



T.C.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDININ
İNCELENMESİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Veli YILMAZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Prof. Dr. Ömer TEKŞEN

Burdur-2018

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDININ
İNCELENMESİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Veli YILMAZ
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Prof. Dr. Ömer TEKŞEN

Üye: Doç. Dr. İsmail ÇELİK

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Hakan ÖZÇELİK

Burdur-2018



**MAKÜ SOSYAL
BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 09 Kasım 2018 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Veli YILMAZ'ın "***TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma***" konulu tez çalışması İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : Prof. Dr. Ömer TEKŞEN

ÜYE

: Doç. Dr. İsmail ÇELİK

ÜYE

: Dr. Öğr. Üyesi Hakan ÖZÇELİK

ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ETİK BEYAN

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum **“TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”** adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik etik ilkeleri ihlal etmediğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Veli YILMAZ

TEŞEKKÜR METNİ

Hayatım boyunca desteklerini arkamda hissettiğim, değerlerini kelimelerle izah etmekte zorlandığım aileme,

Eğitim hayatımın her basamağında katkısı olanları ayrı ayrı ifade etmek istesem de bu mümkün görünmemektedir. Bu sebeple farkına vardığım ya da varmadığım bütün katkılara genel olarak şükranlarımı sunmak isterim. Fakat çalışmanın her aşamasında desteklerini benden esirgemeyen sabrı, sükûneti ve motive edici yaklaşımları ile bilimsel bir çalışmanın ortaya çıkmasında en büyük emeği olan değerli danışmanım Prof. Dr. Ömer TEKŞEN' e minnettarım.

Tez çalışması boyunca her zaman yanımda olan arkadaşlarım Mustafa ÖZEL ve Selman GÜZEL'e, kısacası çalışmamda bana destek olan herkese teşekkürü bir borç bilirim.

Veli YILMAZ

Burdur 2018

(YILMAZ, Veli, *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2018)

ÖZET

Küreselleşmenin getirdiği gelişmeler ile birlikte Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesi ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak amacıyla bir takım çalışmalar yapılmaktadır. Yapılan çalışmalardan birisi de Türkiye Muhasebe Standartları-11 (TMS-11) İnşaat Sözleşmeleri Standardıdır. İnşaat sektörü, diğer sektörlerle göre farklılık gösterebilmektedir. Özellikle yıllara yaygın inşaat, bakım, onarım ve taahhüt işlerinde işin başlaması ve bitmesi farklı dönemlere yayılabilmektedir. Böyle bir farklılık, yapılan işin muhasebeleştirilmesi konusunda da özellikli işlemler getirebilmektedir. Aksi takdirde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya muhasebenin temel kavramlarına uygun olmayan işlemler söz konusu olabilir. Bu bağlamda KGK tarafından TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı; küresel anlamda finansal raporlama standartlarına uymak ve muhasebenin temel kavramlarına uygun işlem yapabilmek adına geliştirilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uygulamalarının tamamında olduğu gibi, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standartları uygulamalarında da gerek bilgi yetersizliği, gerekse eğitim ve uygulama yetersizlikleri gibi sebeplerden dolayı muhasebe meslek mensupları zorlanmaktadır. Bu nedenle çalışmada TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl değerlendirildiği, muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini ve düşüncelerini tespit etmek amacıyla, Göller Bölgesi olarak ifade edilen Burdur, Isparta ve Antalya illerinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Anket muhasebe meslek mensuplarının, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci, işleyişi, standarda bakış açısı ve standardın farklı yönleri ile ilgili görüşlerinin; unvan, eğitim durumları ve mesleki deneyimleri bakımından farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla oluşturulmuştur.

Anahtar Kelimeler: *Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), TMS-11, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, İnşaat Sözleşmeleri, Muhasebe Meslek Mensupları.*

(YILMAZ, Veli, *TMS-11 Examination of Construction Contracts Standard: A Research on Accounting Professionals*, Master Thesis, Burdur, 2018)

ABSTRACT

A number of studies are carried out by the Public Oversight Authority (POA) with the developments brought about by globalization to set standards that will ensure the regulation and supervision of financial reports in accordance with international standards. One of the studies is Construction Contracts Standard of Turkey Accounting Standards-11 (TAS-11). The construction sector may differ according to other sectors. Especially in years of widespread of construction, maintenance, repair and contracting work, the beginning and ending of work can spread to different periods. Such a difference can also lead to specific processes for accounting to work done. Otherwise, there may be transactions that are not compatible with the generally accepted accounting principles or the basic concepts of the accountant. In this context, Construction Contracts of Turkey Accounting Standards Board (TAS-11); to comply with financial reporting standards globally and to act in accordance with the basic concepts of accountancy by POA.

As is the case with TAS applications, accounting professionals are getting forced to apply the TAS-11 Construction Contracts Standards due to reasons such as inadequate information and inadequacy of education and implementation. For this reason, in order to determine how the TAS-11 Construction Contracts Standard was evaluated by the professional members of the survey, a questionnaire was applied to the accounting profession members operating in the Göller Region of Turkey's Burdur, Isparta and Antalya provinces. This survey is based on the opinions of accounting professionals regarding the different aspects of Construction Contracts Standard's of TAS-11 working process, standard of operation, standard viewpoint and standard; the title, the educational status and professional experience. The questionnaire was designed to determine the level of knowledge about the standard, the operation of the standard and the different aspects of the TAS-11 Construction Contracts Standard, as well as the educational process related to the TAS-11 Construction Contracts Standards of the accounting profession members and also outlooks on TAS-11 Construction Contracts Standards.

Keywords: *Turkey Accounting Standards (TAS), Turkey Financial Reporting Standards (TFRS), TAS-11, TAS-11 Standard for Construction Contracts, Construction Contracts, Professional Accountants.*

İÇİNDEKİLER

İÇ KAPAK.....	i
TEZ ONAY FORMU.....	iii
ETİK BEYAN.....	iii
TEŞEKKÜR METNİ.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar DİZİNİ.....	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xv
KISALTMALAR VE SİMGELER.....	xvi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜ İLE İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1 İnşaat Kavramının Tanımı.....	3
1.2 Türkiye’deki İnşaat Sektörü Hakkında Genel Bilgi.....	3
1.3 İnşaat Sektöründe Kullanılan Kavramlar.....	5
1.3.1 Müteahhit.....	5
1.3.2 Hak Ediş.....	6
1.3.3 Teminat.....	6
1.3.4 İhale.....	7
1.3.5 Sözleşme.....	7
1.3.6 Teklif.....	7

1.3.7	İşin Başlama ve Bitiş Tarihi.....	8
1.3.8	Yapı Denetim.....	8
1.3.9	Taşeron.....	9
1.4	İnşaat Türleri.....	9
1.4.1	Özel (Yap-Sat) İnşaatlar.....	10
1.4.2	Taahhüt Şeklinde Gerçekleştirilen İnşaat ve Onarım İşleri.....	10
1.5	İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Yapım Usulleri.....	11
1.5.1	İhale Usulü.....	11
1.5.2	Doğrudan Temin.....	15
1.6	İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Faaliyet Süreci.....	16
1.6.1	Proje Hazırlığı.....	17
1.6.2	Keşif Bedelinin Belirlenmesi.....	17
1.6.3	İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi.....	18
1.6.4	İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi.....	19
1.6.5	İnşaat Taahhüdü İçin Teklif Alınması.....	19
1.6.6	Sözleşme İmzalanması ve Kesin Teminat.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1	İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Gelirin Belirlenme Yöntemleri.....	22
2.1.1	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi (İşin Kısmen Bitim Yöntemi).....	22
2.1.2	Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi (İşin Tam Bitim Yöntemi).....	23
2.1.3	Yöntemlerin Karşılaştırılması.....	23
2.2	İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Maliyet Hesaplaması.....	26
2.2.1	İnşaat Taahhüt İşlerinde Maliyet Birimleri.....	26

2.2.2 İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları ve Özel Yap-Sat İnşaat İşletmelerindeki Farklar	29
2.3 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Bazı Maliyet Unsurlarının Muhasebeleştirilmesi.....	34
2.3.1 İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi.....	34
2.3.2 İşçilik Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi	36
2.3.3 Taşeron Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi	39
2.3.4 Genel Üretim Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi	41
2.3.5 Müşterek (Ortak) Giderlerin Dağıtılması	42
2.3.6 Müşterek (Ortak) Amortismanların Dağıtılması.....	43
2.4 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Hak Ediş ve Avansların Muhasebeleştirilmesi.....	44
2.4.1 Hak Edişlerin Muhasebeleştirilmesi	45
2.4.2 Avansların Muhasebeleştirilmesi.....	46
2.5 İnşaat İşlerinde Kullanılan Defter ve Belgeler.....	47
2.5.1 İnşaat İşlerinde Kullanılan Defterler.....	47
2.5.2 İnşaat İşlerinde Kullanılan Belgeler	50
2.6 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergi Sistemi	60
2.6.1 Türk Vergi Mevzuatına Göre İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergi	60
2.6.2 Verginin Oluşması	61
2.6.3 Vergi Kesintileri ve Mahsup İşlemleri.....	61
2.6.4 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi	61

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI VE MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ

3.1	TMS-11-İnşaat Sözleşmeleri Standardına İlişkin Genel Bilgiler.....	63
3.1.1	İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı ve Kapsamı	63
3.1.2	Tanımlar.....	64
3.1.3	İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi	65
3.1.4	Sözleşme Geliri ve Sözleşme Maliyetleri.....	66
3.1.5	Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	70
3.1.6	Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	73
3.1.7	Sözleşme Tahminlerindeki Değişiklikler.....	73
3.1.8	Açıklama.....	73
3.2	TMS-11'e Göre İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Bazı Maliyet Unsurlarının Muhasebeleştirilmesi.....	75
3.2.1	Sözleşme İle Direkt İlişkili Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	75
3.2.2	Sözleşme İle İlişki Kurulabilen ve Yüklenebilen Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	81
3.2.3	İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	82
3.2.4	Cari Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	83
3.2.5	Tahmini Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi.....	83
3.3	TMS-11'e Göre İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Avans ve Hak Edişlerin Muhasebeleştirilmesi.....	84
3.3.1	TMS-11'e Göre Avans İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi	84
3.3.2	TMS-11'e Göre Hak Ediş İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi.....	86
3.4	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Getirdiği Yenilikler.....	90

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI HAKKINDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1	Literatür İncelemesi	91
4.2	Araştırmanın Amacı ve Önemi	93
4.3	Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	93
4.4	Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları.....	93
4.5	Ölçek Hazırlama.....	94
4.6	Veri Toplama Yöntemi	94
4.7	Araştırmanın Yöntemi.....	95
4.8	Araştırmanın Hipotezleri.....	96
4.9	Araştırmanın Analiz ve Yorumları	97
	4.9.1 .Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular ve Yorumlar.....	97
	4.9.2 Güvenirlilik Analizleri	99
	4.9.3 Ölçek Alt Boyutlarına Ait Görüşlerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	100
	4.9.4 Hipotezlerin Testi	107
	SONUÇ VE ÖNERİLER.....	125
	KAYNAKÇA	131
	ANKET FORMU	138
	ÖZGEÇMİŞ.....	141

TABLULAR DİZİNİ

Tablo 1: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Yıllar İtibariyle Gerçekleşen Kârların Karşılaştırılması	25
Tablo 2: 2018 Yılı Aylık İşçi Ücret Bordrosu	36
Tablo 3: 2018 Yılı Aylık 10 Bekâr İşçi Ücret Bordrosu	38
Tablo 4: A İnşaat Ltd. Şti. 06.02.2017 Tarihindeki Yakıt Harcama Tablosu	41
Tablo 5: C İnşaat Firmasının 2017 Yılı İnşaat İşleri Tablosu	44
Tablo 6: Ek Ödeme Taleplerinin Sözleşme Geliri Olarak Kabul Edilme Durumunu....	68
Tablo 7: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Yüklenici Firmaların İlgili Sözleşmelere İstinaden Yapmaları Gereken Dipnot Açıklamaları.....	74
Tablo 8: A İnşaat Ltd. Şti. 05.12.2017 Tarihindeki Yakıt Harcama Tablosu	80
Tablo 9: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Mevcut Uygulama İle Karşılaştırılması	90
Tablo 10: Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri.....	98
Tablo 11: Ölçekte Yer Alan Her Bir Gruba Ait Güvenilirlik Katsayıları.....	100
Tablo 12: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci Alt Boyutuna Ait İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	101
Tablo 13: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi Alt Boyutuna Ait İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	102
Tablo 14: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açısı Alt Boyutuna Ait İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	104
Tablo 15: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri Alt Boyutuna Ait İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	106
Tablo 16: Çarpıklık-Basıklık Değerleri.....	107

Tablo 17: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci İle İlgili Görüşlerinin Unvanlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları	110
Tablo 18: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi İle İlgili Görüşlerinin Unvanlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA)Testi Sonuçları	112
Tablo 19: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açılarının Unvanlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları	113
Tablo 20: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri İle İlgili Görüşlerinin Unvanlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları	114
Tablo 21: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci İle İlgili Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları.....	115
Tablo 22: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi İle İlgili Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları	116
Tablo 23: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açılarının Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları	117
Tablo 24: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri İle İlgili Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları.....	119
Tablo 25: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci ile İlgili Görüşlerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları.....	120
Tablo 26: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi İle İlgili Görüşlerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA)Testi Sonuçları.....	121

Tablo 27: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açılarının Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları 123

Tablo 28: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri İle İlgili Görüşlerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları..... 124



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. İnşaat Fatura Örneği	51
Şekil 2. Gider Pusulası Örneği.....	52
Şekil 3. Serbest Meslek Makbuzu Örneği	53
Şekil 4. Ücret Bordrosu Örneği.....	54
Şekil 5. Sevk İrsaliye Örneği	55
Şekil 6. Hak ediş Raporu Örneği	56
Şekil 7. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci ile İlgili Çarpıklık Basıklık Değerler Grafiği.....	108
Şekil 8. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile İlgili Çarpıklık Basıklık Değerler Grafiği	108
Şekil 9. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açısı ile İlgili Çarpıklık Basıklık Değerler Grafiği.....	109
Şekil 10. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri ile İlgili Çarpıklık Basıklık Değerler Grafiği.....	109

KISALTMALAR VE SİMGELER

ASMO	: Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
ENR	: Engineering News Record
f	: Frekans
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: International Accounting Standard
IASB	: International Accounting Standartds Board
IFRS	: International Financial Reporting Standards
İMKON	: İnşaat Müteahhitleri Konfederasyonu
İMSAD	: İnşaat Malzemesi Sanayicileri Derneği
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KİK	: Kamu İhale Kurumu
Md	: Madde
n	: Sayı-Kişi
s.s.	: Standart Sapma
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMS-11	: Türkiye Muhasebe Standardı-İnşaat Sözleşmeleri Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TVS	: Türk Vergi Sistemi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Vb.	: Ve Benzeri
Vd.	: Ve Diğerleri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
₺	: Türk Lirası
\bar{x}	: Ortalama

GİRİŞ

Küreselleşmenin getirmiş olduğu etki ile ülkeler artık kendi sınırlarını aşarak dışa açılmak zorunda kalmışlardır. Ülke ekonomilerinin büyümesi, işletmelerin çok uluslu hal alması, dış ülkelerde pazar, hammadde ve kaynak arayışı, uluslararası hızla artan sermaye hareketliliği nedeniyle, ülkeler birbirleri ile olabildiğince ortak paydada buluşmak zorundadırlar. Bu ortak paydalardan bir tanesi de ülkelerin muhasebe uygulamalarıdır. Ülkelerin farklı muhasebe uygulamaları içinde olması, finansal tabloların, finansal tablo kullanıcılar tarafından yorumlanmasını zorlaştırmakta, fon alım satım sürecinde aksaklıklara ve şirketlerin farklı ülkelere şirket alması ya da satmasında güçlük çekmesi gibi sıkıntılara sebep olmaktadır. Bu nedenle ülkeler, muhasebe alanında tüm ülkelerin ortak bir dil kullanması gerektiğini savunmaktadır. İşte ülkelerin muhasebe alanında ortak dil geliştirmesi ve uyumsuzluğun giderilmesi adına Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) (IASB), finansal raporlama konusunda Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS/UFRS) (International Accounting Standard) (IAS) yayımlamıştır. Her ülke bu IAS standartlara uygun olarak muhasebe standartlarını hazırlamışlardır. Bu standartlar ülkemizde, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/IFRS) şeklinde ifade edilmiştir. Finansal raporlamada karmaşıklığı gidermek ve UMS/UFRS'yi kullanıcılara doğru bir şekilde aktarabilme görevini Kamu Gözetim Kurumu (KGK) üstlenmiştir. Standartların amacı, muhasebe uygulamalarındaki yaşanan ikilemleri yok etmektir. UMS/UFRS oluşturulurken, yatırımcıların, finansal tablo kullanıcıların ve finansal tablo hazırlayıcıların düşünceleri dikkate alınmıştır. UMS/UFRS'lerin Türkçe anlamı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na göre TMS/IFRS'dir. Bu TMS'lerden biri de Türkiye Muhasebe Standardı 11 (TMS-11) İnşaat Sözleşmeleri Standardıdır. Bu standart inşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarının nasıl düzenleneceği yönünde bilgiler içermektedir. İnşaat işi tamamlanma açısından bir takvim yılında tamamlanabileceği gibi, bir takvim yılından fazla sürede de tamamlanabilmektedir. Bu açıdan yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebe uygulamaları ile TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı arasında farklılıklar olabilmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, inşaat taahhüt ve onarım işlerindeki temel kavramlar, inşaat türleri, çeşitleri, inşaat sektörünün Türkiye'deki gelişimi, inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri hakkındaki sürece yer verilmiştir. İkinci bölümde ise, inşaat taahhüt işlerindeki maliyet belirleme yöntemleri, inşaat taahhüt ve onarım işlerinde vergi boyutu ve inşaat taahhüt ve onarım işlerinden kaynaklanan maliyetlerin TMS-11 öncesi nasıl muhasebeleştirildiğinden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde, TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardı hakkında genel bilgi verilerek inşaat taahhüt ve onarım işlerinin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre muhasebeleştirilmesi anlatılmıştır. Dördüncü bölümde ise, çalışmanın temel amacı olan Göller Bölgesi olarak ifade edilen Burdur, Isparta ve Antalya İllerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hakkında düşüncelerinin tespitine yönelik elde edilen veriler, SPSS 20.00 istatistik programında değerlendirilerek sonuçlar yorumlanmış ve çeşitli öneriler ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜ İLE İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın bu kısmında inşaat kavramı, Türkiye’deki inşaat sektörü hakkında genel bilgi, inşaat sektöründe kullanılan kavramlar, inşaat türleri, inşaat taahhüt ve onarım işlerinde yapım usullerinden ve son olarak inşaat taahhüt ve onarım işlerinde izlenen yollardan bahsedilmektedir.

