

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
DOĞRULTUSUNDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE
MUHASEBE UYGULAMASI**

Çiğdem TAŞ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT**

İSTANBUL, Aralık 2017

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
DOĞRULTUSUNDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE
MUHASEBE UYGULAMASI**

**Çiğdem TAŞ
(122008402)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT**

İSTANBUL, Aralık 2017

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
DOĞRULTUSUNDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE
MUHASEBE UYGULAMASI**

**Çiğdem TAŞ
(122008402)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 22.12.2017

**Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT
(Okan Üniversitesi)**

**Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Dina ÇAKMUR YILDIRTAN.....
(Marmara Üniversitesi)**

**Doç. Dr. Hakan TAŞTAN
(Okan Üniversitesi)**

İSTANBUL, Aralık 2017

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
TABLO LİSTESİ.....	viii
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. KONUyla İLGİLİ TEMEL BİLGİLER	3
2.1. KAVRAMLAR.....	3
2.1.1. İnşaat.....	3
2.1.2. Üretim.....	3
2.1.3. İnşaat Sahibi.....	4
2.1.4. Yüklenici (Müteahhit).....	4
2.1.5. Taşeron.....	5
2.1.6. İhale.....	5
2.1.7. Teklif	5
2.1.8. Sözleşme.....	5
2.1.9. Hakediş	6
2.1.10. Geçici Teminat.....	6
2.1.11. Kesin Teminat.....	6
2.1.12. İşin Başlama Tarihi	6
2.1.13. İşin Bitim Tarihi	7
2.1.14. Geçici Kabul	7
2.1.15. Kesin Kabul.....	7
2.2. İNŞAAT ÇEŞİTLERİ.....	8
2.2.1. Medeni Kanun Yönünden İnşaat Çeşitleri.....	8
2.2.1.1. Menkul İnşaat	8
2.2.1.2. Menkul Olmayan İnşaat.....	8
2.2.2. Vergi Hukuku Yönünden İnşaat Çeşitleri.....	8
2.2.2.1. Özel İnşaatlar.....	8
2.2.2.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar.....	8

BÖLÜM 3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM

İŞLERİNİN KAPSAMI	10
3.1. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ..	10
3.1.1. Emanet Usulü.....	10
3.1.2. İhale Usulü.....	10
3.1.2.1. Açık İhale Usulü.....	10
3.1.2.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü.....	11
3.1.2.3. Pazarlık Usulü.....	11
3.1.2.4. Doğrudan Temin	11
3.1.2.5. Tasarım Yarışmaları.....	12
3.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM FAALİYETLERİNDE AŞAMALAR.....	12
3.2.1. Proje Hazırlığı.....	12
3.2.2. Yaklaşık Maliyetlerin Belirlenmesi.....	13
3.2.3. İhalenin Duyurulması.....	14
3.2.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi ve Teklif Verilmesi	15
3.2.5. İhalenin Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi.....	16
3.2.6. Sözleşmenin Yapılması	17
3.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE SÖZLEŞME TÜRLERİ VE FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ.....	18
3.3.1. Birim Fiyat Sözleşmesi.....	19
3.3.2. Maliyet + Kâr Sözleşmesi.....	19
3.3.3. Götürü Fiyat Sözleşmesi.....	20

BÖLÜM 4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM

İŞLERİNDE MUHASEBE VE BİR UYGULAMA	22
4.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE KULLANILAN DEFTER VE BELGELER.....	22
4.1.1. Defterler	22
4.1.1.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler.....	22
4.1.1.2. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler.....	22
4.1.1.3. İnşaat İşletmeleri Tarafından Tutulması Gereken Diğer Defterler.....	23
4.1.1.3.1. Puantaj Defteri	23
4.1.1.3.2. Röleve Defteri.....	24
4.1.1.3.3. Ataşman Defteri.....	24
4.1.1.3.4. Yeşil Defter.....	24
4.1.1.3.5. Sürveyan Defteri.....	25
4.1.1.3.6. Şantiye Defteri.....	25
4.1.2. Belgeler.....	25
4.1.2.1. Sözleşme.....	25
4.1.2.2. Geçici ve Kesin Kabul Tutanakları	27
4.1.2.3. Hakediş Raporları	29

4.1.2.4.	Hakediş Faturası.....	31
4.2.	İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBENİN ÖNEMİ VE ÖZELLİKLERİ.....	32
4.2.1.	İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Muhasebenin Önemi.....	33
4.2.2.	İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Muhasebenin Özellikleri.....	34
4.3.	YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMA VE BİTİM TARİHİ.....	35
4.3.1.	İşin Başlama Tarihi.....	35
4.3.2.	İşin Bitim Tarihi.....	37
4.3.2.1.	Geçici ve Kesin Kabul Usulüne Tabi İşlerde İşin Bitim Tarihi...	37
4.3.2.2.	Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitim Tarihi.....	37
4.3.2.3.	Geçici Kabulün Kısımlar İtibariyle Yapılması Durumunda İşin Bitimi.....	38
4.3.2.4.	Geçici ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi..	38
4.3.2.5.	Taahhüt Edilen İşe Ek Protokollerle Yeni Eklentiler Yapılması Durumunda İş Bitimi.....	38
4.3.2.6.	Taşeronlara Yaptırılan İşlerde İşin Bitimi.....	39
4.3.2.7.	Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitimi.....	39
4.3.2.8.	Sözleşmenin Feshi Halinde İşin Bitimi.....	41
4.3.2.9.	Sözleşmenin Tasfiyesi Halinde İşin Bitimi.....	42
4.3.2.10.	Sözleşmenin Devri Halinde İşin Bitimi.....	42
4.3.2.11.	Müteahhidin İflası Halinde İşin Bitimi.....	43
4.4.	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE GELİRİN TESPİT YÖNTEMLERİ.....	43
4.4.1.	İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi).....	44
4.4.2.	İşin Tam Bitim Yöntemi (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi).....	45
4.4.3.	Yöntemlerin Karşılaştırılması.....	45
4.5.	YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MALİYET UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	47
4.5.1.	İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi.....	48
4.5.2.	İşçilik Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi.....	54
4.5.3.	Taşeron Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi	56
4.5.4.	Genel Üretim Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi	58
4.5.5.	Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı	59
4.5.6.	Ortak Amortismanların Dağıtımı	63
4.6.	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE HAKEDİŞ VE AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	66
4.6.1.	Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi.....	68
4.6.2.	Avansların Muhasebeleştirilmesi	70
4.7.	YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN HESAPLAR.....	71
4.7.1.	“100- Kasa” Hesabı.....	72
4.7.2.	“126-226 Verilen Depozito ve Teminatlar” Hesabı	73
4.7.3.	“131- Ortaklardan Alacaklar” Hesabı.....	75
4.7.4.	“150- İlk Madde ve Malzeme” Hesabı	76
4.7.5.	“151- Yarı Mamuller-Üretim” Hesabı.....	77
4.7.6.	“152- Mamuller” Hesabı.....	78

4.7.7.	“159- Verilen Sipariş Avansları” Hesabı.....	79
4.7.8.	“170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” Hesapları.....	80
4.7.9.	“179- Taşeronlara Verilen Avanslar” Hesabı.....	82
4.7.10.	“193- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar” Hesabı.....	82
4.7.11.	“195- İş Avansları” Hesabı.....	84
4.7.12.	“259- Verilen Avanslar” Hesabı.....	84
4.7.13.	“295- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar” Hesabı.....	85
4.7.14.	“340- Alınan Sipariş Avansları” Hesabı.....	86
4.7.15.	“350- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” Hesabı	87
4.7.16.	“600- Yurtiçi Satışlar” Hesabı.....	88
4.7.17.	“622- Satılan Hizmet Maliyeti” Hesabı.....	88
4.7.18.	“671- Önceki Dönem Gelir ve Karlar” Hesabı.....	89
4.7.19.	“681- Önceki Dönem Gider ve Zararları” Hesabı.....	90
4.7.20.	“730- Genel Üretim Giderleri” Hesabı.....	91
4.7.21.	“731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma” Hesabı.....	92
4.7.22.	“740- Hizmet Üretim Maliyeti” Hesabı	93
4.7.23.	“741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” Hesabı.....	93
4.7.24.	“770- Genel Yönetim Giderleri” Hesabı.....	94
4.7.25.	“771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma” Hesabı.....	95
4.7.26.	“780- Finansman Giderleri” Hesabı	96
4.7.27.	“781- Finansman Giderleri Yansıtma” Hesabı.....	96
4.7.28.	Nazım Hesaplar	97
4.7.29.	Şantiye Binalarının Kaydı	98
4.7.30.	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Kaydı	99
4.8.	YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMASI.....	100

BÖLÜM 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER 128

YARARLANILAN KAYNAKLAR.....130

EKLER.....135

ÖZET

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI DOĞRULTUSUNDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMASI

İnşaat sektörü çok sayıda alt sektörle birlikte ülke ekonomimiz içinde çok büyük bir istihdam yaratmaktadır. İnşaat işleri genelde bir yıldan daha uzun süreye yayıldığı için muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesine aykırı istisnai bir durum oluşturmaktadır. Gelir Vergisi kanununda da yıllara sirayet eden inşaat işlerinin muhasebe kayıtları için kanunun 42-44 maddelerine göre kayıtların tutulmaları istenmiş; buna göre kar ve zarar tespiti inşaat devam ettiği süre boyunca ertelenerek vergilendirmenin inşaat tamamlandıktan sonra yapılması öngörülmüştür. Yapımı uzun yıllara sirayet eden inşaat işlerine özgü gelir ve maliyetlerin takibi için gerek Tekdüzen Hesap Planındaki açılmış hesap kodlarıyla gerekse TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardıyla muhasebesi ayrı bir takip gerektiren inşaat sektörüne özgü bir muhasebe sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yıllara Yaygın İnşaat, İnşaat Muhasebesi, Taşeron

Tarih:22.12.2017

ABSTRACT

ACCOUNTING PRACTICES OF THE CONSTRUCTION CONTRACTS IN ACCOUNTING STANDARDS

The construction industry creates a huge employment area in our country's economy together with its many sub-sectors. Construction works are exceptional situations which are contrary to the periodicity principle –one of the basic concepts of accounting- because they generally spread over a period longer than a year. Accounting records of construction works that span more than a year are asked to be kept according to the principle set forth by articles 42-44 of the Income Tax Law, and accordingly the profit and loss assessment is postponed for the duration of the construction and it has been determined that the taxation would be made after the construction is completed. A unique accounting system has been attempted to be established for the construction works that span several years, whose revenue and costs accounting needs to be followed-up separately through both accounting codes opened in Uniform Accounting Codes and TMS 11 Construction Contract Standards.

Key Words: Construction Progress, Construction Accounting, Subcontractor

Tarih: 22.12.2017

KISALTMALAR

Bkz	: Bakınız
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
vb	: Ve benzeri

TABLO LİSTESİ

	SAYFA NO
Tablo 4.1 Endirekt İşçi Ücret Tahakkuk Hesaplaması.....	55
Tablo 4.2. Yol İnşaatının Endirekt İşçilik Giderinden Alacağı Pay.....	55
Tablo 4.3. Yol İnşaatı Toplam İşçilik Gideri.....	55
Tablo 4.4. Hastane İnşaatının Endirekt İşçilik Giderinden Alacağı Pay.....	55
Tablo 4.5. Hastane İnşaatı Toplam İşçilik Gideri.....	55
Tablo 4.6. Taşeron Giderinin Hesaplanması.....	58
Tablo 4.7. Dağıtım Oranı Hesabı.....	61
Tablo 4.8. Ortak Genel Giderlerin Yapılan İşlere Düşen Payı.....	61
Tablo 4.09. Dağıtım Oranı Hesabı.....	62
Tablo 4.10. Ortak Genel Giderlerin Yapılan İşlere Düşen Payı.....	62
Tablo 4.11. Köprü ve Hastane İşlerine Ait Amortisman Gider Hesabı.....	65
Tablo 4.12. Dağıtım Oranı.....	65
Tablo 4.13. Çalışmayan Kısım Amortisman Giderinin Yapılan İşlere Düşen Payı..	65
Tablo 4.14. Hakediş Tutarının Hesaplanması.....	68
Tablo 4.15. Hakediş Tutarının Hesaplanması.....	69
Tablo 4.16. Avans Tutarının Hesaplanması.....	70
Tablo 4.17. Avans Mahsubu Yapılarak Hakedişin Hesaplanması.....	71
Tablo 4.18. Faiz Hesaplama tablosu.....	75
Tablo 4.19. Hizmet Üretim maliyet Tutarları.....	81
Tablo 4.20. Hakediş Tutarının Hesaplanması.....	90
Tablo 4.21. 31.12.2009 Tarihli Bilanço.....	102
Tablo 4.22. Avans Tutarının Hesaplanması.....	103
Tablo 4.23. Okul İnşaatı 2010 Yılı Ücret Tah.Hesabı.....	104
Tablo 4.24. Hakediş Tutarının Hesaplanması.....	104
Tablo 4.25. 31.12.2010 Tarihli Bilanço.....	106
Tablo 4.26. Okul İnşaatı 2011 Yılı Ücret Tah.Hesabı.....	107
Tablo 4.27. Hakediş Tutarının Hesaplanması.....	108
Tablo 4.28. X İnşaat Ltd.Şti. 31.12.2011 Tarihli Gelir Tablosu.....	112
Tablo 4.29. X İnşaat Ltd.Şti. 31.12.2011 Tarihli Bilanço.....	112
Tablo 4.30. 31.12.2009 Tarihli Bilanço.....	113
Tablo 4.31. Avans Tutarının Hesaplanması.....	114
Tablo 4.32. Okul İnşaatı 2010 Yılı Ücret Tah.Hesabı.....	115
Tablo 4.33. Hakediş Tutarının Hesaplanması.....	116
Tablo 4.34. X İnşaat Ltd.Şti. 31.12.2010 Tarihli Gelir Tablosu	120
Tablo 4.35. X İnşaat Ltd.Şti. 31.12.2010 Tarihli Bilanço.....	120
Tablo 4.36. Okul İnşaatı 2010 Yılı Ücret Tah.Hesabı.....	121
Tablo 4.37. Hakediş Tutarının Hesaplanması.....	123
Tablo 4.38. X İnşaat Ltd.Şti. 31.12.2011 Tarihli Gelir Tablosu.....	126
Tablo 4.39. X İnşaat Ltd.Şti. 31.12.2011 Tarihli Bilanço.....	126

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Yıllara sari inşaat onarım ve taahhüt işleri, kendine has bazı hususlardan dolayı çok büyük dikkat ve özenle ayrı takip edilmesi gereken bir iş alanı olma özelliği taşımaktadır.

Yapılan İşlerin tamamlanması bir yıldan uzun sürdüğü için, sektörün ülke ekonomisi içindeki büyük payını da göz önüne alarak, dönemsellik ilkesinin dışında vergi mevzuatına sektöre özgü kanun maddeleri konulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Keza Gelir Vergisi 42-44.maddelerinde yıllara sari inşaat taahhüt işleriyle alakalı düzenlemelerin yapıldığını görmekteyiz.

Bahse konu maddeler incelediğinde ülkemizde vergisel olarak yıllara sari inşaat taahhüt işiyle alakalı kesin kar-zarar tespiti yapabilmek için işin tamamen bitmesi gerektiği usulünün kabul edildiği görülmektedir. Ancak TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı incelediğinde vergisel anlamda kar-zarar tespiti yapabilmek için işin tamamen bitmesi beklenmeden işin tamamlanma oranı ölçüsünde dönemsellik ilkesine uygun olarak gelir ve maliyetlerin ait olduğu dönemde mali tablolara yansıtılması hususuna dikkat çekilmiştir.

Kar-zarar tespiti noktasında farklı usulleri benimsemiş her iki yöntemin incelendiği çalışmada amaç İnşaat taahhüt işinin başından tamamlanmasına kadar tüm süreci açıklamaya çalışmaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde genel hatlarıyla çalışmanın içeriği açıklanmaya çalışılmış, İkinci bölümde konuyla ilgili temel kavramlar ile inşaat çeşitleri Medeni kanun ve Vergi hukuku yönünden ele alınırken, üçüncü bölümde, inşaat onarım ve taahhüt işlerinin yapım usulleri, projenin hazırlanmasından sözleşme yapılmasına kadar tüm aşamalar ve sözleşme türleri açıklanmıştır. Dördüncü bölümde ise kullanılan defter ve belgeler, inşaat taahhüt ve onarım İşlerinde muhasebenin önemi ve özellikleri, işe başlama ve bitiş tarihlerini belirleyen unsurlar, elde edilen gelirin tespit yöntemleri, işin

maliyetini oluşturan unsurlar, muhasebeleştirilme şekilleri ile hakediş ve avansların muhasebeleştirilmeleri, özellik arz eden hesaplar incelenmiş ardından konuyla ilgili örnek bir uygulama yapılmıştır. Sonuç bölümünde ise, çalışmanın tümü genel olarak özetlenip örnek uygulama doğrultusunda varılan yöntemler arası karşılaştırmayla TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardının uygulanması noktasında genel bir değerlendirme yapılmıştır.



BÖLÜM 2. KONUyla İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1. KAVRAMLAR

2.1.1. İnşaat

Sözlükte, yapma işi, yapım, yapımı süren bina olarak tanımlanan inşaat, Arapça kökenli İnşaat sözcüğünden gelmektedir¹

Nitekim, 3194 sayılı İmar Kanununda yapı kelimesinin karşılığı “karada ve suda, daimi veya muvakkat (geçici), resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik (hareketli) tesislerdir”² şeklinde ifade edilmektedir.

Ayrıca 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uygulamasında yapım: “Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri”³ şeklinde tanımlanmıştır

2.1.2. Üretim

Üretimi işletme ekonomisi açısından “emek, sermaye ve öteki üretim araçlarının bir yerde ve teknik olarak birleştirilmesi ile kişi ya da kişilerin gereksinimlerini giderecek

¹ Güncel Türkçe Sözlük-İnşaat, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58e575ef5af577.46289464 (05.04.2017).

² 3194 Sayılı İmar Kanunu Resmi Gazete Sayı:18749. (1985,05 09). m.5

³ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Resmi Gazete Sayı:24648. (2002,01 22). m.4

mal ve hizmet yapma işidir.”⁴ ifadesinden üretimi mal ve hizmet üretimi şeklinde ikiye ayırabiliriz.

a) Hizmet üretimi

Güncel Türkçe Sözlükte hizmet Arapça kökenli olup, birine yarayan bir işi yapmak anlamına gelmektedir. İnşaat işletmeleri hizmet faaliyetini, başkalarına ait bir inşaatın yapımını üstlenerek yerine getirmektedirler. Özellikle kamu kurumları ihtiyaç duydukları yapıları kendileri inşa etmeyip inşaat işletmelerine yaptırmaktadırlar. Bununla birlikte özel sektör işletmelerinin de büyük çoğunluğu bu tür yapıları alanlarında uzman inşaat firmalarına yaptırmaktadırlar. Başkasının yapımını istediği inşaatların üretimini yapmayı taahhüt eden ve yapan inşaat işletmelerinin gerçekleştirdiği üretim, hizmet üretimidir.⁵

b) Mamul üretimi

Sanayi işletmeleri açısından üretim, bu eyleme giren farklı üretim öğelerini işçilerle, makinalarla, kesici, delici, ayırıcı gibi diğer üretim araçları ile birleştirmek, ayırmak ve böylece onlara farklı ya da benzer özellikler kazandırarak istenilen kalite ve nitelikte mamuller ortaya çıkarmaktır.⁶

2.1.3. İnşaat Sahibi

“Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin başlamasına neden olan faaliyeti kendi öz kaynakları veya yabancı kaynakları ile finanse eden, meydana gelecek yapıya ihtiyaç duyan gerçek veya tüzel kişidir.”⁷

2.1.4. Yüklenici (Müteahhit)

Kamu İhale Kanununda müteahhit için “Üzerine ihale yapılan istekli veya isteklileri” ile “Yapım işi ihalesine teklif veren gerçek veya tüzel kişileri veya bunların

⁴ Vasfi Haftacı, (1985). Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme. Doktora Tez No:378874. Karadeniz Üniv.Sosyal Bilimler Enstitüsü. S.34

⁵ Mehmet Şenlik, (2015). İnşaat Muhasebesi (5 b). Ankara: Seçkin Yayıncılık San.ve Tic.A.Ş. s.31

⁶ Haftacı, (1985). s.35

⁷ Selçuk Gülten & İlyas Kocaer, (2010). Yurtiçi ve Yurtdışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları. Ankara: Ankara ofset s.10

oluşturdukları ortak girişimleri”⁸ ifadesinden, müteahhitlerin üstlendikleri işi tek başlarına yapabilecekleri gibi başka müteahhitlerle de birlikte çalışabileceklerini görmekteyiz.

2.1.5. Taşeron

İnşaat/taahhüt ve onarım işini alan yüklenici gerçek ya da tüzel kişi, aldığı işin bir bölümünü konularında uzmanlaşmış kişi ya da kurumlara yaptırır. İşte müteahhite karşı işin belli bölümlerinin yapımını üstlenen ikinci derecedeki gerçek ya da tüzel kişilere taşeron denir.⁹

2.1.6. İhale

İhale “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 işlemleri”¹⁰ şeklinde tanımlanmaktadır.

2.1.7. Teklif

Kamu ihale kanununa göre teklif, yapılacak ihalelerde isteklinin idareye sunduğu fiyat, belge ve bilgilerdir.¹¹

2.1.8. Sözleşme

Sözleşmenin kelime anlamı Güncel Türkçe Sözlükte “Hukuki sonuç doğurmak amacıyla iki veya daha çok kişinin, kuruluşun karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarıyla gerçekleşen işlem, bağıt, akit, mukavele, kontrat”¹² olarak tanımlanmaktadır.

⁸ 4734 Sayılı Kanun. m.4

⁹ İslam Çankaya, (2003). Örnekli,Açıklamalı,Uygulamalı İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın-Özel(Yap-Sat) İnşaatlar (2 b.). Ankara: Meslek Yapıtları. s.20

¹⁰ 4734 Sayılı Kanun. m.4

¹¹ 4734 Sayılı Kanun. m.4

¹² Güncel Türkçe Sözlük- Sözleşme,

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ea897fd3bed1.12342719,\(09.04.2017\).](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ea897fd3bed1.12342719,(09.04.2017).)

Yine Kamu ihale kanununda Sözleşme, mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinde idare ile yüklenici arasında yapılan yazılı anlaşmadır şeklinde ifade edilmektedir.¹³

2.1.9. Hakediş

Belli bir sözleşmeye bağlı olarak yapılan inşaat taahhüt ve onarım işlerinde yüklenici gerçek ya da tüzel kişi, işin devam ettiği süre içinde hakediş (istihkak) belgesi ile yapılan işe karşılık belli bir bedel tahsil eder. Tahsil edilen bu bedel hakediş olarak adlandırılmaktadır.¹⁴

2.1.10. Geçici Teminat

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde iş sahibinin, işi yapacak olan müteahhit kişi ya da kişilerden teklif edilen inşaat bedelinin %3 'ünden az olmamak üzere teminat mektubu ya da nakit olarak geçici teminat almasıdır.¹⁵

2.1.11. Kesin Teminat

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.¹⁶

2.1.12. İşin Başlama Tarihi

İnşaat ve onarma işlerinde işe başlama tarihi olarak, sözleşmede işe başlama tarihi belirtilmiş ise bu tarih, işin başlama tarihi belirtilmemekle birlikte yer teslimi için bir tarih öngörülmüş ise bu tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen

¹³ 4734 Sayılı Kanun. m.4

¹⁴ Ayhan Yılmaz; Vergi Denetmenleri Derneği. (2003). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme. Ankara: Şafak Matbaacılık. s.30

¹⁵ Çankaya, (2003). s.21

¹⁶ 4734 Sayılı Kanun. m.43

işin fiili başlangıç tarihi, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih, işin başlangıç tarihi olarak esas alınacaktır.¹⁷

2.1.13. İşin Bitim Tarihi

İşin bitim tarihi geçici ve kesin kabul usulüne tabi hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı tarihtir.¹⁸

2.1.14. Geçici Kabul

Sözleşme konusu inşaat ve taahhüt işi tamamlandığında, yüklenicinin idareye yazılı olarak başvurup geçici kabul talebinde bulunmasıdır. Yapılan başvurudan sonra kabul komisyonu gerekli incelemeleri yaparak işin durumu uygun görüldüğü takdirde geçici kabul tutanağı düzenlenir.¹⁹

2.1.15. Kesin Kabul

Kesin kabul için yüklenicinin yazılı başvurusu üzerine, kesin kabul komisyonu oluşturularak, gerekli incelemeler yapıldıktan sonra kesin kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması ile kesin kabul işlemi tamamlanmış olur.²⁰

¹⁷ B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-3161-KV-71 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama ve Bitiş Tarihlerinin Tespiti Hakkında Özelge. (2011, 09 10).

¹⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Resmi Gazete Sayı :10700. (1961, 06 01). m.44

¹⁹ Tc. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı Yapım İşleri Genel Şartnamesi Ek-8, <http://www.csb.gov.tr/dosyalar/images/file/y%C3%84%C2%B1gskik16072011.pdf>, (06.06.2017). m.41

²⁰ Tc. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı Yapım İşleri Genel Şartnamesi. m.44

2.2. İNŞAAT ÇEŞİTLERİ

2.2.1. Medeni Kanun Yönünden İnşaat Çeşitleri

2.2.1.1. Menkul İnşaat

Kalıcı olması amaçlanmadan “belirli bir hizmete ayrılmak üzere”²¹ başkasının arazisi üzerinde yapılan kulübe, büfe, baraka gibi hafif yapılardır. Bu yapıların tapu kütüğüne kaydı yapılmamaktadır.²²

2.2.1.2. Menkul Olmayan İnşaat

Menkul olmayan inşaat toprağa bağlı olarak ve devamlı kalmak üzere inşa edilmiş ekonomik değer taşıyan bina, köprü vb. yapılardır.²³

2.2.2. Vergi Hukuku Yönünden İnşaat Çeşitleri

2.2.2.1. Özel İnşaatlar

Özel inşaatlar kişinin kendi ihtiyacı doğrultusunda konut ya da işyeri gibi satış amacı güdülmeyen yapılan ya da satmak amacıyla bir müteahhidin kendi arsası ya da kat karşılığı aldığı arsa üzerine inşa edilen yapılardır.²⁴

2.2.2.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

818 Nolu Eski Borçlar Kanununda Madde 355 taahhüt: İstisna, bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen (değer) mukabilinde bir şey imalini iltizam (gerekli kılar) eder şeklinde ifade edilmiştir.

İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde bulunması gereken unsurlar:

-İşin yapılmasını isteyen iki tarafın bulunması: İş sahibi ya da ihale makamı ile müteahhit,

²¹ Müjgan Karyağdı, (2009, Mayıs). İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS 11'İN Analizi-I. Yaklaşım Aylık Dergi(197), s.108-114

²² 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu Resmi Gazete Sayı:24607. (2001, 08 12) m.728

²³ Karyağdı, (2009, Mayıs). s.108-114

²⁴ Mehmet Sinan Bozok, (2011). Anadolu Üniversitesi Yayınları No:2192 İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi. s.3

-Sözleşmeye konu inşaat taahhüt ve onarım işinin bulunması: Bina, karayolu, restorasyon,

- İnşaat taahhüt ve onarım işinin bir ücret karşılığında yapılıyor olması: Müteahhidin alacağı bir bedel (hakediş) karşılığında işin yapımını üstlenmesidir.²⁵



²⁵ İslam Çankaya, (1998). İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın Özel (Yap-Sat) İnşaatlar. Ankara. s.21-22

BÖLÜM 3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN KAPSAMI

3.1. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar özel işletmelere veya kamu kurumlarına yapılabilir. Özel işletmelere yapılan inşaat işlerinde işin kime verileceği ve nasıl ihale edileceğine ilişkin kanunlarla konulmuş kurallar bulunmazken, kamu kurumlarına ilişkin inşaat işlerinde ise, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerinde belirtilen usullere uyulma zorunluluğu vardır.²⁶

3.1.1. Emanet Usulü

Eski devlet ihale kanununda emanet usulü, idare görevlilerinden oluşturulacak emanet komisyonlarının, İdarenin yeterli işgücü ve malzemeye sahip olduğu yapım işlerinde, ihaleye konulduğunda istekli çıkmayacak ve hızlıca yapılması gereken durumlarda, geçici süreyle işçi çalıştırdığı ve gerekli olan malzemeleri kendilerinin temin ettiği gibi taşeronlara verilen belirli kısım işlerde malzemeyi taşeron firmanın temin etmesini de isteyebileceği usuldür.²⁷

3.1.2. İhale Usulü

Kamu İdarelerince mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki usullerden biri uygulanır.

3.1.2.1. Açık İhale Usulü

“Açık ihale usulü, bütün isteklilerin teklif verebildiği usuldür.”²⁸

²⁶ Vedat Ekgil & Canatay Hacıköylüoğlu & Salim Şengel & Ahmet Ağca, (2013). İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi (1 b.). Eskişehir Anadolu Üniversitesi Web-Ofset. s.12

²⁷ 01.01.2003 Tarihinde Yürürlükten Kalkan 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Yayınlandığı R.Gazete Sayı : 18161. (1983, 09 10). m.81

²⁸ 4734 Sayılı Kanun. m.19

3.1.2.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Belirli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak işin uzmanlık veya ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi neticesinde idarece davet edilen isteklilerin teklif verebilmesidir.²⁹

3.1.2.3.Pazarlık Usulü

Açık ihale ve belli istekliler arasında yapılan ihale usullerinden teklif çıkmaması, ihalenin arge sürecine ihtiyaç göstermesi ve ihale konusu yapım işinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle, idarenin belirlemiş olduğu teknik şartları karşılayacak isteklilerin öncelikle bu şartları karşılayabilecek yöntemleri sunmaları, daha sonra gerekli şartları karşıladıklarında ise ikinci aşama olarak fiyat tekliflerini vermeleri istenir.

İhalenin en hızlı şekilde yapılmak zorunda olduğu ve idarenin belirlemiş olduğu yaklaşık maliyet sınırını aşmayan alımlarda, ilan yapılmak zorunda olunmayıp davet edilen en az üç istekliden fiyat ve yeterlilik belgelerini içeren teklifleri birlikte talep edilir.³⁰

3.1.2.4.Doğrudan Temin

Aşağıda sıralanan durumlarda ihtiyaçların ilân yapılmadan ve teminat alınmadan doğrudan temin edilme usulüdür.

a) İhtiyacın sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesi.

b) Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması.

c) Mevcut mal, ekipman, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonun sağlanması için zorunlu olan mal ve hizmetlerin, asıl sözleşmeye dayalı olarak düzenlenecek ve toplam süreleri üç yılı geçmeyecek sözleşmelerle, ilk alım yapılan gerçek veya tüzel kişiden alınması.

d) İdarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz mal alımı veya kiralanması.³¹

²⁹ 4734 Sayılı Kanun. m.20

³⁰ 4734 Sayılı Kanun. m.21

³¹ 4734 Sayılı Kanun. m.22

3.1.2.5.Tasarım Yarışmaları

Bir ihale yöntemi olmamakla birlikte, bir hizmet alma yöntemi olduğundan ihale olarak da kabul edilebilecek bir yöntem de tasarım yarışmasıdır. İdareler gerekli gördükleri mimarlık, peyzaj mimarlığı, kentsel tasarım projeleri, şehir ve bölge planlama ve güzel sanat eserleriyle ilgili bir plan veya tasarım projesi elde edilmesine yönelik olarak, mevzuata uygun usul ve esaslara göre, rekabeti sağlayacak şekilde ilân yapılmak suretiyle, jüri tarafından değerlendirme yapılmak üzere ödüllü veya ödüksüz yarışma yaptırabilir.³²

3.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM FAALİYETLERİNDE AŞAMALAR

Yıllara yaygın olan ya da yıllara yaygın olmayan taahhüt şeklindeki inşaat işlerini gerek kamu kurum ve kuruluşları, gerekse özel sektör işletmeleri yaptırmaktadırlar. Ancak kamu kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin inşaat yaptırmalarına ilişkin hukuki süreç birbirinden farklıdır. Özel sektör işletmeleri, borçlar kanunu hükümlerine uymak koşuluyla, inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler ile diledikleri şekilde sözleşme yapabilirler. Kamu kurumları ile yapılan işlerde ise konuyla alakalı düzenlenmiş olan 4734 sayılı Kamu ihale Kanunu, 4735 sayılı Kamu ihale Sözleşmeleri Kanunu ve bu kanunlarla ilgili Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği ve diğer yönetmelikler çerçevesinde işlemler yapılmak zorundadır. Bu nedenle bir inşaat işletmesinin kamu kurumlarının yaptıracığı bir inşaat taahhüt işine başlayabilmesi için yasa ve yönetmeliklerde belirtilen belirli süreçlerin izlenmesi gerekmektedir.³³

3.2.1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhüt işinin yapımında izlenen süreçte, inşaat taahhüt işini yaptıracak olan kamu kuruluşunun işin projesini hazırlaması ya da hazırlatması gerekmektedir. Aşağıda sıralanan şekilde 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa göre hazırlanması gereken 3 çeşit proje vardır:

³² Kazım Yılmaz, (2007). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik (3 b.). Ankara: Ce-Ka Yayınları. s.34

³³ Şenlik, (2015). s.73

Ön proje: Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin halihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dahil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projedir.

