansır.

TFRS 15 md. 61'e göre sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içerip içermediği hususu değerlendirilirken, aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekir :

- Sözleşmede belirtilen işlem bedeli ile mal ve hizmetlerin peşin satış fiyatı arasındaki fark ve
- Mal ve hizmet teslimi ile ödeme arasında geçen sürenin uzunluğu ile bu süreçte piyasada geçerli olan faiz oranları.

Örnek: M inşaat işletmesi 01.02.2018 tarihinde başlayıp 30.09.2018 tarihinde bitirdiği konut inşaatına ait 180m² daireleri 6 ay vadeli ise 105.000 ₺'den satmıştır. Aradaki fark altı ay boyunca faiz geliri olarak kaydedilecektir. Her yıl reeskont oranı %10'dur. İşletme yıllık finansal raporlama yapmaktadır.

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Bugünkü Değer} * (1+i)^{(6/12)}$$

$$105.000 = \text{Bugünkü Değer} * (1 + 0,10)^{(6/12)}$$

$$\text{Bugünkü değer} = 100.113,57$$

01.02.2018		
120 ALICILAR	105.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		100.113,57
128 ERTEL. VADE FARKI GELİRLERİ(-)		4.886,43
Vadeli satış		
31.12.2018		
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ(-)	4.886,43	
642 FAİZ GELİRLERİ		4.886,43
Finansman unsurunun gelir hesabına aktarılması		

TFRS 15'e göre hasılat yazılmayan kısımda ortaya çıkan ertelenmiş vergi alacağı işletme yıllık raporlama yaptığı için 4.886,43 ₺ olacaktır.

TFRS 15'e göre vadeli alımlarda ortaya çıkan farklılık vergi mevzuatı uyarınca söz konusu olmadığı için vergi mevzuatında satış peşin satış gibi değerlendirilip kayıtlara alınacaktır.

2.3. MSUGT/VUK VE STANDARTLARA GÖRE KARŞILAŞTIRMA

Mevzuat ve standartlara göre ilk kayıt değeri, borçlanma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, genel yönetim giderleri, amortisman, kıdem tazminatı karşılığı ve hasılatın kayıtlara alınması farklılık söz konusudur. Bu farklılıklar Tablo 2.2’de örnekler ile açıklanmıştır.

Tablo 2.10: İlk Kayıt Değeri ve Borçlanma Maliyetleri Açısından Karşılaştırılma

	TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	MSUGT/VUK
İlk Kayıt Değeri	TMS 2 md. 10, BOBİ FRS md. 6.6 ve KÜMİ FRS md. 8.6’ya göre stokların maliyetine; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerine stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri dahil edilir. Restorasyon maliyetlerini TMS/TFRS’e maliyete dahil ederken BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de bir açıklama yoktur.			VUK md. 262’ye göre iktisadi bir kıymetin edinilmesi ile kapasite veya değerinin artması için yapılan ödemeler ve bunlara ilişkin tüm giderleri içerir. Restorasyon maliyetleri ile ilgili açıklama yoktur.
Borçlanma Maliyetleri	TMS 23 md. 1’e göre vade ve kur farkları özellikli varlıklarda maliyete dahil edilirken diğer varlıklarda doğrudan finansman gideri olarak kayıtlara alınır.	BOBİ FRS 6.8 ve 6.9’a göre borçlanma maliyetleri bir yıl ve daha kısa vadeli alımlarda veya üretilmesi, inşası yada oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan uzun süren stoklarda maliyete dahil edilirken bir yıldan uzun vadeli finansman gideri olarak kayıtlara alınır.	KÜMİ FRS taslağında mad.8.8’e göre vade farkı ayrıştırılmadan maliyete dahil edilirken alısta ortaya çıkan finansman unsuru 8.9’a göre oluştuğu dönemde kar veya zarara atılarak kayıtlara alınır.	238 Sayılı VUK Genel Tebliğinde vadeli alımlarda vade farkları maliyete eklenir, kredili alımlarda maliyete eklenmesi ihtiyaridir şeklinde belirtilmiştir. Kur farklarının aktifte girinceye kadar olanlarının maliyete alınması zorunlu iken aktifte girdikten sonra dönem gideri veya maliyete aktarılması ihtiyaridir şeklinde düzenlenmiştir.

ÖRNEK 1. İşletme 06.05.2018 tarihinde 25.000 ₺’ye bedeli 5 ay sonra ödenmek üzere tuğla almıştır. Satın almadan finansman unsuru olup vade farkı 3.000 ₺’dir.

TMS/TFRS’ye göre Edinme Maliyetleri: $25.000 - 3.000 = 22.000$ ₺ olarak hesaplanırken,

BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT/VUK’a göre Edinme Maliyetleri: 25.000 olarak hesaplanmaktadır.

Tablo 2.11: Dönüştürme Maliyetleri ve Genel Yönetim Giderleri Açısından Karşılaştırma

Dönüştürme Maliyetleri	TMS 12 md. 13'e göre dönüşme maliyetlerinin belirlenmesinde Normal Maliyet yöntemi kullanır.	BOBİ FRS md. 6.12'de tam maliyet yöntemi kullanılır. Md.6.13'e göre normal maliyet yöntemi de kullanılabilir.	KÜMİ FRS md.8.1 ve VUK MD. 275'te dönüşme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi uygulanır.
Genel Yönetim Gideri	TMS 2 md. 16/c, BOBİ FRS md. 6.15/c ve KÜMİ FRS md. 8.13/c'ye göre stokların mevcut konum ve duruma getirilmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri maliyete dahil edilmez.		VUK md 275/4'e göre genel yönetim giderlerinden mamul maliyetine pay verilmesi ihtiyaridir.

ÖRNEK 2: İşletme mamul üretimi için 10.000₺ direkt ilk madde ve malzeme gideri, 5.000₺ direkt işçilik gideri, 3.000₺ değişken genel üretim gideri, 1.500₺ sabit genel üretim gideri ve 2.000₺ genel yönetim gideri yapılmıştır. Sabit GÜG kapasite oranı %30 ve genel yönetimden üretim maliyetine düşen pay %1'dir.

TMS/TFRS'ye göre Toplam Üretim Maliyeti: $10.000 + 5.000 + 3.000 + (1.500 \times 0,30) = 18.450$,

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre Toplam Üretim Maliyeti: $10.000 + 5.000 + 3.000 + 1.500 = 19.500$,

MSUGT/VUK'a göre ise Toplam Üretim Maliyeti: $10.000 + 5.000 + 3.000 + 1.500 + (2.000 \times \%1) = 19.520$, olarak hesaplanmaktadır.

Tablo 2.12: Amortisman Açısından Karşılaştırma

Amortisman	Amortisman ayırmak zorunludur. TMS 16 md. 53, BOBİ FRS md. 12.24 ve KÜMİ FRS md 11.26'ya göre amortisman değeri, maliyet bedelinden kalıntı değer düşülerek bulunur. TMS/TFRS'de restorasyon maliyeti eklenir. TMS 16 md. 57 ve BOBİ FRS md . 12.25'e göre varlığın kullanım ömrü muhasebe tahminidir ve tüm varlıklara günlük kıs amortisman uygulanır.	Amortisman ayırmak zorunlu değildir. Amortisman maliyet bedeli üzerinden hesaplanır. Kullanım ömrü VUK genel tebliğiyle belirlenir. Sadece binek araçlarda aylık kıs amortisman uygulanır.
-------------------	--	--

ÖRNEK 3: 01.09.2017 tarihinde 200.000₺'ye bedeli 5 ay sonra ödenmek üzere makine satın alınmıştır. Alışta finansman unsuru olup vade farkı 15.000₺'dir. 31.12.2017 tarihi itibarıyla varlığın kalıntı değeri 20.000₺, tahmini restorasyon maliyeti 8.000₺ ve faydalı ömrü 4 yıl olarak tahmin edilmiştir. VUK genel tebliğine göre ekonomik ömür 5 yıldır. İşletme doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır.

TMS/TFRS'ye göre;

Amortisman hesaplanacak tutar: $185.000 - 20.000 + 8000 = 213.000$

Yıllık amortisman : $213.000 * 0,25 = 53.250$ ₺

Kıst amortisman: $(53.250 / 365) * 122 = 17.798,63$

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre;

Amortisman hesaplanacak tutar: $200.000 - 20.000 = 180.000$ ₺

Yıllık amortisman : $180.000 * 0,25 = 45.000$ ₺

Kıst Amortisman: $(45.000 / 365) * 122 = 15.041,10$

Tablo 2.13: Kıdem Tazminatı Karşılığı Açısından Karşılaştırma

Kıdem Tazminatı Karşılığı	TMS 19md. 57, BOBİ FRS 19.17 ve KÜMİ FRS md. 17.16'ya göre raporlama dönemi sonunda kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilerek cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilir.	MSUGT'de ihtiyatlık kavramına göre işletmeler, yükümlü olacakları kıdem tazminat tutarlarını hesaplayarak karşılık ayırbilmektedirler. Ancak VUK hükümleri kapsamında karşılık ayrılan kıdem tazminatlarının fiilen ödenmediği dönemde vergi matrahı hesaplaması sırasında gider olarak dikkate alınmaz.
----------------------------------	---	--

ÖRNEK 4: işletme 31.12.2018 tarihinde 12.850 ₺ kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığının tutarı nedir?

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre;

Ayrılan karşılık: 12.850₺

Ertelenmiş vergi varlığı: $12.850₺ * \text{vergi oranı} = 12.850 * 0,22 = 2.827$ ₺

MSUGT/VUK'a göre hesaplama yapılmamaktadır.

Tablo 2.14: Hasılat Açısından Karşılaştırma

Hasılat	TFRS 15'e göre hasılat ölçümü edim yükümlülüğü yöntemine göre yapılmaktadır. Edim yükümlülüğü yöntemine göre hasılatın ilerleme düzeyi belirlenirken girdi ve çıktı yöntemleri kullanılır. Bu yöntemde iş bitmeden ilerleme düzeyi kadar hasılat kayda alınır.	BOBİ FRS VE KÜMİ FRS'de hasılat bölümünde belirtildiği üzere hasılat ölçümü tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapılmaktadır. Bu yöntemde iş bitmeden tamamlanma düzeyi kadar hasılat kayda alınır. TFRS 15'te ki girdi yöntemiyle benzerlik göstermektedir.	Hasılatın tespitinde MSUGT/VUK'a göre tamamlanma yöntemi esas alınarak hasılat kayda alınır. Bu yöntemin özelliği hasılat iş bittikten sonra kayıtlara alınır.
----------------	--	---	--

ÖRNEK 5: İşletme 01.08.2017 yılında 80.000 ₺ bedelle yapımını üstlendiği inşaatının toplam maliyeti 70.000₺ hesaplanmıştır. 2017 yılındaki maliyeti 45.000 ₺ ve 2018 yılı maliyeti 25.000₺'dir. İşletme inşaatı 31.12.2018 yılında bitirmeyi taahhüt etmiş ve bitirmiştir. 2017 yılı ve 2018 yılı oluşan hasılatlar aşağıdaki gibi olacaktır. İşletme TFRS15' göre girdi yöntemini kullanmaktadır.

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre;

Tamamlanma düzeyi-ilerleme düzeyi: $45.000/70.000 = \%65$

2017 yılı hasılat: $80.000 * 0,65 = 52.000₺$ hasılat kayıtlara alınacaktır.

2018 yılı hasılat : $80.000 * 0,35 = 28.000₺$ hasılat kayıtlara alınacaktır.

MSUGT/VUK'a göre;

2017 yılı hasılat: iş bitmediği için hesaplanmamıştır.

2018 yılı hasılat iş bittiği için 80.000₺ olarak kayıtlara alınacaktır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE

3.1. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MALİYETLEME

İnşaat taahhüt işlerinde maliyet süreci özel inşaat işlerinden farklı değildir. Gerçekleşen maliyetler özel inşaat işlerinde genel üretim maliyetlerine toplanırken, taahhüt işleri bir hizmet üretim işletmesi olduğu için yapılan giderler hizmet üretim maliyetinde toplanır.

3.1.1. Maliyet Unsurları

Taahhüt işleri her ne kadar hizmet işi olsa da inşaatın yapımında kullanılan ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri hizmet üretim maliyeti olarak kayıtlara alınır.

3.1.1.1. İlk Madde Malzeme Giderleri

İlk madde ve malzemelerin muhasebeleştirilmesinde üç yöntem söz konusudur. Bu yöntemler doğrudan inşaat maliyetine yükleme, şantiye ambarından geçirilmek suretiyle inşaat maliyetine yükleme ve merkez ambarından geçirilmek suretiyle inşaat maliyetine yükleme şeklindedir.

Örnek: M İnşaat Taahhüt işletmesi işyeri inşaatı için 10.000 TL çimento, 6.000TL çakıl ve 30.000TL demiri kredili olarak almıştır.

Şantiye ambarından geçirilmek suretiyle inşaat maliyetine yükleme;

150 İLK MADDE VE MALZEME 01 Çimento : 10.000 02 Çakıl : 6.000 03 Demir : 30.000 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR Malzeme Alış Kaydı	46.000,00 8.280,00	 54.280,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Çimento : 10.000 02 Çakıl : 6.000 03 Demir : 30.000 150 İLK MADDE VE MALZEME 01 Çimento : 10.000 02 Çakıl : 6.000 03 Demir : 30.000 Tüketilen İMM nin maliyete aktarılması	46.000,00	 46.000,00

Doğrudan inşaat maliyetine yükleme

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	46.000,00	
01 Çimento : 10.000		
02 Çakıl : 6.000		
03 Demir : 30.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	8.280,00	
320 SATICILAR		54.280,00
Malzeme Alış Kaydı		

Merkez ambarından geçirilmek suretiyle inşaat maliyetine yükleme işleminde ise sadece merkez ambardan çekilen ürünler şantiye ambarına oradan da inşaat maliyetine yüklenir.

TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağında ve VUK/MSUGT'ne göre muhasebeleştirmede farklılık yoktur.

3.1.1.2. İşçilik Giderleri

İşçilik giderleri inşaat taahhüt işlerinde malzemeden sonra en fazla maliyet unsuru yaratan giderdir.

Örnek: M İnşaat Taahhüt işletmesi işyeri inşaatı için 1 adet boyacı çalıştırmaktadır. İşçi 30 gün çalışmış ve 2020,90 TL hak etmişlerdir. Bu işçinin almış olduğu ücretten yapılan kesintiler ise aşağıdaki gibidir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3134,04	
20 İşçi Ücretleri : 2558,40		
21 SGK İşveren Payı : 524,47		
22 SGK İşsizlik Payı : 51,17		
360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR	191,88	
01 Asgari Geçim İndirimi : 191,88		
335 PERSONELE BORÇLAR		2020,90
360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR		345,62
01 Gelir Vergisi : 326,20		
02 Damga Vergisi : 19,42		
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES.		959,40
01 SGK Primi : 882,65		
02 SGK İşsizlik Primi : 76,75		
Ücret tahakkuk kaydı		

TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağında ve VUK/MSUGT'ne göre muhasebeleştirmede farklılık yoktur.