1.1 İnşaat Kavramının Tanımı

Bir taşınmazı meydana getirebilmek için, malzeme ve işçilik gibi argümanları bir araya getirerek oluşturulan sisteme inşa adı verilmektedir. İnşa halindeki henüz tamamlanmamış yapıların bütününe ise inşaat denilmektedir (Öcal vd.,2003:3).

Genel ifade ile inşaat kavramı arazi veya arsa üzerine çalışma gücü ile birlikte bir gayrimenkulün ortaya çıkarılmasında yapılan tüm faaliyetleri kapsamaktadır (Kızılot 2014: 78).

Yukarıda verilen ifadelere de bakıldığında inşaat kavramı bir üretim eylemi olarak değerlendirilebilir. Bu üretim eyleminin bir tarafında inşaatın alt temelini sağlayan arsa veya arazi diğer tarafında ise bu arazi veya arsa üzerine ilk madde malzeme ve işçilik kullanılarak meydana gelen yapı bir ürünü ortaya koymaktadır (Sabaz, Öz ve Albez, 2002:160).

1.2 Türkiye’deki İnşaat Sektörü Hakkında Genel Bilgi

1990’lı yıllarla birlikte başlayan ve 2000’li yıllarda ivme kazanan dünyadaki sosyal ve ekonomik dönüşümde en önde gelen iktisadi faaliyet alanlarından birisi inşaat sektörü olmuştur. Dünyanın hemen her yerinde hızla büyüyen sektörün en dikkat çekici gelişme kaydettiği ülkelerden biri de Türkiye’dir. Özellikle son 10 yıl dikkate alındığında Türkiye, ekonomisini büyük oranda inşaat faaliyetlerinin belirlediği, dolayısıyla bu sektörün “lokomotif” haline geldiği bir gelişim göstermiştir. Bu durumun en temel yansımalarından biri, Türkiye’nin tüm kentlerinin bir şantiye alanına dönmesi olmuş, gerek yerel ve merkezi otorite, gerekse özel sektör oldukça yoğun bir faaliyet süreci içinde inşaat sektörünün sürekli büyüme kaydeden bir alan olmasına vesile

olmuşlardır. Bu durum toplumun geniş kesimlerinde bazı önemli yansımalar meydana getirmiştir. İnşaat sektörü, yüz binlerce kişinin istihdam edildiği ve çimentodan demire, beyaz eşyadan mobilyaya, inşaat faaliyetlerinin çeşitli aşamalarındaki kalıpcı, su tesisatçısı, elektrikçi gibi birçok meslek grubundan bankacılığa kadar geniş bir ekonomik hinterlandı kapsamıştır. Dolayısıyla sektör, milyonlarca insanı etkileyen, sosyal yönü gittikçe ağırlık kazanan bir iktisadi alana dönüşmüştür. “Lokomotif sektör” işlevi gören bu alanın “lokomotif aktörleri” ise, sektörün işleyişini en çok etkileyen hatta belirleyen konumda bulunan müteahhitler olmuştur (Karyelioğlu, 2015: 34).

İnşaat sektörü üzerine uluslararası bir yayın yapan "Engineering News Record" (ENR) dergisi her yıl düzenli olarak inşaat şirketlerinin kendi ülkelerinin dışında gerçekleştirdikleri iş portföylerine göre bir sıralama yapmaktadır. Bu derginin hazırlamış olduğu 2017 listesine göre, dünyanın en büyük ilk 250 uluslararası müteahhitlik firmasını belirlemek üzere yapılan araştırmada, bu yıl içinde listeye Türkiye üzerinden giren şirket adeti 46 olmuştur ve sıralamaya giren firma sayısı itibarı ile Türkiye, Çin'den sonra ikinci ülke konumunda yer almıştır. İlk 250 içinde yer alan 46 Türk firmasının gelirleri ise, 25,5 milyar dolar civarında olmuş ve ülkeler bazında Türkiye, inşaat sektöründen en çok gelir elde eden 10. Ülke olmuştur (<https://www.enr.com/toplists/2017-Top-250-International-Contractors-1>, 13.08.2017).

İnşaat sektörünün büyümesi 1999 yılından bu yana Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH)'nin büyüme eğrisi ile önemli ölçüde paralel ve dalgalı bir seyir izlemiştir. Bu bağlamda 2008'deki küresel krizden bu yana geçen süre içerisinde 2008 ile 2009 yılları en alt seviye veya bir diğer ifade ile dibe vurma, 2010 ile 2011 yılları ivmeli yükseliş, 2012 yılı durağan, 2013 yılı ise ılımlı toparlanma dönemi olarak ifade edilmektedir. 2014 yılı, 2013 yılına göre durgunluğun arttığı bir yıl olarak ifade edilmiştir. Sektördeki toplam iş hacmi, üretimde 2015 yılında da düşüş göstermekle birlikte, özellikle konut satışlarında hala dinamik bir yönelim söz konusudur. Ülkemizde ve Dünyada ekonominin önemli bir parçası olan inşaat sektörünün ekonomi değerleri üzerinden aldığı pay %12 olarak ifade edilmektedir (http://www.tmb.org.tr/arastirma_yayinlar/tmb_bulten_nisan2015.pdf, 13.08.2017).

Türkiye'de 2013-2016 Gayri Safi Yurtiçi Hasılasındaki gelişim oranı yıllık ortalama üzerinden %4,5 olurken inşaat sektöründe ise yıllık büyüme hızı oranı %5,1

olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda inşaat sektöründeki bu oran ile birlikte toplam hâsıladaki payının arttığı ifade edilebilmektedir. 2000 yılında inşaat sektörünün toplam hâsıla içindeki oranı %4,6 iken 2016 yılının içerisinde %7,6'ya çıktığı Türkiye İnşaat Malzemesi Sanayicileri Derneği (Türkiye İMSAD) Raporu'na göre, inşaat sektörü 2017 yılında yüzde 8,9 büyüme gerçekleştirmiştir (http://www.bloomberght.com/haberler/haber/2108274-insaat-sektoru-2017-de-yuzde-8-9-buyudu_22.08.2018).

Bu bilgiler ile birlikte inşaat sektörünün geri bağlantıları da dikkate alınırsa (yapı malzemeleri, ticaret, lojistik, konut sahipliği, vb.) Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla içindeki pay değeri %20 ile %25 arasında olduğu düşünülmektedir (Dincel, 2015: 11).

1.3 İnşaat Sektöründe Kullanılan Kavramlar

İnşaat sektöründe kullanılan müteahhit, hak ediş, teminat, ihale, sözleşme, teklif, işin başlama ve bitiş tarihi, yapı denetimi ve taşeron gibi kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

1.3.1 Müteahhit

Diğer isimleri yüklenici olan bu kişiler işi tek başlarına yapabilecekleri gibi, farklı yurtdışı ya da yurtiçinde bulunan yüklenicilerle birlikte işin yapımını üstlenebilmektedirler. Müteahhitler bazı işlerin yapımında uzmanlık gerektiren teknik bilgilere ihtiyaç duyduklarından dolayı konsorsiyum adı verilen bazı ortaklıklar yapabilmektedirler. Özellikle yapımı büyük uzmanlık gerektiren baraj, havaalanı, liman gibi yerlerin inşaatlarında bu ortaklık yapıları yoğun bir şekilde kullanılmaktadır (Şenlik, 2007: 4-5).

Ülkemizde yeteri sermaye birikimine sahip kişiler inşaat konusu hakkında yeterli bilgiye sahip olsun ya da olmasın müteahhitlik yapabilmektedir. Bu sebeple, inşaat sektörü ve dolayısıyla da konut piyasası, oldukça çeşitlilik arz eden ve son yıllarda meydana gelen depremlerde gözlendiği gibi, yasal mevzuatlar açısından düzenlenmiş bir alan olmakla birlikte, uygulamada problemlerle sonuçlara yol açan bir sektördür. Bu durumun yarattığı en çarpıcı sonuçlardan biri, Türkiye'deki müteahhit sayısının fazlalığıdır. Bununla ilgili olarak İnşaat Müteahhitleri Konfederasyonu (İMKON) Genel Başkanı Tahir Tellioğlu konuyla ilgili değerlendirmesi açıklayıcı bilgiler içermektedir (Karyelioğlu, 2015: 34).

Tahir Tellioglu, müteahhitlik belgesi konusunda ülkemizde son yıllarda ciddi bir yoğunluğun olduğu ve bu sebepten dolayı inşaat sektörünün türbülansa gireceğini belirtmiştir. Son beş yıl içinde Çevre ve Şehircilik Bakanlığında alınan müteahhitlik belgesinin 324 bin civarında olduğunu belirten Tellioglu yaptığı açıklamaya da delil olarak bu durumu göstermiştir.

Tellioglu, bu sayının tüm Avrupa'da 25 bini geçmediğini belirtmektedir. Ayrıca, ülkemizdeki müteahhitlerin çoğunun yetkisiz olduğunu, bunların denetimini sağlayacak bir meslek odasının bile olmadığını, Türkiye'de müteahhit olmanın taksi şoförlüğü yapmaktan kolay olduğunu ifade etmektedir (Karyelioğlu, 2015: 34).

1.3.2 Hak Ediş

Hak ediş, inşaat taahhüt ve onarım işleri üzerinde inşaat işinin başlaması ile birlikte işin geldiği zamana kadar gerçekleşen işin parasal olarak ölçülmesi ile ifade edilmektedir. Bir başka ifade ile inşaat işinin yapılan kısmın maddi karşılığıdır (Yıldırım, 2008: 6).

İnşaat projesi tamamen bitmesinin ardından, kesin olarak elde edilen verilere dayanarak hazırlanan rapora kesin hak ediş raporu denilmektedir. Kesin hak ediş raporu oluşturulurken geçici hak ediş raporlarındaki veriler dikkate alınmamakta olup işin bitiminden sonra yapılan kesin hesaplar sonucu bulunan miktarlar ve tutarlar dikkate alınır. Sahadaki üretim bilgileri, doğru, zamanında ve tam olarak hak edişlere yansıtılır. İnşaat işinde gerçekleşen tüm işler eksiksiz ve doğru şekilde hak edişlere yansıtılmalıdır. Şantiyedeki çalışmalar hak edişe dönük faaliyetlerdir. Hak ediş raporları projelerdeki işlemlere ait parasal tutarların gösterildiği belgeler olmasına rağmen, Vergi Usul Kanunu (VUK) tarafından bir belge olarak kabul edilmediğinden ayrıca fatura da düzenlenmesi gerekmektedir (Adiloğlu, 2006: 15).

1.3.3 Teminat

Teminat bir iş ile ilgili gerekli işleyişin yerine getirileceğine dair üstlenilen işlere karşılık sözleşme gereği alınan değer olarak ifade edilmektedir. İş üstlenen tarafın işverene işin yapılacağını göstermek için verilen güven belgeleridir (Şenlik, 2007: 14).

Teminat olarak kabul edilecek değerler Kamu İhale Kurumu (KİK) Madde 34' te aşağıdaki şekliyle sayılmıştır;

- Tedavül üzerinde bulunan Türk Lirası,
- Devlet tarafından verilen iç borçlanma senetleri ve bu senetler yerine geçen evraklar,
- Teminat mektupları, banka veya özel finansa kuruluşları aracılığı ile verilen teminat mektupları.

1.3.4 İhale

İhale kavramı geniş anlamda; idarenin yapacağı bir sözleşmenin tarafını seçmek üzere yürüttüğü süreci, dar anlamda ise idarenin belirli bir işi istekliler arasından seçeceği birisine yaptırmak üzere “yürüttüğü süreci” ifade etmektedir. Bu süreçte, bir yandan tek kutuplu, diğer yandan çok kutuplu bir ilişki kompleksi kurulmaktadır (Demircioğlu, 2014: 115).

Müteahhidin idare tarafından seçilmesi amacı ile istek teklifleri arasında en uygun önerinin kabul edilmesine ihale adı verilmektedir. Bu seçim arasında müteahhitlerin yeterli, açık, rekabet ortamına açıklık, dürüstlük ve uygun fiyat ilkeleri gibi unsurlar göz önünde bulundurulmaktadır (Kızılot, 2014: 62).

1.3.5 Sözleşme

Sözleşme hukuki bir işlem olarak ifade edilen bir ya da birden fazla kişi tarafından imzalanarak bir işin ya da sürecin nasıl işleyeceğinin belli kurallar altına alınması olarak açıklanabilir. İnşaat sözleşmeleri açısından sözleşme konusu ele alındığında bir işi yüklenecek ya da yapacak olan bir firmanın işi ne şekilde, ne zaman ve nasıl yapacağı hangi özelliklere haiz olması gerektiği belirtilen bir akit olarak ifade edilebilir.

Sözleşme KİK Madde 4’te ürün ya da hizmet alımları ve yapım işleri ile ilgili olarak idare ile yüklenici firma arasında yazılı yapılan anlaşma olarak ifade edilmektedir.

1.3.6 Teklif

KİK Madde 4’teki tanıma göre yapılan teklife bakıldığında; bu kanun bakımından yapılacak ihalelerde isteklinin idareye sunulan fiyat teklifi ile birlikte değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgileri ifade etmektedir. Teklif belgesinde ihale isteklisi ile ihaleyi başlatıp ve yöneten ihale komisyonu olmak üzere iki taraf

bulunmaktadır. İhale komisyonunca tüm teklif belgeleri alınarak genel olarak tüm olumlu şartlar sağlanması halinde ihale konusuna ait en uygun teklifi veren istekliğe ihale verilir.

1.3.7 İşin Başlama ve Bitiş Tarihi

İnşaat taahhüt ve onarım işleri ile ilgili olarak bir işin başlama tarihi; yapılan sözleşmede yer teslimi öngörülmüşse yer teslim tarihi, değilse işin fiilen başladığı tarih olarak ifade edilmektedir. Bu maddelerden herhangi biri belirtilmemiş ise sözleşmenin imza tarihi işin başladığı tarih olarak kabul edilmektedir (Misket, 2014: 9).

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Madde 44 uyarınca taahhüt işleri ile ilgili olarak geçici veya kesin kabul usulüne göre değerlendirildiğinde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiili açıdan sona erdiği veya fiilen işin terk edildiği durumlar işin bitiş tarihi olarak kabul edilir (Misket, 2014:9).

1.3.8 Yapı Denetim

Bilindiği üzere ülkemiz dünyanın en önemli deprem kuşakları üzerinde yer almaktadır. Ayrıca çarpık kentleşmeler, plansız göçler, nüfus artışı gibi bazı sebeplerden dolayı da deprem riski bir hayli artmıştır. Bir başka bakış açısı ile konu ele alındığında kentleşme hızlılığı depren faciasının çıkarabileceği sorunların önüne geçmiştir. Yapı denetim bakımından olay irdelendiğinde son yıllarda meydana gelen doğal afetler, depremler gibi vakaların yarattığı sonuçlar, geri dönüşü olmayan facialardır. İnsanların yaşam standartları, hayatlarının bir parça güven altına alınması konusunda teminat gibi görülebilmektedir (Yılmaz, 2006:149).

Yapı denetim ile ilgili olarak yasal mevzuatlarda bulunmaktadır. Bu mevzuatın amacında can ve mal güvenliğine karşı teminen oluşturulmuş, imar planına, fen, sanat ve sağlık kurallarına uygun yapıların meydana gelmesi için gerekli denetimlerin yapılmasını ifade etmektedir. Yapı denetiminin asıl amacı afetlere veya depremlere karşı yapı hasarlarının önlenmesi veya en aza indirilmesi olarak açıklanmaktadır (Yılmaz, 2006: 151).

Etkili bir yapı denetim sistemi, projenin ortaya konulması ile birlikte başlayan ve işin tamamlanmasına kadar koordine bir şekilde işleyen planlı bir süreç olarak ifade

edilmektedir. Yapı işlerinde kullanılan malzemelerin asgari düzeyinden tutunda, yapı işlerinde görev alan kişilerin gerekli donanımına sahip uzman kişilerden oluşması etkili yapı denetim sisteminin parçası olmalıdır. Ayrıca bu unsurların alt unsurlarla koordinasyonu sağlanarak bütünlük oluşturulmalıdır (Gökçe, 2004: 8).

1.3.9 Taşeron

Bir inşaat taahhüt ve onarım işini yüklenen müteahhit, İnşaat alanında farklı konularda uzmanlaşmış firmalara inşaatın bir bölümünü veya tamamının devredilmektedir. Bu inşaatın belirli bölümünü yapmak için devir alan uzmanlaşmış bu ikinci dereceden inşaatçılara taşeron denilmektedir (Şenlik, 2007: 11).

Teknoloji ve uzmanlaşmanın getirdiği yenilikler küreselleşmenin yeni üretim sistemlerine zorunlu kıldığı bir ihtiyaç olarak görülebilmektedir. Türkiye’de teknoloji ve uzmanlaşmanın getirdiği yenilikler özellikle 1980’li yıllardan bu yana inşaat firmalarını ayrıcalıklı yapan kriterler olarak ifade edilmektedir. Ekonomik açıdan avantaj sağlayan teknoloji veya uzmanlaşma gibi argümanlar tüm sektörlerde olduğu gibi inşaat sektöründe de kendisini ön plana çıkarmaktadır (Aykaç, 2011: 1).

Bir inşaat işinin taşeron firmalara devredilebilmesi için belirli kriterler bulunmaktadır. Bu kriterler şu şekilde sıralanabilir (Benligiray, 1981: 111);

- Farklı alanlarda uzmanlaşmış çalışanlara sahip olan taşeron firmalar inşaat işinin daha kaliteli ve ekonomik yapılabilmesi açısından önem arz etmektedir.
- Bazı durumlarda inşaat işinin devam edebilmesi için makine veya teçhizat alımı yapılması gerekebilmektedir. Bu gibi durumlarda inşaat işinin taşeron firmalara devredilmesi ekonomik açıdan avantajlı olmaktadır.
- Finansal riskin dağıtılabilmesi veya sermaye yetersizliğinin ortadan kaldırılabilmesi için taşeron firmalara işin devredilmesi bazı durumlarda inşaat firmasına olanak sağlamaktadır.

1.4 İnşaat Türleri

Bu kısımda özel (yap-sat) inşaatlar ve taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat ve onarım işleri anlatılmaya çalışılmıştır.