Kesin proje: Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçülendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projeyi ifade eder.

Uygulama projesi: Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projeyi ifade etmektedir.³⁴

3.2.2. Yaklaşık Maliyetlerin Belirlenmesi

İdare tarafından, yapım işleri ihaleleri uygulama yönetmeliğinde belirlenen esas ve usullere göre, miktar tespiti ve fiyat araştırması yapılmak suretiyle, ihale konusu işin KDV hariç yaklaşık maliyeti hesaplanır.³⁵

Yaklaşık maliyete esas miktar tespiti için, İhale uygulama yönetmeliğinin 9.maddesinde yazılı çalışmalar esas alınarak miktar tespiti yapılır. Fiyat tespiti araştırması aşağıdaki yollar dikkate alınarak yapılmaktadır. Bu yollar ise;

- a) İhaleyi yapan idarenin daha önce gerçekleştirdiği, ihale konusu işe benzer nitelikteki işlerin sözleşmelerinde ortaya çıkan fiyatlar,
- b) Kamu kurum ve kuruluşlarınca belirlenerek yayımlanmış birim fiyat ve rayiçler,
- c) İlgili meslek odaları, üniversiteler veya benzeri kuruluşlarca belirlenerek yayımlanmış fiyat ve rayiçler,
- d) Yüklenici veya alt yüklenici olarak faaliyet gösteren, konusunda deneyimli kişi ve kuruluşlardan alınacak, ihale konusu işe benzer nitelikteki işlere ilişkin maliyetler,
- e) İdarenin piyasa araştırmasına dayalı rayiç ve fiyat tespitleridir.

Yaklaşık maliyete ilişkin fiyat ve rayiçlerin tespitinde, sayılan yöntemlerden biri, birkaçı veya tamamı herhangi bir öncelik sırası olmadan kullanılabilirler.

Yukarıda sayılanların yanı sıra, İdarenin yine yöntem olarak kullandığı İşin bütünü, iş grubu, iş kalemi ve malzeme bazında yapılacak piyasa araştırmasına dayalı fiyat tespitlerinde ise; fiyat sorulacak kişi ve kuruluşlara yazılan yazıda fiyatı tespit edilecek

³⁴ Şenlik, (2015). s.73-74

³⁵ Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği Resmi Gazete Sayı: Mükerrer 27159 (2009, 04 03). m.8

iş grubu, iş kalemi veya malzemenin ayrıntılı özellikleri ve standardına yer verilerek iş, imalat ve/veya malzemenin yapımcılarından, üreticilerinden, ana bayilerinden, toptancılarından, yetkili satıcılarından fiyatlar alınarak uygun fiyatlar belirlenir. Fiyatların gerçek piyasa değeri olup olmadığı hususunda tereddüte düşüldüğü noktada, Ticaret ve/veya Sanayi Odalarından alınacak yazılı rayiçlerle fiyatlar netleştirilir.³⁶

Tespit edilen fiyata % 25 oranında yüklenici kar ve genel gider karşılığı eklenmek suretiyle yaklaşık maliyet tespit edilir.³⁷

3.2.3. İhalenin Duyurulması

İnşaat sahibi yaptırmak istediği inşaat işini çeşitli iletişim araçlarını kullanarak ilan eder. Bu konuda ilanın duyurulma şekline yönelik, özel kesime ait herhangi bir kural yoktur. Ancak kamu kesimine ait inşaat ve onarma işlerinin ilanı, 4734 sayılı devlet ihale kanununa göre yapılır.³⁸

Yapılacak olan ihalelerin ilan sürelerinin tespitinde kullanılmak üzere, yaklaşık maliyetler de dikkate alınarak belirli ihale limitleri belirlenmiştir.³⁹

Bütün isteklilere tekliflerini hazırlayabilmeleri için yeterli süre tanımak suretiyle;

Yaklaşık maliyetleri belirlenen ihale limitlerine eşit veya bu limitleri aşan ihaleler de seçilecek ihale usulüne göre ilanın, kanun maddesinde belirlenmiş sürelerde kamu ihale bülteninde en az bir defa yayımlanmak suretiyle ilan edilir.

Yaklaşık maliyetleri belirlenen limitlerin altında kalan ihalelerde ise, belirlenen fiyat limitlerine göre değişen sürelerde, Kamu ihale bülteninin yanında işin yapılacağı yerde çıkan gazetelerin birinde en az birer defa yayımlanmak suretiyle ilân edilerek duyurulur.⁴⁰

³⁶ Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği. m.10

³⁷ Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği. m.11

³⁸ Bozok, (2011). s.8

³⁹ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu. m.8

⁴⁰ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu. m.13

3.2.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi ve Teklif Verilmesi

İhaleye katılımda yeterlik kuralları, Kamu ihale kanunu 10.maddesinde düzenlenmiştir. Yapım işleri ihaleleri uygulama yönetmeliği ve ihalelere katılma yönetmelikleriyle de ayrıntılı şekilde uyulması gereken usul ve esaslar belirlenmiştir. Buna göre, ihaleye katılacak isteklilerden ekonomik ve mali yeterliliklerinin belirlenmesine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeler istenebilir.⁴¹

1- Ekonomik ve mali yeterliğe ilişkin belgeler:

- Bankalardan temin edilecek belgeler,
- Bilanço veya eşdeğer belgeler.

2- İsteklinin iş hacmini gösteren belgeler:

- Toplam cirosunu gösteren gelir tablosu,
- Taahhüdü altında devam eden yapım işlerinin gerçekleştirilen kısmının veya bitirilen yapım işlerinin parasal tutarını gösteren faturalar,

3- Mesleki ve teknik yeterliğe ilişkin belgeler:

- Aday veya isteklinin mesleki faaliyetini sürdürdüğünü ve teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler,
- İş deneyimini gösteren belgeler,
- İsteklinin organizasyon yapısı ve personel durumuna ilişkin belgeler,
- Makine, teçhizat ve diğer ekipmana ilişkin belgeler,
- Kalite yönetim sistem belgesi ve çevre yönetim sistem belgesi.

İhale konusu işin niteliğine göre, yukarıda belirtilen bilgi veya belgelerden hangilerinin teklif verecek tarafın yeterlilik değerlendirmesinde kullanılacağı, ihale dökümanında ve ihale ön yeterliliğe ilişkin ilan veya davet belgelerinde belirtilir.⁴²

İhaleye girebilme koşullarını yerine getiren firmalar, teklif edilecek bedelin en az %3'ünü geçici teminat olarak yatırarak,⁴³ yapım işleri ihaleleri uygulama yönetmeliğinin aşağıda yazılı şekil şartlarına uygun biçimde, tekliflerini ihale makamına sunarlar Bu şartlar sırasıyla:

a) Teklif mektubunun yazılı olması,

⁴¹ Yılmaz, (2007). s.35

⁴² Yılmaz, (2007). s.43

⁴³ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu. m.33

- b) İhale dokümanının tamamen okunup kabul edildiğinin belirtilmesi,
- c) Teklif edilen bedelin rakam ve yazı ile birbirine uygun olarak açıkça yazılması,
- d) Üzerinde kazıntı, silinti, düzeltme bulunmaması,
- e) Türk vatandaşı gerçek kişilerin TC numarası, Türkiye’de faaliyet gösteren tüzel kişilerin vergi kimlik numarasının belirtilmesi,
- f) Ad ve soyadı veya ticaret unvanı yazılmak suretiyle, yetkili kişilerce imzalanmış olması gerekmektedir.⁴⁴

3.2.5. İhalenin Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi

İhalenin yapılması Kamu İhale Kanunu madde 36’ya göre, İhale dökümanında belirtilen ihale saatine kadar idareye verilen teklifler, ihale komisyonunca bir tutanakla tespit edilerek kaç teklif verildiği hazır bulunanlara duyurularak hemen ihaleye başlanır.

Açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulüyle yapılan ihalelerde, teklif zarfları açılmadan önce, pazarlık usulüyle yapılan ihalelerde ise son yazılı fiyat tekliflerinin verildiği oturumda ihalenin yaklaşık maliyeti açıklanır.⁴⁵

Teklif zarfları alınış sırasına göre incelenir. İsteklilerin belgelerinin eksik olup olmadığı ve teklif mektubu ile geçici teminatlarının usulüne uygun olup olmadığı kontrol edilir. Belgeleri eksik veya teklif mektubu ile geçici teminatı usulüne uygun olmayan istekliler, tutanakla tespit edilip, hazırlanan tutanak ihale komisyonunca imzalanır. Bu aşamada; hiçbir teklifin reddine veya kabulüne karar verilmez, teklifi oluşturan hatalı ve eksik belgeler düzeltilemez ve tamamlanamaz. Teklifler ihale komisyonunca değerlendirilmek üzere oturum kapatılır.⁴⁶

Değerlendirilen tekliflerden, ilk oturumda belgeleri eksik olduğu veya teklif mektubu ile geçici teminatı usulüne uygun olmadığı tespit edilen isteklilerin teklifleri değerlendirme dışı bırakılır. Ancak, teklifin esasını değiştirecek nitelikte olmaması kaydıyla, belgelerde olan bilgi eksikliğinin idarece belirlenen sürede isteklilerden tamamlamaları yazılı olarak istenir. Belirlenen sürede bilgileri tamamlamayan istekliler değerlendirme dışı bırakılır. Bu ilk değerlendirme ve işlemler sonucunda belgeleri

⁴⁴ Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği. m.54

⁴⁵ Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği. m.57

⁴⁶ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu. m.36

eksiksiz ve teklif mektubu ile geçici teminatı usulüne uygun olan isteklilerin tekliflerinin ayrıntılı değerlendirilmesine geçilir.⁴⁷

3.2.6. Sözleşmenin Yapılması

İhale sonuçlandıktan sonra ihaleyi alan işletme sözleşme yapmaya davet edilir. Sözleşme yapılmadan önce taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle, % 6 oranında kesin teminat alınır. 4734 sayılı kamu ihale kanunu ve 4735 sayılı sayılı kamu ihale sözleşmeleri kanunu dikkate alınarak idarece hazırlanan sözleşmeler, ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanır. Yüklenicinin ortak girişim olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları tarafından imzalanır ayrıca sözleşmelerin notere tescili ve onaylatılması zorunlu değildir.⁴⁸

Sözleşme hükümlerinin uygulanmasında taraflar eşit hak ve yükümlülöklere sahiptir. İhale dokümanı ve sözleşme hükümlerinde bu prensibe aykırı maddelere yer verilmez. Sözleşmelerde aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:⁴⁹

- İşin adı, niteliğı, türü ve miktarı, hizmetlerde iş tanımı,
- İdarenin adı ve adresi,
- Yüklenicinin adı veya ticaret unvanı, tebligata esas adresi,
- Varsa alt yüklenicilere ilişkin bilgiler ve sorumlulukları,
- Sözleşmenin bedeli, türü ve süresi,
- Ödeme yeri ve şartlarıyla avans verilip verilmeyeceğı, verilecekse şartları ve miktarı,
- Sözleşme konusu işler için ödenecekse fiyat farkının ne şekilde ödeneceğı,
- Ulaşım, sigorta, vergi, resim ve harç giderlerinden hangisinin sözleşme bedeline dahil olacağı,
- Vergi, resim ve harçlar ile sözleşmeyle ilgili diğör giderlerin kimin tarafından ödeneceğı,

⁴⁷ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu. m.37

⁴⁸ Şenlik, (2015). s.78

⁴⁹ Burcu Adiloğlu, (2006). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme Ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tez No: 214097.İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s.25-26

- Montaj, işletmeye alma, eğitim, bakım-onarım, yedek parça gibi destek hizmetlerine ait şartlar,
- Kesin teminat miktarı ile kesin teminatın iadesine ait şartlar,
- Garanti istenilen hallerde süresi ve garantiye ilişkin şartlar,
- İşin yapılma yeri, teslim etme ve teslim alma şekil ve şartları,
- Gecikme halinde alınacak cezalar,
- Mücbir sebepler ve süre uzatımı verilebilme şartları, sözleşme kapsamında yaptırılacak iş artışları ile iş eksilişi durumunda karşılıklı yükümlülükler,
- Denetim, muayene ve kabul işlemlerine ilişkin şartlar,
- Yapım işlerinde iş ve işyerinin sigortalanması ile yapı denetimi ve sorumluluğuna ilişkin şartlar,
- Sözleşmede değişiklik yapılma şartları,
- Sözleşmenin feshine ilişkin şartlar,
- Yüklenicinin sözleşme konusu iş ile ilgili çalıştıracağı personele ilişkin sorumlulukları,
- İhale dokümanında yer alan bütün belgelerin sözleşmenin eki olduğu,
- Anlaşmazlıkların çözümü.

3.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE SÖZLEŞME TÜRLERİ VE FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ

İnşaat taahhüt işinin ihalesinin planlanması aşamasında, işin ne tür bir sözleşme esasları dahilinde yürütüleceğinin açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü işin hangi yöntemle ve hangi şartlar altında sürdürüleceği ve sonuçlandırılacağı konusu, ihalenin her aşamasını etkileyecektir. Sözleşme yapıldıktan sonra sözleşmenin türünde ve şartlarında değişiklik yapmak normal şartlarda mümkün değildir.⁵⁰

Sözleşme yapıldıktan sonra sözleşme üzerinde ancak, sözleşme bedelinin aşılması ve tarafların karşılıklı olarak anlaşması kaydıyla;

- a) İşin yapılma veya teslim yeri.

⁵⁰ Fikret Demir, (1997,Eylül). Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri. Yaklaşım Aylık Dergi(57), s.17-24

b) İşin süresinden önce yapılması veya teslim edilmesi kaydıyla, işin süresi ve bu süreye uygun olarak ödeme şartları hususlarında değişiklik yapılabilir.⁵¹

Fiyat saptama yöntemlerine göre sözleşmeleri Birim Fiyat Sözleşmesi, Maliyet + Kar Sözleşmesi ve Götürü Fiyat Sözleşmesi olarak sıralayabiliriz.

3.3.1. Birim Fiyat Sözleşmesi

Ülkemizde ve gelişmiş ülkelerdeki kamu ihaleleri ile uluslararası özel sektör kuruluşlar tarafından yapılan ihalelerde, en yaygın olarak kullanılan sözleşme yöntemidir.⁵²

Kullanılan bu yöntemde inşaatla ait keşif bedeli, genel projeyi oluşturan her alt projede yer alan işlerin, idare tarafından Bayındırlık ve İskan Bakanlığının her yıl yayınladığı birim fiyat listesine göre bulunan fiyatlarla çarpılması sonucu belirlenmektedir.⁵³

İhaleyi üstlenmek isteyen yüklenici firma, hesaplanan keşif bedeli üzerinden yüzde hesabı ile belirli bir oranda indirim yaparak yada hiç indirim yapmadan keşif bedeline eşit fiyatla teklifte bulunurlar. İş sahibi tarafından işle ilgili diğer faktörlerde göz önüne alınarak işi en düşük fiyatla en iyi şekilde gerçekleştirilecek firmaya iş ihale edilir.⁵⁴

Bu yöntemin en önemli avantajı ihaleye teklif veren firmalara eşit rekabet ortamı sunmasıdır. Yapılacak iş kalemleri ayrıntılı olarak detaylandırıldığı için tekliflerin mukayese edilmeleri ve değerlendirilmeleri kolay ve objektif yapılabilir. Yapılan işin ölçülmesi ve buna göre ödeme yapılması esas olduğundan, idareye ödemeleri planlanması ve nakit akış programı yapma noktasında kolaylık sağlar. Ancak yapılmış olan iş kalemlerinin kontrol ve tespiti için kontrol teşkilatının güçlü olması gerekmekte, buda yüksek maliyetlere katlanmak anlamına gelmektedir.⁵⁵

3.3.2. Maliyet + Kâr Sözleşmesi

Maliyet + kar (ücret) sözleşmeleri, işin kapsamına giren maliyet unsurları (işgücü, ekipman vb.) ve belirli bir kar payının müteahhide ödendiği yöntemdir. Müteahhitlik

⁵¹ 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu Resmi Gazete Sayı:24648. (2002, 1 22). m.15

⁵² Demir, (1997,Eylül). s.17-24

⁵³ Bozok, (2011). s.11

⁵⁴ Selman Aziz Erden, (1997). İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi (2 b.). Isparta s.15

⁵⁵ Demir, (1997,Eylül). s.17-24

ücreti, maliyetlerden tamamen bağımsız olarak maliyetlerin belirli bir yüzdesi şeklinde olabileceği gibi, sabit bir ücret şeklinde de belirlenebilir. Bu yöntemin en büyük avantajı, acil durumlarda hemen başlanıp bitirilmesi mümkün görülmeyen riskli ve getirisi yüksek işlerin yapılabilmesine imkan vermesidir. Örneğin doğal afet nedeniyle ani olarak yapılması gereken işler, savaş, bilinmeyen arazi şartları gibi olağandışı olayların doğurduğu çok önemli ve önceden tam olarak hesaplanamayan fiyat ve maliyet farklılıkları hallerinde uygulanır. Yöntemin en önemli dezavantajı ise genellikle tek kaynak olarak seçilen bir yükleniciyle sözleşme yapıldığından, açıklık ve rekabet ilkelerine uygun ihale yapılmasına imkan vermemesidir. Ayrıca diğer bir dezavantajı ise karın maliyetin belirli bir yüzdesi olarak hesaplandığı durumlarda, gereksiz iş yapılması ve maliyet artışlarına neden olabilmesidir.⁵⁶

3.3.3. Götürü Fiyat Sözleşmesi

Götürü bedelli inşaat sözleşmesinde Müteahhit, tarafların karşılıklı kabul etmiş oldukları sabit bir fiyat karşılığında sözleşmede belirlenen işi istenilen kalite ve nitelikte yerine getirmeyi taahhüt eder. Götürü bedelli sözleşmeler anahtar teslimi sözleşmeler olarak da adlandırılmaktadır.⁵⁷

Bu tür sözleşmelerin en büyük avantajı, işin toplam bedelinin ne olacağının iş tamamlanmadan bilinmesine imkan vermesidir. En önemli dezavantajı ise, projede önemli değişiklikler yapılmasının mümkün olmamasıdır. Zira yapılmak istenen değişikliğin gerçeğe uygun maliyetini çıkarmak zor bir iştir. Ayrıca ihale yapılmadan önce projenin detaylı olarak hazırlanıp uygulama projelerinin yapılmış olması gerekmektedir.⁵⁸

“Seçilen ihale usulü ve sözleşme türü, gerek işi yaptıran idarenin üstleneceği risk bakımından, gerekse yüklenicinin üstleneceği risk ve sorumluluk bakımından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Gelişmiş ülkelerde, Dünya Bankası ve benzeri finans kuruluşları tarafından finansman sağlanan projelerde ve ülkemizde en yaygın olarak uygulanan yöntem, birim fiyat yöntemidir. Özellikle enerji, petrol, güç kaynağı,

⁵⁶ Demir, (1997,Eylül). s.17-24

⁵⁷ Şenlik, (2015). s.77

⁵⁸ Demir, (1997,Eylül). s.17-24

telekomünikasyon gibi büyük fakat az sayıda projenin söz konusu olduğu sektörlerde, toplam bedel üzerinde anlaşarak anahtar teslim yöntemi de uygulanmaktadır.”⁵⁹



⁵⁹ Demir, (1997,Eylül). s.17-24

BÖLÜM 4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBE VE BİR UYGULAMA

4.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE KULLANILAN DEFTER VE BELGELER

4.1.1. Defterler

Tüccarlar V.U.K. 176.maddeye göre defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılırlar,

1. sınıf tüccarlar bilanço esasına göre,
2. sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.⁶⁰

4.1.1.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler

İşletme Hesabı Defteri

İşletme hesabı defteri iki bölümden oluşup sol tarafına giderler sağ tarafına ise gelirler kaydedilmektedir.

Gider kısmına satın alınan malzeme veya alınan hizmetler karşılığı ödenen paralar, amortismanlar ve inşaat işletmesi ile ilgili tüm giderler kaydedilir.

Gelir kısmına satılan işyeri, daire bedelleri ile alınan hakedişler ve elde edilen işletme faaliyetleri ile ilgili diğer tüm gelirler kaydedilir.⁶¹

4.1.1.2. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

V.U.K. 182. Madde de bilanço usulüne göre tutulacak defterler Yevmiye Defteri, Defteri Kebir ve Envanter defteri olarak sıralanmıştır.

⁶⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Resmi Gazete Sayı :10703 – 10705. (1961, 1 10). m.176

⁶¹ Şenlik, (2015). s.284

Yevmiye Defteri

V.U.K. madde 183 de Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasına göre ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

Defteri Kebir

V.U.K. madde 184 de Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Envanter defteri

Ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olan envanter defterine, işe başlama tarihinde ve sonraki her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydedilir.

İnşaat ve onarım işleriyle uğraşanlar Mütcahhit firmalar; stokları, mamul ile yarı mamulleri ve demirbaşları, bankalarda olan mevduatı ve çekilen kredileri, senetli ve senetsiz alacaklar ile borçları ve diğer hesapların dokümanı envanter defterinde ayrıntılı olarak göstermeleri gerekmektedir.⁶²

Ayrıca Türk Ticaret Kanununda zorunlu tutulması gereken defterlerin yanında, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan ticari defterleri görmekteyiz.⁶³

4.1.1.3. İnşaat İşletmeleri Tarafından Tutulması Gereken Diğer Defterler

İnşaat işletmeleri Vergi Usul Kanununa göre tutulması gereken zorunlu defterlerin dışında, Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği'ne göre ayrıca aşağıda sıralanan defterleri de tutmak zorundadırlar. Bunlar sırasıyla şunlardır:

4.1.1.3.1. Puantaj Defteri

İnşaatatta çalışan görevli personel tarafından, şantiyede fiilen çalışan işçileri, taşıt araçları, iş makinalarının sayılarını, çalışma sürelerini ve çalıştıkları işe göre ayırarak

⁶² Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Uygulamasında Tutulması Gereken Defterler (I), http://www.hurses.com.tr/Haber-Insaat_Muhasebesi_Uygulamasinda_Tutulmasi_Gereken_Defterler_I-1707.htm, (19.05.2017).

⁶³ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Resmi Gazete Sayı: 27846. (2011, 02 14). m.64

kaydedilen defterdir. Ayrıca şantiyede toplanan bilgiler, tesisat ve ihzaratın yeri ve bu yerlerde çalışanların ve ekip başlarının ad ve soyadları da bu deftere kaydedilir.⁶⁴

4.1.1.3.2. Röleve Defteri

Kesin projesi bulunmayıp sözleşme ve ek şartnamelere göre yapılması gereken inşaata ait şekil kroki ve her türlü ölçümlerin, kontrol mühendisi ve müteahhit ile birlikte kaydedilip imzalandığı defterdir.

Röleve defterinin sayfaları sıra numaralı olup ilk sayfasında yapılacak işin adı, yeri ve müteahhidin adı yazılır. Deftere geçirilen kayıtların başına işin türü, yeri ve işle ilgili diğer hususlar kaydedilir.⁶⁵

4.1.1.3.3. Ataşman Defteri

Ataşman defteri kontrol amiri tarafından ilgili kontrol mühendisine (ismen) her sayfa sı mühürlenmiş ve numaralanmış, kaç sayfa, hangi işe ve müteahhide ait olduğu yazılmış olarak teslim edilir. Röleve defterine kaydedilen işlerden, plan ve projelerinde ölçülerin tekrardan tahkik ve kontrolü mümkün olmayan işler ataşman defterine geçirilir. Defterin sayfa numaraları basılı olduğu için hiçbir nedenle koparılmaz. Her ne sebeple olursa olsun şekil yazı ve rakamlarda hiçbir silinti veya kazıntı yapılmaz. Düzeltilmesi gereken yazı ve rakamlar, okunmasını engellemeyecek şekilde tek çizgi çekilerek doğrusu yazılır ve müteahhit ile kontrol mühendisi birlikte imzalarlar.

Ataşman defteri, değerli belge niteliğinde olup, kaybolmasından kontrol mühendisi sorumludur.⁶⁶

4.1.1.3.4. Yeşil Defter

Kontrol Mühendisi tarafından her hakedişin, bir önceki hakedişte hesaplanmış miktarlar da göz önüne alınarak üç kopya olarak düzenlenir.

Yapılan ve birim fiyatı bulunan her bir iş kalemine ait miktarlar;

- Bitirilmiş ve kesin metrajları yapılmış işlerin miktarları, kesin metrajdan aynen alınarak,

⁶⁴ Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği Resmi Gazete Sayı: 16745. (1979, 09 05). m.12

⁶⁵ Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği. m.10

⁶⁶ Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği. m.10

- Henüz bitirilmemiş tesisat, inşaat ve ihzaratın miktarı; yerinde yapılan ölçümlere göre bulunan veya projen alınan boyutları yazılarak, gerekenlerin ölçüleri çizilerek ve bunların sonuçları hesap edilerek,

- Ataşman defterinde yazılan miktarları aynen alarak,

- Sözleşme ve eklerinde, fiyat farkı ödemesine dair hüküm bulunan her türlü malzemenin işyerine geliş tarihleri, satın alma fiyatları ve işin bünyesinde kullanılan miktarları göstererek, sözleşmesine göre tartılıp, sayılıp zamanında ve iş başında saptanan miktarları, ilgili tutanaklardan alınarak deftere kaydedilir ve sonuçları ara hakediş raporlarına geçirilir.⁶⁷

4.1.1.3.5. Sürveyan Defteri

Sürveyan defteri, yapılan iş miktarı, bütün gün çalışılıp çalışılmadığı, havanın çalışmaya elverişli olup olmadığı ve işte günlük tüketilen çimento miktarıyla, mühendisin isteyeceği diğer malzemelerin kaydedildiği defterdir.⁶⁸

4.1.1.3.6. Şantiye Defteri

Şantiye defterine her gün, hava durumundan başlayarak işin ilerleyişi, çıkan engeller, şantiyeye göre ihzarat bedeli ödenecek gereçler ile fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarları fatura tarih ve numarası ile müteahhitin iş başında bulundurması zorunlu olan teknik elemanların o gün iş başında bulunup bulunmadığı, ayrıca işte kullanılan işçi, makine ve teçhizatın miktarı, Müteahhitle yapılan önemli görüşme ve sonuçları ile konuşularak karar verilen hususlar kaydedilir. Şantiye defteri çift yapraklı ve biri zımbalı olup imzalandıktan sonra, zımbalı kopya kısmı müteahhide verilebilecek şekilde düzenlenmiştir.⁶⁹

4.1.2. Belgeler

4.1.2.1. Sözleşme

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardına göre sözleşme; bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından

⁶⁷ Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği. m.10

⁶⁸ Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği. m.12

⁶⁹ Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği. m.10

ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.

Bu Standardın amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda, Kavramsal Çerçeve'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir.

Bu Standart, yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Buna göre bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:

Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin, geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri, oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.⁷⁰

⁷⁰ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Resmi Gazete Sayı: 25978. (2005, 11 26).

4.1.2.2. Geçici ve Kesin Kabul Tutanakları

Kabul işlemi, yüklenici firmanın yapılan sözleşme hükümlerine göre işi tamamlaması sonucunda Muayene ve Kabul komisyonu tarafında işin kabul edilmesidir. Yapı işleri Muayene ve Kabul yönetmeliğine göre kabul işlemi, geçici kabul ve kesin kabul olarak iki kısımda incelenir.⁷¹

Geçici Kabul

Taahhüt edilen iş yapılan sözleşmeye uygun olarak tamamlandığında yüklenici, idareye geçici kabulün yapılması için yazılı olarak başvuruda bulunur. Yapılan iş, başvuru tarihinden itibaren en geç on gün içinde yapı denetim görevlisi tarafından ön incelemeye tabi tutulur.