3.1.1.3. Genel Üretim Giderleri

Hizmet işi olan taahhüt işletmelerinde giderler tahakkuk ettikçe 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına aktarılır. Örneklerin anlaşılabilir olması genel üretim gideri olarak bahsedilmiştir.

3.1.1.3.1. Sabit Genel Üretim Giderleri

İnşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmelerde sabit giderlerden söz edebilmek için bu giderlerin belirli bir inşaat taahhüdü ile doğrudan ilişkisinin kurulamaması diğer bir ifade ile bu giderlere birden fazla inşaat taahhüt faaliyetinin sürdürülmesi için katlanılmış olması gerekir.

İnşaatın bünyesine girmemekle birlikte, ancak üretimin akışını sağlayan ve hangi inşaatlarda ne miktarlarda kullanıldığı doğrudan bilinemeyen madde ve malzeme, indirekt işçilikler ve yardımcı üretim malzemelerinden meydana gelir.

Örnek: M İnşaat Taahhüt işletmesinin işyeri inşaatının şantiyesinde çalışan vinç arızalanmış ve bakımı için 2000 TL ödenmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1694,91	
04Endirekt Giderler		
04.01 Araç Arıza Bedeli		
191 İNDİRİLECEK KDV	305,09	
100 KASA		2000,00
Arızası bedelinin ödenmesi		

Sabit genel üretim gideri olan amortismanlar birden fazla şantiyede kullanıldıysa Usul (2015:48)'a göre teçhizat, taşıt araçları, makine gibi varlıkların amortisman giderlerinin dağıtımında kullandıkları gün sayıları dikkate alınacaktır.

Örnek: M İnşaat Taahhüt işletmesi iş makinesinin X, Y, Z ve W şantiyelerinde kullanılmaktadır. Maliyet değeri 100.000TL olan aracın amortisman oranı %10'dur. Kamyon X şantiyesinde 80 gün, Y şantiyesinde 45 gün, Z şantiyesinde 130 gün ve W şantiyesinde ise 110 gün çalıştırılmıştır. (Hurda Değeri: 10.000TL'dir)

Tablo 3.1: M İnşaat Taahhüt İşletmesi Amortisman Gün Hesabı

Yapılan İş	Çalıştığı Gün	Dağılım %
X inşaatı	80	22
Y inşaatı	45	12
Z inşaatı	130	36
W inşaatı	110	30
TOPLAM	365	100

Amortisman Tutarı: $100.000 * 0,10 = 10.000$

Tablo 3.2: MSUGT/VUK’a göre Amortisman Hesaplama

Amortisman Dağılımı	
X inşaatı	$10.000 * 0,22 = 2.200$
Y inşaatı	$10.000 * 0,12 = 1.200$
Z inşaatı	$10.000 * 0,36 = 3.600$
W inşaatı	$10.000 * 0,30 = 3.000$

TMS/TFRS, ve VUK/MSUGT’ne göre amortisman hesaplanmasında farklılık söz konusudur. TMS/TFRS’ye göre amortisman hesaplanırken maliyet değerinden hurda değeri düşülerek amortisman hesaplanır. TMS/TFRS’ye göre amortisman dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır.

Amortisman Tutarı: $(100.000 - 10.000) * 0,10 = 9.000$

Tablo 3.3: TMS/TFRS’ye göre Amortisman Hesaplama

Amortisman Dağılımı	
X inşaatı	$9.000 * 0,22 = 1.980$
Y inşaatı	$9.000 * 0,12 = 1.080$
Z inşaatı	$9.000 * 0,36 = 3.240$
W inşaatı	$9.000 * 0,30 = 2.700$

3.1.1.3.2. Değişken Üretim Giderleri

İnşaat maliyetine doğrudan yüklenebilecek olan maliyet giderlerine örnek olarak şantiyede kullanılan elektrik giderleri, su giderleri, taahhülle ilgili sözleşme giderleri ve vergi resim harçlar örnek verilebilir.

Örnek: M İnşaat Taahhüt işletmesi işyeri inşaatın şantiyesi için KDV dahil 3500TL elektrik faturası gelmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	2966,10	
03 Direkt Giderler		
03.01 Elektrik Giderleri		
191 İNDİRİLECEK KDV	533,90	
100 KASA		3500,00
Elektrik faturasının ödenmesi		

3.1.2. Hizmet Üretim Maliyetinin Hesaplanması

M inşaat işletmesinin B inşaatı için yaptığı harcamalar aşağıdaki gibidir;

Tablo 3.4: M İşletmesi Maliyet Unsurları

DİMMG	700.000
DİG	400.000
Sabit GÜG	100.000
Değişken GÜG	200.000

VUK/MSUGT göre;

Toplam Maliyet: DİMMG+DİG+SabitGÜG+Değişken GÜG

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. Hizmet üretim maliyetinin yansıtılması	1.400.000	1.400.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Gider/Yansıtma hesabının kapanış kaydı	1.400.000	1.400.000

TMS/TFRS'ye göre;

Toplam Maliyet: DİMMG+DİG +Değişken GÜG+(Sabit GÜG*%KKO)

Kapasite kullanım oranı %35'dir.

622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ 624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜG 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. Hizmet üretim maliyetinin yansıtılması	1.335.000 65.000	1.400.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Gider/Yansıtma hesabının kapanış kaydı	1.400.000	1.400.000

VUK/MSUGT maliyet hesaplarırken tam maliyet yöntemini benimserken TMS/TFRS normal maliyet yöntemini benimsemiştir. Tam maliyet yönteminde hesaplanan toplam maliyet 1.400.000 TL çıkarken normal maliyet yöntemini benimseyen TMS/TFRS'de ise maliyet 1.335.000 TL hesaplanmıştır. Dağıtılmayan sabit genel üretim gideri gider hesabına atılarak yapılan işin maliyetine dahil edilmez. Bu farklılık işin maliyetinin fazla gösterilmesine neden olur.

3.2. AVANS VE HAKEDİŞLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat taahhüt işlerinde hak ediş ve avans alındığı gibi ödemede yapılır. Avansların muhasebeleştirilmesinde TMS/TFRS ile VUK/MSUGT arasında

muhasebeleştirilme açısından fark yoktur. Fark hak edişlerin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır.

3.2.1. Avansların Muhasebeleştirilmesi

Alınan avansların muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmaktadır.

Örnek: M İnşaat Taahhüt işletmesi yüklenmiş bulunduğu AVM inşaatı için sahibinden 40.000TL avans alınmıştır.

Kesintiler:

Gelir Vergisi Kesintisi: $40.000 \times 0,03 = 1.200$

Damga Vergisi Kesintisi: $40.000 \times 0,0007,5 = 300$

100 KASA	38.500	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FON.	1.200	
01 Mah. Ed. Gel. Ver.		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	300	
01 Damga Vergisi		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		40.000
Alınan avansların muhasebeleştirilmesi		

Verilen avansların muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmaktadır.

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	40.000	
100 KASA		38.500
360 ÖDENECEK VERGİ FONLAR		1.500
01 Gelir Vergisi: 1.200		
02 Damga Vergisi: 300		
Verilen avansların muhasebeleştirilmesi		

3.2.2. Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi

Yukarıda ifade ettiğimiz gibi hak edişlerin muhasebeleştirilmesinde farklılıklar mevcuttur. Aşağıda bu farklılıklar örnekler yardımıyla anlatılmaya çalışılacaktır. MSUGT /VUK'a göre hak ediş alınması;

Örnek: Z İnşaat Taahhüt işletmesi işyeri inşaatına ait 8.000TL hak ediş hesaplanmış ve yasal kesintiler yapıldıktan sonra ödeme gerçekleşmiştir.

Tablo 3.5: MSUGT/VUK’a göre Hakedis Alınması

Hakediş	8.000
KDV	1.440
	9.440
Gelir Vergisi Kesintisi	$8.000 \cdot 0,03 = 2.400$
Damga Vergisi Kesintisi	$8.000 \cdot 0,00075 = 60$
	2.460
Ele Geçen Net Tutar	6.980

102 BANKA	6.980	
295 PEŞ. ÖDEN. VERGİ VE FONLAR	2.400	
295.01 Mahsup Ed. Gelir Vergisi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	60	
740.01 Damga Vergisi		
350 YL. YAY. İNŞ. ONR. VE HAKEDİŞ		8.000
391 HSP. KDV		1.440
Alınan hakedişlerin kaydı		

TMS/TFRS göre hak ediş alınması;

Örnek: M İnşaat Taahhüt işletmesi işyeri inşaat işini 40.000TL bedelle almıştır. İşin tahmini maliyeti 35.000 TL’dir. Hak ediş düzenlenene kadar yapılan maliyetleri ise 22.000TL’dir. İşyeri inşaat işine ait 24.000 TL hak ediş düzenlenmiştir ve iş sahibi tarafından yasal kesintiler yapıldıktan sonra ödeme gerçekleşmiştir.

Tablo 3.6: TMS/TFRS’ye göre Hakedis Alınması

İlerleme Yüzdesi	$22.000 / 35.000 \%63$
Gelir	$40.000 \cdot 0,63 = 25.200$
Hesaplanan Hakediş	24.000
Fark	$25.200 - 24.000 = 1.200$
Hakediş	24.000
KDV	4.320
	28.320
Gelir Vergisi Kesintisi	$24.000 \cdot 0,03 = 720$
Damga Vergisi Kesintisi	$24.000 \cdot 0,0075 = 180$
	900
Ele Geçen Net Tutar	27.420

102 BANKA	27.420	
186 HAK. BAĞL. GELİR TAHAKKUKU	1.200	
295 PEŞ. ÖDEN. VERGİ VE FONLAR	720	
295.01 Mahsup Ed. Gelir Vergisi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	180	
740.01 Damga Vergisi		
350 YL. YAY. İNŞ. ONR. VE HAKEDİŞ		24.000
391 HSP. KDV		4.320
Alınan hakedişlerin kaydı		

MSUGT /VUK ve TMS/TFRS’ye göre hak ediş alınmasında farklılık söz konusu iken hak ediş verilmesinde bir farklılık yoktur. Her iki uygulamaya göre de yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

Örnek: M inşaat taahhüt işletmesi yapmakta olduğu B köprü inşasının elektrik tesisatını taşeron işletmeye devretmiştir. Düzenlenen hak edişten yasal kesintiler hesaplandıktan sonra ödeme yapılmıştır.

Tablo 3.7: Hakediş Verilmesi

Hak ediş	20.000
KDV	3.600
	23.600
Gelir Vergisi Kesintisi	$20.000 \times 0,03 = 600$
Damga Vergisi Kesintisi	$20.000 \times 0,0075 = 150$
	750
Ele Geçen Net Tutar	22.850

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600	
102 BANKA		22.850
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		750
01 Gelir Vergisi 600		
02 Damga Vergisi 150		
Verilen hakedişlerin kaydı		

3.3. HASILAT TESPİTİ VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Taahhüt işlerinde hasılat tespiti zamanlama bakımından farklılık gösterdiği gibi hak ediş alınmasından kaynaklıda farklılık göstermektedir. bu bölümde bu farklılıklar örnekler yardımıyla ele alınmıştır.

3.3.1. İnşaat Taahhüt İşlerinde Hasılat Tespit Yöntemi

İkinci bölümde ifade ettiğimiz gibi hasılat MSUGT /VUK'ta tamamlanmış sözleşme yöntemiyle ölçülmektedir. BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağında ise tamamlanma yüzdesi yönteminin ve TFRS 15'de hasılat ölçüm yöntemlerinden olan girdi yönteminin aynı olduğunu belirtmiştik. TFRS 15'in getirdiği yenilik olan çıktı yöntemi ve diğer hasılat ölçüm yöntemleri aşağıda örnekler yardımıyla anlaşılması sağlanmıştır.

Örnek: M taahhüt işletmesi 01.04.2016 yılında işyeri inşaatına başlamıştır. İnşaata ilişkin tahmini maliyet tutarı 50.000 TL ve taahhüt bedeli 75.000 TL'dir. 31.12.2016 tarihinde hesaplanan inşaat maliyeti 30.000 TL'dir.

Söz konusu veriler çerçevesinde BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı ve TMS 2 girdi yöntemine göre 31.12.2016 tarihinde yapılacak işlem ve kayıtlar aşağıdaki gibidir;

Katlanılan maliyet / Toplam öngörülen maliyet 30.000 / 50.000

İlerleme düzeyi(Tamamlanma Düzeyi) %60

Toplam proje bedeli: 75.000

Bu hesaplamalar çerçevesinde 2016 yılı için kâr zarar tablosuna yansıtılacak hasılat tutarı

Proje bedeli*ilerleme düzeyi: 75.000*0,60= 45.000 TL dir.

120 ALICILAR	45.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		45.000
Hasılat kayıtlara alınması		

BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı ve TMS 2 girdi yöntemine göre dönem sonunda hasılat hesaplanırken MSUGT /VUK'a göre dönem sonlarında hasılat hesaplanmayıp o döneme ait maliyetler bilanço kalemlerine aktarılır.

3.3.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri

Yukarıdaki örnek yardımıyla dönem sonu işlemlerini ve kar zarar tespitini açıklayalım. BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı ve TMS 2 girdi yöntemine dönem sonu kaydı şu şekilde yapılacaktır:

632 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. İnşaat Maliyetlerinin Yansıtılması	30.000	30.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Hesapların Kapatılması	30.000	30.000
690 DÖNEM KAR/ZARARI 632 SATILAN HİZMET MALİYETİ Maliyetlerin K/Z atılması	30.000	30.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KAR/ZARARI Gelirlerin K/Z atılması	50.000	50.000
690 DÖNEM KAR/ZARARI 590 DÖNEM KARI Dönem K/Z hesabının kapatılarak dönem karına atılması	20.000	20.000

VUK/MSUGT' ne göre dönem sonu kaydı şu şekilde yapılacaktır;

171 YIL. YAY. İNŞ. ONARIM.FAALİYETLERİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. İnşaat Maliyetlerinin Yansıtılması	30.000	30.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Hesapların Kapatılması	30.000	30.000

31.12.2016 tarihinde gelir tablosu şu şekilde olacaktır;

Tablo 3.8: 2016 Tarihli Gelir Tablosu

Hesaplar/mevzuat	VUK/MSUGT	STANDARTLAR
Satışların Tutarı	-	50.000
Satılan Hizmet Maliyeti	-	30.000
Brüt Kar	-	20.000

MSUGT /VUK'a göre dönem sonunda hasılat hesaplanmayıp bilanço kalemlerinde aktifleştirilen inşaat maliyetleri bilanço kalemlerinde artış sağlarken standartlar dönem sonlarında hasılat hesapladıkları için gelir tablosunda bir artış söz konusu olmaktadır.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
MUHASEBE STANDARTLARI PERSPEKTİFİNDE İNŞAAT MUHASEBESİ
VE BİR UYGULAMA

4.1. ÇALIŞMA HAKKINDA GENEL BİLGİ

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinden bulunan ZGN İNŞAAT LTD. ŞTİ. firması 18 Mayıs 2018 tarihinde açılmış olan sağlık ocağı ihalesine katılmış ve ihaleyi kazanmıştır.