1.4.1 Özel (Yap-Sat) İnşaatlar

Bu işletmeler genel özellikleri açısından değerlendirildiğinde ticari gayesi olan ve bu doğrultuda inşaat yapan, yaptığı inşaatı satan firmalar olarak değerlendirilebilmektedir. Yap-sat mantığı ile hareket eden inşaat firmaları kat karşılığı veya nakit değeri ile bir yeri satın alarak belirli bir kar oranı ekleyip yaptığı inşaatları bazı durumlarda inşaat aşamasında bazı durumlarda ise inşaat sonunda satabilmektedirler (Usul, 2012:3).

Bu inşaat türlerinde, işletmeler kendi nam ve hesaplarına daire, dükkân yapıp satmak amacıyla yapılabildiği gibi, kâr amacıyla olmadan kendi ihtiyaçlarını karşılamak için kendi arsası üzerine yapılan inşaatları da içermektedir (Erdalkıran, 2014: 19).

Özel inşaatlarda, en önemli husus, inşaatı gerçekleştiren kişi veya kurumun inşaa işini kendi adına yapıyor olmasıdır. Arsanın mülkiyetinin kime ait olduğunun önemi yoktur (Erdalkıran, 2014: 19).

1.4.2 Taahhüt Şeklinde Gerçekleştirilen İnşaat ve Onarım İşleri

İşletme kendi nam veya hesabına taahhüt ettiği işlemlerde gerçek veya tüzel kişilere karşı bir işin yapılması veya bir ürünün teslimini üstlenebilmektedir (Kızılot, 2014: 59). Taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat ve onarım işlerinde yapılan inşaat ve onarım işi imalat olmakla birlikte, yapılan imalat, satma amacıyla yapılan bir mal imalatı olarak değil sipariş üzerine üretim olarak değerlendirilir. İnşaatın arsası ise üretimi yapan kişi veya firmaya değil, siparişi veren kişiye aittir. Bundan dolayı ortaya çıkan iş fason üretim ile sipariş üzerine ortaya çıkan üretim gibi bir işlem olarak görülebilmektedir. Taahhüt işleri bu sebepten dolayı muhasebede hizmet üretimi olarak değerlendirilmektedir (Erdalkıran, 2014: 19).

Taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat ve onarım işleri, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri ve yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.4.2.1 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri; bir yıl içinde bitirilmesi zor olan yani bitirmek için birden fazla yıla ihtiyaç duyulan ve bir inşaat sözleşmesine bağlı

olarak taahhüt işine dayanan inşaat, hafriyat, ve benzeri taahhüt işlemleri olarak ifade edilmektedir (Gök, 2012:16).

1.4.2.2 Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri

Yıllara yaygın olarak değerlendirilmeyen inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri; yapılması bir yıl sürmeyen ve aynı takvim yılı içerisinde başlanıp bitirilen inşaat taahhüt ve onarım işleridir. Bu gibi işlemler vergilendirme açısından genel hükümlere tabi olan işlemler olarak ifade edilmektedir (Erdalkıran, 2014: 18).

1.5 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Yapım Usulleri

Bu işlemler şu başlıklar altında ifade edilmektedir.

- İhale usulü,
- İhalenin açık yapılması,
- Belli isteklilere bağlı ihalenin yapılması,
- İhalenin kapalı yapılması,
- Pazarlık usulü ve doğrudan temin olarak açıklanmaktadır.

1.5.1 İhale Usulü

Bir inşaatı ihaleye veren kuruluşun istedikleri fiyata en uygun teklifi değerlendirerek kabul etmesine ihale adı verilmektedir. Bu seçimlerin yapılmasında dürüstlük, açıklık, yeterlilik, rekabet gibi kavramların ön plana alınması bir ihale açısından önem arz etmektedir. Bu unsurların tamamı ihale sürecinin içerisinde dikkat edilecek konuları oluşturmaktadır. Aksi takdirde yapılacak ihale ile ilgi olarak farklı durumların ortaya çıkması söz konusu olabilmektedir. Burada farklı durumlar ile ilgili olarak bahsedilen konu ihalenin iptali veya yeniden yapılması gibi olaylardır (Kızılot, 2014: 62).

İhaleye katılan firmalar inşaat işinin yapımı için KİK'te belirtilen ve ihale makamı tarafından hazırlanan şartlara bağlı olarak hazırladıkları teklif formlarını dosya halinde idari kuruluşa teslim etmektedirler. Bu bağlamda bütün firmaların verdiği teklifi inceleyen idare kendisi açısından en uygun ve en avantajlı fırsatı şirketin ticari itibarını da göz önünde bulundurarak kabul eder (Erşen, 2010: 11).

KİK Madde 18' e göre idare tarafından mal veya hizmet alımları ile ilgili yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki usullerden bir tanesi uygulanmaktadır (Misket, 2014: 12):

- İhalenin açık usulde gerçekleştirilmesi
- Kapalı bir şekilde gerçekleştirilen ihale
- Pazarlık usulüne bağlı kalınarak düzenlenen ihaleler.

1.5.1.1 Açık İhale Usulü

Bu ihale usulünde açık olma durumu ihaleye herkesin katılabildiğini ifade etmektedir. KİK'te ve ihale şartnamesinde belirtilen hususlara haiz olan herkes ihalelere katılabilmektedir. Açık ihale usulünde teklifler kapalı zarf içerisinde hazırlanır ve idarelere verilir. İhale sırasında ihaleye teklif verenler ile hiçbir konuda (Fiyat, teknik şartlar, taahhüdün ne zaman gerçekleşeceği, taahhüdün ne şekilde gerçekleşeceği, vb.) pazarlık yapılmaz (Özkan, 2013: 479).

KİK Madde 19' a göre açık ihale usulü bütün isteklilerin teklif verebildiği bir ihale usulüdür. Açık ihale usulünde standart bir sayıda teklif gelmesi beklenmez. İhaleye sadece bir teklifin bile yapılması yeterli görülebilmektedir. İhaleye hiç teklifin yapılmadığı durumlara ihalenin iptali söz konusu olabilmektedir (Misket, 2014: 13).

Bu ihale sürecinin yapılabilmesi için aşağıdaki hususların takip edilmesi gerekmektedir (Özkan, 2013: 479):

- İlgili yerlerden ihtiyaca binaen talepte bulunulması,
- İhale başlamadan yapılacak hazırlıklar,
 - ✓ İhtiyaç tutarının kesin olarak ortaya konulması
 - ✓ Ödeneğin temin edilmesi
 - ✓ İhale konusunda iş niteliğinin belirlenmesi
 - ✓ Kamulaştırma
 - ✓ Zemin etüdünün yapılması
 - ✓ İmar işlemleri
 - ✓ Uygulama projesinin hazırlanması
- Yaklaşık maliyet tespiti,
 - ✓ Piyasadaki fiyatın araştırılması

- ✓ Son 5 yılın fiyatlarından (mal alımında) Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE)'den yararlanma
- İhale onayının alınması,
 - ✓ İhalenin nasıl yapılacağıın tespiti (açık ihale usulü)
 - ✓ Avans verilip verilemeyeceği
 - ✓ Fiyat farkı verilip verilemeyeceği
 - ✓ İhale dokümanı satış bedeli
 - ✓ İlanın şekli ve adedi, vb. hususların belirlenmesi
- KİK'ten ihale kayıt numarası alınması,
- İhale ilanının ve dokümanlarının hazırlanması,
- İhalenin ilanı,
- İhale işlem dosyasının hazır hale getirilmesi,
- İhale işlem dosyasının bir yazı ekinde ihale komisyonuna verilmesi,
- İhale türünü göre istenilecek belgeler,
- İsteklilerce verilen teklif zarflarının teslim alınması,
- Postada geciken tekliflerin tespiti,
- İhale teklif zarflarının ihale komisyonuna teslim edilmesi.

1.5.1.2 Kapalı ihale Usulü

Bu usulde teklifler zarfa konularak kapalı bir şekilde sunulur. Teklif mektuplarının müteahhitler tarafından imzalanması gerekir. Ayrıca teklif edilen tutar hem yazı hem de rakam ile açıkça belirtilmelidir. Son olarak şartname ve eklerin okunulduğu, anlaşıldığı ve kabul edildiğini gösteren bir ifade yazılıp imzalanır (Erdalkıran, 2014: 25).

Teklif mektupları ihale komisyon başkanlığına bizzat elden verilebileceği gibi iadeli taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir. Tekliflerin açılması aşamasında, yapılan teklifler bir tutanakla tespit edilerek, zarflar isteklilerin önünde açılır ve şartnamede belirtilen belgelerin kontrolü yapılır. Eksik belge bulunan zarflar işleme konulmadan geri iade edilir ve bu teklif sahipleri ihale salonundan dışarıya çıkarılır. Daha sonra sıra numarası ile açılan teklifler komisyon başkanı tarafından okunur (Erdalkıran, 2014: 25).

Kapalı ihale usulü aşağıdaki aşamalardan geçerek yapılır (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2886.pdf>, 08.01.2017);

- Tekliflerin hazır hale getirilmesi,
- Tekliflerin verilmesi,
- Dış zarfların açık hale getirilmesi,
- İç zarfların açılması ve son tekliflerin alınması,
- İhale sonucunun karara bağlanması.

1.5.1.3 Pazarlık Usulü

İhale ile ilgili olarak pazarlık usulünün hangi haller dâhilinde yapılacağı Kanununun 21. Maddesinde açık olarak ifade edilmektedir Bu maddeler şu şekilde sıralanabilir (Gök, 2012: 22):

- Açık ihale usulü,
- Mücbir sebepler gibi olayların ortaya çıkması durumunda ihalenin ivedilikle yapılması,
- İhalenin, seri üretime ihtiyaç duyulmayan nitelikte olması,
- İhale konusu açısından yapılacak olan işin özgün ve karmaşık olması sebebiyle teknik veya mali özelliklerinin belirlenememesi durumu olarak ifade edilebilmektedir.

Bu usulde ilk olarak işe teklifte bulunanlar işin nasıl yapılacağı, teknik detayları konusunda bilgi veren bir teklifte bulunurlar. Bunun sonucunda idare her bir teklif veren ile ayrı ayrı istişarede bulunur. Burada idarenin maksadı yapılacak olan işin en uygun ve en iyi yöntemle sonuçlandırarak şirketi tespit etmektir. Yapılan bu görüşmelerin sonucunda idare teklifi en uygun veren şirketi tespit eder ve yaptıkları teknik görüşmelere göre yapılacak işle ilgili fiyat konusunu da dahil edip yeniden teklif vermelerini ister (Gök, 2012: 22).

Pazarlık usulü ihale yapılırken izlenmesi gereken süreç aşağıdaki gibidir (<http://www.oska.com.tr/content/yarдим/e-kik/index.html?033.htm>, 08.01.2017);

- İhale öncesi işlemler,
- Yeterlik başvurularının işleme alınması,

- İhale komisyonu süreci içerisinde ön yeterlilik aşamasının değerlendirilmesi (açık oturum),
- Yeterlik belgelerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi (kapalı oturum),
- Tekliflerin işleme alınması,
- İhale komisyon süreci- teknik görüşme aşaması,
- Fiyat içeren ilk tekliflerin işleme alınması,
- İhale komisyon süreci- ihale aşaması zarfların ve belgelerin kontrolü (açık oturum),
- Tekliflerin incelenmesi ve değerlendirilmesi (kapalı oturum),
- İhale kararının onaylanması ve sonucun bildirilmesi,
- Sözleşmeye davet ve sözleşmenin imzalanması.

1.5.2 Doğrudan Temin

4734 sayılı KİK'e göre, aşağıda verilen hususlarda ihaleye çıkmaksızın doğrudan temin usulüne başvurulabilir (Erdalkıran, 2014: 27):

- Gerçek ya da tüzel kişi tarafından ihtiyacın karşılanabilmesi,
- Gerçek ya da tüzel kişinin ihtiyaç ile ilgili olarak ayrıcalıklı bir hakka sahip olması,
- Büyükşehir sınırlarında kalmak kaydıyla idarelerin temsil ağırlama kapsamında konaklama, seyahat ve iaşeye ilişkin alımları,
- İdari kuruluşların ihtiyaca bağlı kalınarak satın aldıkları veya kiraladıkları taşınmaz mallar,
- Bazı durumlarda temin edilmesi acil olan aşı, serum kan ve kan ürünleri ile ilgili malzeme alımları,
- Milletlerarası tahkim yolu ile çözülmesi beklenen anlaşmazlıklarda Türk veya yabancı avukatlardan alınan hizmetler.

Kanuna göre yukarıda verilen maddeler ile tekliflerin hazırlanması için yeteri kadar zaman tanınmak suretiyle idare ile teklif veren arasında teknik şartlar ve fiyat üzerinde görüşme yapılarak ihtiyaçlar karşılanır (Erdalkıran, 2014: 27).

Doğrudan temin süreci aşağıdaki gibidir (Özkan, 2013: 529);

- İhtiyaç durumuna göre satın alınması planlanan ürün ile ilgili bilgilerin satın alma birimine gönderilmesi,
- Piyasa araştırması yapacak kişi ya da kişilerin belirlenmesi ve bu kişilere gerekli bilgilerin sunulması,
- Piyasa fiyat araştırma tutanağının piyasa araştırmacıları tarafından düzenlenmesi,
- Satın alınacak olan ürünün ihtiyaca bağlı kalınarak istenilen şartlara uygunluk derecesinin tespiti üzerine muayene ve kabul komisyon tutanağına tabi olması,
- Harcama yetkilisinin, piyasa araştırması yapacak ve alımı gerçekleştirecek görevli veya görevlileri belirlemesi, bu görevlendirmenin ilgililere bildirilmesi,
- Maliyet hesabının yapılarak hazır hale getirilmesi ve onay belgesinin oluşturulması,
- Bu belgeler üzerinde işin tanımı, nasıl yapılacağı, niteliği, fiyatı ve yapılacak olan alımlar ile ilgili kullanılacak usul,
- Avans veya fiyat farkı verilecek ise şartlar incelenir ve imzalandıktan sonra harcama yetkilisine verilir,
- Piyasa fiyat araştırmasının görevli personel tarafından yapılması,
- Satın alınması uygun olan malların gerekli kontrol ve incelemelerden geçirilerek muayene ve kabul komisyon tutanağının hazırlanması,
- Alınan malların görevli personel tarafından ödeme belgesi düzenlendikten sonra bu işlemi gerçekleştirecek son personele gönderilmesi,
- Personel kendisine gelen tüm evraklara imza ve mevzuat kontrolü yaptıktan sonra uygun görülmüştür kaşesini basar ve harcama görevlisine iletir harcama görevlisi de imzalayarak işlemlerin tamamlanması için ilgili ödeme birimine iletir.

1.6 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Faaliyet Süreci

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyet süreci aşağıda sayılan bölümlerden oluşmaktadır (Gök, 2012: 23):

- Proje hazırlığı,
- Keşif bedelinin belirlenmesi,
- İlanın yapılması ve ihale belgelerinin incelenmesi,

- İhaleye girebilme koşullarının yerine getirilmesi,
- İnşaat taahhüt için teklif alınması,
- Sözleşmenin imzalanması ve kesin teminat.

1.6.1 Proje Hazırlığı

“İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde ilk aşama, yapılması planlanan inşaat ile ilgili projenin hazırlanmasıdır. Konusunda yeterli teknik bilgiye sahip mimar ve mühendisler hazırlatılan projeler öncelikle avans (ön) proje olarak da adlandırılan ve üzerinde istenilen değişikliklerin yapılabilmesine uygun şekilde hazırlanır. Daha sonra, istenilen değişiklikler yapılarak gözden geçirilmiş avans (ön) projesinden hareketle, yapılacak inşaat ile ilgili gerekli kesin araştırmaların yapıldığı, sistem araç ve gereçleri ve teknik özelliklerin belirtildiği kesin proje elde edilir. Kesin projenin onaylanması ile birlikte inşa edilecek yapının tüm ayrıntılarının belirtildiği uygulama projesi hazırlanır” (Erdalkıran, 2014: 29).

Hazırlanacak projeler ile ilgili olarak 4734 sayılı KİK’te aşağıdaki tanımlara yer verilmiştir (Erdalkıran, 2014: 29);

Ön Proje: Yapılacak olan yapının kesin ihtiyaçlar doğrultusunda gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan önce bilgilerin hazır olan haritalar üzerinden takip edildiği veya fizibilite araştırmasının da bu haritalar üzerinden yapıldığı proje olarak ifade edilmektedir.

Kesin Proje: Yapı ile ilgili gerekli onayın verildiği ön projeye göre, gerekli arazi ve zemin araştırmalarının yapıldığı, yapı elemanlarının tespit edildiği, inşaat teknik ekipmanlarının oluşturulduğu proje olarak ifade edilir.

Uygulama Projesi: Onaylanan kesin projeye göre hazırlanan ve her türlü detayın belirlenip verildiği proje türü olarak ifade edilir.

1.6.2 Keşif Bedelinin Belirlenmesi

İdarece belirlenen işlerin yapım maliyetlerine ilişkin kriterler şu başlıklar altında sıralanabilmektedir:

- Kamu idarelerince ortaya konulan işin niteliğine uygun yapı yaklaşık maliyetleri veya birim maliyetlerinden,

- İlgili meslek odaları tarafından ortaya konulan teklif tutarlarından,
- Yüklenici firma veya alanında uzman kişi ya da kuruluşlar tarafından belirlenmiş maliyet analizi tutarlarına göre biri veya birkaçı kullanılmak üzere fiyat araştırması yapılarak belirlenmektedir.

Yaklaşık maliyet tespit yönteminde öncelikli olarak yukarıdaki maddeler göz önünde bulundurulmuştur, fakat idareler sadece bu maddelerle yetinmek zorunda değildirler, idareler istediklerinde bu maddelerdeki kriterlere göre ortalama maliyeti tespit edebilecekleri gibi, ek olarak piyasadan teklif alabilmektedirler (Kızılot, 2010: 50).

1.6.3 İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi

İhale konusu işler, genellikle ilan yolu ile ilgililere duyurulur. 4734 sayılı KİK'in 24 nolu maddesinde ihale ilanında bulunması gereken zorunlu hususlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- İdari kuruluşun adı, açık adresi, telefon numarası,
- İhale edilen işin ismi, niteliği, miktarı,
- Mal alımı oluşturulacak ihalelerde teslim yeri,
- Hizmet alımı yapılacak ihalelerde ise işin yapılacağı yer,
- İhalenin açık konusu,
- İhale işinin başlama tarihi, bitiş tarihi ve süresi,
- Yeterlilik değerlendirilmesine bağlı olacak kriterler,
- İhalenin ne şekilde yapılacağı,
- İhaleye katılabilme şartları,
- İhaleye katılabilme şartları açısından istenilen belgeler,
- İhale evraklarının nerede görüleceği ve hangi bedel ile alınabileceği,
- İhalenin nerede, ne zaman ve hangi tarihlerde gerçekleştirileceği,
- Teklif zarflarının hangi tarih ve saatten önce nereye verileceği,
- Teklif türünün ne şekilde olacağı,
- Sözleşme türünün nasıl olacağı,
- Teklifin geçerlilik süresinin ne kadar olacağı,
- Teklifin ihale saatine kadar nereye ve ne şekilde verileceği,

- İhalelerin ne zaman ve nerede olacağı.