Yapılan inceleme sonucunda işin sözleşmeye uygun olarak tamamlandığı ve kabul işleminin yapılmasında yapım işleri genel şartnamesine göre bir engel bulunmaması üzerine, yapı denetim görevlisi Geçici kabul teklif belgesini (Bkz: Ek-1) düzenleyip yetkili makama gönderir. Bu aşamadan sonra en geç on gün içinde Geçici kabul komisyonu oluşturulur.⁷²

Kabul komisyonu tarafından, yüklenici veya vekili ile birlikte, yapılacak incelemelerden sonra işin durumu uygun görüldüğü takdirde yüklenici veya vekilinin imzaladığı bir kabul tutanağı (Bkz: Ek-2) düzenlenir. Kabul komisyonu gerçekleştirilen işlerin, sözleşme ve ekleri ile teknik gereklere ve iş sırasında onaylanan değişikliklere uygunluğunu ve kabule hazır olup olmadığını inceler. Kusur ve eksikliklerin varlığını tespit ederse, kabul tutanağını yapmakla birlikte, gördüğü kusur ve eksikliklerin ayrıntısını gösterir bir liste düzenler ve bunların giderilmesi için gerekli olan süreyi tespit eder. Kabul komisyonunun tespit ettiği eksiklikler, belirlenen sürede yüklenici tarafından giderilmezse bu sürenin bitiminden sonra eksikliklerin giderilmesine kadar geçecek her gün için, giderilecek eksikliklerin durumuna göre sözleşmesinde günlük gecikme cezası olarak yazılan miktarın, belli bir oranında günlük ceza uygulanır ve geçici kabul tarihi kusur ve eksikliklerin giderilmesi tarihine ertelenir. Ancak bu gecikme otuz günü geçtiği takdirde idare, yüklenici hesabına eksiklerin giderilmesini kendisi yaptırabilir. Bu takdirde de eksikler tamamlanıncaya kadar ceza uygulaması

⁷¹ Ekergil & Hacıköylüoğlu & Şengel & Ağca (2013). s.8

⁷² Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği Resmi Gazete Sayı: Mükerrer 27159 (2009, 04 03). m.6

devam eder ve kabul tarihi ertelenir. Geçici kabul tutanağı, idarece onaylandıktan sonra geçerli olur. İşin süresinden önce bitirilmesi halinde, yüklenicinin isteğı üzerine, idare sözleşmedeki iş bitim tarihini beklemeksizin yukarıdaki usullere uygun olarak işin kabulünü yapabilir.⁷³

Kesin Kabul

İdare, kesin kabul işlemini yapmadan önce, geçici kabul ile kesin kabul arasında geçecek bir teminat süresi belirler. Yapım işlerinde teminat süresi, sözleşmesinde aksine bir hüküm yoksa on iki aydan az olamaz. Ancak sözleşme kapsamında yapım işiyle birlikte yapımı istenen montaj, eğitim, bakım-onarım, yedek parça gibi destek hizmetlerine ait teminat veya garanti süreleri işlerin özelliğine göre arttırılabilir veya eksiltilebilir. Bu süreler sözleşme veya eklerinde belirtilir.⁷⁴

Yüklenici firma, işlerin teminat süresi içindeki bakımını yapmak ve tümünü iyi bir şekilde korumak ve çıkabilecek kusur ve aksaklıkları gidermek zorundadır.⁷⁵

Yüklenici firma, kesin kabul için öngörülen süre tamamlandığında, idareye tamamlanan işin kesin kabulü için yazılı olarak başvuru yapar. Bu başvuru üzerine, yapı denetim görevlisi tarafından yapılan inceleme sonucunda, tamamlanan iş kesin kabule uygun bulunduğu takdirde kesin kabul teklif belgesi (Bkz: Ek-3) hazırlanır ve bu tarihten itibaren, en geç on gün içinde yetkili makamca kesin kabul komisyonu oluşturulur.⁷⁶

Geçici ve kesin kabuller arasında, yüklenici tarafından yapılması gereken, sürekli bakım niteliğindeki işlerin sözleşme uyarınca yapılıp yapılmadığı kabul komisyonu tarafından incelenerek tespit olunur. Devamlı bakım hususunda, yüklenicinin herhangi bir yükümlülüğü yoksa kesin kabul komisyonu, geçici kabul sırasında iyi durumda ve kabule elverişli olduğu tespit edilmiş olan işlerde, teminat süresince kullanılma sonucunda meydana gelen normal aşınma ve eksilmeden doğan durumlar haricinde, işin fen ve sanat kurallarına uygun yapılmamasından kaynaklanabilecek herhangi bir bozukluğun veya geçici kabulden sonra ortaya çıkan bir kusurun olup olmadığını inceler. Teminat süresi içinde yüklenicinin, bütün yükümlülüklerini yerine getirmiş

⁷³ Tc. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı Yapım İşleri Genel Şartnamesi. m.41

⁷⁴ Tc. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı Yapım İşleri Genel Şartnamesi. m.42

⁷⁵ Tc. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı Yapım İşleri Genel Şartnamesi. m.44

⁷⁶ Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğı. m.10

olduğu ve kendisine yüklenebilecek kesin kabulü engelleyecek bir kusur ve eksiklik görülmediği takdirde, kesin kabul tutanağı (Bkz: Ek-4) düzenlenir. İşin kesin kabulüne engel herhangi bir durum görüldüğü takdirde, kabulü engelleyen kusur ve eksikler kabul komisyonu tarafından bir tutanakla tespit edilir ve kesin kabul işlemi yapılmaksızın, kusur ve eksiklerin giderilmesi için bir süre belirlenerek durum idareye bildirilir. İdare, bu kusur ve eksiklerin tutanakta belirlenen süre içerisinde giderilmesi hususunu yükleniciye tebliğ eder. Kusur ve eksiklerin yüklenici tarafından giderildiği idarece tespit edildiğinde kabul işlemi sonuçlandırılır. Kesin kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması ile kesin kabul işlemi tamamlanmış olur.⁷⁷

4.1.2.3. Hakediş Raporları

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde, işin başladığı tarihten itibaren işin yapılan kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denir. Hakedişler, müteahhitlere iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanılmak üzere işyerine getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını, oluşan bir fiyat farkı varsa bunun hesaplanma biçimini ve tutarını (Bkz: Ek-5), sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır (Bkz: Ek-6). Hakediş raporları geçici hakediş ve kesin hakediş raporları olmak üzere iki çeşittir.⁷⁸

Geçici Hakediş

Yüklenici firma tarafından tamamlanan işlerin bedelleri, birim fiyat esasına göre yaptırılan işlerde; Birim fiyat cetvelinde yazılı fiyatlar veya oluşan fiyat farkı varsa yeni birim fiyatlar ile metrajlarından hesaplanan iş kalemi miktarlarının çarpımı üzerinden hesaplanan tutardan, sözleşmedeki kayıtlara ve ilgili kanunlara göre yapılacak kesintiler de çıktıktan sonra, sözleşmenin ödemeye ilişkin hükümleri çerçevesinde kendisine ödenir. Geçici hakediş raporları yüklenicinin başvurusu üzerine, sözleşme veya eklerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça her ayın ilk beş günü içinde düzenlenir. Yüklenici başvurmazsa takdirde idare, en çok üç ay içinde, tek taraflı olarak hakediş düzenleyebilir. Düzenlenen hakediş raporunun işleme konulabilmesi için, yüklenici veya işbaşında bulunan vekili tarafından imzalanmış olması gereklidir. Yüklenici veya

⁷⁷ Tc. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı Yapım İşleri Genel Şartnamesi. m.44

⁷⁸ Şenlik, (2015). s.476

vekili, bildirilen günde, hakediş esas ölçülerin alınmasında hazır bulunmazsa yapı denetim görevlisi, ölçümleri tek başına yaparak hakediş raporunu düzenler ve yüklenicinin bu husustaki itirazları kabul edilmez. Yüklenicinin geçici hakedişlere itirazı olduğu takdirde, karşı görüşlerinin neler olduğunu ve dayandığı gerçekleri, idareye vereceği ve bir örneğini de hakediş raporuna ekleyeceği dilekçesinde açıklaması ve hakediş raporunun “idareye verilen tarihli dilekçemde yazılı ihtirazı kayıtlı” cümlesini yazarak imzalaması gereklidir. Eğer yüklenicinin, hakediş raporunun imzalanmasından sonra tahakkuk işlemi yapılınca kadar, yetkililer tarafından hakediş raporunda yapılabilecek düzeltmelere bir itirazı olursa, hakedişin kendisine ödendiği tarihten başlamak üzere en çok on gün içinde bu itirazını dilekçe ile idareye bildirmek zorundadır. Yüklenici itirazlarını bu şekilde bildirmediği takdirde hakediş olduğu gibi kabul etmiş sayılır. Her hakediş tutarından, bir evvelki hakediş tutarı çıkarıldıktan sonra kalan miktara, idarece ilgili mevzuata göre hesaplanacak katma değer vergisi eklendikten sonra bulunan miktardan, sözleşmede yazılı kesintiler, varsa yüklenicinin idareye olan borçları ve cezalar ile kanunen alınması gereken vergiler kesilir. Hakediş raporu, yüklenici veya vekili tarafından imzalandığı tarihten başlamak üzere en geç sözleşmesinde yazılı sürenin sonunda, eğer sözleşmede bu hususta bir kayıt yoksa otuz gün içinde tahakkuka bağlanır. Bu tarihten başlamak üzere on beş gün içinde de ödeme yapılır. Anahtar teslimi götürü bedel esasına göre yapılan işlerin bedelleri, ihale dökümanında öngörülen ilerleme yüzdeleri üzerinden sözleşmesinde ve eklerinde yazılı esaslara göre ödenir.⁷⁹

Kesin Hakediş

Birim fiyat esaslı sözleşmelerde, işin geçici kabulü yapıldıktan sonra, kesin hakediş raporunun düzenlenebilmesi için kesin metraj ve hesapların tamamlanmasına başlanır. Kesin hakediş raporunun düzenlenmesinde, geçici hakediş raporlarındaki rakamlara itibar edilmeyip kesin hesaplamalar sonucunda bulunan miktarlar esas alınır. Kesin metraj ve hesaplarının yapıldığı sürece, yüklenici veya vekili hesapların yapıldığı yerde bulunmak zorundadır. Yapı denetim görevlisi, yüklenici veya vekili ile birlikte işin gidişine paralel olarak daha önce hazırlanıp karşılıklı imzalanmış bulunan kesin metraj ve hesapları ve işin gidişine paralel hazır olmayanları, yine birlikte tamamlayıp imzalayarak, geçici kabul tarihinden başlamak üzere en çok altı ay içinde idareye teslim

⁷⁹ Tc. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı Yapım İşleri Genel Şartnamesi. m.39

etmek zorundadır. Kesin metraj ve hesapların düzenlenmesi sırasında yüklenici veya vekili, yapı denetim görevlisinin yazılı tebliğine rağmen hazır bulunmadığı takdirde, yapı denetim görevlisi hesapları tek taraflı olarak hazırlar ve geçici kabul tarihinden başlamak üzere en çok altı ay içinde idareye teslim eder. Anahtar teslimi götürü bedel sözleşmelerde ise, kesin hakediş raporu düzenlenmesine işin geçici kabulü yapıldıktan sonra başlanır ve sözleşme ve eklerinde öngörülen hükümler çerçevesinde, kesin hesap işlemleri gerçekleştirilir. Gerek birim fiyat sözleşmeli işlerde, gerekse anahtar teslimi götürü bedel işlerde; yüklenicinin kesin hesaplara itirazı varsa altmış günlük inceleme süresi içinde idareye yazılı olarak bildirmek zorundadır. Böyle yapmadığı takdirde kesin hesaplara ilgili bütün belgeleri kayıtsız kabul etmiş sayılır ve bundan sonra bu hususta yapılacak herhangi bir itiraz dikkate alınmaz. Kesin hesapların ve kesin kabul tutanağının idarece onaylanmasından sonra, bunlara ilişkin onay tarihlerinin sonuncusundan başlamak üzere en çok otuz gün içinde, idarece onaylanmış kesin hesaplara dayalı olarak, yapı denetim görevlisi tarafından kesin hakediş raporu düzenlenir. Hesap kesme işleminde, gerçekleştirilen bütün işlerin kesin hakediş raporuna geçirilen bedelinden, daha önce ödenen geçici hakediş miktarları düşülür. Daha sonra geçici hakediş ödeme usulleri çerçevesinde, hakedişe yapılan ek ve kesintilerden sonra kalan tutar yükleniciye veya vekiline ödenir.⁸⁰

4.1.2.4. Hakediş Faturası

İnşaat taahhüt işi yapan yüklenici firmaların, düzenlemiş oldukları hakediş belgelerinin yanında ayrıca fatura da düzenlemeleri zorunludur. Nitekim 34 seri nolu KDV genel tebliğinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerektiği, 53. maddesinde ise "fatura ve benzeri vesika" deyiminin Vergi Usul Kanununda düzenlenen belgeleri ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadığından, hakediş belgesi düzenlenen işlerde katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için ayrıca fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁸¹

⁸⁰ Tc. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı Yapım İşleri Genel Şartnamesi. m.40

⁸¹ 34 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Tebliği Resmi Gazete Sayı: 20239. (1989, 08 01).

Taahhüde dayanan işlerde vergiyi doğuran olay, ihaleye ilişkin hakedişin ihale makamınca onaylandığı anda meydana geldiği için faturanın, hakediş raporunun onaylandığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.⁸²

89 ve 91 seri nolu KDV genel tebliği ile birbirleriyle yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, inşaat taahhüt işi yaptıran, örneğin Genel ve Katma Bütçeli Daireler, İl Özel İdareleri, Kanunla Kurulmuş Kamu Kurum ve Kuruluşları, yaptırdıkları inşaat taahhüt işi nedeniyle ödeyecekleri hakediş bedeli üzerinden, hesaplanan %18 KDV'nin 2/10 oranında tevkifat uygulayarak, sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip öderler.⁸³

Hakediş faturalarında kesilecek vergi tevkifatıyla ilgili olarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Vergi Kesintisi" başlıklı 15. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kişi, kurum ve kuruluşların, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapmaları öngörülmüştür. Tevkifat oranı 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesiyle % 3 olarak belirlenmiştir.⁸⁴

Diğer taraftan, kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan işler dolayısıyla alınacak hakediş tutarından, binde 9,48 oranında damga vergisi kesilir. Geçici hakediş ödemeleri üzerinden yapılmış olan damga vergisi kesintileri, kesin hakediş tutarından yapılacak damga vergisi üzerinden mahsup edilir.⁸⁵

4.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBENİN ÖNEMİ VE ÖZELLİKLERİ

Gelişme düzeyleri birbirinden farklı ülkelerin, ekonomilerine yön verme çalışmalarında, yapı işlerine verdikleri önem açısından büyük benzerlikler bulunmaktadır. Gerek yaşamın vazgeçilmez öğeleri arasında olan barınma gereksinimi baskısı, gerek kalkınmaya yönelik yatırımlarda yapı işlerinin taşıdığı önem, bu durumun

⁸² 27575268-105[229-2013-477]-371 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Hakedişe Tabi Hizmet Sözleşmelerinde Fatura Düzenlenme Tarihi Hakkında Özelge. (2015, 03 31).

⁸³ Şenlik, (2015). s.478

⁸⁴ B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-15-9-653 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Yıllara Sari İnşaat İşinde Stopaj Uygulaması Hakkında Özelge. (2011, 08 19).

⁸⁵ Şenlik, (2015). s.479

nedenini net bir şekilde ortaya koymaktadır. Ülke kaynaklarının büyük bir bölümünün kullanıldığı yapı işleri gibi önemli bir konuya, muhasebenin de gereken ilgiyi göstermesi gerekmektedir.⁸⁶

Çalışmanın bu bölümünde sektörel tabanda kendine özgü özellikleri bulunan inşaat muhasebesinin önem ve özellikleri ele alınmaya çalışılacaktır.

4.2.1. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Muhasebenin Önemi

Bir ölçme, değerlendirme ve iletişim aracı özelliğini taşıyan muhasebe;

İşletme için finansal sonuçlar doğuran olay ve işlemlere ait verileri toplayan, bu verileri işleyen ve elde ettiği verileri, çoğunluğu dönemsel olarak düzenlenen özetleyici tablolar halinde, ilgili kişi ve kurumlara sunan sistematik bir bilgi sağlama düzenidir. Muhasebenin temel işlevi işletme ile ilgisi bulunan belli başlı kişi ve gruplara sayısal bilgi sağlamaktır.⁸⁷ Muhasebe bir işletmecilik lisanıdır. Bu nedenle muhasebe, hem bilgi iletmek durumunda olanlarla hem de bu bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve gruplarla ilgilidir.⁸⁸

İnşaat sektörünün her türlü faaliyet biçimi, çok yönlü ve karmaşık ilişkileri bünyesinde barındırır.⁸⁹ Bu sektörü ilgilendiren yasal düzenlemeler oldukça kapsamlı ve karışıktır. İnşaat faaliyetlerinde arsanın temin edilmesinden, inşaatın yapımı, tamamlanması ve satış süreçleri, vergi kanunları ile birlikte muhasebe ve hukuk bilimlerini de ilgilendiren konulardır. İnşaat işleri genellikle birden fazla hesap dönemi içerisinde tamamlanan faaliyetler olduğundan, bu faaliyetlerin vergileme süreçleri de farklı olmaktadır. Bu farklılıkları bilmek ve bir takım olumsuzluklardan etkilenmemek için gerek inşaatın yapım aşamasında gerekse inşaat tamamlandıktan sonraki satış aşamasında vergi kanunları açısından farklı uygulamaların bilinmesi ve ona göre hareket edilmesi önemli bir husustur.⁹⁰

⁸⁶ Mehmet Sayarı, (1983). Yapı işlerinde Muhasebe Düzeni. Ankara: Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yürüklüklü Basımevi. s.1

⁸⁷ Kamil Büyükmirza, (2006). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (10 b.). Ankara: Gazi Kitabevi. s.27

⁸⁸ Ümit Ataman & Başak Akgül, (2001). Genel Muhasebe Uygulamaları. İstanbul: Türkmen Kitabevi. s.2

⁸⁹ Yakup Tokat, (2010). İnşaat işlerinin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar- I. Yaklaşım Aylık Dergi(205), 67-71

⁹⁰ Ekeril & Hacıköylüoğlu & Şengel & Ağca (2013). s.23

Türk vergi ve muhasebe sistemimiz dönemsellik ilkesi üzerine kurulmuştur. Ancak, İnşaat taahhüt işleri birden fazla yıla sirayet etmesi nedeniyle özel bir vergileme sistemine tabi tutularak dönemsellik ilkesinin istisnalarından birisini oluşturmuştur. İnşaat taahhüt işlerinde, işe ait gelir ile giderler farklı yıllarda doğduğundan, maliyet ve gider unsurlarının ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceği, vergilemenin ne zaman yapılacağı hususları önem arz etmektedir. Vergi matrahının hesaplanması için işin bitmiş olması ve işle alakalı toplam maliyet ve elde edilen hasılatın belli olması gerekmektedir. Hem iş devam ederken, hem de iş bitiminde yasal defterlere yapılacak kayıtlar, işletmeler açısından bu işlere özgü ayrı bir muhasebe bilgisi gerektirmektedir.⁹¹ Keza bir inşaat projesinin karlılığının ne olduğunu, borçluluk düzeyini, maliyet yapısını ancak inşaat muhasebesinden alınacak bilgilerle tespit etmek mümkündür.⁹²

İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sistemi, taahhüt işini yapan firmanın gerek hali hazırda devam eden işlerinin maliyet kontrolünü sağlaması, gerekse iş bitiminde karın hesaplanıp finansal tablolara yansıtılması ve gelecekteki ihalelere katılmak üzere teklif verilecek fiyatların belirlenmesi noktasında büyük önem taşır.⁹³

4.2.2. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Muhasebenin Özellikleri

Yapı muhasebesinin başlıca özelliği, yapı işlerinin diğer işlere nazaran daha uzun sürmesidir. Bu bakımdan yapı işlerinin niteliklerinin diğer yapılan işlerden farklı olması, bu işlerin özelliklerine uygun bir muhasebe yaklaşımına konu olmalarını gerektirmektedir. Yüklenici firmanın elinde, tek bir iş olabileceği gibi birkaç ve birbirinden değişik türde işler de bulunabilir. Bu bakımdan, aynı anda çeşitli işlerin yapıldığı her yapı, başlı başına sorunları olan karmaşık işlemlerden oluşması yanında, firmanın faaliyet sonuçları ve finansal durumu üzerinde önemli etkiler yaratabilecek özelliklere de sahiptir. Yapı işlerinde, sürecin uzun olmasından dolayı muhasebenin özenle takip edilmesi gerekmekte olup, kar elde etmek isteyen her firma üretim, satış ve diğer görevlerini, muhasebe verileri ile yakından denetlemek zorundadır. Yüklenici

⁹¹ Hamide Özyürek & Derya Duman & Samet Kaptan, (2015). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi(44), 217-230

⁹² Gülten & Kocaer, (2010). s.29

⁹³ Adiloğlu, (2006). s.32

firmanın yaptığı işlerin birbirinden farklı olması, muhasebe de sipariş maliyet yönteminin uygulanmasını gerektirmektedir. Yapı işlerinin uzun sürme özelliği, giderlerin biriktirilmeleri ve ertelenmeleri gibi konuları muhasebe uygulamalarına getirmekte olup, gelirin saptanması noktasında da işin tamamlanması yöntemine ek olarak, süre uzunluğu niteliğine uygun, işin kısmen tamamlanması yönteminin geliştirilmesini gerektirmiştir. Ayrıca yapı işleri genelde yapı işletmesinin merkez adresinden uzakta yapılırlar. Bu durum muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanılmasında sorunlar yarattığı için muhasebenin merkezde mi yoksa şantiye alanında mı tutulacağı konusu önem kazanmaktadır.⁹⁴

Bazı yüklenici firmalar, şantiyede muhasebe birimi kurarak yapılan işe ait muhasebe işlemlerini şantiyede tutmaktadır. Bu durumda şantiye için ayrı defter tasdik ettirilmekte ve şantiyenin bütün muhasebesi burada tutulmakta olup, merkez ile olan ilişkiler ise merkez şube ilişki düzeni içinde yürütülmekte ve muhasebeleştirilmektedir. Bu şekilde çalışmak belge ve bilgi akışında meydana gelebilecek aksamaları önlediği gibi, şantiyenin durumunun da zamanında ve doğru olarak izlenmesini sağlamaktadır.⁹⁵

4.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMA VE BİTİM TARİHİ

4.3.1. İşin Başlama Tarihi

Gelir vergisi kanununun 42-44. Maddelerinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat taahhüt işlerinin vergilendirme usulü düzenlenmiştir. İnşaat işinin bir yıldan fazla süreye yayılıp yayılmadığının anlaşılması için, işin başlama ve bitiş tarihlerinin bilinmesi gerekmekte olup, işin yıllara yaygın olup olmadığının tespit edilmesinde her iki tarih de aynı derecede belirleyici olmaktadır.⁹⁶

Sözleşmede İşe Başlama Tarihinin Belirtilmiş olması

İşe başlama tarihi sözleşmede belirtilmiş olan durumlarda, işin başlama tarihi olarak sözleşmede belirlenen tarihin esas alınması gerekli ve yerindedir. Belirtilen tarihte işe

⁹⁴ Sayarı, (1983). s.16-18

⁹⁵ Kazım Yılmaz, (2004). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik. Ankara: Ce-Ka Yayınları. s.315

⁹⁶ Yılmaz, (2007). s.155

başlanmaması durumunda, bu değişikliğin mutlaka sözleşmede değişiklik yapılarak doğacak tazminat ve gecikme cezası gibi yaptırımlarla karşılaşmamak adına belgelendirilmesi gerekmektedir. Sözleşmede belirtilen tarihte işe başlamamanın nedeni, idarenin yükleniciye yer teslimi yapmaması ise sözleşmede belirtilen süre esas alınmayıp, bu durumda işverenin yer teslimi yaptığı günün işe başlama tarihi olarak alınması gerekir.⁹⁷

Sözleşmede İşe Başlama Tarihinin Belirtilmemiş Olması

Sözleşmede işin başlama tarihinden hiç söz edilmeden, yalnız bitiş tarihi belirlenmiş ise bu durumda, işin başlama tarihi olarak sözleşme tarihi alınır. Bu gibi durumlarda sözleşme yapılmakla birlikte, işe de başlandığının kabul edilmesi gerekir. Bu şekilde, yüklenici firmanın sözleşme tarihinden itibaren bu işi yapmak için gerekli çalışmalara başladığı kabul edilmiş sayılır.⁹⁸

Sözleşmede Yer Tesliminin İşe Başlama Tarihi Olarak Kabul Edilmesi

Sözleşmede yer teslimi ile işe başlanacağını kabul edilmesi durumunda, idarenin yüklenici firmaya inşaat yerini teslim etmesi ile işe başlanmış sayılır. Yer teslimi için bir tarih verilmiş olması, ancak idare tarafından verilen tarihte yerin teslim edilmemiş olması durumunda işe belirtilen tarihte değil, yer tesliminin fiilen yapıldığı tarihte başlandığının kabul edilmesi gerekir. Çünkü sözleşmede belirtilen tarih, esas olarak idareye o tarihte yer teslimi yapma yükümlülüğü getirmektedir. Sözleşmede aksine hüküm yok ise, belirtilen tarihte yer teslimi yapılmaması durumunda, yüklenici firma sözleşmeyi tek taraflı feshedebilir ya da işin bitim tarihinin değiştirilmesini isteyebilir.⁹⁹

Sözleşmede İşe Başlama Tarihi Olarak Belli Bir Koşulun Öngörülüyor Olması

İşe başlamak için sözleşmede belli bir koşulun öngörülmesi durumunda, işe başlamanın da bu koşulun gerçekleştiği tarihte gerçekleşeceğinin kabul edilmesi gerekir. Örneğin, işe başlanması için yüklenici firmanın belli bir nitelikteki iş makinesini alması koşulu konabilir. Firmanın bu iş makinesinin alması ve bunu işverene bildirmesi ile koşul yerine getirilmiş olduğundan işe başlanmış olur. Ancak bunun gibi durumlarda öngörülen koşulun işin gereklerine ve gerçeğe uygun bir koşul olup olmadığına bakılması gerekir.¹⁰⁰

⁹⁷ Yılmaz, (2007). s.156

⁹⁸ Yılmaz, (2007). s.156-157

⁹⁹ Yılmaz, (2007). s.157-158

¹⁰⁰ Yılmaz, (2007). s.159

4.3.2. İşin Bitim Tarihi

4.3.2.1. Geçici ve Kesin Kabul Usulüne Tabi İşlerde İşin Bitim Tarihi

İnşaat işlerinde işin bitimi, üretimin tamamlanması anlamına geldiğinden, gerek vergilendirme gerekse maliyetlerin kesin tespit edilerek sağlanan kar ya da zararın net olarak ortaya çıkması açısından önem arz etmektedir.¹⁰¹

GVK.44. maddesinde işin bitim tarihi, geçici ve kesin kabul usulüne tabi hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı tarih olarak kabul edilir. Yapım işleri genel şartnamesine göre geçici kabulü tamamlanan işin, yine adı geçen şartnamenin 45.madde usullerine göre kesin kabulü yapıp kesin kabul tutanağının idare tarafından onaylanması ile kesin kabul işlemi tamamlanmış olmaktadır.

4.3.2.2. Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitim Tarihi

Yapılan sözleşmeye göre geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmakla birlikte, işin tamamlanmasına karşın geçici kabulün yapılmaması durumunda, işin bitimi için hangi tarihin esas alınacağı hususunda GVK.44. maddesinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlere ilişkin hükmüne, mutlaka bağlı kalınıp kalınmayacağı tartışılmalıdır. Böyle bir durumla karşılaşılması, bir taraftan müteahhidi zor duruma sokacağı gibi, bir taraftan da vergisel işlemlerin zamanında yapılmasına engel olacağı aşıkardır..GVK.44. maddesinde böyle bir durumda işin bitim tarihi olarak hangi tarihin alınacağına ilişkin bir düzenleme yapılmamasına karşın, ille de geçici kabul tutanağının düzenlenmesinin beklenmesi gerekeceği anlamına gelmemelidir. Müteahhidin işin bittiğini idareye bildirmesinden sonra, geçici kabulün idare tarafından yapılmaması durumunda sözleşmenin geçici kabul usulüne ilişkin hükümlerinin geçerliliği kalmamalıdır. Bu durumda da yapılan iş geçici ve kesin kabul usulünün dışına çıktığı için, artık işin bitim tarihinin tespitinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlere ilişkin esaslara göre belirleme yapmak gereği doğmaktadır. Bunun için de işin fiilen tamamlandığı ve müteahhidin de idareden geçici kabul yapılmasını talep ettiği tarihten sonra, idarenin

¹⁰¹ Şenlik, (2015). s.60

geçici kabulü yapmamakla birlikte fiilen kullanmaya başladığı tarihin bitim tarihi olarak alınması daha doğru olacaktır.¹⁰²

4.3.2.3. Geçici Kabulün Kısımlar İtibariyle Yapılması Durumunda İşin Bitimi

İşin bitiş tarihi, geçici kabule bağlı olmakla beraber bazı yapım işlerinde inşa edilen şeyin özelliği gereği, kısım kısım teslim yapılabilmektedir. Örneğin, büyük bir site inşaatı ya da uzun bir yol inşaatının geçici kabulü yapılan kısımları bir an önce kullanıma açmak için kısım kısım yapılabilmektedir. Böyle durumlarda her geçici kabulün bir iş bitimi olduğu düşünülebilir. Ancak tek sözleşmeye dayanan işlerde bu durum geçerli değildir. Çünkü tek sözleşmeye dayanan yapım işlerinde iş bir bütündür ve bütün olarak değerlendirilmesi gerekir. İşin bitmiş olması için sözleşmede öngörülen işlerin tamamının bitmiş olması ve idare tarafından son geçici kabulün yapılmış olması gerekmektedir.

İşin tamamını düzenleyen bir sözleşme yerine işin her aşamasının ayrı bir sözleşme ile taahhüt edilmesinde ise her taahhüde ait geçici kabulün tamamlanan kısım için işin bitimi olarak kabul edilmesi gerekir.¹⁰³

4.3.2.4. Geçici ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi

GVK.44.maddede işin bitim tarihi sözleşmede geçici kabul ve kesin kabul usullerine tabi olarak belirtilmemişse işin fiilen tamamlandığı ya da fiilen bırakıldığı tarih olarak tanımlanmıştır.

4.3.2.5. Taahhüt Edilen İşe Ek Protokollerle Yeni Eklentiler Yapılması Durumunda İş Bitimi

Yapım işlerinde taahhüt edilen işe yeni bir taahhüt sözleşmesi yapılmadan ek protokol yapılmak suretiyle, aynı işin devamı veya işin tamamlayıcı unsuru olacak işlerin eklenmesi durumunda ek işler ana sözleşme koşullarına bağlandığından yeni bir

¹⁰² Yılmaz, (2007). s.169-170

¹⁰³ Yılmaz, (2007). s.166-168

iş olarak kabul edilmeyip ana işin kapsamında yapılan bir değişiklik olarak kabul edilir. Bu durumda yapılan geçici kabul ilave edilen ek işleri de kapsayacak şekilde yapılır ve işin bitim tarihi için de işin tamamı için yapılan geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih olarak alınır.¹⁰⁴

4.3.2.6. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde İşin Bitimi

Müteahhit ile taşeron firma arasında işin bir kısmını yaptırmak üzere yapılan sözleşmede, geçici ve kesin kabul usulüne tabi inşaat işinin bitim tarihi, müteahhit ile taşeron arasında yapılan sözleşmedeki işin bitim tarihidir. Bu nedenle müteahhit ile taşeronlar arasında yapılan sözleşmeler de işin başlama ve bitiş tarihlerinin açık açık belirtilmesinde büyük yarar vardır.¹⁰⁵

4.3.2.7. Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitimi

Yüklenicinin ölümü halinde, sözleşme feshedilmek suretiyle hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek kesin teminatları ve varsa diğer alacakları varislerine verilir. Ancak, aynı şartları taşıyan ve talepte bulunan varislere idarenin uygun görmesi halinde, ölüm tarihini izleyen otuz gün içinde varsa ek teminatlar dahil taahhüdün tamamı için gerekli kesin teminatı vermeleri şartıyla sözleşme devredilebilir.¹⁰⁶

Mirasçıların işe devam etmek istememeleri durumunda iş tasfiye edildiğinden, işin bitim tarihinin belirlenmesi sorun yaratmamaktadır. Ancak mirasçıların işe devam etmek istemeleri ve idarenin de onaylaması durumunda, ölen müteahhit açısından işin bitim tarihinin, inşaat henüz bitmediğinden geçek kar veya zararın tespit edilebilmesi için inşaatın tamamen bitmesini beklemek gerektiği yada müteahhidin ölümüyle artık iş fiilen bırakıldığı için, mirasçıların devam etmek istemeleri halinde bile, sözleşmenin üçüncü kişiye devredilmesi ile ölen müteahhidin mirasçılarına devredilmesi arasında nitelik olarak bir farkın olmadığına dair bu iki görüşten, varislerin işi devralmak istemeleri durumunda Yapım İşleri Genel Şartnamesine göre idarenin onay verdiği durumda bile varislerle idare arasında yapılacak sözleşme ilk yapılan sözleşmeden tamamen bağımsız yeni bir sözleşme olduğuna dair aşağıda sunulan Hesap Uzmanları

¹⁰⁴ Yılmaz, (2007). s.169

¹⁰⁵ Şenlik, (2015). s.65

¹⁰⁶ 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu. m.17

Kurulu'nun Danışma komisyonu kararı, bu tarih itibariyle idare tarafından da benimsenmiş olup idare de artık bu yönde görüş bildirmiştir.¹⁰⁷

Gelir Vergisinin konusunu gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar meydana getirmekte olup, verginin mükellefi gerçek kişilerdir. Belli bir faaliyetin vergilendirilmesi gibi bir durum olmadığı gibi, aynı zamanda belli bir ortaklığın vergilendirilmesi de söz konusu değildir. Ferdi veya ortaklık olarak bir faaliyetin kaynağını meydana getiren kişilerin gelirleri, sahip oldukları pay oranında vergilendirilir. Şöyle ki, gelir vergisinin vergilendirme mantığında işte bütünlük veya ortaklıkta bütünlük değil, şahısta bütünlük vardır. Bundan dolayı işin bitimi veya kazancın tespiti gibi hususlarda mükellefin kendisi esas alınır, gelirin şahsiliği ilkesi de bunu gerektirir. Gelir Vergisi Kanunu 42. maddesinde birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilerek tamamı o yılın geliri sayılıp dönem beyannamesinde beyan edileceği hükmü vardır. Söz konusu madde hükmü mükellefin faaliyetine normal olarak devam ettiği olağan durumlar için getirilmiş bir kazanç tespit şekli olup konuya bu açıdan bakıldığında 42.madde hükmünün ancak, mükellef olan müteahhidin ticari faaliyet ile bağlantısının devam ettiği durumlarda uygulanması söz konusudur. V.U.K.'nun 164.maddesine göre, ölüm işi bırakma hükmündedir. G.V.K.'nun 92.maddesinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde gelir vergisi beyannamesi verileceği hükme bağlandığından, takvim yılı başından ölüm tarihine kadar olan kıst dönem, yıl içinde ölen kişi için vergilendirme dönemidir. Verilen beyannamede kıst dönem itibariyle hesap kesilip ölen şahıs için, o tarihe kadar elde edilen kar hesaplanıp beyan edilmedilir. Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi açısından yapılacak işlemlerle ilgili olarak kar veya zararın ölüm tarihi itibariyle saptanıp, varislere intikal eden ticari özvarlığın hesaplanması sırasında da dikkate alınması gerekmektedir.¹⁰⁸ Keza ölümle varislere intikal eden kar, varisler için bir servet olduğu için henüz tamamlanmamış taahhüt işlerinden elde edilen karın, özsermeye ve dolayısıyla intikal eden ticari servete dahil edilmesi gerekmektedir.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Yılmaz, (2007). s173-175

¹⁰⁸ Hesap uzmanları Kurulunun 282/2 Nolu Danışma Komisyonu Kararları. (1991, 02 21). s.436-438

¹⁰⁹ Necati Tandoğan, (1993, Eylül). Yıllara Sari İnşaat ve Taahhüt İşlerinde İş Tamamlanmadan Müteahhidin Ölümü. Vergi Dünyası(145), 26-33

4.3.2.8. Sözleşmenin Feshi Halinde İşin Bitimi

Yapım İşleri Genel Şartnamesi 47. maddeye göre Müteahhidin sözleşmeyi feshetmesi şu şekilde düzenlenmiştir. Sözleşme yapıldıktan sonra mücbir sebep halleri dışında yüklenicinin mali acz içinde bulunması nedeniyle taahhüdünü yerine getiremeyeceğini gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bildirmesi halinde, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir. Ancak 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu 23. maddeye göre, mücbir sebeplerden dolayı sözleşmenin feshedilmesi halinde, hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek, kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar iade edilir şeklinde ifade edilmiştir.

