

**T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE BİLİM DALI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İNŞAAT VE TAŞERON İNŞAAT  
SEKTÖRLERİNDE MALİYET MUHASEBESİ  
VE BİR UYGULAMA**

**MOHAMMED AHMED YONİS ALBOJARO  
2501091180**

**TEZ DANIŞMANI  
DOÇ. Dr. ASLI TÜREL**

**İSTANBUL-2017**



T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS  
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : MOHAMMED AHMED YONİS ALBOJARO Numarası : 2501091180  
Anabilim Dalı /  
Anasanat Dalı / Programı : MUHASEBE Danışmanı : DOÇ. DR ASLI TÜREL  
Tez Savunma Tarihi : 06.12.2017 Saati : 16:30  
Tez Başlığı : İNŞAAT VE TAŞERON İNŞAAT SEKTÖRLERİNDE MALİYET MUHASEBESİ  
VE BİR UYGULAMA

Versiyon: 1.0.0.2-61559050-302.14.06

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF. DR. RECEP PEKDEMİR		KABUL
DOÇ. DR. ASLI TÜREL		Kabul
YRD. DOÇ. DR. SEDEN ÖZBEK PÜSKÜL		

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ. DR. MERT ERER		KABUL
YRD. DOÇ. DR. TURGAY SAKİN		

Versiyon: 1.0.0.2-61559050-302.14.06

## ÖZ

### İNŞAAT VE TAŞERON İNŞAAT SEKTÖRLERİNDE MALİYET MUHASEBESİ VE BİR UYGULAMA

MOHAMMED AHMED YONİS ALBOJARO

Nüfusun giderek arttığı dünyamızda ısınma, ulaşım, üretim, barınma ve benzeri ihtiyaçların karşılanması için büyük önem arz eden inşaat sektörü giderek gelişim göstermektedir. Bu gelişimin temel sebebi ise sürekli devam eden ihtiyaç artışı, teknolojik yenilikler ve makineleşmedir. Günümüzde inşaat sektöründe, yeni sözleşmelere olan ihtiyaç artmaktadır. Yapımı yıllara yaygın olarak gerçekleştirilen inşaat taahhüt işlerinde dönem gelirlerinin saptanması ve proje maliyetlerinin doğru olarak tespit edilebilmesi açısından maliyet muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler büyük önem taşımaktadır. Özellikle yöneticilerin bu bilgileri kullanarak büyük ihalelere katılım aşamasında verdikleri fiyat teklifleri, inşaat taahhüt işletmelerinin geleceğini belirlemektedir. Çalışmada taşeron inşaat işletmelerinin maliyet muhasebesi ve inşaat taahhüt işinin maliyetinin hesaplanması bir örnek uygulama ile açıklanmıştır. Uygulamada karşılaşılan güçlükler ortaya konmuş ve çeşitli öneriler sunulmuştur.

**Anahtar kelimeler:** İnşaat, taşeron inşaat, maliyet muhasebesi, sektörü.

## **ABSTRACT**

### **COST ACCOUNTING IN CONTRACTOR AND NON-CONTRACTOR CONSTRUCTION SECTOR AND AN APPLICATION**

**MOHAMMED AHMED YONIS ALBOJARO**

In the world where the population keeps growing up, the construction sector rises as a sector which plays vital role for the satisfaction of the needs such as heat, transport, production, residence and others. The main reason of this growth in construction is the relentlessly growing need of technological renovations and mechanisation. Nowadays, the need for new contracts in construction sector keeps increasing. In the construction contracting works which are spread over years, information received from the cost accounting system plays an important role regarding the actual identification of the project costs and the identification of the income of the period of the time being. Especially, during the time of admittance to important auctions, the price offerings that the administrators do by using these information play vital part in forming the future of the construction and contracting company. This study describes the cost accounting process of the construction and contracting companies as well as the calculation of the reveue of the construction contracting works with one example of application which contains the demonstration of the possible difficulties to encounter and several recommendations at the same time.

**Key Words:** Construction, subcontract construction, cost accounting, industry.

## ÖNSÖZ

Bu çalışmada hizmet üretimi gerçekleştiren taşeron inşaat işletmelerinde kullanılan maliyet muhasebesi sistemi incelenmiştir. Bu amaçla yapımı bir yıldan uzun süre taşeron inşaat işlerinin dönem içi maliyet muhasebesi uygulamaları örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin için özellik arz eden her dönem sonunda tamamladıkları hizmet ile ilgili olarak katlandıkları maliyetler ve hak ettikleri gelirin hesaplanması konusu da çalışmada ele alınmıştır.

Çalışmam sırasında desteğini hiçbir zaman benden esirgemeyen ve beni yetiştirip bugünlere getiren canım annem, sevgili babam, ve Irak'taki tüm aile üyelerime teşekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### İNŞAAT VE TAŞERON İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1.1. İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....	3
1.1.1. İnşaat Kavramı ve Özellikleri .....	3
1.1.2. İnşaat Çeşitleri .....	5
1.1.2.1. Menkul (Taşınır) İnşaatlar.....	6
1.1.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaatlar.....	6
1.1.3. İnşaat Yapım Türleri .....	6
1.1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetleri.....	7
1.1.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaat Faaliyetleri.....	7
1.1.3.2.1. Yıllara Yaygın (Sarı) İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri .....	8
1.1.3.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri.....	10
1.1.4. İnşaat ve Onarım Faaliyetleri Yapım Usulleri .....	11
1.1.4.1. Emanet Usulü .....	11
1.1.4.2. İhale Usulü .....	11

1.1.5. İnşaat Sektörünün Diğer Sektörlerle İlişkisi .....	12
1.2. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE TAŞERON İLE İLGİLİ KAVRAMLAR .....	16
1.2.1. Taşeron Kavramı.....	16
1.2.2. Taşeron Türleri ve Unsurları.....	19
1.2.3. İnşaat Sektöründe Taşeron .....	20
1.2.4. Taşeron Uygulamasında Temel Kurallar .....	20
1.2.5. Taşeron Kullanma Nedenleri.....	23
1.3. İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ .....	24
1.3.1. İnşaat Muhasebesi Hakkında Temel Bilgiler .....	24
1.3.2. İnşaat Muhasebesi Kapsamında Tutulması Gereken Defterler.....	25

## İKİNCİ BÖLÜM

### İNŞAAT VE TAŞERON İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MALİYET MUHASEBESİ

2.1. MALİYET MUHASEBESİ VE İŞLETMELER İÇİN ÖNEMİ .....	28
2.1.1. Maliyet Muhasebesinin Temel Kavramları.....	28
2.1.2. Maliyet Muhasebesinin Amaç ve Görevleri .....	29
2.1.3. Türkiye’de Maliyet Muhasebesinin İşleyişi ve Organizasyonu.....	31
2.1.4. Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Organizasyonu İçindeki Yeri .....	31
2.2. İnşaat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Önemi.....	32
2.2.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemleri .....	33
2.2.1.1. İş Birimlerini Temel Alan Maliyet Muhasebesi Sistemi.....	34
2.2.1.2. İş Sınıflarını Temel Alan Maliyet Muhasebesi Sistemi .....	35
2.2.1.3. Yapının Tamamını İnceleyen Maliyet Muhasebesi Sistemi .....	35
2.2.2. İnşaat İşlerinde Maliyetin Tespiti .....	35
2.2.3. İnşaat Taahhüt İşlerinde Yapılacak Maliyet Muhasebesi Kayıtları .....	37

2.3. TAŞERON İNŞAAT İŞLETMESİNDE MALİYET MUHASEBESİ .....	38
2.3.1. Taşeron İnşaat Sektöründe Maliyet Muhasebesi .....	38
2.3.2. Taşeron İnşaat İşlerinde Maliyet Unsurları.....	40
2.3.2.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.....	40
2.3.2.2. İşçilik Maliyetleri .....	43
2.3.2.3. Taşeron Maliyetleri .....	45
2.3.2.4. Genel İnşaat Maliyetleri .....	46
2.3.3. Taşeron İnşaat İşlerinde Hizmet Üretim Maliyeti.....	47
2.3.4. Taşeronlara Yapıtılan İşlerin ve Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi .....	48

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TAŞERON İNŞAAT SEKTÖRÜNDE SÖZLEŞME VE MALİYET MUHASEBESİ ÖRNEK UYGULAMASI

3.1. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE TAŞERON SÖZLEŞMELERİ .....	52
3.1.1. İnşaat Yapı İşlerinde Taşeronlarla Sözleşme Yapılması.....	52
3.1.2. İnşaat Yapı Taahhüt İşlerinde Sözleşme Türleri.....	53
3.1.2.1. Birim Fiyatlı Sözleşmeler .....	54
3.1.2.2. Götürü Bedelli Sözleşmeler .....	54
3.1.2.3. Bedelin Gerçekleşen Maliyete Göre Belirlendiği Sözleşmeler.....	55
3.1.2.3.1. Maliyet + Kâr Esasına Göre Hazırlanan Sözleşmeler .....	55
3.1.2.3.1.1. Maliyet + Sabit Yüzde Kârlı Sözleşmeler .....	56
3.1.2.3.1.2. Maliyet + Sabit Ücretli Sözleşmeler.....	56
3.1.2.3.2. Hedef Maliyet Sözleşmeleri .....	57
3.1.3. Taşeronlarla Yapılan Sözleşmelerde İşçilik.....	58
3.1.4. İnşaat Sözleşmeleri Giderlerine İlişkin Muhasebe Kaydı.....	60
3.1.5. Şantiye Gider ve Depozito Harcamalarına İlişkin Muhasebe Kaydı .....	61



3.2. TAŞERONLARA YAPTIRILAN İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME	62
3.2.1. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi .....	62
3.2.2. Hakediş, Avans ve Sözleşmelerde Damga Vergisi.....	64
3.2.3. Taşeron İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi (KDV).....	65
3.3. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ KAYITLARI .....	66
3.3.1. Tamamlanmış Sözleşme (Taahhüt) Yöntemi.....	67
3.3.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.....	71
3.4. TAŞERON İNŞAAT İŞLERİNDE İŞİN TAMAMLANMASI VE TESLİMİ... 77	
3.4.1. İşin Başlama Tarihi .....	77
3.4.2. İşin Bitiş Tarihi .....	77
3.5. İNŞAAT TESLİMLERİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN GİDER VE GELİR UNSURLARI .....	78

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **İNŞAAT VE TAŞERON İNŞAAT SEKTÖRÜNDE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

4.1. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Yapılacak Muhasebe Kayıtları.....	80
4.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Yapılacak Muhasebe Kayıtları .....	87
<b>SONUÇ</b> .....	<b>95</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>97</b>

## TABLÖLAR LİSTESİ

**Tablo 1.1.** İnşaat Sektörü Doğrudan Geri Bağlantı Katsayıları (Bg) ..... 13

**Tablo 1.2.** İnşaat Sektörünün Toplam Geri Bağlantı Katsayıları (Btg)..... 14

**Tablo 1.3.** İnşaat Sektörünün Toplam İleri Bağlantı katsayıları (Bi) ..... 15



## ŞEKİLLER LİSTESİ

**Şekil 3.1.** İnşaatla Kullanılan 740 Hizmet Üretim Maliyeti Akış Diyagramı..... 67



## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>a.g.e</b>	: Adı geçen eser
<b>Bg</b>	: Geri Bağlantı
<b>Bi</b>	: İleri Bağlantı
<b>Btg</b>	: Toplam Geri Bağlantı
<b>DİM</b>	: Direkt İşçilik Maliyeti
<b>DİMMM</b>	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyet
<b>GÜM</b>	: Genel Üretim Maliyeti
<b>GVK</b>	: Gelir Vergi Kanunu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KİK</b>	: Kamu İhale Kanunu
<b>PVC</b>	: Polivinil klorür
<b>S.</b>	: Sayı
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SPEK</b>	: Sigorta Primine Esas Kazanç
<b>TKB</b>	: Türkiye Kalkınma Bankası
<b>TL</b>	: Türk lirası
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>vb</b>	: Ve Benzeri
<b>vd</b>	: Ve Diğerleri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

İnşaat tekniğinin vardığı nokta ve bir yapının oluşturulması birbirinden farklı uzmanlıklar gerektirdiğinden dolayı; günümüzde inşaat yapım işleri, çoğu zaman yap-sat şeklinde çalışan müteahhitler tarafından sürdürülmektedir. Müteahhit ile inşaat sektöründe yeterli bilgiye sahip olmayan iş sahibi arasında hukuki bir ilişkinin oluşturulması bir ihtiyaç haline gelmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, inşaat ile ilgili temel kavramlar ve yapı işletmelerini diğer endüstri işletmelerinden ayıran başlıca özelliklere yer verilmiştir. Taşeron inşaat işletmesinde yapılan uygulamanın daha iyi anlaşılabilmesi için bu bölümde taahhüt şeklinde yapılan inşaatla ilgili temel kavramlar, inşaat çeşitleri, inşaat yapım türleri ve inşaat muhasebesinin temel özellikleri açıklanmıştır.

İkinci bölümde, inşaat taahhüt işletmelerinde maliyet muhasebesinin önemine değinilmiştir. Bu amaçla, maliyet muhasebesi kavramı ve amaçları ile inşaat taahhüt işletmelerinde maliyet muhasebesinin görevleri açıklanmıştır. Son olarak bu bölümde, taşeron inşaat işletmelerinde maliyet muhasebesi kavramları ve maliyet unsurları açıklanarak maliyet muhasebesi sisteminin önemi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümünde ise, inşaat işletmelerinde taşeron sözleşmeleri, inşaat taahhüt işletmelerinde maliyet muhasebesi sistemleri ve projelerdeki sözleşme türleri açıklanmıştır. Bu amaçla taşeron inşaat işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarına yönelik örnekler verilmiştir. Bu bölümde, inşaat taşeron sözleşmeleri ile ilgili işveren ve işçi açısından vergilendirme ile ilgili hususlar ve ülkemizde taşeronlara yaptırılan inşaat işlerinde vergilendirme anlatılmıştır. Son olarak, inşaat taahhüt işletmelerinde gelir tespit yöntemleri, inşaat işlerinde işin tamamlanması ve inşaat teslimlerinden sonra ortaya çıkan gider ve gelirlerin nasıl dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Uygulama bölümünde örnek bir işletmede yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde kullanılan maliyet muhasebesi sistemi genel olarak incelenmiş, işletmenin yapımını üstlendiği inşaat taahhüt işlerinde kullandığı gelir tespit yöntemleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Son olarak, sonuç ve öneriler kısmında ise ulaşılan sonuçlar kısaca özetlenmiş, uygulama yapılan inşaat taahhüt işletmesinin maliyet muhasebesi sistemi ile ilgili öneriler sunulmuştur.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### İNŞAAT VE TAŞERON İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

#### 1.1. İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

##### 1.1.1. İnşaat Kavramı ve Özellikleri

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre "inşaat" kelimesinin iki anlamı vardır; ilk anlamı; "yapma işi, yapım" , ikinci anlamı ise; "yapımı süren bina"dır. Bu kapsamda en yalın şekliyle inşaatı; "belirli bir bölgedeki bina veya yapının oluşturulması aşaması" olarak tanımlayabiliriz. Ancak inşaatı bu kadar yalın tanımlamak yeterli değildir. Daha geniş bir tanımlama yaparsak inşaat; birtakım mühendislik çalışmaları gerektiren, birtakım ihtiyaç veya talebin karşılanması için düzenlenen ve yol ya da köprü, baraj, bina gibi yapıları kapsayan sözleşmeler veya çalışma programlarıdır. İnşaat, bir bakıma herhangi bir arsa veya araziye özgü malzeme ve işgücü yardımıyla inşa edilip düzenlenen varlıklar şeklinde de tanımlanabilir.<sup>1</sup>

Vergi kanunlarında inşaatın tanımı yapılmamıştır. İnşaat kavramı, İmar Kanunu'nun 5. maddesinde "yapı, karada ve suda sürekli veya geçici, resmi ve özel yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesisler" biçiminde betimlenmektedir.<sup>2</sup>

Bir üretim işlemlerinden sayılan inşaat çalışmaları sadece inşaatın alt yapısını oluşturan arsa veya arazi değil, aynı zamanda "ilk madde ve malzeme kullanımı" yoluyla arsa ve arazi üzerine oturtulan bir sistemdir. İmal faaliyetlerinden biri sayılan inşaat, bu unsurların bileşiminden oluşmaktadır. İlk madde ve malzeme

<sup>1</sup> Emre Yüksel, **Türk İnşaat Sektöründe Bilgi Yönetiminin Araştırması**, İstanbul, Yıldız Teknik Üniversitesi FBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,2009,s.101.

<sup>2</sup> İmar Kanununun, madde 5, Resmi Gazete:09/05/1985, Say:18749.

kullanımından sonra arazi ve arsa üzerinde oluşan inşaat yeni bir üründür. Böylelikle tamamlanmış olan inşaat ürün olarak da değerlendirilmektedir.<sup>3</sup>

743 sayılı Medeni Kanun'una göre inşaat; arsa-arazi üzerinde malzeme ve işgücü kullanımı sonucu oluşan ve düzenlenen yapılardır. Medeni Kanun'umuzda genel bir betimlemeden yola çıkılmıştır. İnşaat ve imalat kavramı içine, binalar ile binaların eklentileri, duvarlar, köprüler ile köprülerin dayanakları, demiryolu geçit ve rayları, çeşmeler, abideler, inşa edilmiş su kanalları, barajlar, su bentleri, maden galerileri ile kuyular, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik hatları, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller ve kuyular gibi unsurlar girmektedir.<sup>4</sup>

Yapı; 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda karada ve denizde, geçici veya kalıcı, resmi ve gayri resmi yeraltı ve yerüstü yapılandırma ile bunların ilave, başkalık ve onarımlarını kapsayan sabit ve ayrılabilir tesisler'' olarak tanımlanmaktadır.<sup>5</sup> 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu 'nda "mal", "hizmet" ve "yapım" tanımları da yapılmıştır.

Yapım ise; karayolu, otoyol, rıhtım, tersane, tünel, viyadük, boru iletim hattı, enerji santrali, sulama tesisi, taşkın koruma ve dekupaj, bina, demiryolu, havalimanı, liman, köprü, metro, spor tesisi, haberleşme ve enerji nakil hattı, enerji santrali, rafineri tesisi, toprak ıslahı gibi her çeşit yapı çalışmaları ve bu çalışmalarla alakalı tesisat, tamamlama, restorasyon, sondaj, güçlendirme, üretim, büyük tadilat, çevre düzenlemesi, yıkma ve montaj çalışmaları ile bunun gibi inşaat çalışmalarını yansıtmaktadır.<sup>6</sup>

Herhangi bir çalışmanın inşaat çalışması haline gelmesi, işbirliği sonucunda bir "eser" in oluşup oluşmamasına göre tespit edilmektedir. Bu kapsamda, onarım işi olarak ifade edilen bakım ve onarım işleri de tamamlanan işin büyüklük ve maliyeti göz önünde bulundurulmaksızın inşaat işi sayılmaktadır.

<sup>3</sup> İslam Çankaya, **İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın—Özel (yap-Sat) İnşaatlar**, 2.bs, Ankara, Meslek Yapıtları, 2003,s.17.

<sup>4</sup> Şükür Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 14 Basım, 2010,s.30.

<sup>5</sup> Kamu İhale Kanunu 4734 Sayılı, Resmi Gazete: 22/01/2002, Sayı:24648.

<sup>6</sup> Kamu İhale Kanunu 4734 sayılı, Madde 4. Resmi Gazete Değişik:30/07/2003-4964/3 md.



İnşaat kavramının neyi ifade ettiğini anlayabilmek için, inşaat ürünü kavramı ile ifade edilen bina ve diğer yapıların ve mühendislik eserlerinin başlıca özelliklerini incelemek gerekmektedir. Bu özellikleri şu şekilde sayabiliriz.<sup>7</sup>

- Taşınmaz niteliktedir, önceden kararlaştırılmış bir mekânda sürekli kalmak üzere inşa edilir.
- Benzersiz ve tektir, bir yapı ürünü, birçok bakımdan kendine hastır.
- Hacimli ve ağırdır. Bir yapı lojistiği ve depolanması adeta mümkün olmayan elemanlardan oluşur. Bu sebeple, devamlı kalacağı yerde üretilip tesis edilir.
- Toprağa, diğer bir ifadeyle arsa-araziye bağımlıdır.
- Karmaşıktır, birçok türden endüstrinin, değişik özelliklerdeki özel ve tüzel kişilerin farklı kademelerde ortak eforlarını elzem kılan karmaşık bir üründür.
- Uzun süren bir gayret gerektirir, birden fazla ürün günler boyu süren çabalar neticesinde üretilirken, bir yapı ürünü seneler süren bir gayret gerektirir. Bu sürenin, yarısı inşaat alanında sürer ve yaklaşık 2-3 seneyi bulur.
- Maliyetli bir üründür. Birden fazla ürünle karşılaştırılması yapıldığında ölçek ve özellikleri sebebiyle yapı ürünlerinin oluşturulması büyük finansal kaynakların tüketimini gerektirir.
- Uzun süre boyunca dayanıklıdır. Yapı ürününün bu niteliği, yeniliklerin gerçekleştirilmesini yavaşlatırken aynı zamanda endüstrinin çalışma alanı ve ölçeğini genişletir ve ürünün maliyetinin yükselmesine sebebiyet verir.

### 1.1.2. İnşaat Çeşitleri

Medeni Kanun'da yer alan inşaat tanımına göre yapılan inşaat işlerinin iki farklı çeşidi vardır. Buna göre inşaatlar,<sup>8</sup>

- Menkul (taşınır ) inşaatlar
- Gayrimenkul (taşınmaz) inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılır.

<sup>7</sup> Erdoğan Yılmaz, **İşletmelerde Stratejik Kontrol ve Büyük Ölçekli İnşaat Şirketlerinde Stratejik Kontrole İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2000, s.101.

<sup>8</sup> Medeni Kanun,md.654, Resmi Gazete tarihi 08.12.2001,Sayılı 24607.

### 1.1.2.1. Menkul (Taşınır) İnşaatlar

Menkul inşaatlar Medeni Kanun'a göre, temelli kalmak amacı olmadan başkasının arsası üzerine inşa edilen hafif inşaatlardır. Kulübe, baraka, geçici yazlık sinema ve tiyatro sahneleri, panayır ve şenlik tezgâhları; bu inşaat türüne örnek olarak gösterilebilir. Bu tür inşaatların tapu siciline kaydedilmesine gerek yoktur, inşa edenin mülkü olurlar.<sup>9</sup>

### 1.1.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaatlar

Menkul olmayan inşaatlar, arsaya dolaysız veya dolaylı bir şekilde bağlı olan inşaatlardır. Ekonomik değer taşıyan ve sürekli kalınmak üzere inşa edilen yapılardır.<sup>10</sup> Bu tür inşaatları, hem özellikleri hem de yapımında gerekli olan uzmanlık ve teknik nedenlerle dört kısma ayırabiliriz.<sup>11</sup>

1. Konutlar: Ev, apartman, villa vb.
2. Ticari, Sınai İnşaatlar: Fabrika binası, işyeri, han ve ek tesisleri vb.
3. Sosyal ve Kültürel İnşaatlar: Hastane, spor tesisleri, okul, otel ve benzeri.
4. Özel Uzmanlık Gerektiren Yapılar: Baraj, köprü, yollar, liman, havaalanı ve benzeridir.

### 1.1.3. İnşaat Yapım Türleri

İnşaatlar, yapım usullerine göre, Vergi Hukuku yönünden özel inşaatlar ve taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

<sup>9</sup> Kızılot, a.g.e.,s.42.

<sup>10</sup>Hayrettin Usul, **İnşaat Muhasebesi**, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ,Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No: 37, Isparta, 2003, s. 1.

<sup>11</sup>Yılmaz Benligiray, **İhtisas Muhasebeleri**, Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1996, s.110

### **1.1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetleri**

Özel inşaatlar, özel veya tüzel kişiler tarafından satılmak ya da kullanılmak amacıyla kendi adlarına ve kendileri tarafından tamamlanan yapı işleridir. İnşaatın kullanılması veya satılması değil, inşaatı yapanın işi kendi adına yapması önemlidir. Aynı şekilde inşaatın yapıldığı arsanın mülkiyeti de önemli değildir, hatta inşaatın yapılacağı arsa kiralanmış ve işgal edilmiş dahi olabilir. Özel inşaat ayrımını yaparken şunu da unutmamak gerekir, inşaatın iktisadi bir amaçla inşa edilmesinin bir anlamı yoktur. Yani bir gecekondü inşa edilmesi, iş merkezi ya da lüks büyük bir site tasarlanması da özel inşaat olarak değerlendirilmektedir.<sup>12</sup>

### **1.1.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaat Faaliyetleri**

Taahhüt kelime olarak, "bir şeyi yapmayı üstlenme, üstüne alma" olarak tanımlanmıştır.<sup>13</sup> Kişi veya kurumlara özgü bir inşaat işinin anlaşma şartlarına uygun bir şekilde üstlenici bir firma tarafından belirli bir maliyet karşılığında tamamlanıp teslim edilen inşaat ve tamir işi taahhüt olarak tanımlanmaktadır. Taahhüt işlerinde tamamlanan iş imalat olarak sayılır, yapılan imalat sipariş üzerine yapılır ve ana girdi olan toprağın mülkiyeti imalatı gerçekleştiren kişiye değil, siparişi veren kişiye aittir. Tamamlanan imalat satılmak amacıyla yapılan bir mal değildir. Fason imalat ile sipariş imalatının birleşimine benzer bir süreçtir. Bu özelliğine bağlı olarak muhasebede hizmet üretimi şeklinde göz önünde bulundurulmaktadır.<sup>14</sup>

Hizmet işletmeleri, belirli bir hizmetin üretilmesi ya da pazarlamasının yapılması için çalışmalar sürdüren işletmelerdir. Bu kapsamda taahhüt şeklinde yapılan işleri, hizmet üretimi; bu işi yapan inşaat işletmelerini ise, hizmet işletmesi olarak

---

<sup>12</sup> Yılmaz, **a.g.e.**, s.29.

<sup>13</sup> <http://www.kelimeanlaminedir.com/taahhut-93112>

<sup>14</sup> Yılmaz, **a.g.e.**,s.44.

değerlendirmek gerekir. İnşaatın tamamlanmasında rol oynayan firmalar, tamamladıkları işin ücretini hakediş şeklinde elde etmektedirler.<sup>15</sup>

### **1.1.3.2.1. Yıllara Yaygın (Sari) İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri**

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilen inşaat taahhüt ve onarım işlerinin tamamlanması 1 yılı aşmaktadır. İşin tamamlanma süresi yapılan sözleşmeye göre belirlenmekte olup kastedilen süre 12 aylık zaman dilimi değil, işin başladığı hesap döneminde değil bir sonraki hesap döneminde sonra ermesidir. Örneğin 1.1.2016 tarihinde başlayıp 30.12.2016 tarihinde sona eren bir inşaat yıllara yaygın inşaat faaliyeti olmayacaktır. Zira aynı hesap dönemi içerisinde başlayıp sona ermiştir. Fakat 1.8.2011 tarihinde başlayıp 30.5.2012 tarihinde sona eren bir inşaatın tamamlanma süresi 12 aydan az olduğu halde 2 takvim yılını (hesap yılını) kapsadığından dolayı yıllara yaygın inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilecektir.<sup>16</sup> İnşaat işlerinin birden fazla takvim yılını kapsaması halinde, “yıllara yaygın inşaat işi” olarak muhasebeleştirilip vergilendirilmesi esastır.

Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 42, 43, ve 44. maddelerinde düzenlenen özel bir vergilendirme sisteminin senelere yaygın yapı taahhüt çalışmalarının vergilendirilmesinde uygulanması sebebiyle bu farklılık vergilendirme açısından ehemmiyet arz etmektedir. Bir işin, GVK'nın 42, 43, ve 44. maddelerinde düzenlenen, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- 1- İşin, inşaat ve onarım işi olması,
- 2- İşin, başkalarının hesabına ve taahhüte bağlı olarak yapılması ve
- 3- İşin, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Remzi Örtün ve Aydın Karapınar. **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2009, s119-120.

<sup>16</sup> Yasin Demir, **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı**, 2003, s.2.

<sup>17</sup> Hesap Uzman Derneği, **Denetim İlke ve Esaslar**, İstanbul, Yıldız ofset, 2004, 3 basım, s. 288.

İnşaat üretim süreci, yatırımcı veya mal sahibinin ya da ilgili inşaat sektörünün birtakım ihtiyacı karşılamak veya hali hazırdaki bir olanağı değerlendirmesi amacıyla bir yatırım sağlamaya karar vermesi ile başlar. Kimi durumlar, yatırımın teknik veya finansal boyutlarının araştırmasını sürdüren bir fizibilite (yapılabilirlik) çalışmasını gerektirebilmektedir. Söz konusu fizibilite çalışması, yapımın planlanmasından ürünün özelliklerine dek birçok konuda izlenecek yöntemler hakkında düşünce ve bilgiler içermektedir. Karardan ya da duruma göre fizibilite çalışmasından sonra, edinilen bilgiler, işverenin ihtiyaçları, finansal kısıtlamalar ve teknolojik imkânların tasarım çabalarıyla desteklenmektedir. İzleyen dönemde, statik, elektrik, tesisat projeleri, mimari, betonarme ile kalıp planları, vs. proje temelleri ve koşullarını açıklayıcı “şartnameler” hazırlanmaktadır.<sup>18</sup>

İnşaat işinde maliyet tahmini yapabilmek için projelerde yer alan imalat tutarları hesaplanmakta ve rayiç bedelleriyle fiyatlandırılmaktadır. İhalelerin mevcut olduğu işlerde ihaleyi kazanan inşaat işletmesi, diğer hallerde inşaatın ilgili bölümünü yüklenen inşaat işletmesi, işin tamamlanmasından sorumlu ve yükümlü bir yöneticiyi şantiye alanında çalışmanın başında olmak üzere görevlendirmektedir. İnşaat yöneticisi yapımdan önce bazı unsurları gerçekleştirmek zorundadır. Bu unsurlar, alan araştırması yapılması; işin tamamlanması ile ilgili bir senaryonun gerçekleştirilmesi ve bununla paralel şantiye mobilizasyonunun sağlanması ve şantiyenin bir işletme olarak organize edilmesi ve resmi daireler karşısındaki konumunun tespit edilmesi ve işe uygun istihdam edilecek teknik personel bulunmasıdır. İnşaat işlerinde genel durum, ileri seviye veya yönetici konumundaki çalışanların işletmenin devamlı çalışanı olması, alt düzeydeki ve yönetilen çalışanların ise plan seviyesinde kendileriyle kısa süre anlaşma yapılan çalışanlar olmasıdır.

Belirlenen inşaat senaryosuna uygun şekilde bilgi sistematiği kurulur veya mevcut sistematiği eldeki özel konuya uyumlu hale getirilerek planlama, hakediş, depo takibi, vb. düzenlemeler yapılır. Daha sonra ihtiyaç duyulan işgücü miktarı, makine

---

<sup>18</sup> Mehmet Karyağdı, “İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı ile İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS-11’in Analizi-1”, **E-Yaklaşım Dergisi**, S. 197, Mayıs 2009, s.108.

ve malzeme ile ekipman için sağlayıcılar tespit edilir ve bu tedarikçiler tarafınca elde edilen partiler şeklinde şantiyeye lojistiği sağlanarak depolanıp programa göre üretim aşamasına geçilir. İnşaat işlerinde genel durum, işletme çalışanları tarafından işin organizasyonunun ve denetiminin yapılması ve taşeronlar tarafından da fiili üretimin gerçekleştirilmesidir. Kontrolden sorumlu olanlar, üretimin proje ve şartnamelere uygun yürüyüp yürümediğini kontrol etmektedirler. İnşaat işlerinde hakedişin genel olarak iki şekilde düzenlendiği görülmektedir: Yapımcı işletme, kendi sağlayıcılarına (işgücü ve malzeme alt yüklenicilerine) sundukları hizmet karşılığı olarak bir hakediş ödemekte veya benzer durumda, şantiye alanında yapılan her türlü imalatın ve tedarik edilen malzemenin karşılığı, anlaşmada bahsi geçen şartlar doğrultusunda mal sahibinden hakediş hazırlanarak istenmekte ve alınmaktadır. Hakediş düzenlenirken, miktarların ve anlaşmaya uygunluğun kontrolü esastır.

Yapımcı işletme veya temel yüklenici, kendi alt yüklenicilerine ödeme sağlayacağı alt hakedişleri tekrar gözden geçirdiği zaman mal sahibi adına çalışan kontrol grubu da mal sahibinin ödeme yapacağı hakedişleri kontrol etmekte veya şantiyedeki imalatın gerçekleştirilmesine yakın kısa süreli kabul işlemini yapmaktadır. Bu süre zarfında kontrol grubu inşaat yapımında tespit ettiği eksiklikleri, hataları inşaat işletmesine bildirmektedir. Söz konusu eksikliklerin tamamlanmasının, yanlışlıkların düzeltilmesinin ve yapının kısa süreliğine kullanılarak denetiminin sağlanmasının ardından, anlaşmada bahsi geçen şartlar doğrultusunda kalıcı kabul sağlanarak anlaşma sonlandırılmaktadır.<sup>19</sup>

### **1.1.3.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri**

Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi ise aynı hesap dönemi içinde başlayıp biten inşaat işlerine verilen addır. Örnek olarak 15.2.2015 - 10.11.2015 tarihleri arasında gerçekleştirilen çalışma, başlangıç dönemiyle tamamlanma dönemi aynı yıl içerisinde bulunduğu için yıllara yaygın olmayan taahhüt işi şeklinde tanımlanır. Yıllara yaygın olmayan inşaat işlerinin ise genel hükümlere göre vergilendirmesi

---

<sup>19</sup> İlker Özdemir, **Yapı Yönetimi ve Şantiye Tekniği Ders Notları**, Mühendislik- Mimarlık Fakültesi, Osman Gazi Üniversitesi , Eskişehir, 2003, s.25.

yapılır. Yani yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri GVK 42, 43, ve 44. maddede bulunan özel vergilendirme hükümlerine tabi değildir.

## **1.1.4. İnşaat ve Onarım Faaliyetleri Yapım Usulleri**

### **1.1.4.1. Emanet Usulü**

Bir inşaat ve tamir çalışmasının, bir müteahhitin etkisi olmaksızın, yönetim ya da yönetim adına inşa edilecek sorumlu bir kurul tarafından tamamlanmasıdır. Emanet usulü, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 81.maddesinde bulunmaktaydı fakat 1 Ekim 2001' de yürürlükten kaldırılmıştır. 1 Ocak 2003 tarihinde yürürlüğe giren 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda, emanet usulü ya da bu gibi özellikte bir düzenleme bulunmamaktadır.<sup>20</sup>

### **1.1.4.2. İhale Usulü**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 5. maddesindeki koşullara göre, inşaat çalışmalarının gönüllüleri arasından seçilecek bir kişi hizmet ya da mal alımlarından sorumlu tutulacaktır. Bu sorumluluk İhale Usulü'nde kanıtlanacaktır. İhale usulü; yetkilisinin onayından sonra imzalanıp sona erdirilen işlemlerin tamamıdır.<sup>21</sup> Yönetimin müteahhidin seçilmesi amacıyla gönüllüler tarafından sunulan olarak tavsiyenin kabul edilmesi ihale olarak tanımlanmaktadır. İhalede dürüstlük, netlik, rekabet serbestisi, yeterlilik, ve elverişli ücret vesaire unsurlar göz önünde bulundurulur. Eksiltmelerle elverişli ücreti, tahmin ücreti aşmamak kaydıyla, tavsiye edilen ücretlerin en düşük olanıdır. Fakat karşılaştırma yapıldığında sonuç olarak yönetim için daha yararlı olabileceği idrak edilen tavsiye elverişli ücret olarak kabul edilir. En mutabık tavsiyenin seçimi ise; açık ihale usulü, birtakım gönüllüler arasında ihale usulü ve pazarlık usulü metotlarından birisi ile gerçekleştirilmektedir.

<sup>20</sup> Şükür Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, 11 Basım, s.44.

<sup>21</sup> Kamu İhale Kurumu'nun 2012/1 sayılı Tebliği ile 24/1/2012 tarihli ve 28183 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmış olup 01.02.2012-31.01.2013.

Emanet usulün geçerliliğini devam ettirmesine karşın, genelde ülkemizde yaygın olan ve kabul gören yapım usulü ihale usulüdür.<sup>22</sup>

### 1.1.5. İnşaat Sektörünün Diğer Sektörlerle İlişkisi

İnşaat sektörüyle alakalı en uygun betimlemelerden biri, birçok endüstrinin toplu halde çalışması sonucunda ortaya çıkan oluşum olduğudur. İmalat sürecinde kullanılan malzemeler farklı türden yan sanayiler yoluyla elde edilmektedir. Bir yapımın tamamlanmasında çok sayıda girdi kullanılmaktadır. Birleşmiş Milletler tarafından yapılan 1062 dallık imalat sanayi ayrımında 242, Türkiye'de ise 270 sanayi dalı yapım sanayisinde girdi sağlamaktadır.<sup>23</sup>

Üretim sürecinde kullanılan malzemelere bakıldığında çok fazla sektörün etkilendiği görülmektedir. Ancak bu yan sanayi dallarının reel olarak belirlenmesi açısından girdi – çıktı ilişkilerini incelemekte fayda vardır. Kaynak araştırmasına göre, inşaat sektöründe girdi – çıktı ilişkilerinin incelendiği konularda çok değişkenli ekonometrik modeller kullanılmaktadır. Çalışmanın bütünlüğünün dağılmaması açısından bu bölümde nispeten daha anlaşılır tablolar kullanılacak ve ağırlıklı olarak Türkiye Kalkınma Bankası (TKB) raporlarından yararlanılacaktır.

**Doğrudan geri bağlantı etkisi;** inşaat sektörünün bir ünite mal imalatı yapması için diğer sektörlerden kullandığı girdi oranını yani bu üretim adına diğer sektörlerin ne ölçüde imalat yapması gerektiğini göstermekte ve doğrudan geri bağlantı katsayısı (Bg) şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>24</sup>

Tablo 1.1 inşaat sektörü ile geri bağlantı ilişkisi içinde bulunan en yüksek ilk 10 sektörü göstermektedir. Tablonun kolay anlaşılması açısından 100 birimlik değişimlere göre hesaplamalar yapılmıştır. İnşaat sektörünün 100 birimlik üretimine

<sup>22</sup> Özlem Tuna, **Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi**, İstanbul, Marmara Üniversitesi SBE İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi, 2009, s.9.

<sup>23</sup> Zühal Akal ve Semra Aksoy, **Türk İnşaat ve Konut Sektörünün Güncel Sorunları**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Ankara 1983,s.292.

<sup>24</sup> Türkiye Kalkınma Bankası, **Türkiye'de İnşaat Sektörü Üzerine Bir Değerlendirme**, Ankara, Ağustos 2008, s.4.



en fazla girdi sağlayan sekt6r 9,12'lik birimle demir-elik ana sanayidir. Yine 100 birimlik inşaat üretimi için 8,20'lik birim imento, kireç, alçı vb. maddelere ihtiyaç duyulmaktadır. Tablo 1.1'de verilen toplam ilk 10 sekt6r ile 100 birimlik inşaat üretiminin 36,67 birimi karşılanmaktadır.

**Tablo 1.1.** İnşaat Sekt6r Doğrudan Geri Bağlantı Katsayıları (Bg)

Sıra	Bg	Sekt6rler
1	9,12	Demir- elik Ana Sanayi
2	8,20	imento, Kireç, Alçı vb İmalatı
3	3,67	Karayolu ve Boru Hattı Taşımacılığı
4	3,13	Metal Yapı Malzemeleri, Tank, Sarnıç, Buhar Kazanı
5	2,86	Seramik rnleri İmalatı
6	2,61	Mali Aracı Kuruluşlar vb. Faaliyetler
7	2,29	Toptan Ticari ve Tic. Komisyonculuğu
8	1,73	Kum, kil ve taş ocakçılığı
9	1,57	Perakende Ticaret, Kişisel ve Ev Eşyası Tamiri
10	1,49	Kok Fırını ve Rafine Edilmiş Petrol rnleri İmalatı
<b>TOPLAM</b>	<b>36,67</b>	

**Kaynak:** TKB, Sekt6r Değerlendirme Raporu, Ankara, 2008, s4.

**Toplam geri bağlantı etkisi;** son talebin bir fonksiyonudur. İnşaat sekt6rne olan son talepte bir farklılık oluştuğunda, başka sekt6rlerin üretiminde ne 6lde değişiklik olması gerektiğini toplam geri bağlantı katsayısı (Btg) g6stermektedir.

**Tablo 1.2.** İnşaat Sektörünün Toplam Geri Bağlantı Katsayıları (Btg)

Sıra	Btg	Sektörler
1	17,21	Demir- Çelik Ana Sanayi
2	9,36	Çimento, Kireç, Alçı vb. İmalatı
3	6,32	Karayolu ve Boru Hattı Taşımacılığı
4	5,72	Seramik Ürünleri İmalatı
5	5,45	Mali Aracı Kuruluşlar vb. Faaliyet
6	4,49	Kok Fırını ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı
7	3,97	Toptan Ticari ve Tic. Komisyonculuğu
8	3,93	Elektrik Üretim, İletimi ve Dağıtımı
9	3,82	Metal Yapı Malz. Tank, Sarnıç, Buhar Kazanı imalatı
10	3,07	Demir- Çelik Dışındaki Ana Metal Sanayi
<b>TOPLAM</b>	<b>63,16</b>	

**Kaynak:** TKB, Sektör Değerlendirme Raporu, Ankara, 2008, s5.

Tablo 1.2' ye göre; inşaat sektöründeki 100 birimlik nihai talep artışı sonucunda, demir çelik ana sanayinin hem mevcut inşaat üretimine girdi sağlamak hem de inşaat talebindeki artışı karşılamak için üretimini 17,21 birim arttırması gerekmektedir. Tablonun ikinci sırasında 9,36 birimle çimento, kireç, alçı vb. inşaat malzemeleri bulunurken, üçüncü sırada da 6,32 birim ile karayolu ve boru hattı taşımacılığı bulunmaktadır.

Toplam geri bağlantı ile doğrudan geri bağlantı arasındaki fark talep değişiminde karşımıza çıkmaktadır. Doğrudan geri bağlantıda nihai talep düzeyindeki değişimlere bakılmaksızın 100 birim inşaat sektörü için diğer sektörlerin ne ölçüde üretim yapması gerektiği belirtilmektedir. Oysaki toplam geri bağlantıda hem mevcut inşaat üretimi hem de inşaat talebinde meydana gelen değişimler dikkate alınmaktadır.

**Toplam İleri Bağlantı Etkisi;** bütün sektörlerdeki birer ünitelik son talep artışının, herhangi bir sektörün imalatında sağladığı artışı ifade etmektedir. Bu çerçevede, bir sektörde meydana gelen talep artışı neticesinde inşaat sektörünün talebini ne kadar artıracığını (Bi) katsayıları göstermektedir.

**Tablo 1.3.** İnşaat Sektörünün Toplam İleri Bağlantı Katsayıları (Bi)

Sıra	Bi	Sektörler
1	5,08	Konut Sahipliği
2	1,69	Eğitim Hizmetleri
3	1,58	Konut Projeleri ve Yeni İnşaatlar
4	1,37	Oteller, Moteller ve Diğer Konaklama Yerleri
5	0,79	Öğütülmüş Tahıl ve Nişasta Ürünleri İmalatı
6	0,52	Lokanta, Kahvehane, Bar ve Yeme İçme Yerleri
7	0,48	Diğer Hizmet Faaliyetleri
8	0,44	Perakende Ticaret, Kişisel ve Ev Eşyası Tamiri
9	0,40	Sağlık İşleri ve Sosyal Hizmetler
10	0,38	Eğlence, Dinlenme, Kültür ve Spor Faaliyetleri
<b>TOPLAM</b>	<b>12,73</b>	

**Kaynak:** TKB, Sektör Değerlendirme Raporu, Ankara,2008,s7.

Tablo 1.3'e göre inşaat sektörüne duyulan talep en fazla konut sahipliği sektöründen etkilenmektedir. İnşaat sektörünün 100 birimlik imalat artışı sonucunda, ev sahipliği 5,08 birim, eğitim olanakları 1.69 birim üretim artışı gerçekleştirmektedir.

Sunulan veriler çerçevesinde görülmektedir ki, inşaat sektörünün diğer sektörleri "uyarma" ve "besleme" etkilerine bakıldığında; geri bağlantılarının oldukça güçlü, ileri bağlantılarının ise nispeten daha zayıf olduğu görülmektedir. Doğrudan geriye bağ etkisinin güç kazanması sayesinde, sektör imalat yapabilmek amacıyla birçok sektörden girdi temin etmektedir. Diğer sektörlerden az miktarda girdi sağlamasına rağmen, sektörlerden nerdeyse tümünden girdi talebinde bulunmaktadır. Bu açıklamalar da göstermektedir ki; inşaat sektörü ekonomide yer alan diğer tüm sektörleri güçlü oranda uyarabilirken, buna karşılık diğer sektörleri besleme açısından uygun değildir.

## 1.2. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE TAŞERON İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

İnşaat işlerinin diğer işlerle arasındaki en önemli farklılıklar, inşaat işlerinin uzun süreye yayılma özelliği ve çeşitliliğidir. Bu çeşitlilik kapsamında genel olarak özel uzmanlık gerektiren inşaat faaliyetleri, taşeronluk sözleşmesine göre yapılmaktadır.

### 1.2.1. Taşeron Kavramı

Faaliyetlerin genellikle küçük ölçekli işletmelere veya işletme bünyesinde oluşturulan yarı bağımsız işletmelere devredilmesindeki temel amaç üretim maliyetlerinin düşürülmesi ve emekten tasarruf sağlanmasıdır. Üretim maliyetlerinde düşüş ve emekten tasarruf her geçen gün artış göstermektedir. Türkiye’de 1980’lerden günümüze büyük ölçekli işletmelerin ölçeklerini küçültme prosedürünün temel araçlarından birisi olan taşeronlaşma (dış tedarik), en basit anlamıyla, herhangi bir çalışmanın yaptırılması amacıyla, “hizmet sözleşmesinin” değil, ticari bir anlaşmanın ikame edilmesi şeklinde betimlenmektedir.<sup>25</sup>

Taşeronluk, oldukça farklı nedenlerle kullanılmaktadır. Bunlardan bazıları, artan talebin karşılanması, işletme bünyesinde mevcut olmayan vasıfların temin edilmesi ve maliyetlerin düşürülmesidir. Pek çok sektörde işletmelerin ana çalışma alanlarının haricinde kalan ve taşeronlarca daha etkili ve daha makul fiyatlarla imalatı yapılabilecek hizmetler bulunmaktadır. Taşeronluğun uzun süredir mevcut olduğu sektörlerden biri inşaat sektörüdür. Genel olarak ise reklam, müşteri ilişkileri, bilişim hizmetleri, tamir-bakım, yemek, temizlik, işgücü temini, imalat, pazarlama, koruma veri girişi, ve araştırma geliştirme faaliyetleri gibi işlerin taşeronlar tarafından yapıldığı görülmektedir.<sup>26</sup>

<sup>25</sup> Zeki Parlak ve Süleyman Özdemir, “Esneklik Kavramı ve Emek Piyasalarında Esneklik”, **Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**, S. 60,2011, s. 1-60.

<sup>26</sup> Parlak ve Özdemir, **a.g.e.**, s.45.

Türkiye’de taşeronlaşmanın daha yaygın bir şekilde kullanılmaya başladığı 1980’li yıllardan itibaren, “taşeron”, “tali işveren”, “alt ismarlanan”, “alt işveren”, “alt işletici” vb. kavramlar kullanılmaya başlamıştır. 4857 sayılı İş Kanunu’nda ise, taşeron ilişkisi “alt işveren” tanımıyla düzenlenmiştir. Taşeron kavramının tam olarak anlaşılabilmesi için ‘taşeron’ ile ‘müteahhit’ kavramı arasındaki farka da değinmekte yarar görülmektedir. Uygulamada ‘müteahhit’ kavramının, ‘taşeron’ ya da ‘alt işveren’ kavramları ile aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. 'Müteahhit (**contractor**)' kavramının uluslararası literatürdeki kullanımı genelde ihale yardımıyla iş alan kişi veya kuruluş şeklindedir.<sup>27</sup>

4857 Sayılı İş Kanunu’nun 2. maddesi, alt işvereni şu şekilde tanımlamaktadır; “Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerinde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde iş alan ve bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran diğer işveren ile iş aldığı işveren arasında kurulan ilişkiye asıl işveren-alt işveren ilişkisi denir. Bu ilişkide asıl işveren, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak bu Kanun’dan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumludur”. 4857 sayılı Kanun’un ilgili maddesi yanında 27.09.2008 tarihli, 27010 sayılı Resmi Gazete ’de “Alt İşverenlik Yönetmeliği” yayımlanmıştır. Yönetmeliğin hedefi, 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında asıl işveren-alt işveren bağının oluşturulma koşullarını, alt işverene özgü işyerinin bildirimini, tescilini, alt işverenlik anlaşmasında mevcut olması gereken şartların düzenlenmesini sağlamaktadır.<sup>28</sup>

Türk hukuk sistemi ise müteahhit ilişkisini, Borçlar Kanunu’nun ‘istisna akdi’ başlıklı 11. babı ve Devlet İhale Kanunu ile düzenlemiştir. Borçlar Kanunu’nun 355. maddesi müteahhidi şöyle tanımlamaktadır:“... İş sahibine fiyatı karşılığında bir çalışma (eser) yapmayı taahhüt eden kişi ...”. Aynı Kanunun 356. maddesi gereğince müteahhit, çalışmayı kendi kendine sürdürmek ya da kendi yönetimi altına almakla

<sup>27</sup> Parlak ve Özdemir, **a.g.e.**, s. 1-60.

<sup>28</sup> Can Şafak, “4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Taşeron (Alt İşveren) Meselesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 51, Ankara, 2004, s.112-120.

mükelleftir. İstisna ise çalışma özelliği açısından “şahsi maharetinin ehemmiyeti yok ise” işin başka birine de devredilebiliyor olmasıdır. İşte bu işin devredildiği özel veya tüzel kişilik, taşeron olmaktadır.

Devlet İhale Kanunu'nun 4. maddesinde müteahhit şöyle tanımlanmıştır: “...Üzerine ihale yapılan istekli veya istekliler ...”. Taşeron tanımındaki temel unsur, taşeronun çalışmanın bir kısmını üstlenmesidir. Elbette ki taşeronluktan bahsedebilmek için müteahhitlik ile olan bir bağın aranması gibi bir koşul bulunmamaktadır. Çünkü çalışmanın bir kısmını müteahhit yerine, çalışmanın asıl sahibinden alan özel veya tüzel kişi de taşeron olarak değerlendirilmektedir.

Burada asıl konu, çalışmanın asıl sahibinin çalışmanın tamamını devredip devretmediğidir. Çalışmanın asıl sahibinin çalışmanın hepsini başka birine yaptırması halinde müteahhitlik, çalışmanın bir bölümü kendisinin yapması ve diğer bölümünü başka birisine yaptırması halinde ise taşeronluk kavramı tekrar ortaya çıkarmaktadır. Bu belirleyici durum, ihale ile alınan işler bakımından da geçerlidir. Söz konusu ayrımın yapılmasında Yüksek Mahkeme kararları da, “işin tamamının devredilip devredilmediği” ya da “işin anahtar teslimi verilip verilmediği” unsurlarını temel ölçüt olarak vurgulamıştır.<sup>29</sup>

Sonuçta, 4857 sayılı Kanun temelinde taşerondan (alt işveren) bahsedebilmek, şu şartların aynı anda hasıl olmasına göre değişmektedir: Asıl işverenin varlığı; çalışmanın işyerinde sağlanan imalatla alakalı çalışmalardan alınmış olması; çalışmanın asıl işverenin çalışma yerinde sürdürülmesi ve çalışmayı alan işverenin işçilerini yalnız kendi işyerinde çalıştırması. 4857 sayılı Kanun'un 2. maddesi 'işleri', çalışma yerinde yürütülen mal ve hizmet imalatıyla alakalı olan ve olmayan çalışmalar şeklinde esas bir ayrıma tabi tutmaktadır. İkinci grupta mevcut olan çalışma yerinde sürdürülen mal ya da hizmet imalatıyla alakalı olmayan, yani “üretimle ilişkin olmayan” çalışmalar yönünden 4857 sayılı Kanun bağlamında temel işveren-alt işveren bağının varlığı söz konusu olmayacaktır. Diğer yandan temel çalışmaların alt işverene devredilebilirliği birkaç şarta bağlanmaktadır. Kanunda

---

<sup>29</sup> Şafak, a.g.e., s.115.

temel çalışmanın tek bir süreçle yürütülebileceği gibi, bölümlerle veya süreçlerle de sürdürülebileceği kabul edilmektedir.

Özetle, 4857 sayılı Kanun temel çalışmanın bir kısmının alt işverene devredilebilmesini iki noktada haklı bulmaktadır: temel çalışmanın bir kısmı, “işletmenin ve işin gereği uzmanlık gerektiren iştir” veya “teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işler”. Alt işveren tanımının unsurlarından biri de alt işverenin “işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştırması” gereğidir. Sorumluluk açısından ise, “asıl işveren, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak bu kanundan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumludur”.<sup>30</sup>

### **1.2.2. Taşeron Türleri ve Unsurları**

Taşeronlar, bağımsız işveren olan taşeronlar ve işyerine bağlı taşeronlar şeklinde sınıflandırılabilir. Bağımsız işveren olan taşeronlar kendi işyerlerinde imalat yapıp şantiyede montaj yapanlar ve şantiyede devamlı çalışan taşeronlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bağımsız işveren olan taşeronların işçilerinin tümü sözleşmeye bağlıdır ve kanuni hakları, taşerona aittir. Konuya ilişkin sorumluluğun tümüyle taşeronda olması nedeniyle de şantiyelerin bu hususları araştırmak gibi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bağımsız işveren olarak tescili yapılmayan taşeronların çalıştırmakta olduğu işçilerin şantiye personeli ile toplu iş sözleşmesi ve kanuni mükellefiyetler gibi alanlarda bir farkı bulunmamaktadır.<sup>31</sup>

İşyerine bağlı taşeronlar ise, alt işverenlerin (taşeronların) değişmesine karşın, aynı işi yapmaya devam eder ve yeni gelen alt işveren ile sözleşme yaparak çalışmasını sürdürmektedir.<sup>32</sup>

---

<sup>30</sup> Şafak.: a.g.e, s.111-132.

<sup>31</sup> Şükür Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 16. Baskı,2011.s,129.

<sup>32</sup> Murat Engin, **İş Sözleşmemesinin İşletme Genekleri ile Feshi**, İstanbul, Beta yayınları, 2003, s.87.