İhale ilanına bağlı kalınarak ihale konusunu öğrenen istekliler, ihale dosyasını incelemek üzere iş hakkında bilgi sahibi olabilmektedir. İhale dokümanın içerisinde; teklif vereceklere talimatları da içeren idari şartnameler ile yaptırılacak işin projesini de kapsayan teknik şartlar, sözleşme örneği ve istenilen diğer belge ve bilgiler bulunmaktadır (Erdalkıran, 2014: 30).

1.6.4 İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi

İhaleye girebilme koşulları için yapı, tesis veya onarım işleri ihalelerine katılmak isteyen kişi ya da kuruluşlar, ihale komisyonuna sunulmak üzere ve sadece üstleneceği iş için sunulan bir katılma belgesi hazırlamaktadırlar. İhaleye katılacak olan kişi ya da kuruluşlardan aşağıda istenilen bazı belgeler bulunmaktadır (Adiloğlu, 2006: 36).

- Ekonomik yeterliliğin yerine getirilebileceğine dair belge,
- Teklifi üzerine alacak olan kişi ya da şirketin iş hacmini gösteren belgeler,
- Mesleki uzmanlığı gösteren belgeler.

İhale içerisinde teklif edilen tutarla ilgili olarak %3'ünden az olmamak kaydı ile teklifi veren kişi tarafından verilecek miktar geçici teminat olarak kabul edilmektedir (Tezgelmez, 2014: 32).

1.6.5 İnşaat Taahhüdü İçin Teklif Alınması

Bir ihaleye katılmak için, teminat mektubu ve geçici teminat belgesi de dahil olmak üzere bir çok belge dosya içerisine konulmaktadır. Dosya üzerine teklifi veren kişinin adı soyadı veya ticari unvanı, açık adresi, teklifin hangi iş için verildiği ve ihaleyi yapan kurumun açık adresi yazılmaktadır. Zarf üzerine teklifi veren kurum imza ve mührünü vurmak suretiyle teklifi kabul etmektedir (Adiloğlu, 2006: 36).

Genellikle inşaat, en düşük bedelle yapmayı taahhüt eden müteahhide ihale verilir. Fakat özel kesimde, müteahhit işletmelerin itibarı, iş bitirme becerisi, sermayesi, finansal güçleri ve sorumluluk anlayışları inşaatın ihalesinde etkili olabilmektedir. Hatta teklifler üzerinde iş sahibi, müteahhitte tekrar pazarlığa girebilir veya tekliflerden hiçbirini yeterli bulmayarak ihale yapmayabilir (Adiloğlu, 2006: 36).

1.6.6 Sözleşme İmzalanması ve Kesin Teminat

Yapılacak bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlı kalınarak ortaya çıkarılmaktadır. Sözleşme, ihaleyi ortaya çıkaran idare tarafından düzenlemekte ve ihaleyi üstlenen firma ile imza altına alınmaktadır. Yüklenici firmanın ortakları bulunuyorsa ihale sözleşmesini bütün firma ortaklarının imzalaması gerekmektedir. İhale sözleşmesinde aksine bir durum söz konusu değil ise noter tarafından tescil edilmesine veya onaylanmasına gerek duyulmamaktadır (Gök, 2012: 26). İhaleyi kazanan kişi ya da firmadan, idareye karşı sorumluluğunu garantiye almak için % 6 oranında kesin teminat istenebilmektedir (Gök, 2012: 26). Sözleşmelerde bulunması gereken unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Tezgelmez, 2014: 32):

- İşin isim, nitelik, tür ve miktarı, hizmetlerde işin açıklaması,
- İdarenin isim ve adresi,
- Yüklenici firmanın ismi ve unvanı,
- Yüklenici firmanın tebligata açık adresi,
- Varsa alt firmaların ismi, unvanı ve açık adresleri
- Sözleşme bedelinin açık miktarı,
- Ödeme yeri, ödeme koşulları,
- Sözleşmeye bağlı avans verilip verilmeyeceği,
- Sözleşme konusu dışında kalan işler için ödeme yapılıp yapılmayacağı,
- Sözleşme konusu dışında kalan ek işler için ödemenin ne şekilde yapılacağı,
- Sözleşmeye bağlı giderlerin kim tarafından ödeneceği,
- Kesin teminat miktarının ne olacağı,
- Garanti istenilmesi durumunda garanti süresi ve şartları,
- İşin yapılma konumu, teslim süresi,
- Gecikme durumuna bağlı olarak uygulanacak cezalar,
- Denetim veya kabul işlemlerine ait sorumluluklar,

- Sözcüşme üzerinden değişikliğe gidilme şartları,
- Sözcüşmenin iptaline karşılık sorumluluklar,
- Yüklencici firmanın sözcüşmeye bağlı olarak çalıştıracağı elemanlara karşı sorumlulukları,
- İhale dokümanında yer alan bütün evrakların ek olarak sunulması,
- Anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması.



İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde inşaat taahhüt ve onarım işlerinde gelirin belirlenme yöntemi, inşaat taahhüt ve onarım işlerinde maliyet hesaplamaları ve inşaat taahhüt işlerinde muhasebe ve vergi sistemi ile alt başlıkları verilerek çalışma konusu daha da detaylandırılmaya çalışılmıştır.

2.1 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Gelirin Belirlenme Yöntemleri

Bu bölümde tamamlanma yüzdesi yöntemi (işin kısmen bitim yöntemi) ve tamamlanmış sözleşme (işin tam bitim yöntemi) yöntemleri anlatılarak bu yöntemlere ilişkin örnekler verilmiştir.

2.1.1 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi (İşin Kısmen Bitim Yöntemi)

Bu yönteme göre inşaat taahhüt ve onarım işi tam anlamı ile bitmemiş dahi olsa, inşaat taahhüt ve onarım işinde meydana gelen bütün kar veya zararın hesaplanmasına imkan sağlayabilmektedir. Bu yöntemde meydana gelen hasılat tutarının hesaplanmasında inşaatın bütün kısmına göre tamamlanan kısmın yüzdesi esas alınmaktadır. Tamamlanma derecesi ile ilgili hesaplamaların yapılmasında hesaplamanın yapılacağı tarihe kadar gerçekleşen maliyetler, toplam tahmini maliyetlere oranlanarak inşaatın tamamlanma yüzdesi bulunmaktadır (Lucas D., 1973: 16). Başka bir ifade ile bu yöntem girdilere ve çıktılara dayalı değerlendirme olarak iki şekilde açıklanmaktadır. Girdilere dayalı değerlendirme, sözleşme ile ilişkilendirilebilen katlanılmış maliyetlerin tahmini toplam sözleşme maliyetine oranlanması ile bulunur. Çıktılara dayalı değerlendirme ise, sözleşmeye konu olan faaliyetin incelendikten sonra, fiziki tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasına dayalı olarak yapılır (Kieso vd., 2014: 1005). Bunun sonucunda muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik kavramına uygun olarak, her dönemin gelir ve giderleri tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek, hasılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılarak hesaplanabilmektedir (Şenlik, 2007: 42).

2.1.2 Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi (İşin Tam Bitim Yöntemi)

Bu yöntemle kar, işin tamamı sonuçlanıncaya kadar belirlenmemektedir. Sözleşme üzerinden elde edilen gelir iş tamamlanıncaya kadar bilançonun borç kalemlerinde, sözleşmeden kaynaklanan maliyetler ise iş tamamlanıncaya kadar bilançonun varlık kalemlerinde gösterilmektedir.

Kümülatif maliyetlerin ilgili hak edişleri aşması durumunda aşan kısım bir dönem varlık grubunda stoklar hesabında izlenirken, hak edişlerin ilgili maliyetleri aşması durumunda ise fark cari yükümlülük olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır (Bragg, 2010: 101).

Türk vergi sistemi açısından hatta birçok ülkenin vergi sistemine bakıldığında esas alınan yöntem olarak tamamlanmış sözleşme yöntemi görülebilmektedir. Fakat taahhüt işinin yapılma aşamasında işin ne şekilde ilerlediğini gösteren bir kar rakamının bilinmemesi veya bu rakam belirlense dahi karın kullanılmasına izin vermemesi gibi nedenlerden dolayı bazı durumlarda bu yöntem eleştirilebilmektedir (Örten vd., 2012: 119).

2.1.3 Yöntemlerin Karşılaştırılması

İnşaat taahhüt ve onarım işleri ile ilgili olarak maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin kullanılan tamamlanma yüzdesi ve tamamlanmış sözleşme yöntemleri arasındaki farklar şu şekilde ifade edilebilmektedir (Alagöz, 2009: 5):

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde işin tamamlanmasına kadar geçen sürede maliyet ve gelir bilanço hesaplarının altında değer görmektedir.
- Tamamlanma yüzdesi yönteminde muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesi sürekli olarak ön planda tutulmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde ise katı bir ihtiyatlılık ilkesinin uygulandığı ifade edilmektedir.
- Tamamlanmış sözleşme yönteminde vergiye tabi kazancın doğru bir şekilde tespiti önem arz ederken tamamlanma yüzdesi yönteminde ise ticari karın tespiti önem arz etmektedir.

- Tamamlanmış sözleşme yönteminde finansal tablolar bilgi kullanıcıların bilgiye ulaşmalarını veya analiz ederek yorumlamalarını zorlayan bir yapıya sahipken tamamlanma yüzdesi yönteminde ise bu eksikler ortadan kalkmış durumdadır.
- Risk ve belirsizlik gibi faktörlerin düşük olduğu durumlarda tamamlanma yüzdesi yöntemi tercih edilirken, tam tersine risk faktörünün yoğun olduğu durumlarda ihtiyatlılık ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yönteminin tercih edildiği ifade edilmektedir.
- Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmasını ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlamaktadır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi ve tamamlanmış sözleşme yöntemine ilişkin karşılaştırma örnekte verilmiştir.

Örnek :M inşaat taahhüt işletmesinin başlamış olduğu bir inşaat taahhüt işiyle ilgili bilgiler şu şekilde verilmektedir. 2014 Ocak ayı içerisinde alınan iş ile ilgili ihale tutarı ₺100.000,00 tahmini maliyet değeri ₺80.000,00'dir. İşletmenin 2014 yılı içerisinde ortaya çıkan maliyet değeri ise ₺30.000,00 olarak ifade edilmektedir. 2015 yılı sonucunda yapılan hesaplamalar doğrultusunda 2015 yılı için gerçekleşen maliyetin ₺45.000,00 olduğu görülmüştür. Ayrıca işin tamamlanması için ₺15.000,00 daha gider yapılması düşünülmektedir. 2016 yılının sonu itibari ile inşaat işi bitmiştir. 2016 yılı içerisinde inşaatın tamamının bitirilmesi için harcama tutarı ₺15.000,00 olduğu tespit edilmiştir.

Bu bilgiler ışığında her iki yöntem açısından bir tablo oluşturarak kıyaslama yapılacaktır (Usul, 2012: 21):

Tablo 1: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Yıllar İtibariyle Gerçekleşen Kârların Karşılaştırılması

Yıl	Total İhale Miktarı	Meydana Gelen Yıllık Maliyet	Total Tahmini Maliyet	Gerçek veya Tanınan kâr	
				Kısmen Bitim Yöntemi	Tam Bitim Yöntemi
2014	100.000,00	30.000,00	80.000,00	7.500,00	
2015	100.000,00	45.000,00	90.000,00	800,00	
2016	100.000,00	15.000,00	90.000,00	1.700,00	10.000,00

Bu işin kısmi olarak bitirilme yönteminin hesaplanması ise şu şekildedir:

2014 Yılındaki kârın hesaplanması:

Tamamlanma yüzdesi	=30.000/80.000=0,375
Hasılat	=100.000*0,375=₺37.500,00
Kâr	=37.500-30.000=₺7.500,00

2015 Yılındaki kârın hesaplanması:

Tamamlanma yüzdesi	= [(30.000+45.000) / (30.000+45.000+15.000)]
Tamamlanma yüzdesi	=0,833
Hasılat	=100.000*0,833=₺83.300,00
Kâr	=83.300-75.000=₺8.300,00
2015 Yılı kâr	=8.300-7.500=₺800,00

2016 Yılındaki kârın hesaplanması:

İnşaat için oluşan maliyet	=₺90.000,00
İnşaat için oluşan hasılat	=₺100.000,00
İnşaat ile elde edilen top. Kâr	=100.000-90.000=₺10.000,00
2016 yılında elde edilen kâr	= (10.000) -(7.500+800) =₺1.700,00

Her iki yöntem açısından işin tamamlanma veya bitiş tarihi ile birlikte işletmenin kar veya zararında herhangi bir değişiklik olmamaktadır. Fakat tamamlanmış sözleşme yöntemi ile ilgili olarak kar inşaatın bitiş yılı ile birlikte tespit edilmesine rağmen tamamlanma yüzdesi yönteminde kar veya zararın işin yapılma durumuna göre tespit edildiği ifade edilmektedir (Usul, 2012: 19).

2.2 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Maliyet Hesaplaması

Bu bölümünde inşaat taahhüt ve onarım işlerinde maliyet birimleri, inşaat taahhüt ve onarım işlerinde maliyet giderleri ile inşaat taahhüt işletmelerinde kullanılan maliyet hesapları ve yap-sat inşaat işletmelerindeki hesaplamalar açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1 İnşaat Taahhüt İşlerinde Maliyet Birimleri

Maliyet kavramının ifade edilmesine bakıldığında üretim yapan işletmelerin üretim ile ilgili olarak kullanılan veya tüketilen mal ve hizmetlerin parasal karşılığı olarak tanımlandığı görülebilmektedir (Çetiner, 2008: 171).

Bir diğer maliyet kavramı ile ilgili açıklama yapılacak olursa ticari işletmeler açısından veya üretim yapan firmalar açısından farklı ifadelerin kullanıldığı görülebilir. Ticari işletme açısından maliyet kavramı değerlendirildiğinde bir işletmenin bir mala sahip olabilmek adına yapmış olduğu bütün harcamalar (sigorta, taşıma, depolama vb.) maliyetin unsurlarını oluşturmaktadır. Oysa bir üretim işletmesi bakımından maliyet kavramı ifade edildiğinde bir ürünün tam mamül haline gelmesine kadar katlanılan bütün fedakarlıklar olarak ifade edilebilmektedir (Yükçü, 1999: 39).

İnşaat taahhüt işlemlerinde maliyet birimi maliyeti hesaplanmak istenen herhangi bir birimdir. Maliyeti hesaplanan birimlere maliyet birimi, maliyetlerin yüklendiği birimlere ise maliyet taşıyıcısı denir. Bir maliyet taşıyıcısı kesinlikle maliyet birimidir; fakat her maliyet birimi bir maliyet taşıyıcısı olmayabilir (Öcal vd., 2003: 381).

İnşaat taahhüt işletmelerinde, sözleşme içerisinde yer alan ve yapılması için taahhüt verilen işlerin tamamı, herhangi bir yerde inşa edilen bir yapı (okul, yol, site vb.) maliyet birimini meydana getirir. Sözleşmede, ihale edilen belirli bir işin gerçekleştirilmesi taahhüt edilir ve bu işin bütünü için bedel belirlenir. Söz konusu iş

türlü bölümlere ayrılmış ve her bölüm için farklı bir bedel belirlenmişse, bölümlere ayrılan her iş birimi bir maliyet birimini meydana getirecektir. Meydana gelen maliyet birimlerinin hepsi aynı zamanda birer maliyet taşıyıcısıdır. Taahhüt edilen bir yapının bütününe bir maliyet birimini ve maliyet taşıyıcısını oluşturduğu hallerde, yapılan inşaat giderlerinin hepsi maliyet taşıyıcısına yüklenmektedir. Bu maliyetin hesaplanmasını kolaylaştırmaktadır. Taahhüt işletmeleri aynı zaman zarfında birden daha fazla taahhüt işi yapmaktaysa, bu taahhüt işlerinin her biri ayrı bir maliyet birimi ve maliyet taşıyıcısını oluşturur. Bu tarz işletmelerde, maliyet taşıyıcıları hesaplanması, maliyet giderlerin hesaplanması için yeterli olacaktır (Öcal vd., 2003: 403).

2.2.1.1 İnşaat Taahhüt İşlemlerinde Maliyet Giderleri

İnşaat taahhüt işlemlerinde maliyet giderleri, direkt (dolaysız) maliyet giderleri ve endirekt (dolaylı) maliyet giderleri olmak üzere iki şekildedir.

2.2.1.1.1 Direkt (Dolaysız) Maliyet Giderleri

Maliyet taşıyıcısına direkt yüklenebilen giderlere direkt (dolaysız) maliyet giderleri denir (Tezgelmez, 2014: 36).

Direkt (dolaysız) maliyet giderleri şu başlıklar altında incelenmektedir:

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleridir.

Direkt (Dolaysız) İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Direkt (dolaysız) ilk madde ve malzeme, üretim esnasında kullanılan malzemeden mamul yapısı içine girip, bu mamulün en temel unsurlarının oluşturan ve tespit edilmesi teknik açıdan kolay olan ayrıca ekonomik açıdan değerlendirilebilen malzemelerdir (Bursal ve Ercan, 2002: 82).

İnşaat taahhüt işletmelerinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri; inşa edilen yapının içine doğrudan giren ve yapının temel unsurlarını oluşturan çimento, kum, çakıl, kalıp, demir, doğrama, kaplama malzemeleri, çatı malzemeleri gibi çeşitli inşaat malzemelerinin tüketilmesiyle oluşan, bu özelliği ile de maliyet taşıyıcısına doğrudan yüklenebilen giderlerdir (Tezgelmez, 2014: 37).

Direkt (Dolaysız) İşçilik Giderleri: Bir işletmenin esas üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmeti meydana getirmek için harcanan ve üretime doğrudan yüklenebilen işçiliğe direkt (dolaysız) işçilik denilir. Bu işçilik el emeği ve basit araçlarla malzemeye

şekil vermek olabileceği gibi teknoloji kullanılarak ve makineyi idare etmek şeklinde de olabilir (Bursal ve Ercan, 2002: 129).

İnşaat işletmelerinde ise direkt (dolaysız) işçilik giderleri; inşaat faaliyetinde çalışan işçilerle ilgili olan ve her bir maliyet taşıyıcısına doğrudan yüklenebilen işçilik giderleridir.