Bu çalışmada toplam 1000 m² inşaat alanına sahip ve birbirine yapısal olarak bağlantılı şekilde yapılan sağlık ocağı binası yapılırken projeye ait her aşamada maliyetlerimizin takibi için kazanılmış değer analizi uygulanmıştır. TFRS 15 hasılat standardı, VUK'un aksine dönem sonlarında edim yükümlülüğü saptanarak inşaatla ilişkin hasılatın kayda alınmasını öngörmüştür. Bu kapsamda maliyetlerimizi takip ederken kazanılmış eğer analizi yönteminden yararlanılmış ve çalışmamızın temel konusu olan hasılatın ölçümü ve muhasebe kayıtları yapılmıştır.

İşletme inşaatla başlamadan önce bilançosu aşağıdaki gibidir;

Tablo 4.1: ZGN İşletme Bilançosu

1.DÖNEN VARLIKLAR		3.KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
Hazır Değerler		Ticari Borçlar	
100 KASA	120.000	320 SATICILAR	40.360
102 BANKA	305.472	321 BORÇ SENETLERİ	70.000
Stoklar		4.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
150 İLK MAD. VE MALZEME	102.000	5.ÖZKAYNAKLAR	
Diğer Dönen Varlıklar		Ödenmiş Sermaye	
190 DEVREDEN KDV	22.528	500 SERMAYE	750.000
2.DURAN VARLIKLAR		501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE(-)	(35.360)
Maddi Duran Varlıklar		PASİF TOPLAM	825.000
254 TAŞITLAR	275.000		
AKTİF TOPLAM	825.000		

4.2. İHALENİN İLANI VE GEÇİCİ TEMİNAT

Mayıs 2017 de açık ihale usulü sağlık ocağı bina yapım ihalesi gerçekleşmiştir. Ltd. şti. 1.400.000,00 TL teklif vermiş ve kabul edilmiştir. İhaleyi alan LTD. ŞTİ. Geçici teminatı yatırmıştır.

Geçici Teminat: İhale Bedeli x 3 / 100 = 1.400.00,00 x 3 / 100 =42.000,00 TL

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	42.000,00	
10 Teminatlar		
01 Fabrika Binası		
102 BANKA		42.000,00
01 A Bankası		
Fabrika binası inşaatı geçici teminatı		

4.3. KESİN TEMİNAT

Sağlık ocağı binası ihalesi sonuçlanmış ve işletme 1.400.000,00 TL bedelle işletme ihaleyi üstlenmiştir. İşletme geçici teminatı geri almış yerine kesin teminat olarak A bankası merkez şubeden aldığı teminat mektubunu kesin teminat olarak vermiştir. Teminat mektubu komisyonu olarak bankaya 280,00 TL nakit olarak ödenmiştir.

Kesin Teminat: İhale Bedeli x 6 / 100 = 1.400.000,00 x 6 / 100 = =84.000,00 TL
=84.000,00 TL

102 BANKA	42.000	
01 A Bankası		
126 VER. DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		42.000
10 Teminatlar		
01 Fabrika Binası		
Fabrika binası inşaatı geçici teminatın geri yatırılması		
910 TEMİNAT MEK. BORÇLULAR	84.000	
01 Adapazarı Belediyesi		
911 TEMİNAT MEK. ALACAK HS.		84.000
01 A Bankası Merkez Şube		
Teminat Mektubu Verilmesi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	280	
100 Fabrika Binası Teminat		
01 Teminat Mektubu Komisyonları		
102BANKA		280
Teminat Mektubu Komisyonun Ödenmesi		

4.4. SÖZLEŞMENİN YAPILMASI VE EDİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

ZGN İnşaat Ltd. şti.2017 yılında Adapazarı Belediyesi ile yeni bir sağlık ocağı binası inşaatı için sözleşme imzalamıştır. İnşaatın tahmini tamamlanma süresi 19 aydır. İnşaat başlama tarihi 01.06.2017 ve bitiş tarihi 31.12.2018 olarak belirlenmiştir. Sözleşmenin belirlenen/beklenen toplam maliyeti 1.400.000,00 TL olarak tahmin edilmektedir. Bu inşaat işinin toplam geliri / sözleşme bedeli ise 1.650.000,00 TL'dir. (İşletme TMS/TFRS'ye göre işlemlerini kayıt altına almaktadır.) TFRS 15'e göre

işletmenin edim yükümlülüğü yani sözleşme gereği yapmayı taahhüt ettiği iş aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.2: ZGN İşletmesi Edim Yükümlülüğü

Edim Yükümlülükleri	Fiyat	Maliyet	Kar	Kar Marjı
Sağlık Ocağı Yapımı	1.650.000,00	1.400.000,00	250.000,00	%15,15
Toplam	1.650.000,00	1.400.000,00	250.000,00	%15,15

4.5. 2017 YILI MALİYET TESPİTİ

İşletme hesapladığı tahmini maliyet doğrultusunda harcayacağı ilk madde malzemelerini inşaat başlamadan alıp ambara koymaktadır. İnşaatla lazım olan ilk madde ve malzemeler ambardan çekilerek üretime gönderilmektedir.

- İşletmenin 31.12.2017 tarihine kadar yaptığı harcamalar aşağıdaki gibidir;
 - İşletme 01.06.2017 tarihinde planladığı maliyete göre ilk madde ve malzeme alımı yapmıştır. Yapılan alımlar aşağıdaki gibidir;

Tablo 4.3: İMM Alım Listesi

İnşaat Demiri	140.000
Tuğla	9.000
Kum	3.000
İnşaat Malz	100.000

150 İLK MADDE VE MALZ. 01 İnşaat Demiri : 140.000,00 02 Tuğla : 9.000,00 03 Kum : 3.000,00 04 İnşaat Malz. : 100.000,00	252.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01 A.Ş. 01.06.2018 tarihli İlk Madde ve Malzeme Alımı	45.360,00	297.360,00
320 SATICILAR 02 A.Ş. 102 BANKALAR Borcun ödenmesi	297.360	297.360,00

- **Haziran ayından gerçekleşen işlemler;**
 - İnşaat ruhsatı için 70.000,00 TL yatırılmıştır.
 - Yapı denetim hizmet bedeli için 50.000,00 TL yatırılmıştır.
 - İskân harcı için 30.000,00 TL yatırılmıştır.

- Ambardan alınan bilgilere göre 37.323,00 TL inşaat demiri ve 1008,00 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 43.987,00 TL hazır beton kullanılmıştır.
- Tesisat giderleri için 850,00 TL ve hafriyat için 10.000,00 TL gideri harcanmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.4: Haziran İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	4.600,20
SGK İşveren Payı	943,06
SGK İşveren İşsizlik Payı	92,01
AGİ	534,26
Personele Borçlar	3.822,99
Ödenecek Vergi ve Fonlar	586,53
Ödenecek Damga Vergisi	34,92
Ödenecek SGK Primi	1.587,08
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	138,01

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Ruhsat Harcı 100 KASA 01 Merkez Kasası İnşaat ruhsat harcının yatırılması	70.000,00	70.000,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 02 Yapı Denetim Bedeli 102 BANKALAR 01 A Bankası Yapı denetim bedelinin yatırılması	50.000,00	50.000,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 03 İskan Harcı 100 KASA 01 Merkez Kasası İskan harcının yatırılması	30.000,00	30.000,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 04 İnşaat Demiri : 37.323,00 05 İnşaat Malz. : 1.008,00 150 İLK MADDE VE MALZ. 01 İnşaat Demiri : 37.323,00 04 İnşaat Malz. : 1.008,00 Üretime Malzeme gönderilmesi	38.331,00	38.331,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton : 43.987 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır beton alınması	43.987,00 7.917,66	51.904,66
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR Borcun ödenmesi	51.904,66	51.904,66

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri : 850 08 Hafriyat Gideri : 10.000 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat ve hafriyat gideri yapılması	10.850 1.953	 12.803
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 20 İşçi Ücretleri : 4.600,24 21 SGK İşveren Payı : 943,06 22 SGK İşsizlik Payı : 92,01 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi : 534,26 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 01 Gelir Vergisi : 586,53 02 Damga Vergisi : 34,92 361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi : 1587,08 02 SGK İşsizlik Primi : 138,01 Ücret tahakkuk kaydı	5.635,31 534,26	 3.823,33 621,15 1.725,09

➤ **Temmuz ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 33.450,00 inşaat demiri, 1.372,00 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 41.793,00 TL hazır beton ve 20.000,00 TL hafriyat gideri yapılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.5: Temmuz İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	10.824,00
SGK İşveren Payı	2.218,93
SGK işveren İşsizlik Payı	216,50
AGİ	1.282,14
Personele Borçlar	9.020,33
Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.380,07
Ödenecek Damga Vergisi	82,19
Ödenecek SGK Primi	3.734,27
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	324,71

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKA Haziran Personele borcun ödenmesi	3.823,33	3.823,33
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKA Haziran Vergi ve fonun ödenmesi	86,89	86,89
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi : 1587,08 02 SGK İşsizlik Primi : 138,01 102 BANKA	1.725,09	1.725,09

Haziran SGK ödeme kaydı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 04 İnşaat Demiri : 33.450,00 05 İnşaat Malz. : 1.372,00 150 İLK MADDE VE MALZ. 01 İnşaat Demiri : 33.450,00 04 İnşaat Malz. : 1.372,00 Üretime Malzeme gönderilmesi	34.822,00	34.822,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton : 41.793,00 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR HS. 01LTD. ŞTİ. Hazır beton alınması	41.793 7.522,74	49.315,74
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR. 01 A Bankası Borcun ödenmesi	49.315,74	49.315,74
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 08 Hafriyat Gideri : 20.000 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat ve hafriyat gideri yapılması	20.000 3.600	23.600
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 20 İşçi Ücretleri : 10.824,00 21 SGK İşveren Payı : 2.218,93 22 SGK İşsizlik Payı : 216,50 360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi : 1.282,14 335 PERSONELE BORÇLAR HS 360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 01 Gelir Vergisi : 1.380,07 02 Damga Vergisi : 82,19 361 ÖDN. SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi : 3.734,27 02 SGK İşsizlik Primi : 324,71 Ücret tahakkuk kaydı	13.259,43 1.282,14	9.020,33 1.462,26 4.058,98

➤ **Ağustos ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 29.270,00 inşaat demiri, 3.850,00 TL tuğla, 1.270,00 TL kum ve 1.420,00 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 40.325,00 TL hazır beton kullanılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.6: Ağustos İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	18.130,20
SGK İşveren Payı	3.716,79
SGK İşveren İşsizlik Payı	362,61
AGİ	1.555,09
Personele Borçlar	14.516,53
Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.311,60
Ödenecek Damga Vergisi	137,58
Ödenecek SGK Primi	6.255,03
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	543,95

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Temmuz Personele borcun ödenmesi	9.020,33	9.020,33
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Temmuz Vergi ve fonun ödenmesi	180,12	180,12
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi : 3.734,27 02 SGK İşsizlik Primi : 324,71 102 BANKALAR Temmuz SGK ödeme kaydı	4.058,98	4.058,98
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 04 İnşaat Demiri : 29.270,00 05 İnşaat Malz. : 1.420,00 09 Tuğla : 3.850,00 10 Kum : 1.270,00 150 İLK MADDE VE MALZ. 01 İnşaat Demiri : 29.270,00 02 Tuğla : 3.850,00 03 Kum : 1.270,00 04 İnşaat Malz. : 1.420,00 Üretime Malzeme gönderilmesi	35.810,00	35.810,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton : 40.325 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır beton alınması	40.325 7.257,60	47.577,60
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR. 01 A Bankası Borcun ödenmesi	47.577,60	47.577,60
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 20 İşçi Ücretleri : 18.130,20 21 SGK İşveren Payı : 3.716,79 22 SGK İşsizlik Payı 362,61 360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi : 1.555,09 335 PERSONELE BORÇLAR HS 360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 01 Gelir Vergisi : 2.311,60 02 Damga Vergisi : 137,58 361 ÖDEN. SOS. GÜV.KES.	22.209,60 1.555,09	14.516,53 2.449,18 6.798,98

01 SGK Primi : 6.255,03 02 SGK İşsizlik Primi : 543,95 Ücret tahakkuk kaydı		
---	--	--

➤ **Eylül ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 27.250,00 inşaat demiri, 2.260,00 TL tuğla, 710,00 TL kum ve 1.796,00 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 1,200,00 TL tesisat gideri yapılmış ve 35.490,00 TL hazır beton kullanılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.7: Eylül İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	19.009,65
SGK İşveren Payı	3.897,09
SGK İşveren İşsizlik Payı	380,19
AGİ	1.594,16
Personele Borçlar	15.184,35
Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.423,72
Ödenecek Damga Vergisi	144,25
Ödenecek SGK Primi	6.558,44
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	570,33

335 PERSONELE BORÇLAR	14.516,53	14.516,53
102 BANKALAR		
Ağustos Personele borcun ödenmesi		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	894,09	894,09
102 BANKALAR		
Ağustos Vergi ve fonun ödenmesi		
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES.	6.798,98	6.798,98
01 SGK Primi : 6.255,03		
02 SGK İşsizlik Primi : 543,95		
102 BANKALAR		
Ağustos SGK ödeme kaydı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	32.016,00	32.016,00
04 İnşaat Demiri : 27.250,00		
05 İnşaat Malz. : 1.796,00		
09 Tuğla : 2.260,00		
10 Kum : 710,00		
150 İLK MADDE VE MALZ.		
01 İnşaat Demiri : 27.250,00		
02 Tuğla : 2.260,00		
03 Kum : 710,00		
04 İnşaat Malz. : 1.796,00		
Üretime Malzeme gönderilmesi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	36.690	
06 Hazır Beton : 35.490,00		
07 Tesisat Gideri : 1.200,00		
191 İNDİRİLECEK KDV	6.604,20	