### 1.2.3. İnşaat Sektöründe Taşeron

İnşaat sektöründe taşeron kullanımı çok farklı alanlarda söz konusu olabilmektedir. Bu uygulamalar kısaca şunlardır: Tesisat işleri (elektrik, ısıtma, soğutma, su, vb.), izolasyon işleri (dilatasyon fugası - genleşme derzi- bina cephelerinin kaplanması, çatı örtüsü, vb.), hafriyat ve taşıma işleri, çelik konstrüksiyon işleri, her türlü montaj işleri, asansör ve yol montajı, bakımı ve modernizasyonu işleri, cam işleri (cam esaslı yalıtım birimlerinin monte edilmesi ve kırılmaz cam, cam parke takılması ve cam tuğla), ısı yalıtımlı ve yalıtımsız alüminyumdan yapılan pencere, kapı, camekan vb. doğrama işleri (kasa çerçeve, kanat), PVC sert plastik doğramalar ile alakalı üretim ve uygulamaları, dolgu çalışmaları ve kazı, sökme ve yıkma çalışmaları, tünel işleri, çimento, agrega, alçı, harç, doğal taş, tuğla, briket ve plak ve büz işleri (temin, taşıma, depolama), peyzaj işleri, kargır işleri (bina çalışmalarında döşeme, duvar, kaplama, koruma üretimlerinin tuğlalar, doğal taşlar, beton ve beton bloklar, kireç kumtaşı, hafif beton bloklar, gaz beton, büz, alçı ve alçılı bloklar, vesaire malzemeler yardımıyla oluşturulması), vb.<sup>33</sup>

### 1.2.4. Taşeron Uygulamasında Temel Kurallar

İş Yasası ve Alt İşveren Yönetmeliği 1. madde, 22.5.2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında, alt işveren (taşeron) işleyişiyle bağlı temel şartları belirlemiştir. Bu şartlara karşı gelinirse, yasa ve yönetmelikler çiğnenmiş olacak, hukuka karşı bir hal oluşacaktır. Bu şartlar aşağıdaki gibidir:

- **Asıl işverenin bizzat çalışanı da olmalıdır:**

Alt İşverenlik Yönetmeliği 4. maddeye göre bir çalışma yerinde alt işveren (taşeron) bağının sağlanabilmesi için asıl işverenin çalışma yerinde çalışan kendi çalışanları da mevcut olmalıdır. Bu demek oluyor ki, bir çalışma yerinde asıl işveren kendi eleman çalıştırmadığı müddetçe taşeron uygulamasına tabi olamaz.

<sup>33</sup> Bayındırlık ve İskan Bakanlığı: İnşaat, Makine Tesisatı ve Elektrik Tesisatı Genel Teknik Şartnamesi, 2007.



- **Asıl işin bölümü taşeronla verilecekse koşul sağlanmalıdır:**

Temel çalışmanın bir kısmı taşeronla devredilecekse, işletmenin ve çalışmanın gereği ile teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektirmeli, şartlarının tamamı mevcut olmalıdır. Örnek verecek olursak, çalışma yerinde temel bir çalışmanın, taşeronla verilmesi durumunda öncelik olarak taşeron firmanın bu işle ilgili uzmanlığının olması gerekmektedir.

- **Taşeron, çalışanını ilgili çalışma yerinde ve ilgili işte çalıştırabilir:**

Taşeron, İş Yasası 2. madde, Alt İşverenlik Yönetmeliği 4.maddeye göre kendi çalışanlarını sadece ihale aldığı çalışma yerinde ve ihaleye tabi olan yani üstlendiği işte çalıştırmalıdır. Başka bir deyişle taşeron firma, çalışanlarını farklı bir çalışma yerinde veya ihale aldığı çalışma yerinde ihaleye tabi olmayan bir işte çalıştıramaz.

- **Eski işçi alt işveren olamaz:**

İş Yasası 2.madde, Alt İşverenlik Yönetmeliği 3.ve 4. maddelerine göre alt işveren (taşeron) önceden aynı çalışma yerinde çalışmış biri olmamalıdır. Bir başka deyişle daha önce çalışma yerinde çalışmış bir şahısla alt işverenlik birbirine bağdaştırılamaz. Daha önce aynı çalışma yerinde çalışmış bir işçi, taşeron firma nezdinde çalışabilir veya asıl işverenin çalışanı iken taşeron firma tarafınca istihdam edilebilir. Fakat daha önce aynı çalışma yerinde çalışmış işçi taşeron adı altında o çalışma yerinde iş yürütemez.

- **Taşeronla geçirilen işçilerin hakları kısıtlanmamalıdır:**

İş Yasası 2.madde uyarınca eğer asıl işverenin çalışanları, taşeron firma tarafından istihdam edilmişse, bu çalışanların önceki hakları sınırlandırılmamalıdır. Başka bir deyişle, daha önce asıl işverenin altında çalışan işçi taşeron firmaya geçerse, çalışanın ücret, izin, sosyal haklar, vb. haklarında değişiklik yapıp, bu hakları sınırlandırılmaz.

- **İşverenler kamusal sorumluluklardan kaçınmayı hedeflememelidir:**

İş yasası 3. ve 12 maddeye göre, , sadece asıl işverenin değil, aynı zamanda alt işveren (taşeron firmaya ait olanlar) taşeronluk uygulamasından yararlanarak kamusal yükümlülüklerden kaçmayı amaçlamamalıdır.

- **Çalışanların hakları sınırlanmamalı, yok sayılmamalıdır:**

Taşeronluk anlaşması, çalışanların iş sözleşmesi, toplu iş sözleşmesi ya da mevzuattan ortaya çıkan haklarını sınırlamaya veya yok etmeye yönelik olarak yapılmamalıdır.

- **Tarafların gizli, başka bir amacı olmamalıdır:**

İş Yasası 2. madde ve Alt İşverenlik Yönetmeliği 12. maddeye göre asıl işveren ile taşeronun, saklı, farklı bir gayesi olmamalıdır. Farklı bir deyişle, asıl işveren ile taşeron, gerçek hedeflerini saklamayı amaçlamamalı, taşeron uygulamasını asıl hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla paravan şeklinde kullanmamalıdır.

- **Taşeron işe paralel yeterli malzeme ve deneyim sahibi olmalıdır:**

Alt İşverenlik Yönetmeliği 12.madde uyarınca taşeron üstlendiği çalışma gereğince uygun ve yeterli malzeme ile deneyim sahibi olmalıdır.

- **Taşeronun çalıştırdığı çalışanların özellikleri çalışmaya uygun olmalıdır:**

Taşeronun çalıştırdığı çalışanların özellikleri, taşeronun üstlendiği çalışmaya müsait olmalıdır. Bu şart Alt İşveren Yönetmeliğinin 12.maddesinde belirtilmiştir.

- **Taşeronun çalışmasında ‘Koordinasyon ve Denetim’ hakkında görevlendirdiği çalışanlarından başka bir çalışan istihdam edemez:**

Alt İşverenlik Yönetmeliği 12.maddeye göre taşeronla devredilen çalışmada asıl işveren adına koordinasyon ve denetimle sorumlu tutulandan başka asıl işverenin çalışanın çalıştırılmayacağı belirtilmiştir.<sup>34</sup>

#### **1.2.5. Taşeron Kullanma Nedenleri**

- Belli alanlarda uzmanlaşmış elemanlara sahip olan taşeron işletmeler; sürdürdükleri çalışmaları daha ekonomik ve kaliteli bir şekilde yapmaktadırlar.
- İnşaatların makine ve teçhizat gerektiren bölümlerinin yapımını taşeronlara yaptırmak bu işlemleri yapmak için iş makinelerini satın almaktan daha düşük maliyetli olmaktadır. Örneğin gayrimenkul inşaatında hafriyat işinin yapılması amacıyla makine satın almak yerine taşeron istihdam etmek daha ekonomiktir.
- İnşaat, taahhüt ve tamir çalışmaları riskli çalışma alanı olduğundan dolayı bu faaliyetlerin bir kısmının taşeronlara verilmesi riskin azaltılmasında büyük oranda yardımcı olmaktadır.
- İnşaat işlerinde büyük sermayeye ihtiyaç duyulmaktadır. Örneğin iş makinelerinin hazırda tutulması büyük sermaye gerektirmektedir. İnşaat çalışmalarının bir kısmının taşeronlara verilmesi bu ihtiyacın önüne geçilmesinde yardımcı olmaktadır.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Taşeronlaştırma hakkında bilgilendirme broşürü, Aralık 2010, [www.sosyal-is-org.tr](http://www.sosyal-is-org.tr), Çevirimiçi 3. Nisan 2017.

<sup>35</sup> William E, Coombs, **Construction Accounting and Financial Management**, F.W Dodge Corporation, NEW YORK, 1958, s. 84-85.

## 1.3. İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ

### 1.3.1. İnşaat Muhasebesi Hakkında Temel Bilgiler

İnşaat muhasebesi, inşaat işletmelerindeki, mali nitelikteki olaylar hakkında verilerin düzenlenmesi, kayıt altına alınması, raporlanması, sınıflandırılması, ilgili kişi ve gruplara sunulması ve analiz edilerek yorumlanması hedeflerinin tamamlanmasıdır.<sup>36</sup> İnşaat muhasebesi, muhasebe sisteminin işlevlerinden biri olan üçüncü kişileri (kredi verenler, maliye vb.) bilgilendirme özelliği sayesinde işletme ile ilgili kişilerin işletmenin finansal durumuna ilişkin veri elde etme ihtiyacını yerine getirmektedir. Fakat uygulamalara bakıldığında ülkemizde bu konuda inşaat muhasebesinden yeteri kadar faydalanılmadığı açıktır.<sup>37</sup>

Muhasebenin hedefi, işletme içi ve işletme dışı kıymet değişikliklerini, tutar ve değer üzerinden kesintisiz olarak izlemek ve bu şekilde işletme sonuçlarını elde etmektir. Söz konusu amaç, işletmedeki benzer kıymet hareketlerinin bir araya getirilerek tespit edilmesi ile gerçekleştirilebilir. İşletmelerin içindeki farklı ihtiyaçlar, ekonomik kararlar ve farklı işletme türlerinin farklı ihtiyaçları olması, muhasebenin de farklı türlerinin gelişmesine neden olmuştur. Literatürde farklı ayrımlar olmakla birlikte genel olarak şu şekilde bir ayırım yapılabilir: yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe. Ancak zamanla bu da yeterli gelmemiş ve tüm bu muhasebe türlerinden yararlanmakla birlikte özellikle işletmelerin uzmanlık alanlarını dikkate alan yeni muhasebe türleri ortaya çıkmıştır. Bu türlerden bazıları şunlardır: banka muhasebesi, konaklama muhasebesi, dış ticaret işlemleri muhasebesi, şirketler muhasebesi, kooperatifler muhasebesi, sigorta muhasebesi, enflasyon muhasebesi, hastane işletmeleri muhasebesi ve inşaat muhasebesi.<sup>38</sup> Bunlardan inşaat muhasebesi, tekdüzen hesap planında, inşaat işleri olarak özellikli hesaplara sahiptir. İnşaat işlerinin vergilendirilmesi hususu da ilgili kanunlarda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bir bilgi sistemi olarak inşaat muhasebesi, bir işletmenin varlık ve kaynaklarının

<sup>36</sup> Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi**, 2. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.95.

<sup>37</sup> Şenlik, **a.g.e.**, s.96.

<sup>38</sup> Çiğdem Özkaya Yıldırım, **İnşaat Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s.24.

dağılımını, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali durumunu açıklayan bilgileri hazırlayan, bu bilgileri analiz ederek yorumlayan ve bunları ilgili kişilere sunan bir süreçtir.<sup>39</sup>

İnşaat işlerinin niteliği, inşaat muhasebesinin kendine özgü kimi özelliklerini ortaya çıkarmıştır. İnşaat işleri diğer çalışmalara göre daha uzun sürmektedir ve tamamlanması genelde bir seneyi aşmaktadır. İnşaat işletmelerinde muhasebe ve kontrole ikincil bir vazife olarak bakma eğilimi vardır. Uzun süreli inşaat işlerinin, bir sonraki zamana uzatılması gibi konular muhasebe işlemlerine girmektedir. Onaylanan ve uygulamaya koyulan muhasebe politikaları, amortismanlar, yapılan işler gibi hususların saptanması, gelir üzerinde önemli etkiler yaratılabilmektedir. Muhasebenin alanda mı, alanda değilse inşaat yerinde mi biriktirileceğinin belirlenmesi söz konusu olmaktadır. İnşaat işletmelerinin yaptığı işlemlerin hepsinin birbirinden ayrı olması gerçeği, Muhasebede gönderim maliyet sisteminden yararlanılması gerekmektedir. İşin süresinin uzun olması gelirin saptanması hususunda, çalışmanın tamamen veya çalışmanın kısa süreliğine durdurulması gibi yöntemlerin kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Yine işin uzun süreli olması ve çok farklı türleri bulunması nedeniyle inşaat muhasebesinde özellikle maliyet muhasebesi önem kazanmaktadır. Diğer bir farklılık ise inşaat muhasebesinde tutulması gereken defterler konusudur.<sup>40</sup>

### **1.3.2. İnşaat Muhasebesi Kapsamında Tutulması Gereken Defterler**

İnşaat muhasebesi gereğince tutulacak defterlerden bir kısmı Vergi Kanunları ve diğer ilgili mevzuatın zorunlu kıldığı defterler ile tutulması isteğe bağlı defterlerden oluşmaktadır.

İnşaat ve onarım işi ile iştigal eden işletmelerden, 213 Sayılı VUK 177. maddesinde bulunan sınırların ötesine gidenler, birinci sınıf tacir sayılarak bilançonun temellerine göre defter tutarken; ithalat, ihracat ve hakediş maliyetleri belirtilen sınırları

---

<sup>39</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s.25.

<sup>40</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s.26.

aşmayanlar işletme hesabına göre defter tutabilmektedirler. İlk defa inşaat ve onarım çalışmalarına başlayacak olan taşeron ve müteahhitlerin, yaptıkları işin tutarına bakılmaksızın, ilk çalışmaya başladıkları yıl için işletme hesabına bağlı olarak defter tutma hakkı (adi firmaların dışındaki özel kişi şirketleri ile kurumlar vergisine dahil olan firmalar hariç; bunlar hem ilk başladıklarında hem de sonrasında bilanço temeline dayanarak defter tutmak zorundadırlar) mevcuttur.

İşletme hesabı temeline göre defter tutmakta olan müteahhit ve/veya taşeronlar “İşletme Hesabı Defteri”; tutarken; bilanço temeline dayalı olarak defter tutan müteahhitler, sermaye şirketi durumundaki kollektif ve komandit şirketlerdir ve “Envanter Defteri”, “Defter-i Kebir”, “Yevmiye Defteri” ve “Amortisman Defteri” tutarlar. Bayındırlık ve İskân Bakanlığının kontrol ve denetiminde yapılacak olan inşaat ve onarma işi yaptıracakların ihale edeceği her türlü işin genel şartları, “Yapım İşleri Genel Şartnamesi” ile belirlenirken, işin izlenmesi ve kontrolü amacıyla, “Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği” ile inşaat ve tamir çalışmaları boyunca tutulması öngörülen özel defterler belirlenmiştir.<sup>41</sup>

Söz konusu defterler şunlardır: “Yeşil Defterler”, “Ataşman Defteri”, “Şantiye Defteri”, “Röleve Defterleri”, “Puantaj Defteri”, “Sürveyan Defteri”. Bu defterlerden şantiye defterine her bir gün, ilk olarak hava tahmininden başlayarak çalışmanın ilerleme şekli, gelişmesi, ortaya çıkan handikaplar, şantiyeye göre hazırlık ücreti ödemesi yapılacak materyaller ile ücret farkına tabi materyallerin tür ve miktarları, tarih, fatura, ve numarası ile anlaşması gereği müteahhidin çalışma başında bulundurması şart koşulan teknik materyallerin aynı gün çalışmada olup olmadığı, müteahhitle gerçekleştirilen önemli görüşme ve neticeleri, çalışma süresince kullanılan çalışan, makine ve ekipmanın miktarı, üst kademedeki gelenlerin teftişleri ve konuşularak karara varılan konular kayıt altına alınır.

Röleve defterlerine, projesi kesin olarak mevcut olmayıp anlaşma ve ekip çalışma koşulları çerçevesinde tiplere ve betimlemelere uygun olarak yapılması zorunlu olduğu kanaati verilen ameliyat, tesisat, inşaatla ilgili her türlü ölçmeler, kroki,

---

<sup>41</sup> Kızılot. a.g.e., s.130.

imalatlar; her çeşit yapının ana üst kotu altında kalan bölümleri, bunlara bağlı olarak temel tabanı, doğal zemin, yer altı ve yerüstü su kotları, zeminin klası, röpriz ve iksalara şekilleri, kot ve her çeşit ölçmeler; her türlü kazı, depo yerlerine ait kroki uzaklık kot ve ölçülen boyutları, su debileri, şev ve durumlar, her türlü malzemenin figüre ve istiflerine bağlı kroki ve ölçmeler; koşullarına göre ölçülerek, sayılarak ya da tartılarak belirlenecek miktarlar; çalışma yerinde mevcut olup da koşullara göre kaldırılması ya da ücreti ölçülere bağlı olarak ödenmesi gerekli olan her çeşit inşa, tesis, geçici köprü, yol ve kanatlarla ağaç kesimi gibi gelecekte belirlenip ölçülmesi imkansız her çeşit imalat, ameliyat, inşaata ve tesisata ait ölçü şekil, krokiler ve zemin üzerinde ya da yerinde ölçülerek, çalışma başında kesit ve krokiler çizilerek ölçü, kot ve boyut ve bunlarla ilgili nivelman okumaları kayıt altına alınmaktadır. Röleve defterine kaydı geçirilen çalışmalardan, proje ve planlarında ölçülerin kontrol ve tahkiki imkansız olan çalışma ve anlaşma eki şartname maddelerine bağlı olarak zamanında tutulması gereken, yerinde ölçü, tartı, saptama ve bunun gibi diğer tutanaklar, tarihleri dahildir ve konularla beraber ataşman defterine geçirilir. Hakedişe yeşil defter de eklenir. Bu defterde, yapımı tamamlanan ve birim fiyatı mevcut olan her iş kalemine ait miktarlar kayıt altına alınır. Fiilen çalışan işçi, iş makineleri ve taşıt araçlarının sayı ve türleri, yapılan çalışmanın cinsine göre tek tek belirtilerek puantaj defterine kaydedilir. Her gün yapılan çalışma miktarı, tüm gün çalışıp çalışma yapıp yapılmadığı, havanın elverişli olup olmaması ve çalışma süresince tüketilen çimentonun bir günlük miktarı ve kontrol mühendisi tarafından talep edilecek diğer malzemelerin tüketimi sürveyan defterine kaydedilir.<sup>42</sup>

Tutulması zorunlu olmayıp yararlı olabilecek defterler ve kayıtlar ise şunlardır: müşterek amortismanlara ilişkin kayıtlar ve stok defteri. Bunun yanında, borçlar, alacak senetleri, bankalar, borç senetleri gibi hesaplar ile inşaat sahaları için ayrı kayıt tutulması da yararlı olarak görülmektedir.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Bayındırlık ve İskan Bakanlığı: Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği, 1979.,16745Sayılı ,05.07.1979 Tarihli Resmi Gazete.

<sup>43</sup> Kızılot , a.g.e.s,132.

## İKİNCİ BÖLÜM

### İNŞAAT VE TAŞERON İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MALİYET MUHASEBESİ

#### 2.1. MALİYET MUHASEBESİ VE İŞLETMELER İÇİN ÖNEMİ

##### 2.1.1. Maliyet Muhasebesinin Temel Kavramları

İşletmeler belirledikleri faaliyet dönemi içerisinde imalatını sürdürdükleri mal ya da hizmetin birim ve toplam maliyetlerini bulmak ve bu maliyetleri diğer dönemlerle karşılaştırmasını yapıp analiz etmekle yükümlüdürler. Maliyet muhasebesi, esas itibarıyla işletme içine dönüktür. Maliyet muhasebesi işletmelerde imalat ve satışı gerçekleştirilen hizmet ve mamullere ait doğrudan ve dolaylı maliyetlerin türlerinin raporlanması, ölçülmesi ve analiz edilmesi işlemlerinin toplamıdır.<sup>44</sup> Bir diğer tanıma göre ise maliyet muhasebesi işletmede üretimi yapılan hizmet ve malların maliyetlerinin saptanması, kontrol altında tutulması ve rapor haline getirilmesi yoluyla karar vericilere bilgi aktaran muhasebe dalıdır.<sup>45</sup>

Maliyet muhasebesi, imal edilen mamul veya hizmetlerin fiyatını oluşturan maliyet çeşitlerinin, imalat yerleri ve bağlı kaldıkları mamul ya da hizmet türleri bakımından tespit edilmesi ve takip edilmesini mümkün kılan bir hesap ve kayıt sistemidir. Maliyet muhasebesi işletmenin dış yapısından ziyade iç yapısını ilgilendiren imalat eylemleri ile ilgilidir.<sup>46</sup>

Maliyet muhasebesi şeklinde düzenlenmesi yapılacak hesap ve kayıt sisteminin kuruluş tarzı ve kapsamı aşağıdaki durumlara göre değişiklik göstermektedir.

---

<sup>44</sup> Rüstem Hacirüstemoğlu ve Münir Şakrak, 'Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s.2.

<sup>45</sup> İslam Çankaya, **Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik :Sınava Başlama**, 9.bs, Ankara, 1. Cilt, Meslek Yapıtları, 2006., s, 562.

<sup>46</sup> Ali Kartal H.Erdin Gündüz, Adnan Sevim, **Maliyet Muhasebesi**, 7. Bs., Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2009, s.3.



- 1) İşletmenin teknik yapısı,
- 2) İşletmenin üretim politikasının özelliği,
- 3) İşletmenin kullandığı üretim teknolojisinin özelliği,
- 4) İşletmenin ne kadar büyük olduğu,
- 5) Yönetimin maliyet muhasebesinden talep edilen bilgiler

Bir işletmede kurulacak olan maliyet muhasebesi sisteminin yukarıda sayılan faktörlere göre değişmesi, maliyet analizlerinde araştırmacıların öncelikle dikkate almak zorunda oldukları hususlardır. Bir işletmenin maliyet muhasebesi sistemi öncelikle o işletmenin üretim süreçlerinden etkilenmektedir. Bir imalat işletmesinin maliyet muhasebesi sistemi ile bir hizmet işletmesinin maliyet muhasebesi sistemi, bu işletmelerin yapıları gereği birbirinden farklı olacaktır. İşletmenin üretim politikası da maliyet muhasebesi sistemini etkileyen bir diğer faktördür. Bir işletmede üretilen mamullerin çeşidinin sınırlı sayıda olması durumunda ihtiyaç duyulacak maliyet muhasebesi sistemi ile üretilen mamullerin çok değişik türde olması durumunda ihtiyaç duyulacak maliyet muhasebesi sistemi yine birbirinden farklı olacaktır. İlk durumda daha düşük maliyetli ve daha basit bir maliyet muhasebesi sistemi yeterli olacak iken ikinci durumda daha karmaşık bir sistemin kurulması zorunlu olacaktır.

İşletmenin büyüklüğü de maliyet muhasebesi sistemini benzer şekilde etkilemektedir. İşletme büyüdükçe ihtiyaç duyulacak maliyet muhasebesi sistemi daha karmaşık hale gelecektir. Son olarak, yönetimin istediği bilgiler de işletmenin maliyet muhasebesi sistemini önemli ölçüde etkileyen bir diğer faktör olmaktadır.<sup>47</sup>

### **2.1.2. Maliyet Muhasebesinin Amaç ve Görevleri**

İmalat işletmelerinde, imal edilen hizmet ve mamullerin maliyetlerinin hesaplanabilmesi için türlü maliyet hesaplamalarından yararlanılmaktadır. Bu

---

<sup>47</sup> Çankaya, a.g.e.s.,562

hesaplamaların konusu maliyet muhasebesinin amaçlarını oluşturmaktadır. Buna göre maliyet muhasebesinin amaçlarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:<sup>48</sup>

- Birim başına maliyetleri tespit etmek,
- İşletme faaliyetlerinin kontrolünü sağlamak,
- Planlamaya destek sağlamak,
- Verilecek özel yönetim kararlarına dayanak sağlamaktadır.

Bunun yanında maliyet muhasebesi ile teknolojik, siyasal, ekonomik, sosyal, gelişmelerin işletmedeki ekonomik etkilerini rakip işletmelerin maliyet yapıları, pazar payı, imalat ve satış kapasitelerinin karşılaştırmalı seviyeleri ile işletme kaynaklarının pazarın güçlenmesine cevap verebilme yeteneği ve fiyatlarına bağlı olan verilerin toplanıp analiz edilmelerinden sonra, yönetime destek olması hedeflenmektedir.<sup>49</sup>

Maliyet muhasebesinin yüklendiği görevleri ise şöyle sıralayabiliriz,<sup>50</sup>

- İmalat çalışmaları esnasında oluşabilecek maliyet çeşitlerine bağlı olan hesapların yürütülmesi
- İmalat yapılan mamullerin maliyetlerinin hesaplaması yapılarak satış fiyatlarının tespit edilmesine yardımcı olmak,
- İmalat yapılan mamul maliyetlerinin tespit edilmesiyle stok maliyetlerinin ve buna bağlı olarak da değerlerinin saptanmasına yardımcı olmak,
- Maliyet çeşitleri, maliyet yerleri ve maliyet taşıyıcıları nezdinde etkin bir maliyet kontrolünün düzenlenmesine yardımcı olmaktadır.

---

<sup>48</sup> Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama**, 9.bs, İstanbul, Der Yayınları, 2002, s.14.

<sup>49</sup> Ertuğrul Çetiner, **Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulamaları**, 9. Bs. Ankara, Gazi Kitabevi, 2004, s.22.

<sup>50</sup> Necmettin Erdoğan ve Metin Saban, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, İzmir, Barış Yayınları, 2006, s.12.

### 2.1.3. Türkiye’de Maliyet Muhasebesinin İşleyişi ve Organizasyonu

Ülkemizde, maliyet muhasebesi uygulaması, 1933 – 1989 yılları arası dönemde Sümerbank’ın kuruluşuyla başlamıştır. Zamanla Gelir Vergi Kanunu’ndaki maddeler de maliyet muhasebesi uygulamalarına dahil olmuştur. 1981’de, sermaye piyasası yasal bir düzene kavuşturulmuş, Sermaye Piyasası Kuruluna tabi işletmelere Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sistemi getirilmiştir. Son olarak, 1989’da meslek yasasının çıkması ile Tekdüzen Muhasebesi ve Maliyet Muhasebesi uygulayıcıları arasında organizasyon sağlanmıştır.<sup>51</sup>

1 Ocak 1994’ten itibaren uygulanmasına başlanılan ve günümüzde geçerliliğini sürdüren ‘Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ sayesinde muhasebe yöntem ve temellerinde çeşitli değişikliklerin yapılması sağlanarak ‘Tekdüzen Hesap Planı (THP) ortaya çıkarılmıştır. THP’de maliyet muhasebesi uygulamasının 7/A ve 7/B gibi iki tür hesaplama sistemi mevcuttur. 7/A seçeneği yoluyla maliyetler fonksiyon temellerine göre izlenmektedir. 7/B seçeneğine göre maliyetlerin, gider çeşidi temellerine göre takibi yapılmaktadır. Bu tebliği ile;<sup>52</sup>

- İşletmelerde gerçekleştirilen uygulamaların sağlam ve hatasız bir şekilde muhasebesinin yapılmasına destek verilmesi,
- Finansal tablolarla ilgilenen kişilere sunulan verilerin, tutarlı ve karşılaştırılabilir bir şekilde gerçek halin yansımada yardımcı olması,
- İşletmelerde kontrollerin daha kolay hale getirilmesi amaçlanmıştır.