2.2.1.1.2 Endirekt (Dolaylı) Maliyet Giderleri

Maliyet taşıyıcısına doğrudan yüklenemeyip dolaylı olarak yüklenebilen maliyet giderleridir. Bu maliyet giderleri endirekt (dolaylı) madde giderleri ve endirekt (dolaylı) işçilik giderleridir.

Endirekt (Dolaylı) Madde Giderleri: Yardımcı maddeler, üretim esnasında kullanılarak mamulün bünyesine girer ve mamulü etkiler fakat miktar ve değer olarak mamulün temel unsurunu oluşturmaz. Bir birim mamul oluşturmak için ne kadar yardımcı madde kullanıldığını tespit etmek teknik olarak çok zor ve tespit edilse bile ekonomik bakımdan anlamsızdır. İşletme malzemesi; üretim faaliyetinin devam etmesi için kullanılan, fakat mamul bünyesine girmeyen çeşitli malzemelerdir (Bursal ve Ercan, 2002: 83).

“İnşaat taahhüt işletmelerinde endirekt madde giderleri inşa edilen yapının bünyesine doğrudan ya da dolaylı olarak girmesine rağmen, maliyet taşıyıcıları itibari ile tüketimleri saptanmayan, saptansa bile miktar veya tutar olarak önemsiz düzeylerde olan rötuş ve dolgu malzemeleri, tel, çivi ve vida gibi malzemeler, iş makinelerinin bakım malzemeleri gibi giderlerdir” (Tezgelmez, 2014: 36).

Endirekt (Dolaylı) İşçilik Giderleri: İşçilik dışında kalan, üretim sürecine etki eden her türlü işçiliğe dolaylı ya da yardımcı işçilik denir. Dolaylı işçilik giderleri maliyet kontrolü ve tahlili bakımından incelenerek gruplara ayrılmıştır (Bursal ve Ercan, 2002: 130):

- Yapılan işin cinsi; tamir ve bakım, temizlik, nakliye işçileri gibi bazı işçilikler nitelik ve türü bakımından üretimle doğrudan ilgili değildirler.
- Mamullere yükleme olanağı; üretimle doğrudan alakalı olup, fakat mamul ile arasında direkt ilişki kurma ve belli bir mamul için ne kadar işçilik kullanıldığı tespit edilemeyen işçilik türlerine örnek olarak usta ve amele ücretleridir.

- Üretken işçilerin özel çalışma koşulları; normalde üretici işçilerin aldıkları ücretler, bazı koşullarda endirekt işçilik sayılır. Örneğin, makine başında üretici olarak iş yapan bir işçinin olağanüstü hallerde, mevcut işletmede elektrik kesintisi olması, makinenin arızalanması, malzemenin vaktinde gelmemesi gibi sebeplerde boşa geçebilir.
- Ücretlere yapılan ekler; üretici işçilere normal maaşlarının haricinde verilen her türlü yasal ücret ekleri de dolaylı işçilik sayılarak genel üretim maliyetlerinde aktarılır ve üretime bu yolla yüklenir. Hafta tatili, bayram tatili, yıllık izin ücretleri, fazla mesai, vardiya, ağır işçilik ücret farkları, ikramiyeler, çocuk zamları ve çeşitli primler bu gruptan sayılabilir.

İnşaat taahhüt işletmelerinde endirekt işçilik giderleri ise; inşa edilen yapının içine doğrudan veya dolaylı olarak girmesine rağmen, maliyet taşıyıcıları itibariyle tüketimleri saptanamayan, saptansa bile miktar veya tutar olarak önemsiz düzeylerde olan şantiye sorumlusu (şefi), ambar sorumlusu, puantör, güvenlik elemanları, iş makineleri kullanıcıları (operatörler), teknik elemanların giderleri gibi giderlerdir (Tezgelmez, 2014: 39).

2.2.2 İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları ve Özel Yap-Sat İnşaat İşletmelerindeki Farklar

Bu bölümde inşaat taahhüt işletmelerinde kullanılan maliyet hesapları ile özel yap-sat işletmelerindeki bazı farklılıklar incelenecektir.

2.2.2.1 İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları

Tek Düzen Muhasebe Sistemi, inşaat taahhüt işletmelerinde kullanılan maliyet hesaplarını uygulamada esneklik sağlanması amacı ile 7/A ve 7/B olmak üzere iki şekilde sunmuştur.

İnşaat taahhüt işletmelerinde yer alan 7/A maliyet hesapları aşağıdaki gibidir:

740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

750-ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

780-FİNANSMAN GİDERLERİ

740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabı hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin izlendiği hesaptır. Yapılan giderlerin tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonunda bu hesaplardaki tutarların tamamı 741-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA hesabına aktarılır.

Diğer bir ifade ile 7/A sistemi inşaat taahhüt işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda stoklarından sarf ettikleri ilk maddeleri, 150-İLK MADDE VE MALZEME hesabına alacak kaydederler, 740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına ise borç kaydederler. Alt hesaplarda, harcanan maddelerin çeşitleriyle (kum, çivi, çimento, tuğla gibi) maliyet taşıyıcıları veya endirekt giderleri kaydetmek için gider yerleri açılır. İnşaat taahhüt işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda sarf ettikleri işçilikleri, çeşitli borç hesaplarına alacak kaydederler, 740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına borç kaydederler. İnşaat taahhüt işletmeleri belirli bir yerde yapımı taahhüt edilen inşaatla ilgili, madde ve işçilik giderleri haricinde kalan giderler diğer direkt giderleri meydana getirir ve yapılan inşaatla direkt yüklenir. İnşaat taahhüt işletmelerinde taahhüt edilmiş inşaatların her biri ayrı bir maliyet taşıyıcısını oluşturacağından ve inşaat bazında saptanan bütün giderler direkt maliyet gideri vasfında olacağından, bu grupta çok çeşitli gider türleri vardır (Öcal vd., 2003: 407).

Katlanılan maliyetler, imalat sektöründeki gibi üç ayrı hesapta (710, 720, 730) değil sadece tek hesapta toplanır. Bu nedenle bu hesapta ilk olarak yapılmakta olan hizmetler, daha sonrada giderler yer almaktadır. Bu da her bir inşaatla meydana gelen giderleri izleme imkânını doğurur (Pekdemir, 1994: 732).

741-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA hesabı yılsonunda 740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesaplarından aldıkları tutarları inşaat tamamlanmış ise 622-SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına aktarılır. Taahhüt işleri yapan inşaat işletmelerinde yapımına devam eden inşaatların, üretim döneminde meydana gelen inşaat maliyetleri inşaat tamamlanıncaya kadar 170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesaplarının borç kısmında takip edilir.

170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesapları işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinden oluşmaktadır. İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri, 741-

HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA hesabı ve faaliyet giderleri ile ilgili finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları 751, 761, 771 ve 781 kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç yazılır (Şenlik, 2013: 83).

Bu hesaplarda oluşan inşaat maliyetleri, geçici kabul yapıldığında 622-SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına, faaliyet ve finansman giderleri ise 630, 631, 632 ve 660, 661 hesaplara devredilir (Şenlik, 2013: 83).

Ayrıca yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmelerde faaliyet giderleri olarak adlandırılan yönetim, pazarlama ve araştırma giderleri 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ, 760-PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ ve 750-ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ hesaplarında izlenecektir. Finansal faaliyetlerden kaynaklanan giderler ise 780-FİNANSMAN GİDERLERİ hesabında izlenecektir.

İnşaat taahhüt ve onarım işletmelerinde meydana gelen gider çeşitleri aşağıda verilmiştir.

- Yapılan giderlerle ilgili ilk madde ve malzemeler,
- İşçiler için ödenen ücret ve aidatlar,
- Memurlar için ödenen ücretler ve aidatlar,
- Dışarıdan temin edilen fayda ve hizmetler,
- Yapılan bazı giderler,
- Vergiye ait giderler,
- Harç giderleri,
- Amortisman giderleri,
- Tükenme payları ile ilgili giderler,
- Finansman giderleri.

7/B sisteminde işletme giderleri defteri kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenmektedir. Daha sonra gider dağıtım tablosu yardımıyla ilgili gider yerlerine hizmet, mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına yazılır. Bu seçenekte 79 No'lu grupta yer alan maliyet hesapları kullanılır bunlar aşağıda verilmiştir.

- 790-İLK MADDE VE MALZEME,
 791-İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ,
 792-MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ,
 793-DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER,
 794-ÇEŞİTLİ GİDERLER,
 795-VERGİ, RESİM VE HARÇLAR,
 796-AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI,
 797-FİNANSMAN GİDERLERİ.

Eğer yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işletmesi 7/B seçeneğini kullanırsa, dönem boyunca inşaat taahhüt ve onarım işleri ile ilgili giderlerini 790-797 gider hesaplarında izleyecektir. Dönem sonu geldiğinde 798-GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA hesapları ile 799-ÜRETİM MALİYET hesabında, toplanan hizmet üretim maliyetlerinin tamamlanan taahhütlere ait giderler 622-SATILAN HİZMET MALİYET hesabına, tamamlanmayan taahhüt giderleri ise 170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesaplarında toplanacaktır (Şenlik, 2013: 90).

Başka bir ifade ile 7/B sistemi, inşaat taahhüt işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda stoklarından sarf ettikleri ilk maddeleri, 150-İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ hesabına alacak kaydederken, 790-İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ hesabına borç kaydederler. Alt hesaplarda, harcanan maddelerin çeşitleriyle (çimento, tuğla gibi) maliyet taşıyıcıları veya endirekt giderleri kaydetmek için gider yerleri açılır. İnşaat taahhüt işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda sarf ettikleri işçilikleri, çeşitli hesaplara alacak kaydederler, 791-İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HESABINA borç kaydederler (Tezgelmez, 2014: 41).

2.2.2.2 Özel Yap-Sat İşletmelerindeki Farklar

Özel inşaat işletmelerinde ilk madde malzeme alımları 150-İLK MADDE VE MALZEME hesabının borcuna kaydedilmektedir.

Eğer işletme 7/A sistemini tercih eder ise, 710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ hesabına aktarılması gerekecektir. İşletme direkt ilk madde ve malzeme kullanımı yapacak ise 710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME

GİDERLERİ hesabını borçlandırıp, aynı miktarda 150-İLK MADDE VE MALZEME hesabını alacaklandıracaktır. Dönem sonu geldiğinde de 710 no'lu hesapta toplanan maliyetler 711-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA hesabı kullanılarak 151-YARI MAMÜLLER-ÜRETİM hesabına aktarılacaktır (Yıldırım, 2014: 156).

Özel inşaat işletmeleri, yapmakta oldukları inşaatlarda kullandıkları direkt işçilikleri, çeşitli hesaplara alacak kaydederek, 720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ hesabına ise borç kaydederek. Özel inşaat işletmelerinin diğer direkt giderlerini kayıt edebilmeleri için (direkt madde ve direkt işçilik giderlerinin kayıt edileceği 710 ve 720 numaralı hesaplar haricinde) açılmış bir ana hesap yoktur. Bundan dolayı diğer direkt maliyet giderlerinin kaydı, esas üretim gider yerlerine yapılacaktır (Öcal vd., 2003: 407).

Özel inşaat işi yapan işletme 7/B seçeneğini seçmesi durumunda ilk madde ve malzeme alımları 150-İLK MADDE VE MALZEME hesabının borcuna kaydedilecektir. Bu ilk madde ve malzemelerin kullanılması durumunda 790-İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ hesabının borcuna karşılık, 150-İLK MADDE VE MALZEME hesabının alacağına kayıt yapılacaktır. Dönem sonunda 798-GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA hesabı aracılığı ile ilk madde ve malzeme maliyetleri 799-ÜRETİM MALİYET hesabına aktarılacaktır (Yıldırım, 2014: 156).

Özel inşaat işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda sarf ettikleri işçilikleri, çeşitli hesaplara alacak kaydederek, 791-İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ hesabına borç kaydederek. Özel inşaat işletmelerinin diğer direkt maliyet giderleri alt hesaplarda açılacak esas üretim gider yerlerine kaydedilecektir (Tezgelmez, 2014: 42).

Özel inşaat taahhüt işletmelerinde, direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan, hangi inşaat için ne kadar yapıldığı herhangi bir ölçüm gerektirmeden bulunabilen giderlere diğer direkt giderler denir (Yıldırım, 2014: 165).

Özel inşaat taahhüt işletmelerindeki diğer direkt giderler 7/A seçenekli işletmelerde 730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabının alt hesaplarında diğer direkt giderler diye takip edilir. 7/B Seçenekli işletmelerde ise giderlerin ilgili olduğu gider çeşidine göre kayıt edilmektedir (Yıldırım, 2014: 165).

2.3 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Bazı Maliyet Unsurlarının Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt işinde faaliyet gösteren işletmeler başka işletmeler adına bir sözleşmeye bağlı olarak hizmet taahhüdünde bulunabilirler. Yapılacak olan işin özellikleri ile ilgili değişiklikler işi yaptıran firma tarafından verilmektedir. Bu bağlamda işi yaptıran işletmeler daha çok hizmet üreten işletmeler olarak değerlendirilebilmektedir (Yıldırım, 2008: 75). Sipariş maliyet sistemi işletmelerin her bir ürün için ayrı ayrı maliyet hesaplamasına olanak sağlayabilmektedir. Hatta maliyetin özel olarak hesaplanabilmesi açısından sipariş maliyet sistemi kullanılabilir. Sipariş maliyet sistemi hizmet üreten işletmeler için kullanılabilir. Sipariş maliyet sistemini kullanabilecek işletme türlerine, gemi ve uçak yapım işletmeleri, inşaat işletmeleri, dökümhaneler, mobilya üreticileri, lokomotif ve makine üretim işletmeleri örnek olarak verilebilir. İnşaat taahhüt işlerinde hizmetin bütününe tamamlanma aşamasına kadar katlanılacak maliyet unsurlarını altı grupta toplamak mümkün olup, aşağıdaki bölümlerde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

- İlk madde ve malzeme giderleri ve muhasebeleştirilmesi,
- İşçilik giderleri ve muhasebeleştirilmesi,
- Taşeron giderleri ve muhasebeleştirilmesi,
- Genel üretim giderleri ve muhasebeleştirilmesi,
- Müşterek (ortak) genel giderlerin dağıtılması,
- Müşterek (ortak) amortismanların dağıtılması.

2.3.1 İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İlk madde ve malzeme mamulün maliyetine doğrudan veya dolaylı olarak etki yapabilmektedir. Özellikle inşaat sektöründe ilk madde ve malzeme yoğun olarak kullanılır. İlk madde ve malzeme giderleri kullanım amaçlarına ve mamul maliyetlerine yüklenilmesi durumuna göre iki farklı şekilde ele alınır. Bunlar

- Direkt ilk madde ve malzemeler,
- Endirekt madde ve malzeme giderleri olarak ifade edilir (Usul, 2012: 27).

Örnek : İnşaat faaliyetlerinde bulunan X A.Ş. cami inşaatı sebebiyle genel depo haricinde inşaatın yapıldığı yerde şantiye deposu da kurmuştur. Bu firma 15.04.2017 tarihinde, 100 ton demir için ₺170.000,00 ve 1.000 torba çimento için ₺27.000,00'yi %18 KDV hariç çek karşılığında ödemiştir. Demir genel depo, çimento ise şantiye deposunda bulunmaktadır. Daha sonra X A.Ş. firması cami inşaatına başlamış olup 11.05.2017 tarihinde de ₺50.000,00 değerinde demiri depodan kullanmıştır.

15.04.2017			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		197.000,00	
150.00 Genel Depo			
150.00.10 Demir	170.000,00		
150.10 Cami Şantiye Deposu			
150.10.10 Çimento	27.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		35.460,00	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS.			232.460,00
İlk madde ve malzeme alımı			
/			
15.04.2017			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		50.000,00	
740.00 Cami İnşaatı			
740.00.10 DİMM Gideri			
740.00.10.01 Demir	50.000,00		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.			50.000,00
150.00 Genel Depo			
150.00.10 Demir	50.000,00		
Cami inşaatında kullanılan demir			
/			

Yukarıdaki örnekten anlaşılacağı gibi inşaat yapabilmek için kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri 150-İLK MADDE VE MALZEME hesabında takip edilir. Stoklanması mümkün olan ve inşaat işinde direkt olarak yer alan malzemeler bu hesapta takip edilirken stoklanması mümkün olmayan hazır beton gibi malzemeler doğrudan 740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabında izlenebilmektedir (Erdalkıran, 2014: 53).

2.3.2 İşçilik Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

İşçilik kavramı mamul üretmek için harcanan insan emeğinin parasal olarak ifadesidir. İnşaat üretim maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınması gereken önemli bir unsur olan işçilik maliyetleri, saklanması, stoklanması, biriktirilmesi mümkün olmayan bir gider kalemidir (Yükçü, 1998: 43).

2018 Yılı aylık bekar çalışan için asgari ücret ve kesintileri aşağıda verilmiş olup ayrıca bu işçi için bordro hesaplama işlemi aşağıda örneklendirilmiştir (http://www.muhasabex.com/2017-asgari-ucet-asgari-ucet-asgari-ucet-2017_07.02.2017).

Tablo 2: 2018 Yılı Aylık İşçi Ücret Bordrosu

Brüt Ücret		2.029,50
SSK Primi İşçi Hissesi% 14	(2.029,5*0,14)	284,13
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Hiss.% 1	(2.029,5*0,01)	20,30
Gelir Vergisi Matrahı	(2.029,5-304,43)	1.725,07
Gelir Vergisi % 15	(1.725,07*0,15)	258,76
Damga Vergisi % 07,59	(2.029,5*0,00759)	15,40
Kesintiler Toplamı		578,59
Asgari Geçim İndirimi (+)		152,21
Net Asgari Ücret		1.603,12

Asgari Ücretin İşverene Maliyeti		
Asgari Ücret		2.029,50
SGK Primi %20,5	(2.029,5*0,205)	416,04
İşveren İşsizlik Sigorta Fonu %2	(2.029,5*0,02)	40,59
İşverene Toplam Maliyeti		2.486,13

31.01.2018			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			2.486,13
740.00 Şantiye			
740.00.10 Brüt Ücret	2.029,50		
740.00.20 SGK İşveren Payı	416,04		
740.00.30 SGK İşv. İssizlik Payı	40,59		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.			152,21
136.00.00 Asgari Geçim İndirimi	152,21		
335 PERSONELE BORÇLAR HS.			1.603,12
360 ÖDENECEK VER. VE FON HS.			274,16
360.00.10 Gelir V.	258,76		
360.00.20 Damga V.	15,40		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.			761,06
361.00.10 İşveren Payı	416,04		
361.00.20 İşçi Payı	284,13		
361.00.30 Sig. İşv. Payı	40,59		
361.00.40 Sig. İşçi Payı	20,30		
Ocak 2018 İşçi Ücret Bordrosu			

Örnek : Taahhüt işi ile uğraşan X İnşaat A.Ş.' nin 31.03.2018 Tarihinde şantiyeden elde edilen puantaj bilgilerinde yer aldığı üzere ilgili şantiyede Nisan ayı içerisinde toplam 10 bekar işçi çalışmış ve brüt ücret olarak asgari ücret üzerinden ₺20.295,00 olarak hesaplanmıştır. 31.03.2018 Tarihine ait işçi ücret bordrosu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. 2018 Yılı için aylık asgari ücret ve kesintileri aşağıda verilmiştir.