İdarenin sözleşmeyi feshetme usul ve esasları yine Yapım İşleri Genel Şartnamesi 47.maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

Müteahhidin yapmakla yükümlü olduğu inşaat taahhüt işini, ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi veya işi süresinde bitirmemesi üzerine, ihale dokümanında belirlenen oranda gecikme cezası uygulanmak üzere, idarenin en az on gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi durumunda. Sözleşmenin uygulanması sırasında yüklenicinin 4735 sayılı Kanununun 25 inci maddesinde hile, çıkar sağlama, sözleşmeye ilişkin işlemlere fesat karıştırmak vb. sayılan yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu tespit edilmesi durumlarında, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir. Sözleşmenin feshedilmesine ait onay tarihinde işlerin mevcut durumu, idarece görevlendirilecek bir heyet tarafından yüklenici veya vekili ile birlikte tespit edilerek bir “Durum Tespit Tutanağı” düzenlenir. İşin durmaması için, idare adı geçen şartnamenin 48.madde hükümlerine göre yüklenicinin tesisleri, malzeme ocakları, ihzaratı, araç ve makinelerinden gerekli gördüklerine el koymak yetkisine sahiptir. İdare, bu tesisleri, tesisatı, ihzaratı, diğer malzemeyi, makine, araç ve yedek parçaları isterse satın alabilir. İdare fesih işleminden sonra kalan işi 4734 sayılı Kamu İhale Kanuna göre öngörülen ihale usullerinden herhangi biri ile tekrar ihaleye açabilir. Geri kalan işlerin başka bir yükleniciye ihalesinden dolayı, yüklenici hiçbir hak iddiasında bulunamaz.

4.3.2.9. Sözleşmenin Tasfiyesi Halinde İşin Bitimi

Kamu ihale Sözleşmeleri Kanunu 24.maddesinde hizmet veya yapım sözleşmelerinde öngörülemeyen durumlar nedeniyle işin, sözleşmede belirlenen bedelin üzerinde bir artış ile tamamlanabileceğinin tespit edilmesi durumunda hesabın genel hükümlere göre tasfiye edileceği hükme bağlanmıştır. Sözleşmenin tasfiye edilmesi durumunda, işin müteahhit tarafından yapılmış kısımları için tasfiye onay tarihi geçici kabul tarihi sayılmak üzere, geçici kabul, teminat süresi ve bu süredeki bakım sorumluluğu sonrasında yapılan kesin kabul ve teminatın geri verilmesinde uyulacak usul ve esaslar yapım sözleşmesindeki hükümler ve yapım işleri genel şartnamesindeki ilgili hükümlerinin normal şekilde bitirilmiş işlerde olduğu gibi aynen uygulanacağı da aynı madde de belirtilmiştir. Bu durumda tasfiye onay tarihi geçici kabul tarihi sayıldığı için idarenin tasfiyeyi onayladığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.¹¹⁰

4.3.2.10. Sözleşmenin Devri Halinde İşin Bitimi

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu 16.maddesinde sözleşme devrinin ancak zorunlu hallerde ihale yetkilisinin yazılı izni ile yapılabileceği ifade edilmiş ve yapılan düzenlemeler ile de sözleşme devirleri oldukça zorlaştırılmıştır.¹¹¹

Yüklenici firma idarenin vereceği izin şartı ile sözleşmeyi üçüncü bir kişiye devretmesi halinde işin bitim tarihini artık geçici kabul tutanağının düzenleneceği tarihe bağlamak mümkün değildir.Yapılan devir sözleşmesi ile işi devreden Müteahhidin idareye karşı taahhüdünü yerine getirme borcu, bunun karşılığında da idarenin bedel ödeme borcu sona ermiştir.Kısacası yapılacak devir işlemi sözleşmenin her iki tarafa yüklediği borçlar sona ermekte ve devreden firma açısından iş artık fiilen tamamlanmaktadır.Bu durumda yapılan devir sözleşmesinin hukuken tamamlandığı tarih, devreden firma açısından işin bitim zamanı olarak ele alınması gerekmekte ve

¹¹⁰ Yılmaz, (2007). s.178

¹¹¹ Yılmaz, (2007). s.180

devir tarihine kadar oluşan faaliyet sonucunun ilgili yılda beyan edilmesi gerekmektedir.¹¹²

4.3.2.11. Müteahhidin İflası Halinde İşin Bitimi

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun 17/b maddesine göre, Müteahhidin iflas etmesi halinde, sözleşme feshedilerek yasaklama hariç hakkında adı geçen kanunun 20 ve 22. maddelere göre işlem yapılır.

Kanunun 20. maddesine göre, Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi ve yasak fiil veya davranışlarda bulunduğunun tespit edilmesi halinde idare ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir.

Kanunun 22. maddesine göre ise feshedilmiş sayılan sözleşmeler için bu tarihleri izleyen yedi gün içinde idare tarafından fesih kararı alınır. Bu karar, karar tarihini izleyen beş gün içinde Müteahhide bildirilir. Dolayısı ile sözleşmenin fesih kararının alındığı tarih inşaat işinin bitim tarihi olarak sayılmalıdır.¹¹³

4.4. YILLARA YAYGIN İNşAAT VE ONARIM İşLERİNDE GELİRİN TESPİT YÖNTEMLERİ

İnşaat muhasebesinde yapılan işlerin tamamlanma süreleri genellikle bir hesap dönemini aştığı için inşaat firmalarının muhasebe konusunda yaşadıkları en büyük sorun işletme karının doğru ölçümü ve kaydı konusunda ortaya çıkmaktadır. İşletme hasılatının ve buna bağlı olarak kar ya da zararının doğuşu ve ölçümü için iki yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler şunlardır:¹¹⁴

- İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi)
- İşin Tam Bitim Yöntemi (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi)

¹¹² A.şahin Savcı. (1990, Ağustos). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ve Vergi Mevzuatı. Vergi Dünyası(108), 47-63

¹¹³ şenlik, (2015). s.69

¹¹⁴ Erden, (1997). s.23

4.4.1. İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi)

Tamamlanma yüzdesi yöntemindeki ana düşünce, projenin tamamlanmasını beklemeden gelir ve giderin dönem bazında gerçekleştirilen üretim aşamasına göre muhasebeleştirilmesidir. Yöntemin tahmin ve işin tamamlanma derecesi olmak üzere iki önemli noktası bulunmaktadır. Bu yöntem kullanılarak başlangıçta işin tamamı için hesaplanmış toplam gelir ve gider tutarı, her dönem sonunda hesaplanan tamamlanma derecesine göre dönemlere dağıtılmış olur.¹¹⁵

Böylece her döneme ait gelir ve giderlerin doğru tespit edilmesi şartıyla, inşaat taahhüt işletmelerinin de diğer bütün işletmeler gibi oniki aylık muhasebe dönemi itibarıyla sonuç hesaplayabilecekleri, yapılan iş kaç dönem uzarsa uzasın her bir muhasebe döneminin gelir ve giderlerini bağımsız biçimde eşleştirerek, yalnızca o yılın karı veya zararını saptanabileceklerini göstermektedir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi özellikle sözleşmeye konu işle alakalı tarafların hak ve yükümlülüklerini açık biçimde belirlenmesi, İş yaptıran kurumun ve müteahhidin sözleşme koşullarıyla uyumlu davranış göstermelerinin beklenmesi koşulların mevcut olması durumunda uygulanmalıdır.¹¹⁶ Ayrıca tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması için muhasebe sisteminin iyi düzenlenmesi ve her dönem oluşan inşaat maliyetleri ile hasılatın etkin bir biçimde iç denetiminin yapılabilmesi gerekir.¹¹⁷

1- Bu durumda İnşaatın ilk aşamalarında tamamlama oranı aşağıdaki tamamlama yüzdesi formülüyle tespit edilirken:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Bugüne Kadar Oluşan Toplam Maliyet}}{\text{Toplam Tahmini Maliyet}}$$

2- İnşaatın ilerleyen aşamalarında ise tamamlama oranı şu şekilde tespit edilir:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Bugüne Kadar Oluşan Toplam Maliyet}}{\text{Bugüne Kadar Oluşan Mal. + İşin Tamamlanması İçin Ek Tahmini Mal.}}$$

¹¹⁵E. Handan Sümer Göğüş, (2006, Temmuz). Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi(19), 75-86

¹¹⁶ Mehmet Sayarı, (1998). İnşaat Taahhüt Kazançlarına İlişkin Farklı Bir Yaklaşım. Vergi Dünyası(197), 44-52

¹¹⁷Yılmaz Benligiray, (1981). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi. Eskişehir: İ.T.İ.Akademisi Yayınları. s.58-59

Bundan sonraki aşamada tespit edilecek hasılat ve kar rakamı için :

Gerçekleşen hasılat: Taahhüt tutarı x Tamamlanma yüzdesi

Kar : Hasılat-Maliyet

Yukarıda açıklanmaya çalışılan Tamamlanma yüzdesinin hesabında, özellikle dikkat edilmesi gereken husus, inşaatın ilk zamanlarında şantiye alanında stoklanan ve henüz kullanılmamış malzeme tutarları “Bugüne kadar oluşan maliyete” eklenmemelidir. Aksi halde, tamamlanma yüzdesi ve ona bağlı olarak hesaplanan dönem karı rakamı doğru tespit edilemez.¹¹⁸

4.4.2. İşin Tam Bitim Yöntemi (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi)

İşin tam bitim yöntemi geliri, inşaat işi tamamen bittiğinde ya da büyük ölçüde tamamlandığında tanıyan yöntemdir. Bu yöntemde devam eden işlere ait maliyetler ve bu işlerle ilgili hak edişler biriktirilmekte dönemin gelir ya da giderleri olarak dikkate alınmamaktadırlar.¹¹⁹

Nitekim ülkemizde uygulanan yıllara sari inşaat ve taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde GVK.42. maddesindeki düzenlemeye göre inşaat taahhüt işlerinden elde edilen karın belirlenmesinde işin tam bitim yöntemi esas alınmıştır.¹²⁰

4.4.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması

Her iki yöntemde de işin bitiş tarihi itibarıyla işletmenin elde edeceği toplam kar veya zarar miktarında bir farklılık söz konusu değildir. Ancak işin tam bitim yönteminde toplam kar veya zarar inşaat işinin bittiği yıl tespit edilirken, tamamlanma yüzdesi yönteminde toplam kar veya zarar işin tamamlanma derecesine göre dönemsel olarak tespit edilmektedir.¹²¹

İşin tam bitim yönteminde, maliyet ve giderler işin bitiminde tam olarak saptanacağından hesaplanan kar kesin iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde uzun dönemler itibarıyla yapılan maliyet tahminlerinin sağlıklı olmaması durumunda, yıllara dağıtılan kar gerçek durumu yansıtmayabilir. Ayrıca İşin tam bitim yönteminde kar işin

¹¹⁸ Benligiray, (1981). s.51-52

¹¹⁹ Erden, (1997). s.24

¹²⁰ Şenlik, (2015). s.282

¹²¹ Hayrettin Usul, (2003). İnşaat Muhasebesi. SDÜ.Basımevi. s.14

bitiminde belirlendiği için, işin tamamlanma yüzdesine göre karını dönemsel olarak beyan etmeyen inşaat işletmelerinin karlarında yıllar itibariyle aşırı dalgalanmalar olmaktadır.¹²²

İşin tam bitim yöntemi dönemsellik ilkesiyle bağdaşmaz iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde gelir ve giderlerin ilgili dönemlerinde beyan edilmesi nedeniyle muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesine uygun hareket edilmiş olmaktadır.¹²³

İşin tam bitim yönteminde kar sadece işin bittiği yılda ortaya çıktığı için sadece bittiği yılda ödenecek iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde her yıl tanınan bir kar söz konusu olduğu için herhangi bir vergi ertelemesine söz konusu olmayacaktır.¹²⁴

İşin tam bitim yöntemi vergiye tabi kazancın, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise ticari karın doğru bir şekilde tespitini amaçlamaktadır. Bu nedenle, İşin bitim yöntemi vergi kanunlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise IFRS, TMS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamalardır.¹²⁵

Yapılan bu açıklamalara istinaden şu durum ortaya çıkmaktadır ki; Tamamlanma süresi bir hesap dönemini aşan inşaat işlerinin maliyetlerini etkileyecek konularda, risk ve belirsizlik durumları yoksa veya önemli değil ise, muhasebe sistemlerinin de elvermesi durumunda İşin tam bitim yönteminin aksine işin tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması daha uygundur ve faydalı yanları da sakıncalarına üstün gelmektedir.¹²⁶

¹²² Şenlik, (2015). s.282-283

¹²³ Şenlik, (2015). s.281-283

¹²⁴ Erden, (1997). s.37

¹²⁵ Ali Alagöz, (2009,Ocak). TMS 11:inşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2(1), 1-36

¹²⁶ Benligiray, (1981). s.59

4.5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MALİYET UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Genel anlamıyla maliyet, hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken fedakarlıkların parasal toplamıdır.¹²⁷

Hizmet ve mamul üretimi açısından maliyet ise şu şekilde ifade edilmektedir. Ekonomik iş bölümünün sonucu olarak her işletme belirli bir alanda faaliyet göstererek yarattığı değerlerle toplumun gereksinimlerinin bir kısmını karşılar. Örneğin bir banka müşterilerine para ve kredi ile ilgili bir hizmet sunarken sanayi işletmesi çeşitli mamuller üretir. Yaratılan değerler ne kadar farklı olursa olsun bunların hepsinde ortak olan özellik şöyledir. İşletmeler her zaman çeşitli üretim faktörlerini bir araya getirerek bunlardan toplum gereksinimlerini karşılamaya yarayacak nitelik ve miktarda ürünler meydana getirirler. Bu ürünler mamul ya da hizmet olabilir. İşte her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine o ürünün maliyeti denir. Üretim maliyeti için yapılan bu tanımlamada şu üç noktaya dikkat edilmelidir.¹²⁸

-Bir faktör harcamasının ürün maliyetine girebilmesi için, işletme faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmeti elde etmek amacıyla yapılmış olması gerekir.

-Bir üretim faktörü harcamasının maliyet sayılabilmesi için, bunun para ile ölçülebilecek bir değeri bulunması gerekir.

-Yukarıdaki tanımlama üretim maliyetini faktör harcamalarının bir işlevi saydığı için, üretim faktörü kapsamının yeteri kadar geniş belirlenmesi gerekir.

Yapılan her bir iş sınıfından kar mı sağlandığı yoksa zarara mı uğranıldığının belirlenmesi açısından bu sınıfların gerçek maliyetini gösterebilmek üzere çeşitli yardımcı hesaplara ayrılarak incelenmelerini gerektiren maliyet muhasebesi sisteminin başlıca amaçları şöyle sıralanabilir:¹²⁹

-Yapı işlerinin ilerlemesinde, müteahhide işin ne derece ekonomik ve etkin biçimde yürütüldüğünü yakından izleme olanağı sağlaması,

¹²⁷ Büyükmirza, (2006). s.44

¹²⁸ Nasuhi Bursal & Yücel Ercan, (1990). Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama (3 b.). İstanbul: Muhasebe Ens.Eğitim ve Arştırma Vakfı Yayın No:10. s.3-4

¹²⁹ Sayarı, (1983). s.116-117

-Oluşan maliyet tutarlarıyla, teklifte öngörülen rakamlar arasındaki uyumun ne ölçüde sağlanabildiği konusunda bilgi vermesi,

-Gelecekteki yeni taahhütlerin işçilik ve malzeme miktarlarının öngörülmesinde, gerçekçi verilerin kullanılmasını sağlamasıdır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan firmalar başkası adına bir sözleşme nedeniyle hizmet taahhüdünde bulunmaktadır.Bu nedenle yaptıkları iş bir tür siparişin yerine getirilmesidir.Yapılan işin özelliklerinin işi yaptıran işletme tarafından belirlenmesi nedeniyle bir hizmet yapılmakta ve bu işletmeler hizmet üreten işletmeler olarak ifade edilmektedir. İnşaat yapımı şeklinde gerçekleştirilen bu hizmetin yapılabilmesi için ise bir takım maliyetlere katlanması gerekmektedir.Bu kapsamda katlanması gereken giderler, diğer bir deyişle hizmet üretim maliyetini oluşturan unsurlar şunlardır.¹³⁰

4.5.1. İlk Madde Malzeme Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İlk madde ve malzemeler üretilen mamulün bünyesine girerek, mamulün maliyetini doğrudan ve dolaylı olarak etkilerler. Özellikle inşaat ve taahhüt işletmelerinde ilk madde ve malzeme kullanım yoğunluğu oldukça yüksektir. Bu giderler direk ilk madde ve malzeme ile endirekt ilk madde ve malzeme olarak mamul maliyetine yüklenilme durumlarına veya kullanım amaçlarına göre iki kısımda incelenir.¹³¹

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Üretilen mamulün bünyesine doğrudan giren ve inşaat faaliyetinde hangi oranda kullanıldığı tespit edilen giderler olup dolayısıyla da maliyeti kesin olarak mamullere yüklenebilirler. Örnek olarak, kum çimento, demir gibi inşaatın yapımında direk olarak etkin olan malzemeleri sayabiliriz.

- Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Genel olarak ilk madde ve malzeme dışında, mamulün bünyesindeki maliyet oranı yapılan işin türüne göre değişen giderlerdir. Örnek olarak makinelerin bakım ve onarımında kullanılan yağlar, yer cilaları gibi malzemelerdir. Endirekt ilk madde ve malzemeyi yardımcı madde ve işletme malzemesi olarak iki gruba ayırabiliriz;

¹³⁰ Şenlik, (2015). s.321

¹³¹ Hayrettin Usul, (2012). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi.Ankara: Detay Yayıncılık. s.27-28

Yardımcı Madde

Yardımcı maddeler, mamul maliyeti içinde doğrudan yer almakla birlikte katkı oranları direkt ilk madde ve malzemeye göre daha az olan diğer bir ifadeyle miktar ve kalite olarak mamulün esas unsurunu oluşturmeyen maddelerdir. Yardımcı maddeler mamulün üretilmesinde yardım eden, mamulün kalite olarak istenilen biçimi almasını sağlayan maddelerdir. Esas maddeleri bağlamak, kuvvetlendirmek, yapıştırmak gibi işlevleri olan yardımcı maddelere tel ve çivi örnek verilebilir.

İşletme Malzemesi

Üretilen mamulün içinde yer almamakla birlikte özellikle kullanılan makine ve teçhizatın verimini arttırmak amacıyla kullanılan maddelerdir. Tamir malzemeleri, yağ, petrol gibi maddeler örnek verilebilir.

İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İlk madde ve malzemelerin muhasebeleştirilmesinde üç yöntem söz konusudur. Bunlar sırayla doğrudan inşaat maliyetine yükleme yöntemi, şantiye ambarından geçirilmek suretiyle inşaat maliyetine yükleme yöntemi ve merkez ambarından geçirilmek suretiyle inşaat maliyetine yükleme yöntemi şeklindedir.¹³²

İlk Madde ve Malzemenin Doğrudan İnşaat Maliyetine Yüklenmesi

İnşaat işinin yapımı aşamasında alınan ilk madde ve malzemeler, bazen stoklanma imkanının olmaması veya acil ihtiyaç nedeniyle doğrudan inşaat üretiminde kullanılabilirler. Örneğin günümüzde inşaat üretiminde hazır beton kullanımı giderek yaygınlaşmaktadır. Hazır betonlar stoklanma olanağı bulunmayan malzemeler olduğu için alış maliyeti ile doğrudan inşaat üretim maliyetine yüklenebilirler.¹³³

Örnek 1:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan X işletmesi yapımı devam eden Y inşaat işi için 10.000 TL hazır betonu karşılığında çek vererek satın almıştır.

¹³² Usul, (2012). s.28

¹³³ Şenlik, (2015). s.373

----- //		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	10.000,00	
740.01 Y İnşaatı		
740.01.01 Hazır Beton		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.800,00	
103 VERİLEN ÇEKLER HS.		11.800,00
Malzeme Alış Kaydı		
----- //		
----- //		
170 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONR.MALİYETLERİ HS.	10.000,00	
170.01 Y İnşaat İlk Madde ve Mlz. Maliyeti		
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANSITMA HS.		10.000,00
741.01 Y İnşaatı		
741.01.01 Hazır Beton		
Giderlerin İnşaat Maliyetine Yüklenmesi		
----- //		

Şantiye Ambarından Geçirilmek Suretiyle İnşaat Maliyetine Yükleme Yöntemi

İnşaat işletmeleri satın aldıkları ilk madde ve malzemeleri, genel depolar da ya da şantiye bünyesinde oluşturulan depolarda depolamaktadırlar. Küçük inşaat işletmeleri genellikle, genel depo kullanmadan satın aldıkları malzemeleri şantiye depolarında muhafaza etmektedirler. Büyük inşaat işletmeleri ise genel malzeme ambarı ve şantiye ambarı olmak üzere iki ambar bulundurmaktadırlar. Genel malzeme ambarlarında ileri tarihte kullanılacak madde ve malzemeler bulunup, bu malzemelere şantiyelerde ihtiyaç duyulduğu takdirde genel malzeme ambarından şantiye ambarına sevk edilmektedirler.¹³⁴

Örnek 2:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C işletmesi yapımı devam eden X inşaat işi için şantiye ambarında depolanmak üzere 20.000 TL inşaat demirini karşılığında çek ciro ederek satın almış daha sonra alınan demirin tamamı üretimde kullanılmıştır.

¹³⁴ Şenlik, (2015). s.354

----- //		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	20.000,00	
150.01. X İnşaat deposu		
150.01.01 Demir		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	3.600,00	
101 ALINAN ÇEKLER HESABI		23.600,00
Malzeme Alış Kaydı		
----- //		
----- //		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	20.000,00	
740.01 X İnşaatı		
740.01.01 Demir		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		20.000,00
150.01. X İnşaat deposu		
150.01.01 Demir		
Kullanılan Malzemenin Maliyete Aktarılması		
----- //		
----- //		
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. MALİYETLERİ HS.	20.000,00	
170.01 X İnşaat İlk Madde ve Mlz.Maliyeti		
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANSITMA HS.		20.000,00
741.01 X İnşaatı		
Giderlerin İnşaat Maliyetine Yüklenmesi		
----- //		

Merkez Ambarından Geçirilmek Suretiyle İnşaat Maliyetine Yükleme Yöntemi

Örnek 3:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan B işletmesinin iki ayrı şantiyesi bulunmaktadır. Merkez ambarında depolanmak üzere 10.000,00 TL demir ile 20.000,00 TL çimentoyu peşin olarak satın almıştır. Daha sonra bu malzemeler D ve C inşaat şantiyelerine şu şekilde gönderilmiştir.

	A İnşaatı Deposu	B İnşaatı Deposu
Demir	5.000,00	5.000,00
Çimento	10.000,00	10.000,00

----- //		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	30.000,00	
150.01. Merkez deposu		
150.01.01 Demir 10.000,00		
150.01.02 Çimento 20.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.400,00	
100 KASA HS.		35.400,00
Malzeme Alış Kaydı		
----- //		

----- //		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	30.000,00	
150.02. A İnşaatı Deposu		
150.02.01 Demir 5.000,00		
150.02.02 Çimento 10.000,00		
150.03. B İnşaatı Deposu		
150.03.01 Demir 5.000,00		
150.03.02 Çimento 10.000,00		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		30.000,00
150.01 Merkez Deposu		
150.01.01 Demir 10.000,00		
150.01.02 Çimento 20.000,00		
Malzemelerin Merkez Depodan Şantiye Depoya Gönderilmesi		
----- //		

----- //			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		30.000,00	
740.01 A İnşaatı			
740.01.01 Demir	5.000,00		
740.01.02 Çimento	10.000,00		
740.02 B İnşaatı			
740.02.01 Demir	5.000,00		
740.02.02 Çimento	10.000,00		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.			30.000,00
150.02 A İnşaat Deposu			
150.02.01 Demir	5.000,00		
150.02.02 Çimento	10.000,00		
150.03 B İnşaat Deposu			
150.03.01 Demir	5.000,00		
150.03.02 Çimento	10.000,00		
Kullanılan Malzemelerin Maliyete Yüklenmesi			
----- //			
----- //			
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. MALİYETLERİ HS.		15.000,00	
170.01 A İnşaat İlk Madde ve Mlz. Maliyeti			
171 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONR. MALİYETLERİ HS.		15.000,00	
171.01 B İnşaat İlk Madde ve Mlz. Maliyeti			
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANSITMA HS.			15.000,00
741.01 A İnşaatı			
741.01.01 Demir	5.000,00		
741.01.02 Çimento	10.000,00		
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANSITMA HS.			15.000,00
741.02 B İnşaatı			
741.02.01 Demir	5.000,00		
741.02.02 Çimento	10.000,00		
Giderlerin İnşaat Maliyetine Yüklenmesi			
----- //			

4.5.2. İşçilik Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt işletmelerinde, işçilik giderleri, ilk madde ve malzeme giderleri gibi önemli bir paya sahip diğer bir maliyet unsurudur.¹³⁵ İşçilik giderleri direkt işçilik ve endirekt işçilik olarak iki kısma ayrılırlar.

Direkt İşçilik Giderleri

Direkt işçilik, üretimi bizzat yapan işçilerin üretim sırasında tahakkuk eden ve dolayısıyla üretilen mamullerle doğrudan bağlantısı kurulabilen ücretleri olarak tanımlanabilir.¹³⁶ Örnek olarak inşaat taahhüt işinde duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, gibi işçilerin almış oldukları ücretler direkt işçilik sayılır.¹³⁷

Endirekt İşçilik Giderleri

Endirekt işçilik giderleri doğrudan üretim maliyetine girmeyen yada üretilen mamullerle ilişkisi doğrudan kurulamayan giderler olup direkt işçilik giderlerinin dışında kalan işçilikleri ifade etmektedir. Örnek olarak birden fazla inşaatın yapımında görev alan kamyon şoförlerinin, vinç gibi araçların operatörlerinin, şantiye amiri gibi kişilerin almış oldukları ücretler gösterilebilir. Endirekt işçiliğin tespitinde önemli husus işletmenin birden fazla şantiyesinin olması ve yapılan işçiliklerden birden fazla şantiyenin hizmet görmesidir. Ancak işletme tek bir taahhüt işiyle uğraşıyorsa ve maliyet birimi olarak sadece o taahhüt işi dikkate alınıyorsa yukarıda sözü edilen endirekt işçilik giderleri direkt işçilik gideri olarak kabul edilecektir.¹³⁸

Örnek 4:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan M işletmesinin yol ve hastane inşaatlarında Aralık 2016 dönemine ait tahakkuk eden direk işçilik ücretleri ile ay içinde her iki inşaatla çalışan işçilere ait tahakkuk eden endirekt işçilik ücretlerinin dağılımları aşağıdaki gibidir. Endirekt işçilik dağılımında işçilerin ay içinde inşaatlarda çalışma süreleri baz alınarak yol inşaatında 20 gün hastane inşaatında ise 10 gün çalışıldığı varsayılmıştır.

¹³⁵ Bozok, (2011). s.62

¹³⁶ Büyükmirza, (2006). s.178

¹³⁷ Usul, (2012). s.37

¹³⁸ Usul, (2012). s.37-38

Tablo 4.1. Endirekt İşçi Ücret Tahakkuk Hesaplaması

	Yol İnşaatı	Hastane İnşaatı	Endirekt İşçilikler
Brüt Ücretler	100.000,00	80.000,00	30.000,00
SGK İşveren Payı(%22)	22.000,00	17.000,00	6.600,00
İşsizlik İşveren Payı(%2)	2.000,00	1.600,00	600,00
SGK İşçi Payı(%14)	14.000,00	11.200,00	4.200,00
İşsizlik İşçi Payı(%1)	1.000,00	800,00	300,00
Gelir Vergisi(%15)	12.750,00	10.200,00	3.825,00
Damga Vergisi(%07,59)	759,00	607,20	227,70
Ödenecek Ücret	71.491,00	57.192,80	21.447,30

Tablo 4.2. Yol İnşaatının Endirekt İşçilik Giderinden Alacağı Pay

Brüt Ücretler	(30.000,00x20/30)	20.000,00
SGK İşveren Payı	(6.600,00x20/30)	4.400,00
İşsizlik İşveren Payı	(600,00x20/30)	400,00
Toplam		24.800,00

Tablo 4.3. Yol İnşaatı Toplam İşçilik Gideri

	Direkt İşçilik	Endirekt İşçilik	Toplam İşçilik
Brüt Ücretler	100.000,00	20.000,00	120.000,00
SGK İşveren Payı	22.000,00	4.400,00	26.400,00
İşsizlik İşveren Payı	2.000,00	400	2.400,00
Toplam	124.000,00	24.800,00	148.800,00

Tablo 4.4. Hastane İnşaatının Endirekt İşçilik Giderinden Alacağı Pay

Brüt Ücretler	(30.000,00x10/30)	10.000,00
SGK İşveren Payı	(6.600,00x10/30)	2.200,00
İşsizlik İşveren Payı	(600,00x10/30)	200,00
Toplam		12.400,00

Tablo 4.5. Hastane İnşaatı Toplam İşçilik Gideri

	Direkt İşçilik	Endirekt İşçilik	Toplam İşçilik
Brüt Ücretler	80.000,00	10.000,00	90.000,00
SGK İşveren Payı	17.600,00	2.200,00	19.800,00
İşsizlik İşveren Payı	1.600,00	200,00	1.800,00
Toplam	99.200,00	12.400,00	111.600,00

----- //			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		260.400,00	
740.01 Yol İnşaatı	148.800,00		
740.01.01 Brüt Ücretler	120.00,00		
740.01.02 SGK İşveren Payı	26.400,00		
740.01.03 İşsizlik İşveren Payı	2.400,00		
740.02 Hastane inşaatı Hs.	111.600,00		
740.02.01 Brüt Ücretler	90.000,00		
740.02.02 SGK İşveren Payı	19.800,00		
740.02.03 İşsizlik İşveren Payı	1.800,00		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		28.368,90	
360.01 Ödenecek G.V.	26.775,00		
360.02 Ödenecek D.V.	1.593,90		
361.ÖD. SOS.GÜV.KES.HS.		81.900,00	
361.01 Öd. SGK.Primleri	75.600,00		
361.02 Öd. İşsizlik Primleri	6.300,00		
335 PERSONELE BORÇLAR		150.131,10	
335.01.01 Net Ücretler			
2016 Aralık Ücret Tahakkuku			
----- //			
----- //			
170 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONR.MALİYETLERİ HS.	148.000,00		
170.01 Yol İnşaatı İşçilik Giderleri			
171 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONR.MALİYETLERİ HS.	111.600,00		
171.01 Hastane İnş.İşçilik giderleri			
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANSITMA HS.		148.800,00	
741.01 Yol İnşaatı İşçilik Giderleri			
741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANSITMA HS.		111.600,00	
741.02 Hastane İnşaatı İşçilik Giderleri			
İşçilik Giderlerinin İnşaat Maliyetine Aktarılması			
----- //			

4.5.3. Taşeron Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

Günümüz şartlarında bir inşaatın tamamının Müteahhit işletmeler tarafından tamamlanması yani işletmenin tüm inşaat faaliyetlerini başından sonuna kadar kendi işçileri veya araç gereç ve malzemeleri ile yerine getirmeleri pek karşılaşılan bir durum değildir. İnşaatların belli bölümlerinin yapımı için uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç duyulması, özellikle inşaatlarda kullanılan iş makinelerinin ve diğer araç gereçlerin

finansmanının büyük tutarlarda olması inşaat işletmelerinin inşaatların belli bölümlerini başkalarına yaptırmalarına yol açmaktadır. İnşaat işletmelerinin taşeron işletmelerle yaptıkları sözleşmelere göre taşeronlara yaptıracığı işlerin maliyetleri de inşaat maliyetlerini oluşturmaktadır.¹³⁹

Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmeler, 89, 91 ve 117 nolu KDV Gelen Tebliğlerinde bahsedilen belirlenmiş alıcılara karşı, üstlenmiş oldukları inşaat taahhüt işlerini tamamen veya kısmen taşeronlara veya daha alt yüklenicilere devretmeleri durumunda, taşeronlara yaptırdıkları inşaat taahhüt işleri nedeniyle ödeyecekleri hakediş bedeli üzerinden hesaplanan %18 KDV'nin 2/10'nu tevkif ederek, sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip ödemeleri gerekmektedir. Taşeronlara yaptırılan işlerin tamamlanması birden fazla hesap dönemini kapsıyor ise işi yaptıran müteahhit tarafından taşerona yapılacak ödemelerde 29.12.2006 Tarih 26391 Sayılı Resmi gazetede yayınlanan 2006/11449 numaralı Bakanlar Kurulu Kararına göre % 3 vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.¹⁴⁰

Ayrıca Taşeronlara verilen avans üzerinden %07,59 oranında¹⁴¹ damga vergisi kesilir.¹⁴²

Örnek 5:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan X firması almış inşaat işinin bir kısmını Y taşeron firmasına yaptırmaktadır. Sözleşmeye göre;

-İşin başlama tarihi 01.10.2014

-İşin tamamlanma tarihi 12.06.2016

-Verilen avans 01.10.2014 tarihinde 20.000,00 TL olup son kesilen hakediş faturasında mahsup edilecektir.