### 2.1.4. Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Organizasyonu İçindeki Yeri

Maliyet muhasebesinin, muhasebe organizasyonu içinde ne şekilde yer alacağı işletmenin büyüklüğüne, genel kuruluş düzenine, üretim konusuna ve uygulanan

<sup>51</sup> Rüstem Hacıüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2000, s. 6.

<sup>52</sup> Maliyet ve Gümrük Bakanlığı, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, Sıra No: 1, Resmi Gazete, 26.12.1992, Mükerrer 21447.

maliyet sistemine göre değişmektedir. Bu doğrultuda üç tip muhasebe organizasyonundan söz edilebilir. Bunlar: bağımsız muhasebe sistemi; birleşim muhasebe sistemi ve hesap ayrılığı sistemidir. Bağımsız muhasebe sisteminde her iki muhasebe birbirinden farklı bir şekilde işlenir. Birleşik muhasebe sisteminde; her iki muhasebe de aynı yerde tutulur. Hesap ayrılığı sisteminde ise, her iki muhasebe ortaklaşa çalışmalar yürütür fakat birtakım temel ve yardımcı hesaplar her iki muhasebede ayrı ayrı olarak tutulur. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde hesap ayrılığı sistemi öngörülmüş ve bu sistem benimsenmiştir.<sup>53</sup>

## **2.2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİNİN ÖNEMİ**

Türkiye'de yapı sektörü çok sayıda sektörü etkileyen bir sektördür. Ancak unsurlarının uygun bir şekilde yönetilebilmesiyle sektörün rekabeti yoğun bir piyasada yaşaması sağlanmaktadır. Yapı işletmeleri kısmen yeterli olsa dahi kaynaklarını en uygun şekilde idare etmekle yükümlüdürler.<sup>54</sup>

Türkiye'de gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olarak bilanço usulüne göre defter tutmak zorunda olan mükelleflerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan hükümler çerçevesinde muhasebe kayıtlarını gerçekleştirme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu bağlamda yıllara yaygın inşaat faaliyetiyle uğraşan bilanço usulüne tabi işletmelerin de bu tebliğ kapsamında işlemlerini muhasebeleştirme zorunluluğu bulunmaktadır. Diğer yandan eğer bu işletmeler sermaye piyasası hükümleri kapsamında iseler ilave olarak (Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ) (Seri:XI, No:29 ) hükümlerine de uymak zorundadırlar.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre ya da diğer bir adlandırma ile Tekdüzen Hesap Planına göre yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi

<sup>53</sup> Maliyet ve Gümrük Bakanlığı, **a.g.e.**

<sup>54</sup> Vedat Ekergil, Canatay Hacıköylü, Salim Şengel ve Ahmet Ağca, **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi, 1 baskı, Eskişehir 2013.s,36.

‘‘Tamamlanmış Sözleşme (Taahhüt)’’ metoduna göre gerçekleştirilmektedir. Esas itibariyle yıllara yaygın inşaat işlerinde Türk Vergi Sistemine göre bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar işin tamamlandığı dönemde ortaya çıkmakta ve kazançla ilişkin vergi de takip eden yıl içerisinde ödenmektedir.

Bu çerçevede Türkiye’de yıllara yaygın inşaat işlerinde Tekdüzen Hesap Planındaki hesaplar vergi mevzuatına göre şekillenmişlerdir. Birden çok yapı ya da yapı çalışması ile diğer çalışmaların aynı anda tamamlandığı takdirde müşterek genel giderler, bu çalışmalar süresince yapılan giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş maliyetlerinin (enflasyonun düzeltilmesi gerektiği yıllarda) birbirine olan nispeti dahilinde, yıllara yaygın yapı çalışmaları dışında diğer farklı çalışmaların da tamamlanması durumunda ise yapı çalışmalarına ait giderlerle farklı çalışmalara ait satış ve hasılat miktarlarının ( enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı dönemlerde bunların düzeltilmiş miktarlarının ) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtımına sunulacaktır. Birden çok yapı veya yapı çalışması ile diğer çalışmalarda ortaklaşa kullanılan amortismanına tabi kıymetlerin amortismanı, bunların çalışma süresince kullandıkları gün sayısına göre dağıtılmaktadır. Yıllara yaygın yapı ve tamir çalışmalarında çalışmaların bittiği tarih, kısa süreli ve kesin kabule tabi çalışmalarda kısa süreli kabulün yapıldığı tarih olarak kabul edilir. Kısa süreli ve kesin kabul usulüne tabi olmayan çalışmalarda ise çalışmanın tamamen sona erdirildiği tarih olarak kabul edilir. Sadece inşaat ve tamir işi yapanlar, inşaatın devamı sırasında kâr veya zarar beyanında bulunmazlar ancak, inşaatın devam ettiği süre içinde de mükellefiyetlerinin türüne göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ya da kurumlar vergisi beyannamesi verirler. Bu beyannamelerde inşaatın henüz tamamlanmamış olduğu ve kâr veya zarar oranının beyan edilmediği ifade edilir.<sup>55</sup>

### **2.2.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemleri**

Bir yapı taahhüt işletmesinde en kolay maliyet sistemi; inşaat sona eren yapıların fiili toplam tutarlarının hesapları yapılarak, yapı hasılatından düşülmesiyle elde edilecek kâr rakamı üzerine kurulacaktır. Fakat yapı taahhüt işletmelerinde hazırlanacak

---

<sup>55</sup> Karyağdı, a.g.e. s.66.

maliyet sisteminde, sadece yapının fiili toplam maliyetinin elde edilmesiyle yetinilmemeli, yapı çalışmasının tamamlanma süresi boyunca meydana gelen fiili maliyetlere, teklif maliyetlerinin mukayesesini de yapılmasına yardımcı olacak veriler bulundurulmalıdır.<sup>56</sup>

### **2.2.1.1. İş Birimlerini Temel Alan Maliyet Muhasebesi Sistemi**

Bu maliyet muhasebesi sistemine göre ilk olarak taahhüt edilen yapı çalışması, tasarlanan proje ve plana göre, yapının teknik niteliklerine bağlı olarak çalışma sınıflarına ayrılmaktadır. Hazırlanan bu sınıflama, çalışmanın niteliğine göre teklif verme politikasına bağlı olarak değişiklikler arz edebilmektedir. Yapı çalışmasını iş birimlerine bölecek kişilerin, tamamlanacak çalışmanın teknik yapı niteliklerini oldukça iyi derecede biliyor olmaları gerekmektedir. Örneğin liman yapı çalışması için oluşturulacak iş sınıflamasında; alan temizliği, dolgu, kazık ve beton şeklinde sınıflara bölünerek, her 1 m<sup>2</sup> alan temizliği, 1 m<sup>3</sup> dolgu, 1m kazık ve 1 m<sup>3</sup> beton atma için gerekli hesaplamalar yapılmalıdır. Birim üretim hesaplamasında önemli öğeler aşağıdaki gibidir.<sup>57</sup>

- Birim imalat için harcanan işçilik saati,
- Birim imalatı sırasında kullanılacak malzeme miktarı ve çeşidi,
- Birim imalatı için kullanılacak makine saati,
- Birim imalatı için kullanılacak yağ, akaryakıt ve benzeri gibi sarf malzemeleri,
- Varsa ünite üretimin bir miktarı için kullanılacağı tahmin edilen taşeron maliyeti.

Bu sistemin hayata geçirilebilmesi ve kullanıma sunulabilmesi için, çalışmanın sürdürüldüğü alanda maliyet ile ilgili elemanların takibi oldukça önem arz etmektedir. İlk olarak, belge akışı çok sağlıklı ve düzenli olmalıdır. Harcanan direkt işçilik saatleri, kullanılan malzeme miktarları, ekipmanların çalıştırılma süreleri ve benzeri elemanların doğru ve düzenli bir biçimde takip edilmesi gerekmektedir.

<sup>56</sup> Ayhan Gök, **İnşaat Sektöründe Muhasebe ve Konsolidasyon İşletmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Uygulama**, Okan Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2012, s.49.

<sup>57</sup> Gök, **a.g.e.**, s.49

### **2.2.1.2. İş Sınıflarını Temel Alan Maliyet Muhasebesi Sistemi**

Yapı taahhüt işletmelerinde kullanılacak maliyet sisteminin hangisi olduğunu sorgulamadan önce ilk koşul, inşaatı üstlenilen yapım çalışmasının fiyat teklifinin makul olmasıdır. Zira bu şekilde, yapı işletmelerinde maliyetleme sisteminin oluşturulmasındaki en esas hedef, yapı çalışmasına özgü tutarların ve çalışmanın sonunda elde edilecek kârın belirlenmesi olacaktır. Bu hedefe yönelik olarak teknik ve ayrıntılı maliyet hesaplamalarına ihtiyaç duyulmadan, daha kolay bir şekilde uygulamaya sunulabilen çalışma sınıflarını esas alan ve bilgi kullanıcılarına bilgi aktaran maliyet sistemi kullanımı sağlanabilmektedir. Çalışma sınıflarını temel alan maliyetleme sisteminde, çalışma sınıflarının her biri maliyet birimi olarak nitelendirilmektedir. Tamamlanacak çalışma sınıflarının ayrımı, yapı çalışmasının büyüklüğüne, niteliğine göre değişiklik gösterebilmektedir. Tutarlar, çalışma sınıflarının takibi yapılmakta ve fiili maliyetlerle teklif maliyetleri çalışma sınıflarınca mukayese edilmektedir. Bu maliyetleme sisteminde malzeme ve puanlama kullanım belgelerine gereksinim duyulmaktadır.<sup>58</sup>

### **2.2.1.3. Yapının Tamamını İnceleyen Maliyet Muhasebesi Sistemi**

Bu sistemde, inşaat işletmesinin üzerine aldığı inşaat işlerinin her birinin ayrı bir birim şeklinde kabulü yapılmaktadır. Her yapı çalışmasına özgü maliyetlerin ayrı ayrı takibi yapılmaktadır. Böylece her yapıya özgü maliyetler kendi içerisinde tutularak takip yapılmaktadır. Bu durum yapı çalışmasının tamamının fiili maliyetinin elde edilmesine ve bulunan maliyetin teklif edilen fiyatla mukayesesinin yapılmasına olanak sağlamaktadır.<sup>59</sup>

### **2.2.2. İnşaat İşlerinde Maliyetin Tespiti**

VUK'un 269. maddesinde “iktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir” ifadesi bulunmaktadır. Yine aynı kanunun, 270.

---

<sup>58</sup> Gök, a.g.e., s.50.

<sup>59</sup> Gök, a.g.e., s.52.

maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedellerinin satın alma bedelinin haricinde, hali hazırda mevcut olan bir yapının satın alınarak yıkımının yapılmasından ve arsanın ödeme işlerinden sorumlu giderlerin de eklenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. VUK'un 271. maddesinde ise, "inşa edilen binalar için inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer" ibaresi yer almaktadır. Satın alma maliyetinden kastın ne olduğu kanunda kesin olarak açıklanmamıştır. Kanun içerisinde yer alan "bina" ifadesi yerine yol, köprü, baraj, tünel, yeraltı treni, liman, havaalanı, spor alanları gibi ifadeler kullanılabilir. Tüm bu yapım işleri aynı zamanda ilgili projelerin etüt ve proje çalışması, bakım ve onarım işlerini de kapsamaktadır. İmar Kanununda ise yapı kelimesi, "karada ve suda kalıcı veya geçici, özel veya resmi, yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunlara ek olarak, tamir ve değişiklik, sabit ve sabit olmayan tesisler" olarak tanımlanmaktadır. İfade edildiği gibi, Vergi Usul Kanunu'nda, yapı ve gayrimenkullerin maliyet unsurlarının neleri kapsadığı hakkında yeteri kadar açıklamada bulunulmamıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili kazancın tespit şekli açıklanmaktadır. İnşaat işlerinde maliyet bedellerine aşağıdaki maddelerde belirtilen unsurların dâhil edileceği anlaşılmaktadır.<sup>60</sup>

- Özel inşaat işleri için arsanın tedariki, yapılacak inşaat alanı içerisinde bulunan mevcut binaların satın alınarak yıkılması ve arsa alanından tasfiyesi için yapılan harcamalar,
- İnşaatın yapılması için gerekli olan her çeşit ekipman harcamaları-İnşaat çalışmasında emek gösteren çalışan ve personellerin maaşları,
- O inşaat işinin yapılması için ödenmesi gereken vergi, harç, resim ve benzeri ödemeler-Aynı anda birden fazla inşaat işinin tamamlanması halinde, genel yönetim ve genel üretim maliyetlerinin söz konusu yapıya düşen payları
- Amortisman
- Yapı çalışmaları ile ilgili olarak ödemesi yapılan tazminat ve gecikme cezaları,

---

<sup>60</sup> Şerefcan Altınay, **Merkez Ofis Giderlerinin Tespitinde Kullanılan Yöntemler ve inşaat sektöründe bir uygulama**, İstanbul Kültür Üniversitesi, FBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans, İstanbul, 2014, s.27-28.



- Noter, duruşma, komisyon, kıymet takdiri ve emlak ofisi harcamalarıyla emlak alım ve araç alım vergileri (VUK' un 2365 sayılı kanun ile değişik 270. Maddesi). 198 sayılı kanunun emlak alım vergisini tasarlayan koşulları 2588 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmış ve bunun yerine “tapu harcı” ifadesi konulmuştur.

Kanundaki bu değişiklik ile emlak alım vergisinin tapu harcına dönüştürüldüğü de ifade edilebilir. Bu kanuna göre, tedavülden çıkarılan bir mali yükümlülüğün yerine kullanılan farklı bir mali sorumluluğun aynı temellere sahip olacağı hususu tartışma konusudur. Tapu harçlarının emlak alım vergisinden başka bir özellik barındırdığından ve kanun maddesinde harcama olarak yazılabileceklerin tek tek bulunabileceğinden tapu harçlarının maliyet ögesi şeklinde değerlendirilmelidir düşüncesi konusundaki tartışma devam etmektedir. Bu durumda, satın alınan arsanın üzerine yapılan inşaattaki dairelerin satışının yapılması halinde, arsa için ödemesi yapılan tapu harcının da maliyete eklenmesi gerekmektedir. Söz konusu tapu harcının genel giderlere eklenmesiyle muhasebe hesabı düzgün tutulmuş olacaktır.<sup>61</sup>

### **2.2.3. İnşaat Taahhüt İşlerinde Yapılacak Maliyet Muhasebesi Kayıtları**

Bu bölümde inşaat taahhüt işletmelerinin faaliyetleri ve özel inşaat işletmeleri ayrı olarak incelenecektir. TMS'de yıllara inşaat ve taahhüt işleri, bir üretim çalışması değil, bir hizmet çalışması olarak düşünölmüştür. Dikkat gerektiren konu burada özel inşaat işletmelerinin farklı kişilerin adına tamamlayacakları inşaat çalışmalarıyla ilgili muhasebe girdilerinin değişiklik gösterdiğidir. İnşaat taahhüt işletmeleri baraj, demiryolu, yol, metro, köprü, gibi pek çok sayıda inşaat çalışması tamamlamaktadır.<sup>62</sup>

İnşaat taahhüt işletmeleri, yapımını sürdürdükleri inşaat çalışmalarında kendi stoklarından harcadıkları hammaddeleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına borç

<sup>61</sup> Sakıp Şeker, **İnşaat İşlerinde Maliyet Hesapları ve Kazanç Tespit**, İstanbul, Yaklaşım, S.34, 1995. S.76-86.

<sup>62</sup> <http://www.muhasebesitesi.com/740-hizmet-uretim-maliyeti-hesabi.html>.Çevirmici, 15 Kasım 2014.

şeklinde kayıt altına almaktadırlar. İnşaat taahhüt işletmeleri yapımını sürdürdükleri inşaatlarda katlandıkları doğrudan işçilik tutarlarını farklı borç hesaplarına alacak olarak kayıt ederken, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına borç şeklinde kayıt altına almaktadırlar.

Dolaylı maliyetlerin 7/A Sistemine göre dikkate alınmasında inşaat taahhüt işletmeleri tamamlamakta oldukları inşaat çalışmalarında genel olarak betimlenen tutarlar üzerinden hareket etmektedirler. Bu maliyetler doğrudan söz konusu maliyet hesabına alacak şeklinde kaydedilirken 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına borç şeklinde kaydedilmektedir. Dönem sonuna gelindiğinde ise maliyet hesapları yansıtma hesabı ile karşılaştırılarak kapatılmaktadır. Bununla birlikte, özel inşaat işletmelerinin en çok karşı karşıya kalınan çalışma alanı bina yapım çalışmasıdır. Özel inşaat işletmelerinde en önemli imalat girdisi arsanın kendisidir. Özel inşaatı kendi adına yapanlar inşaatını sürdürdüğü yapıları, maliyetleriyle stoklarına kaydettikten sonra tutarını takip altına alacaklardır. Dolayısıyla, 7/A seçeneğini kullanan özel inşaat işletmeleri katlandıkları, maliyetleri 710, 720, 730 no.lu hesaplara kaydederken; aynı sistemi kullanan inşaat taahhüt işletmeleri maliyetleri 740 no'lu hesaba kaydetmektedirler.<sup>63</sup> Bu açıklamalara göre her iki türdeki inşaat işletmelerinin Tekdüzen Hesap Planı'nda kullanacakları hesaplar aşağıdaki gibidir:

	Özel İnşaat İşletmeleri	İnşaat Taahhüt İşletmeleri
<b>7/A Sistemi Uygulayan</b>	<b>710,720,730,750,760,770,780</b>	<b>740,750,760,770,780</b>

## **2.3. TAŞERON İNŞAAT İŞLETMESİNDE MALİYET MUHASEBESİ**

### **2.3.1. Taşeron İnşaat Sektöründe Maliyet Muhasebesi**

Türk Vergi Hukuku'na göre "Ticari kazanç" durumundaki inşaat ve onarım çalışmalarında; tutarın teşekkülü, kâr/zararın hesaplanması, vergilemenin temelleri

<sup>63</sup> Mesut Yiğit, "Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme", Yeminli Mali Müşevir, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Bursa, 2010

ve muhasebe uygulamaları konusunda, özel yapı durumunda olan çalışmalar ile yıllara yaygın ve taahhütlü çalışmalar şeklinde ikili sistem uygulamaktadır. Bünyesinde taahhüt ögesi mevcut olmayan ve satılmak üzere tamamlanan yapılar vergi uygulamasında özel yapı şeklinde adlandırılmaktadır. “Yıllara Yaygın” diğer bir deyişle bitimi bir yılı aşabilecek başkalarının taahhüt ve hesabına bağlı olarak yapılan inşaat ve onarım çalışmalarında Gelir Vergi Kanunu 42, 43, 44. maddelerinde belirtilen ve Kurumlar Vergisi Kanunu 13. maddesine göre kurumlar vergisi mükelleflerine de uygulanan özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür.<sup>64</sup>

Muhasebe uygulaması yönünden inşaat işleri beşe ayrılabilir.<sup>65</sup>

- 1-Taahhüt halinde devam eden inşaat çalışmaları
  - a) Yıllara yaygın inşaat ve onarım çalışmaları
  - b) Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım çalışmaları
- 2- Özel (Yap- Sat) inşaat işleri
  - a) Kendi nam ve hesabına bina inşası
  - b) Kat karşılığı inşaat işleri
- 3- İşletmelerce yatırım için tamamlanan yapı çalışmaları (bizzat yapı tamamlanan büro, fabrika, tesis vb. inşaatlar)
- 4- Özel tutar bedeline dayanarak tamamlanan yapı çalışmaları (yap işlet devret modeli dâhil)
- 5- İnşaat kooperatifleri tarafından tamamlanan yapı çalışmaları

Vergi kanunlarına göre, yıllara yaygın iş yapan inşaat ve taahhüt işletmelerinin muhasebe uygulamaları diğer inşaat işletmelerinden farklılık göstermektedir. Bu işletmelerde gelirin ölçümü ancak geçici kabulün yapılmasına bağlıdır. Bu nedenle yapılan harcamalar iş bitinceye kadar varlıklarda 17. Grupta “Yıllara Yaygın İnşaat

<sup>64</sup> Menekşe Arıkan, “İnşaat İşletmelerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, yayın organı, 2006, S.95-115.

<sup>65</sup> Şeker, **a.g.e.**, 2011.s.2.

Maliyetleri Hesapları' nda bekletilmektedir. Aynı şekilde işle ilgili olarak yapılan tahsilâtlar satış hesabına kaydedilmeyip geçici kabul yapıncaya kadar borçlarda 35. Grupta ''Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesapları' nda bekletilmektedir. Geçici kabul yapıldığında bu hesaplar sonuç hesaplarına aktarılmakta ve kâr zarar hesaplanmaktadır.<sup>66</sup>

## **2.3.2. Taşeron İnşaat İşlerinde Maliyet Unsurları**

### **2.3.2.1. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri**

İnşaatın yapımında kullanılan veya tüketimi yapılan ilk madde ve malzemelerin maliyetinin tümü, ilk madde ve malzeme maliyetleri olarak adlandırılır. Mamulün fiziki varlığı içinde yer alan, mamul maliyeti içinde önemli bir yer tutan ve her mamul için ne kadar kullanıldığı izlenebilen temel maddelerin maliyetidir. Kitap üretiminde kâğıt, çimento üretiminde alçı taşı; şeker üretiminde şeker pancarı, çikolata üretiminde kakao, pantolon üretiminde kumaş, kumaş üretiminde iplik, iplik üretiminde pamuk gibi. İlk madde ve malzemeler mamulle ilişkileri bakımından, direkt ve endirekt şeklinde iki gruba ayrılmaktadır.

#### **Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri ( DİMMM )**

İmalatı yapılan mamulün ana yapısını oluşturan, mamulün bünyesine giren, hangi mamul veya mamul grubu için ne kadar kullanıldığının takibi yapılabilen ilk madde ve malzemeler, direkt ilk madde ve malzeme şeklinde adlandırılmaktadır.

Direkt ilk madde ve malzemeler, imalatı yapılan mamulün temelini oluşturan ve mamulün imalatının yapılması için mutlaka kullanılması gerekli olan madde ve malzemelerdir. Bu madde ve malzemeler kimyasal ve fiziksel farklılıklara uğrayarak malın temel yapısını oluştururlar.<sup>67</sup> Mamul haline gelmiş birimler ile bu madde arasında bir ilişki bağdaştırabilmek zor olmamaktadır. Diğer bir ifadeyle bir birim

<sup>66</sup> Arıkan, **a.g.e.**, s.108.

<sup>67</sup> Ahmet Çalışkan, **Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, 1. bs., Ankara, Nobel Yayın, 2005, s.79.

mamul içinde ne kadar direkt ilk madde ve malzeme olduğu ya da olması gerektiği kolayca tespit edilebilmektedir. İplik imalat işletmesinde ipliğin ana maddesi olan pamuğu bu konuda örnek olarak gösterebiliriz.

Yukarıda yapılan betimlemelerden yararlanılarak direkt ilk madde ve malzemelerin temel nitelikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Mamulün yapısına girip mamulün temel elemanı haline gelirler,
- Temel imalat maliyet yerleri ile ilgilidirler,
- Hangi ürün grubu veya ürün için ne kadar kullanıldığı doğrudan saptanabilir,
- Ne kadar kullanıldığının saptanması iktisadi bir anlam teşkil eder.

İlk madde veya malzeme işlenmiş halde olabileceği gibi, ham halde de olabilir. En önemlisi imalatı yapılacak mamulün vazgeçilmez nitelikteki temel elemanı olmasıdır. Örneğin; kumaş işletmesinde ilk madde durumundaki ipliğin iplik imalat işletmesi adına imalatı yapılan bir mamul niteliğinde olması gibi.

İnşaat işletmeleri malzemeleri satın almadan önce bir satın alma politikası belirlemelidirler. Çünkü malzeme alımında izlenecek politika, işletmenin muhasebe sisteminden soyutlanamaz. Maliyet muhasebesi sisteminde DİMMM'nin, 7/A seçeneğinde; 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme hesap grubu içerisinde 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabında kaydı ve takibi sağlanır.<sup>68</sup>

### **Endirekt Madde ve Malzeme Maliyetleri:**

Endirekt malzemeler imalatta kullanıp, direkt ilk madde ve malzemelerin haricinde kalan malzemeler şeklinde betimlenebilir. Mamulün temelini oluşturmayan madde ve malzemeler "Endirekt Madde ve Malzemeler" başlığında genel üretim maliyetleri içinde maliyetlere dâhil edilmektedirler.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Benligiray, a.g.e.,s, 91

<sup>69</sup> İbrahim Yüngül, **Üretim Maliyet Unsurlarının Bütçe Yoluyla Kontrolü**, Ankara, Gazi Kitabevi, 1998, 420,s.21-22.

Endirekt malzemeleri, direkt ilk madde ve malzemelerden farklı kalan birtakım nitelikler aşağıdaki gibidir:

- a) Miktar ve değer olarak direkt ilk madde ve malzemelere nazaran önemi daha azdır.
- b) Mamulün ana yapısını oluşturmazlar.

Endirekt malzemeler temelde işletme malzemeleri ve yardımcı malzemeler olarak iki temel gruba ayrılmaktadır.

**Yardımcı malzemeler**, mamulün temel yapısı içinde mevcut olmayan madde ve malzemelerdir. Direkt ilk madde ve malzemeler gibi imalat esnasında kullanılıp, üretimi yapılan mamulün bünyesine girerler; fakat miktar ve değer olarak, mamulün temel unsurunu meydana getirmezler. Makine sanayinde somun, cıvata, ayakkabı imalatında yararlanılan çivi ve tutkal yardımcı malzemelere örnek olarak verilebilir.<sup>70</sup>

Bir başka tanıma göre ise değer ve miktar olarak mamulün ana yapısını meydana getirmeyen, direkt ilk madde ve malzemenin mamul durumuna getirilmesinde yardımcı olan maddelerdir. Bu maddeler ürüne girerler ve bu malzemelerin mamul içindeki payının tespit edilmesi iktisadi olarak anlamlı sayılmaz.<sup>71</sup>

**İşletme malzemeleri**, mamulün bünyesinde mevcut olmayan fakat imalatın sürekli devam etmesini sağlayan temizlik malzemeleri, yedek parçalar, makine yağları ve benzeri malzemelerdir.

İmalatın öğeleri olarak kendi içlerinde bu tarzda üçe ayrılan ve tanımlanan madde ve malzemelerden hammaddeler, direkt ilk madde ve malzeme iken diğer ikisi endirekt

---

<sup>70</sup> Çalışkan, **a.g.e.**, s.,80.