Tablo 3: 2018 Yılı Aylık 10 Bekâr İşçi Ücret Bordrosu

10 İşçi Brüt Ücret		20.295,00
SSK Primi İşçi Hissesi%14	(20.295*0,14)	2.841,30
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Hiss.% 1	(20.295*0,01)	203,00
Gelir Vergisi Matrahı	(20.295-3.044,25)	17.250,75
Gelir Vergisi % 15	(17.250,75*0,15)	2.587,61
Damga Vergisi % 07,59	(20.295*0,00759)	154,03
Kesintiler Toplamı		5.785,94
Asgari Geçim İndirimi (+)		1.522,10
Net Asgari Ücret		16.031,16

Asgari Ücretin İşverene Maliyeti		
Asgari Ücret		20.295,00
SGK Primi %20,5	(20.295,00*0,205)	4.160,47
İşveren İşsizlik Sigorta Fonu %2	(20.295,00*0,02)	405,90
İşverene Toplam Maliyeti		24.861,37

Dönemin işçi ücretlerine bordrosuna ait yevmiye kayıtları aşağıdaki şekildedir:

31.03.2018		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		24.861,37
740.00 Şantiye		
740.00.10 Brüt Ücret	20.295,00	
740.00.20 SGK İşveren Payı	4.160,47	
740.00.30 SGK İşv. İşsizlik Payı	405,90	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		1.522,10
136.00.00 Asgari Geçim İndirimi	1.522,10	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		16.031,16
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON HS.		2.741,64
360.00.10 Gelir V.	2.587,61	
360.00.20 Damga V.	154,03	
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		7.610,67
361.00.10 İşveren Payı	4.160,47	
361.00.20 İşçi Payı	2.841,30	
361.00.30 Sig. İşv. Payı	405,90	
361.00.40 Sig. İşçi Payı	203,00	
Ocak 2018 İşçi Ücret Bordrosu		

Görüldüğü üzere yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri hizmet üretimi olması nedeniyle işçilik giderleri 740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabında takip edilmektedir. Ayrıca bu giderler 720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ hesabında takip edilebilir.

2.3.3 Taşeron Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

Günümüzde inşaat işletmelerinin bir inşaat projesinin başlangıç aşamasından sonucuna kadar tek başına işlem yapabilmesi yoğun olarak görülen bir durum değildir. Yapımında uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren işler, ekonomik zorluklar veya başka sebeplerden dolayı yapılması imkânsız hale gelebilmektedir. Bu gibi durumlarda müteahhit işletmeler "Taşeron" ya da "Alt işveren" olarak adlandırılan bu ikinci derecedeki müteahhit işletmelere işlerini yaptırdıkları veya takip ettirdikleri görülebilmektedir (Adiloğlu, 2006: 26).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan firmalarda asıl işveren ile taşeron firma arasındaki muhasebe işlemleri avans ve hak ediş olmak üzere iki grupta

toplanabilir. Taşeronlara yapılan ödemeler 179-TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR hesabında takip edilir (Erdalkıran, 2014: 56).

Yıllara yaygın inşaat işinde faaliyet gösteren firmalar; taşeronlara yaptırdıkları işlerde gelir vergisi kesintisinin yanı sıra işgücü temin hizmeti alımlarında 14 Nisan 2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine istinaden (9/10) oranında KDV tevkifatı yapmakla da yükümlüdürler. Yine aynı tebliğin 3.1.2.b bendinde belirlenmiş alıcılar olarak tanımlanmış kamu kurum ve kuruluşlarına yaptıkları yapım işleri ve hizmetler için (2/10) oranında KDV tevkifatına tabidir.

Ayrıca 61 seri nolu 27.12.2016 tarihli Resmi Gazetede 29931 sayı ile yayımlanan Damga Vergisi Genel Tebliğine göre taşeronlara yapılan avanslardan %0,948 oranında damga vergisi kesintisi yapılacaktır (<http://www.muhasibetr.com/damga-vergisi-oranlari/>, 05.02.2017).

Örnek : Yıllara yaygın inşaat alanında faaliyet gösteren Y firması üstlendiği stadyum inşaatının hafriyat işini taşeron Z firmasına vermiştir. Taşeron Z işletmesi hafriyat işine 05.01.2017 tarihinde başlamış ve 14.12.2017 tarihinde tamamlamıştır. Taşeron Z işletmesi ₺80.000.000,00 ve %18 KDV' den oluşan faturayı düzenlemiştir, karşılığında Y inşaat işletmesi taşeron Z işletmesine çek vermiştir (Büyüktürk, 2013: 71).

Hafriyat Bedeli	=	₺80.000.000,00
KDV %18	80.000.000,00*%18 =	₺14.400.000,00
KDV Tevkifatı 2/10	14.400.000,00*(2/10) =	₺2.880.000,00
Net Tutar	=	₺91.520.000,00

14.12.2017			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		80.000.000,00	
740.00 Stadyum İnşaatı			
740.00.10 Dışardan Sağ. Fayda ve Hiz.			
740.00.10.01 Taşeron Gid			
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		14.400.000,00	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON HS.			2.880.000,00
360.00.10 KDV Tevkifatı 2/10			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. HS.			91.520.000,00
Taşeron Z İşletmesine Yapılan Ödeme			

2.3.4 Genel Üretim Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi

Firmaların yapacağı üretim ve üretime bağlı olarak yaptıkları direkt işçilik giderleri ile direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışında kalan bütün giderlerin takip edildiği hesap olarak ifade edilmektedir.

Bu giderler ile ilgili şu kıstaslar dikkate alınmaktadır (Şenlik, 2007: 364):

- İşletmenin yapacağı üretim ile ilgili olması,
- İşletmenin yapacağı hizmet maliyeti ile ilgili olması,
- Dağıtım yolu ile üretim ve hizmet maliyetine yansıtılabilir nitelikte olması gerekmektedir.

Örnek : İnşaat sektöründe faaliyet gösteren M İnşaat Ltd. Şti. 06.02.2017 tarihinde 400.000 litre dizel yakıt tüketimi yapmıştır. Bu yakıtın 250.000 litresi yapımı devam eden adliye inşaatında çalışan iş makineleri için kullanılırken 150.000 litresi idari personelin taşınması için kullanılmıştır. Dizel litresi ₺4.80'den alınmıştır.

Tablo 4: A İnşaat Ltd. Şti. 06.02.2017 Tarihindeki Yakıt Harcama Tablosu

	Harcanan yakıt (L)	Toplam har. yüzdesi	Giderlerden alınan pay
Adliye inşaatı	250.000	%62,5	₺1.200.000,00
Diğer harcama	150.000	%37,5	₺720.000,00
Toplam	400.000	%100	₺1.920.000,00

06.02.2017	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.200.000,00
740.00 Adliye İnşaatı	
740.00.10 Dışardan Sağ. Hizmet	
740.00.10.20 Akaryakıt Gid.	
770 GENEL YÖNETİM GİD. HS.	720.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	345.600,00
320 SATICILAR HS.	
Akaryakıt Giderleri Dağıtımı	2.265.600,00

2.3.5 Müşterek (Ortak) Giderlerin Dağıtılması

Yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili ortak giderlerden bahsedilebilmesi için ortada birden fazla işin aynı anda yürütülmesi gerekmektedir. Bir başka ifade ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde bir işin faaliyeti devam ederken bir başka işin de aynı anda faaliyeti devam ediyorsa ortak giderlerin meydana çıkması söz konusu olabilmektedir. Eğer sadece bir iş faaliyeti devam ediyor ise burada ortak giderden bahsedilmesi söz konusu olmamaktadır. GVK 'ya göre bir işin faaliyeti ile ilgili başlayan giderlerin tespit edilebildiği oranda o işle ilgili gider olarak gösterilebilir. Aksi durumlarda yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde birden fazla faaliyetin sürdürülmesi esnasında çıkan öyle giderler vardır ki işletmenin tüm faaliyetleri ile ilgili olabilmektedir (Kızılot, 2012: 104).

Bir yıldan uzun süren inşaat ve onarım işlerinde bu işlerin diğer işlerle birlikte yürütülmesi durumunda müşterek genel giderler ve amortismanların aşağıda belirtilen hususlar doğrultusunda dağıtımı yapılır:

- Takip edilen yıl içerisinde birden fazla iş faaliyetinin aynı anda yürütülmesi söz konusu ise her yıl için kullanılan ortak giderler ve ortak harcamaların enflasyon oranı dikkate alınarak tutarların birbirine olan nispeti oranında,
- Birden daha fazla inşaat ve onarım işlerinde veya takip edilen iş ile ilgili kullanılan; makine, tesisat ve ulaşım araçlarına ait amortismanlar, kullanılan işteki gün sayısına göre dağıtılmaktadır.

2.3.5.1 Doğrudan Giderler:

Hangi iş aşamasında gider olduğu net bir şekilde belirlenen giderlerdir. Giderin olduğu işin maliyet hesabında izlenir ve işin sonuçlanması ile birlikte gelir veya kazanç tespitinde dikkate alınır (Atila, 2007: 71).

2.3.5.2 Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri İle İlgisiz Giderler

Giderler içerisinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgisi olmayan giderlerdir. İlgili olduğu yılda doğrudan sonuç hesabına atılmaktadır. Örneğin yeni bir işin alınması için yapılan harcamalar, işin alınamaması durumunda doğrudan gider hesabına aktarılması gerekmektedir (Atila, 2007: 71).

2.3.6 Müşterek (Ortak) Amortismanların Dağıtılması

Yapılacak olan yıllara yaygın inşaat işi ile başka işin de takip edilmesi durumunda bütün işler için kullanılan makine, teçhizat veya ulaşım aracı ile birlikte diğer sabit değerlerin maddi olmayan duran varlıkların amortismanına ortak amortisman ifadesi denilmektedir. Bu bağlamda ortak amortismanlar yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile birlikte başka işlerde de kullanılan aşağıdaki maddi ve maddi olmayan amortismanlardan meydana gelmektedir (Şenlik, 2007: 410):

- Binalara ait amortisman,
- Yer altı ve yer üstü düzenlemelere ait amortisman,
- Teçhizat, makine ve cihazlara ait amortisman,
- Taşıtlara ait amortisman,
- Demirbaşlara ait amortisman,
- Diğer maddi duran varlıkların amortismanı,
- Haklara ait amortisman,
- Şerefiyenin amortismanı.

Örnek : Y Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmesi 2017 yılında baraj, hastane ve konferans salonu olmak üzere üç farklı inşaat taahhüt işini birlikte yürütmektedir. İşletmenin 31.12.2017 tarihi itibari ile her üç inşaat işinde ortak kullandığı kepçenin 2017 yılı amortisman tutarı ₺600.000,00, inşaatlarda kullanım süreleri: baraj inşaatında 90 gün, hastane inşaatında 150 gün ve konferans salonu inşaatında 60 gün olmak üzere toplam 300 gündür.

Bu veriler doğrultusunda işletmeye ait ortak amortismanın ayrılışı şu şekildedir:

Tablo 5: C İnşaat Firmasının 2017 Yılı İnşaat İşleri Tablosu

İNŞAAT İŞİ	ÇALIŞMA SÜRESİ	ÇALIŞAN GÜNÜN PAYI	DAĞITIM YAP. TUTAR	DAĞITIM PAYI
Baraj	90	%30		180.000,00
Hastane	150	%50	600.000,00	300.000,00
Konferans salonu	60	%20		120.000,00
TOPLAM	300	%100		600.000,00

31.12.2017		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		600.000,00
740.01. Baraj İnşaatı	180.000,00	
740.01.06 Amort. ve Tük. Payı		
740.01.06.01 Kepçe Amort.		
740.02 Hastane İnşaatı	300.000,00	
740.02.06. Amort.ve Tük. Payı		
740.02.06.01 Kepçe Amort.		
740.03. Okul İnşaatı	120.000,00	
740.03.06. Amort.ve Tük. Payı		
740.03.06.01 Kepçe Amort.		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS.		600.000,00
2016 Yılı Dağıtım Yapılan Amortisman Gideri		

2.4 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Hak Ediş ve Avansların Muhasebeleştirilmesi

GVK'nın 94-3 Maddesi ve KVK'nın 15/1-a maddesi gereği, vergi kesintisinde bulunmak zorunda olanlar, GVK'nın 42. Maddesine göre olan işler nedeniyle bu işleri takip edenlere ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergisi ve kurumlar vergilerinden mahsuben, vergi kesintisi yapmakla mükelleflerdir. Böyle bir uygulamanın gerekçesi ise bu tip işlerde işin bitmesinde meydana gelecek kar veya zararın tam olarak tespit edilememesi olarak ifade edilmektedir (Aydın, 2008: 37).

2.4.1 Hak Edişlerin Muhasebeleştirilmesi

Hak ediş alındığında hak ediş belgesi düzenlenmektedir. Fakat hak ediş belgeleri VUK açısından düzenlenen belgeler arasında sayılmamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununun (KDV) 29. ve 34. Maddesi gereği verginin indirim konusu olarak ele alınabilmesi için fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca belirtilmesi gerekmektedir. Bu sebeptir ki inşaat ve onarım işleri üzerinden faaliyet gösteren işletmeler hak ediş belgelerinin yanında fatura da düzenlemeleri gerekmektedir. Faturaların da hak ediş belgesi ile düzenlenmesi gerekmektedir. Böylelikle KDV açısından vergiyi doğuran olay da faturanın düzenlenmesi ile gün yüzüne çıkmış olacaktır (Şenlik, 2007: 303).

Ayrıca hak ediş ödemeleri ile ilgili avans ödemelerinde de olduğu gibi GVK'nın 94/3 maddesi kapsamında %3 gelir vergisi kesintisi zorunlu olarak yapılmaktadır. Bunun yanında hak ediş ödemeleri %0,75 damga vergisine tabidirler (Değer, 2010: 81).

GVK'nın madde 42 bağlamında özel bir vergi sistemine bağlı olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, bu alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından bazı farklılıklar getirmektedir. İşletmeler, faaliyet gösterdikleri inşaatlarla ilgili olarak hak ediş alımlarını 350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAK EDİŞ BEDELLERİ hesabı üzerinden takip ederler. İnşaatın sonuçlanması ile birlikte 350-357 no'lu hesaplarda takip edilen hak edişlerin 600-YURT İÇİ SATIŞLAR hesabı üzerinden takip edilmesi gerekmektedir.

Örnek : X Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işletmesi, yapmakta olduğu Adliye inşaatı işinden dolayı 20.04.2017 tarihinde ₺1.000.000,00 tutarlı hak ediş düzenlemiştir. Bu hak edişle ilgili olarak düzenlenen fatura ise aşağıdaki gibidir.

Hak ediş	=	₺1.000.000,00
Gelir Vergisi Tev. (%3) 1.000.000,00*0,03	=	₺30.000,00
Damga Ver. (Binde 9,48) 1.000.000,00*0,00948	=	₺9.480,00
Kesintiler Toplamı	=	₺39.480,00
Net Tutar	=	₺960.520,00
KDV (%18) 1.000.000,00*0,18	=	₺180.000,00

KDV Tevkifatı (2/10)	180.000,00*(2/10)	=	₺36.000,00
Hesaplanan KDV(8/10)	180.000,00*(8/10)	=	₺144.000,00
Toplam Tutar		=	₺1.104.520,00

20.04.2017			
100 KASA HS.		1.104.520,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		30.000,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		9.480,00	
740.00. Adliye İnşaatı			
740.00.05 Vergi Resim ve Harçlar			
740.00.05.01 Damga V.	9.480,00		
351 YILLARA YAYGIN ADLİYE İNŞ.HAKEDİŞ HS.			1.000.000,00
391 HESAPLANAN KDV			144.000,00
391.01 Mal ve Hiz.Tes. KDV			
391.04 % 18(8/10) Hes. KDV			
Adliye İnşaatı Hak ediş alımı			
/			
20.04.2017			
980 KDV TEVKİFATLARI HS.		36.000,00	
980.01 Adliye İnşaatı 2/10 Tevkifatı			
981 KDV TEVKİFATLARI KARŞ.HS.			36.000,00
981.01 Adliye İnş. 2/10 KDV Tevkifatı Karş.			
2/10 KDV Tevkifatının İzlenmesi			
/			

2.4.2 Avansların Muhasebeleştirilmesi

Avansların muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde taşeronlara ödenen vergilerden kesinti yapılması zorunludur. Avans ister nakdi olarak ödensin ister malzeme yolu ile ödensin kesinti durumu ile ilgili bir değişikliğin olması söz konusu değildir. Eğer yapılacak iş yıllara yaygın değilse, bir başka ifade ile bir yıl içinde tamamlanacak ise yapılacak olan ödemeler vergi kesintisinden muaf tutulur (Usul, 2012: 59).

Avanslar bir işin veya hizmetin karşılığı olmadığı için KDV'ye tabi değildir. Ancak avanslara damga vergisi ve gelir vergisi tahakkuk eder.

Örnek : Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan X A.Ş. devam etmekte olan okul inşaatı için 02.01.2017 tarihinde ₺400.000,00 avans almıştır.

Avans Tutarı	=	₺400.000,00
Gelir Vergisi Tev. (%3) 400.000*0,03	=	₺12.000,00
Damga Ver. (Binde 9,48) 400.000*0,00948	=	₺3.792,00
Net Tutar	=	₺384.208,00

02.01.2017		
100 KASA HS.		384.208,00
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FON HS.		12.000,00
295.02. Okul İnşaatı	12.000,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		3.792,00
740.02. Okul İnşaatı		
740.02.05. Vergi Resim ve Harçlar		
740.02.05.02. Damga Vergisi	3.792,00	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.		400.000,00
340.02. Okul İnşaatı		
Okul İnşaatı Avans Alımı		

2.5 İnşaat İşlerinde Kullanılan Defter ve Belgeler

Bu bölümde inşaat işlerinde tutulması gereken defterler ve kullanılan belgeler detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

2.5.1 İnşaat İşlerinde Kullanılan Defterler

İnşaat işlerinde tutulması gereken defterler VUK hükümlerine göre tutulması gereken defterler ve diğer özel defterler olmak üzere iki şekildedir.