320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır beton alınması		43.294,20
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR. 01 A Bankası Borcun ödenmesi	43.294,20	43.294,20
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 20 İşçi Ücretleri : 19.009,65 21 SGK İşveren Payı : 3.897,09 22 SGK İşsizlik Payı : 380,19 360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi : 1.594,16 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 01 Gelir Vergisi : 2.423,72 02 Damga Vergisi : 144,25 361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi : 6.558,44 02 SGK İşsizlik Primi : 570,33 Ücret tahakkuk kaydı	23.286,93 1.594,16	 15.184,35 2.567,97 7.128,77

➤ Ekim ayında gerçekleşen işlemler;

- Ambardan alınan bilgilere göre 8.320,00 TL inşaat demiri, 2.890,00 TL tuğla, 620,00 TL kum ve 1.105,00 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 3.587,00 TL tesisat gideri yapılmış ve 17.140,00 TL hazır beton kullanılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.8: Ekim İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	5.479,65
SGK İşveren Payı	1.123,32
SGK işveren İşsizlik Payı	109,60
AGİ	516,03
Personele Borçlar	4.433,48
Ödenecek Vergi ve Fonlar	698,68
Ödenecek Damga Vergisi	41,58
Ödenecek SGK Primi	1.890,45
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	164,41

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Eylül personele borcun ödenmesi	15.184,35	15.184,35
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Eylül vergi ve fonun ödenmesi	973,81	973,81
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi : 6.558,44	7.128,77	

02 SGK İşsizlik Primi : 570,33 102 BANKALAR Eylül SGK ödeme kaydı		7.128,77
---	--	----------

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 04 İnşaat Demiri : 8.230 05 İnşaat Malz. : 1.105 09 Tuğla : 2.890 10 Kum : 620 150 İLK MADDE VE MALZ. 01 İnşaat Demiri : 8.230 02 Tuğla : 2.890 03 Kum : 620 04 İnşaat Malz. : 1.105 Üretime Malzeme gönderilmesi	12.845	12.845
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ. 06 Hazır Beton : 17.140 07 Tesisat Gideri : 3.587 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır beton alınması	20.727 3.730,86	24.457,86
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR. 01 A Bankası Borcun ödenmesi	24.457,86	24.457,86
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 20 İşçi Ücretleri : 5.479,65 21 SGK İşveren Payı : 1.123,32 22 SGK İşsizlik Payı : 109,60 360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi : 516,03 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 01 Gelir Vergisi : 698,68 02 Damga Vergisi : 41,58 361 ÖDEN.SOS.GÜV.KES. 01 SGK Primi : 1.890,45 02 SGK İşsizlik Primi : 164,41 Ücret tahakkuk kaydı	6.712,57 516,03	4.433,48 740,26 2.054,86

➤ **Kasım ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 931,00₺ inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 745,00 TL tesisat gideri yapılmış ve 3.570,00 TL hazır beton kullanılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.9: Kasım İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	4.059,00
SGK İşveren Payı	832,12
SGK İşveren İşsizlik Payı	81,18
AGİ	334,87
Personele Borçlar	3.236,69
Ödenecek Vergi ve Fonlar	517,52
Ödenecek Damga Vergisi	30,80
Ödenecek SGK Primi	1.400,38
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	121,78

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Ekim personele borcun ödenmesi	4.433,48	4.433,48
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Ekim Vergi ve fonun ödenmesi	224,23	224,23
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi : 1.890,45 02 SGK İşsizlik Primi : 164,41 102 BANKALAR Ekim SGK ödeme kaydı	2.054,86	2.054,86
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 05 İnşaat Malz. : 931,00 150 İLK MADDE VE MALZ. HS. 04 İnşaat Malz. : 931,00 Üretime Malzeme gönderilmesi	931,00	931,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton : 3.570,00 07 Tesisat Gideri : 745,00 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR HS. 01LTD. ŞTİ. Hazır beton alınması	4.315 776,70	5.091,70
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR 01 A Bankası Borcun ödenmesi	5.091,70	5.091,70
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 20 İşçi Ücretleri : 4.059,00 21 SGK İşveren Payı : 832,12 22 SGK İşsizlik Payı : 81,18 360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi : 334,87 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 01 Gelir Vergisi : 517,52 02 Damga Vergisi : 30,80 361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi : 1400,38 02 SGK İşsizlik Primi : 121,78 Ücret tahakkuk kaydı	4.972,30 334,87	3.236,69 548,32 1.522,16

➤ **Aralık ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 733,00 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 618,00 TL tesisat gideri ve 7.500 TL demir kapı gideri yapılmıştır.
- İşletme üretimde çalışan işçiler 20.000 ₺ kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.10: Aralık İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	4.059,00
SGK İşveren Payı	832,12
SGK işveren İşsizlik Payı	81,18
AGİ	334,87
Personele Borçlar	3.236,69
Ödenecek Vergi ve Fonlar	517,52
Ödenecek Damga Vergisi	30,80
Ödenecek SGK Primi	1.400,36
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	121,77

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Kasım personele borcun ödenmesi	3.236,69	3.236,69
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Kasım Vergi ve fonun ödenmesi	213,45	213,45
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi : 1400,38 02 SGK İşsizlik Primi : 121,78 102 BANKALAR Kasım SGK ödeme kaydı	1.522,16	1.522,16
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 05 İnşaat Malz. : 733,00 150 İLK MADDE VE MALZ. 04 İnşaat Malz. : 733,00 Üretime Malzeme gönderilmesi	733,00	733,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri : 618,00 12 Demir Kapı : 7.500,00 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır beton alınması	8.118 1.461,24	9.579,24
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR 01 A Bankası Borcun ödenmesi	9.579,24	9.579,24

MSUGT/VUK'a göre;

Tablo 4.11: MSUGT/VUK'a Göre Hak Ediş Alınması

Hakediş	500.000
KDV	90.000
	590.000
Gelir Vergisi Kesintisi	$500.000 * 0,03 = 15.000$
Damga Vergisi Kesintisi	$500.000 * 0,0075 = 3.750$
	18.750
Ele Geçen Net Tutar	571.250

102 BANKA	571.250	
295 PEŞ. ÖDEN. VERGİ VE FONLAR	15.000	
295.01 Mahsup Ed. Gelir Vergisi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3.750	
01 Damga Vergisi		
350 YL. YAY. İNŞ. ONR. VE HAKEDİŞ		500.000
391 HSP. KDV		90.000
Alınan hakkeşlerin kaydı		

TMS/TFRS göre;

Tablo 4.12: TMS/TFRS'ye Göre Hak Ediş Alınması

İlerleme Yüzdesi	642.061,41 / 1.370.000 %47
Gelir	$1.650.000 * 0,47$ 775.500
Hesaplanan Hakediş	500.000
Fark	$775.500 - 500.000$ 275.500
Hakediş	500.000
KDV	90.000
	590.000
Gelir Vergisi Kesintisi	$500.000 * 0,03$ 15.000
Damga Vergisi Kesintisi	$500.000 * 0,0075$ 3.750
	18.750
Ele Geçen Net Tutar	571.250

102 BANKA	571.250	
140 DEVAM EDEN İNŞAA(TAAH.) SÖZL. VARLIKLAR	275.500	
295 PEŞ. ÖDEN. VERGİ VE FONLAR	15.000	
295.01 Mahsup Ed. Gelir Vergisi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3.750	
740.01 Damga Vergisi		
350 YL. YAY. İNŞ. ONR. VE HAKEDİŞ		775.500
391 HSP. KDV		90.000
Alınan hakkeşlerin kaydı		

TMS/TFRS ve VUK/MSUGT arasındaki diğer farklardan biride hak edişlerin hesaplanmasının ortaya çıkmaktadır. Mevzuatımıza göre hesaplanan hak ediş direk kayıtlara alınırken standartlara göre hak ediş ilerleme yüzdesi oranında kayıtlara alınıp aradaki fark hak edişe bağlanan kısım olarak finansal tablolarda gösterilir. İnşaatın sadece hak ediş kadarı değil bağlanan kısım dâhil gelire sahip olacağı varsayılır.

4.6.2. Amortismanların Dağıtımı

Adapazarı Belediyesi sağlık ocağı inşaatında kullanılan makinaların ekonomik ömrü, maliyet değerleri, hurda değerleri ve sağlık ocağında geçirdikleri zaman aşağıdaki gibidir. Makinaların tamamının sadece sağlık ocağı inşaatında çalıştığı varsayılmıştır.

Tablo 4.13: ZGN İşletmesi Makine Bilgileri

Kullanılan Makine	Ekonomik Ömrü	Maliyet Değeri	Hurda Değeri	Geçirilen Zaman
Kamyon	5	75.000	15.000	100
Minibüs	5	50.000	8.000	100
Kepçe	10	150.000	40.000	100 (%40)

MSUGT/VUK'a göre;

Tablo 4.14: MSUGT/VUK'a göre Amortisman Hesaplama

Kamyon	75.000*0,20=15.000
Minibüs	50.000*0,20=10.000
Kepçe	150.000*0,10=15.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	40.000	
15 Amortisman Giderleri		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		40.000
01 Kamyon :15.000		
02 Minibüs :10.000		
03 Kepçe :15.000		
Amortismanların gider hesabına atılması		

TMS/TFRS göre;

Tablo 4.15: TMS/TFRS'ye Göre Amortisman Hesaplama

Kamyon	75.000-15.000 60.000	60.000*0,20 12.000
Minibüs	50.000-9.000 41.000	41.000*0,20 8.200
Kepçe	150.000-40.000 110.000	110.000*0,10 11.000

Kepçe sağlık ocağı inşaatından %40 kapasiteyle çalıştırılmıştır. Bu yüzden inşaat maliyetine yüklenileceği kısım $11.000 \times 0,40 = 4.400$ 'dür.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	24.600	
15 Amortisman Giderleri		
624 DAĞITILMAYAN SABİT. GÜÇ	6.600	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		31.200
01 Kamyon :12.000		
02 Minibüs :8.200		
03 Kepçe :11.000		
Amortismanların gider hesabına atılması		

Mevzuatımızda varlığa maliyet bedeli üzerinden VUK genel tebliğinde belirlenen ekonomik ömrüne göre amortisman hesaplanırken TMS 16 Maddi duran Varlık Standardına göre varlığın değerinden hurda değeri düşülerek amortisman hesaplanır. Varlığın ekonomik ömrünün belirleyicisi muhasebe tahminidir. Mevzuatımızda amortisman ayırmak zorunlu değilken standartlara göre amortisman ayırmak zorunludur.

4.7. 2017 YILI HASILAT TESPİTİ

31.12.2017 itibarıyla sağlık ocağı inşaatı için 657.461,41 TL maliyet hesaplanmıştır.

VUK/MSUGT göre;

170 YIL. YAY. İN. HAK. ONA. BED.	657.461,41	
01 Sağlık Ocağı		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		657.461,41
01 Sağlık Ocağı		
İnşaat maliyetlerinin ilgili inşaatı yansıtılması		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	657.461,41	
01 Sağlık Ocağı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		657.461,41
01 Sağlık Ocağı		
Hesapların kapatılması		

VUK/MSUGT'e de yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde inşaat tamamlanmadan hasılat oluşmadığı için ilgili inşaatla ait maliyetler bilanço hesaplarına aktarılır. Gelir tablosu kalemlerinde artış veya azalış olmaz.

TMS/TFRS'ye göre;

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.01 Sağlık Ocağı 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı Oluşan maliyetlerin gelir tablosuna yansıtılması	662.061,41	642.061,41
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı Hesapların kapatılması	662.061,41	662.061,41
690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı 624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜÇ inşaat maliyetinin kar/zarara aktarılması	668.661,41	662.061,41 6.600
350 YL. YAY. İNŞ. ONR. VE HAKEDİŞ 600 YURT İÇİ SATIŞLAR Hakedişlerin sonuç hesaplarına aktarılması	775.500	775.500
600 YURT İÇİ SATIŞLAR 692 SÜR. FAAL. ERT. VER. GEL. GİD. ETKİSİ 690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI Gelir hesaplarının kapatılması	775.500 4.400	779.900
690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI 691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASAL VERGİ GİDERİ 693 SÜR. FAAL. DÖN. NET KAR VEYA ZARARI Hesapların kapatılması	111.238,59	24.472,49 86.766,10
691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASAL VERGİ GİDERİ 489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ 126.838,59* KV Oranı(0,22): 27.904,49	24.472,49	24.472,49
693 SÜR. FAAL. DÖN. NET KAR VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KARI Dönem kar veya zararın bilanço hesabına devri	86.766,10	86.766,10

Tam maliyet yöntemini esas alan mevzuatımıza göre 31.12.2017 tarihi itibarıyla inşaat maliyeti 657.461,41 TL gözükürken normal maliyet yöntemini esas alan standartlarda ise inşaat maliyeti 662.061,41 TL gözükmektedir. Tam maliyet yönteminden inşaat maliyeti olduğundan fazla gözükmekte ve bu durum bilanço hesaplarının olması gerekenden fazla gözükmesine sebep olacaktır.

Bir diğer farklılık olan hasılat ölçüm yöntemlerinde mevzuatımız tamamlanmış sözleşme yöntemini benimsemekte ve bu yöntemde dönem sonunda gelir tablosu

üzerinde herhangi bir kalem değişmezken TFRS 15 ‘e göre edim yükümlülüğü yönteminde gelir ve giderler dönem olarak esas alındığı için gelir tablosuna etkisi görülmektedir.

4.8. 2017 YILI FİNANSAL TABLOLARDA SUNUM VE AÇIKLAMA

Tablo 4.16: 2017 Yılı Kapsamlı Gelir Tablosu

	Cari Dönem
	2017
KÂR VEYA ZARAR KISMI	
Hasılat	775.500,00
Satışların Maliyeti (-)	668.661,41
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları	
Brüt Kâr (Zarar)	106.838,59
Genel Yönetim Giderleri (-)	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	
Esas Faaliyet Kârı (Zararı)	
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar	
FİNANSMAN GİDERİ (GELİRİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)	
Finansman Giderleri (-)	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ DÖNEM KÂRI (ZARARI)	106.838,59
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri	
- Dönem Vergi Gideri/Geliri	24.472,49
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	4.400,00
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	86.766,10
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	86.766,10

TMS/TFRS’ye göre işletmenin 31.12.2017 tarihli kapsamlı gelir tablosu yukarıdaki gibidir. TMS/TFRS’ye göre işletmenin dönem sonunda elde ettiği kar 86.766,10₺ gözükürken MSUGT/VUK’a göre dönem sonunda hasılat oluşmadığı için gelir tablosu kalemlerinde etki görülmemektedir.