<sup>71</sup> Feryal Orhun Basık, İdil Kaya, Serhat Yanık, **Maliyet Muhasebesi**, 1. bs., Ankara, Nobel Yayınları, 2006, 472,s.131.

madde ve malzemeler içinde göz önünde bulundurulur ve genel üretim maliyeti olarak dikkate alınırlar.<sup>72</sup>

### 2.3.2.2. İşçilik Maliyetleri

Bu maliyetler esas üretim yerleri ile alakalı olmakla birlikte belirli bir ürün ya da hizmetin imalat maliyetlerine doğrudan yüklenebilen işçilik maliyetlerini kapsamaktadır. Bu maliyetler herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç olmadan mamule yüklenebilen ve hangi ürün ya da ürün grubu için harcama yapıldığı tespit edilebilen işçilik maliyetlerinden oluşur.<sup>73</sup> İşçilik maliyetlerinde de, malzeme maliyetlerinde olduğu gibi, direkt işçilik ve endirekt işçilik gibi bir farklılık söz konusudur. Bir işletmenin ana imalat konusunu meydana getiren ürün ya da hizmeti oluşturmak için harcanan ve üretime doğrudan yüklenebilen işçiliğe “direkt işçilik” adı verilir. İnşaat taahhüt çalışmalarında, direkt işçilik maliyetleri direkt malzeme maliyetinden sonra, inşaat maliyetini meydana getiren en önemli maliyetlerdendir. Genel manada işçilik maliyetleri, yapı işletmelerinin imalat ve hizmet gerçekleştirmek amacıyla çalışanlara emeklerinin karşılığı olarak ödenen tutardır.<sup>74</sup>

İşçilik maliyetlerini, malzeme maliyetlerinden farklı kılan temel nitelikler şunlardır:<sup>75</sup>

- İşçilik, stok yapılma olasılığı olmayan bir maliyettir. İşletmenin satın aldığı malzeme, durduğu yerde kendiliğinden bir maliyet meydana getirmezken, işçiler işletmede var oldukları sürece, hatta kimi zaman işletmede bulunmuyor olsalar, bir maliyet meydana getirirler.
- İşçilik maliyeti, yapılan işle doğru orantılı saf bir maliyet değildir. Malzeme maliyeti, kullanılan miktar ile birim fiyatın çarpımı ile hesaplanırken, işgücü

<sup>72</sup> Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, 6. bs., İstanbul, Avcı Ofset, 2007, 475, s.103-104., İbrahim Lazol, **Maliyet Muhasebesi**, 2. bs., Ankara, Ekin Kitabevi, 2004. 376s.88.

<sup>73</sup> Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12 bs., Ankara Gazi kitabevi, 2007, s. 677.

<sup>74</sup> Ali Alagöz, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 2010, s.21.

<sup>75</sup> Bursal ve Ercan, **a.g.e.**, s.82.

maliyetlerinde çıplak ücretin üzerine sosyal sigorta işveren payı, çocuk zammı, fazla mesai gibi eklentiler yapılarak hesaplamalar yapılır.

- İşçilik maliyeti, doğrudan mamul maliyetlerini etkileyen bir unsurdur. Üretimin verimliliğini arttırmak ve böylece tutarları azaltmak, doğrudan işgücünün talep ve yeteneğiyle doğru orantılıdır.
- İşçilik maliyetleri, işgücü sahipleri için bir gelirdir. Bu gelirin hesabının yapılması ve belirli zamanlarda sahiplerine ödemesinin yapılması, çeşitli hesap ve kayıtları gerektirirken, ücretlerle ilgili mali ve sosyal mevzuatlar açısından da işletmelere idari ve mali sorumluluklar yüklenmektedir.

İnşaat taahhüt işletmelerinde hangi çalışanların hangi yapı çalışmasında ne kadar süre çalıştıklarının tespitinde yapı çalışmasının tamamlanma süresince düzenlenen puantaj kartları ve puantaj defterlerinden yararlanılır. Puantaj defteri, yapı çalışmasında çalışan tüm çalışanların ne kadar ücrete tabi tutulacağını, çalışma sürelerini ve çalışma saatlerini ayrıntılı bir şekilde gösteren defterdir.

İnşaat sektörünün niteliği sebebiyle, yapı çalışmalarında geçici olarak çalışan işçiler için gerçekleştirilen ödemeler ile taşeronlara yapılan ödemeler de doğrudan tamamlanan inşaat çalışmalarıyla ilişkilendirileceği için direkt işçilik maliyeti olarak sınıflandırılır.<sup>76</sup> İnşaat işlerinde ayrı bir ‘‘işçilik maliyetleri’’ hesabının olmasının ilk olumlu yanı, benzer nitelikte aynı faaliyette ve aynı amaçta bir temel hesap kontrol sağlanmasını kolaylaştıran bir hesap grubu olmasıdır. İkinci olumlu yanı işçilere yapılan ödemelerin ve bunlardan yapılan kesintilerin ( gelir vergisi, sosyal sigortalar primi, damga vergi, işçi payı vb.) kolaylıkla izlenmesine yardımcı olmaktadır. Yardımcı işçilik, imalat faaliyetinin düzenli bir şekilde devam ettirilmesine olanak

<sup>76</sup> Burcu Adiloğlu ;, ‘‘İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları ve Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama’’, İstanbul Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi 2006,s.87-88.



sağlayan işçilik olmakla birlikte bakım ve onarım işçiliği, çırak ve kapıcı vb. gibi personel maliyetlerinden meydana gelmektedir.<sup>77</sup>

### 2.3.2.3. Taşeron Maliyetleri

Son zamanlarda özellikle büyük ölçekli yapı taahhüt çalışmalarında, bir yapı faaliyetinin başlangıcından sonuna kadar sadece bir işletme tarafından tamamlanması nadir bir durumdur. İnşaatın bazı kısımlarının tamamlanmasında uzmanlaşmış elemanlara gereksinim duyulduğu için yapının bu kısımlarının taşeronlar tarafından tamamlandığı görülmektedir. Taşeronlara yaptırılan çalışmanın bedeli de yapı çalışmasının maliyetleri arasındadır.<sup>78</sup>

Taşeron, nevi itibariyle bölümlere ayrılan çalışmanın bir parçasını yönetime karşı maliyet karşılığında tamamlamayı üstlenen tüzel veya gerçek kişi ya da kişiler şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>79</sup> Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işini üstlenen bir firma, kendi güvencesi altında üstlendiği işin bir kısmını veya tamamını "ücret karşılığında" anlaşmalı ya da anlaşmasız farklı bir şirkete yaptırabilir. Temel şirkete karşı mesul olan bu ikinci derece inşaat firmalarına 'taşeron firmalar' denilmektedir. Taşeron firmalar belli bir iş gruplarında ihtisaslaşmış olduklarından iş verimleri yüksek olmaktadır. Taşeronlara yapılan ödemeler "179 Taşeronlara Verilen Avanslar" hesabına kaydedilir. Bu hesabın bakiyesi ile 170-178 no.lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti hesaplarının toplamı inşaat ve onarım taahhüt işleri için yapılan harcamayı gösterir.<sup>80</sup>

Diğer taraftan 89 ve 91 No'lu KDV Genel Tebliği'nde bahsedilen kurum ve kuruluşlara üstlendiği inşaat taahhüt işlerinin tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) devredilmesi durumunda, taşeronlara yaptırılan yapı taahhüt çalışmaları sebebiyle ödenecek hakediş miktar üzerinden hesaplanan %18 KDV'nin 1/6'sı tevkif

<sup>77</sup> **Maliyet Muhasebesi Ders Notları**, <http://www.kpss.com.tr/lang-tr/sorumaliye1.cgi>, Çevirmiş 10.3.2015.

<sup>78</sup> Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.377.

<sup>79</sup> Alagöz, a.g.e. ,s., 9.

<sup>80</sup> Akdoğan ve Sevilengül, **a.g.e.** s,156.

edilerek, mesul sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödemesiyle mükelleftirler.<sup>81</sup>

Taşeronlara verilen işler aynı hesap döneminde başlayıp tamamlandığı zaman, işin kendisi yıllara yaygın inşaat olmakla beraber, yıllara yaygın olmadığı için işi devreden müteahhit tarafından gelir vergisi stopajı yapılmaz. Ancak yaptırılacak iş birden fazla takvim yılını kapsıyor ise bu durumda işi yaptıran yüklenici tarafından taşeronu yapılacak ödemelerde %3 vergi tevkifatı yapılmaktadır.<sup>82</sup> Diğer taraftan taşeronlara yaptırılan işler yıllara yaygın inşaat işi niteliğinde olsa bile hakediş ödemelerinde düzenlenen makbuzlar, resmi daire sayılmayan kişi ve kuruluşlar tarafından, diğer kişi ve kuruluşlara düzenlenen makbuzlar olması nedeniyle 4369 sayılı kanunun 81/D-1 'inci maddesi gereği 29 Temmuz 1998 tarihinden itibaren damga vergisine tabi değildir.<sup>83</sup>

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler işlerinin bir kısmını başka işletmelere yaptırabilirler. İnşaat işletmelerinin, alt yüklenici ya da taşeron olarak isimlendirilen, nispeten daha küçük ve alanlarında uzmanlaşan bu firmalarla çalışmasının önemli nedenleri vardır. Özellikle iş makinelerinin yüksek finansman ihtiyacı yaratması ve taşeron firmaların alanlarında uzmanlaşmalarından dolayı hem yapılan işçilikte kalite artmakta, hem de maliyetlerde önemli ölçüde azalma meydana gelmektedir. Bunun yanında işin bir kısmının taşeronlara aktarılması sayesinde finansal risk azalmakta ve sermaye yetersizliği de ortadan kalkmaktadır.<sup>84</sup>

#### **2.3.2.4. Genel İnşaat Maliyetleri**

İnşaat taahhüt çalışmalarında endirekt maliyetler, genel inşaat maliyetleri şeklinde tanımlanmaktadır. Genel üretim maliyetleri şeklinde isimlendirilen endirekt maliyetler; direkt malzeme, direkt işçilik, taşeronlara yaptırılan çalışmaların tutarları haricinde kalan ve yapı imalat ile alakalı olarak katlanılan maliyetlerdir. Yapı

---

<sup>81</sup> Şenlik, **a.g.e.**, s.30.

<sup>82</sup> Gelir Vergi Kanunu, md.95.

<sup>83</sup> Şenlik;, **a.g.e.**, s.230.

<sup>84</sup> Yıldırım, **a.g.e.**, s.94.

işletmelerinde imalat sürekliliği için katlanılan tutarların bir kısmı şantiyelerde gerçekleşmektedir. Belirli bir çalışmayla ilgili olarak katlanılan ve o çalışmaya aktarılabilen genel yapı maliyetleri bu başlık altında toplanabilir. Dolayısıyla şantiye çalışanı maaşları, ısınma ve aydınlatma harcamaları, su maliyeti, elektrik maliyeti, personele sağlanan hizmetler, personeli işyerine taşıma maliyeti, kırtasiye maliyeti, personelin yiyecek-içecek maliyeti, haberleşme maliyeti, şantiye tesislerinin temizlik ve bakım maliyetleri genel inşaat maliyetleridir. Buna ek olarak koruma hizmetleri, imalata dönük olmayan makine bakım harcamaları ve iş güvenliği de bu sınıflandırma içerisinde sayılabilir.<sup>85</sup>

### **2.3.3. Taşeron İnşaat İşlerinde Hizmet Üretim Maliyeti**

74 No'lu hesap grubu yapıyla alakalı ekipman, emek, işçilik, taşeron ödemeleri, ihale harcamaları, gibi harcamaların kayıt altına alındığı hesap grubudur. İnşaat taahhüt işletmeleri, hizmet ifası sırasında taahhüt edilen çalışma ile alakalı harcamaları 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda takip etmektedir. Bu hesaba işçilik, yapı çalışmasının içine doğrudan giren malzemeler vb. girdilerin maliyeti kaydedilmektedir.<sup>86</sup>

Yıl sonunda iş bitmemişse, 740 no'lu hesabın bakiyesi 17 hesap grubunda 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri Hesabı'na aktarılmaktadır. Geçici kabul yapıldığında 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı, 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılmaktadır. Yapı çalışmasının aynı sene içerisinde sona ermesi durumunda, "740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı", dönem sonunda "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" aracılığıyla "622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı"na aktarılır. Daha sonra 740 ve 741 No.lu hesaplar ters kayıt ile kapatılırlar. Yapının gelecek seneye yaygın olması durumunda, "740 Hizmet Üretim Maliyeti

<sup>85</sup> Adiloğlu, a.g.e., s,90.

<sup>86</sup> Mustafa Tutar, **İnşaat Muhasebesi Örnekli Anlatım**, (Çevrimiçi).  
[http://www.mustafatutar.net/duyurular/haber\\_oku.php?haber\\_id=7,2014](http://www.mustafatutar.net/duyurular/haber_oku.php?haber_id=7,2014), Çevrimiçi 22.04.2014

Hesabı”, dönem sonunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” aracılığıyla, “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı”na aktarılır.<sup>87</sup>

#### **2.3.4. Taşeronlara Yaptırılan İşlerin ve Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi**

Müteahhit işletme ile taşeronlar arasında yapılan sözleşmeler gereğince farklı ödeme koşulları ortaya çıkabilmektedir. Götürü usule göre yaptırılan işler genellikle, işin tamamlanması ve teslimi ile anlaşmaya varılan bedelin ödenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ödenen bedel iki aşamada inşaat maliyetine eklenecektir. Birinci ödeme şekli “avans” şeklinde gerçekleştirilen ödemeler, ikincisi ise yapılması sağlanan çalışmanın sonunda düzenlenen faturanın karşılığında gerçekleştirilen ödemelerdir. İnşaat işlerinin daha uzun zamana yayıldığı durumlarda yani yıllara yaygın inşaat işlerinde daha çok kullanılan bu yöntemde işin tamamlanan kısmına göre avans şeklinde taşeron firmaya ödeme yapılabilmektedir. Avans olarak yapılan bu ödemeler işin bitiminde yapılacak ödemelerden mahsup edilmektedir.<sup>88</sup>

Taşerona yaptırılan çalışmanın yıllara yayılması durumunda, bu çalışma sebebiyle ödemesi yapılan avanslardan da GVK'nın 94/3. maddesi uyarınca, işveren durumundaki müteahhit tarafından vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Taşeronlar tarafından yapılan çalışmaların karşılığı olarak, müteahhitlerin ödeme yaptıkları tutar, müteahhitler tarafından gerçekleştirilen yapının bir maliyet unsurudur. Avans olarak ödeme yapılacak ise burada belirlenmesi gereken kıstas taşeronun yapacağı işin bölümlere ayrılması ve bu bölümlerin tamamlanmasıyla avans ödemesinin yapılması olacaktır. Örnek olarak; inşaatın kalorifer tesisatının yapımı bir taşerona devredildiyse, bedelin % 50' sinin tesisat inşaat alanına getirildiğinde, % 40'ının monte edildiğinde, geriye kalan % 10'un kontrol edildiğinde ödeneceği konusunda anlaşmaya varılabilir. Yıllara yaygın inşaat

---

<sup>87</sup> Yılmaz Kazım, İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ankara, Ce-ka Yayınları, 2004, s.350.

<sup>88</sup> Benligiray, a.g.e., s.205-206.

işlerinde, taşeronlara yapılan avans ödemelerinden, iş sahibi olan müteahhit firmanın % 3 gelir vergisi kesintisi yapması gerekmektedir.<sup>89</sup>

Taşeronlara yaptırılan işler birden fazla yılda bitirilecek ise, gelir vergi tevkifatı yapılması kanuni bir zorunluluktur. Fakat bu çalışmaların taşeronlara parçalar halinde yaptırılması ve çalışmanın aynı sene içinde sona erdirilmesi durumunda, taşeronlarca tamamlanan çalışmalar yıllara yaygın inşaat ve onarım çalışması olmayacağından ödemelerden gelir vergisi tevkifatı da yapılmayacaktır. Taşeronlara parçalar halinde yapılması sağlanan çalışmaların her birinin kendine münhasır bir çalışma halinde kabulü amacıyla aranan koşullar aşağıdaki gibi belirtilmiştir:<sup>90</sup>

- Her çalışma için ödenek miktarı ve ceza koşullarının farklı bir şekilde tespit edilmesi,
- Her işin ayrı ayrı geçici kabule bağlanması,
- Her çalışma için hususi şartname ve teklif şartnamesi olması,
- Kısım kısım yatırılan avans için müstakil süre belirlenmesi,

Taşeron sözleşmeleriyle doğru orantılı olarak oluşan yapı maliyetleri de, direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetleri gibi yapı taahhüdüne direkt yüklenen maliyetlerden oluşmaktadır. Bir inşaat taahhüdünde, taşeronlara yaptırılan çalışmaların tutarlarının göz önünde bulundurulması yanında, her bir taşeronun varılan sözleşmede belirlenen süre içerisinde taahhüdü yerine getirip getirmemesi de çok büyük önem arz etmektedir. Çünkü taşerondan herhangi birinin çalışmasını vaktinde sona erdirememesi halinde, inşaat faaliyetinin tamamının olumsuz bir şekilde etkilenmesi, birtakım çalışmaların vaktinden sonra başlanması ve işçilerin de geç başlanılan çalışmanın sona ermesine kadar kendi çalışmalarının başında

---

<sup>89</sup> Gelir Vergi.Kanunu. m.93-94.

<sup>90</sup> Benligiray, **a.g.e.**, s,212.

çalışmaksızın geç kalan çalışmanın sona erdirilmesini beklemeleri zorunluluğunda kalmaları gibi durumlar meydana gelebilmektedir.<sup>91</sup>

- **Taşeron firmaya götürü usule göre ödeme yapılması durumunda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:**

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	XXXX	
10- AVM İnşaatı Maliyeti		
3- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
325- Taşeron Maliyeti		
191 İndirilecek KDV Hs.	XXXX	
01-Mal ve Hiz. Alış KDV		
360 Ödenecek.Ver. ve Fonlar Hs.		XXXX
01- Sorumlu olarak Öde. Vergiler		
09- Gelir Vergisi Tevkifatı		
100 /102 Kasa/Banka.Hs		XXXX
AVM İnşaatı İle İlgili Taşeronlara Yapılan Ödeme		

<sup>91</sup> Gönül Büyüktür, **TMS İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği**, Okan Üniversitesi, SBE, İşletme Fakültesi, Yayınlanmamış, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Mart 2013, s.70.

- **Taşeron firmaya avans vererek iş yapılması durumunda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:**<sup>92</sup>

Bu durumda iki aşamalı kayıt yapılması gerekmektedir. İlk olarak verilen avansın kaydedilmesi, ikinci olarak ise işin tamamlanması sonucunda verilen avansın mahsup edilerek kalan ödemenin kaydedilmesi.

179 Taşeronl Ver. Avanslar Hs. 10- AVM İnşaat Taşeronları 001- X İnşaat Ltd.Şti	XXXX	
360 Ödenecek Ver. ve Fonlar Hs. 01- Sorumlu olarak Öde. Vergiler 09- Gelir Vergisi Tevkifatı		XXXX
100 Kasa Hs. Taşeron Firmaya Verilen Avansın Kaydı		XXXX

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. 10- AVM İnşaatı Maliyeti 03- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 325-Taşeron Maliyetleri	XXXX	
191 İndirilecek KDV Hs. 01- Mal ve Hiz. Alış KDV		XXXX
179 Taşeronl Ver. Avanslar Hs. 10- AVM İnşaatı Taşeronları 002- X İnşaat Ltd.Şti	XXXX	
100 Kasa Hs. Taşeron İnşaatı Verilen Avansın Mahsup Edilerek Kalan Tutarın Ödenmesi		XXXX

<sup>92</sup> Demir, a.g.e., 2003, s.5.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TAŞERON İNŞAAT SEKTÖRÜNDE SÖZLEŞME VE MALİYET MUHASEBESİ ÖRNEK UYGULAMASI

#### 3.1. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE TAŞERON SÖZLEŞMELERİ

Günümüzde birçok sektörde işletmeler yapılması gereken çalışmalarla ilgili olarak taşeron şirketlerle sözleşmeye gereksinim duymaktadırlar. Şirketler kendi işçileriyle gerçekleştiremedikleri çalışmaları bu konuda uzman şirketlerle taşeronluk anlaşması imzalayarak yaptırmaktadırlar. İnşaat anlaşmaları çoğunlukla noter onaylı ve yazılı olarak düzenlenmektedir. Noter ve anlaşma harcamaları taahhütte bulunan şirket tarafınca üstlenilmektedir. Türkiye’de inşaat sektöründe temel işverenler birçok çalışmayı alt işverenlerle anlaşarak tamamlamaktadırlar.

Söz konusu oluşturulan bağların her ne kadar temel işveren açısından iktisadi ve süre açısından yararı olsa da belli başlı mesuliyetler ve riskler getirdiği de aşikârdır. Bu sebeple sektörde, temel işverenin alt işveren sözleşmesiyle alakalı yaşanan sorunların ekarte edilmesi ve en aza indirilmesi amacıyla İş Kanunu ve ilgili kanunlarda düzenlenen şartlara özen gösterilmesi ve işletmelerin alt işveren seçerken dikkatli davranması gerekmektedir.<sup>93</sup>

##### 3.1.1. İnşaat Yapı İşlerinde Taşeronlarla Sözleşme Yapılması

İnşaat sektöründe son yıllarda gerçekleştirilen karmaşık ve büyük yapı projelerinde, inşaat taahhüt çalışmasının başlangıcından sonuna kadar, çalışmanın tamamının yapı işletmesi tarafından tek başına sorumluluk altına girmesi muhtemel olamayabilmektedir. Nitekim uzmanlık gereksinimi olan teknik çalışmaların taşeron şirketlere yaptırılması sık karşılaşılan bir durumdur. Yapımı gerçekleştirilen inşaat çalışmalarının bu bölümüyle ilgili sorumluluk yapı işletmesinde kalmak koşuluyla,

<sup>93</sup> <http://www.gayrimenkulhukuku.org/inşaat-sektorunde-taseron-sozlesmeleri>, Çevirmişçi, 14 Haziran 2013.



çalışmanın birtakım bölümleri taşeronlara devredilmektedir. Teknik niteliklere ihtiyacı olan bu çalışmaların sahalarında uzmanlaşmış taşeronlara yaptırılması ile yapı işletmesinin riski taşeron işletme ile bölüşmesi, vakit ve maliyet açısından büyük önem arz etmektedir.

Çalışmanın birtakım kısmının yapılmasının sağlanmasını sorumluluk altına alan taşeronlar ile çalışmanın temel yapımını üstlenen müteahhit işletme, aralarında yaptıkları sözleşme ile tanımlanan konuları karşılamak şartıyla belirli bir tutarda anlaşılır. Anlaşması sağlanan bu tutar yapı müteahhitleri için taşeronlara yaptırılacak çalışmaların maliyetini meydana getirir. Taşeronlara yapılması sağlanan çalışmaların tutarı de yapı taahhüt çalışmasına doğrudan yüklenebilen bir tutardır.<sup>94</sup>

Son zamanlarda yapı taahhüt çalışmalarının organizasyon ve büyüklüğü yapı şirketlerini taşeronlarla işbirliğine mecbur kılmaktadır. Müteahhitler tamamlamayı taahhüt ettikleri çalışmaların bir bölümünü ya da hepsini taşeron şirketlere devretmekte, kendileri genellikle çalışmanın organizasyonunu yüklenmektedirler. Uygulamada taşeron şirketlere yaptırılan çalışmalara bölüm inşaat yapım çalışması, sıva işleri ve boya örnek olarak gösterilebilir.<sup>95</sup>

### **3.1.2. İnşaat Yapı Taahhüt İşlerinde Sözleşme Türleri**

Bir bina ya da tesis (yapım) çalışmasının ihalesinin planının tasarısının süresince, çalışmanın ne çeşit anlaşma temellerine dayanarak sürdürüleceğinin net ve detaylı bir şekilde sınıflandırılması gerekmektedir. Çalışmanın nasıl bir yöntemle ve hangi koşullar altında devam ettirileceği ve sonuca bağlanacağı hususu, çalışmanın başlangıcından bitimine dek her kademesini kapsayacaktır. Sözleşme tamamlandıktan sonra sözleşme koşullarında, özellikle sözleşme türünde farklılık yapılmasının, genellikle mümkünatı yoktur. Yapı sözleşmelerini fiyatlandırılma türüne göre üç farklı grupta ele almak mümkündür.

---

<sup>94</sup>Emine Gül, **İnşaat Muhasebesi**, SMH227 smyo.karabuk.edu.tr/akademik\_personel/Ders\_icerikleri/SMH227.pdf, Çevirmici 29.05.2007.

<sup>95</sup>Alt İşverenlik Yönetmeliği, 27010 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan tarih 27.09.2008.

### 3.1.2.1. Birim Fiyatlı Sözleşmeler

Gelişmiş ülkelerde ve özellikle ülkemizde yapılan devlet ihaleleri ile uluslararası organizasyonlar tarafından yapılan ihalelerde genellikle kullanılan sözleşme çeşidi birim fiyatlı sözleşmelerdir. İstekliler, ihaleye sunulacak çalışmanın, yönetimde detaylı bir şekilde tahmini birçok çalışma kalemleri için birim fiyat teklifinde bulunur. Sözleşme tutarı detaylı çalışma kalemlerinin her biri adına tahmin edilen çalışma tutarıyla çalışma kalemleri için teklif edilen birim fiyatların çarpımlarının toplamlarından meydana gelmektedir. Çalışma esnasında da fiilen tamamlanan çalışmanın, her kalem itibarıyla m<sup>2</sup>, m<sup>3</sup> vb. birim cinsinden ölçümü yapılır ve teklif edilen fiyatlarla çarpılarak ödenmesi gereken hakediş tutarı hesaplanmış olur. Birim fiyat yöntemi özellikle yapımında uzmanlık gerektiren köprü, baraj vb. çalışmaların yapımında kullanılmaktadır.

Bu yöntemin ülkemizde uygulanışı, diğer ülkelerdeki uygulamalardan farklılık göstermektedir. Türkiye’de birim fiyat, ihaleye katılacak istekliler tarafından belirlenmez. Ülkemizde birim fiyatlar Bayındırlık ve İskân Bakanlığı tarafından her sene saptanarak yayınlanır.

Bu yöntemin en olumlu yanı, ihaleye katılacak isteklilere eşit rekabet imkanı sunmasıdır. Yöntemin en büyük dezavantajı, yapılacak çalışmaların birim fiyatlarının yüksek saptandığı dengesiz fiyat tekliflerinin mukayesesinin yapılmasında ve değerlendirilmesinde karşılaşılan tutarsızlıklardır. Fakat ülkemizde, birim fiyatlar Bayındırlık ve İskân Bakanlığı tarafından tespit edildiğinden dolayı bu sakınca ülkemiz uygulamaları hususunda geçersizdir.<sup>96</sup>

### 3.1.2.2. Götürü Bedelli Sözleşmeler

Bir inşaat çalışmasının tamamlanması amacıyla bedelin toplam değerinin saptanması yöntemin bir yükleniciye yaptırılması ilkesine dayalı sözleşme türüdür. Götürü bedelli yapı taahhüdünde, yapı müteahhidi önceden belirlenmiş sabit bir maliyet

<sup>96</sup>Adiloğlu, a.g.e, s. 27.

karşılığında sözleşmede saptanan çalışmayı istenilen özellik ve kalitede tamamlamayı taahhüt eder. Götürü bedelli sözleşmeler, anahtar teslimi sözleşmeler olarak da isimlendirilebilmektedir.

Bu yöntemin en önemli olumlu yanı, yapı taahhüt çalışmasını sorumluluk altına alacak müteahhidin, çalışmanın kendisine yükleyeceği toplam tutar hakkında bilgi sahibi olmasıdır. Bu yöntemde önemli olan ödeme zamanı ve ödeme şeklidir. Ödeme götürü bedelle mahsup edilmek üzere önceden belirlenmiş dönemlerde ve ara dönemlerde de tamamlanabileceği gibi çalışmanın sonunda da tamamlanabilir. Söz konusu ara ödeme ve genel ödemenin ne zaman olacağı hususunda da anlaşmada bir karara varılmış olması gerekmektedir.<sup>97</sup>

### **3.1.2.3. Bedelin Gerçekleşen Maliyete Göre Belirlendiği Sözleşmeler**

Bedelin tamamlanan tutara göre saptandığı anlaşmalar, maliyet + kâr yöntemine göre hazırlanan anlaşmalar ve amaç maliyet sözleşmeleri şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

#### **3.1.2.3.1. Maliyet + Kâr Esasına Göre Hazırlanan Sözleşmeler**

Maliyet artı kâr temeline göre hazırlanan sözleşmelerde, müteahhidin hazırladığı harcamaların hepsi, çalışmanın sahibi tarafından onaylanmakta ve tutar üzerine önceden karar varılan bir tutar ya da oran üzerinden ayrıca kâr payı eklenmektedir.<sup>98</sup>

Bu yöntem kamu sektöründen ziyade, özel sektör tarafından kullanılmaktadır (Fabrika inşaatı, oteller, vb.) Kamu kuruluşları tarafından kullanılması aynı derecede kolay olmamaktadır. Çünkü açıklık ve rekabet koşullarının sağlandığı bir ihale, bu yöntemde nitekim daha zordur.