VUK'un 183,184 ve 185'inci maddelerine göre tutulması gereken defterler aşağıdaki gibidir;

- **Yevmiye Defteri:** Kayıt altına alınması gereken zorunlu işlemlerin veya muamelelerin tarih sırasına bağlı kalınarak maddeler halinde tertip ve düzen içinde yazıldığı defter olarak ifade edilir.
- **Büyük Defter:** Yevmiye defteri üzerine alınan işlemlerin yevmiye defterinden alınarak usulüne uygun bir şekilde hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda bir araya getiren defterdir.
- **Envanter Defteri:** Her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterlerin ve bilançoların kaydedildiği defterdir.

İnşaat işlerinde tutulması gereken diğer defterler şu şekilde verilmektedir (<http://www.muhasabedersleri.com/insaat-muhasebesi/insaat-isletmeleri-defterleri.htm>, 15.06.2016):

- **Şantiye (Günlük) Defteri:** Bu defter Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği gereği tutulması gerekli olan defterlerdendir. Ayrıca aşağıda verilen hususlar bu deftere zorunlu olarak kaydedilir:
 - ✓ Günlük hava durumu,
 - ✓ İş ile ilgili bilgi, ilerleme düzeyi,
 - ✓ Var ise ortaya çıkan engeller,
 - ✓ Fiyat farkına tabi olan araç ve gereçlere ait miktar,
 - ✓ Sözleşme gereği işyerinde bulunması zorunlu olan elemanların işyerinde bulunup bulunmadığı,
 - ✓ İşyerinde çalışan işçinin sayısı,
 - ✓ İşyerinde bulunan makine teçhizat sayısı,
 - ✓ Eğer yapıldı ise önemli görüşmelerin raporları.

Bu defter çift yapraklı ve birbirine bağlı sıra numaralı ve standart A4 ebatlarında olan defterlerdir.

Defterin ilk sayfasında bulunan hususlar şu şekildedir:

- ✓ Defterin numarası,
- ✓ İşin adı,
- ✓ İşin yeri,
- ✓ İşe ait keşif bedeli,

- ✓ Müteahhit, şantiye şefi ve kontrol mühendisine ait kimlik bilgileri,
- ✓ Ve son olarak müteahhit tarafından imzalanmaktadır.
- **Röleve Defteri:** Bayındırlık işleri kontrol yönetmeliği açısından röleve defterinde bazı özelliklerin bulunması gerekmektedir. Bu özellikler şu şekilde sıralanır:
 - ✓ Röleve defterinin sayfaları müteselsil numaralı olmalı,
 - ✓ İlk sayfasında işin adı, yapılacağı yeri ve yüklenici müteahhittin adı soyadı yer almalı,

Ayrıca röleve defteri müteahhit ve kontrol mühendisi tarafından aynı anda işyeri içerisinde imzalanmalıdır.

- **Ataşman Defteri:** Esas proje içerisinde yer almayan, toprak altında kalma ihtimali olan veya ilerideki bir zamanda sökülüp atılma durumu olan kısım ile ilgili şekil, boyut gibi özelliklerin not alındığı defter olarak ifade edilmektedir. Bu tür işler inşaat işlerinde gözle görülemeyen veya inşaatın belli bir süresinde inşaattan atılması söz konusu olan işlerdir. Bu işler ile ilgili bilgilerin yer verildiği deftere de ataşman defteri denilmektedir.
- **Puantaj Defteri:** İnşaatın faaliyetinde görev alan kişilerin çalıştıkları gün ve saatlerin not alındığı ve ücret hesaplamalarının yapıldığı defter olarak açıklanmaktadır. İşle ilgili detaylı bilgiler de yine bu defter üzerinden öğrenilebilmektedir. Puantaj kayıtlarında:
 - ✓ İnşaat faaliyetinde yer alan kişiler,
 - ✓ Çalışanların yaptıkları işler,
 - ✓ İnşaat faaliyetinde kullanılan araçlar,
 - ✓ İnşaat işinde kullanılan makineler ve bu makinelerin çalışma süreleri yer almaktadır.

Defterin ilk sayfasına işin adı, keşif bedeli, cinsi, müteahhidi, kontrol mühendisi ve sürveyanın adı yazılır. Defter puantör tarafından günlük olarak tutulur.

- **Sürveyan Defteri:** Bu defter günlük olarak tutulmaktadır. Bu deftere not alınacak bilgiler şu şekilde sıralanmaktadır:

- ✓ Faaliyet gösterilecek işin adı,
- ✓ İşyerinin adresi,
- ✓ Yapılacak işin keşif tutarı,
- ✓ Sürveyana ait kimlik bilgileri.

Bu deftere şu hususlar kaydedilir:

- ✓ İnşaat içinde faaliyet gösterilen mahal,
- ✓ Takip edilen inşaat işleri,
- ✓ İnşaata işine gelen malzemeler,
- ✓ Faaliyet anında iş yerinde bulunan makineler.
- **Yeşil Defter:** İşletmenin faaliyet gösterdiği alanda söz konusu üretim ile ilgili olarak ölçüm hesaplarının yapıldığı defter olarak ifade edilmektedir.

2.5.2 İnşaat İşlerinde Kullanılan Belgeler

VUK'a göre inşaat işlemlerinde yapılan işlemlerin tamamının belgelendirilmesi zorunludur. İnşaat işletmelerinin kullanmış oldukları bazı ticari belgeler aşağıdaki gibidir.

2.5.2.1 Fatura

Malı satan kişi ile malı satın alan kişi veya başka bir ifade ile hizmeti veren kişi ile hizmeti alan kişi arasında düzenlenen bir evraktır. Fatura üzerinde bulunması gereken bilgiler şu şekilde verilmektedir:

- Fatura seri no'su,
- Fatura sıra numarası,
- Faturanın tanzim tarihi,
- Tanzim edenin adı soyadı,
- Tanzim edenin unvanı,
- Tanzim edenin adresi,
- Bağlı Bulunduğu vergi dairesi ve hesabı,
- Müşterinin ismi ve soy ismi,
- Müşterinin var ise vergi dairesi,
- Müşteriye ait hesap numarası,
- Malın fiyatı, adeti, tutarı,

aldıkları kişiye verilmesi gereken evrak olarak ifade edilir. Gider pusulasının üzerinde şu bilgiler bulunmaktadır:

- Yapılacak olan işin niteliği,
- Adeti, cinsi, fiyatı, tutarı, toplamı, tevkif edilen verginin oranı, net tutarı,
- İş yaptıran ve yapanın adı soyadı,
- Mal teslim konusu ise alan ve satanın adı soyadı,
- İş yaptıran ve yapanın adresi unvanı, vergi numarası ve dairesi,
- Malı satan ve alanın adresi unvanı, vergi dairesi ve numarası,
- İş yapanın imzası,
- Seri ve sıra numarası,
- Düzenlenme tarihi gibi bilgilerin defter üzerinde yer alması gerekmektedir.

Aşağıda gider pusulasına örnek verilmiştir
(https://yandex.com.tr/gorsel/search?text=Gider%20Pusulas%C4%B1%20in%C5%9Fat&img_url=http%3A%2F%2Fwww.birdunyabilgi.org%2Fresimler%2Fgider-pusulasi.jpg&pos=1&rpt=simage&lr=1151,07.02.2017).

Şekil 2. Gider Pusulası Örneği

MALİYE
GİDER PUSULASI
SERİ - A
SIRA
İl Kodu 34

Tarih:20.....

İŞİN MAHIYETİ	CİNSİ	ADEDİ	FIYATI	TUTARI
TEVKİF EDİLEN				
TOPLAM				
GELİR VERGİSİ ORANI %				
TUTARI				
FON PAYI				
KESİNTİ TOPLAMI				
ÖDENECEK NET TUTAR				

Yalnız, TL. dir.

Gonca Taş Karaal'den yukarıda belirtilen mal / iş bedelini aldım.

Adı, Soyadı : İMZA

Adresi :

Vergi Dairesi : Vergi No.: Suret 11

İKİEL MATBAA REKL. AMB. SAN. TİC. LTD. ŞTİ. : T.H. Mehmet Mah. S. Ali Ef. Cad. Üsküdar Kapalı Çarşısı
No: 30/30-6-7 Tel.: 310 21 09 Üsk. V.D. : 4700040739 Anl. 14.02.2014 / 1423 B.Yük 2014


2.5.2.3 Serbest Meslek Makbuzu

VUK'un 234-237 maddelerine göre serbest meslek erbapları, yapmış oldukları işlerle ilgili olarak her türlü tahsilat için iki nüsha halinde serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Burada aslı olan nüsha müşteriye verilir. Serbest meslek makbuzu üzerinde bulunması gereken bazı bilgiler şu şekilde sıralanmaktadır:

- Seri ve sıra numarası,
- Makbuzu düzenleyen ya da verenin adı,
- Vergi dairesi,
- Müşteri adı soyadı,
- Müşteri unvanı, adresi,
- Tutar ve tarih,
- Makbuz düzenleyen tarafından imzalanır.

Aşağıda serbest meslek makbuzuna bir örnek verilmiştir.

Şekil 3. Serbest Meslek Makbuzu Örneği

MİMAR				Sıra	Seri : A
Konak Mh. Gazi Camii Sk. No. 5/3 BURDUR V.D.H.N.: 3738 1018 652		İL KODU 15		No:	02318
				Tarih: 01.11.2017	
Serbest Meslek Makbuzu					
İşin Mahiyeti :		Sayın :			
mimarî proje		Adres : pafta 112, Ada 1452			
Ait Olduğu Ay :		parket 12			
		V.D. Hs. No: Bursa			
Ücretin Tutarı	7142,06	% 20 S.M.K.V.S.	1428,52	Alınan Net Ücret	
% 10 K.D.V.	1225,71	% S.S. Des. Fon			
Yekün	8420,57	Kesinti Yekünü	1428,52	7000	
Yukarıda açıklanan iş için % 20 Serbest Mes. Kaz. Ver. Stopajı ve % 10 S.S. Des Fonu olarak adı geçen mükellef tarafından tevkifat yapıldıktan sonra geriye kalan					
TL Alın..... İmza					
Gül Olsat Matbaa & Reklam A.Ş. (Eski Özgür Mh. Nalbant Sk. No.5 BURDUR B.Y.: 2012 Anlş. Tar.: 05.11.2011- 347 Tel. 234 46 13 V.D.Burdur No. 3635 5053 842					

2.5.2.4 Ücret Bordroları

VUK madde 238'e göre iş yeri sahiplerinin çalışanlarına her ay ödedikleri ücret için ücret bordrosu verme yükümlülükleri bulunmaktadır. Ücret bordrosu üzerinde bulunması gereken bilgiler şu şekilde sıralanmaktadır:

- Ücreti alanın adı soyadı,
- İmzası,
- Birime ait ücret miktarı,
- Ücret dahilinde hesaplanan vergi tutarı,
- Çalışana ait çalışma süresi,
- Ücretin alakalı olduğu süre bilgileri bulunmak zorundadır. Eğer ücret ödemesi banka üzerinden yapılıyor ise imzaya gerek duyulmamaktadır. Aşağıda Ücret bordrosuna örnek verilmiştir.

Şekil 4. Ücret Bordrosu Örneği


HAZİRAN / 2018 ÜCRET BORDROSU																																					
Firma Ünvanı :																																					
Merkez Adres : OZGUR MAHALLESİ MANAV SOKAK No:13/2 MERKEZBURDUR																																					
Sube Adres :																																					
Vergi Dairesi / Vergi No : BURDUR/										SGK İşyeri No :																											
Firma İnternet Adresi :										Ticaret Sicil No :																											
S.No	Adr-Soyadı	İşe Gir.Tar.	Çl.Hs.	Gen	Ücr	Üsz	Sih.	Yil.	Mz.	Ücr.	Pr.Gn.	Gn.Br.Üc.	Brüt Ücret	Fazla	Mesai	Vergi	Matrahı	Sigorta	Mat.	Geçir.	Ver.	Sigorta	Kes.	Gelir	Ver.	İst/Vergi	İnd.	Net Ücret	İmza								
1		28.06.2014	26	4	0	0	0	0	0	0	30	30	87,86	2.029,50	0,00	1.725,07	2.029,50	258,78	284,13	0,00	0,00	1.450,91															
	AYLIK											225	05510	2.029,50	0,00	8.825,35	15,40	152,21	20,30	101,48	0,00	0,00	1.450,91														
TOPLAM :										30		2.029,50		1.725,07	2.029,50	258,78	284,13			1.450,91																	
TOPLAM :										225		2.029,50		8.825,35	15,40	152,21	20,30	101,48			1.450,91																
Grup İcmali																																					
Personel	Grup	Adet	Prim	Aylık	Fazla	Sair	Brüt	Vergi	Sigorta	Gelir	Sigorta	İşs.	Damga	Sair	Vergi	Asgari	Geçim	Ödenecek	Sigorta	İşsizlik	Toplam	Gelir	Damga	İşveren	İstisnası	İstisnası	İstisnası	İstisnası									
NORMAL	1	30	2.029,50				2.029,50	1.725,07	2.029,50	258,78	284,13	20,30	15,40			152,21	1.803,12	418,05	40,59	761,07																	
TOPLAM :		1	30	2.029,50			2.029,50	1.725,07	2.029,50	258,78	284,13	20,30	15,40			152,21	1.803,12	418,05	40,59	761,07																	
TAHAKKUK BİLGİLERİ																																					
Aylık Ücretler Toplamı		2.029,50										Ödenecek Net Ücretler		1.603,12																							
Fazla Mesai Toplamı												Ödenecek SGK Primi		700,18																							
Sair Ödemeler Toplamı												Ödenecek SGD Primi																									
İşveren SGK Hissesi		416,05										Ödenecek Gelir Vergisi		106,55																							
İşveren İşsizlik Sig. Kesintisi		40,59										Ödenecek Damga Vergisi		15,40																							
												Ödenecek İşsizlik Sig. Kesintisi		60,89																							
												Sair Kesintiler																									
TOPLAM		2.486,14										TOPLAM		2.486,14																							
Toplam SGK Primi		761,07										İndirilecek Gelir Vergisi																									
İndirilecek SGK İşveren Payı		101,48										İndirilecek Damga Vergisi																									
Net Ödenecek SGK Primi		659,59										Asgari Geçim İndirimi Tutarı		152,21																							

2.5.2.6 Hak Ediş Raporları

Hak ediş raporları ara ödemelere delil olarak gösterilen belgeler olarak da ifade edilmektedir. Bir başka açıklamada taahhüt edilen yapı inşaatlarında, sözleşme üzerinde belirlenmiş ve işin gerekli esas ve usul üzerinde belli bir oranın tamamlanması durumunda iş sahibinden hesaplanan oran dahilinde tahsil edilecek tutarları belirleyen belgeler olarak da tanımlanmaktadır. Hak ediş raporlarında hak ediş kısmı ile ilgili yapılan ölçümler kesin bilgileri yansıtmayıp tahmini verilere dayanabilmektedir. Ayrıca her hak ediş raporu düzenlendiğinde bir önceki hata durumu ortadan kaldırılabilmektedir. Hak ediş raporları düzenlendiği andan itibaren hak edilen bedeli göstermektedir. Bu bağlamda bir cari hesap özeti olarak görülmemelidir (Öcal vd., 2003: 106).

Aşağıda hak ediş raporuna bir örnek verilmiştir (https://yandex.com.tr/gorsel/search?text=HakEdi%C5%9F%20Raporlar%C4%B1%20in%C5%9Faat&img_url=http%3A%2F%2Freader21.docslide.net%2Fstore21%2Fimage%2F312016%2F55cf8ff0550346703ba175eb.png&pos=10&rpt=simage&lr=11511,07.02.2017).

Şekil 6. Hak ediş Raporu Örneği

		T.C. KÜÇÜKYALI BELEDİYESİ FEN İŞLERİ MÜDÜRLÜĞÜ		Sayfa No : 1
				Hakediş No : .02
HAKEDİŞ RAPORU				
		Tarih	: 5.04.2017	
		No	: 02	
		Uygulama Yılı	: 2017	
Yapılan İşin Adı	KAYMAKAMLIK BINASI YAPIM İŞİ			
Yapılan İşin Etüt / Proje No.su				
Yüklenicinin Adı / Ticari Unvanı	GÜNEŞ İnşaat San. ve Tic. A.Ş.			
Sözleşme Bedeli	25.950.000,00 TL			
Ihale Tarihi	9.01.2017			
Ihale Kom. Karar Tarihi ve No.su	-			
Sözleşme Tarihi ve No.su	16.01.2017			
İşyeri Teslim Tarihi	6.02.2017			
Sözleşmeye Göre İşin Süresi	400 Takvim Günü			
Sözleşmeye Göre İşin Bitim Tarihi	12.03.2018			
Verilen Avanslar Toplamı				
Mahsubu Yapılan Avansın Toplam Tutarı				
Sözleşme Bedeli	Sözleşme Artış Onayının Tarihi ve Nosu	Ek Sözleşme Bedeli	Toplam Sözleşme Bedeli	
Süre Uzatım Kararlarının				
Karar Tarihi	Sayısı	Verilen Süre	İş Bitim Tarihi	Uzatım Sebebi

2.5.2.7 Sözleşmeler

İnşaat taahhüt işlerinde sözleşmeler yapılacak işe dair tarafları birbirine bağlayan en önemli unsurlardır. Sözleşme üzerinde şu bilgilerin bulunması gerekmektedir:

- Yapılacak olan işin süresi,
- İşin kapsamı,
- İşin ne kadar bedelle yapılacağı,
- İşin zamanında bitmemesi durumunda cezai şartı,
- Sözleşme taraflarının hak ve yükümlülükleri.

Yukarıda verilen bilgiler sözleşme üzerinde yer alması gereken bilgilerdir. Bu bilgiler doğrultusunda sözleşmeler hazırlanmaktadır. Ve sözleşme üzerinde aşağıda verilen hususların ayrı ayrı belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca verilen her hususun altına anlaşılır ve bütün bilgiler net bir şekilde yazılmalıdır (<https://www.xing.com/communities/posts/insaat-soezlesme-oernekleri-1006975483>, 07.02.2017).

- Sözleşmenin tarafları,
- Sözleşmeye konu olan iş,
- Sözleşmeye ait işin süresi,
- İş sahibinin görevi ve sorumlulukları,
- Yüklenicinin kişinin ya da tüzel kişinin görev ve sorumlulukları,
- Ücret,
- İhtilafların halli.