4.9. İŞLETMEYE AİT 2018 YILI AÇILIŞ FİNANSAL TABLOLARI

Tablo 4.17: MSUGT/VUK’a göre 2018 Yılı Açılış Bilançosu

ZGN İNŞAAT LTD. ŞTİ.		
01.01.2018 TARİHLİ AÇILIŞ BİLANÇOSU		
A K T İ F (VARLIKLAR)		A
I. DÖNEN VARLIKLAR		1.602.811,61
A. Hazır Değerler		
1. Kasa		43.924,00
3. Bankalar		691.180,50
B. Menkul Kıymetler		
C. Ticari Alacaklar		
D. Diğer Alacaklar		
E. Stoklar		
1. İlk Madde ve Malzeme		198.512,00
F. Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri		
1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		657.461,41
G. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		
H. Diğer Dönen Varlıklar		
1. Devreden KDV		11.733,70
II. DURAN VARLIKLAR		285.360,00
A. Ticari Alacaklar		
B. Diğer Alacaklar		
C. Mali Duran Varlıklar		
D. Maddi Duran Varlıklar		
1. Arazi ve Arsalar		35.360,00
5. Taşıtlar		275.000,00
8. Birikmiş Amortismanlar (-)		-40.000,00
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
F. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar		
G. Gelecek Yıllar Gider/Gelir Tahakkukları		
H. Diğer Duran Varlıklar		
5. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar		15.000,00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		1.888.171,61

Tablo 4.17: (devam) MSUGT/VUK'a göre 2018 Yılı Açılış Bilançosu

P A S İ F (KAYNAKLAR)		P
III.	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	910.028,61
	A. Mali Borçlar	
	B. Ticari Borçlar	
	1. Satıcılar	405.056,34
	C. Diğer Borçlar	
	4. Personel Borçlar	3.236,69
	D. Alınan Avanslar	
	E. Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri	
	1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	500.000,00
	F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	
	1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	213,45
	2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.522,13
	G. Borç ve Gider Karşılıkları	
	H. Gelecek Aylar Gelir/Gider Tahakkukları	
	I. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
IV.	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	192.783,00
	A. Mali Borçlar	
	B. Ticari Borçlar	
	2. Borç Senetleri	192.783,00
	C. Diğer Borçlar	
	D. Alınan Avanslar	
	E. Borç ve Gider Karşılıkları	
	F. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	
	G. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
V.	ÖZ KAYNAKLAR	785.360,00
	A. Ödenmiş Sermaye	
	1. Sermaye	785.360,00
	B. Sermaye Yedekleri	
	C. Kar Yedekleri	
	D. Geçmiş Yıllar Karları	
	E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	
	F. Dönem Net Karı (Zararı)	
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		1.888.171,61

Tablo 4.18: TMS/TFRS’ye Göre 2018 Yılı Açılış Bilançosu

ZGN İNŞAAT LTD. ŞTİ.	
2018 YILI AÇILIŞ FİNANSAL DURUM TABLOSU	
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	
- Nakit ve Nakit Benzerleri	735.104,50
- Sözleşme Varlıkları	
- Devam Eden İnş. Ve Tah. İşlerinden D. Söz. Var.	275.500,00
- Stoklar	198.512,00
- Diğer Dönen Varlıklar	11.733,70
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	1.220.850,20
Duran Varlıklar	
- Maddi Duran Varlıklar	310.360,00
- Amortismanlar	-31.200,00
- Peşin Ödenmiş Giderler	15.000,00
- Ertelenmiş Vergi Varlığı	4.400,00
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	298.560,00
TOPLAM VARLIKLAR	1.519.410,20
YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
- Ticari Borçlar	405.056,34
- Diğer Borçlar	3.236,69
- Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	1.735,58
- Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri Dışında Kalanlar)	
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	
- Dönem Karı Peşin Ödenen Vergi Yükümlülüğü (-)	
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	410.028,61
Uzun Vadeli Yükümlülükler	
- Diğer Borçlar	192.783,00
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	20.000,00
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	24.472,49
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	237.255,49
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKER	647.284,10
ÖZKAYNAKLAR	
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	
- Ödenmiş Sermaye	785.360,00
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	
- Dönem Net Kârı/Zararı	86.766,10
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	872.126,10
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR	1.519.410,20

4.10. 2018 YILI MALİYET TESPİTİ

2018 Yılı Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin 31.12.2018 tarihine kadar yaptığı harcamalar aşağıdaki gibidir;

➤ **Ocak ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 23.250 TL inşaat demiri, 1.345 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 10.000 TL hazır beton kullanılmıştır.
- Tesisat giderleri için 2.150 TL harcama yapılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.19: Ocak İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	7.675,20
SGK İşveren Payı	1.573,41
SGK işveren İşsizlik Payı	153,51
AGİ	575,64
Personele Borçlar	6.062,70
Ödenecek Vergi ve Fonlar	978,60
Ödenecek Damga Vergisi	58,26
Ödenecek SGK Primi	2.647,95
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	230,25

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Aralık personele borcun ödenmesi	3.236,69	3.236,69
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Aralık vergi ve fonun ödenmesi	213,45	213,45
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi : 1400,36 02 SGK İşsizlik Primi : 121,77 102 BANKALAR Aralık SGK ödeme kaydı	1.522,13	1.522,13
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 04 İnşaat Demiri 23.250 05 İnşaat Malz. 1.345 150 İLK MADDE VE MALZ. 01 inşaat Demiri 23.250 04 İnşaat Malz. 1.345 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	24.595	24.595
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton 10.000 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır Beton Alınması	10.000,00 1.800,00	11.800,00

320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR. 01 A Bankası Borcun ödenmesi	11.800,00	11.800,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 2.150 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat giderinin ödenmesi	2.150 387	2.537
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 20 İşçi Ücretleri 7.675,20 21 SGK İşveren Payı 1.573,41 22 SGK İşsizlik Payı : 153,51 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi : 575,64 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FN. 01 Gelir Vergisi 978,60 02 Damga Vergisi 58,26 361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 2.647,95 02 SGK İşsiz. Primi 230,25 Ücret tahakkuk kaydı	9.402,12 575,64	6.062,70 1.036,86 2.878,20

➤ **Şubat ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 4.750 TL tuğla, 4.320 TL kum, 1.800 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Tesisat giderleri için 1.750 TL harcama yapılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.20: Şubat İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	2.558,40
SGK İşveren Payı	524,47
SGK işveren İşsizlik Payı	51,17
AGİ	220,66
Personele Borçlar	2.049,68
Ödenecek Vergi ve Fonlar	326,20
Ödenecek Damga Vergisi	19,42
Ödenecek SGK Primi	882,65
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	76,75

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Ocak personele borcun ödenmesi	6.062,70	6.062,70
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Ocak vergi ve fonun ödenmesi	461,22	461,22
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 2.647,95 02 SGK İşsiz. Primi 230,25 102 BANKALAR Ocak SGK ödeme kaydı	2.878,20	2.878,20
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 05 İnşaat Malz. 1.800 09 Tuğla 4.750 10 Kum 4.320 150 İLK MADDE VE MALZ. 02 Tuğla 4.750 03 Kum 4.320 04 İnşaat Malz. 1.800 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	10.870	10.870
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 1.750 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat giderinin ödenmesi	1.750 315	2.065
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 20 İşçi Ücretleri 2.558,40 21 SGK İşveren Payı 524,47 22 SGK İşsizlik Payı 51,17 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi : 220,66 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FN. 01 Gelir Vergisi 326,20 02 Damga Vergisi 19,42 361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 882,65 02 SGK İşsiz. Primi 76,75 Ücret tahakkuk kaydı	3.134,04 220,66	2.049,68 345,62 959,40

➤ **Mart ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 5.850 TL inşaat demiri, 2.500 TL tuğla, 2.000 TL kum üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 7.000 TL hazır beton kullanılmıştır.
- Tesisat giderleri için 825 TL, kapı için 1.500 TL harcama yapılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.21: Mart İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	5.372,64
SGK İşveren Payı	1.101,39
SGK İşveren İşsizlik Payı	107,46
AGİ	575,64
Personele Borçlar	4.416,60
Ödenecek Vergi ve Fonlar	685,02
Ödenecek Damga Vergisi	40,77
Ödenecek SGK Primi	1.853,55
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	161,18

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Şubat personele borcun ödenmesi	2.049,68	2.049,68
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Şubat vergi ve fonun ödenmesi	124,96	124,96
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 882,65 02 SGK İşsiz. Primi 76,75 102 BANKALAR Şubat SGK ödeme kaydı	959,40	959,40
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 04 İnşaat Demiri 5.850 09 Tuğla 2.500 10 Kum 2.000 150 İLK MADDE VE MALZ. 01 İnşaat Demiri 5.850 02 Tuğla 2.500 03 Kum 2.000 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	10.350	10.350
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton 7.000 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır Beton Alınması	7.000 1.260	8.260
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKA HS. 01 A Bankası Borcun ödenmesi	8.260,00	8.260,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 825 11 Kapı 1.500 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKA HS. 01 A Bankası Tesisat ve kapı giderinin yapılması	2.325 418,50	2.743,50

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	6.581,49	
20 İşçi Ücretleri 5.372,64		
21 SGK İşveren Payı 1.101,39		
22 SGK İşsizlik Payı 107,46		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	575,64	
01 Asgari Geçim İndirimi 575,64		
335 PERSONELE BORÇLAR		4.416,60
360 ÖDEN. VERGİ VE FN.		725,79
01 Gelir Vergisi 685,02		
02 Damga Vergisi 40,77		
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES.		2.014,73
01 SGK Primi 1.853,55		
02 SGK İşsiz. Primi 161,18		
Ücret tahakkuk kaydı		

➤ **Nisan ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 3.256 TL inşaat demiri ve 2.790 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Tesisat giderleri için 575 TL ve cam-pvc için 8.740 TL harcama yapılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.22: Nisan İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	5.116,80
SGK İşveren Payı	1.048,94
SGK işveren İşsizlik Payı	102,34
AGİ	383,76
Personele Borçlar	4.041,80
Ödenecek Vergi ve Fonlar	652,40
Ödenecek Damga Vergisi	38,84
Ödenecek SGK Primi	1.765,30
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	153,50

335 PERSONELE BORÇLAR	4.416,60	
102 BANKALAR		4.416,60
Mart personele borcun ödenmesi		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	150,15	
102 BANKALAR		150,15
Mart vergi ve fonun ödenmesi		
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES.	2.014,73	
01 SGK Primi 1.853,55		
02 SGK İşsiz. Primi 161,18		
102 BANKALAR		2.014,73
Mart SGK ödeme kaydı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	6.046	
04 İnşaat Demiri 3.256		
05 İnşaat Malz. 2.790		
150 İLK MADDE VE MALZ.		6.046
01 İnşaat Demiri 3.256		
04 İnşaat Malz. 2.790		
İlk Maddenin Üretime gönderilmesi		

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 575 12 Cam-PVC 8.740 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKA HS. 01 A Bankası Tesisat ve cam-pvc giderinin yapılması	9.315 1.676,70	 10.991,70
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 20 İşçi Ücretleri 5.116,80 21 SGK İşveren Payı 1.048,94 22 SGK İşsizlik Payı 102,34 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi 383,76 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FN. 01 Gelir Vergisi 652,40 02 Damga Vergisi 38,84 361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 1.765,30 02 SGK İşsiz. Primi 153,50 Ücret tahakkuk kaydı	6.268,08 383,76	 4.041,80 691,24 1.918,80

➤ **Mayıs ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 200 TL kum, 8.000 TL fayans ve 4.170 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 9.800 TL hazır beton harcanmıştır.
- Tesisat giderleri için 1.890 TL ve cam-pvc için 9.675 TL harcama yapılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.23: Mayıs İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	7.845,77
SGK İşveren Payı	1.608,40
SGK İşveren İşsizlik Payı	156,92
AGİ	825,72
Personele Borçlar	6.434,76
Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.000,32
Ödenecek Damga Vergisi	59,56
Ödenecek SGK Primi	2.706,79
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	235,28

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Nisan personele borcun ödenmesi	4.041,80	4.041,80
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Nisan vergi ve fonun ödenmesi	307,48	307,48
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 1.765,30 02 SGK İşsiz. Primi 153,50	1.918,80	

102 BANKALAR Nisan SGK ödeme kaydı		1.918,80
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 03 Kum 200 05 İnşaat Malz. 4.170 05 Fayans 8.000 150 İLK MADDE VE MALZ. 03 Kum 200 04 İnşaat Malz. 4.170 13 Fayans 8.000 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	12.370	12.370
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton 9.800 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır Beton Alınması	9.800 1.764	11.564
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR 01 A Bankası Borcun ödenmesi	11.564	11.564
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 1.890 12 Cam-PVC 9.675 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat ve cam-pvc Giderinin yapılması	11.565 2.081,70	13.646,70
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 20 İşçi Ücretleri 7.845,77 21 SGK İşveren Payı 1.608,40 22 SGK İşsizlik Payı 156,92 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi 825,72 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FN. 01 Gelir Vergisi 1.000,32 02 Damga Vergisi 59,56 361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 2.706,79 02 SGK İşsiz. Primi 235,28 Ücret tahakkuk kaydı	9.611,09 825,72	6.434,76 1.059,88 2.942,07

➤ **Haziran ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 500 TL kum, 9.200 TL fayans ve 5.500 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 6.900 TL hazır beton harcanmıştır.
- Tesisat giderleri için 2.510 TL ve cam-pvc için 2.500 TL harcama yapılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.24: Haziran İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	6.992,96
SGK İşveren Payı	1.433,55
SGK İşveren İşsizlik Payı	139,86
AGİ	757,29
Personele Borçlar	5.756,61
Ödenecek Vergi ve Fonlar	891,61
Ödenecek Damga Vergisi	53,07
Ödenecek SGK Primi	2.412,57
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	209,80

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Mayıs personele borcun ödenmesi	6.434,76	6.434,76
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Mayıs vergi ve fonun ödenmesi	234,16	234,16
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 2.706,79 02 SGK İşsiz. Primi 235,28 102 BANKALAR Mayıs SGK ödeme kaydı	2.942,07	2.942,07
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 03 Kum 500 05 İnşaat Malz. 5.500 05 Fayans 9.200 150 İLK MADDE VE MALZ. 03 Kum 500 04 İnşaat Malz. 5.500 13 Fayans 9.200 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	15.200	15.200
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton 6.900 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır Beton Alınması	6.900 1.242	8.142
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR 01 A Bankası Borcun ödenmesi	8.142	8.142
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 2.510 12 Cam-PVC 2.500 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat ve cam-pvc giderinin yapılması	5.010 901,80	5.911,80