Bu yöntemde en önemli olumlu yanı, acil çalışmalarda çalışmaya anında başlanabilmesi ve tanımlanması güç gözüken getiri ya da riski yüksek çalışmaların

<sup>97</sup> Fikret Öcal, Selman Erdem ve Sadi Işıklılar, **İnşaat Muhasebesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2003, s.269-270.

<sup>98</sup> Öcal, v.d, a.g.e., s.271.

tamamlanmasına olanak sunmasıdır. Yöntemin en önemli olumsuz yanı ise, rekabet ve açıklık temellerinin olduğu bir ihale yapılmasına olanak vermemesidir.<sup>99</sup>

### **3.1.2.3.1.1. Maliyet + Sabit Yüzde Kârlı Sözleşmeler**

Bu tip sözleşmelerde yüklenicinin maliyetlerinin tümü karşılanır ve yükleniciye mümkün olabilecek en düşük bedel düzeyinde verilecek, maliyet üzerinden belli bir oranda kâr payı verilir. Bu tip sözleşmelerde, tutar yükseldikçe müteahhidin kâr oranı da yükseleceğinden maliyet hususunda etkinliğe önem verilmemesi nedeniyle bu yöntem eleştirilmiştir. Bu uygulamada tespit edilen maliyet aralıklarında müteahhide sağlanacak kâr payı oranlarının ne kadar düşük veya ne kadar yüksek olacağı saptanmaktadır.

Herhangi bir karışıklığın meydana gelmemesi amacıyla maliyet unsurlarının ve kalemlerinin sözleşmede detaylı bir şekilde açıklanması gerekmektedir. Belli dönemlerde yapılan incelemeler sonucuna göre müteahhidin kâr payı eklenerek sözleşmede geçen harcamaların ödemesi yapılmaktadır.<sup>100</sup>

### **3.1.2.3.1.2. Maliyet + Sabit Ücretli Sözleşmeler**

Bu tip sözleşmelerde, yüklenicinin tasarıyla alakalı maliyetlerinin tamamı karşılanır ve servisleri için değişmez bir ücret ödemesi yapılır. Bu değişmez ücret önceden belirlenir ve çalışmanın kapsamı değişikliğe uğramadıkça sabit kalır. Maliyet artı değişmez ücretli anlaşmalarda, yapıyla alakalı maliyet ve harcama öğeleri detaylı bir biçimde saptanmaktadır. Ücret değişmez olduğundan yüklenicinin maliyeti daha yüksek göstererek kazanç elde etme gibi bir eğilimi söz konusu olmaz. Ödemeler maliyet artı belirli bir ücret usulünde sağlanmaktadır. Bu yöntemin uygulamaya

---

<sup>99</sup> Adiloğlu, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>100</sup> Öcal. v.d, **a.g.e.**, s. 272.

koyulmasında yönetim tüm maliyeti sorumluluğu altına alır ve bununla birlikte belirli bir ücret ödemesini yapmaktadır.<sup>101</sup>

### 3.1.2.3.2. Hedef Maliyet Sözleşmeleri

Son zamanlarda uygulaması giderek yaygın hale gelen ve etkin bir maliyet yönetim aracı haline gelen hedef maliyetleme, maliyetin tespitinin imkansız olduğu durumlarda uygulanan bir sözleşme türüdür. Bu gibi durumların ortaya çıkmasının sebebi yapılacak çalışmanın kapsamının belirsiz olması ve öneminin net bir şekilde bilinmemesidir. Hedef maliyet sözleşmelerinin “maliyet + kâr” tipi sözleşmelerden farklı yanı, tutarın bir hedef maliyet olarak göz önünde bulundurulmasıdır. Bu tutarın öngörülenden fazla olması halinde, yüklenici zarara uğrayacaktır, az olması halinde ise ek olarak kârda kalacaktır.<sup>102</sup>

Hedef maliyetli sözleşmeler de rekabet ve açıklık temellerinin korunmasına olanak vermezler. Bu yüzden, birtakım kişiler tarafından tamamlanması zorunlu olan çalışmalar için uygulanmaktadırlar. Fakat birtakım hedef maliyet belirlenmesi halinde çalışma birim fiyatlarla ihaleye çıkabilir. Bu sayede, yapılacak çalışmalardan yola çıkarak birim fiyatları ve arz edilen kârla ilgili teklifler elde edilebilmektedir. İnşaat ilerledikçe çalışmanın önemi ve amaçlanan maliyet daha detaylı bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Yükleniciye ödemeler ise tamamlanan çalışmalar ve harcamalar itibariyle yapılmaktadır. Çalışmanın sonunda ise harcamaların tamamı ile amaçlanan son maliyet karşılaştırılır ve bu karşılaştırmaya göre kesin ödeme yapılır.<sup>103</sup>

Ülkemizde 2016 yılının ilk altı ayında alınan ihaleler sözleşme türlerine göre sınıflandırıldığında, birim fiyat sözleşmelerin % 88,15 götürü değer anlaşmaların %

<sup>101</sup> Kızılot, **a.g.e.**, 2010, s. 55-56.

<sup>102</sup> Semra Aksoylu ve Yunus Dursun, “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **SBE Dergisi**, Sayı:11, Yıl: 2001, s. 362.

<sup>103</sup> Gök, **a.g.e.**, s. 29.

7,68 anahtar teslimi götürü değer anlaşmaların % 4,04 ve diğer çeşit anlaşmaların % 0,13 oranlarında olduğu tespit edilmiştir.<sup>104</sup>

Gelişmiş ülkelerde, Dünya Bankası vb. ekonomi kuruluşları tarafından finansman sağlanan projelerde ve ülkemizde en sık uygulamaya koyulan yöntem birim fiyat yöntemidir. Özellikle petrol, iletişim, güç kaynağı, enerji, gibi büyük ancak az sayıda projenin söz konusu olduğu sektörlerde toplam tutar üzerinden anlaşma sağlanan anahtar teslim yöntemi de uygulanmaktadır.<sup>105</sup>

### 3.1.3. Taşeronlarla Yapılan Sözleşmelerde İşçilik

İnşaat kaynaklarının kullanıldığı işçiliğin en önemli unsurlardan biri olan, zihinsel ve fiziksel beceri ve yeteneklerin işletmenin kullanımına sunulmasını sağlayan insan kuvveti işçilik şeklinde betimlenmektedir. İnşaat işletmelerinde işgücü; direkt işçilik, endirekt işçilik, fason işçilik, gibi değişik şekillerde sınıflandırılabilir.<sup>106</sup> İnşaatlarda asgari işçilik uygulaması esasen, işverenin Sosyal Güvenlik Kurumuna beyan ettiği sigorta primine temel kazançlar (SPEK) toplamının takribî maliyet tutarına uygulanacak işçilik oranları sonucunda tespit edilen işçilik maliyetlerinin mukayese edilmesi temeline dayanmaktadır. Eğer SGK'ya beyan edilen SPEK tutarları toplamı, hesaplama sonucu bulunan işçilikten daha az ise işverenin kifayetsiz işçilik beyan etmediği, bir manada istihdamını sağladığı sigortalıların hepsini veya SPEK tutarlarını doğru ve tam bir şekilde bildirmediği kabul edilir. Özel inşaatlarda SGK'ya bildirilmesi gerekli olan asgari işçilik maliyetinin hesaplanması amacıyla ilk olarak yaklaşık tutarının hesaplanması gerekmektedir.

Yapı çalışmalarında SGK'ya bildirilmesi gerekli olan asgari işçilik miktarı, **birim maliyet tutarı ile binanın yüz ölçümünün çarpılması** sonucu elde edilen maliyete asgari işçilik oranının uygulanmasıyla elde edilmektedir. SGK araştırması yapılması sırasında, faturalı ödemeler göz önünde bulundurulmaktadır. Asgari işçilik oranında

<sup>104</sup> 4734 Sayılı Kamu İhale Kurumu, Kamu Alımları İzleme Raporu ilk 6 ay, 2016.

<sup>105</sup> Adiloğlu, a.g.e., s. 30.

<sup>106</sup> Gülten Selçuk ve Kocaer İlyas, **Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, 2010, s.80.

%25 iskonto yapılmaktadır. Bir başka deyişle asgari işçilik oranı % 9 olan bir yapı için hesaplama yapılırken % 9 oranının % 25 kadarı (% 6,75) çıkarılarak göz önünde bulundurulur. Ödemeler inşaat tamamen bittikten sonra yapılmaktadır.<sup>107</sup> Ancak, SGK'ya belli bir oranda borçlu olan taşeron değil, çalışmanın ya da yapının temel sahibidir. Anlaşma hukuku kapsamında dosya sahibinin, bir başka deyişle temel işverenin alt işverenleriyle yaptığı anlaşmalarda farklı bir oran ya da farklı bir rakam daima yazılabilir. Bu alt işverenle temel dosya sahibinin arasındaki bir husustur. Alt işverenlere SSK ilişiksizlik belgesi değil borcu bulunmamaktadır, ilişiksizlik belgesi verilir. Temel işveren taşeronun SGK'ya belirttiği prime temel kazanç miktarlarını harcama olarak göstermez, fakat bildirmekle yükümlü olduğu asgari işçilik tutarının bulunması hususunda dikkatli olmalıdır.<sup>108</sup> Asgari işçilik tutarının hesaplanmasında temel alınacak metot aşağıdaki gibidir.

Asgari işçilik Tutarı= Yapı yüzölçümü × m<sup>2</sup> maliyet bedeli × işçilik oranı

#### Örnek:

14.07.2015 başlangıç tarihli özel inşaat 30.09.2015 tarihinde sona ermiştir. 180 m<sup>2</sup> lik yapı 2B sınıfındadır. Şirket SSK'ya 2.100 TL sigorta primine temel kazanç bildirisinde bulunmuştur. 2015 senesi m<sup>2</sup> maliyeti ise 173,-TL. Asgari işçilik oranı %9'dur.

$$173, \text{ TL/m}^2 \times 180 \text{ m}^2 = 31.140,- \text{ TL}$$

Asgari işçilik oranı % 9'un % 25 eksiği: % 6,75

$$31.140,- \text{ TL} \times \% 6,75 = 2.101,95 \text{ TL}$$

<sup>107</sup> İbrahim Engin, **Özel İnşaat İşlerinde SGK'ya Bilidirilmesi Gereken Asgari İşçilik Miktarı**, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ibrahimengin/001/>, Çevrimiçi 28.11.2014.

<sup>108</sup> Ayşe Sevençan, **İnşaat İşlerinde Asgari İşçilik Uygulaması**, [http://www.senaymm.com.tr/makale/insaat\\_islerinde\\_asgari\\_iscilik\\_uygulamasi.pdf](http://www.senaymm.com.tr/makale/insaat_islerinde_asgari_iscilik_uygulamasi.pdf), Çevrimiçi 17.Nisan 2015.

### 3.1.4. İnşaat Sözleşmeleri Giderlerine İlişkin Muhasebe Kaydı

İnşaat yapım sözleşmesine dayalı olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde bu sözleşmeler yazılı olur ve genellikle noter onayı sonrası hüküm ifade eder. Arada noterin olması halinde bu noter harcamaları, taahhütte bulunan işletme tarafından karşılanır. İnşaatın yapımına ilişkin bu harcama inşaat maliyetinin bir parçası olması nedeniyle "740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI" na kaydedilir. İnşaatın yapımından vazgeçilmesi halinde ise "740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI" na kaydedilen bu tutar, "770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI" na aktarılarak kapatılır.<sup>109</sup>

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS. 740.01.04 Çeşitli Giderleri xx	xx	
191 İndirilecek KDV HS.	xx	
100 Kasa /102 Bankalar		xx

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
770 Genel Yönetim Giderleri HS. 770.04 Çeşitli Giderleri xx	XX	
191 İndirilecek KDV HS.	XX	
100 Kasa/ 102 Bankalar HS.		xx

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma HS. 740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	xx	xx

<sup>109</sup> Yıldırım, a.g.e., s.71-72.



### 3.1.5. Şantiye Gider ve Depozito Harcamalarına İlişkin Muhasebe Kaydı

Yapı malzemelerinin saklandığı, çalışanların günlük gereksinimlerini karşıladığı mekanlara şantiye denir. Bir inşaat şantiyesine gönderilen malzeme (demir, çimento, kereste, vb.) ya da söz konusu şantiyenin yetkilileri tarafından şantiyenin bulunduğu bölgeden satın alınan malzemeler; işçi ve dış kaynak kullanımı ödemeleri ve giderleri, şantiyelere ilişkin harcamaları meydana getirmektedir.<sup>110</sup>

Şantiyeler geçici inşa edilebileceği gibi daha sonra farklı işler için kullanılmak üzere kalıcı olarak da inşa edilebilir. Şantiyenin geçici olarak inşa edilmesi halinde uygulamada bu harcamalar, "740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI" na kaydedilir. Şantiyenin kalıcı olması halinde ise bu harcamalar şantiye binalarının inşası tamamlanana kadar "258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI" na kaydedilir ve yapım sürecinin tamamlanması ile "252 BİNALAR HESABI" na aktarılır.

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	XX	
740.Şantiye Giderleri HS. xx		
191 İndirilecek KDV HS.	XX	
100 Kasa /102 Banka HS.		xx

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar HS.	XX	
191 İndirilecek KDV HS.	XX	
100 Kasa HS.		Xx

<sup>110</sup> Kızılot, a.g.e., s. 1115.

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
252 Binalar HS.	XX	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar HS.		xx

İnşaat işletmesinin su, elektrik, vb. gerekçelerle verdiği depozitolar çoğu zaman uzun vadeli olması nedeniyle ilk yatırıldığında “226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI”na kaydedilir. İnşaatın tamamlanması için 1 yıldan az süre kalması durumunda ise dönen varlıklar arasında yer alan“126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR” Hesabına aktarılması gerekmektedir.<sup>111</sup>

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
226 Verilen Depozito ve Teminatlar	XX	
226.01 Verilen Depozito xx		
100 Kasa HS.		xx
100.02 Şantiye kasası xx		

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
126 Verilen Depozito ve Teminat	XX	
226 Verilen Depozito ve Teminat		xx

## 3.2. TAŞERONLARA YAPTIRILAN İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

### 3.2.1. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi

Taşeron tarafından gerçekleştirilen inşaat çalışmalarında, vergilendirme hususunda önemli olan taşeronluk anlaşmasına göre, taşeronun sorumluluk altına aldığı inşaat ve onarım çalışmasının tamamlanma süresidir. Alt işverenlere yaptırılan çalışmalar yıllara yaygın bir inşaat çalışması ise, çalışmanın temel üstlenicisi olan müteahhidin taşeron şirkete yapmış olduğu ödemelerden GVK'nın 94/3. Maddesine göre stopaj

<sup>111</sup> Yıldırım, a.g.e. s. 73-74.

yapılacaktır. Taşeronla yapılan harcamalardan vergi kesilebilmesi için ödemeyi yapan müteahhidin yaptırdığı çalışmanın yıllara yaygın olması yetmez, aynı zamanda bu yapının taşeronla yaptırılan bölümünün de yıllara yaygın olması gerekli görülmektedir.<sup>112</sup>

Vergi kesintisi yönünden özellik arz eden hususlar aşağıdaki gibidir;

- Taşeronla yaptırılan çalışmanın yıllara yaygın olmaması durumunda ise, ödemesi yapılan hakedişlerden vergi kesintisi yapılması mümkün olmayacaktır.
- Taşeronla yaptırılan çalışma, yıllara yaygın bir çalışma ise, diğer bir deyişle başladığı sene sona ermeyip sonraki seneye veya senelere kadar uzuyorsa, ödemede bulunan müteahhit şirketin yapacağı her ödemeden GVK md 94/3 ve KVK'nın 15/1-a maddeleri ile 14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla % 3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.<sup>113</sup>
- Taşeronla yaptırılan çalışmaya başlandıktan bir sene sonra ödemesi yapılan hakedişlerden vergi kesintisi sağlanacaktır. Bu halde vergi kesintisi çalışmanın başından itibaren yapılan ödemelerin tümünden değil, çalışmanın yıllara yaygın olduğu tarihten bu yana ödemesi yapılacak hakedişlerden yapılacaktır.<sup>114</sup>

Taşeron inşaat işlerinde oldukça sık karşılaşılan bir yöntem de taşeronla müteahhit şirket arasında her sene için farklı sözleşme düzenlenmesidir. Bu halde taşeronun sağladığı çalışma sözleşmeye göre başladığı yılda sona erdirildiğinden, işverenin (müteahhit) yaptığı ödemelerden vergi kesintisi yapılmamaktadır. Fakat vergi incelemeleri sürecinde inceleme elemanlarının, taşeronla yaptırılan ve her sene farklı sözleşme düzenlenen çalışmaların aslında birbirinin takibi olduğu ve sadece vergi kesintisinden kaçınmak hedefi ile senelik sözleşmeler düzenlendiği sonucuna varması durumunda işveren durumundaki müteahhitin ismi üzerine gecikme faizi

---

<sup>112</sup> Kızılot, **a.g.e.** s. 139.

<sup>113</sup> 14594 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'unun 15. Maddesinde Yer Alan Vergi Kesinti Oranları Hakkında Kararı**, 30.07.2013.

<sup>114</sup> Ali Şentürk, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihinin Tespiti", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.157, Ekim 2001, s. 65.

uygulamalı ve cezalı raporlar düzenlenmekte ve vergi daireleri tarafından da buna göre işlem yapılmaktadır.<sup>115</sup>

### 3.2.2. Hakediş, Avans ve Sözleşmelerde Damga Vergisi

Damga vergisi temel olarak ticari ve medeni kâğıtların düzenlenmesi ve kullanıma sunulması esnasında alınan bir "hukuki işlem" vergisidir. Fakat damga vergisinde işlem değil düzenlenen kâğıtlar vergiye tabi tutulmaktadır.<sup>116</sup>

GVK'nın 94. maddesiyle "Yıllara Yaygın Yapı Taahhüt ve Onarım Çalışmalarında" çalışmayı yapanlara "Hakediş" miktarları ödenirken; bu miktarlar üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekli görülmektedir. GVK 42.madde kapsamına girmeyen inşaatlar vergi kesintisi kapsamında değildir. Hakediş miktarları üzerinden % 10 oranında Gelir Vergisi, % 0,75 (binde yedi buçuk) oranında Damga Vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Sonuç olarak bir inşaat ve onarım çalışmasından yapılan fon ve vergi kesintisi, diğer bir yapının vergisinden indirilemeyecektir.<sup>117</sup>

Müteahhitlerin ihale ile aldıkları çalışmalarda, anlaşma karşılığında taşeronlara inşaat ve onarım çalışması yaptırmaları ve yap-sat inşaat işletmelerinin taşeronlara anlaşma karşılığında inşaat ve onarım çalışması yaptırmaları, herhangi bir biçim koşuluna bağlı kalmaması sebebiyle hakediş belgesi düzenleme yükümlülükleri de mevcut değildir. Buna karşın, hakedişin düzenlenmesi durumunda fatura içerisinde yazılı çalışmanın detaylarını açıklayan bir belge mevcut olacağından damga vergisi hariç tutulur.

Diğer yandan müteahhitlerin anlaşma karşılığında alt işverenlere yaptırdıkları. İnşaat ve onarım çalışması ile alakalı olarak daha çalışma başlamadan ya da bitmeden ödeme yapılabilir. Bu ödeme daha başlanmamış bir hizmetle alakalı ise avans olarak tanımlanmaktadır.

---

<sup>115</sup> Kızılot; a.g.e., s. 141.

<sup>116</sup> Alagöz, a.g.e., s. 115.

<sup>117</sup> Şenlik, a.g.e., s. 56.

Avans ödemeleri Damga Vergisi Kanununa ekli I sayılı listenin IV. diğer kâğıtlar ve makbuzlar kısmının, C bendine göre ödünç alınan paralar için verilen makbuz durumundaki senetler ya da makbuzlar 0.00 66 oranında damga vergisine dahildir. Bu sebeple avans şeklinde yapılan ödeme karşılığında makbuz veriliyorsa, yapılan ödeme üzerinden 0,0066 oranında damga vergisi kesilmesi gerekmektedir. Ödemenin banka kanalıyla sağlanması ya da makbuz verilmemesi halinde damga vergisi kesintisi söz konusu değildir.<sup>118</sup>

### 3.2.3. Taşeron İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi (KDV)

KDV’de vergiyi doğuran olay, hizmet ifası veya mal teslimidir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım çalışmaları genelde % 18 KDV’yle yürütülür. KDV Kanununun 9. maddesinde yer alan “gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödemesinden sorumlu tutulabilir” hükmünden hareketle, Maliye Bakanlığının, 117 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile aşağıda yer alan kurum ve kuruluşlara, birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, inşa çalışmalarıyla ve bu çalışmalarla alakalı mimarlık-mühendislik ve etüt-tasarı hizmetlerinden oluşan KDV’ye tevkifat yapma yükümlülüğü ortaya koyulmuştur.<sup>119</sup>

- Genel bütçe ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler vb.
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu özelliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler,
- Kanunla kurulan veya hukuksal kişiliği, haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel mali kurumlar,
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Hisse senetleri Borsa İstanbul’da kote edilmiş şirketler.<sup>120</sup>

<sup>118</sup> Mehmet Şenlik, “Taşeronlara Yaptırılan İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe”, **Yaklaşım Dergisi**, 26 Eylül 2010.,s.33.

<sup>119</sup> Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 117 seri no’lu, Resmi Gazete no:28264, Resmi gazete tarihi:14.04.2012. www.gib.gov.tr.

<sup>120</sup> Alagöz,, **a.g.e.**, s. 111-112.

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler düzenleyecekleri faturada hesaplanan KDV tutarını ve tahsil yapılacak meblağın toplamını göstereceklerdir.

49 no.lu Katma Değer Vergi Genel Tebliğinin, 5 no.lu sirkülerdeki çalışmaları içermesi gerekmektedir. Yapı ruhsatının ve yapının kurulduğu arsanın tapu sicilinde Konut Yapı Kooperatifi üzerine tescillenmiş olması gerekli görülmektedir. (KDV Gen. Teb. 106) ( KDV 5 Nolu sirküler) Müteahhitlerin Konut Yapı Kooperatiflerine karşı sorumluluk altına aldıkları yapı taahhüt çalışmalarının bir bölümünü alt işverenlere yaptırmaları durumunda, alt işverenin müteahhide verdiği hizmet KDV'ye dahil edilecek, müteahhidin kooperatife sağladığı yapı taahhüt çalışması ise vergiden muaf ya da iskonto oranına dahil edilecektir.

### **3.3. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ KAYITLARI**

Yıllara yaygın inşaat ve tamir çalışması yapan işletmelerin hizmet ifa ediyor olmalarından dolayı, hizmetin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetler 740 HİZMET ÜRETİM MALİYET HESABI'nda izlenmektedir. İnşaat işine ilişkin yıl içinde alınan demir, çimento, vb ilk madde ve malzemeler; çeşitli işçi ödemelerini içeren işçi ücret ve giderleri; dışarıdan hizmet sağlanması halinde bu tür harcamalar; bakım, onarım harcamaları gibi dışarıdan sağlanan hizmet ve faydalar; seyahat, kira gibi giderleri içeren çeşitli harcamalar; resim, vergi ve harçlar ve tükenme payları, gibi harcamaların fiili tutarları, 740 no.lu hesaba kaydedilmektedir.<sup>121</sup> Aşağıda Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının Şeması yer almaktadır.<sup>122</sup>

Yapı taahhüt işletmelerinde tamamlanan çalışmaların birden çok hesap dönemine sarkması durumunda, muhasebe uygulamasında yıllara yaygın inşaat ve onarım çalışmalarında gelirlerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve dönem faaliyet sonucunun tespit edilmesinde kullanılan çeşitli metotlar bulunmaktadır. Bu yöntemler ikiye ayrılmaktadır.

<sup>121</sup> Kızılot, a.g.e., 2011. s. 1088.

<sup>122</sup> Tutar, a.g.e. ,s.12.

- Tamamlanmış Sözleşme (Taahhüt) Yöntemi
- Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

### 3.3.1. Tamamlanmış Sözleşme (Taahhüt) Yöntemi

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, kısa süreli tasarılar ya da güvenilir tahminler yapılmasında yeterli olmayacak sonuçlar veren ve kendine has riskleri olan tasarılar için uygulanan bir yöntemdir.<sup>123</sup>Bu yönteme uygun olarak taahhülle alakalı gerçekleşen miktarlar ve onaylanan veya alınan istihkak miktarlarının, yapı çalışması devam ettiği dönemlerde bilanço hesaplarında takibi yapılmakta, alakalı dönemin sonuç hesaplarına yansıtılmamaktadır. Taahhüt edilen çalışmanın büyük oranda sona erdirildiği ya da tamamlandığı dönemde, bilanço hesaplarında takibi yapılan yapı tutarları ve istihkakları o dönemin sonuç hesaplarına yansıtılarak çalışma ile alakalı kâr/ zarar belirlenmektedir.<sup>124</sup>

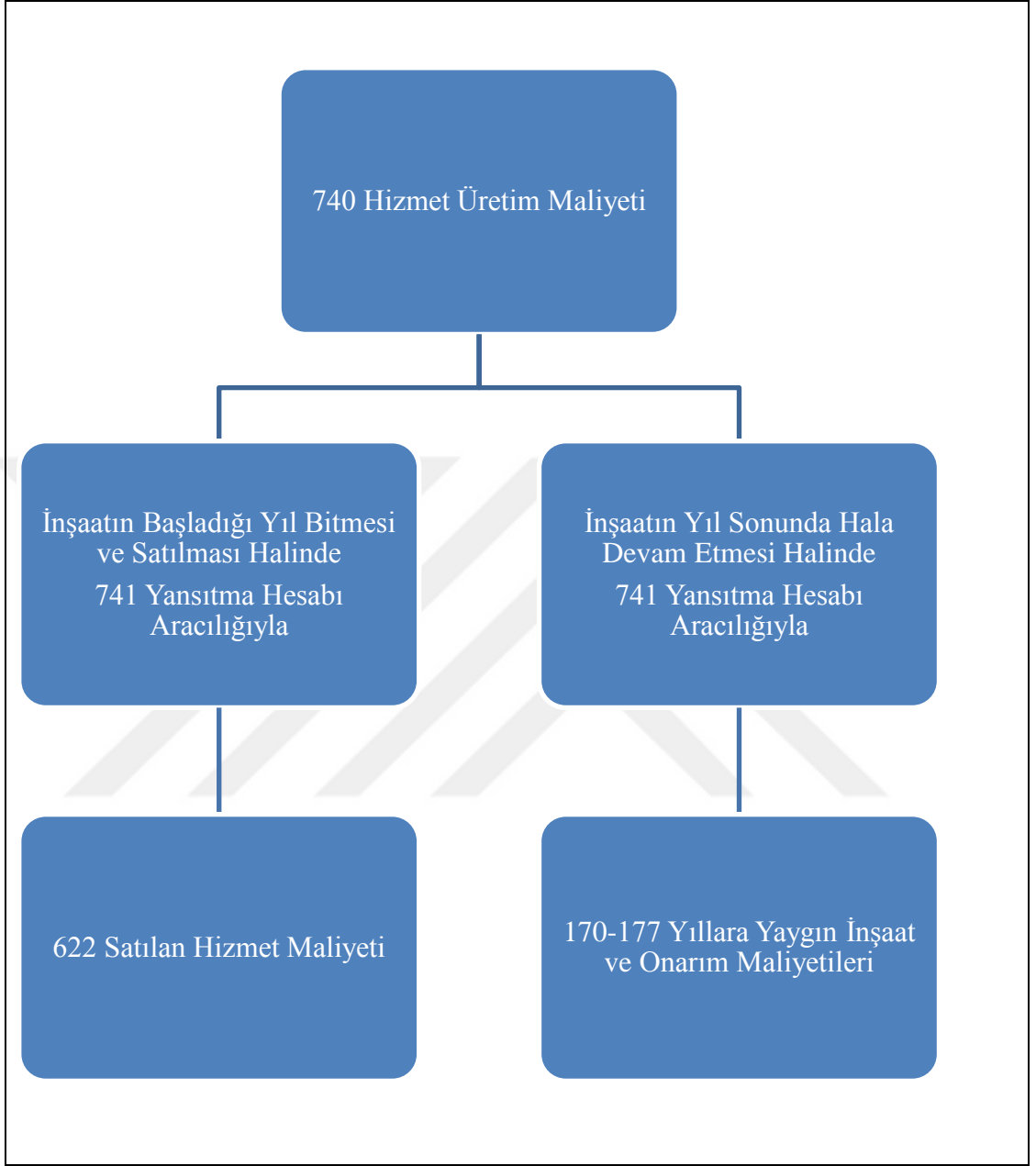
Sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat çalışmasından kaynaklanan gelir ve gider dolayısıyla kâr/ zararın gelir tablosunda raporlanabilmesi için bahsi geçen çalışmanın tam olarak ya da büyük kısmının tamamlanmış olması gerekmektedir. Sözleşmeyle alakalı gelirlerin uygun bir biçimde takibinin yapılamadığı durumlarda bu yöntem en makul seçenektir. Fakat bu yöntem muhasebenin tahakkuk ve dönemsellik kavramları ile çelişki içerisindedir. Ancak tamamlanma yöntemi, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre daha nesnel bir yöntemdir.<sup>125</sup>

#### Şekil 3.1. İnşaatta Kullanılan 740 Hizmet Üretim Maliyeti Akış Diyagramı

<sup>123</sup> Ali Akgün, “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna yönelik kullanılan yöntemlere Bakış”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2013, s.81.