- 1.Hakediş faturası 31.12.2015 tarihinde 200.000,00 TL'dir.

¹³⁹ Şenlik, (2015). s.408-409

¹⁴⁰ Şenlik, (2015). s.409

¹⁴¹ Damga Vergisi Kanunu Genel Tebiği Resmi Gazete Sayı: 29931. (2016, 12 27). Eki(1) sayılı tablonun IV/1-c bölümüne göre %07,59 olarak belirlenmiştir.

¹⁴² Çankaya, (2003). s.171

-----01.10.2014-----		
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HS.	20.000,00	
179.01 Y Taşeron Firması		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		751,80
360.01 Avans Damga Vergisi %07,59...151,80		
360.02 Gelir/Kurumlar Vergisi Tev.%3...600,00		
100 KASA HS.		19.248,20
Taşeron firmasına verilen avans kaydı		
----- //		

Tablo 4.6. Taşeron Giderinin Hesaplanması

Hakediş Bedeli	200.000,00
KDV Tutarı % 18	36.000,00
KDV Tevkifatı 2/10	7.200,00
Gelir/Kurumlar Stopaj %3	6.000,00
Kesintiler Toplamı	13.200,00
Ödenecek Bedel	222.800,00

-----31.12.2015-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	200.000,00	
740.01 Taşeron Giderleri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	36.000,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		13.200,00
360.01 2/10 KDV Tevkifatı 7.200,00		
360.02 Gelir/Kurumlar Vergisi Tev. 6.000,00		
100 KASA HS.		222.800,00
Taşeron Giderlerinin İnşaat Maliyetine Yüklenmesi		
----- //		

4.5.4. Genel Üretim Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işlerinde malzeme ve işçilik maliyetleri kadar yoğun olmasa da proje ve etüt giderleri, noter giderleri, haberleşme giderleri gibi endirekt üretim giderleri bulunur. Üretim işletmelerinde bu tip giderlere genel üretim gideri denmektedir. İnşaat işletmelerinde ise bu tip giderlere genel inşaat giderleri demek daha uygun olacaktır. İnşaat işletmelerinde inşaatın devamı için gerçekleştirilen ve genellikle şantiyelerde oluşan bu tip giderler her inşaat işletmesinde görünür. Aydınlatma ve ısıtma giderleri,

temizlik giderleri, güvenlik giderleri gibi bu tip giderlerin proje karlılığının hesaplanmasında dikkate alınmaması mümkün değildir.¹⁴³

Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi inşaat işletmelerinde de türlü genel üretim gideri kalemleri ile karşılaşılabilir. Bunların başlıcaları şunlardır;¹⁴⁴

- Endirekt madde ve malzeme
- Endirekt İşçilikler
- Dışardan sağlanan fayda ve Hizmetler
- Çeşitli Giderler
- Vergi resim ve harçlar
- Amortisman giderleri

Örnek 6:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan L firması yapımı devam etmekte olan X inşaat şantiyesinde bozulan makine için 1.000,00 TL + KDV tamir bakım hizmeti almış ödemesini nakit olarak yapmıştır.

-----//-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.000,00	
740.01 Taşeron Giderleri		
740.01.01 Dışardan Sağ Fayda ve Hiz.Hs.		
740.01.01.01 Bakım Onarım Giderleri Hs.		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180,00	
100 KASA HS.		1.180,00
Şantiyede Alınan Bakım Onarım Hizmeti Kaydı		
----- // -----		

4.5.5. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı

Günümüz koşullarında bir inşaat şirketinin tek bir inşaat işi yapması veya bu işin dışında başka işlerle uğraşmaması gibi bir genelleme yapmak mümkün değildir. Genelde inşaat şirketlerinin aynı anda birden çok inşaat ve onarım işini yürüttüklerini bunun yanı sıra ticaret, üretim veya hizmet işleriyle de uğraştıklarını görmekteyiz. Birden çok işin bir arada yapılmasıyla beraber müşterek genel gider olarak adlandırdığımız merkez ofis giderleri, kira, elektrik gibi bazı giderlerin hangi inşaat

¹⁴³ Gülten & Kocaer, (2010). s.92

¹⁴⁴ Şenlik, (2015). s.692

işine ait olduğu veya inşaat işine ait olup olmadığının tespitinde güçlükler olmaktadır. Bu noktada, müşterek giderlerin çeşitli masraf merkezlerine yüklenmesinde ölçüt olarak kullanılan dağıtım anahtarları devreye girmektedir.¹⁴⁵

Ortak giderlerin nasıl dağıtılacağına ilişkin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ‘nun 43.madde 1.ve 2.fikrasında 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5024 Sayılı Kanun’nun¹⁴⁶ 7. maddesinde değişen şekliyle aşağıdaki gibi düzenleme yapılmıştır.

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtımları yapılır.

Ortak genel giderlerin dağıtımı yapıldıktan sonra, inşaatlara düşen paylarla ilgili kayıtlar iki şekilde yapılabilir.

1. Dağıtımı yapılan ortak genel gider payları önce dönemin tüm inşaat maliyetinin toplandığı 740 hesaba alınıp daha sonra 170-177 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına,

2. Dağıtımı yapılan ortak genel gider payları direk 170-177 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına, her iki yöntemde de inşaat işi ile birlikte başka işler de yapılıyor ise bu işlere isabet edenler ise sonuç hesaplarına yansıtma hesapları aracılığı ile aktarılır.¹⁴⁷

-Yıl İçinde Birden Fazla İnşaat ve Onarma İşinin Birlikte Yapılması

Örnek 7:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan F firması 2015 yılında aynı anda A ve B inşaat taahhüt işlerini birlikte yapmakta olup A inşaatı için 50.000,00 TL B inşaatı için

¹⁴⁵ Gülten & Kocaer, (2010). s.19

¹⁴⁶ 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Resmi Gazete Sayı: 25332. (2003, 12 30).

¹⁴⁷ Şenlik, (2015). s.458

70.000,00 TL harcama yapmıştır. Bu dönemde oluşan Genel Yönetim ortak gider tutarı 40.000,00 TL'dir.

Harcama Yer	Harcama Tutarı
A inşaatı	50.000,00
B inşaatı	70.000,00
Toplam	120.000,00

Tablo 4.7. Dağıtım Oranı Hesabı

İşin Adı	Harcama Payı	Oran
A inşaatı	50.000,00/120.000,00	0,42
B İnşaatı	70.000,00/120.000,00	0,58
Toplam		100

Tablo 4.8. Ortak Genel Giderlerin Yapılan İşlere Düşen Payı

A inşaatı	40.000,00x0,42	16.800,00
B İnşaatı	40.000,00x0,58	23.200,00
Toplam		40.000,00

1.Yöntem

----- //		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	40.000,00	
740.01 A İnşaatı Hs.	16.800,00	
740.01.01 Ortak Gider Payları		
740.01.01.01.Genel Yön.Gid.Payı		
740.02 B İnşaatı Hs.	23.200,00	
740.02.01 Ortak Gider Payları		
740.02.01.01.Genel Yön.Gid.Payı		
771.GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA HS.		40.000,00
Ortak Genel Giderlerin İnşaatlara Dağılımı		
----- //		

2.Yöntem

----- //		
170 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONR.MALİYETLERİ HS.	16.800,00	
170.01 A İnşaatı Hs.		
170.01.01 Ortak Gider Payları		
170.01.01.01.Genel Yön.Gid.Payı		
171 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONR.MALİYETLERİ HS.	23.200,00	
171.01 B İnşaatı Hs.		
171.01.01 Ortak Gider Payları		
171.01.01.01.Genel Yön.Gid.Payı		
771.GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA HS.		40.000,00
Ortak Genel Giderlerin İnşaatlara Dağılımı		
----- //		

-Yıl İçinde İnşaat ve Onarma İşleriyle Diğer İşlerinde Birlikte Yapılması

Örnek 8: Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C firması yıllara sari 2 ayrı Hastane ve Köprü İnşaatıyla birlikte Nakliyecilik işi de yapmaktadır. Hastane İnşaatı için 60.000,00 TL harcama, Köprü İnşaatı için 90.000 TL harcama yapan firma Nakliyecilik işinden 50.000,00 TL hasılat elde etmiştir. Dönem içinde oluşan Genel Yönetim ortak gider tutarı 30.000,00 TL'dir.

Harcama/Hasılat Tutarları

Hastane İnşaatı(Harcama)	60.000,00
Köprü İnşaatı (Harcama)	90.000,00
Nakliye İşİ (Hasılat)	50.000,00
Toplam	200.000,00

Tablo 4.09. Dağıtım Oranı Hesabı

İşin Adı	Harcama Payı	Oran
Hastane İnşaatı(Harcama)	60.000,00 / 200.000,00	0,30
Köprü İnşaatı (Harcama)	90.000,00 / 200.000,00	0,45
Nakliye İşİ (Hasılat)	50.000,00 / 200.000,00	0,25
Toplam		100

Tablo 4.10. Ortak Genel Giderlerin Yapılan İşlere Düşen Payı

Hastane İnşaatı(Harcama)	30.000,00x0,30	9.000,00
Köprü İnşaatı (Harcama)	30.000,00x0,45	13.500,00
Nakliye İşİ (Hasılat)	30.000,00x0,25	7.500,00
Toplam		30.000,00

----- //		
170 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONR.MALİYETLERİ HS.	9.000,00	
170.01 Hastane İnşaatı Hs.		
170.01.01 Ortak Gider Payları		
170.01.01.01.Genel Yön.Gid.Payı		
171 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONR.MALİYETLERİ HS.	13.500,00	
171.01 Köprü İnşaatı Hs.		
171.01.01 Ortak Gider Payları		
171.01.01.01.Genel Yön.Gid.Payı		
632 Genel Yönetim Giderleri Hs.	7.500,00	
632.01 Nakliye işi Gid.Payı		
771.GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA HS.		30.000,00
Ortak Genel Giderlerin İnşaatlara Dağılımı		
----- //		

4.5.6. Ortak Amortismanların Dağıtımı

Amortismanların nasıl dağıtılacağına ilişkin düzenleme yine GVK 43.madde 3. Fıkrasında şu şekilde yapılmıştır; Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle birlikte diğer işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının dağıtımı bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre yapılır.

Vergi İdaresinin benimsemiş olduğu aşağıdaki görüş amortisman dağıtımında şu konulara dikkat çekmektedir;

Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulacağını, ayrıca tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulup, söz konusu araçların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmeyeceği hususunda görüş bildirmiştir.¹⁴⁸

Diğer taraftan boş günlere isabet eden amortisman giderleri ortak genel gider olarak ele alınmalı ancak Genel Yönetim Giderleri Hesabı yerine 680- Çalışmayan Kısım

¹⁴⁸Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi,
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017_ticarikazanc.pdf,(28.06.2017).

Gider ve Zararları Hesabına kaydedilip bu hesaptan dağıtımına tabi tutulması daha uygun olacaktır.¹⁴⁹

Sonuç olarak; 193 sayılı Gelir vergisi kanununun 42,43 ve 44.maddelerinde hüküm altına alınan birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma kapsamında faaliyette bulunan işletmeler açısından, aynı takvim yılında birden fazla inşaat taahhüt işi yürütmeleri veya taahhüt işleriyle birlikte diğer çeşitli faaliyetlerde bulunmaları halinde, bütün işlerle ilgili olabilen ancak hangi işle ne kadar ilgili olduğu tam olarak tespit edilemeyen ortak giderler oluşabilmektedir. Kanun ortak giderlerin işlere ait harcama veya hasılatların birbirine oranı dahilinde dağıtılmasını, bütün işlerde kullanılan iş makineleri, araç, kamyon vb. İktisadi kıymetlerin amortisman tutarlarının ise, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işlerde kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılmasını öngörmüştür. Amortisman tabi iktisadi kıymetin hiçbir işte kullanılmadığı, yani boş kaldığı günlere isabet eden veya aktive alınmadan önceki süreye isabet eden amortisman tutarının ise, ortak gider olarak değerlendirilip bu esaslara göre dağıtılması gerekmektedir. Ancak böyle durumlarda ortak gider olarak değerlendirilen amortisman tutarından, amortisman tabi iktisadi kıymetin fiilen veya teknik olarak kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir.¹⁵⁰

Örnek 9:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan A firması 01.02.2015 tarihinde yıllara sari Köprü ve Hastane inşaatlarında kullanmak üzere kamyon satın almıştır. Aracın yıllık amortisman tutarı 5.000,00 TL’ dir. Araç köprü inşaatında 146 gün, hastane inşaatında ise 146 gün çalışmıştır

Dönem içinde inşaatlarda yapılan harcama tutarları aşağıdaki gibi olup amortisman tutarının dağıtımını ise şu şekilde yapılacaktır.

Köprü İnşaatı : 4.000,00 TL

Hastane İnşaatı : 3.000,00 TL

¹⁴⁹ Şenlik, (2015). s.454

¹⁵⁰ Mehmet Şentürk, (2013, Ocak). Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtımını. Vergi Sorunları Dergisi(292), 49-54

Tablo 4.11. Köprü ve Hastane İşlerine Ait Amortisman Gider hesabı

İşin Adı	Çalıştığı Gün	Oran	Amortisman Tutarı
Köprü İnşaatı	146	0,4	5.000,00x0,40=2.000,00
Hastane İnşaatı	146	0,4	5.000,00x0,40=2.000,00
Çalışılmayan Gün*	73	0,2	5.000,00x0,20=1.000,00
Toplam	365	100	5.000,00

*01.01.2015-01.02.2015 arası 30 gün

01.06.2015-13.07.2015 arası 43 gün

Toplam 73 gün

----- //		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	4.000,00	
740.01 Köprü İnşaatı Hs. 2.000,00		
740.01.01 Ortak Gider Payları		
740.01.01.01.Amortisman Gid.Payı		
740.02 Hastane İnşaatı Hs. 2.000,00		
740.02.01 Ortak Gider Payları		
740.02.01.01.Amortisman Gid.Payı		
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HS.	1.000,00	
680.01 Amortisman Gid.Pay.		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.000,00
257.01 Kamyon Amortisman Hs.		
Kamyon Amortismanının Dağıtımı		
----- //		

Ortak genel gider olarak kabul edilen çalışmayan günlere ait amortisman gideri Hastane ve Köprü İnşaatlarına işle ilgili yapılan harcamalar oranında dağıtılacaktır.¹⁵¹

Tablo 4.12. Dağıtım Oranı

İşin Adı	Harcama Payı	Oran
Köprü İnşaatı	4.000,00 / 7.000,00	0,57
Hastane İnşaatı	3.000,00 / 7.000,00	0,43
Toplam		1,00

Tablo 4.13. Çalışmayan Kısım Amortisman Giderinin Yapılan İşlere Düşen Payı

Köprü İnşaatı	1.000,00x0,57	570,00
Hastane İnşaatı	1.000,00x0,43	430,00
Toplam		1.000,00

¹⁵¹ Şentürk, (2013, Ocak). 49-54

----- //		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.000,00	
740.01 Köprü İnşaatı Hs. 570,00		
740.01.01 Ortak Gider Payları		
740.01.01.01.Amortisman Gid.Payı		
740.02 Hastane İnşaatı Hs. 430,00		
740.02.01 Ortak Gider Payları		
740.02.01.01.Amortisman Gid.Payı		
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİD. VE ZAR.HS.		1.000,00
680.01 Amortisman Gid.Pay.		
Çalışmayan kısım amortisman giderinin dağıtımı		
----- //		

Giderlerin muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre yapılacak kayıtlar arasında farklılıklar vardır. Bu farklılığın nedeni ise standarda göre maliyetlerin aktifleştirilmemesidir. Şuanda uygulamakta olduğumuz sisteme göre inşaat bitmediği sürece 740 Nolu Hizmet Üretim Maliyeti hesabında biriken maliyetler dönem sonlarında 170 Nolu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına atılmakta ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmemektedir. Bu kayıt sistemi G.V.K.'na uygun olarak yapılmaktadır. Oysa TMS 11' e göre İnşaat bitmemiş olsada döneme ait gelir ve giderlerin gelir tablosuyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, cari dönemde oluşan maliyetle aktifleştirilmeden doğrudan sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilir.¹⁵²

4.6. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE HAKEDİŞ VE AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Avans ve hakediş kayıtları inşaat sektöründe en önemli kayıtlar olarak görülüp, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hakediş gelirleri en önemli gelir kaynağını oluşturur. İnşaat ve onarım işlerinde büyük rakamlar telaffuz edildiğinden işin ciddi bir finans boyutu vardır ve bu finansman dengesinin sağlanması da gerçekten zor olmaktadır. Muhasebe uygulamaları açısından değerlendirildiğinde avans ve hakediş

¹⁵² Usul, (2012). s.44-45

gelir hesaplarının sağlıklı tutularak kayıt altına alınması kar veya zarar tespiti açısından çok önemli olduğu görülür. Hakedişlerin ve hakedişlerden yapılan kesintilerin kaydedilmesi ve takip edilmesi yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebe birimlerinde önemli bir işi oluşturur. Bu kısımda inşaat ve onarım işlerinde gelir hesaplarında izlenen yol muhasebe kayıtlarına yer verilerek örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.¹⁵³

İdarenin vergi alacağını güvenceye alma amacına¹⁵⁴ istinaden oluşan vergi tevkifatı esasına göre alınan avans ve hakedişlerden belirli kesintiler yapılmaktadır. Buna göre Gelir vergisi kanununun 94/3 maddesinde 42.madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen hakediş bedellerinden 29.12.2006 Tarih 26391 Sayılı Resmi gazetede yayınlanan 2006/11449 numaralı Bakanlar Kurulu Kararına göre 01.01.2007 tarihinden itibaren % 3 vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ayrıca 5520 Kurumlar Vergisi Kanunu¹⁵⁵ 15.maddesi a bendine göre, “Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri” üzerinden 30.12.2006 Tarih 26392 sayılı resmi gazetede yayınlanan 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre 01.01.2007 tarihinden itibaren % 3 vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.¹⁵⁶

Diğer taraftan 89,91 ve 117 nolu KDV genel tebliğleri ile birbirleriyle yaptıkları işlemler hariç olmak üzere inşaat taahhüt işi yaptıran;

-Genel ve Özel Bütçeli idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri,

¹⁵³ Gülten & Kocaer, (2010). s.56

¹⁵⁴ Doğan Şenyüz & Mehmet Yüce & Adnan Gerçek, (2013).Türk Vergi Sistemi.Bursa: Ekin Yayıncılık. s.47

¹⁵⁵ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Resmi Gazete Sayı: 26505. (2006, 06 21).

¹⁵⁶ Şenlik, (2015). s.103

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan kurum, kuruluş ve işletmeler, yaptırdıkları inşaat taahhüt işleri nedeniyle ödeyecekleri hakediş bedeli üzerinden hesaplanan %18 KDV'nin 2/10'u tevkif ederek, sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip öderler. Ayrıca hakediş alımında, yapılan iş eğer kamu kurum ve kuruluşlarına karşı yapılan bir iş ise resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı sebebiyle düzenlenen avans ve hakedişlere istinaden yapılacak ödemeler binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir.¹⁵⁷

4.6.1. Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi

Örnek 10:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan K firması yapmış olduğu yıllara sari Yol inşaatı işi için 1 nolu hakediş bedeli olan 10.000,00 TL+KDV fatura düzenlemiş, yasal kesintiler yapıldıktan sonra firmaya ödeme yapılmıştır. K firması işi tamamladığında dolayı aldığı avansları sonuç hesaplarına devretmiştir. Ayrıca geçici kabul işleminden sonra yapılmış olan ek işler için de ayrıca bir adet 5.000,00 TL + KDV hakediş faturası düzenlemiştir.

Tablo 4.14. Hakediş Tutarının Hesaplanması

Hakediş Bedeli	10.000,00
KDV	1.800,00
KDV Tevkifatı 2/10	360,00
Gelir(Kurumlar)Stopaj %3	300,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48	94,80
Kesintiler Top(KDV Tev.+Stopaj+DV)	754,80
Ödenecek Net Tutar	11.045,20

¹⁵⁷ Şenlik, (2015). s.478-479

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	11.045,20	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	300,00	
295.01 Yol İnşaatı Stopaj Kesintileri		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	94,80	
740.01 Yol İnşaatı Hs		
740.01.01 Vergi Resim ve Harçlar		
740.01.01.01.Damga Vergisi		
350 YIL.YAY.YOL İNŞAATI HAK. BED. HS.		10.000,00
391 HESAPLANAN KDV		1.440,00
Yol inşaatı için Alınan 1 nolu hakediş kaydı		
-----//-----		
-----//-----		
350 YIL.YAY.YOL İNŞAATI HAKEDİŞ BEDELLERİ	10.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		10.000,00
600.01 Yol İnşaatı Hakedişleri		
Avansların Sonuç Hesaplarına Devri Kaydı		
-----//-----		

Tablo 4.15. Hakediş Tutarının Hesaplanması

Hakediş Bedeli	5.000,00
KDV	900,00
KDV Tevkifatı 2/10	180,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48	47,40
Kesintiler Top(KDV Tev.+DV)	227,40
Ödenecek Net Tutar	5.672,60

Vergi idaresinin geçici kabulden sonra yapılan hakediş ödemelerinde stopaj kesintisi yapılmamasını ifade eden özelgesine¹⁵⁸ istinaden örnekte stopaj kesintisi yapılmamıştır.

¹⁵⁸ B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-15-9-653 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Yıllara Sari İnşaat İşinde Stopaj Uygulaması Hakkında Özelge.

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	5.672,60	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	47,40	
740.01 Yol İnşaatı Hs.		
740.01.01 Vergi Resim ve Harçlar		
740.01.01.01.Damga Vergisi		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		5.000,00
600.01 Yol İnşaatı Hakedişleri		
391 HESAPLANAN KDV		720,00
Geçici Kabulden Sonra Yapılan Yol inşaatı hakediş kaydı		
----- // -----		

4.6.2. Avansların Muhasebeleştirilmesi

Örnek 11:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan M firması kazanmış olduğu yıllara sari Köprü inşaatı ihalesi için 10.000,00 TL avans almıştır.

Tablo 4.16. Avans Tutarının Hesaplanması

Avans Bedeli	10.000,00
Gelir(Kurumlar)Stopaj %3	300,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48	94,80
Kesintiler Top(Stopaj+DV)	394,80
Ödenecek Net Tutar	9.605,20

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	9.605,20	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	300,00	
295.01 Köprü İnşaatı Stopaj Kesintileri		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	94,80	
740.01 Köprü İnşaatı Hs.		
740.01.01 Vergi Resim ve Harçlar		
740.01.01.01.Damga Vergisi		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.		10.000,00
340.01 Köprü İnşaatı Hakediş Avansı		
Köprü İnşaatı Alınan Avans Kaydı		
----- // -----		

Örnek 12:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan M firması yapmış olduğu yıllara sari Köprü inşaatı işi için hakediş bedeli olan 20.000,00 TL+KDV fatura düzenlemiş, yasal kesintiler ve 10.000,00 TL avans mahsubu yapıldıktan sonra firmaya ödeme yapılmıştır.

Tablo 4.17. Avans Mahsubu Yapılarak Hakedişin Hesaplanması

Hakediş Bedeli	20.000,00
KDV(20.000,00 x 0,18)	3.600,00
KDV Tevkifatı 2/10	720,00
Toplam	22.880,00
Avans Mahsubu	10.000,00
Kalan Tutar	12.880,00
Gelir(Kurumlar)Stopaj %3(10.000,00x%3)	300,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48 (10.000,00x%09,48	94,80
Kesintiler Top(Stopaj+DV)	394,80
Ödenecek Net Tutar	12.485,20

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	12.485,20	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	300,00	
295.01 Köprü İnşaatı Stopaj Kesintileri		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	10.000,00	
340.01 Köprü İnşaatı Hakediş Avansı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	94,80	
740.01 Köprü İnşaatı Hs.		
740.01.01 Vergi Resim ve Harçlar		
740.01.01.01.Damga Vergisi		
350 YIL.YAY.KÖPRÜ İNŞ. HAK. BED.HS.		20.000,00
391 HESAPLANAN KDV		2.880,00
Köprü İnşaatı İçin Avans Mahsubu Yapılarak Hakediş Kaydı		
-----//-----		

4.7. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN HESAPLAR

- Tekdüzen Hesap Planında İnşaat Taahhüt İşleri İçin Özellik Taşıyan Hesaplar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de

yayınlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanması zorunlu olan 1 No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile herhangi özel bir düzenleme getirilmemiş, bu işletmelerin, hizmet işletmesi olması nedeniyle, hizmet üretim maliyeti hesabı, hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, satılan hizmet maliyeti hesaplarını kullanılmaları öngörülmüştür. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili kapsamlı düzenleme, 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2 No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile getirilmiştir. Buna göre, inşaat işletmelerinin kullanacağı ayrıntılı hesaplar tekdüzen hesap planı kapsamına girmiştir. Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabı, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişler hesabı ve taşeronlara verilen avanslar, merkez ve şubeler cari hesabı gibi özellikli hesaplar tekdüzen hesap planında yer almaya başlamıştır.¹⁵⁹

4.7.1. “100- Kasa” Hesabı

Bu hesap, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılır. Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Hesap daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermez. Şantiyelerden ödeme yapılması durumunda, şantiyelerde bulunan paralar kasa hesabında izlenir. Özellikle merkezin bulunduğu yer dışında olan şantiyelerdeki para ve para hareketlerini izlemek için kasa hesabının altında şantiye kasa hesapları açılarak şantiye bazında giriş ve çıkışlar takip edilir. Bu durumda hesap planında şantiye kasalarını içerecek şekilde oluşturulur. Örneğin;

100 KASA

100.01 Merkez Kasası

100.02 A Şantiye Kasası

100.03 B Şantiye Kasası şeklinde açılıp ayrıca her hesabın altına kullanılacak para cinsine göre alt hesaplar da açılabilir.¹⁶⁰

¹⁵⁹ Adiloğlu, (2006). s.57

¹⁶⁰ Yılmaz, (2007). s.306

Örnek 13:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan X firması yapmakta olduğu yıllara sari Hastane inşaatı için merkez kasasından Hastane inşaatı kasasına 2.000,00 TL gönderilmiştir.

-----//-----		
100 KASA HESABI	2.000,00	
100.01 Hastane Şantiye Kasası		
100 KASA HESABI		2.000,00
100.02 Merkez Kasası		
Merkez Kasadan Hastane Şantiye Kasasına Virman Kaydı		
-----//-----		

4.7.2. “126-226 Verilen Depozito ve Teminatlar” Hesabı

İşletmece üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri ihalesine katılmak üzere, keşif bedelinin % 3’ü oranında geçici teminat yatırılır. Teminat ödeme şekli ihaleyi açan kurumun kararına bağlı olarak nakit, teminat mektubu ya da başka bir değer olabilir. Yüklenici firma yükümlülüklerini yerine getirmediği, işi yapmaktan kaçındığı taktirde, ihaleyi yapan kurum, sözleşmeyi feshederek yatırılan geçici teminatı gelir kaydedebilir. Bu durumda yüklenici firmanın da geçici teminatı gider kaydetme hakkı olmakla birlikte, teminatın gider kaydedilmesi olağandışı bir uygulama olduğu için 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-) hesabında takip etmek daha uygun olacaktır. İhale sonucunda inşaat işini alan yüklenici firma geçici teminatını geri alarak işin ihale tutarı üzerinden % 6 oranında kesin teminat öder. Yıllara yaygın inşaat işinin yapılan sözleşme koşullarına uygun tamamlanmasından sonra kesin teminat tutarı yüklenici firmaya iade edilir.¹⁶¹ Yine şantiyelere elektrik ve su bağlanırken depozito ödenmekte olup verilen bu bedellerin ödenmesi ve geri alınması bu hesapta takip edilmektedir.¹⁶²

¹⁶¹ Çankaya, (2003). s.141-145

¹⁶² Yılmaz, (2007). s.308

Örnek:14

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C firması açılmış olan yol inşaatı ihalesine katılmış ihaleye katılma şartı olan teklif ettiği 100.000,00 TL bedelin %3 oranında geçici teminatı ihaleyi açan kurumun banka hesabına yollamıştır.

-----//-----		
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	3.000,00	
126.01 Teminatlar		
126.01.01 Yol İnşaatı Geçici Teminatı		
102 BANKALAR HESABI		3.000,00
Yol İnşaatı İçin Geçici Teminat Ödeme Kaydı		
----- // -----		

Örnek 15:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C firması 100.000,00 TL teklifle geçici teminatını yatırıp, 90.000,00 TL indirimli olarak kazanmış olduğu Yol İnşaatı ihalesini işletme için yeterli kar oranını sağlamadığı için sözleşme yapmamış yatırdığı geçici teminatı ihaleyi açan kurumdan iade alamamıştır.

-----//-----		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI	3.000,00	
689.01 Geri Alnamayan Teminat Giderleri		
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		3.000,00
126.01 Teminatlar		
126.01.01 Yol İnşaatı Geçici Teminatı		
Geri Alnamayan Geçici Teminat Gider Kaydı		
----- // -----		

Örnek 16:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C firması açılmış olan yol inşaatı ihalesini kazanmış yatırmış olduğu % 3 Geçici Teminatı geri alarak ihaleyi kazanmış olduğu 100.000,00 TL üzerinden % 6 oranında Kesin Teminatı nakit olarak ödemiştir.

-----//-----		
102 BANKALAR HESABI	3.000,00	
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		3.000,00
126.01 Teminatlar		
126.01.01 Yol İnşaatı Geçici Teminatı		
Yol İnşaatı İçin Geçici Teminatı İade Kaydı		
----- // -----		

-----//-----		
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	6.000,00	
126.01 Teminatlar		
126.01.01 Yol İnşaatı Geçici Teminatı		
100 KASA HESABI		6.000,00
Yol İnşaatı İçin Kesin Teminat Ödeme Kaydı		
-----//-----		

4.7.3. “131- Ortaklardan Alacaklar” Hesabı

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır. Alacağın doğması halinde hesaba borç, tahsili halinde ise alacak kaydedilir.¹⁶³

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin tamamlanması uzun bir süreyi kapsamaktadır. Bu nedenle ortaklara uzun bir süre kar dağıtımı yapılamadığından ortaklar işletmeden para çekmektedirler. Söz konusu işlem 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 13/1-2 maddelerine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç kapsamındadır. Bu itibarla ortaklar cari hesabına adat yöntemiyle faiz hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca bu faiz için % 18 KDV oranı fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Adatlandırma işleminde dikkate alınacak faiz oranı ise; Şirket kredi kullanmışsa kredi faiz oranı, kullanmamışsa reeskont faiz oranı olmalıdır.¹⁶⁴

Örnek 17:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan B firması X ortağının işletmeden dönem içinde çekmiş olduğu ve ödediği rakamlar aşağıdaki gibidir. Dönem sonunda yapılan adat yöntemiyle faiz hesaplanması sonucu X ortağına 1.195,38 TL +%18 KDV fatura kesilmiştir.

Tablo 4.18. Faiz Hesaplama Tablosu

TARİH	BORÇ	ALACAK	BAKİYE	GÜN	FAİZ ORANI	(GÜN x FAİZ x BAKİYE) / 36500
01.12.2016	150.000,00	0,00	150.000,00	29	% 9,75	1.161,99
30.12.2016	0,00	25.000,00	125.000,00	1	% 9,75	33,39
31.12.2016	Tarihi itibarıyla faiz tutarı					1.195,38

¹⁶³ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Resmi Gazete Mükerrer Sayı: 21447. (1992, 12 26).

¹⁶⁴ Şenlik, (2015). s.172

-----//-----		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI	1.410,55	
131.01 X Ortağı Hs.		
391 HESAPLANAN KDV		215,17
642 FAİZ GELİRLERİ		1.195,38
642 01 Adatlandırma Faiz Gelirleri		
X Ortağı Adına Hesaplanan Adat Faiz Geliri Kaydı		
-----//-----		

4.7.4. “150- İlk Madde ve Malzeme” Hesabı

Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulanan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır. Satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir. İnşaat firmalarının kullanmak üzere aldıkları mallar, inşaatın bünyesine girinceye kadar bu hesapta izlenir. Örneğin, alınan çimento inşaatla kullanılıncaya kadar bu hesapta izlenip, kullanıldığı zaman bu hesaptan çıkarılarak 7’li grupta yer alan maliyet hesaplarına aktarılır. İlk madde ve malzeme stoklarının alt hesapları değişik şekillerde kodlanarak kullanılabilir. Bunun için firma yönetiminin stokları ne şekilde izlemek istediği önemlidir. Örneğin işletmenin stoklarının malzeme bazında toplam olarak görünmesine öncelik veriliyor ise malzeme çeşitlerine göre bölümlene yapılır. Bölüm başlıkları malzemelere göre yapıp, alt hesaplara ana depo ve şantiye kıvrımları alınır. Bu durumda hesap planı şu şekilde olur.