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	8.566,57	
20 İşçi Ücretleri 6.992,96		
21 SGK İşveren Payı 1.433,55		
22 SGK İşsizlik Payı 139,86		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	757,29	
01 Asgari Geçim İndirimi 757,29		
335 PERSONELE BORÇLAR		5.756,61
360 ÖDEN. VERGİ VE FN.		944,68
01 Gelir Vergisi 891,61		
02 Damga Vergisi 53,07		
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES.		2.622,37
01 SGK Primi 2.412,57		
02 SGK İşsiz. Primi 209,80		
Ücret tahakkuk kaydı		

➤ **Temmuz ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 350 TL kum ve 1.980 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Tesisat giderleri için 380,42 TL ve cam-pvc için 3.205 TL ve kapı için 8.000 TL harcama yapılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.25: Temmuz İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	2.243,69
SGK İşveren Payı	459,95
SGK işveren İşsizlik Payı	44,88
AGİ	286,09
Personele Borçlar	1.890,10
Ödenecek Vergi ve Fonlar	286,09
Ödenecek Damga Vergisi	17,04
Ödenecek SGK Primi	774,04
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	67,30

335 PERSONELE BORÇLAR	5.756,61	
102 BANKALAR		5.756,61
Haziran personele borcun ödenmesi		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	187,39	
102 BANKALAR		187,39
Haziran vergi ve fonun ödenmesi		
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES.	2.622,37	
01 SGK Primi 2.412,57		
02 SGK İşsiz. Primi 209,80		
102 BANKALAR		2.622,37
Haziran SGK ödeme kaydı		

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 03 Kum 350 05 İnşaat Malz. 1.980 150 İLK MADDE VE MALZ. 03 Kum 350 04 İnşaat Malz. 1.980 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	2.330	2.330
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 380,42 12 Cam-PVC 3.205 11 Kapı 8.000 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat ve cam-pvc giderinin yapılması	11.585,42 2085,38	 13.670,80
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 20 İşçi Ücretleri 2.243,69 21 SGK İşveren Payı 459,95 22 SGK İşsizlik Payı 44,88 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi 286,09 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FN. 01 Gelir Vergisi 286,09 02 Damga Vergisi 17,04 361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 774,08 02 SGK İşsiz. Primi 67,30 Ücret tahakkuk kaydı	2.748,52 286,09	 1.890,10 303,13 841,38

➤ **Ağustos ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 10.280 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 7.670 TL hazır beton harcanmıştır.
- Tesisat giderleri için 870 TL, kapı için 6.000 TL ve sandviç panel 14.000 TL harcama yapılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.26: Ağustos İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	6.481,31
SGK İşveren Payı	1.328,68
SGK işveren İşsizlik Payı	129,62
AGİ	557,74
Personele Borçlar	5.191,26
Ödenecek Vergi ve Fonlar	826,38
Ödenecek Damga Vergisi	49,20
Ödenecek SGK Primi	2.236,07
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	194,44

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Temmuz personele borcun ödenmesi	1.890,10	1.890,10
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Temmuz vergi ve fonun ödenmesi	17,04	17,04
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 774,08 02 SGK İşsiz. Primi 67,30 102 BANKALAR Temmuz SGK ödeme kaydı	841,38	841,38
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 05 İnşaat Malz. 10.280 150 İLK MADDE VE MALZ. 04 İnşaat Malz. 10.280 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	10.280	10.280
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton 7.670 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır Beton Alınması	7.670 1.380,60	9.050,60
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR 01 A Bankası Borcun ödenmesi	9.050,60	9.050,60
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 870 11 Kapı 6.000 14 Sandviç Panel 14.000 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat ve cam-pvc giderinin yapılması	20.870 3.756,60	24.626,60
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 20 İşçi Ücretleri 6.481,31 21 SGK İşveren Payı 1.328,68 22 SGK İşsizlik Payı 129,62 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi 557,74 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FN. 01 Gelir Vergisi 826,38 02 Damga Vergisi 49,20 361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 2.236,07 02 SGK İşsiz. Primi 194,44 Ücret tahakkuk kaydı	7.939,61 557,74	5191,26 875,58 2.430,51

➤ **Eylül ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 15.750 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.

- Tesisat giderleri için 1.500 TL, kapı için 2.400 TL ve sandviç panel 5.000 TL ve çelik çatı için 75.000 TL harcama yapılmıştır.
- Çevre düzenlemesi yapımından oluşan hafriyat için 15.000 TL ödenmiştir.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.27: Eylül İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	25.056,16
SGK İşveren Payı	5.136,49
SGK işveren İşsizlik Payı	501,16
AGİ	2.608,28
Personele Borçlar	20.521,20
Ödenecek Vergi ve Fonlar	3.194,64
Ödenecek Damga Vergisi	190,19
Ödenecek SGK Primi	8.644,36
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	751,70

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Ağustos personele borcun ödenmesi	5191,26	5191,26
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Ağustos vergi ve fonun ödenmesi	317,84	317,84
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 2.236,07 02 SGK İşsiz. Primi 194,44 102 BANKALAR Ağustos SGK ödeme kaydı	2.430,51	2.430,51
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 05 İnşaat Malz. 15.750 150 İLK MADDE VE MALZ. 04 İnşaat Malz. 15.750 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	15.750	15.750
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 08 Hafriyat Gideri 15.000 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır Beton Alınması	15.000,00 2.700,00	17.700,00
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR 01 A Bankası Borcun ödenmesi	17.700,00	17.700,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 1.500 11 Kapı 2.400 14 Sandviç Panel : 5.000 15 Çelik Çatı 75.000 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası	83.900 14.202	99.002

Tesisat kapı ve çatı giderinin yapılması		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	30.693,81	
20 İşçi Ücretleri 25.056,16		
21 SGK İşveren Payı 5.136,49		
22 SGK İşsizlik Payı 501,16		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.608,28	
01 Asgari Geçim İndirimi 2.608,28		
335 PERSONELE BORÇLAR		20.521,20
360 ÖDEN. VERGİ VE FN.		3.384,83
01 Gelir Vergisi 3.194,64		
02 Damga Vergisi 190,19		
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES.		9.396,06
01 SGK Primi 8.644,36		
02 SGK İşsiz. Primi 751,70		
Ücret tahakkuk kaydı		

➤ **Ekim ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 3.850 TL tuğla ve 28.970 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Tesisat giderleri için 675 TL, sandviç panel için 15.000 TL ve çelik çatı için 65.000 TL harcama yapılmıştır.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 3.200 TL hazır beton kullanılmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.28: Ekim İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	16.459,04
SGK İşveren Payı	3.374,12
SGK işveren İşsizlik Payı	329,18
AGİ	1.628,42
Personele Borçlar	13.395,13
Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.098,54
Ödenecek Damga Vergisi	124,93
Ödenecek SGK Primi	5.678,39
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	493,77

335 PERSONELE BORÇLAR	20.521,20	
102 BANKALAR		20.521,20
Eylül personele borcun ödenmesi		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	776,55	
102 BANKALAR		776,55
Eylül vergi ve fonun ödenmesi		
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES.	9.396,06	
01 SGK Primi 8.644,36		
02 SGK İşsiz. Primi 751,70		
102 BANKALAR		9.396,06
Eylül SGK ödeme kaydı		

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 09 Tuğla 3.850 05 İnşaat Malz. 28.970 150 İLK MADDE VE MALZ. 09 Tuğla 3.850 04 İnşaat Malz. 28.970 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	32.820	32.820
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton 3.200 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır Beton Alınması	3.200 576	3.776
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR 01 A Bankası Borcun ödenmesi	3.776,00	3.776,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 675 14Sandviç Panel 15.000 15 Çelik Çatı 65.000 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat kapı ve çatı giderinin yapılması	80.675 14.521,50	95.196,50
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 20 İşçi Ücretleri 16.459,04 21 SGK İşveren Payı 3.374,12 22 SGK İşsizlik Payı 329,18 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi 1.628,42 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FN. 01 Gelir Vergisi 2.098,54 02 Damga Vergisi 124,93 361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 5.678,39 02 SGK İşsiz. Primi 493,77 Ücret tahakkuk kaydı	20.162,34 1.628,42	13.395,13 2.223,47 6.172,16

➤ **Kasım ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 1.250 TL tuğla ve 18.730 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Tesisat giderleri için 2.170 TL, sandviç panel için 10.000 TL ve çelik çatı için 40.250 TL harcama yapılmıştır.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 7.500 TL hazır beton kullanılmıştır.

- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.29: Kasım İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	11.186,88
SGK İşveren Payı	2.293,30
SGK işveren İşsizlik Payı	223,76
AGİ	899,92
Personeler Borçlar	8.897,51
Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.426,34
Ödenecek Damga Vergisi	84,91
Ödenecek SGK Primi	3.859,48
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	335,61

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR Ekim personele borcun ödenmesi	13.395,13	13.395,13
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102 BANKALAR Ekim vergi ve fonun ödenmesi	595,05	595,05
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 5.678,39 02 SGK İşsiz. Primi 493,77 102 BANKALAR Ekim SGK ödeme kaydı	6.172,16	6.172,16
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 09 Tuğla 1.250 05 İnşaat Malz. 18.730 150 İLK MADDE VE MALZ. 09 Tuğla 1.250 04 İnşaat Malz. 18.730 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	19.980	19.980
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton 7.500 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır Beton Alınması	7.500 1.350	8.850
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR 01 A Bankası Borcun ödenmesi	8.850,00	8.850,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 2.170 14 Sandviç Panel 10.000 15 Çelik Çatı 40.250 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat kapı ve çatı giderinin yapılması	52.420 9.435,60	61.855,60

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	13.703,94	
20 İşçi Ücretleri 11.186,88		
21 SGK İşveren Payı 2.293,30		
22 SGK İşsizlik Payı 223,76		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	899,92	
01 Asgari Geçim İndirimi 899,92		
335 PERSONELE BORÇLAR		8.897,51
360 ÖDEN. VERGİ VE FN.		1.511,25
01 Gelir Vergisi 1.426,34		
02 Damga Vergisi 84,91		
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES.		4.195,09
01 SGK Primi 3.859,48		
02 SGK İşsiz. Primi 335,61		
Ücret tahakkuk kaydı		

➤ **Aralık ayında gerçekleşen işlemler;**

- Ambardan alınan bilgilere göre 5.740 TL inşaat malzemesi üretime gönderilmiştir.
- Tesisat giderleri için 3.750 TL, kapı için 5.200 TL ve çelik çatı için 18.000 TL harcama yapılmıştır.
- Şantiyeden alınan bilgilere göre 3.800 TL hazır beton kullanılmıştır.
- İşletme inşaatında çalışan işçilere 20.000₺ kıdem tazminatı hesaplanmış ve ödemeyi yapmıştır.
- İşçilik maliyetleri ve kesintiler şu şekildedir.

Tablo 4.30: Aralık İşçilik Maliyetleri

İşçi Ücretleri	8.698,60
SGK İşveren Payı	1.783,20
SGK işveren İşsizlik Payı	173,96
AGİ	873,83
Personele Borçlar	7.097,51
Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.109,09
Ödenecek Damga Vergisi	66,03
Ödenecek SGK Primi	3.001,00
Ödenecek SGK İşsizlik Primi	260,96

335 PERSONELE BORÇLAR	8.897,51	
102 BANKALAR		8.897,51
Kasım personele borcun ödenmesi		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	611,33	
102 BANKALAR		611,33
Kasım vergi ve fonun ödenmesi		
361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES.	4.195,09	
01 SGK Primi 3.859,48		
02 SGK İşsiz. Primi 335,61		

102 BANKALAR Kasım SGK ödeme kaydı		4.195,09
---------------------------------------	--	----------

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 05 İnşaat Malz. 5.740 150 İLK MADDE VE MALZ. 04 İnşaat Malz. 5.740 İlk Maddenin Üretime gönderilmesi	5.740	5.740
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 06 Hazır Beton 3.800 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. Hazır Beton Alınması	3.800 684	4.484
320 SATICILAR 01LTD. ŞTİ. 102 BANKALAR 01 A Bankası Borcun ödenmesi	4.484,00	4.484,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 07 Tesisat Gideri 3.750 11 Kapı 5.200 15 Çelik Çatı 18.000 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR 01 A Bankası Tesisat kapı ve çatı giderinin yapılması	26.950 4.851	31.801
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 20 İşçi Ücretleri 8.698,60 21 SGK İşveren Payı 1.783,20 22 SGK İşsizlik Payı 173,96 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 01 Asgari Geçim İndirimi 873,83 335 PERSONELE BORÇLAR 360 ÖDEN. VERGİ VE FN. 01 Gelir Vergisi 1.109,09 02 Damga Vergisi 66,03 361 ÖDNCK SOS. GÜV. KES. 01 SGK Primi 3.001,00 02 SGK İşsiz. Primi 260,96 Ücret tahakkuk kaydı	10.655,76 873,83	7.097,51 1.175,12 3.261,96
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 40 Kıdem tazminatı 372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI Kıdem tazminatının hesaplanması	20.000	20.000
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI 102 BANKALAR Kıdem tazminatının ödenmesi	20.000	20.000

MSUGT/VUK'a göre işletme kıdem tazminatının ödendiği dönemde gider yazabildiği için 20.000₺ 2018 yılı içerisinde maliyetlere dahil edilirken TMS/TFRS'ye göre işletme 2017 yılında karşılık ayrıldığı için sadece ödeme kaydı yapılacaktır.

4.11. 2018 YILI HAKEDİŞ VE AMORTİSMAN TESPİTİ

Hakedişlerin Hesaplanması

31.12.2018 tarihinde sağlık ocağı inşaatının tamamı bitmiş ve 1.150.000 TL hakediş hesaplanmıştır.