<sup>124</sup> Alagöz, **a.g.e.**,s.38.

<sup>125</sup> Karyağdı, **a.g.e.**,s,197.



Aşağıda ise söz konusu hesaplara ilişkin detaylara yer verilmiştir. İşletmenin üstlenmiş olduğu yıllara yaygın inşaat ve onarım çalışmalarıyla alakalı harcamaların, maliyet hesaplarında dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları gösterilmiştir. Maliyetlere konu yansıtma yapılırken, yansıtma hesapları alacak karakterli çalışmakta; 170’li veya 620’li hesaplar ise borç karakterli çalışmaktadır.<sup>126</sup>

<sup>126</sup> Şenlik, a.g.e.s,112.



**1-Dönem İçi Muhasebe Kaydı**

740-Hizmet Üretim Maliyetleri Hs.	Xx	
191- İndirilecek KDV Hs.	Xx	
100-KasaHs.		xx
101-Alınan Çekler Hs.		xx
102Bankalar Hs.		xx
103-Veril.Çek.ve Öd.Emir. Hs.		xx
320-Satıcılar		xx

**2-Dönem Sonu Muhasebe Kaydı**

170- Yıl. Yay. İnş. Onr. Maliyet Hs.	Xx	
741- Hizmet Üret. Mly.Hs.		xx
751-Araş. Geliş. Yns. Hs.		xx
761-Pazar. Satış. Gd. Hs.		xx
771-Genel Yön. Gd. Hs.		xx
781-Fins. Gdr. Yns. Hs.		xx
697-Yıl.Yay. İnş.Enf. Düz. Hs.		xx
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma HS.	XX	
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.		xx

Aşağıda yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili yevmiye kayıtları bulunmaktadır.<sup>127</sup> Yıl içinde biten inşaat taahhüt işi için 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI' nda biriken maliyetler, dönem sonu geldiğinde 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI aracılığı ile 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI' na aktarılmakta; ardından 740 ve 741 No.lu hesaplar karşılıklı olarak kapatılmaktadır.

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
622 Satılan Hizmet Maliyeti HS.	XX	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma HS.		xx
Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma HS.	xx	
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.		XX

<sup>127</sup> Şenlik, a.g.e.,s.108.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi, gelecek yıl da devam edecek ise, 740 No.lu hesapta oluşan tutarlar, dönem sonu geldiğinde 741 No.lu hesabın alacağı karşılığında 170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabına aktarılmakta: ardından 740 ve 741 No.lu hesaplar karşılıklı olarak kapatılmaktadır.

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
170 Yıl.Yay.İnş. ve Ona. Maliyeti HS. 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtması HS.	XX	xx

Hesap Kodları ve İsimleri Tutar	Borç Tutar	Alacak
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma HS. 740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	XX	xx

Taşeron işletme yıllara yaygın inşaat ve onarım çalışmalarından tamamlanan kısımlara ait hakediş tutarlarını, 350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ hesaplarında takip etmektedir. İşverenin onayladığı hakedişler bu hesaplara alacak kaydedilir. Çalışmanın kısa süreli kabulü tamamlandığında bu hakedişler alakalı satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilmektedir. Aynı yıl içinde başlayan ve biten söz konusu işlerin hakedişleri 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI'na kaydedilmektedir. Birden çok bu tür iş olması halinde 600 No.lu hesapta alt hesap açmak faydalı bulunmaktadır.

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
100 Kasa 350 Yıl. Yay. İnş. On. Hak.Bed. HS.	Xx	xx

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
350 Yıl. Yay. İnş. On. Hak.Bed. HS. 600 Yurt İçi Satışlar HS.	Xx	xx

### 3.3.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanmış sözleşme yönteminin aksine, yüklenici işletmenin yıllara yaygın inşaat taahhüt çalışmalarında çalışma sürdükçe gelirin de meydana gelmesi temeline dayalıdır.<sup>128</sup> Çalışmanın kısmen bitim yöntemi şeklinde de betimlenen bu yöntemde, finansal tablolara yansıtılması gereken dönem gelirinin tespit edilmesinde anlaşmanın tamamlanma yüzdesi ana ölçüt olarak nitelendirilir. Bu sayede yapı çalışmasının tamamlanması beklenmeden çalışmayla alakalı gelirler dönem bazında tespit edilerek sonuç hesaplarında raporlanır. Bir başka deyişle dönem sonu ortaya çıkan tutar çalışmanın tamamlanma yüzdesine göre hesaplaması yapılan gelir eşleştirilerek dönemsel bir şekilde faaliyet sonucunun rapor haline getirilmesi sağlanmaktadır.<sup>129</sup>

Tamamlanma oranı yönteminde gerçekleşen gelirin saptanmasında, yapının tamamına göre tamamlanan bölümün oranı baz alınır. Tamamlanma yüzdesinin hesabının yapılmasında o tarihe dek gerçekleşen maliyetler, toplam tahmini maliyete bölünerek yapının tamamlanma oranı bulunur. Bu sayede dönemsellik olgusuna bağlılık her dönemin gelir ve giderlerinin eşleştirilmesiyle elde edilmektedir.<sup>130</sup>

Bu yönteme göre, tamamlanma oranı hesaplanırken, biriken tutarı toplamı sadece tamamlanan çalışmayı yansıtan anlaşma tutarlarının dahil eklenmesiyle bulunur. Söz konusu tutar toplamı aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır.<sup>131</sup>

Tamamlanma Yüzdesi Oranı = Fiili Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

Tamamlanma oranı yönteminde sözleşme tutarı çalışmanın yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablolarda gelir şeklinde gösterilir. Anlaşma tutarları ise, ait oldukları hesap dönemlerinin gelir tablosunda harcama şeklinde gösterilir. Bu

<sup>128</sup> Eva K. Jermakowicz ve Barry J. Epstein, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, Canada Wiley & Sons, Inc. 2010.

<sup>129</sup> Alagöz, **a.g.e.** s. 3.

<sup>130</sup> Şenlik, **a.g.e.**2010, s. 46.

<sup>131</sup> İlker Kıymetli Şen, “İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**,16 Sayı:2.Aralık 2012,s.87.

yöntem finansal tabloların daha gerçekçi olarak düzenlenmesi amacıyla, sözleşme tutarının belirli bir kısmını, bu kısım iş sahibine fatura edilmemiş olsa da kazanılmış kabul eder. Bu nedenle hesaplanan gelirin o güne kadar düzenlenmiş hakedişler toplamını aşan kısım bir alacak tutarı olarak bilançoda raporlanır. Bunun tersine düzenlenen hakedişler toplamı hesaplanan gelirden fazla da olabilir. Geliri aşan bu kısım da bir borç olarak bilançoda raporlanır.<sup>132</sup>

Tamamlanma yüzdesi oranı ile sözleşme geliri çarpılarak hesaplanan tutar 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabına alacak kaydedilir. 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ hesabında yer alan tutar 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabındaki tutar kadar borçlandırılır. Hesaplama sonrası, 600 YURT İÇİ SATIŞLAR hesabında alacaklandırılan tutar, 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ hesabında yer alan tutardan büyükse aradaki fark kadar 120 ALICILAR hesabına ya da inşaat taahhüt işine uygun açılacak yeni bir hesaba borç kaydı yapılmaktadır.<sup>133</sup>

Aşağıda yıllara yaygın inşaat ve oranım hakediş bedelleri hesabının işleyişi ile alakalı yevmiye kayıtları yer almaktadır.

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
120 Alıcılar HS.	Xx	
350 Yıl. Yay. İnş. On. Hak.Bed. HS.		xx
391 Hesaplanan KDV HS.		xx

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
350 Yıl. Yay. İnş. On. Hak.Bed. HS.	Xx	
600 Yurt İçi Satışlar HS.		xx

<sup>132</sup> Selman Aziz Erden, “İnşaat İşletmelerinde İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Yıl: 4, S. 11 Ocak 2004. s. 27.

<sup>133</sup> Şükür Kızılot, **a.g.e.**, s. 109.

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS. 100 Kasa	Xx	xx

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
622 Satılan Hizmet Maliyeti HS. 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma HS.	XX	xx

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma HS. 740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	XX	xx

Yıllara yaygın inşaat çalışmalarının takibinin sağlanmasında özellik gösteren konulardan biri, hesapların proje temelli takibinin yapılması gereğidir ( tutarı takip edilecek projenin çalışma sınıfları için başkaca ek hesaplar açılabilmesi gibi ). Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabını, ek hesap bazında harcama türlerine göre kısımlara ayırarak izlemek mümkündür. 170-178 yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyeti hesaplarının açıklanmasında yer alan işletmenin üstlenmiş olduğu yapı ve tamir çalışmalarıyla ilişkili giderler; ‘‘741 Hizmet Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı’’ ve faaliyet harcamalarıyla finansman harcamalarından bu inşaat ve onarıma düşen ortak harcama payları ise 751, 761, 771 ve 781 no’lu yansıtma hesaplarının alacakları karşılığında borç kaydedilmektedir.<sup>134</sup>

### Örnek;

A İşletmesi 2014 yılında su kanal yapım projesi için sözleşme imzalamıştır. Üç yıl sürecek olan bu inşaat sözleşmesinin toplam bedeli 27.000 TL olup, başlangıçtaki

<sup>134</sup> Kızılot, a.g.e., s. 1091.

tahminlere göre toplam maliyet 23.250 TL olacaktır. Üç yılda tamamlanan inşaatla ilgili finansal bilgiler aşağıdaki gibidir:

	2014	2015	2016
Fiili maliyet	8.000	8.000	6.000
Gerçekleşen kümülatif maliyet	8.000	16.000	22.000
Kalan tahmini tamamlanma maliyeti	13.500	6.000	-----
Düzenlenen Hakediş Faturaları	10.000	9.000	8.000
Tahsil edilen hakediş bedelleri	7.500	9.000	8.500

### **Kısmi Gelir Tablosu**

<b>Tamamlanma Oranı Yöntemi:</b>	<b><u>2014</u></b>	<b><u>2015</u></b>	<b><u>2016</u></b>	<b><u>Toplam</u></b>
Satışlar	10.047	9.589	7.364	27.000
Satışların Maliyeti	8.000	8.000	6.000	22.000
Brüt Kâr	2.047	1.589	1.364	5.000

Tamamlanma Oranı Yönteminde Satışların Yıllar İtibarıyla Hesaplanması:

$$2014 \text{ Yıl Satışlar} = 8.000 / (8.000 + 13.500) \times 27.000 = 10.047$$

$$2015 \text{ Yıl Satışlar} = (16.000 / 16.000 + 6.000 \times 27.000) - 10.047 = 9.589$$

$$2016 \text{ Yıl Satışlar} = 27.000 - (10.047 + 9.589) = 7.364$$

### **Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi 2014 Yılı İçin:**

740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	8.000	
320.01 SATICILAR		8.000
120.01 ALICILAR	10.000	
350.01 YILLARA YAY İNŞ VE ONA HAKEDİŞ BEDE		10.000
100.01 KASA	7.500	
120.01 ALICILAR		7.500

170.01 YILLAR YAY İNŞ VE ONAR MALİYETLERİ	8.000	
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA		8.000
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA	8.000	
740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		8.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	8.000	
170.01 YILLAR YAY İNŞ VE ONAR MALİYETLERİ		8.000
350.01 YILLARA YAY İNŞ VE ONA HAK. BEDE	10.000	
120.01 ALICILAR	47	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		10.047
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	10.047	
690.01 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		10.047
690.01 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	8.000	
622.01 SATILAN HİZMET MALİYETİ		8.000

**Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi 2015 Yılı İçin:**

740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	8.000	
320.01 SATICILAR		8.000
120.01 ALICILAR	9.000	
350.01 YILLARA YAY İNŞ VE ONA HAKEDİŞ BEDE		9.000
100.01 KASA	9.000	
120.01 ALICILAR		9.000
170.01 YILLAR YAY İNŞ VE ONAR MALİYETLERİ	8.000	
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA		8.000
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA	8.000	
740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		8.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	8.000	
170.01 YILLAR YAY İNŞ VE ONAR MALİYETLERİ		8.000
350.01 YILLARA YAY İNŞ VE ONA HAK. BEDE	9.000	
120.01 ALICILAR	589	
600.01 YURTIÇİ SATIŞLAR		9.589

600.01 YURTIÇİ SATIŞLAR	9.589	
690.01 DÖNEM KÂRI VEYA ZARAI		9.589
690.01 DÖNEM KÂRI VEYA ZARAI	8.000	
622.01 SATILAN HİZMET MALİYETİ		8.000

**Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi 2016 Yılı İçin:**

740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	6.000	
320.01 SATICILAR		6.000
120.01 ALICILAR	8.000	
350.01 YILLARA YAY İNŞ VE ONA HAKEDİŞ BEDE		8.000
100.01 KASA	8.500	
120.01 ALICILAR		8.500
170.01 YILLAR YAY İNŞ VE ONAR MALİYETLERİ	6.000	
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA		6.000
741.01 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA	6.000	
740.01 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		6.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	6.000	
170.01 YILLAR YAY İNŞ VE ONAR MALİYETLERİ		6.000

350.01 YILLARA YAY İNŞ VE ONA HAKEDİŞ BEDE	8.000	
341.01 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI		636
600.01 YURTIÇİ SATIŞLAR		7.364
341.01 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	636	
120.01 ALICILAR		636
600.01 YURTIÇİ SATIŞLAR	7.364	
690.01 DÖNEM KÂRI VEYA ZARAI		7.364
690.01 DÖNEM KÂRI VEYA ZARAI	6.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		6.000



### **3.4. TAŞERON İNŞAAT İŞLERİNDE İŞİN TAMAMLANMASI VE TESLİMİ**

İnşaat taahhüt çalışmaları, sözleşme dahilinde tamamlanması durumunda çalışmayı yaptırana teslim edilir. Teslim yıllara yaygın inşaat çalışmasının tamamlandığı anlamına gelmektedir.

#### **3.4.1. İşin Başlama Tarihi**

Taşerona yaptırılan işin başlangıç tarihi olarak, sözleşmede açıkça beyan edilmesi halinde işin başlama tarihi belirtilmemektedir. Kimi hallerde anlaşmada çalışmaya başlama tarihi ile alakalı bir madde bulunmamakta, fakat çalışma sahibi tarafınca müteahhide saha teslimi uygun görülmektedir. Bu halde çalışmaya başlama tarihi saha tesliminin tamamlandığı tarihtir. Saha teslimi ile alakalı da bir tarih belirlenmesi durumunda ise fiilen başlama tarihi göz önünde bulundurulmaktadır.<sup>135</sup>

Fakat kimi hallerde yazılı anlaşma sağlanmamakta ya da yapılması sağlanan anlaşmada çalışmanın ne zaman başlayacağıyla alakalı belirli bir tarih mevcut değildir. Bu gibi hallerde çalışma yerinin teslim tarihi ya da çalışmaya fiilen başlangıcı yapılan tarih, çalışmaya başlama tarihi olarak isimlendirilir.<sup>136</sup>

#### **3.4.2. İşin Bitiş Tarihi**

Senelere yaygın yapı ve tamir çalışmalarında çalışmanın sona erme tarihi G.V.K'nın 44. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, yapı ve tamir çalışmalarında kısa süreli ve uzun süreli kabul usulüne dahil olan durumlarda kısa süreli kabulün sağlandığını ibraz eden tutanağın düzenlendiği tarih; diğer durumlarda çalışmanın fiilen tamamladığı ya da fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi şeklinde nitelendirilir.

<sup>135</sup> Ferhat Durna. **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme**, Y.Y.L.T, Marmara Üniversitesi SBE İşletme Anabilim Dalı, İstanbul, 2008, s.32-33.

<sup>136</sup> Yılmaz, **a.g.e.**, s.155-156.

Kısa süreli ve uzun süreli kabul usulüne dahil olan çalışmalarda, yapı daha önce tamamlanmış olsa bile kısa süreli kabul tutanağının yönetim tarafından onayının sağlandığı tarih, çalışmanın bitim tarihi olarak kabul edilir. Aynı durumda kısa süreli kabul tutanağı onayı sağlanmadan yapılan inşaat, fiilen kullanılmaya başlanmış olsa bile çalışmanın bitim tarihi için onay tarihinin temel alınması uygun görülmektedir.<sup>137</sup>

### **3.5. İNŞAAT TESLİMLERİNDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN GİDER VE GELİR UNSURLARI**

Yıllara yaygın yapı faaliyetinde kimi çalışmanın tamamlandığı dönemin dışında gelir ve harcamalar hasıl olabilmektedir. GVK 44' üncü maddesine göre ( Bitim tarihinden itibaren bu çalışmalarla alakalı olarak yapılması sağlanan harcamalar ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen birikim bu harcamaların sağlandığı ya da birikimin elde edildiği senenin kâr ya da zararının tespiti edilmesinde göz önünde bulundurulmaktadır).Senelere yaygın yapı faaliyetinde, için tamamlanmasıyla ve GVK 44. maddesine göre eğer kısa süreli kabul metodunun tespit edildiği hallerde, kısa süre kabulün sağlandığı, diğer hallerde ise, yapı tesliminin yapılmasından sağlanmasından sonra eksik olan çalışmaların tamamlanması ya da sonradan çıkan eksikliklerin giderilmesi hedefiyle yapılan harcamalar bu harcamaların sağlandığı senede harcama olarak kayıt altına alınacaktır. Eksikliklerin kısa süreli kabulün sağlandığı senede vuku bulması halinde, cari senede harcama haline getirilecektir. Eksikliklerin yapının tamamlanmasından sonraki yıllara devrolması halinde ise tekrar aynı ilkedden yola çıkılarak harcamanın yapıldığı sene harcama haline getirilmesi hedefiyle,"**681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI HESABI**". Takibinin yapılması gerekmektedir. Önceki dönem harcama ve zararları hesabına aktarılan miktarlar, dönem sonunda **690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI HESABI**' na ile kapatılacaktır.

<sup>137</sup> [http://www.sinerjiymm.com.tr/dosyalar1/haber\\_oku..php?haber\\_id=61](http://www.sinerjiymm.com.tr/dosyalar1/haber_oku..php?haber_id=61), Çevrimiçi, 12.02.2013.

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları HS. 102 Banka HS.	xx	XX

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
690 Dönem Kâr veya Zarar HS. 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları HS.	xx	XX

Yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde, kısa süreli kabulün yapılması sağlanarak çalışmanın tamama erdirilmesinden sonra, meydana gelen kesin hesap farkı, fiyat farkı gibi lehte alınan paraların temel çalışmanın geliri ile ilişkilendirilmeden elde edildiği sene içerisinde gelir elde edilmesi durumunda, elde edilen bu gelirler 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI HESABI' na kaydedilmektedir. Dönem sonunda bu hesap 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI HESABI' na transferi sağlanarak kapatılmaktadır.<sup>138</sup>

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
100 Kasa HS. 671 Önceki Dön.Gelir ve Kârları HS.	xx	XX

Hesap Kodları ve İsimleri	Borç Tutar	Alacak Tutar
671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları HS. 690 Dönem Kâr / Zararı HS.	xx	XX

<sup>138</sup> <http://www.kamufinans.com/inşaat-taahhüt-islerinde-isin-tamamlanmasi-ve-teslimi>, Çevrimiçi 30.Mart 2017.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### İNŞAAT VE TAŞERON İNŞAAT SEKTÖRÜNDE ÖRNEK BİR UYGULAMA

#### 4.1. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME YÖNTEMİNE GÖRE YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI

**ABC** İnşaat Taahhüt Turizm Sanayi Ticaret Limited Şirketi 2010 senesinde kurulmuştur. Hizmet üretimi çerçevesine dâhil olan 5 blok halinde tasarımı yapılan toplam 100 dairelik toplu konut ihalesini kazanmış ve yapılması sağlanan anlaşma sonucunda 2014 senesi Ocak ayında bahsi geçen blokların yapımına başlamıştır. Daireler 3+1 şeklinde ve 150 m<sup>2</sup> kullanım sahasına sahiptir. Çalışma 2 senede tamamlanacaktır. İhale tutarı 3.500.000 TL şeklinde belirlenmiştir. Yapının tahmini maliyeti ise 2.591.000 TL şeklinde belirlenmiştir. Yapı önceden tahmin edilen zamanda, 2015 Aralık sonunda sona ermiştir.

#### 2014 yılında gerçekleşen harcamalar aşağıdaki gibidir;

- İnşaata başlamadan önce 300.000 TL avans banka mevduat hesabına yatırılmıştır. Avansın %20'lik kısmı ilk hakediş ödemesinden, geri kalanı ise son hakediş ödemesinden indirilecektir.

102 BANKALAR	300.000,00	
340 ALINAN AVANSLAR		60.000,00
440 ALINAN AVANSLAR		240.000,00

- 900.000 TL ilk madde ve malzeme alınmış ve karşılığında çek keşide edilmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	900.000,00	
150.01 İlk Madde ve Malzeme		
191 İNDİRİLECEK KDV	162.000,00	1.062.000,00
103 VERİLEN ÇEK VE ÖD.EMİRLER		

- 900.00 TL ilk madde malzemenin tümü inşaatta kullanılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	900.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME		900.000,00
150.01 İlk Madde ve Malzeme 900.000		

- Brüt 130.000 TL' lik işçilik tahakkuk etmiş ve bankadan ödenmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	159.250,00	
740.01 Brüt İşçilik 130.000		
740.02 İşveren Primi 26.650		
740.03 İşveren İşsizlik Primi 2.600		
361 ÖDE.SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		48.750,00
361.01 Sosyal Güvenlik Primi 44.850		
361.02 Sosyal Gv.İşsizlik Primi 3.900		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		17.561,70
360.01 Ücret Gelir Vergi 16.575		
360.02 Ücret Damga Vergisi 986,70		
335 PERSONELE BORÇLAR		92.938,30

335 PERSONELE BORÇLAR	92.938,30	
102 BANKALAR		92.938,30

- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet harcamaları aşağıda listelenmiş olup tamamı nakit olarak ödenmiştir.

Elektrik	8.000 TL
Taşeron	12.000 TL
Hafriyat	10.000 TL
Proje hizmet	20.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.04 Elektrik 8.000 740.05 Taşeron 12.000 740.06 Hafriyat 10.000 740.07 Proje hizmet 20.000	50.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA	9.000,00	59.000,00

- KDV hariç 3.000 TL yolluk ve ulaşım harcaması yapılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.08 Yolluk ve Seyahat 3.000	3.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA	540,00	3.540,00

- KDV hariç 5.000 TL akaryakıt ödemesi yapılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.09 Akaryakıt 5.000	5.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA	900,00	5.900,00

- İnşaatta kullanılan vinç ve kamyonlarla ilgili 15.000 TL tutarında amortisman ayrılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 740.11 Amortisman 15.000 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	15.000,00	15.000,00
---	-----------	-----------

- 2014 yılında katılan toplam inşaat maliyeti aşağıdaki gibidir.

İlk madde ve malzeme	900.000,00
İşçilik	159.250,00
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmeti	50.000,00
Yolluk ve seyahat	3.000,00
Akaryakıt	5.000,00
Amortisman	<u>15.000,00</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>1.132.250,00</b>

170 Y.Y İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ HS 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN.HS	1.132.250,00	1.132.250,00
---	--------------	--------------

- 1.500.000 TL hakediş bedeli hesaplanmıştır. Verilen avanstın ilgili kısım düşüldükten sonra 1.440.000 TL yatırmıştır.

102 BANKALAR HS. 340 ALINAN AVANSLAR 350 Y.Y.İNŞ.ON.HAKEDİŞ BEDEL .HS	1.440.000,00 60.000,00	1.500.000,00
---	---------------------------	--------------

- Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.132.250,00	1.132.250,00
---	--------------	--------------

**2015 yılında gerçekleşen harcamalar aşağıdaki gibidir;**

-1.200.000 TL ilk madde ve malzeme alınmış ve karşılığında çek keşide edilmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 150.01 İlk Madde ve Malzeme 1. 200.000	1.200.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.EMİRLERİ	216.000,00	1.416.000,00

-1.200.000 TL ilk madde malzemenin tümü inşaatta kullanılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 İlk Madde ve Malz 1.200.000	1.200.000,00	1.200.000,00
--	--------------	--------------

- Brüt 150.000 TL' lik işçilik tahakkuk etmiş ve bankadan ödenmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.01 Brüt İşçilik 150.000 740.02 İşveren Primi 30.750 740.03 İşveren İşsizlik Primi 3.000 361 ÖDENECEK SOS. GÜV.KESİNT. 361.01 Sosyal Güvenlik Primi 51.750 361.02 Sosyal Güv.İşsizlik Primi 4.500 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.01 Ücret Gelir Vergisi 19.125 360.02 Ücret Damga Vergisi 1.138,5 335 PERSONELE BORÇLAR	183.750,00	56.250,00 20.263,50 107.236,50
---	------------	--------------------------------------

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR	107.236,50	107.236,50
---------------------------------------	------------	------------



- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet harcamaları aşağıda listelenmiş olup tamamı nakit olarak ödenmiştir.