150.01 Demir Stokları

150.01.01 Merkez Depo Stokları

150.01.02 A Şantiyesi Stokları

150.01. 03 B Şantiyesi Stokları

İşletme yönetimi stokları şantiye bazında görmek istiyor ise bu defa bölüm başlıkları şantiyelere göre yapıp, alt hesaplara malzeme cinsleri alınır. Bu hesap planı ise şu şekilde olur.

150.01 Merkez Depo Stokları

150.01.01 Demir Stokları

- 150.01.02 Çimento Stokları
- 150.01.03 Tuğla Stokları
- 150.02 A Şantiyesi Stokları
 - 150.02.01 Demir Stokları
 - 150.02.02 Çimento Stokları
 - 150.02.03 Tuğla Stokları¹⁶⁵

Özel İnşaat işletmeleri yıllara yaygın inşaat işletmelerinde olduğu gibi, satın aldıkları ilk madde ve malzemeleri teslim alıp depolarında 150 ilk madde ve malzeme hesabına kaydederler. İlk madde ve malzemeleri üretimde kullanılmak üzere ya merkez depodan inşaat şantiyelerine gönderilir yada şantiyedeki depolardan çıkarılarak inşaatlarda kullanılır. Üretimde kullanılan bu ilk madde ve malzemeler böylece maliyet giderine dönüşmüş bulunurlar.¹⁶⁶

Örnek 18:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan K firması yapmakta inşaat taahhüt işlerinde kullanmak üzere 10.000,00 TL + KDV Demir satın almıştır.

-----//-----		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	10.000,00	
150.01. Demir Stokları		
150.01.01 Merkez Depo Stokları		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.800,00	
100 KASA HS.		11.800,00
Malzeme Alış Kaydı		
-----//-----		

4.7.5. “151- Yarı Mamuller-Üretim” Hesabı

Özel inşaat işletmelerinde maliyeti oluşturan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri, 730 Genel Üretim Giderleri toplanarak yıl sonunda Yansıtma Hesapları (711, 721, 731) aracılığı ile üretim hesabına aktarılır. İnşaat işi tamamlansın ya da tamamlanmasın bu uygulama değişmez. Varlık hesaplarında stoklar grubunda yer alan bu hesap, inşaatların tamamlanmaması

¹⁶⁵ Yılmaz, (2007). s.310-311

¹⁶⁶ Şenlik, (2015). s.674

durumunda bilançoda görünür ve yarı mamuller olarak işlem görür. İnşaatların tamamlanması ile birlikte bu hesaptaki tutar 152 mamuller hesabına aktarılır.¹⁶⁷

Örnek 19:

Satmak amacıyla yapılan X konut projesi inşaatının 2016 dönemi oluşan maliyet hesap toplamaları aşağıdaki gibidir.

710 Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	: 200.000,00
720 Direkt işçilik giderleri	: 50.000,00
730 Genel üretim Giderleri	: 10.000,00

-----//-----		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HS.	260.000,00	
151.01 X Konut Projesi İnşaatı		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. YAN. HS.		200.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. HS.		50.000,00
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. HS.		10.000,00
Maliyet Hesaplarının Yarı Mamul Hesabına Devri		
----- //-----		

4.7.6. “152- Mamuller” Hesabı

Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.

Bu hesap, üretimi tamamlanan mamullerin ambarlara alınmasıyla borçlandırılır. Satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesi ile alacaklandırılır.¹⁶⁸

İnşaat firmalarında mamuller hesabında satılmak üzere yapılan ve imalatı tamamlanıp, satışa hazır duruma gelmiş olan inşaatlar bu hesapta izlenir. Tamamlanan mamuller satıldıkları zaman bu hesaba alacak, 620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabına borç kaydedilir. İnşaatlar bağımsız bölümler olarak satıldıklarından her bağımsız bölümün maliyeti ayrı tespit edilerek, tespit edilen bağımsız bölüm maliyetleri bu hesabın altında ayrı alt hesaplarda izlenir ise satılan malın maliyeti ve stok maliyetlerinin saptanmasında kolaylık sağlanmış ve karışıklık yapılması önlenmiş olur. Bu nedenle hesap planında öncelikle inşaatlar için alt hesaplar, daha sonra da her

¹⁶⁷ Çankaya, (2003). s.459

¹⁶⁸ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

inşaattaki bağımsız bölümler için alt hesaplar açılmasında yarar vardır. Buna göre örnek bir hesap planı şu şekilde olabilir:¹⁶⁹

152 Mamuller Hesabı

152.01 A İşhanı Mamulleri

152.01.01 A Nolu Mağaza

152.01.02 B Nolu Mağaza

152.01.03 1 Nolu Büro

152.01.04 2 Nolu Büro

152.02 Z Sitesi Mamulleri

152.02.01 A Blok 1 Nolu Daire

152.02.02 A Blok 2 Nolu Daire

Örnek 20:

Yapımı tamamlanan 260.000,00 TL X inşaatı konut projesi maliyetleri dönem sonunda mamuller hesabına devredilmiştir.

-----//-----		
152 MAMULLER HESABI	260.000,00	
152.01 X Konut Projesi İn		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HS.		260.000,00
151.01 X Konut Projesi İnşaatı		
Tamamlanan konut projesinin mamuller hesabına devri		
-----//-----		

4.7.7. “159- Verilen Sipariş Avansları” Hesabı

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine alacak kaydedilir.¹⁷⁰

Verilen sipariş avansının hangi firmaya verildiğinin ayrıntılı olarak izlenmesi gereklidir. İnşaat firmaları verilen sipariş avanslarının takibi açısından şantiyelerden verilen avansları daha iyi izleyebilmek amacıyla bu hesabın altında açılan alt hesaplarla işlemlerini takip etmektedirler. Bu, avansın verildiği yerin izlenmesi, siparişin yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi açısından önemli olup, şantiye sayısı fazla olan

¹⁶⁹ Yılmaz, (2007). s.314

¹⁷⁰ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

firmalarda bu gereklilik daha da artmaktadır. Avansın hangi şantiyeden verildiği alt hesaplarda izlendiği takdirde hesabın gördüğü hareket ve avansın tutarı dikkate alınarak işletme yönetimi tarafından şantiye sorumluları denetlenir ve böylece sorumlu kişilerin avansı izleme görevlerinde dikkatli davranmaları sağlanır.¹⁷¹

Örnek 21:

İnşaat işletmesi satmak amacıyla yapmakta olduğu X konut proje inşaatında kullanılmak üzere 100.000,00 TL tutarında demir alımı için ABC firmasına 10.000,00 TL avans ödemesi yapmıştır.

-----//-----		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	10.000,00	
159.01 X İnşaat Şantiyesi		
159.01.01 ABC Firması		
102 BANKALAR HS.		10.000,00
ABC Firmasına verilen sipariş avansı kaydı		
----- //-----		

4.7.8. “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” Hesapları

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir. İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri, "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise "751, 761, 771 ve 781" kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında "622-Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilir. İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170-178 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defteri kebir düzeyinde izlenmesine imkan vermeyecek kadar fazla ise, her proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu durumda bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defterikebir hükmündedir.¹⁷²

¹⁷¹ Yılmaz, (2007). s.324-325

¹⁷² 2 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Resmi Gazete Sayı: 21790. (1993, 12 16).

Dönem içinde bitmeyen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabında oluşan maliyetleri dönem sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı vasıtasıyla bu hesaplara aktararak aktifleştirilir. İşin bittiği yıl bu hesaplarda oluşan maliyetler aynı yılda 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilmek suretiyle kapatılır. Her işin maliyetine giren kalemlerin ayrı ayrı izlenebilmesi için 740 ve diğer maliyet ve gider hesaplarında alt hesap olarak ayrı ayrı izlenen kalemlerin 170-177 hesap grubunda da ayrı alt hesaplarda izlenmesinde yarar bulunmaktadır.

Örnek 22:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan K firmasının 2016 dönemi hizmet üretim maliyetleri şu şekildedir.

Tablo 4.19.Hizmet Üretim maliyet Tutarları

740.01 A İnşaat Hizmet Üretim Maliyetleri	
740.01.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	20.000,00
740.01.02 İşçi Ücret Giderleri	10.000,00
740.02 B İnşaat Hizmet Üretim Maliyetleri	
740.02.01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	25.000,00
740.02.02 İşçi Ücret Giderleri	30.000,00

-----//-----			
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.		30.000,00	
170.01 A İnşaatı Hs.			
170.01.01 İlk Madde ve Malz. Giderleri	20.000,00		
170.01.02 İşçi Ücret Giderleri	10.000,00		
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ		55.000,00	
171.01 B İnşaatı Hs.			
171.01.01 İlk Madde ve Malz. Giderleri	25.000,00		
171.01.02 İşçi Ücret Giderleri	30.000,00		
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANSITMA HS.			85.000,00
741.01 A İnşaat Hizmet Üretim Maliyetleri			
741.01.01 İlk Madde ve Malz. Giderleri	20.000,00		
741.01.02 İşçi Ücret Giderleri	10.000,00		
741.02 B İnşaat Hizmet Üretim Maliyetleri			
741.02.01 İlk Madde ve Malz. Giderleri	25.000,00		
741.02.02 İşçi Ücret Giderleri	30.000,00		
Maliyetlerin İnşaatlara Dağılımı			
-----//-----			

4.7.9. “179- Taşeronlara Verilen Avanslar” Hesabı

Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır. Hesap Taşeronlara verilen avansların izlenmesi için ayrılmıştır. Verilen avans kime verilirse verilsin avanstır. Dolayısıyla diğer avanslarla aynı kebir hesabında izlenebilirdi. Ancak, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ayrı bir grup olarak izlendiğinden bu işlerle ilgili taşeron avanslarının bu gruba ait bir hesapta izlenmesi öngörülmüştür. Taşeronlara verilen avanslar taşeronların yaptıkları ya da yapacakları işlerin ait oldukları proje bazında izlenir ve avans ödemeleri ayrıca binde 7,59 damga vergisine ve % 3 gelir vergisi tevkifatına tabidir.¹⁷³

Örnek 23:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan A firması yapmakta olduğu yol inşaatının bir kısmını X Taşeron firmasına yaptırmış karşılığında 10.000,00 TL avans ödemesini yasal kesintiler yapıldıktan sonra çek ile ödenmiştir.

----- //-----		
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HS.	10.000,00	
179.01 Y Taşeron Firması		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		375,90
360.01 Avans Damga Vergisi %07,59 75,90		
360.02 Gelir/Kurumlar Vergisi Tev. %3 300,00		
103 VERİLEN ÇEKLER HS.		9.624,10
Taşeron firmasına verilen avans kaydı		
----- //-----		

4.7.10. “193- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar” Hesabı

Mevzuat gereğince peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonların kayıt ve takip edildiği hesaptır. Peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar, bu hesaba borç yazılır. Dönem sonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi ile

¹⁷³ Yılmaz, (2007). s.337

fon karşılıklarından yapılacak olan indirimi teminen "37- Borç ve Gider Karşılıkları" grubunda bulunan "371-Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Gider Yükümlülükleri" hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar "370- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları" hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.¹⁷⁴

Bu hesap peşin ödenen bütün vergiler için kullanılan bir hesaptır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kesilen vergiler için ayrı bir hesap öngörülmemiş, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi hakedişlerinden kesilen vergilerde bu hesabın altında bir alt hesaba izlenmektedir.¹⁷⁵

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde vergi kesintisi ve kesilen vergilerin mahsup işlemleri önem önem arz etmektedir. Bu nedenle vergilendirmeye ilişkin aşağıdaki özellikli durumları vurgulamanın faydalı olacağı kanaatindeyiz;¹⁷⁶

-Yap-sat şeklinde sürdürülen özel inşaat satışından elde edilen hasılatlar ile aynı yıl başlayıp aynı yıl tamamlanan inşaat taahhüt ve onarım işleri vergi kesintisi uygulamasına tabi değildir.

-Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan Hem Gerçek kişi hem de Kurumlara ödenen hakedişlerden ve avanslardan gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmaktadır.

-Başlangıçta yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri, sonradan yıllara yaygın duruma geldiğinde, yapılan kesintiler için yıllara yaygın geldiği tarihten sonraki avans ve hakedişleri üzerinde yapılır.

-Taşeron firmaya yapılan avans ödemelerinden gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmakta olup hakediş ödemelerinden sadece gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Örnek 24:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan B firmasının yapmakta olduğu köprü inşaatı 2015 yılında bitmiştir. Dönem sonu ödenecek vergi 9.000,00 TL dönem içinde işle ilgili peşin ödenen vergi ise 10.000,00 TL'dir.

¹⁷⁴ 2 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

¹⁷⁵ Yılmaz, (2007). s.338

¹⁷⁶ Çankaya, (2003). s.186

-----//-----		
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE GİDER YÜK.HS.	9.000,00	
371.01 Peşin Ödenen Vergiler		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		
193.01 Köprü İnşaatı Stopaj Kesintisi		9.000,00
Peşin Ödenen Verginin Dönem Karına Mahsubu		
----- // -----		

4.7.11. “195- İş Avansları” Hesabı

İşletme adına mal ve hizmet satın alacak, işletme adına bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen iş avanslarının izlendiği hesaptır. Avans verildiğinde bu hesaba borç; avans alanın ibraz ettiği harcama veya ödeme belgelerine dayanılarak ilgili hesapların borcu karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir.¹⁷⁷

Örnek 25:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan L firması yapmakta olduğu Yol inşaatında kullandığı asfalt makinasının tamiratını yaptırması için personele 1.000,00 TL ödeme yapmıştır.

-----//-----		
195 İŞ AVANSLARI HS.	1.000,00	
195.01 Personele Verilen İş Avansları		
100 KASA HS.		1.000,00
Personele Verilen İş Avansları		
----- // -----		

4.7.12. “259- Verilen Avanslar” Hesabı

Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar. Ödeme yapıldığında hesaba borç; sipariş edilen malzeme teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.¹⁷⁸

¹⁷⁷ 2 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

¹⁷⁸ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Örnek 26:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C firması yapmakta olduğu Okul inşaatı şantiyesinde kullanmak üzere bir adet hafriyat kamyonu sipariş vermiş bunun için satıcı firmaya 10.000,00 TL avans ödemesi yapmıştır.

-----//-----		
259 VERİLEN AVANSLAR HS.	10.000,00	
259 01 Hastane İnşaatı Avansları		
100 KASA HS.		10.000,00
Hastane İnşaatı İçin Verilen Avans Kaydı		
----- //		

4.7.13. “295- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar” Hesabı

İzleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların izlendiği hesaptır. Gelecek dönemden daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergi ve fonlar ödendiğinde bu hesaba borç yazılır. İndirilebilme süresi bir yılın altına inen vergi ve fonlar bu hesabın alacağına karşılık, "193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılır.¹⁷⁹

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek, Gelir Vergisi 94/3 ve Kurumlar Vergisi 15. maddelerine istinaden avans ve hakedişlerden kesilen % 3 oranında vergi kesintisi bu hesapta izlenir. Bu hesabın alt hesapları şöyle açılabilir;¹⁸⁰

- 295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar
- 295.01 Peşin Ödenen Vergiler
- 295.01.01 A İnşaatı Peşin Ödenen Vergiler

Örnek 27:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C firması yapmakta olduğu Okul inşaatı taahhüt işini 2016 yılında tamamlamıştır. Firmanın taahhüt süresince ödemiş olduğu peşin vergiler 10.000,00 TL'dir. Firma dönem sonunda indirim konusu yapacağı peşin ödenen vergiler için şu kaydı yapacaktır.

¹⁷⁹ 2 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

¹⁸⁰ Yılmaz, (2007). s.344

-----//-----		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	10.000,00	
193.01 Peşin Ödenen Vergiler		
193.01.01 Okul İnşaatı peşin Ödenen Vergiler		
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		10.000,00
295.01 Peşin Ödenen Vergiler		
295.01.01 Okul İnşaatı peşin Ödenen Vergiler		
İndirim Konusu Yapılacak Peşin Ödenen Vergilerin Virman kaydı		
-----//-----		

4.7.14. “340- Alınan Sipariş Avansları” Hesabı

İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır. Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır. Ayrıca İşletmenin satış sözleşmesine dayanarak mal ve hizmetin tesliminden önce tahsil ettiği bir yılı aşan avansların izlendiği 440 Alınan Sipariş Avansları hesabından vadesi bir yılın altına düşenler 340. Alınan Sipariş Avansları Hesabına aktarılmak suretiyle bu hesapta izlenir.¹⁸¹

Örnek 28:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan K firması 2013 yılında başlamış olduğu okul inşaatı işini 31.12.2015 tarihinde tamamlayarak hakediş faturasını kesecektir. Firmanın taahhüt süresince tahsil ettiği avanslar 20.000,00 TL olup dönem sonunda vadesi bir yılın altına düşen avansların kaydı şu şekilde yapılacaktır.

-----//-----		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	20.000,00	
340.01 Okul İnşaatı Hakediş Avansı		
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.		20.000,00
440.01 Okul İnşaatı Hakediş Avansı		
Vadesi bir yılın altına düşen avans hesabının virman kaydı		
-----//-----		

¹⁸¹ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

4.7.15. “350- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” Hesabı

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. Bu hesaplar "170-178" hesaplara paralel olarak düzenlenir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.¹⁸²

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait hakedişlerin alt hesaplarda ayrı ayrı izlenmesi gerekir. Çünkü bütün işlerin tamamlanma zamanları aynı olmayacaktır. Biten işlerin hakedişlerinin sonuç hesaplarına aktarılması sırasında hata yapmamak ancak bu işlerin alt hesaplarda ayrı ayrı izlenmesine bağlıdır. Diğer taraftan, hakedişlerden yapılan vergi ve fon kesintilerinin karşılıklı kontrolü de bunların ayrı hesaplarda izlenmesi ile mümkün olacaktır.¹⁸³

Örnek 29:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan L firması tamamlamış olduğu okul inşaatı için hakediş faturasını düzenlemiş ve tüm kesintiler yapıldıktan sonra 50,000,00 TL banka hesabına yatırılmıştır.

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	50.000,00	
350 YILLARA YAY. İNŞ. VE ON. HAK. BED. HS.		50.000,00
350.01 Okul İnşaatı Hakediş Bedeli		
Okul İnşaatı Hakediş Alımı Kaydı		
-----//-----		

¹⁸² 2 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

¹⁸³ Yılmaz, (2007). s.347

4.7.16. “600- Yurtiçi Satışlar” Hesabı

Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır. Gereksinime göre bölümlenebilir. Satış gerçekleştiğinde hasılat tutarı bu hesaba alacak kaydedilir.¹⁸⁴

Satılan hizmet hasılatları bu hesaba kaydedilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin 350 hesapta hakedişleri de işin bittiği dönemde bu hesaba aktarılarak gelir tablosuna dahil edilir.¹⁸⁵

Örnek 30:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan K firması taahhüt etmiş olduğu Okul inşaat projesini tamamlamış taahhüt süresince almış olduğu hakedişleri dönem sonu gelir tablosuna aktarmıştır.

-----//-----		
350 YIL.YAY.OKUL İNŞAATI HAKEDİŞ BEDELLERİ	50.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		50.000,00
600.01 Okul İnşaatı Hakedişleri		
Hakedişlerin Sonuç Hesaplarına Aktarılması		
-----//-----		

4.7.17. “622- Satılan Hizmet Maliyeti” Hesabı

Üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır. Üretilen hizmetle ilgili giderler niteliklerine göre, eş zamanlı kayıt sistemine tabi olan ve 7/A seçeneğini uygulayan hizmet işletmeleri "741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" alacağı ile 7/B seçeneğini uygulayan küçük işletmelerde "799. Üretim Maliyeti Hesabı" alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir.¹⁸⁶

Hesabın işleyişi açıklanırken 7/A seçeneğinde 741, 7/B seçeneğinde 799 hesaptaki üretilen hizmetlerle ilgili giderlerin bu hesaba kaydedileceğinin belirtilmiş olması, diğer hesaplarda izlenmiş olan hizmet üretim maliyetlerinin bu hesaba aktarılmayacağı anlamına gelmez. Hesabın açıklamasında üretilen hizmetlerle ilgili giderlerin bu hesaba kaydedileceği belirtilmiştir. Satılan hizmetlerin maliyetleri ile ilgili giderler bu hesaba

¹⁸⁴ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

¹⁸⁵ Yılmaz, (2007). s.352

¹⁸⁶ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

aktarılır. Bu bakımdan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin 17 hesap grubunda birikmiş olan maliyetleri de bu işler bittiği dönemde 622 hesaba aktararak gelir tablosu ile ilişkilendirilir.¹⁸⁷

Örnek 31:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan A firması sözleşmeye göre taahhüt etmiş olduğu okul inşaatı işini tamamlamıştır. Firmanın taahhüt süresince oluşan maliyet hesapları şu şekilde olup gerçekleşen maliyetleri gelir tablosu hesaplarına şu şekilde aktaracaktır.

İlk Madde ve Malzeme Gideri	:	10.000,00		
İşçilik Gideri	:	5.000,00		
-----//-----				
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.			15.000,00	
170 YILLARA YAY. İNŞ.VE ONR.MAL. HS.				15.000,00
170.01 Okul İnş. İlk Mad. ve Mlz. Mal.		10.000,00		
170.02 Okul İnş. İşçilik Gid.		5.000,00		
Okul İnşaatı Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılması				
----- // -----				

4.7.18. “671- Önceki Dönem Gelir ve Karlar” Hesabı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde GVK 44.maddesine göre tamamlanan işlerle ilgili olarak sonradan ortaya çıkan gelir ve giderlerin ortaya çıktıkları dönemin sonuçlarına dahil edileceğine yönelik düzenleme yapılmıştır. Geçici kabulün onaylanmasıyla, yıllara yaygın inşaat işlerinin gelirleri kesin olarak saptanıp beyan edileceğinden, bu işlere ilişkin sonradan ortaya çıkan gelirler için, tekrar geriye dönülerek kayıt yapılması mümkün olmadığına göre, sonradan ortaya çıkan gelirler elde edildikleri dönem sonucuna dahil edilmesi yerinde bir yaklaşımdır. Tamamlanan işlere ilişkin sonradan ortaya çıkan gelirler Tekdüzen Muhasebe Sisteminin özelliğine uygun 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları hesabında izlenir.¹⁸⁸

¹⁸⁷ Yılmaz, (2007). s.353

¹⁸⁸ Çankaya, (2003). s.201

Örnek 32:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C firması taahhüt ettiği okul inşaatı işini 2014 yılında tamamlayıp işin geçici kabulü yapılmıştır. Ancak 2015 yılında yapılması gereken ek işler dolayısıyla 7.000,00 TL hakediş faturası düzenlemiştir.

Tablo 4.20. Hakediş Tutarının Hesaplanması

Hakediş Bedeli	7.000,00
KDV	1.260,00
KDV Tevkifatı 2/10	252,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48	66,36
Kesintiler Top(KDV Tev.+DV)	318,36
Ödenecek Net Tutar	7.941,64

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	7.941,64	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	66,36	
740.01.01 Vergi Resim ve Harçlar		
740.01.01.01.Damga Vergisi		
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR HS.		7.000,00
671.01 Okul İnşaatı Gelirleri		
391 HESAPLANAN KDV		1.008,00
Geçici Kabulden Sonra Ortaya Çıkan Okul inşaatı hakediş kaydı		
-----//-----		

4.7.19. “681- Önceki Dönem Gider ve Zararları” Hesabı

Cari dönemden önceki döneme ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutulma nedeni ile yansıtılmayan veya sonradan ortaya çıkan tutarların gösterildiği hesaptır.¹⁸⁹

Örnek 33:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C firması taahhüt ettiği okul inşaatı işini 2014 yılında tamamlayıp işin geçici kabulü yapılmıştır. Ancak 2015 yılında yapılması gereken ek işler dolayısıyla 5.000,00 TL maliyete katlanmıştır.

¹⁸⁹ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

-----//-----		
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI HS.	5.000,00	
681.01 Okul İnşaatı Giderleri		
100 KASA HESABI HS.		5.000,00
Geçici Kabulden Sonra Oluşan Okul İnşaatı Maliyet Kaydı		
-----//-----		

4.7.20. “730- Genel Üretim Giderleri” Hesabı

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Bu giderlerin;

- Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması,
- Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması, gerekir.

Tahakkuk eden giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında "731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.¹⁹⁰

Özel inşaat faaliyetinde bulunan işletmelerde oluşan, Endirekt üretim gideri niteliğindeki gideler,dönem boyunca 730 Genel Üretim Giderleri hesabında izlenir.Ancak bu giderlerin bazıları ile inşaatlar arasında doğrudan bir ilişki kurulabilir. İlişki kurulan bu giderler doğrudan o inşaatın maliyetine dahil edilir,ancak bazı genel üretim gideri niteliği taşıyan giderler ile inşaatlar arasında ilişki kurulamaz. Bu durumdaki Genel Üretim Giderleri için,üretim dönemi boyunca bir maliyet havuzu (gider merkezi) oluşturulup burada toplanmalı,dönem sonunda da belirlenen dağıtım ölçülerine göre inşaatlara dağıtılmalıdır.¹⁹¹

Örnek 34:

X Özel inşaat işletmesi yapacağı site inşaatının hafriyat işini A firmasına yaptırmış 10.000,00 TL+KDV ödeme yapmıştır.

¹⁹⁰ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

¹⁹¹ Şenlik, (2015). s.694

-----//-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	10.000,00	
730.01 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
730 01 01 Site inşaatı Hafriyat Gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.800,00	
100 KASA HS.		11.800,00
Site İnşaatı Hafriyat Gider Kaydı		
-----//-----		

4.7.21. “731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma” Hesabı

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel üretim giderleri, Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “730- Genel Üretim Giderleri Hesabı”nın borcuna kaydedilen giderleri, bu hesabın alacağı karşılığı “151- Yarı Mamuller Üretim Hesabı” ile diğer aktif, gider ve zarar hesaplarına borç kaydedilir.¹⁹²

Örnek 35:

X Özel inşaat işletmesinin 2015 yılındaki inşaat maliyet hesap toplamaları şu şekildedir.

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme	20.000,00
720 Direkt İşçilik Giderleri	5.000,00
730 Genel Üretim Giderleri	1.000,00

-----//-----		
151 YARI MAMÜLLER ÜRETİM HS.	26.000,00	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME HS.		20.000,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		5.000,00
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		1.000,00
2015 Dönemi İnşaat Üretim Maliyeti		
-----//-----		

¹⁹² 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

4.7.22. “740- Hizmet Üretim Maliyeti” Hesabı

Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.¹⁹³

İnşaat işi bir üretim işidir, ancak inşaat taahhüt işinde ise üretilen mal, üretimi yapanın kendi mülkiyetinde olmadığından başkasına ait bir malın üretimi üstlenilmiş olmaktadır. Bu nedenle yapılan bu faaliyet mal üretimi değil, hizmet üretimidir. Hizmet üretimi olması nedeniyle bu faaliyetler için dönem içinde yapılan hizmet üretim maliyetleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenir.¹⁹⁴

Örnek 36:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C firması taahhüt ettiği okul inşaatının kazı hafriyat işini X firmasına yaptırmış ve 1.000,00 TL +KDV nakit ödenmiştir.

-----//-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.000,00	
740.01 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
740 01 01 Okul inşaatı Hafriyat Gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180,00	
100 KASA HS.		1.180,00
Okul İnşaatı Hafriyat Gider Kaydı		
----- // -----		

4.7.23. “741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” Hesabı

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış hizmet maliyetini oluşturan giderler, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı"nın borcuna kaydedilen tutarları bu hesabın alacağı karşılığı "622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı"nın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında bu hesap "740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.¹⁹⁵

İnşaat ve onarım taahhüt işleri bir hizmet işi olduğundan, maliyetlerinin oluşumunun 740 hesapta izlendiğini yukarıda belirtmiştik. 741 hesap ise 740 hesapta oluşan

¹⁹³ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

¹⁹⁴ Yılmaz, (2007). s.358

¹⁹⁵ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

maliyetlerin üretilen hizmetlere yansıtıldığı hesaptır. Dağıtım bu hesapta yapılır.740 hesapta iş bazında izlenen maliyetler, bu hesapta herhangi bir değişikliğe uğramaksızın aynen o işin maliyet hesabına (170 veya 622 hesaba) yansıtılır.740 hesapta iş bazında izlenemeyen ortak üretim giderleri ise 741 hesapta iş bazında dağıtıma tabi tutularak işlere dağıtılır.¹⁹⁶

Örnek 37:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan C firması taahhüt ettiği Hastane ve Okul inşaatı şantiyelerinde kullanılan kamyonetin dönem amortisman gideri Hastane inşaatı için 15.000,00 TL, Okul inşaatı için 10.000,00 TL olarak dağıtımı yapılmıştır.

-----//-----		
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MAL. HS.	15.000,00	
170.01 Hastane İnşaatı Hs.		
170.01.01 Ortak Gider Payları		
170.01.01.01.Amortisman Gid.Payı		
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL.HS	10.000,00	
171.01 Okul İnşaatı Hs.		
171.01.01 Ortak Gider Payları		
171.01.01.01.Amortisman Gid.Payı		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HS.		25.000,00
741.01 Ortak Gider Payları		
741.01.01 Amortisman Gid.Payı		
Ortak Amortisman Giderinin Dağıtımı		
----- //-----		

4.7.24. “770- Genel Yönetim Giderleri” Hesabı

Bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerin giderleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, " 771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı " ile karşılaştırılarak kapatılır.¹⁹⁷

¹⁹⁶ Yılmaz, (2007). s.362

¹⁹⁷ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Örnek 38:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan L firması dönem içinde merkez ofis için 2.000,00 TL kira ödemesi yapmıştır.

-----//-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	2.500,00	
770.01 Kira Giderleri		
770 01 01 Merkez Ofis Kira Gideri		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		500,00
102 BANKALAR HS.		2.000,00
Merkez Ofis Kira Kaydı		
----- // -----		

4.7.25. “771-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma” Hesabı

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel yönetim giderleri, Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "770- Genel Yönetim Giderleri Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderleri hesabın alacağı karşılığı "632- Genel Yönetim Giderleri Hesabı"na borç kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında "770- Genel Yönetim Giderleri Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.¹⁹⁸

Örnek 39:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan L firmasının dönem sonu genel yönetim gideri hesap bakiyeleri şu şekildedir.

İşçi Ücret Giderleri	15.000,00		
Kira Giderleri	30.000,00		
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	5.000,00		
-----//-----			
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	50.000,00		
771 GENEL YÖN. GİD. YANSITMA HS.		50.000,00	
771.01 İşçi Ücret Giderleri	15.000,00		
771.02 Kira Giderleri	30.000,00		
771.03 Dışardan Sağ.fayda ve Hiz.Hs.	5.000,00		
Dönem Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarımı			
----- // -----			

¹⁹⁸ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

4.7.26. “780- Finansman Giderleri” Hesabı

İşletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler bu hesaba borç kaydedilir.¹⁹⁹

Örnek 40:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan L firması çekmiş olduğu kredi için bankaya 30.000,00 TL faiz ödemesi yapmıştır.

-----//-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	30.000,00	
780.01 Kredi Faiz Giderleri		
102 BANKALAR HS.		30.000,00
Kredi Faiz Ödeme Kaydı		
----- //		

4.7.27. “781- Finansman Giderleri Yansıtma” Hesabı

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış finansman giderleri ile fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda "780- Finansman Giderleri Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderler bu hesabın alacağı karşılığında sonuç hesaplarındaki "66- Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına borç kaydedilir.²⁰⁰

Örnek 41:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan L firması inşaat taahhüt işiyle birlikte nakliye işi de yapmaktadır. Dönemin 30.000,00 TL finansman giderinin dağıtımı yapılarak inşaat ve nakliye işindeki payları şöyle hesaplanmıştır.