MSUGT/VUK'a göre;

Tablo 4.31: MSUGT/VUK'a göre Hak Ediş Alınması

Hakediş	1.150.000
KDV	207.000
	1.357.000
Gelir Vergisi Kesintisi	$1.150.000 \times 0,03 = 34.500$
Damga Vergisi Kesintisi	$1.150.000 \times 0,0075 = 8.625$
	43.125
Ele Geçen Net Tutar	1.313.875

102 BANKA	1.313.875	
295 PEŞ. ÖDEN. VERGİ VE FONLAR	34.500	
295.01 Mahsup Ed. Gelir Vergisi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	8.625	
01 Damga Vergisi		
350 YL. YAY. İNŞ. ONR. VE HAKEDİŞ		1.150.000
391 HSP. KDV		207.000
Alınan hak edişlerin kaydı		

TMS/TFRS'ye göre;

Tablo 4.32: TMS/TFRS'ye göre Hak Ediş Alınması

Gelir	$1.650.000 \times 0,53 = 874.500$
Hesaplanan Hakediş	1.150.000
Fark	$874.500 - 1.150.000 = -275.500$
Hakediş	1.150.000
KDV	207.000
	1.357.000
Gelir Vergisi Kesintisi	$1.150.000 \times 0,03 = 34.500$
Damga Ver. Kesintisi	$1.150.000 \times 0,0075 = 8.625$
	43.125
Ele Geçen Net Tutar	1.313.875

102 BANKA	1.313.875	
295 PEŞ. ÖDEN. VERGİ VE FONLAR	34.500	
295.01 Mahsup Ed. Gelir Vergisi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	8.625	
01 Damga Vergisi		
140 DEVAM EDEN İNŞAA(TAAH.) SÖZL. VAR.		275.500
350 YL. YAY. İNŞ. ONR. VE HAKEDİŞ		874.500
391 HSP. KDV		207.000
Alınan hakkeşlerin kaydı		

VUK/MSUGT'ye göre hesaplanan hakediş direk hesaplanan tutar kadar dikkate alınırken TMS/TFRS'ye göre ise ilerleme yüzdesine göre öncelikle gelir hesaplanır ve daha önce hakedişe bağlanan gelirden düşülerek kayıtlara alınır.

Amortismanların Dağıtımı

Sağlık ocağı inşaatında kullanılan makinaların ekonomik ömrü, maliyet değerleri, hurda değerleri ve sağlık ocağında geçirdikleri zaman aşağıdaki gibidir. Makinaların tamamının sadece sağlık ocağı inşaatında çalıştığı varsayılmıştır.

Tablo 4.33: ZGN İşletmesi 2018 Yılı Makine Bilgileri

Kullanılan Makine	Ekonomik Ömrü	Maliyet Değeri	Hurda Değeri	Geçirilen Zaman
Kamyon	5	75.000	15.000	100 (%70)
Minibüs	5	50.000	8.000	100

MSUGT/VUK'a göre;

Tablo 4.34: MSUGT/VUK'a göre Amortisman Hesaplama

Kamyon	75.000*0,20=15.000
Minibüs	50.000*0,20=10.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	25.000	
15 Amortisman Giderleri		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		25.000
01 Kamyon :15.000		
02 Minibüs :10.000		
Amortismanların gider hesabına atılması		

TMS/TFRS göre;**Tblo 4.35: TMS/TFRS'ye Göre Amortisman Hesaplama**

Kamyon	75.000-15.000= 60.000	60.000*0,20= 12.000
Minibüs	50.000-9.000= 41.000	41.000*0,20= 8.200

Kamyon sağlık ocağı inşaatından %70 kapasiteyle çalıştırılmıştır. Bu yüzden inşaat maliyetine yüklenileceği kısım $12.000 \times 0,70 = 8.400$ 'dür.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	16.600	
15 Amortisman Giderleri		
624 DAĞITILMAYAN SABİT. GÜÇ	3.600	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		20.200
01 Kamyon :12.000		
02 Minibüs :80200		
Amortismanların gider hesabına atılması		

4.12. 2018 YILI HASILAT TESPİTİ**Hasılatın kayıtlara alınması ve dönem sonu işlemleri****VUK/MSUGT'ye göre hasılatın kayda alınması;**

350 YL. YAY. İNŞ. ONR. VE HAKEDİŞ	1.650.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		1.650.000
Hasılatın kayıtlara alınması		

TMS/TFRS'ye göre hasılatın kayda alınması;

350 YL. YAY. İNŞ. ONR. VE HAKEDİŞ	874.500	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		874.500
Hasılatın kayıtlara alınması		

Mevzuatımız ve standartlara göre hasılatın kayıtlara alınmasın da önemli farklılık söz konusudur. Taahhüt işlerinde mevzuatımız iş bitiminde hasılatı kayıtlara alırken TFRS 15'e göre hasılat edim yükümlülüğü yerine getirildikçe ilerleme yüzdesi hesaplanarak kayıtlara alınır. Bu durum dönem sonlarında karı önemli ölçüde etkilemektedir. Bir sonraki kısımda bu farkı göstereceğiz.

VUK/MSUGT'ye göre dönem sonu işlemleri;

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı 170 YIL. YAY. İN. HAK. ONA. BED. 01 Sağlık Ocağı 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı İnşaat maliyetlerinin gider hesabına yansıtılması	1.386.270	657.461,41 728.808,59
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı Hesapların kapatılması	728.808,59	728.808,59
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı Gider hesaplarının kapatılması	1.386.270	1.386.270
600 YURT İÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI Gelir hesaplarının kapatılması	1.650.000	1.650.000
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 691 DÖN. KARI YASAL VERGİ GİDERİ 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI Dönem karı ve vergi hesaplaması	263.730	58.020,60 205.709,40

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KARI Dönem net karının bilanço hesabına aktarılması	205.709,40	205.709,40
691 DÖN. KARI YASAL VERGİ GİDERİ 370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	58.020,60	58.020,60
371 DÖN. KARI PEŞ. ÖDE. VERGİ VE DİĞ. YÜK. 295 PEŞ. ÖDEN. VERGİ VE FONLAR	49.500	49.500
370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. 371 DÖN. KARI PEŞ. ÖDE. VERGİ VE DİĞ. YÜK. 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 03 Kurumlar Vergisi	58.020,60	49.500 8.520,60

TMS/TFRS'ye göre dönem sonu işlemleri;

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı Oluşan maliyetlerin gelir tablosuna yansıtılması	700.408,59	700.408,59
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı Hesapların kapatılması	700.408,59	700.408,59
690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 01 Sağlık Ocağı	704.008,59	700.408,59

624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜÇ inşaat maliyetinin kar/zarara aktarılması		3.600
600 YURT İÇİ SATIŞLAR 690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI Gelir hesaplarının kapatılması	874.500	874.500
690 SÜR. FAAL. DÖN. KAR VEYA ZARARI 691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASAL VERGİ GİDER 693 SÜR. FAAL. DÖN. NET KAR VEYA ZARARI Hesapların kapatılması	170.491,41	37.508,11 132.983,30
371 DÖN. KARI PEŞ. ÖDE. VERGİ VE DİĞ. YÜK. 295 PEŞ. ÖDEN. VERGİ VE FONLAR 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	53.900	49.500 4.400
691 SÜR. FAAL. DÖN. KARI YASA VERGİ GİDERİ 489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ 370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ	37.508,11 24.472,49	61.980,60
370 DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ 371 DÖN. KARI PEŞ. ÖDE. VERGİ VE DİĞ. YÜK. 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 03 Kurumlar Vergisi	61.980,60	53.900,00 8.080,60
694 SÜR. FAAL. DÖN. NET KAR VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KARI Dönem kar veya zararın bilanço hesabına devri	132.983,30	132.983,30

4.13. 2018 YILI FİNANSAL TABLOLARDA SUNUM VE AÇIKLAMA

VUK/MSUGT ve TMS/TFRS'ye göre Finansal Tabloları

Tablo 4.36: MSUGT/VUK'a göre 2018 Yılı Gelir Tablosu

AYRINTILI GELİR TABLOSU				
			ÖNCEKİ DÖNEM 31.12.2017	CARİ DÖNEM 31.12.2018
A -		BRÜT SATIŞLAR	-	
600	1-	Yurtiçi Satışlar	-	1.650.000,00
B -		SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-	
C -		NET SATIŞLAR	-	1.650.000,00
D -		SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-	1.386.270,00
622	3-	Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-	
		BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	-	1.386.270,00
E -		FAALİYET GİDERLERİ (-)	-	
		FAALİYET KARI VEYA ZARARI	-	
F -		DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	-	
G -		DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLARI (-)	-	
H -		FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-	
		OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	-	
I -		OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	-	
J -		OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-	
		DÖNEM KARI VEYA ZARARI	-	263.730,00
K -		DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KRS. (-)	-	58.020,60
		DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-	205.709,40

Tablo 4.37: MSUGT/VUK'a göre 2018 Yılı Kapanış Bilançosu

ZGN İNŞAAT LTD. ŞTİ.				
31.12.2018 TARİHLİ KAPANIŞ BİLANÇOSU				
A K T İ F (VARLIKLAR)			ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
I.	DÖNEN VARLIKLAR			
	A.	Hazır Değerler		
	1.	Kasa	43.924,00	23.924,00
	3.	Bankalar	691.180,50	844.440,62
	E.	Stoklar		
	1.	İlk Madde ve Malzeme	198.512,00	32.181,00
	F.	Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri		
	1.	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	657.461,41	
	H.	Diğer Dönen Varlıklar		
	2.	İndirilecek KDV	11.733,70	
II.	DURAN VARLIKLAR			
	D.	Maddi Duran Varlıklar		
	1.	Arazi ve Arsalar	35.360,00	35.360,00
	5.	Taşıtlar	275.000,00	275.000,00
	8.	Birikmiş Amortismanlar (-)	-40.000,00	-65.000,00
	H.	Diğer Duran Varlıklar		
	5.	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	15.000,00	
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			1.888.171,61	1.145.905,62
P A S İ F			ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
III.	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
	B.	Ticari Borçlar		
	1.	Satıcılar	405.056,34	8.682,94
	C.	Diğer Borçlar		
	4.	Personele Borçlar	3.236,69	7.097,51
	E.	Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri		
	1.	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	500.000,00	
	F.	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
	1.	Ödenecek Vergi ve Fonlar	213,45	296,29
	2.	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.522,13	3.261,96
	4.	Ödenecek Diğer Yükümlülükler		126.976,92
	G.	Borç ve Gider Karşılıkları		
	1.	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı		58.020,60
	2.	Dönem Karı Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük. (-)		-49.500,00
IV.	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
	A.	Mali Borçlar		
	B.	Ticari Borçlar		
	2.	Borç Senetleri	192.783,00	
V.	ÖZ KAYNAKLAR			
	A.	Ödenmiş Sermaye		
	1.	Sermaye	785.360,00	785.360,00
	F.	Dönem Net Karı (Zararı)		205.709,40
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			1.888.171,61	1.145.905,62

TMS/TFRS'ye göre;

Tablo 4.38: TMS/TFRS'ye göre 2018 Yılı Kapsamlı Gelir Tablosu

KAPSAMLI GELİR TABLOSU		
	Cari Dönem 2017	Önceki Dönem 2018
KÂR VEYA ZARAR KISMI		
Hasılat	775.500,00	874.500,00
Satışların Maliyeti (-)	668.661,41	704.008,59
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları		
Brüt Kâr (Zarar)	106.838,59	170.491,41
Genel Yönetim Giderleri (-)		
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler		
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)		
Esas Faaliyet Kârı (Zararı)		
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler		
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından (Zararlarından) Paylar		
FİNANSMAN GİDERİ (GELİRİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)		
Finansman Giderleri (-)		
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ DÖNEM KÂRI (ZARARI)	106.838,59	170.491,41
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri		
- Dönem Vergi Gideri/Geliri	24.472,49	37.508,11
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	4.400,00	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	86.766,10	132.983,30
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)		
DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	86.766,10	132.983,30

Tablo 4.39: TMS/TFRS'ye göre 2018 Yılı Kapanış Finansal Durum Tablosu

ZGN İNŞAAT LTD. ŞTİ.		
31.12.2018 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU		
	Cari Dönem Açılış	Cari Dönem Kapanış
	2018	2018
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
- Nakit ve Nakit Benzerleri	735.104,50	868.364,62
- Sözleşme Varlıkları		
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden	275.500,00	
- Stoklar	198.512,00	32.181,00
- Diğer Dönen Varlıklar	11.733,70	
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	1.220.850,20	900.545,62
Duran Varlıklar		
- Maddi Duran Varlıklar	310.360,00	310.360,00
- Amortismanlar	-31.200,00	-51.400,00
- Peşin Ödenmiş Giderler	15.000,00	
- Ertelenmiş Vergi Varlığı	4.400,00	
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	298.560,00	258.960,00
TOPLAM VARLIKLAR	1.519.410,20	1.159.505,62
YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
- Ticari Borçlar	405.056,34	8.682,94
- Diğer Borçlar	3.236,69	7.097,51
- Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	1.735,58	130.535,17
- Ertelenmiş Gelirler (Sözleşme Yükümlülükleri)		
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü		61.980,60
- Dönem Karı Peşin Ödenen Vergi Yükümlülüğü		-53.900,00
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	410.028,61	154.396,22
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
- Diğer Borçlar	192.783,00	
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun	20.000,00	
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	24.472,49	
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	237.255,49	
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	647.284,10	154.396,22
ÖZKAYNAKLAR		
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		
- Ödenmiş Sermaye	785.360,00	785.360,00
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları		86.766,10
- Dönem Net Kârı/Zararı	86.766,10	132.983,30
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	872.126,10	1.005.109,40
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK VE ÖZKAYNAKLAR	1.519.410,20	1.159.505,62

İşletmenin finansal tablolarını karşılaştırdığımızda mevzuatımız ve standartlara göre inşaatın maliyetlerinde farklılık söz konusudur. Bu farklılığın temel nedeni mevzuatımız maliyet hesaplama yöntemi olarak tam maliyet yöntemini benimsemesi ve standardın normal maliyet yöntemini benimsemiş olmasıdır. Tam maliyet yöntemi inşaat maliyetinin olduğundan fazla ve elde edilecek karın daha az çıkmasına neden olmaktadır. Tam maliyet yönteminde işletmede gerçekleşen bütün genel üretim giderlerini maliyete dahil eder. Normal maliyet yöntemini benimseyen TMS/TFRS'ye göre maliyet hesaplanırken genel üretim giderlerinin sadece inşaatı ilgilendiren kısmı dâhil edildiği için hesaplanan maliyet gerçeği yansıtmakta ve elde edeceğimiz kar artmaktadır. Maliyetlerde ortaya çıkan farklılık maliyet hesaplama yöntemleri dışında amortisman hesaplama yöntemleriyle de alakalıdır. VUK'a göre varlıklara amortisman hesaplanırken amortisman ömrü VUK tebliğlerince belirlenen süreye tabi tutulurken TMS/TFRS de ise ekonomik ömür muhasebe tahminidir. Amortisman hesaplamalarından bir diğer farklılık VUK maliyet bedeli üzerinden amortisman hesaplarken TMS/TFRS'de amortismana tabi tutar maliyet bedelinden hurda değerinin düşülüp restorasyon maliyetlerinin eklenmesiyle bulunmaktadır. Bunları değerlendirerek baktığımızda VUK'a göre 2017 yılında inşaat maliyeti 657.461,41 ₺, TMS/TFRS'ye göre 662.061,41 ₺ hesaplanmıştır. Maliyetlerde ortaya çıkan farklılık kârlılığımızda etkilemektedir. Mevzuatımız ve TMS/TFRS'ye göre en önemli diğer farklılık hasılat hesaplanmasından kaynaklıdır. Mevzuatımız hasılat hesaplama yöntemi olarak tamamlanma yöntemini esas almakta, TMS/TFRS ise edim yükümlülüğünün ölçümünde girdi yöntemini benimsemektedir. Tamamlanma yönteminde hasılat işin bitiminde hesaplanmaktayken girdi yönteminde hasılat dönem sonlarında hesaplanmaktadır. Uygulamamız kapsamında 2017 yılı finansal tablolarına baktığımız zaman işletme hasılat ölçüm yöntemi olarak tamamlanma yöntemini kullandığı zaman dönem sonunda hasılat oluşmamış ve bilanço kalemlerine aktarılan maliyetler işletme bilançosunda varlıkları olduğundan fazla gözükmesine sebep olmuştur. İşletme girdi yöntemini kullandığı zaman inşaatı ait dönem sonunda yapılan maliyetlere oranla hasılat tespit etmiş ve faaliyet sonucunda 86.766,10 ₺ kar oluşmuştur. Bu durumda 2017 yılında mevzuatımızda bir kar veya zarar söz konusu değilken işletme standartlara göre kar elde etmiştir. 2018 yılına ait finansal tablolara baktığımız zaman tamamlanma yöntemi gereği inşaat bittiği için hasılat kayıtlara alınmış ve faaliyet sonucunda 205.709,40 ₺ kar oluşmuştur. Edim yükümlülüğü yöntemine göre 2017 yılında

hesaplanan hasılatıtan kalan kısım kayıtlara alınmış ve faaliyet sonucunda 132.983,30 ₺ kar oluşmuştur. Bu durum standartlara göre tutulan kayıtların aslında daha gerçeğe uygun olduğunu ortaya koymaktadır.