Elektrik	10.000 TL
Taşeron	11.000 TL
Hafriyat	9.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 740.04 Elektrik 10.000 740.05 Taşeron 11.000 740.06 Hafriyat 9.000 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA	30.000,00    5.400,00	    35.400,00
---	-----------------------------------	---------------------------

- KDV hariç 25.000 TL akaryakıt ödemesi yapılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 740.07 Akaryakıt Giderleri 25.000 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA	25.000,00   4.500,00	   29.500,00
--	-------------------------------	-----------------------

- İnşaatla kullanılan vinç ve kamyonlarla ilgili 20.000 TL tutarında amortisman ayrılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 740.08 Amortisman 20.000 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.000,00	  20.000,00
--	-----------	-------------------

- 2015 yılında katlanılan toplam inşaat maliyeti aşağıdaki gibidir.

İlk madde ve malzeme	1.200.000,00
İşçilik	183.750,00
Dışarıdan sağlanan fayda ve hiz.	30.000,00
Akaryakıt	25.000,00
Amortisman	<u>20.000,00</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>1.458.750,00</b>

170 Y.Y.İNŞ VE ONARIM MALİYETLERİ HS. 741 HİZMET ÜRETİM MAL. YANS HS.	1.458.750,00	1.458.750,00
--	--------------	--------------

- 2015 yılı için hakedişler toplamı 2.000.000 TL'dir. Hakediş bedeli ilgili makam tarafından avans ödenmesinin %80 kısmı düşüldükten sonra inşaat şirketinin hesabına yatırılmıştır.

102 BANKALAR 340 ALINAN AVANSLAR 350 Y.Y.İNŞAAT .ON.HAKEDİŞ BEDELİ	1.760.000,00 240.000,00	2.000.000,00
--	----------------------------	--------------

- Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

741 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA HS. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.458.750,00	1.458.750,00
--	--------------	--------------

- İnşaat gelirinin tahakkuk ettirilmesine yönelik yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

350 Y.Y.İNŞ.ON. HAKEDİŞ BEDELİ HS. 600 Y.İÇİ SATIŞLAR HESABI	3.500.000,00	3.500.000,00
---	--------------	--------------

- İnşaat maliyetinin tahakkuk ettirilmesine yönelik yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 Y.Y.İNŞAAT ONARIM MALİYETİ	2.591.000,00	2.591.000,00
---	--------------	--------------

- Gelir ve gider hesaplarının kapatılması yönelik yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	3.500.000,00	2.591.000,00 909.000,00
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KÂRI	909.000,00	909.000,00

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre 2015 yılı gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

ABC İşletmesi 2015 Yılı Gelir Tablosu (TL)	
SATIŞ GELİRLERİ	3,500,000.00
(--) SATIŞLARIN MALİYETLERİ	(2,591,000.00)
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI</b>	<b>909,000.00</b>

Görüldüğü üzere tüm gelir ve gider inşaatın bittiği yılın gelir tablosunda raporlanmıştır.

## 4.2. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİNE GÖRE YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI

**2014 yılında gerçekleşen harcamalar aşağıdaki gibidir**

- İnşaatın başlamadan önce 300.000 TL avans banka mevduat hesabına yatırılmıştır. Avansın %20'lik kısmı ilk hakediş ödemesinden, geri kalanı ise son hakediş ödemesinden indirilecektir.

102 BANKALAR 340 ALINAN AVANSLAR 440 ALINAN AVANSLAR	300.000,00	60.000,00 240.000,00
--	------------	-------------------------

- 900.000 TL ilk madde ve malzeme alınmış ve karşılığında çek keşide edilmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 150.01 İlk Madde ve Malzeme	900.000,00	
191 İndirilecek KDV 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.EMİRLERİ	162.000,00	1.062.000,00

- 900.00 TL ilk madde malzemenin tümü inşaatta kullanılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 İlk Madde ve Malzeme 900.000	900.000,00	900.000,00
---	------------	------------

- Brüt 130.000 TL lik işçilik tahakkuk etmiş ve bankadan ödenmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.01 Brüt İşçilik 130.000 740.02 İşveren Primi 26.650 740.03 İşveren İşsizlik Primi 2.600	159.250,00	
361 ÖDEN. SOS. GÜV.KESİNTİLERİ 361.01 Sosyal Güvenlik Primi 44.850 361.02 Sosyal Güv.İşsizlik.Primi 3900		48.750,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.01 Ücret Gelir Vergi 16.575 360.02 Ücret Damga Vergi 986,70		17.561,70
355 PERSONELE BORÇLAR		92.938,30

355 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR	92.938,30	92.938,30
---------------------------------------	-----------	-----------

- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet harcamaları aşağıda listelenmiş olup tamamı nakit ödenmiştir.

Elektrik	8,000 TL
Taşeron	12,000 TL
Hafriyat	10,000 TL
Proje hizmet	20,000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.04 Elektrik 8.000 740.05 Taşeron 12.000 740.06 Hafriyat 10.000 740.07 Proje hizmet 20.000 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA	50.000,00     9.000,00	59.000,00
---	---------------------------------------	-----------

- KDV hariç 3.000 TL yolluk ve ulaşım harcaması yapılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.08 Yolluk ve Seyahat 3.000 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA	3.000,00  540,00	3.540,00
---	------------------------	----------

- KDV hariç 5.000 TL akaryakıt ödemesi yapılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYET 740.09 Akaryakıt 5.000 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA	5.000,00  900,00	5.900,00
--	------------------------	----------

- İnşaatta kullanılan vinç ve kamyonlarla ilgili 15.000 TL tutarında amortisman ayrılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYET 740.10 Amortisman 15.000 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	15.000,00	15.000,00
--	-----------	-----------

2014 yılında katlanılan toplam inşaat maliyeti aşağıdaki gibidir.

İlk madde ve malzeme	900.000,00
İşçilik	159.250,00
Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmeti	50.000,00
Yolluk ve seyahat	3.000,00
Akaryakıt	5.000,00
Amortisman	<u>15.000,00</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>1,132,250.00</b>

170 Y.Y.İNŞAAT VE ONARIM MALİYET 741 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANS.HS	1.132.250,00	1.132.250,00
---	--------------	--------------

Tamamlanma Yüzdesi Oranı = Fiili Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet

$$= 1.132.250 \text{ TL} / 2.591.000 \text{ TL} = 0.44$$

Dönem Geliri = Tamamlanma yüzdesi × Toplam Sözleşme Bedeli

$$= 0.44 \times 3.500.000 = 1.540.000 \text{ TL}$$

102 BANKALAR 340 ALINAN AVANSLAR 120 ALICILAR 350 Y.Y.İNŞ.ONARIM HAKEDİŞ BEDELİ	1.440.000,00 60.000,00 40.000,00	1.540.000,00
--	--	--------------

- Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması

741 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANS.HS 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.132.250,00	1.132.250,00
---	--------------	--------------

350 Y.Y.İNŞ.ONARIM HAKEDİŞ BEDELİ 600 YURTIÇİ SATIŞLAR	1.540.000,00	1.540.000,00
---	--------------	--------------

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170Y.Y.İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	1.132.250,00	1.132.250,00
---	--------------	--------------

- Gelir ve gider maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	1.540.000,00	1.132.250,00 407.750,00
---	--------------	----------------------------

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KÂRI	407.750,00	407.750,00
--	------------	------------

**- 2015 yılında gerçekleşen harcamalar aşağıdaki gibidir;**

- 1.200.000 TL ilk madde ve malzeme alınmış ve karşılığında çek keşide edilmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 150.01 İlk madde 1.200.000	1.200.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	216.000,00	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.EMİRLERİ		1.416.000,00

- 1.200.000 TL İlk Madde Malzemenin tümü inşaat maliyetinde kullanılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 150.01 İlk Madde ve Mal. 1200.000	1.200.000,00	1.200.000,00
---	--------------	--------------

- Brüt 150.000 TL 'lik işçilik gideri tahakkuk etmiş ve bankadan ödenmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.01 Brüt İşçilik 150.000 740.02 İşveren Primi 30.750 740.03 İşveren İşsizlik Primi 3.000	183.750,00	
361 ÖDE. SOS. GÜV.KESİNTİLERİ 361.01 Sosyal Güvenlik Primi 51.750 361.02 Sosyal Güv.İşsizlik Primi 4.500		56.250,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.01 Ücret Gelir Vergisi 19.125 360.02 Ücret Damga Vergisi 1.138,5		20.263,50
335 PERSONELE BORÇLAR		107.236,50

335 PERSONELE BORÇLAR 102 BANKALAR	107.236,50	107.236,50
---------------------------------------	------------	------------

- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet harcamaları aşağıda listelenmiş olup tamamı nakit olarak ödenmiştir.

Elektrik 10.000 TL

Taşeron 11.000 TL

Hafriyat 9.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.000,00	
740.04 Elektrik 10.000		
740.05 Taşeron 11.000		
740.06 Hafriyat 9.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	5.400,00	
100 KASA		35.400,00

- KDV hariç 25.000 TL akaryakıt ödemesi yapılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	25.000,00	
740.07 Akaryakıt Giderleri 25000		
191 İNDİRİLECEK KDV	4.500,00	
100 KASA		29.500,00

- İnşaatla kullanılan vinç ve kamyonlarla ilgili 20.000 TL tutarında amortisman ayrılmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	20.000,00	
740.08 Amortisman 20.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		20.000,00

- 2015 yılında katlanılan toplam inşaat maliyeti aşağıdaki gibidir.

İlk madde ve malzeme	1.200.000,00
İşçilik	183.750,00
Dışarıdan sağlanan fayda ve hiz.	30.000,00
Akaryakıt	25.000,00
Amortisman	<u>20.000,00</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>1.458.750,00</b>

170 Y.Y.İNŞ VE ONARIM MALİYETLERİ	1.458.750,00	
741HİZMET ÜRETİM MAL. YANS. HS.		1.458.750,00



Tamamlanma Yüzdesi oranı = Fiili Maliyet /Toplam Tahmini Maliyet, İşin % 44  
'lük bölümü 2014 yılında tamamlanmıştı / %100- % 44 = % 56

Dönem Geliri = Tamamlanma yüzdesi × Toplam Sözleşme Bedeli

$$= 0,56 \times 3,500,000 = 1.960.000.00 \text{ TL}$$

102 BANKALAR	1.760.000,00	
340 ALINAN AVANSLAR	240.00,00	
350 Y.Y.İNŞ. VE ON. HAKEDİŞ.BEDELİ		1.960.000,00
120 ALACAK ALICILAR		40.000,00

- Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılmasıdır.

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.458.750,00	1.458.750,00
---	--------------	--------------

- İnşaat geliri yevmiye kaydı

350 Y.Y.İ.ON.HAKEDİŞ BEDELİ 600 YURTIÇI SATIŞLAR	1.960.000,00	1.960.000,00
---	--------------	--------------

- İnşaat maliyet yevmiye kaydı

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 Y.Y.İNŞ.ONARIM MALİYETİ	1.458.750,00	1.458.750,00
--	--------------	--------------

- Gelir ve gider hesaplarının kapatılması kaydı.

600 YURTIÇI SATIŞLAR 690 DÖNEM KÂRI/ZARARI	1.960.000,00	1.960.000,00
---	--------------	--------------

690 DÖNEM KÂRI/ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.458.750,00	1.458.750,00
--	--------------	--------------

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 2015 yılı gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

<b>ABC İşletmesi 2015 Yılı Gelir Tablosu (TL)</b>	
SATIŞ GELİRLERİ	1,960,000.00
(-) SATIŞLARIN MALİYETLERİ	( 1,458,750.00)
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI</b>	<b>501,250.00</b>

Görüldüğü üzere her iki yöntemde de, toplam kâr değişmemektedir. Tamamlanma yönteminde kârın tamamı işin bitiminde hesaplanmakta, tamamlanma oranı yönteminde ise, yıllar itibariyle işin tamamlandığı oranda kâr hesaplanmaktadır. Yöntemler arasında her ne kadar kâr açısından fark bulunmuyor olsa da, her iki yöntem arasındaki kavramsal fark ve doğurduğu sonuçlar bellidir.

## SONUÇ

Ülkemiz ekonomisinde en önemli faaliyet kollarının başında inşaat sektörü gelmektedir. Bununla birlikte inşaat sektörü sadece kendi alanında değil, diğer birçok sektör ile iç içe faaliyet gösteren lokomotif bir sektör konumundadır. Ülke istihdamında oldukça etkin bir yere sahiptir. Günümüzde konut sahibi olmak insanların en başta gelen tercihlerinden olmaktadır.

İnşaat işletmeleri kendileri için inşaat işi yapabilecekleri gibi başkaları adına da taahhüt şeklinde inşaat yapabilmektedir. İnşaat işletmelerinin yapacakları inşaatlar, kendi faaliyetlerinde kullanmak amacı ile yapıp satmak ( yap- sat ) ya da arsa sahibine kat karşılığı şeklinde olabilmektedir. Diğer taraftan belli bir bedel karşılığında özel işletmelere ya da kamu kurum ve kuruluşlarına inşaat işi de yapabilmektedirler. Ayrıca taahhüt şeklinde inşaat faaliyeti gerçekleştiren işletmelerin bir hesap dönemini aşan faaliyetleri yıllara yaygın inşaat ve onarım çalışmaları şeklinde betimlenmektedir.

Taşeron yapı çalışmalarının çoğunlukla bir yıldan fazla sürmesi, başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmesi, muhasebe açısından karşılaşılan en önemli sorunlardan birisini oluşturmaktadır. İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesindeki en mühim konu, inşaata ilişkin hasılat ve maliyetlerin, ne zaman raporlanacağıdır. İnşaat taahhüt işletmelerinde dönem gelirinin saptanmasında ‘tamamlanmış sözleşme’ ve ‘tamamlanma yüzdesi’ yöntemi şeklinde iki yöntem bulunmaktadır. Ülkemiz uygulamasında vergi kanunlarının maliyet muhasebesi üzerindeki etkisi sebebiyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış taahhüt yöntemi esas alınmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı da vergi kanunlarında belirtilen hükümler çerçevesinde hazırlandığından, tamamlanmış sözleşme yöntemini esas almıştır. Bu yöntemde kâr ve zarar işin bitiminde hesaplanmakta ve raporlanmaktadır.

Bu çalışmada, hem konut yapı taşeron inşaatlarında hem de inşaat işletmelerinin maliyet muhasebe uygulamalarında standartlaşmanın sağlanması ile ortaya

çıkabilecek birtakım yanlışlıkların önüne geçecek taşeron inşaat ve inşaat işletmeleri ile ilgilenen çevrelere mali bilgilerin en doğru biçimde ulaştırılması amaçlanmaktadır. Bu çalışmada inşaat işletmelerinin maliyet öğelerinin, avans ve hakedişlerin, dönem sonu işlemlerinin, işin bitiş tarihinden sonra ortaya çıkan giderlerin, yıllara yaygın inşaat işi yapan işletmelerin kendileri adına yaptıkları inşaatların ve özel (yapsat) inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır.

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yıllara yaygın inşaat işlerinde kâr veya zarar elde edildiği dönem hesaplanarak beyan edilmektedir. Böylece işletmenin aynı döneme tekabül eden gelir ve giderinin karşılaştırılması mümkün olmaktadır. Bu yöntem hem muhasebenin ana ilkelerinden dönemsellik ilkesine zıtlık oluşturmazken hem de hesap dönemi içerisindeki kâr veya zarar durumunun saptanmasına olanak sağlar. Ancak tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyetlerin tahmini olarak hesaplanması yıllar itibariyle hesaplanan kârların gerçeklik oranını azaltmaktadır.

Uygulamanın temel amacı, bir taşeron inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmenin, Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan finansal tablolarının TMS 11 "İnşaat Sözleşmeleri" standardında göre hazırlanması durumunda oluşacak farklılıkları ortaya koymaktadır. Bu amaçla, taşeron inşaatını üstlenmiş olan ABC İşletmesinin üstlendiği yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili olarak tamamlanmış sözleşme yöntemi ile tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanması durumunda ortaya çıkan farklılıklar açıklanmıştır. Uygulamaya konu olan ABC işletmesinin VUK hükümlerine göre "tamamlanmış taahhüt" yöntemine göre hazırlanan finansal tabloları incelendiğinde inşaat bitene kadar tüm maliyetlerin aktifleştirildiği görülmüştür. Yapımı yıllara yaygın olarak süren büyük işlerin maliyetlerinin mutlaka ayrıntılı bir şekilde hesaplanması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Adiloğlu, Burcu: **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları ve Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama**, İstanbul üniversitesi SBE, Yüksek lisans Tezi 2006.
- Akal, Zuhâl ve Semra Aksoy: **Türk İnşaat ve Konut Sektörünün Güncel Sorunları**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Ankara 1983.
- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül: **Türkiye Muhasebe Standartlar ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12 baskı., Gazi kitabevi, Ankara, 2007.
- Akgün, Ali: “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna yönelik kullanılan yöntemlere Bakış”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2013.
- Aksoylu, Semra ve Yunus Dursun: “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **SBE Dergisi**, S.11, Yıl: 2001.
- Alagöz, Ali: “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, C.2 S.1, 2010, s.21.
- Altınay, Şerefcan: **Merkez Ofis Giderlerinin Tespitinde Kullanılan Yöntemler ve inşaat sektöründe bir uygulama**, İstanbul Kültür Üniveritesi, FBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans, İstanbul, 2014.
- Arıkan, Menekşe: “İnşaat İşletmelerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.74, 2006, 95-115.
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı: **İnşaat, Makine Tesisatı ve Elektrik Tesisatı Genel Teknik Şartnamesi**, 2007.
- Benligiray, Yılmaz: **İhtisas Muhasebeleri**, Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1996,
- Bursal, Nasuhi ve Ercan Yücel: **Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama**, 9.bs, İstanbul, Der Yayınları, 2000.
- Büyüktür, Gönül: **TMS İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği**, Okan Üniversitesi, SBE, İşletme Fakültesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,

- İstanbul, Mart 2013.
- Çalışkan, Ahmet: **Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, 1. bs., Ankara, Nobel Yayın, 2005.
- Çankaya, İslam: **İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın—Özel (yap-Sat) İnşaatlar**, 2.bs, Meslek Yapıtları, Ankara, 2003
- Çankaya, İslam: **Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik: Sınava Başlama**, 1. Cilt, 9.bs, Ankara, Meslek Yapıtları, 2006.
- Çetiner, Ertuğrul: **Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulamaları**. Ankara, Gazi Kitabevi, 2004.
- Demir, Yasin: **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı**, Ankara, Ankara yayınevi, 2003.
- Durna, Ferhat: **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme**, Marmara Üniversitesi, SBE Yayınlanmamış İşletme Anabilim Dalı, İstanbul, 2008.
- Ekergil, Veda, Canatay Hacıköylü, Salim Şengel ve Ahmet Ağca: **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi, 1 bs, Eskişehir 2013.
- Emre Yüksel: **Türk İnşaat Sektöründe Bilgi Yönetiminin Araştırması**, İstanbul, Yıldız Teknik Üniversitesi FBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009.
- Engin, İbrahim: **Özel İnşaat İşlerinde SGK'ya Bilidirilmesi Gereken Asgari işçilik Miktarı**, 28.11.2014.
- Engin, Murat: **İş Sözleşmemesinin İşletme Genekleri ile Feshi**, İstanbul, Beta yayınları, 2003.
- Jermakowicz Eva K. ve Epstein Barry Jay: **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, Canada, Wiley & Sons, Inc. 2010.
- Erden, Selman Aziz: “İnşaat İşletmelerinde İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımın Yeri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 11 Ocak 2004, s,27-55.
- Erdoğan, Necmettin ve Metin Saban: **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, İzmir, Barış Yayınları, 2006.

- Gök, Ayhan: **İnşaat Sektöründe Muhasebe ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Uygulama**, Okan Üniversitesi, SBE, İşletme Fk, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2012.
- Gül, Emine: **İnşaat Muhasebesi**, SMH227  
smyo.karabuk.edu.tr/akademik\_personel/Ders\_icerikleri/SMH227.pdf, Çevrimiçi 29.05.2007.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem: **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000, s, 6.
- Hacırütemoğlu, Rüstem ve Münir Şakrak: **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar** Türkmen kitabevi, İstanbul, 2002.
- Haftacı, Vasfi: **Maliyet Muhasebesi**, 6. Baskı, Avcı Ofset, İstanbul, 2007.
- Usul, Hayrettin: **İnşaat Muhasebesi**, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No: 37, Isparta, 2003.
- Hesap Uzman Derneği: **Denetim İlke ve Esaslar**, Yıldız ofset, 3 basım, İstanbul, Temmuz 2004.
- <http://www.muhasibesitesi.com/740-hizmet-uretim-maliyeti-hesabi.html>, Çevrimiçi 15 Kasım 2014.
- <http://www.kamufinans.com/inşaat-taahhüt-islerlerinde-isin-tamamlanmasi-ve-teslimi>,Çevrimiçi 30.Mart 2017.
- Kartal, Ali, Adnan Sevim, ve Erdin Gündüz: **Maliyet Muhasebesi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 7. Baskı, 2009.
- Karyağdı, Mehmet: “İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı ile İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS-11’in Analizi-1”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, Sayı: 197.s,66-108.
- Kazım, Yılmaz: **İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**, Ankara, Ce-ka Yayınları, 2004.
- Kıymetli Şen, İlker: **İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi**, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, S.2. Aralık 2012, s.87-90.
- Kızılot, Şükür: **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 14

- Basım, 2010.
- Kızılot, Şükür: **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 16. bs, 2011.
- Kızılot, Şükür: **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, 11 bs, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- Lazol, İbrahim: **Maliyet Muhasebesi**, 2. bs, Ankara, Ekin Kitabevi, 2004.
- Orhon Basık Feryal, İdil Kaya, Serhat Yanık: **Maliyet Muhasebesi**, 1. bs, Nobel Yayınları, Ankara, 2006.
- Öcal, Fikret, Selman Erdem ve Sadi Işıklılar: **İnşaat Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003.
- Örten, Remzi ve Aydın Karapınar: **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi Ankara 2009.
- Özdemir, İlker: **Yapı Yönetimi ve Şantiye Tekniği Ders Notları**, Mühendislik- Mimarlık Fakültesi, Osman Gazi Üniversitesi, Eskişehir, 2003.
- Özkaya Yıldırım, Çiğdem: **İnşaat Muhasebesi**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2008.
- Parlak, Zeki ve Süleyman Özdemir: “Esneklik Kavramı ve Emek Piyasalarında Esneklik, Sosyal Siyaset”, **Konferansları Dergisi**, S. 60, 2011, s.1-60.
- Remzi Örten ve Aydın Karapınar: **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2009.
- Selçuk, Gülten, Kocaer İlyas: **Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebe Uygulamaları**, Ankara, 2010.
- Sevencan, Ayşe: **İnşaat İşlerinde Asgari İşçilik Uygulaması**, [http://www.senaymm.com.tr/makale/insaat\\_islerinde\\_asgari\\_iscilik\\_uygulamasi.pdf](http://www.senaymm.com.tr/makale/insaat_islerinde_asgari_iscilik_uygulamasi.pdf).Çevrimiçi, 17 Nisan 2015.
- [http://www.sinerjiymm.com.tr/dosyalar1/haber\\_oku..php?haber\\_id=61](http://www.sinerjiymm.com.tr/dosyalar1/haber_oku..php?haber_id=61),Çevrimiçi,12.02.2013
- Şafak, Can: “4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Taşeron (Alt İşveren) Meselesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**,



S.51, 2004, s.112-120.

- Şeker, Sakıp: **Özel İnşaat İşlerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Sunumu**, Muğla, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2011.
- Şeker, Sakıp: **İnşaat İşlerinde Maliyet Hesapları ve Kazanç Tespit**, Yaklaşım S.34, İstanbul, 1995.
- Şenlik, Mehmet: **İnşaat Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.
- Şenlik, Mehmet: **İnşaat Muhasebesi**, 2.bs, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Şenlik, Mehmet: “Taşeronlara Yapıtılan İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe”, **Yaklaşım Dergisi**, 26 Eylül 2010.
- Şentürk, Ali: “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihinin Tespiti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.157, Ekim 2001.
- Taşeronlaştırma hakkında bilgilendirme broşürü**" Aralık 2010, [www.sosyal-is-org.tr](http://www.sosyal-is-org.tr), Çevrimiçi 3 Nisan 2017.
- Tuna, Özlem: **Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi**, İstanbul, Marmara Üniveristesi SBE, İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi, 2009.
- Tutar, Mustafa: **İnşaat Muhasebesi Örnek Anlatım**, <http://www.mustafatutar.net>.Çevrimiçi 22.04.2014
- Türkiye Kalkınma Bankası: **Türkiye'de İnşaat Sektörü Üzerine Bir Değerlendirme**, Ankara, Ağustos 2008.
- William COOMBC, E: **Construction Accounting and Financial Managemet**, F.W Dodge Corporation, New York, 1958.
- Yılmaz, Erdoğan: **İşletmelerde Stratejik Kontrol ve Büyük Ölçekli İnşaat Şirketlerinde Stratejik Kontrole İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2000.
- Yiğit, Mesut: **Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme**, Yeminli Mali Müşevir, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

Odası, Bursa,2010.

- Yüksel, Emre: **Türk İnşaat Sektöründe Bilgi Yönetiminin Araştırması**, İstanbul, Yıldız Teknik Üniversitesi FBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009.
- Yüngül, İbrahim: **Üretim Maliyet Unsurlarının Bütçe Yoluyla Kontrolü**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.
- Zühal Akal ve Semra Aksoy: **Türk İnşaat ve Konut Sektörünün Güncel Sorunları**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Ankara 1983.
- 4734 Sayılı, Kamu İhale Kanunu: Resmi Gazete: 22/01/2002, Sayı:24648.
- 4734 sayılı, Kamu İhale Kanunu: Madde 4. Resmi Gazete Değişik: 30/07/2003-4964/3 md.
- 4734 Sayılı, Kamu İhale Kurumu: Kamu Alımları İzleme Raporu ilk 6 ay, 2016.
- Alt İşverenlik Yönetmeliği: 27010 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan tarih 27.09.2008.
- Bakanlar Kurulu Kararı: 14594 Sayılı **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanun’unun 15. Maddesinde Yer Alan Vergi Kesinti Oranları Hakkında Kararı**, 30.07.2013.
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı: **Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği**, 16745 Sayılı, 05.07.1979 Tarihli Resmi Gazetede.
- Damga Vergisi Kanunu: <http://www.gayrimenkulhukuku.org/inşaat-sektorunde-taseron-sozlesmeleri>, Çevrimiçi 14 Haziran 2013.
- Gelir Vergi Kanunu: Resmi gazete yayın tarihi 23.07.2006.  
<http://www.kelimeanlaminedir.com/taahhut-93112>,
- İmar Kanunu: Resmi Gazete:09/05/1985, Say:18749.
- Kamu İhale Kurumu: Kamu İhale Kurumu’nun 2012/1 sayılı Tebliği ile 24/1/2012 tarihli ve 28183 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmış olup 01.02.2012-31.01.2013.
- Katma Değer Vergisi Genel Tebliği: 117 seri no’lu Resmi Gazete no:28264, Resmi Gazete tarihi:14.04.2012.

Maliyet ve Gümrük  
Bakanlığı:

**Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, Sıra No:  
1, Resmi Gazete, 26.12.1992, Mükerrer 21447.

Medeni Kanun:

Resmi Gazete tarihi 08.12.2001,Sayılı 24607.