A İnşaatı Gider Payı	20.000,00
Nakliye İş Gider Payı	10.000,00

¹⁹⁹ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

²⁰⁰ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

-----//-----		
170 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONR.MALİYETLERİ HS.	20.000,00	
170.01 A İnşaatı Hs.		
170.01.01 Ortak Gider Payları		
170.01.01.01.Finansman Gid.Payı		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. HS.	10.000,00	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YAN. HS.		30.000,00
Dönem Sonu Finansman Gideri Dağıtım Kaydı		
-----//-----		

4.7.28. Nazım Hesaplar

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 9 nolu hesap sınıfı Nazım Hesaplara ayrılmıştır. Ancak tebliğde Nazım Hesaplar konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Nazım Hesaplar; işletmenin gerçek borç alacak ve mevcutları arasında yer almayan, fakat işletmenin muhafazası altındaki kıymetlerle, işletmelerin şartlı olarak yaptığı bazı işlemlerin izlenmesi için kullanılan hesaplardır. Nazım Hesaplar karşılıklı olarak çalışır, hatırlatmak ve istatistiki bilgi sağlamak amacıyla çalışırlar. Bilançoda yer almazlar ve bilanço dipnotlarında gösterilirler. Nazım Hesapların kullanılmasını gerektiren bazı işlemler şunlardır:

- İşletmeye emanet olarak mal vb.değerlerin bırakılması
- Teminat mektupları
- Tazminat davaları
- Senet ciroları nedeniyle oluşan müteselsil sorumluluklar
- Kefaletler vb.
- Dış Ticaret İşlemleri²⁰¹

İşletmenin yukarıda sayılan işlemlerinin sonucu olarak sorumluluk düzeyinin, iş bağlantılarının, taahhütlerinin ve benzeri durumlarının kaydedilmesi bir zorunluluktur. Bu parasal olmayan durumlar varlık ve kaynak hesaplarıyla ifade edilemez. İşte Nazım Hesaplar bu noktadaki ihtiyaç duyulan boşluğu doldurdıkları gibi bu işlemlerin Nazım Hesaplarda izlenmesi sadece kolaylık değil, muhasebe ilke ve kurallarında gereğidir. Nazım Hesapların bilançolarda varlık ve kaynak toplamalarının

²⁰¹ Ataman & Akgül, (2001). s.405

altında ayrı bir bölüm olarak verilmesinin ortaklar ve üçüncü kişilerin bilgilendirilmesi açısından yararı vardır.²⁰²

Bu hesaplarda takip dilen işlemler ileride gerçekleşir ve bir varlık veya kaynak değer ifade ederse, açılan Nazım Hesaplar kendi arasında mahsup işlemi ile kapatılarak ilgili kaynak veya varlık hesabına aktarılır. Nazım Hesapların gruplandırılması konusunda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde sınırlandırmalar olmadığı için, uygulamada borçlu ve alacaklı Nazım Hesapların kodlanması konusunda işletmeler ihtiyaçlarına göre istedikleri gibi ayırım yapabileceklerdir.²⁰³

Örnek 42:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan A firması katılmış olduğu Okul inşaatı ihalesini 900.000,00 TL bedelle kazanmış ve Ziraat Bankası'ndan aldığı Teminat mektubunu kesin teminat olarak vermiştir.

-----//----- 900 TAAHHÜT SÖZLEŞMELERİ HS. 900.01 Okul İnşaatı Sözleşmesi 901 TAAHHÜT SÖZ. ALACAKLILAR HS. 901 01 Milli Eğitim Bakanlığı Okul İnşaatı Taahhüt Sözleşmesi ----- //-----	900.000,00	900.000,00
Kesin Teminat: 900.000,00 x % 6 : 54.000,00 TL		
-----//----- 920 TEMİNAT MEKTUBU BORÇLULAR HS. 920.01 Milli Eğitim Bakanlığı 921 TEMİNAT MEKTUBU ALACAKLILAR HS. 921.01 Ziraat Bankası Teminat Mektubu Verilmesi ----- //-----	54.000,00	54.000,00

4.7.29. Şantiye Binalarının Kaydı

Şantiye binaları, kuruldukları yerde inşaat çalışanlarının barınmalarını sağlamak amacıyla oluşturulan mekanlardır. Şantiye binaları geçici barakalar şeklinde olabileceği gibi uzun süre kullanıma uygun şantiye binaları şeklinde de yapılabilmektedir. Şantiye

²⁰² Çankaya, (2003). s.255

²⁰³ Ahmet Tokaç, (2005). Uygulamacı Gözüyle Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Klavuzu. İstanbul: Tunca Kitabevi. s.715

binasının inşa edilme amacı ve kullanım süresine göre belli bir inşaat projesi için oluşturulan geçici barakaların maliyetinin tamamının bir kez gider yazılabileceği, uzun süre kullanım amacıyla yapılan inşaat binalarının tek kalemde gider yazılmayıp aktifleştirilerek % 10 oranında²⁰⁴ amortismanına tabi tutulmaları yolunda uygulama oluşmuştur.²⁰⁵

Örnek 43:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan B firması yapmış olduğu hastane inşaatı şantiyesinde inşaat süresince kullanmak üzere 10.000,00 TL + KDV tutarında baraka yaptırmıştır.

-----//-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	10.000,00	
740.01 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
740 01 01 Konut inşaatı Baraka Gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.800,00	
100 KASA HS		11.800,00
Hastane İnşaat Şantiyesi Baraka Gideri		
-----//-----		

4.7.30. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Kaydı

Gerek ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinde, gerekse kurumlar vergisi mükellefleri açısından safi kazancın tespitinde bazı ödemeler indirim konusu yapılamamaktadır. Kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG), vergi matrahının tespitinde gayrisafi kazançtan indirilemeyecek giderlerdir. Diğer bir deyişle, ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde vergi kanunlarının indirilmesine müsaade etmedikleri ödemeler, vergi uygulamasında “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak adlandırılmaktadır.²⁰⁶

- Her türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zammı ve faizler
- Belgelendirilemeyen giderler
- Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan giderler

²⁰⁴ 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Eki Amortisman Oranları Resmi Gazete Sayı: 25446. (2004, 04 28).

²⁰⁵ Çankaya, (2003). s.176

²⁰⁶ Cumhuriyet İnan Bilen, (2012, Aralık). Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti. Vergi Dünyası(376), 12-29

-Sosyal güvenlik kurumuna ödenmeyen primler kanunen kabul edilmeyen giderlere örnek verilebilirler.

Örnek 44:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan B firması yapmakta olduğu Okul inşaatı ile ilgili 31.12.2015 tarihinde, Aralık ayı hariç ödenmeyen 5.000,00 TL SGK prim borcu bulunmaktadır.

-----//----- 361 ÖDENECEK SOS.GÜV.KES.HS. 368 VAD. GEÇMİŞ ERT. VEYA TAK. VERGİ VE DİĞ. YÜK.HS. Ödenmeyen SGK Primleri Kaydı -----//-----	5.000,00	5.000,00
-----//----- 950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİD.HS. 950.01 Okul İnşaatı Ödenmeyen SGK Primleri 951 KAN. KABUL ED. GİD. KARŞ.HS. 951.01 Okul İnşaatı Ödenmeyen SGK Prim Karş. Ödenmeyen SGK Primleri Kaydı -----//-----	5.000,00	5.000,00

4.8. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMASI

Bu bölümde, Türkiye Muhasebe Standartları Doğrultusunda İnşaat Taahhüt İşlerinde Muhasebe konusuna özgü örnek bir uygulama çalışması yapılmıştır. Verilen örnekte içerik olarak Vergi Mevzuatı, Tek Düzen Hesap Planı Tebliği ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı göz önüne alınarak Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerine özgü gelir, gider ve maliyetlerinin kayıt, takip ve dönem sonu işlemleri ile son noktada yöntemler arası karşılaştırma yapılmıştır.

Örnek:

Milli Eğitim Bakanlığının 01.02.2010 yılında açmış olduğu okul inşaatı ihalesini 800.000,00 TL ihale bedeli ile X İnşaat Ltd. Şti. kazanmıştır. Okul İnşaatının tahmini maliyeti 700.000,00 TL olarak öngörülüp 10.02.2010 tarihinde işe başlanmıştır.

İnşaat başladıktan itibaren 2010 yılı Dönem içinde yapılan hesaplamalar sonucu 17.812,80 TL daha ek harcama yapılacağı anlaşılmıştır. Okul inşaatı 20.12.2011 tarihinde tamamlanmıştır. İnşaatın yapımı süresince meydana gelen gelir ve maliyetlere ait yevmiye kayıtları ile firmanın 31.12.2009 tarihli Bilançosu aşağıdaki şekilde olup yevmiye kayıtlarında KDV hesaplanmamıştır.

Tamamlanma (İşin Tam Bitimi) Yöntemine Göre Yapılacak Muhasebe Kayıtları

1-İhalenin kazanılması sonucu Milli Eğitim Bakanlığıyla imzalanan sözleşmeye ait 10.000,00 TL noter masrafı ödenmiştir.

2-X inşaat firması hafriyat işini taşeron A firmasına yaptırmıştır. Hafriyat işini 2 ayda tamamlayan A firmasının kesmiş olduğu fatura karşılığı 20.000,00 TL ödeme yapılmıştır.

3-Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan X firması yapmakta Okul inşaatında kullanmak üzere 250.000,00 TL Demir, Çimento vb. ilk madde ve malzeme satın almıştır.

4- X firması kazanmış olduğu yıllara sari Okul inşaatı ihalesi için 100.000,00 TL avans almıştır.

5-262,452,00 TL Demir, kum vb. direkt ilk madde ve malzemeler inşaatla kullanılmak üzere stoktan çekilmiştir.

6-Firmanın Okul e inşaatında 2010 dönemine ait tahakkuk eden direkt işçilik ücretleri 40.000,00 TL'dir.

7-Okul İnşaatının 350.000,00 TL 1. Hakediş raporu düzenlenmiş kesintiler yapıldıktan ve 100.000,00 TL alınan avans düşüldükten sonra ödeme firmanın banka hesabına yatırılmıştır (KDV hesaplanmamıştır).

2010 yılı içerisinde gerçekleşen finansal işlemler ve muhasebe kayıtları**Tablo 4.21. 31.12.2009 Tarihli Bilanço**

KASA HS.	100.000,00	BANKA KREDİLERİ HS.	300.000,00
BANKALAR HS.	80.000,00	SATICILAR HS.	70.000,00
İLK MAD.VE MLZ.STOKLARI HS.	650.000,00	SERMAYE HS.	600.000,00
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HS.	150.000,00		
DEMİRBAŞLAR HS.	30.000,00		
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	-40.000,00		
AKTİF TOPLAM	970.000,00	PASİF TOPLAM	970.000,00

1. madde

-----//-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	10.000,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740 01 01 Okul inşaatı Noter Gideri		
100 KASA HS.		10.000,00
Okul İnşaatı Noter Gideri Kaydı		
-----//-----		

2. madde

-----//-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	20.000,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740 01 02 Okul inşaatı Hafriyat Gideri		
102 Bankalar Hs.		20.000,00
Okul İnşaatı Hafriyat Gideri Kaydı		
-----//-----		

3. madde

-----//-----		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	250.000,00	
150.01. Okul İnşaatı Stokları		
150.01.01 İlk Madde ve Mlz. Stokları		
320.01 SATICILAR HS.		250.000,00
320.01.01 K İnşaat Mlz. Ltd. Şti.		
İlk Madde ve Malzeme Alış Kaydı		
-----//-----		

4. madde

Tablo 4.22. Avans Tutarının Hesaplanması

Avans Bedeli	100.000,00
Gelir(Kurumlar)Stopaj %3	3.000,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48	948,00
Kesintiler Top(Stopaj+DV)	3.948,00
Ödenecek Net Tutar	96.052,00

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	96.052,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	3.000,00	
295.01 Okul İnşaatı Stopaj Kesintileri		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	948,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.01.03.Damga Vergisi		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.		100.000,00
340.01 Okul İnşaatı Hakediş Avansı		
Okul İnşaatı Alınan Avans Kaydı		
----- //-----		

5. madde

----- //-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	262.452,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.04 İlk Madde Mlz.Giderleri		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		262.452,00
150.01. Okul İnşaatı Stokları		
150.01.01 İlk Madde ve Mlz. Stokları		
Kullanılan Malzemelerin Maliyete Yüklenmesi		
----- //-----		

6. madde

Tablo 4.23. Okul İnşaatı 2010 Yılı Ücret Tah. Hesabı

Brüt Ücretler	40.000,00
SGK İşveren Payı(%22)	8.800,00
İşsizlik İşveren Payı(%2)	800,00
SGK İşçi Payı(%14)	5.600,00
İşsizlik İşçi Payı(%1)	400,00
Gelir Vergisi(%15)	5.100,00
Damga Vergisi(%07,59)	303,6
Ödenecek Ücret	28.596,40

----- //		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		
740.01 Okul İnşaatı	49.600,00	
740.01.05 Brüt Ücretler	40.000,00	
740.01.06 SGK İşveren Payı	8.800,00	
740.01.07 İşsizlik İşveren Payı	800,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		5.403,60
360.01 Ödenecek G.V.	5.100,00	
360.02 Ödenecek D.V.	303,60	
361.ÖD. SOS.GÜV.KES.HS.		15.600,00
361.01 Öd. SGK.Primleri	14.400,00	
361.02 Öd. İşsizlik Primleri	1.200,00	
335 PERSONELE BORÇLAR		28.596,40
335.01.01 Net Ücretler		
2010 Yılı Ücret Tahakkuku		
----- //		

7. madde

Tablo 4.24. Hakediş Tutarının Hesaplanması

Hakediş Bedeli	340.000,00
Avans Mahsubu	100.000,00
Kalan Tutar	240.000,00
Gelir(Kurumlar)Stopaj %3 (240.000,00 x %3)	7.200,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48 (240.000,00 x %09,48)	2.275,20
Kesintiler Top(Stopaj+DV)	9.475,20
Ödenecek Net Tutar	230.524,80

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	230.524,80	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	7.200,00	
295.01 Okul İnşaatı Stopaj Kesintileri		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	100.000,00	
340.01 Okul İnşaatı Hakediş Avansı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	2.275,20	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.01.03.Damga Vergisi		
350 YIL.YAY. İNŞ.VE ON. HAK. BED. HS.		340.000,00
350.01 Okul İnş. Hak. Bed. Hs.		
Okul inşaatı için Alınan 1 nolu hakediş kaydı		
-----//-----		

Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi için tamamlanma yöntemine göre göre kar veya zarar için bittiği yıl tespit edilir. Okul İnşaatı da dönem içinde bitmediğinden dolayı 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabında oluşan maliyetler dönem sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı vasıtasıyla 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabına aktarılarak aktifleştirilir

-----//-----		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL. HS.	345.275,20	
170.01 Okul İnşaatı Hs.		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HS.		345.275,20
741.01 Okul İnşaatı Hs.		
Maliyetlerin Okul İnşaatına Devri		
-----//-----		

-----//-----		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	345.275,20	
741.01 Okul İnşaatı Hs.		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		345.275,20
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
Yansıtma Hesabının kapatılması		
-----//-----		

Tablo 4.25. 31.12.2010 Tarihli Bilanço

KASA HS.	90.000,00	BANKA KREDİLERİ HS.	300.000,00
BANKALAR HS.	386.576,80	SATICILAR HS.	320.000,00
İLK MAD.VE MLZ.STOKLARI HS.	637.548,00	PERSONELE BORÇLAR HS.	28.596,40
YIL. YAY. İNŞ. VE ON. MAL.HS.	345.275,20	YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. BED.HS.	340.000,00
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HS.	150.000,00	ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.	5.403,60
DEMİRBAŞLAR HS.	30.000,00	ÖD. SOSYAL GÜV.KES.HS.	15.600,00
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	-40.000,00	SERMAYE HS.	600.000,00
PEŞİN ÖD. VERGİ VE FONLAR	10.200,00		
AKTİF TOPLAM	1.609.600,00	PASİF TOPLAM	1.609.600,00

Okul İnşaatının gelir kaydı bilançoda 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında takip edilecektir. İnşaat maliyetleri dışında her hangi bir maliyet kalemi oluşmadığı için 2010 yılı gelir tablosu düzenlenmemiştir.

2011 yılı içerisinde gerçekleşen finansal işlemler ve muhasebe kayıtları

1-293.376,80 TL Demir, kum vb. direkt ilk madde ve malzemeler inşaatta kullanılmak üzere stoktan çekilmiştir.

2-Firmanın Okul e inşaatında 2011 dönemine ait tahakkuk eden direkt işçilik ücretleri 20.000,00 TL'dir.

3-201 yılı için tesis makine ve cihazlara ait 20.000,00 TL amortisman gideri tahakkuk etmiştir.

4-Okul şantiyesinde kullanılan makine için 30.000 TL bakım onarım hizmeti alınmış ödemesi bankadan yapılmıştır.

5-Okul İnşaatının 460.000,00 TL 2 nolu son hakediş raporu düzenlenmiş kesintiler yapıldıktan sonra ödeme firmanın banka hesabına yatırılmıştır (KDV hesaplanmamıştır).

1. madde

----- //		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	293.376,80	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.04 İlk Madde Mlz. Giderleri		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		293.376,80
150.01. Okul İnşaatı Stokları		
150.01.01 İlk Madde ve Mlz. Stokları		
Kullanılan Malzemelerin Maliyete Yüklenmesi		
----- //		

2. madde

Tablo 4.26. Okul İnşaatı 2011 Yılı Ücret Tah. Hesabı

Brüt Ücretler	20.000,00
SGK İşveren Payı(%22)	4.400,00
İşsizlik İşveren Payı(%2)	400,00
SGK İşçi Payı(%14)	2.800,00
İşsizlik İşçi Payı(%1)	200,00
Gelir Vergisi(%15)	2.550,00
Damga Vergisi(%07,59)	151,8
Ödenecek Ücret	14.298,20

----- //		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		
740.01 Okul İnşaatı	24.800,00	
740.01.05 Brüt Ücretler	20.000,00	
740.01.06 SGK İşveren Payı	4.400,00	
740.01.07 İşsizlik İşveren Payı	400,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		2.701,80
360.01 Ödenecek G.V.	2.550,00	
360.02 Ödenecek D.V.	151.80	
361.ÖD. SOS.GÜV.KES.HS.		7.800,00
361.01 Öd. SGK.Primleri	7.200,00	
361.02 Öd. İşsizlik Primleri	600,00	
335 PERSONELE BORÇLAR		14.298,20
335.01.01 Net Ücretler		
2011 Yılı Ücret Tahakkuku		
----- //		

3. madde

----- //		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	20.000,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.08 Amortisman Giderleri		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		20.000,00
257.01 Tesis Mak. Amortisman Hs.		
Amortisman Gider Kaydı		
----- //		

4. madde

-----//-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	30.000,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.09 Bakım Onarım Giderleri Hs.		
102 Bankalar Hs.		30.000,00
Okul İnşaatı Araç Bakım Onarım Gideri Kaydı		
----- //-----		

5. madde

Tablo 4.27. Hakediş Tutarının Hesaplanması

Hakediş Bedeli	460.000,00
Gelir(Kurumlar)Stopaj %3	13.800,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48	4.360,80
Kesintiler Top (Stopaj+DV)	18.160,80
Ödenecek Net Tutar	441.839,20

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	441.839,20	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	13.800,00	
193.01 Okul İnşaatı Stopaj Kesintileri		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	4.360,80	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.01.03.Damga Vergisi		
350 YIL.YAY. İNŞ.VE ONARIM HAK. BED. HS.		460.000,00
350.01 Okul İnş.Hakediş Bed.Hs.		
Okul inşaatı için Alınan 2 nolu hakediş kaydı		
----- //-----		

740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabında oluşan maliyetler dönem sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı vasıtasıyla 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabına aktarılarak aktifleştirilir.

-----//-----		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL. HS.	372.537,60	
170.01 Okul İnşaatı Hs.		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HS.		372.537,60
741.01 Okul İnşaatı Hs.		
Maliyetlerin Okul İnşaatına Devri		
----- //-----		

-----//-----		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	372.537,60	
741.01 Okul İnşaatı Hs.		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		372.537,60
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
Yansıtma Hesabının kapatılması		
----- //-----		

Tamamlanma yönteminde, kar-zarar hesabı işin bittiği yılda yapıldığı için Okul inşaatının bittiği 2011 yılında işle ilgili gelir ve maliyetler gelir tablosu hesaplarına devredilir. Okul inşaatıyla ilgili 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabında takip edilen maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılır. Yine Okul inşaatıyla ilgili 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabında izlenen hakediş tutarları 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına aktarılarak kesin kar ya da zarar tespit edilir.

-----//-----		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	717.812,20	
622.01 Okul İnşaatı Hizmet maliyetleri		
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ON. MAL. HS.		717.812,20
170.01 Okul İnşaatı Hs.		
Okul İnşaatı Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılması		
----- //-----		

-----//-----		
350 YIL.YAY.YOL İNŞAATI HAKEDİŞ BEDELLERİ	800.000,00	
350.01 Okul İnş.Hak.Bed.Hs.		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		800.000,00
600.01 Okul İnşaatı Hakedişleri		
Hakedişlerin Sonuç Hesaplarına Devri Kaydı		
----- //-----		

2010 yılında 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabında izlenen tutar 2011 yılında Okul inşaatının tamamlanmasından dolayı bir yıl içinde indirim konusu yapılacağı için 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabına aktarılacaktır.2011 yılı Gelir tablosu ve Bilançosunu çıkarmak üzere dönem sonu işlemleri yapılacaktır.

-----//----- 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS. 193.01 Okul İnşaatı Stopaj Kesintileri 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS. 295.01 Okul İnşaatı Stopaj Kesintileri İndirim Konusu Yapılacak Peşin Ödenen Vergilerin Virman kaydı -----//-----	10.200,00	10.200,00
-----//----- 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.01 Okul İnşaatı Hizmet maliyetleri Giderlerin Dönem Kar Zarar Hesabına Devri -----//-----	717.812,80	717.812,80
-----//----- 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 600.01 Okul İnşaatı Hakedişleri 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI Gelirlerin Dönem Kar Zarar Hesabına Devri -----//-----	800.000,00	800.000,00
-----//----- 691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. 370 DÖN.KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞ.HS Hesaplanan Kurumlar Vergisi Kaydı -----//-----	16.437,44	16.437,44

Dönem sonunda tahakkuk edecek kurumlar vergisinden indirim yapılabilmesi için 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabındaki tutar 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Gider Yükümlülükleri hesabına aktarılır. Ancak aktarılacak tutar 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları hesabının tutarından fazla olamayacağı için dönem içinde 24.000,00 TL peşin ödenen vergiden ancak 16.437,44 TL kadarını indirim konusu yapabiliyoruz.

-----//----- 371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE GİDER YÜK.HS. 371.01 Peşin Ödenen Vergiler 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS. 193.01 Köprü İnşaatı Stopaj Kesintisi Peşin Ödenen Verginin Dönem Karına Mahsubu -----//-----	16.437,56	16.437,56
-----//----- 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI Dönem Net Kar Hesabı Kaydı -----//-----	82.187,20	16.437,44 65.749,76
-----//----- 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KARI HS. 590.01 2016 Dönem Net Karı Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Devri -----//-----	65.749,76	65.749,76

Tablo 4.28 X İnşaat Ltd. Şti. 31.12.2011 Tarihli Gelir Tablosu

A-BRÜT SATIŞLAR	800.000,00
1-Yurt İçi Satışlar	800.000,00
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
C-NET SATIŞLAR	800.000,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	717.812,80
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	717.812,80
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	82.187,20
E-FAALİYET GİDERLERİ	0,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	82.187,20
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	0,00
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	0,00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	82.187,20
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	0,00
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	82.187,20
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	16.437,56
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	65.749,64

Tablo 4.29. X İnşaat Ltd.Şti. 31.12.2011 Tarihli Bilanço

KASA HS.	90.000,00	BANKA KREDİLERİ HS.	300.000,00
BANKALAR HS.	798.416,00	SATICILAR HS.	320.000,00
İLK MAD.VE MLZ.STOKLARI HS.	344.171,20	DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	16.437,44
PEŞİN ÖD. VERGİ VE FONLAR	7.562,56	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE GİDER YÜK. HS.	-16.437,44
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HS.	150.000,00	PERSONELE BORÇLAR HS.	42.894,60
DEMİRBAŞLAR HS	30.000,00	ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.	8.105,40
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS	-60.000,00	ÖD. SOSYAL GÜV.KES.HS.	23.400,00
		SERMAYE HS.	600.000,00
		DÖNEM NET KARI	65.749,76
AKTİF TOPLAM	1.360.149,76	PASİF TOPLAM	1.360.149,76

Tamamlanma Yüzdesi (İşin Kısmen Bitim) Yöntemine Göre Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Tamamlanma Yüzdesi yöntemiyle, tamamlanma yöntemine göre oluşan kar veya zararın beyan edilme zamanı dışında, dönem içindeki gelir ve maliyetlere ait yevmiye kayıtları arasında bir fark yoktur.

2010 yılı içerisinde gerçekleşen finansal işlemler ve muhasebe kayıtları

1-İhalenin kazanılması sonucu Milli Eğitim Bakanlığıyla imzalanan sözleşmeye ait 10.000,00 TL noter masrafı ödenmiştir.

2-X inşaat firması hafriyat işini taşeron A firmasına yaptırmıştır. Hafriyat işini 2 ayda tamamlayan A firmasının kesmiş olduğu fatura karşılığı 20.000,00 TL ödeme yapılmıştır.

3-Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan X firması yapmakta Okul inşaatında kullanmak üzere 250.000,00 TL Demir, Çimento vb ilk madde ve malzeme satın almıştır.

4- X firması kazanmış olduğu yıllara sari Okul inşaatı ihalesi için 100.000,00 TL avans almıştır.

5-262.452,00 TL Demir, kum vb. direkt ilk madde ve malzemeler inşaatla kullanılmak üzere stoktan çekilmiştir.

6-Firmanın Okul e inşaatında 2010 dönemine ait tahakkuk eden direkt işçilik ücretleri 40.000,00 TL'dir.

7-Okul İnşaatının 350.000,00 TL 1. Hakediş raporu düzenlenmiş kesintiler yapıldıktan ve 100.000,00 TL alınan avans düşüldükten sonra ödeme firmanın banka hesabına yatırılmıştır (KDV hesaplanmamıştır).

Tablo 4.30. 31.12.2009 Tarihli Bilanço

KASA HS.	100.000,00	BANKA KREDİLERİ HS.	300.000,00
BANKALAR HS.	80.000,00	SATICILAR HS.	70.000,00
İLK MAD.VE MLZ.STOKLARI HS.	650.000,00	SERMAYE HS.	600.000,00
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HS.	150.000,00		
DEMİRBAŞLAR HS.	30.000,00		
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	(40.000,00)		
AKTİF TOPLAM	970.000,00	PASİF TOPLAM	970.000,00

1. madde

-----//-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	10.000,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740 01 01 Okul inşaatı Noter Gideri		
100 KASA HS.		10.000,00
Okul İnşaatı Noter Gideri Kaydı		
----- //-----		

2. madde

-----//-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	20.000,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740 01 02 Okul inşaatı Hafriyat Gideri		
102 Bankalar Hs.		20.000,00
Okul İnşaatı Hafriyat Gideri Kaydı		
----- //-----		

3. madde

-----//-----		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	250.000,00	
150.01. Okul İnşaatı Stokları		
150.01.01 İlk Madde ve Mlz. Stokları		
320.01 SATICILAR HS.		250.000,00
320.01.01 K İnşaat Mlz. Ltd. Şti.		
İlk Madde ve Malzeme Alış Kaydı		
----- //-----		

4. madde

Tablo 4.31. Avans Tutarının Hesaplanması

Avans Bedeli	100.000,00
Gelir(Kurumlar)Stopaj %3	3.000,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48	948,00
Kesintiler Top(Stopaj+DV)	3.948,00
Ödenecek Net Tutar	96.052,00

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	96.052,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	3.000,00	
193.01 Köprü İnşaatı Stopaj Kesintisi		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	948,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.01.03.Damga Vergisi		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.		100.000,00
340.01 Okul İnşaatı Hakediş Avansı		
Okul İnşaatı Alınan Avans Kaydı		
-----//-----		

5. madde

-----//-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	262.452,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.04 İlk Madde Mlz. Giderleri		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		262.452,00
150.01. Okul İnşaatı Stokları		
150.01.01 İlk Madde ve Mlz. Stokları		
Kullanılan Malzemelerin Maliyete Yüklenmesi		
-----//-----		

6. madde

Tablo 4.32. Okul İnşaatı 2010 Yılı Ücret Tah. Hesabı

Brüt Ücretler	40.000,00
SGK İşveren Payı(%22)	8.800,00
İşsizlik İşveren Payı(%2)	800,00
SGK İşçi Payı(%14)	5.600,00
İşsizlik İşçi Payı(%1)	400,00
Gelir Vergisi(%15)	5.100,00
Damga Vergisi(%07,59)	303,60
Ödenecek Ücret	28.596,40

-----//-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		
740.01 Okul İnşaatı	49.600,00	
740.01.05 Brüt Ücretler	40.000,00	
740.01.06 SGK İşveren Payı	8.800,00	
740.01.07 İşsizlik İşveren Payı	800,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		5.403,60
360.01 Ödenecek G. V.	5.100,00	
360.02 Ödenecek D. V.	303,60	
361.ÖD. SOS.GÜV.KES.HS.		15.600,00
361.01 Öd. SGK.Primleri	14.400,00	
361.02 Öd. İşsizlik Primleri	1.200,00	
335 PERSONELE BORÇLAR		28.596,40
335.01.01 Net Ücretler		
2010 Yılı Ücret Tahakkuku		
-----//-----		

7. madde

Tablo 4.33. Hakediş Tutarının Hesaplanması

Hakediş Bedeli	340.000,00
Avans Mahsubu	100.000,00
Kalan Tutar	240.000,00
Gelir(Kurumlar)Stopaj %3 (240.000,00 x %3)	7.200,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48 (240.000,00 x %09,48)	2.275,20
Kesintiler Top(Stopaj+DV)	9.475,20
Ödenecek Net Tutar	230.524,80

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	230.524,80	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	7.200,00	
193.01 Köprü İnşaatı Stopaj Kesintisi		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	100.000,00	
340.01 Okul İnşaatı Hakediş Avansı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	2.275,20	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.01.03.Damga Vergisi		
350 YIL.YAY. İNŞ.VE ON. HAK. BED. HS.		340.000,00
350.01 Okul İnş. Hak. Bed. Hs.		
Okul inşaatı için Alınan 1 nolu hakediş kaydı		
-----//-----		

2010 Yılı Dönem içindeki işlemleri yaptıktan sonra dönem sonunda Okul inşaatının tamamlanma oranını tespit etmemiz gerekiyor. Bunun için aşağıdaki formül kullanılarak oran tespit edilip diğer dönem sonu işlemleri de şu şekilde yapılacaktır:

Firma 2010 yılında fiili olarak 345.275,20 TL harcama yapmış işin bitmesi için tahmini olarak 372.537,60 TL daha harcama yapacağını tahmin ederek toplam tahmini maliyeti 717.812,80 TL olarak hesaplamıştır.

$$\begin{aligned}\text{Tamamlanma Oranı} &= \frac{\text{Bugüne Kadar Oluşan Toplam Maliyet}}{\text{Toplam Tahmini Maliyet}} \\ \text{Tamamlanma Oranı} &= \frac{345.275,20}{717.812,80} = \% 48\end{aligned}$$

Sözleşme Geliri: Taahhüt tutarı x Tamamlanma yüzdesi

Sözleşme Geliri: 800.000,00 x 0,48 = 384.000,00 TL

Tamamlanma oranına göre tespit edilen gelir rakamı her zaman için firmanın fiiliyatta kesmiş olduğu hakediş rakamıyla aynı olmayabilir. Örneğin maliyetlerin fazla olduğu bir hesap döneminde kesilen hakediş tutarı, işin tamamlanma oranına göre tespit edilen gelirden fazla olabilmektedir. Böyle bir durumda aradaki fark 341 Alınan Hakediş Avansları²⁰⁷ hesabına kaydedilir. Ya da işin tamamlanma oranına göre tespit edilen gelir, maliyetlerin düşük olduğu bir hesap döneminde kesilen hakediş rakamından fazla olabilmektedir. Böyle bir durumda ise 182 Onaylanacak Hakedişler²⁰⁸ hesabına kaydedilir.