SONUÇ

Literatürde inşaat işleri, özel inşaatlar ve taahhüt şeklinde inşaatlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Özel inşaat işleri genellikle mali dönem içerisinde sonuçlandığı için taahhüt şeklinde inşaat işleri olarak nitelendirdiğimiz yıllara yaygın inşaat işlerinden ayrı değerlendirilir. Vergi mevzuatları gereğince yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapısı nedeniyle farklı vergi uygulamalarına tabi tutulmuştur.

Öte yandan dünyada yaşanan gelişmeler neticesinden yatırımcılar finansal raporlamalarda ortak bir muhasebe dile ihtiyaç duymuştur. Ortak bir muhasebe diline duyulan ihtiyaç sonucunda bir sürü kuruluş çalışmalara başlamıştır. Ülkemiz de bu kapsamda TMS/TFRS ve BOBİ FRS düzenlenip uygulamaya konmuştur. Aynı zamanda taslak halinde olan KÜMİ FRS'yi yayımlamıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri mali dönemde sonuçlandırılmadığı için mevzuat ve standartlara göre farklılık söz konusu olduğu için çalışmanın konusu oluşturmıştır. Bu çalışma inşaat işlerinin başlangıcından bitişine kadar geçen süreyi ele alarak mevzuat ve standartlar uyarınca benzer ve farklılıklar ortaya konmuştur.

İnşaat işinin başladıktan sonra inşaatta ihtiyaç duyulan ilk madde ve malzemelerin alımında farklılık söz konusudur. İlk madde ve malzemelerin vadeli alımlarında ortaya çıkan vade farkı TMS/TFRS'ye göre finansman gideri olarak kayıtlara alınırken, BOBİ FRS'de vade bir yıldan yüksek olduğu zaman finansman gideri niteliği taşır vade bir yılın altındaysa KÜMİ FRS taslağı ve VUK'ta olduğu gibi vade farkı maliyete dahil edilir.

İnşaat işiyle ilgili ortaya çıkan işçilik maliyetlerinde standartlar ve mevzuat uyarınca farklılık söz konusu değildir.

İnşaatla ilgili dönüştürme maliyetlerinde maliyet hesaplama yöntemi olarak VUK, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS tam maliyet yöntemini kullanırken TMS/TFRS normal maliyet yöntemini kullanır. Maliyet hesaplamadan BOBİ FRS her ne kadar tam maliyet yöntemini kullansa da normal maliyet yönteminin kullanımına da izin vermektedir.

Amortisman tutarı hesaplanırken Standartlar ve MSUGT/VUK arasındaki farklılık söz konusudur. Standartlarda maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşürülmesi ile amortisman hesaplanacak tutar bulur. TMS/TFRS'de BOBİ ve KÜMİ FRS'den farklı

olarak tahmini restorasyon maliyetlerinin eklenmektedir. VUK'ta ise kalıntı değer ve restorasyon maliyetleri ile ilgili düzenleme yoktur, amortisman hesaplanacak tutar maliyet bedeli ile kayıtlı değerdir. Yararlı ömrün tespiti, standartlarda işletmelerin takdirine bırakılmışken, VUK'ta yayımlanan tebliğe göre ekonomik ömür ve amortisman oranları kullanılacaktır. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de varlığın alındığı tarihten yararlı ömrünün sonuna kadar olan kısım için ve gün esasına göre kıst amortisman uygulaması yapılacaktır. VUK'ta ise varlık yılın hangi döneminde alınırsa alınsın o yılın tamamı için amortisman ayrılmaktadır. Kıst amortisman uygulaması, Standartlarda tüm amortisman tabi varlıklar için zorunlu iken VUK'ta sadece binek otomobiller için zorunlu tutulmaktadır.

Genel yönetim giderinin inşaat maliyetine eklenmesi hususunda da farklılıklar söz konusudur. Standartlara göre genel yönetim giderlerinden inşaat maliyetine pay verilmezken VUK'ta pay verilmesi ihtiyaridir. Aynı zamanda standartlara göre inşaatla ilgili çalışan işçilere kıdem tazminatı hesaplayıp ve karşılık ayrılarak inşaat maliyetine dahil ederken VUK'ta ödenmeyen kıdem tazminatı gider kabul edilmediği için vergi matrahına eklenmez.

Hasılatın tespiti konusunda mevzuat ve standartlar arasında farklılık söz konusudur. Vergi mevzuatımızda inşaat işine ilişkin gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi işin bitiminde yani tamamlanma yöntemi esas alınarak kayıtlara alınır. BOBİ ve KÜMİ FRS'de tamamlanma yüzdesi esas alınır ve TFRS 15'te ki girdi yöntemi ile aynı şekilde hesaplanmaktadır. Tamamlanma yönteminde iş bitince gelir ve giderin kar ve zarar ortaya çıkarken BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve TFRS 15 girdi yönteminde hasılat dönem sonlarında iş bitim yılına bakılmaksızın hesaplanarak kayıtlara alınır.

Standartlarda bazı uygulamaları, işletme sahiplerinin tercihinin bırakılırken MSUGT/VUK'ta kesin kurallara bağlanmıştır. Farklılıklar özellikle karşılıklar ve giderler açısından ortaya çıkmaktadır. İşletmeler kayıtlarını standartlara göre tutuyorsa VUK'a göre uygulamalarıyla uyumlaştırma kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Bu amaçla öncelikle nazım hesaplarda KKEG veya matraha ilave edilecek tutarların takibi yapılır. TMS 12 hükümleri doğrultusunda ertelenmiş vergi varlığı/borcu kayıtlara alınır.

Standartları uygulayan işletmeler finansal tablolarını ilgili standartlar doğrultusunda düzenleyeceklerdir. MSUGT/VUK hükümlerine göre ikinci bir finansal

tablo seti düzenlemek zorunda olup, TTK md. 64'te açıkça belirtilmektedir. MSUGT/VUK düzenlemelerinin muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi hem finansal tablo kullanıcılarına hem de muhasebe uygulayıcılarına kolaylıklar sağlayacaktır. Son dönemlerde KÜMİ FRS'nin yayımlanması, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'de yapılan pek çok değişiklik işletmelerin sundukları finansal durum ve performansını etkileyebilecek değişiklikleri içermektedir. Bu değişiklikler doğrultusunda inşaat işleriyle ilgili çalışacak olanlara izleyecekleri yolda basamak olması amaçlanmıştır. İnşaat işlerinde TFRS/TFRS'ye göre finansal tablo düzenleyenler hasılatı kayıtlara alırken girdi yöntemine göre hesaplama zamandan tasarruf sağlamalarına yardımcı olur. Mevzuat tarafından iş bittikten sonra hasılat hesaplanması aynı zamanda çıkan verginin de iş bitiminde yüklü olmasına sebep olacaktır. Oysa standartlara göre çıkacak verginin zamana yayılı olarak ödenmesi işletmeleri zor durumda bırakmayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan N. ve Sevilengül O. (2003). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgün, A. İ. (2013). İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 58: 77-96.
- Arıkan M. ve Erdoğan K. (2015). Müteahhidin Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Alacak Hakkının Üçüncü Kişiyne Devri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 34: 145-172.
- Aşker, A. (2006). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri. *Vergi Raporu Dergisi*, 87: 63-75.
- Barışçı, A. (2013). *TMS-2 stoklar maliyetine göre dönüştürme maliyetlerinin ürün maliyetlerine etkisi ve bir uygulama* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Bursal, N. ve Ercan, Y. (2002). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*. İstanbul: Der Yayınları.
- Büyüktopçu, H. İ. (2009). *Uluslararası finansal raporlama standartlarının finansal tablo düzenlemelerine etkileri ve örnek bir uygulama* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Çankaya, İ. (2003). *İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın – Özel (Yap-Sat) İnşaatlar*. Ankara: Kozan Ofset.
- Çatıkkaş, Ö. vd., (2016). *Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Erşen, Z. K. (2010). *TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardı ve uygulaması* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.

- Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2010). *Yurtiçi ve Yurtdışı Yıllara Yaygın İnşaat ve onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Kendi Yayınları.
- Kızılot, Ş. (2000). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Oy, O. ve Haşal T. E. (2014). *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri*. 1. Basım. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. İstanbul: Tor Ofset.
- Şenlik, M. (2007). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Tak, A. O. (2018). *Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin vergisel yönleriyle incelenmesi ve muhasebe uygulama örneği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Uşul, H. (2003). *İnşaat Muhasebesi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.
- Uşul, H. (2015). *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ünlütürk, S. vd., (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 57: 247-268.
- Yıldırım, Ç. Ö. (2008). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, Ç. Ö. (2014). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yılmaz, D.Ü. (2019). *Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve Uygulama Örneği* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yükçü, S. (2015). *UFRS Örneklİ, ERP Açıklamalı-Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta.

Kanunlar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), *T.C. Resmi Gazete*, 10703, 6102 Sayılı Kanun, 10 Ocak 1961.

238 Sıra Nolu VUK Tebliği, Gelir İdaresi Başkanlığı, *T.C. Resmi Gazete*, 22218, 2 Mart 1995.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), *T.C. Resmi Gazete*, 30138 (M), 29 Temmuz 2017.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, *T.C. Resmi Gazete*, 29826, 9 Eylül 2016.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, *T.C. Resmi Gazete*, 30275 (M), 98 Sıra Nolu Tebliğ, 19 Aralık 2017.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, *T.C. Resmi Gazete*, 30275 (M), 117 Sıra Nolu Tebliğ, 19 Aralık 2017.

TMS 2 Stoklar Standardı, *T.C. Resmi Gazete*, 30275 (M), 95 Sıra Nolu Tebliğ, 19 Aralık 2017.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, *T.C. Resmi Gazete*, 30275 (M), 101 Sıra Nolu Tebliğ, 19 Aralık 2017.

TMS 16 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

4721 Sayılı Türk Medeni Kanun

3194 Sayılı İmar Kanunu

1512 Sayılı Noterlik Kanunu

634 Sayılı Kat Mülkiyet Kanunu

2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu

27787 Sayılı Yapı Müteahhitlerinin Kayıtları İle Şantiye Şefleri ve Yetki Belgeli Ustalar Hakkında Yönetmelik

DİZİN

-A-

Amortisman, 23, 37, 38, 53, 54, 60, 82,
107, 114, 116
Amortisman Tutarı, 60

-B-

Bilanço, 26
BOBİ FRS, v, xiv, 1, 25, 28, 31, 32, 33,
34, 35, 36, 40, 41, 49, 52, 53, 54, 55,
58, 64, 65, 116, 117, 118, 121
Borçlanma Maliyetleri, 52, 121

-E-

Edim Yükümlülüğü, ix, 26

-H-

Hak ediş, 8, 63, 64
Hasılat, ix, x, 1, 23, 25, 28, 29, 45, 47,
48, 54, 64, 65, 85, 112, 120, 121

-İ-

İhale, viii, 7, 8, 9, 17, 18, 19, 69, 121
İhale Makamı, viii, 8
İnşaat, iv, v, vii, viii, ix, x, 1, 4, 6, 7, 8,
10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 20, 21, 25,
34, 38, 42, 43, 44, 50, 57, 58, 59, 60,
61, 62, 63, 64, 65, 69, 70, 71, 73, 74,
75, 76, 78, 79, 83, 89, 91, 92, 93, 94,
96, 97, 98, 100, 102, 103, 105, 108,
116, 118, 119, 120
İşin Başlama Tarihi, viii, xiii, 10
İşin Bitiş Tarihi, viii, xiii, 10, 11

-M-

Maliyet, ix, x, xii, xiii, 19, 20, 21, 23,
31, 37, 40, 41, 42, 43, 44, 53, 57, 59,
61, 70, 82, 89, 107, 114, 116, 119,
120
Maliyet Bedeli, 37
Muhasebe, iv, 1, v, vii, xiv, 119, 120
Müteahhit, viii, 8, 11, 13

-T-

Tamamlanma Yöntemi, ix, 25
Tamamlanma Yüzdesi, ix, 28, 29
Teminat, viii, ix, 9, 15, 17, 18, 19, 69
TFRS 15, v, vi, 1, 2, 23, 24, 25, 26, 44,
48, 51, 54, 64, 68, 69, 84, 108, 117,
120, 121
TMS 12, 33, 48, 53, 117, 121
TMS 16, 24, 36, 53, 83, 121
TMS 2, 1, 24, 31, 32, 33, 40, 41, 52, 53,
64, 65, 121
TMS 23, 32, 52, 121
TMS/TFRS, ix, 23, 31, 32, 34, 35, 37,
39, 43, 44, 49, 52, 53, 54, 55, 58, 60,
61, 63, 69, 80, 81, 82, 83, 85, 88, 105,
106, 107, 108, 109, 110, 112, 114,
116, 118

-V-

Vergi Usul Kanunu, viii, xiv, 1, 5, 25,
121