-----//-----		
350 YIL.YAY. İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.	340.000,00	
350.01 Okul İnş. Hak. Bed. Hs.		
182 ONAYLANACAK HAKEDİŞLER HS.	44.000,00	
182.01 Okul İnşaatı Onaylanacak Hakedişler		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		384.000,00
600.01 Okul İnşaatı Gelirleri		
Hakedişlerin Gelir Tablosu Hesabına Devri		
-----//-----		

²⁰⁷ Sayarı, (1998). 44-52

²⁰⁸ Sayarı, (1998). 44-52

-----//----- 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL. HS. 170.01 Okul İnşaatı Hs. 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HS. 741.01 Okul İnşaatı Hs. Maliyetlerin Okul İnşaatına Devri ----- //-----	345.275,20	345.275,20
-----//----- 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. 741.01 Okul İnşaatı Hs. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 740.01 Okul İnşaatı Hs. Yansıtma Hesabının kapatılması ----- //-----	345.275,20	345.275,20
-----//----- 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.01 Okul İnşaatı Hizmet maliyetleri 170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ON.MAL.HS. 170.01 Okul İnşaatı Hs. Okul İnşaatı Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılması ----- //-----	345.275,20	345.275,20
-----//----- 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.01 Okul İnşaatı Hizmet maliyetleri Giderlerin Dönem Kar Zarar Hesabına Devri ----- //-----	345.275,20	345.275,20
-----//----- 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 600.01 Okul İnşaatı Hakedişleri 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI Gelirlerin Dönem Kar Zarar Hesabına Devri ----- //-----	384.000,00	384.000,00

-----//----- 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI Dönem Net Kar Hesabı Kaydı -----//-----	38.724,80	7.744,96 30.979,84
-----//----- 691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU * 484.01 Okul İnşaatı Ert.Ver.Borcu Hesaplanan Kurumlar Vergisi Kaydı -----//----- *484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU²⁰⁹	7.744,96	7.744,96
-----//----- 371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE GİDER YÜK.HS. 371.01 Peşin Ödenen Vergiler 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS. 193.01 Köprü İnşaatı Stopaj Kesintisi Peşin Ödenen Verginin Dönem Karına Mahsubu -----//-----	7.744,96	7.744,96
-----//----- 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KARI HS. 590.01 2010 Yılı Dönem Net Karı Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Devri -----//-----	30.979,84	30.979,84

²⁰⁹ İhsan Yıldıztekin, (2013). TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17(1), 295-320

Tablo 4.34. X İnşaat Ltd. Şti. 31.12.2010 Tarihli Gelir Tablosu

A-BRÜT SATIŞLAR	384.000,00
1-Yurt İçi Satışlar	384.000,00
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
C-NET SATIŞLAR	384.000,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	345.275,20
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	345.275,20
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	38.724,80
E-FAALİYET GİDERLERİ	0,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	38.724,80
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	0,00
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	0,00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	38.724,80
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	0,00
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	38.724,80
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	7.744,96
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	30.979,84

Tablo 4.35. X İnşaat Ltd. Şti. 31.12.2010 Tarihli Bilanço

KASA HS.	90.000,00	BANKA KREDİLERİ HS.	300.000,00
BANKALAR HS.	386.576,80	SATICILAR HS.	320.000,00
İLK MAD.VE MLZ.STOKLARI HS.	637.548,00	PERSONELE BORÇLAR HS.	28.596,40
ONAYLANACAK HAKEDİŞLER HS.	44.000,00	ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.	5.403,60
PEŞİN ÖD. VERGİ VE FONLAR	2.455,04	ÖD. SOSYAL GÜV.KES.HS.	15.600,00
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HS.	150.000,00	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE GİDER YÜK.HS.	-7.774,96
DEMİRBAŞLAR HS	30.000,00	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	7.774,96
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS	-40.000,00	SERMAYE HS.	600.000,00
		DÖNEM NET KARI	30.979,84
AKTİF TOPLAM	1.300.579,84	PASİF TOPLAM	1.300.579,84

2011 yılı içerisinde gerçekleşen finansal işlemler ve muhasebe kayıtları

1-293.376,80 TL Demir, kum vb. direkt ilk madde ve malzemeler inşaatta kullanılmak üzere stoktan çekilmiştir.

2-Firmanın Okul e inşaatında 2011 dönemine ait tahakkuk eden direkt işçilik ücretleri 20.000,00 TL'dir.

3-201 yılı için tesis makine ve cihazlara ait 20.000,00 TL amortisman gideri tahakkuk etmiştir.

4-Okul şantiyesinde kullanılan makine için 30.000 TL bakım onarım hizmeti alınmış ödemesi bankadan yapılmıştır.

5-Okul İnşaatının 460.000,00 TL 2 nolu son hakediş raporu düzenlenmiş kesintiler yapıldıktan sonra ödeme firmanın banka hesabına yatırılmıştır (KDV hesaplanmamıştır).

-----//-----		
590 DÖNEM NET KARI	30.979,84	
590.01 2016 Dönem Net Karı		
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		30.979,84
570.01 2016 Yılı Karları		
2010 Dönem Karının Geçmiş Yıllar Karlarına Virman kaydı		
----- //-----		

1. madde

----- //-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	293.376,80	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.04 İlk Madde Mlz. Giderleri		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		293.376,80
150.01. Okul İnşaatı Stokları		
150.01.01 İlk Madde ve Mlz. Stokları		
Kullanılan Malzemelerin Maliyete Yüklenmesi		
----- //-----		

2. madde

Tablo 4.36. Okul İnşaatı 2010 Yılı Ücret Tah. Hesabı

Brüt Ücretler	20.000,00
SGK İşveren Payı(%22)	4.400,00
İşsizlik İşveren Payı(%2)	400
SGK İşçi Payı(%14)	2.800,00
İşsizlik İşçi Payı(%1)	200
Gelir Vergisi(%15)	2.550,00
Damga Vergisi(%07,59)	151,8
Ödenecek Ücret	14.298,20

----- //			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			
740.01 Okul İnşaatı		24.800,00	
740.01.05 Brüt Ücretler	20.000,00		
740.01.06 SGK İşveren Payı	4.400,00		
740.01.07 İşsizlik İşveren Payı	400,00		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.			2.701,80
360.01 Ödenecek G.V.	2.550,00		
360.02 Ödenecek D.V.	151.80		
361.ÖD. SOS.GÜV.KES.HS.			7.800,00
361.01 Öd. SGK.Primleri	7.200,00		
361.02 Öd. İşsizlik Primleri	600,00		
335 PERSONELE BORÇLAR			14.298,20
335.01.01 Net Ücretler			
2011 Yılı Ücret Tahakkuku			
----- //			
3. madde			
----- //			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		20.000,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.			
740.01.08 Amortisman Giderleri			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			20.000,00
257.01 Tesis Mak. Amortisman Hs.			
Amortisman Gider Kaydı			
----- //			
4. madde			
----- //			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		30.000,00	
740.01 Okul İnşaatı Hs.			
740.01.09 Bakım Onarım Giderleri Hs.			
102 Bankalar Hs.			30.000,00
Okul İnşaatı Araç Bakım Onarım Gideri Kaydı			
----- //			

5. madde

Tablo 4.37. Hakediş Tutarının Hesaplanması

Hakediş Bedeli	460.000,00
Gelir(Kurumlar)Stopaj %3	13.800,00
Damga Vergisi Kesintisi Binde 9,48	4.360,80
Kesintiler Top(Stopaj+DV)	18.160,80
Ödenecek Net Tutar	441.839,20

-----//-----		
102 BANKALAR HS.	441.839,20	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	13.800,00	
193.01 Okul İnşaatı Stopaj Kesintileri		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	4.360,80	
740.01 Okul İnşaatı Hs.		
740.01.01.03.Damga Vergisi		
350 YIL.YAY. İNŞ.VE ONARIM HAK. BED. HS.		460.000,00
350.01 Okul İnş. Hak. Bed. Hs.		
Okull inşaatı için Alınan 2 nolu hakediş kaydı		
-----//-----		

2011 Yılı Dönem içindeki işlemleri yaptıktan sonra geçen dönemde yaptığımız gibi yine aynı şekilde dönem sonunda Okul inşaatının tamamlanma oranını tespit etmemiz gerekiyor. Bunun için aşağıdaki formül kullanılarak oran tespit edilip diğer dönem sonu işlemleri de şu şekilde yapılacaktır:

Firma 2011 yılında fiili olarak 717.812,80 harcama yapmış işin bitmesi için tahmini ek maliyet yapılmasına ihtiyaç kalmadığından toplam tahmini maliyet 717.812,80 TL olarak hesaplamıştır

2011 Yılı Tamamlanma Oran Hesabı

$$\text{Tamamlanma Oranı} = \frac{\text{Bugüne Kadar Oluşan Toplam Maliyet}}{\text{Toplam Tahmini Maliyet}}$$

$$\text{Tamamlanma Oranı} = \frac{717.812,80}{717.812,80} = \% 100$$

2010 yılında % 48 tamamlandığından dolayı 2011 yılında tamamlanma oranı % 52 olarak tespit edilmiştir.

Sözleşme Geliri: Taahhüt tutarı x Tamamlanma yüzdesi

Sözleşme Geliri: 800.000,00 x 0,52 = 416.000,00 TL

-----//----- 350 YIL.YAY. İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HS. 350.01 Okul İnş. Hak. Bed. Hs. 182 ONAYLANACAK HAKEDİŞLER HS. 182.01 Okul İnşaatı Onaylanacak Hakedişler 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS. 600.01 Okul İnşaatı Gelirleri Hakedişlerin Gelir Tablosu Hesabına Devri ----- //-----	460.000,00	
-----//----- 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL. HS. 170.01 Okul İnşaatı Hs. 741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANSITMA HS. 741.01 Okul İnşaatı Hs. Maliyetlerin Okul İnşaatına Devri ----- //-----	372.537,60	44.000,00
-----//----- 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. 741.01 Okul İnşaatı Hs. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 740.01 Okul İnşaatı Hs. Yansıtma Hesabının kapatılması ----- //-----	372.537,60	416.000,00
-----//----- 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.01 Okul İnşaatı Hizmet maliyetleri 170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ONARIM MAL. HS. 170.01 Okul İnşaatı Hs. Okul İnşaatı Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılması ----- //-----	372.537,60	
-----//----- 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.01 Okul İnşaatı Hizmet maliyetleri Giderlerin Dönem Kar Zarar Hesabına Devri ----- //-----	372.537,60	372.537,60

-----//----- 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 600.01 Okul İnşaatı Hakedişleri 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI Gelirlerin Dönem Kar Zarar Hesabına Devri ----- //-----	416.000,00	416.000,00
-----//----- 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI Dönem Net Kar Hesabı Kaydı ----- //-----	43.462,40	8.692,48 34.769,92
-----//----- 691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. 484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU 484.01 Okul İnşaatı Ert. Ver. Borcu Hesaplanan Kurumlar Vergisi Kaydı ----- //-----	8.692,48	8.692,48
-----//----- 371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE GİDER YÜK.HS. 371.01 Peşin Ödenen Vergiler 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS. 193.01 Köprü İnşaatı Stopaj Kesintisi Peşin Ödenen Verginin Dönem Karına Mahsubu ----- //-----	8.692,48	8.692,48
-----//----- 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KARI HS. 590.01 2011 Yılı Dönem Net Karı Dönem Net Karının Bilanço Hesabına Devri ----- //-----	34.769,92	34.769,92

-----//-----		
484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	16.467,44	
484.01 Okul İnşaatı Ert. Ver. Borcu		
370 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS.		
YÜK. KARŞ.		16.467,44
Ertelenen Verginin Ödenecek Vergi Karşılığı Hesabına Devri		
-----//-----		

Tablo 4.38. X İnşaat Ltd. Şti. 31.12.2011 Tarihli Gelir Tablosu

A-BRÜT SATIŞLAR	416.000,00
1-Yurt İçi Satışlar	416.000,00
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
C-NET SATIŞLAR	416.000,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	372.537,60
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	372.537,60
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	43.462,40
E-FAALİYET GİDERLERİ	0,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	43.462,40
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GEL. VE KARLAR	0,00
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	0,00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	43.462,40
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	0,00
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	43.462,40
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	8.692,48
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	34.769,92

Tablo 4.39.X İnşaat Ltd. Şti. 31.12.2011 Tarihli Bilanço

KASA HS.	90.000,00	BANKA KREDİLERİ HS.	300.000,00
BANKALAR HS.	798.416,00	SATICILAR HS.	320.000,00
İLK MAD.VE MLZ STOKLARI HS.	344.171,20	PERSONELE BORÇLAR HS.	42.894,60
PEŞİN ÖD. VERGİ VE FONLAR	7.562,56	ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.	8.105,40
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HS.	150.000,00	ÖD. SOSYAL GÜV.KES.HS.	23.400,00
DEMİRBAŞLAR HS	30.000,00	DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	16.467,44
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS	-60.000,00	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD. VERGİ VE GİDER YÜK.HS.	-16.467,44
		SERMAYE HS.	600.000,00
		GEÇMİŞ YIL KARLARI	30.979,84
		DÖNEM NET KARI	34.769,92
AKTİF TOPLAM	1.360.149,76	PASİF TOPLAM	1.360.149,76

Tamamlanma yöntemiyle, tamamlanma oranı yöntemini karşılaştırdığımızda, aşağıda görüldüğü gibi toplamda beyan edilen kar rakamı değişmemektedir. Tamamlanma yönteminde kar iş bitiminde hesaplanırken, tamamlanma oranı yönteminde ise dönem itibariyle işin fiilen yapıldığı ölçüde kar hesaplanmaktadır.

YILLAR	İHALE BEDELİ	FİİLİ MALİYET	TOPLAM TAMAMLANMA MALİYETİ	TAMAMLANMA ORANI YÖNTEMİ ÇIKAN KAR	TAMAMLANMA YÖNTEMİ ÇIKAN KAR
2010	800.000,00	345.275,20	372.537,60	38.724,80	
2011	800.000,00	372.537,60		43.462,40	82.187,20
TOPLAM				82.187,20	82.187,20

BÖLÜM 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

İnşaat taahhüt işleri hizmet işi olma özelliğinin yanında yapılan işlerin tamamlanma sürelerinin uzun olmasından dolayı yıllara sari işlerdir. İnşaat sektörünün ülke ekonomisi içinde yarattığı istihdam çok büyük olmakla birlikte ayrıca çalışılan birçok alt sektöre de yön vermektedir. İnşaat taahhüt işleri sayılan sektöre özgü özelliklerinden dolayı tezin genelinde dikkat çekmeye çalışılan hem vergisel hem de muhasebe sistemi olarak ayrı takip edilmesi gereken bir durumu ortaya çıkarmaktadır.

Ülkemizde vergi mevzuatı ve TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı, yıllara sari inşaat işlerinde kesin kar-zarar tespitinin ne zaman yapılacağı ve işin yapımı süresince dönemsel gelir ve maliyetlerin finansal tablolara ne zaman ve ne şekilde yansıtılacağı hususunda farklı yöntemler benimsemiştir. Gelir Vergisi 42.maddeye göre İnşaat taahhüt işlerinde kesin kar-zarar tespiti iş tamamlandığında yapılarak o dönemin karı ya da zararı olarak beyan edilmektedir. Taahhüt işinin devam ettiği süre içinde oluşan dönemlerdeki hakedişler bilançonun pasifinde maliyetler ise aktifinde kayıt altında tutulmaktadır.

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardında benimsenmiş olan tamamlanma oranı yönteminde inşaat taahhüt işlerine ait gelir ve maliyetler dönemsel olarak, işin tamamlanma oranında dönemsellik ilkesine uygun şekilde finansal tablolara taşınmaktadır.

Uygulama çalışması yardımıyla, yukarıda sayılan her iki yönteme göre şirketin dönem içindeki finansal işlemlerine ait muhasebe kayıtları, yevmiye maddeleri şeklinde açıklanmaya çalışılmıştır. İnşaatın devam ettiği dönemlerde işin tam bitimi ve tamamlanma oranı yöntemlerine uygun olarak uygulanan yöntem bazında dönem sonu işlemleri yapılmıştır.

İşin tam bitimi yöntemine göre gelir vergisi 42.maddeye istinaden, inşaatla alakalı gelir ve maliyetler iş devam ettiği dönemlerde gelir tablosu hesaplarına taşınmadan bilançonun ilgili hesaplarında takip edilmiştir. İşin tamamlandığı dönemde bilançodaki ilgili hesaplar gelir tablosu hesaplarına aktararak dönemin karı olarak beyan edilmiştir.

Tamamlanma oranı yöntemine göre işin devam ettiği dönemlerde oluşan gelir ve maliyet hesapları, dönem sonlarında işin tamamlanma oranında ilgili gelir tablosu hesaplarına aktararak, dönemsel kar-zarar tespiti yapılmıştır. Böylece oluşan gelir ve maliyetler hazırlanan finansal tablolarda kendi dönemlerinde beyan edilerek gösterilmiştir.

Hazırlanan finansal tablolar karşılaştırıldığında son noktada çıkan kar rakamsal olarak aynı, ancak hazırlanan finansal tabloların sadece kar odaklı hazırlanan tablolar olmadığı noktası, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre hazırlanan tabloların hem uluslararası alanda hem de ülkemiz sınırları içindeki tüm kullanıcılar açısından daha gerçekçi ve güvenilir tablolar olduğu düşünülmektedir.

Bu noktada standartların uygulanmasını sağlayacak hesapların hesap planına eklenmesi ve vergi mevzuatında tamamlanma oranı yöntemine göre düzenlenmeler yapılması hem standartlara göre hazırlanacak finansal tabloların hazırlanmasını kolaylaştıracağı hem de oluşturulan tabloların gerçekliğini ve güvenilirliğini artırma noktasında yol gösterici olacağı kanısındayız.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- [1] Ataman, Ü., & Akgül, D. (2001). Genel Muhasebe Uygulamaları. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- [2] Benligiray, Y. (1981). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi. Eskişehir: İ.T.İ.Akademisi Yayınları.
- [3] Bozok, M. S. (2011). Anadolu Üniversitesi Yayınları No:2192 İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.
- [4] Bursal, N., & Ercan, Y. (1990). Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama (3 b.). İstanbul: Muhasebe Ens.Eğitim ve Arştırma Vakfı Yayın No:10.
- [5] Büyükmirza, K. (2006). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (10 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- [6] Çankaya, İ. (1998). İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın Özel (Yap-Sat) İnşaatlar. Ankara.
- [7] Çankaya, İ. (2003). Örnekli,Açıklamalı,Uygulamalı İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın-Özel(Yap-Sat) İnşaatlar (2 b.). Ankara: Meslek Yapıtları.
- [8] Ekergil V., H. C. (2013). İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi (1 b.). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset.
- [9] Erden, S. A. (1997). İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi (2 b.). Isparta.
- [10] Gülten, S., & Kocaer, İ. (2010). Yurtiçi ve Yurtdışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları. Ankara: Ankara Ofset.
- [11] Hesap uzmanları Kurulunun 282/2 Nolu Danışma Komisyonu Kararları. (1991, 02 21).
- [12] Sayarı, M. (1983). Yapı işlerinde Muhasebe Düzeni. Ankara: Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Basımevi.
- [13] Şenlik, M. (2015). İnşaat Muhasebesi (5 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık San.ve Tic.A.Ş.
- [14] Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2013). Türk Vergi Sistemi. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- [15] Tokaç, A. (2005). Uygulamacı Gözüyle Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Klavuzu. İstanbul: Tunca Kitabevi.
- [16] Usul, H. (2003). İnşaat Muhasebesi. Isparta: SDÜ.Basımevi.

- [17] Usul, H. (2012). TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi. Ankara: Detay Yayıncılık.
- [18] Yılmaz, Ayhan; Vergi Denetmenleri Derneği. (2003). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme. Ankara: Şafak Matbaacılık.
- [19] Yılmaz, K. (2004). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik. Ankara: Ce-Ka yayınları.
- [20] Yılmaz, K. (2007). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik (3 b.). Ankara: Ce-Ka Yayınları.

SÜRELİ YAYINLAR

- [1] Alagöz, A. (2009, ocak). TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2(1), 1-36
- [2] Bilen, C. (2012, Aralık). Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti. Vergi Dünyası(376), 12-29
- [3] Demir, F. (1997, Eylül). Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri. Yaklaşım Aylık Dergi(57), 17-24
- [4] Karyağdı, M. (2009, Mayıs). İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS 11'in Analizi-I. Yaklaşım Aylık Dergi(197), 108-114
- [5] Özyürek, H., Duman, D., & Kaptan, S. (2015). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi(44), 217-230
- [6] Sayarı, M. (1998). İnşaat Taahhüt Kazançlarına İlişkin Farklı Bir Yaklaşım. Vergi Dünyası(197), 44-52
- [7] Savcı, A. (1990, Ağustos). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ve Vergi Mevzuatı. Vergi Dünyası(108), 47-63
- [8] Sümer Göğüş, E. H. (2006, Temmuz). Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi(19), 75-86
- [9] Şentürk, M. (2013, Ocak). Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtımı. Vergi Sorunları Dergisi(292), 49-54
- [10] Tandoğan, N. (1993, Eylül). Yıllara Sari İnşaat ve Taahhüt İşlerinde İş Tamamlanmadan Müteahhidin Ölümü. Vergi Dünyası(145), 26-33
- [11] Tokat, Y. (2010, Ocak). İnşaat işlerinin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar-I. Yaklaşım Aylık Dergi(205), 67-71
- [12] Yıldıztekin, İ. (2013). TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17(1), 295-320.

KANUNLAR

- [1] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Resmi Gazete Sayı :10703 – 10705. (1961, 1 10).
- [2] 3194 Sayılı İmar Kanunu Resmi Gazete Sayı:18749. (1985, 05 09).
- [3] 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu Resmi Gazete Sayı:24607. (2001, 08 12).
- [4] 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Resmi Gazete S.24648. (2002, 01 22).
- [5] 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu Resmi Gazete Sayı :24648. (2002, 1 22).
- [6] 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Resmi Gazete Sayı: 25332. (2003, 12 30).
- [7] 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Resmi Gazete Sayı:26205. (2006, 06 21).
- [8] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Resmi Razete Sayı:27846. (2011, 02 14).
- [9] 01.01.2003 Tarihinde Yürürlükten Kalkan 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Yayınlandığı R.Gazete Sayı : 18161. (1983, 09 10).
- [10] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Resmi Gazete Sayı :10700. (1961, 06 01).

TEBLİĞLER

- [1] Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği Resmi Gazete Sayı: 29931. (2016, 12 27).
- [2] 34 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Tebliği Resmi Gazete Sayı: 20239. (1989, 08 01).
- [3] 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Resmi Gazete Mükerrer Sayı: 21447. (1992, 12 26).
- [4] 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Eki Amortisman Oranları Resmi Gazete Sayı: 25446. (2004, 04 28).
- [5] 2 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Resmi Gazete Sayı: 21790. (1993, 12 16).

YÖNETMELİKLER

- [1] Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği Resmi Gazete Sayı: Mükerrer 27159 (2009, 04 03).
- [2] Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği Resmi Gazete Sayı: 16745. (1979, 09 05).
- [3] Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği Resmi Gazete Sayı: Mükerrer 27159 . (2009, 04 03).

ÖZELGELER

- [1] B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-3161-KV-71 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama ve Bitiş Tarihlerinin Tespiti Hakkında Özelge . (2011, 09 10).
- [2] 27575268-105[229-2013-477]-371 Sayılı Geli İdaresi Başkanlığı Hakedişe Tabi Hizmet Sözleşmelerinde Fatura Düzenlenme Tarihi Hakkında Özelge. (2015, 03 31).
- [3] B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-15-9-653 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Yıllara Sari İnşaat İşinde Stopaj Uygulaması Hakkında Özelge. (2011, 08 19).

TEZLER

- [1] Adiloğlu, B. (2006). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tez No :214097. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [2] Haftacı, V. (1985). Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme. Doktora Tez No: 378874. Karadeniz Üniv.Sosyal Bilimler Enstitüsü.

STANDARTLAR

- [1] TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Resmi Gazete Sayı: 25978. (2005, 11 26).

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- [1] Güncel Türkçe Sözlük- Sözleşme,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ea897fd3bed1.12342719.
- [2] Güncel Türkçe Sözlük-
İnşaat,http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58e575ef5af577.46289464.
- [3] Kızılot, Şükrü İnşaat Muhasebesi Uygulamasında Tutulması Gereken Defterler (I) ,http://www.hurses.com.tr/Haber-Insaat_Muhasebesi_Uygulamasinda_Tutulmasi_Gereken_Defterler_I-1707.htm.
- [4] Tc. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı Yapım İşleri Genel Şartnamesi Ek-8 ,
<http://www.csb.gov.tr/dosyalar/images/file/y%C3%84%C2%B1gskik16072011.pdf>.

- [5] Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi,
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017_ticarik_azanc.pdf.



EKLER

EK 1

YAPIM İŞLERİ GEÇİCİ KABUL TEKLİF BELGESİ

İşin adı

Yüklenicinin adı/ticari unvanı

Özleşme tarihi

Özleşme bedeli

Özleşmeye göre işin süresi (takvim günü)

Özleşmeye göre işin bitirilmesi gereken tarih

Arsa süre uzatımları

Süre uzatımı dahil işin bitirilmesi gereken tarih

İşin bitirildiği tarih

İşinin bitirildiğine ilişkin yüklenici

..... in verdiği tarihli dilekçe üzerine
nın talimatı ile yukarıda yazılı işin ön incelemesi
tarihinde tarafımızdan/tarafımdan yapılmış, işin sözleşmesine uygun olarak tamamlandığı/tamamlanmadığı ve
geçici kabule hazır olduğu/olmadığı tespit edilmiştir.

Gereğinin yapılmasını arz ederim/ederiz.

Tarih :

Görevli veya görevlilerin

Adı Soyadı :

Görev unvanı :

İmzası

EK 2

YAPIM İŞLERİ GEÇİCİ KABUL TUTANAĞI

İşin adı

Yüklenicinin adı/ticari unvanı

Sözleşme tarihi

Sözleşme bedeli

Sözleşmeye göre işin süresi(takvim günü)

Sözleşmeye göre işin bitirilmesi gereken tarih

Varsa süre uzatımları

Süre uzatımı dahil işin bitirilmesi gereken tarih

İşin bitirildiği tarih

Geçici kabul itibar tarihi

..... ile yüklenici

arasında imzalanan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen iş için düzenlenen GEÇİCİ KABUL TEKLİF BELGESİ'nden ön incelemenin yapıldığı anlaşılmış olup;.....tarihli makam oluru ile Başkan Üye Üye Üye olmak üzere teşkil edilen GEÇİCİ KABUL KOMİSYONUMUZ, yüklenici de hazır olduğu halde-.....tarihleri arasında işyerine giderek yüklenici tarafından yapılmış işleri geçici kabul bakımından incelemiş ve aşağıda yazılı hususları tespit etmiştir.

Yapılan işin sözleşme ve eklerine uygun olduğu ve geçici kabule engel olabilecek eksik, kusur ve arızaların bulunmadığı görülmüştür.

ANCAK⁽¹⁾.....

SONUÇ: Geçici kabul bakımından muayene ve inceleme işlemlerinin yapılması görevi Komisyonumuza verilmiş bulunan söz konusu işin yukarıda belirtilen (varsa ayrıntıları veya gerekçeleri ekli sayfalarda sayılan ve gösterilen) kayıtlarla ve bitim tarihi de olarak itibar edilmek üzere geçici kabulünün yapılması Komisyonumuzca uygun görülmüş ve Makamın onayına sunulmak üzere işbu Geçici Kabul Tutanağı nüsha olarak düzenlenmiştir.

Tarih :

Geçici Kabul Komisyonu Üyelerinin

Yüklenicinin

Adı soyadı :

Adı/ticari unvanı :

Görev unvanı :

İmzası :

İmzası

Geçici kabul tutanağı onay tarihi

Yetkili makamın imzası

(1) Buraya geçici kabul komisyonu üyelerinin düşünceleri ile varsa kusur ve noksanların kaç maddeden ibaret olduğu, tamamlanması için gereken süre veya nefaset kesilmesine karar verilmesi halinde nefaset tutarları yazılacaktır.

EK 3

YAPIM İŞLERİ KESİN KABUL TEKLİF BELGESİ

İşin adı	_____
Yüklenicinin adı/ticari unvanı	_____
Sözleşme tarihi	_____
Sözleşme bedeli	_____
Sözleşmeye göre işin süresi (takvim günü)	_____
Sözleşmeye göre işin bitim tarihi	_____
Varsa geçici kabulden önceki süre uzatımı	_____
Varsa geçici kabulden sonraki süre uzatımı	_____
Süre uzatımı dahil işin bitirilmesi gereken tarih	_____
İşin bitirildiği tarih	_____
Geçici kabul itibar tarihi	_____
Sözleşmeye göre işin tamamlanmasından	_____
Kesin kabule kadar olan teminat süresi	_____

Yüklenici tarafından gerçekleştirilen ve tarihinde geçici kabulü yapılan; tarihinde ise, kesin kabul zamanı gelen yukarıda yazılı işin işyeri inceleme ve muayenesi tarihinde tarafımızdan/tarafımdan yapılmış olan işin sözleşme ve eklerine uygun ve kesin kabulü yapılabilecek halde olduğu/olmadığı tespit edilmiştir.

Kesin kabul komisyonunun teşkil edilmesini/edilmemesini arz ederim/ederiz.

Tarih :

Görevli veya görevlilerin

Adı soyadı :

Görev unvanı :

İmzası :

EK 4

YAPIM İŞLERİ KESİN KABUL TUTANAĞI

İşin adı	.....
Yüklenicinin adı/ticari unvanı	.....
Sözleşme tarihi	.....
Sözleşme bedeli	.....
Sözleşmeye göre işin süresi (takvim günü)	.....
Sözleşmeye göre işin bitim tarihi	.....
Varsa geçici kabulden önceki süre uzatımı	.....
Varsa geçici kabulden sonraki süre uzatımı	.....
Uzatılmış sürelerle göre işin bitirilmesi gereken tarih	.....
İşin bitirildiği tarih	.....
Geçici kabul itibar tarihi	.....
Sözleşmeye göre işin tamamlanmasından	.....
Kesin kabule kadar olan teminat süresi	.....

..... ile yüklenici arasında imzalanan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen ve tarihinde bitirilerek geçici kabulü yapılan; tarihinde ise, kesin kabul zamanı gelen söz konusu iş için tarihli makam onayı ile teşkil edilen KESİN KABUL KOMİSYONUMUZ; Başkan Üye Üye Üye ve yüklenici nin de katılımı ile/..... tarihleri arasında işyerine giderek kesin kabul bakımından gerekli inceleme yapmış olup, aşağıda yazılı hususları tespit etmiştir.

Yapılan işin sözleşme ve eklerine uygun olduğu, geçici kabulde tespit edilen noksanların tamamlandığı ve teminat süresinde gerektiği gibi korunduğu, işin kesin kabule engel eksik, kusur ve arızalarının bulunmadığı görülmüştür.

Ancak (1).....

SONUÇ: Kesin kabul bakımından yerinde incelenen iş için yukarıda belirtilen (varsa ayrıntıları ve gerekçeleri ekli sayfada yazılı) hususlar makamın onayına sunulmak üzere bu kesin kabul tutanağı nüsha olarak düzenlenmiştir.

Tarih :

Kabul Komisyonu Üyelerinin

Adı soyadı :

Görev unvanı :

İmzası

Yüklenicinin

Adı/ticari unvanı :

İmzası :

Kesin kabul tutanağı onay tarihi

.....

Yetkili

makamın imzası

(1) Buraya kabul komisyonu üyelerinin düşünceleri ile varsa kusur ve noksanların kaç maddeden ibaret olduğu, tamamlanması için gereken süre ile varsa nefaset kesintisi tutarı ve gerekçesi yazılacaktır.

EK 5

FİYAT FARKI HESAP TABLOSU		
.....İŞİ		Sayfa No : Hakediş No :
Hakediş Tutarı	Avans Mahsubu (Varsa)	Fiyat Farkına Esas Tutar
A	B	$A_n = A - B$
FİYAT FARKI FORMÜLÜ		
FİYAT FARKI HESABI:		
Bu hakediş için ödenecek fiyat farkı $F =$		

EK 6

HAKEDİŞ RAPORU		
..... işi		Hakediş No :
....../.../..... TARİHİNE KADAR YAPILAN İŞİN		
A	Sözleşme Fiyatları ile Yapılan İş	
B	Fiyat Farkı Tutarı	
C	Toplam Tutar (A + B)	
D	Bir Önceki Hakedişin Toplam tutarı	
E	Bu Hakedişin Tutarı (C - D)	
F	KDV (E x %..)	
G	Tahakkuk Tutarı	
KESİNTİLER VE MAHSUPLAR	a) Gelir / Kurumlar Vergisi (E x % ..)	
	b) Damga Vergisi (E - g x % ...)	
	c) KDV Tevkifatı (F x ...)	
	d) Sosyal Sigortalar Kurumu Kesintisi	
	e) İdare Makinesi Kiraları	
	f) Gecikme Cezası	
	g) Avans Mahsubu	
	h) Bu Hakedişle Ödenen Fiyat Farkı Teminat Kesintisi	
		
		
H	Kesintiler ve Mahsuplar Toplamı	
	Yükleniciye Ödenecek Tutar (G - H)	
YÜKLENİCİ		DÜZENLEYENLER (Yapı Denetim Elemanları) .././.... ONAYLAYANLAR