Burdur İlinde kat karşılığında anlaşma yapılan arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan sözleşme örneği aşağıda verilmiştir;

KAT KARŞILIĞI YAPI SÖZLEŞMESİ

1- SÖZLEŞMENİN YANLARI:

Bu sözleşme **Müteahhit firma ismi** ile Burdur İli, **Arsa Sahibi Adresi** adresinde ikamet eden **Arsa Sahibi Adı** arasında 11.11.2011 tarihinde imzalanmıştır. Sözleşmenin bundan sonraki kısmında **Müteahhit firma ismi** müteahhitlik firması, **Arsa Sahibi Adı** arsa sahibi olarak anılacaktır.

2- SÖZLEŞMENİN KONUSU:

- a) Burdur İli; Merkez İlçe, Bağlar Mah., 1 Pafta, 11 Ada, 111 Parsel de bulunan 1111 m2 arsa ile Burdur İli, Merkez İlçe, Bağlar Mah., 2 Pafta, 22 Ada, 222 Parsel de bulunan 2222 m2 arsanın birleştirilme işleminden sonra yerine Bodrum, Zemin Kat,1.Kat,2.Kat' lardan oluşan zemin katta 2 daire,1.Katta 3 daire,2.katta 3 daireden müteşekkil toplam 8 daire yapım işi ile;
- b) Burdur İli; Merkez İlçe, Bağlar Mah., 3 Pafta, 33 Ada, 333 Parsel de bulunan 3333 m2 arsa ile Burdur İli, Merkez İlçe, Bağlar Mah., 4 Pafta, 44 Ada, 444 Parsel de bulunan 4444 m2 arsanın birleştirilme işleminden sonra yerine Bodrum, Zemin Kat,1.Kat,2.Kat' lardan oluşan zemin katta 2 daire,1.Katta 3 daire,2.katta 3 daireden müteşekkil toplam 8 daire yapım işidir;

11 Ada 111 Parsel ile 22 Ada 222 Parselin birleştirilmesinden sonra yapılacak binanın adı A blok olarak anılacaktır.

33 Ada 333 Parsel ile 44 Ada 444 Parselin birleştirilmesinden sonra yapılacak binanın adı B blok olarak anılacaktır.

A blokta Doğu, Güney, Batı olarak 3 cepheye bakan 1. Kattaki 3'nolu daire , A blokta Doğu, Güney, Batı olarak 3 cepheye bakan 2. Kattaki 6'nolu daire, B blokta zemin kattaki 1'nolu daire, B blokta zemin kattaki 2'nolu daire, B Blokta Batı ve Kuzey cepheye bakan 4'nolu daire; toplamda 5 daire arsa sahiplerine verilecektir.

A blokta zemin kattaki 1'nolu daire, zemin kattaki 2'nolu daire, 1. Kattaki 4'nolu daire,1.Kattaki 5'nolu daire,2. Kattaki 7'nolu daire,2.kattaki 8'nolu daire ile B blokta 1. Kattaki 3'nolu daire,1.Kattaki 5'nolu daire, 2. Kattaki 6'nolu daire, 2.kattaki 7'nolu daire, 2.kattaki 8'nolu daire olarak toplamda 11 daire müteahhit firmaya verilecektir.

3- KONUTUN TESLİMİ:

- 4- Ruhsat tarihinden itibaren 24 (yirmi dört) aydır. 24 ayda teslim edilmediği takdirde her bir arsa sahibine 600TL (altı yüz lira)'dan toplamda 1.200 (bin iki yüz TL) gecikme süresince her ay ödenecektir.

5- SÜRE UZATIMI:

Borçlar ve ticaret yasasındaki zorunlu durumlar (savaş hali, deprem, yangın ve bulaşıcı hastalıklar vs.) dışında uzatılamaz.

6- KAT İRTİFAKININ KURULMASI:

Yapı ruhsatı alındıktan sonra kat irtifakı işlemlerinde yapılacak masraflar müteahhit firma tarafından karşılanacaktır. Kat irtifak tapuları alındıktan sonra sözleşme gereği müteahhitlik firmasına verilecek olan dairelerin kat irtifak tapuları sorunsuz devir edilecektir.

7- TARAFLARIN ÖLÜM HALİ:

Taraflardan herhangi birinin vefatı halinde bu sözleşmedeki şartlar aynen varisleri tarafından devam ettirilecektir.

8- UYUŞMAZLIK HALİ:

Bu sözleşmede herhangi bir uyuşmazlık durumunda BURDUR Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkilidir.

9- ARSA SAHİBİNE VERİLECEK KONUT ÖZELLİKLERİ:

- a) Konutun dış cephesine ısı yalıtımı yapılacaktır.
- b) Konut betonarme ve doğal gaz kalorifer tesisatlı olarak yapılacaktır. Kombiler müteahhit firma tarafından alınıp takılacaktır.
- c) Mutfak ve antre tabanları 1. Sınıf TSE belgeli seramik, odaların ve salonun tabanları TSE belgeli laminant parke olacaktır.
- d) Banyo ve tuvalet duvarları tavana kadar seramik olacaktır. Mutfak duvarları alçı ve saten boya yapılacaktır. Arsa sahibine verilecek dairenin antre ve mutfaktaki dolapları müteahhit tarafından yapılacaktır. Mutfak tezgahı granit olacaktır.
- e) Daire girişindeki antreye vestiyer yapılacaktır.
- f) Salon ve odaların duvarları ve tavanları SATEN ALÇI olup ve SİLİNEBİLİR SATEN BOYA ile yapılacaktır. Kartonpiyer yapılacaktır.
- g) Banyo, mutfak ve tuvalet bataryaları 1.sınıf TSE belgeli olacaktır.
- h) Pencereler ve balkon kapıları TSE BELGELİ 1. Sınıf PVC ve camlar SİNERJİ CAM olarak yapılacaktır.
- i) Giriş kapısı TSE BELGELİ ÇELİK KAPI, oda kapıları AMERİKAN PANEL KAPI olarak yapılacaktır.
- j) Balkon ve merdiven korkulukları ALÜMİNYUM yapılacaktır.
- k) Televizyon için uydu antenli santral sistemi kurulacaktır.
- l) Elektrik priz ve anahtarları TSE BELGELİ ve 1. Sınıf olacaktır.
- m) Su tesisat malzemeleri TSE BELGELİ ve 1. Sınıf olacaktır.
- n) Binanın bitiminde zorunlu deprem sigortası ve elektrik, su, doğal gaz abonelikleri masrafları daire sahipleri tarafından karşılanacaktır.

Bu antlaşma 3 (üç) nüsha halinde noter huzurunda imzalanmıştır.

Arsa Sahibi

İmza

Müteahhit

imza

2.6 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergi Sistemi

Gelir üzerinden alınan vergilerde (gelir ve kurumlar vergileri) yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için iki ayrı vergilendirme şekli mevcuttur. Gelirin yıllık olarak tespit edilip vergilendirmesi uygulaması devan ederken diğer taraftan da başkasına ait bir inşaat işini yapmayı taahhüt edilerek bitmesi bir takvim yılından fazla olan inşaat taahhüt ve onarım işlerinde, işe ilişkin kazanç işin bittiği yıl tespit edilmekte ve vergilendirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kaynakta kesinti yoluyla vergilendirme yapılmakta, bu şekilde kesilen vergiler işin kazancının beyan edildiği dönem vergisinden mahsup edilmektedir. İnşaat firmaları genellikle iki şekilde de olan işleri birlikte yapmakta, hatta bu işleri birlikte yapmasalar dahi faaliyet dışı gelirleri dolayısıyla iki ayrı vergi şekline aynı zamanda tabi olmaktadırlar (Yılmaz, 2004: 109)

İNŞAAT TAHAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ OLARAK AŞAĞIDA VERİLEN BAŞLIKLAR ALTINDA KONU İNCELENMİŞTİR.

- Türk vergi mevzuatına göre inşaat taahhüt ve onarım işlerinde vergi,
- Verginin oluşması,
- Vergi kesintileri ve mahsup işlemleri,
- İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde geçici vergi.

2.6.1 Türk Vergi Mevzuatına Göre İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergi

Yıl aşırı olan inşaat faaliyetlerinde kar veya zarar işin sonuçlandırılması ile birlikte kati olarak hesaplanır ve tamamı işin bittiği yıl geliri olarak sayılır. Mükellefler bu madde içerisinde verilen hallerde inşaat ve onarım işinin hasılatını ve masraflarını ayrı bir defter üzerinde veya tutma yükümlülükleri bulunan defterlerini ayrı sayfalarında göstermek zorundadırlar. Ayrıca düzenlenen beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılının takip eden Mart ayının 25. günü akşamına kadar vermekle yükümlüdürler (<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/serdaryuce1/002/>, 20.08.2016).

2.6.2 Verginin Oluşması

İnşaat ve onarım işlerinde işin devam ettiği sürede kar veya zararın tam olarak hesaplanabilmesi mümkün değildir. Bu sebepten dolayı kar veya zarar beyanında bulunamamaktadırlar. Fakat kar veya zarar beyanında bulunulmaması işyeri sahibinin beyanname vermeyeceği anlamına gelmemektedir. Bu bağlamda iş sonuçlanmamış bile olsa, mükellefler yapmış oldukları işleri ile ilgili beyanname vermek zorundadırlar. (Usul, 2012: 13).

İnşaat işinin normalden uzun sürmesi durumunda devlet bazı durumlarda vergi kaybına uğrayabilmektedir. Bu durumda verginin mali ilkesine uygun olmayan bir sonuç çıkarmaktadır. Bir diğer durumda da verginin genellik ilkesine ters bir durum söz konusu olmaktadır. Bu nedenle devlet vergilendirme sisteminde adaleti sağlayabilmek adına müteahhide yapılacak ödemeler ile ilgili olarak vergi kesintisi uygulaması başlatmıştır. Bu şekilde işi yapanlar için yapılacak olan ödemelerde vergi kesintisi yapmak bir zorunluluk olarak ifade edilmektedir (Büyüktürk, 2013: 58).

2.6.3 Vergi Kesintileri ve Mahsup İşlemleri

İnşaat işleri üzerinden kesilen gelir vergileri işin sonuçlanması ile beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden düşürülebilir. Ancak önemli olan hususlardan birisi şudur ki her inşaat ve onarım işi üzerinden kesilen vergi, ancak takip eden işin vergisinden düşürülmektedir. Yani C işi için kesilen bir vergi ancak C işinin vergisinden düşürülebilmektedir. Aynı işletmeye ait olsa dahi veya aynı neviden iş olsa bile bir başka işin vergi kesintisinden düşürülmemektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde iş süresi dahilinde kesilen vergi stopajının miktarı işin bitişinden sonra hesaplanan vergiden daha fazla çıkarsa eğer, arada kalan miktar mükellefin başvurusu üzerine kendisine ödenmektedir (Usul, 2012: 14).

2.6.4 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi

Türk Vergi Sistemi (TVS)' de gelir vergileri bir takvim yılı içinde elde edilen gelirler üzerinden hesaplanmaktadır. Bir yıllık süreye ilişkin beyannameler ise takip eden yılın üçüncü ve dördüncü ayında mükellefler tarafından verilmekte ve ödenmektedir. Bu sisteme göre kazanç vergileri belli bir gecikme ile kamu gelirini oluşturmaktadır. Bu gecikmelerden doğabilecek muhtemel zararların telafisi ise şu şekilde yapılmaktadır. Aynı dönem üzerindeki kazançlardan geçici vergi alınarak vergi

geliri elde edilmekte ve daha sonra geçici vergiler ilgili yıl kazanç vergisinden mahsup edilmektedir (Büyüktürk, 2013: 59).

Gelir Vergisi Kanun'un 94'üncü maddesinde bazı kazanç ve iratlar ile ilgili kaynakta kesinti suretiyle vergileme yapılmasına ilişkin düzenleme getirmiştir. Verilen bu düzenleme ile birlikte vergileme sisteminde gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak dönem kazancına dahil edilebilecek gelir faktörleri için bir nevi peşin ödenen vergi niteliği kazandırılmıştır. Geçici vergi düzenlemelerine ilişkin bilgi GVK'nın mükerrer 120'nci maddesi üzerinde ifade edilmiştir (Küçük, 2004: 106).

Geçici vergi ile ilgili 217 Seri No' lu GVK Genel Tebliğinde, geçmiş yıllar üzerinden devir yolu ile gelen zararların geçici vergi matrahında indirilebileceği belirlenmiş ve bu zararın ayırımı konusunda bir öngörü ifade edilmemiştir. Yani bu ifade ile idare yıllara yağın inşaat ve onarım işinde meydana gelen zararın işin asli konusundan mı yoksa diğer işlerden mi kaynaklandığını sorgulamamaktadır. Bu bağlamda önceki dönemden takip eden yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde zararın geçici vergi matrahından indirilebileceğini kabul etmiştir (Tuna, 2009: 120).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI VE MUHASEBELEŞTİRME İŞLEMLERİ

Bu bölümde Türkiye Muhasebe Standardı-11 (TMS-11) İnşaat Sözleşmeleri Standardına ilişkin genel bilgiler, TMS-11 İnşaat Sözleşmelerine göre inşaat taahhüt ve onarım işlerinde bazı maliyet unsurlarının muhasebeleştirilmesi, TMS-11'e göre avans ve hak edişlerin muhasebeleştirilmesi ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının getirdiği yenilikler açıklanmıştır.

3.1 TMS-11-İnşaat Sözleşmeleri Standardına İlişkin Genel Bilgiler

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşmasının ihtimal olduğu durumlarda ortaya çıkabilecek olan zararın doğrudan gider olarak mali tablolara yansıtılacağını ifade etmiştir. Bu standardın esas amacı, inşaat sözleşmelerinde sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirin üstüne çıkması durumunda TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ekseninde ortaya çıkma ihtimali olan zararın muhasebeleştirilmesi ve raporlamasının açıklamasıdır.

Bu bölümde TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının amacı ve kapsamı, sözleşmelerin birleştirilmesi, sözleşmelerin bölünmesi, gelir ve giderlerin, beklenen zararların muhasebeleştirilmesi ve sözleşme tahminindeki değişiklikler ile ilgili bilgiler verilecektir.

3.1.1 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı; inşaat sözleşmeleri ile ilgili gelir veya giderlerin muhasebe uygulaması ile ifade edilmesi olarak açıklanmaktadır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin genel özellikleri gereği, işin başlaması ile bitişi farklı dönemlere girebilmektedir. Bir başka ifade ile inşaat işinin başlangıç dönemi ile bitiş dönemi farklı hesap dönemi içerisinde değerlendirilebilmektedir. Bu bağlamda inşaat sözleşmesine ilişkin muhasebe uygulamaları ile ilgili sözleşme kapsamı içerisinde elde edilen gelirin veya giderin inşaat işinin faaliyet gösterdiği dönemlere göre dağıtılması gerekmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında, sözleşmeye bağlı gelir ve giderlerin gelir tablosu üzerinde ne zaman gelir ve gider olarak ifade edilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve içerisinde temel alınan muhasebe ilkeleri esas alınmaktadır. Bir başka açıdan

bu standart, muhasebe ilkelerinin uygulanmasında bir rehber özelliği taşıdığı söylenebilir (Büyüktürk, 2013: 96).

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise şu şekilde ifade edilebilmektedir:

- Bir varlığın inşa edilmesi ile ilgili olarak doğrudan ilişkili hizmetlerin verilebilmesine yönelik,
- Varlıkların ortadan kaldırılması veya tamirata ile varlıkların yıkımı sonrasında çevre düzenlemeleri ile ilgili sözleşmeler.

Bu ifade ile birlikte TMS- 11 kapsamında İnşaat Sözleşmeleri bir grup varlığın inşa edilebilmesine yönelik özel olarak açıklanan bir sözleşme olarak açıklanabilmektedir. Bir başka açıdan inşaat sözleşmesi bir varlığın inşa edilmesine referans olarak gösterilebildiği ifade edilebilmektedir (Büyüktürk, 2013: 96).

İnşaatı yapan kendi nam ve hesabına yaptığı inşaatlar TMS-11 kapsamına girmemektedir. İnşaat firmalarınca başkaları nam ve hesabına yapılan inşaatlara ilişkin inşaat sözleşmeleri bu Standardın kapsamına girmektedir. Yapanın kendi nam ve hesabına yaptığı inşaatlarla Yap- İşlet- Devret şeklindeki inşaat işleri Standardın kapsamına girmemektedir. Yap-İşlet-Devret şeklindeki inşaat işleri 268-Özel Maliyetler hesabında takip edilmektedir (Sağlam vd., 2012: 680)

3.1.2 Tanımlar

“Standartta geçen bazı terimler aşağıdaki gibidir:

- **Sabit Fiyatlı Sözleşme:** Bu sözleşme türünde maliyet güncellenmesi gibi faktörler sürece dâhil edilmektedir. Yüklenici kişi ya da kuruluş belirlenmiş bir fiyatı ya da ihale bedelini ön koşul olarak üstlenebilmektedir. Bir başka ifade ile sabit fiyatı ön kabul olarak görebilmektedir.
- **Maliyet Artı Kâr Sözleşmesi:** Yüklenici işletmeye kategorize edilmiş maliyetlerin üzerine sabit tutarlarında eklenerek ödenmesi gerektiğini ifade eden sözleşme türüdür.
- **Karma Sözleşmeler:** Bu gibi sözleşmelerde maliyet artı kar üzerine tavan fiyat yazılabilmektedir. Yüklenici işletme sözleşmeden doğan gelir veya maliyetlerin hangi zaman doğrultusunda mali tablolara alınacağı konusu TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamında verilmektedir.”

3.1.3 İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölünmesi

İnşaat sözleşmesinin birleştirilmesi ve bölünmesi ile ilgili olarak standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanmaktadır. Bazı durumlarda ise ayrı ayrı sözleşme ya da bir grup sözleşmelerin özünü yansıtabilmek adına sözleşme gruplarının birleştirilmesi ve tek bir sözleşme olarak uygulanabilmesi mümkün olabilmektedir.

TMS-11 kapsamında sözleşmeler grubunu tek bir sözleşme olarak ifade edebilmenin şartları şu şekildedir:

- Sözleşme grubunun birlikte müzakere edilmesi,
- Sözleşmelerin birbirleri ile çok yakın ilişki de veya aynı projenin bir parçası olması,
- Sözleşme kapsamında bulunan işlerin aynı anda veya birbirini takip eder bir şekilde yapılması olarak ifade edilmektedir.

Bu açıklamalara da bakılarak bir yüklenici işletme, bir kuruluşa ait standart bir inşaat için farklı adette sözleşmelere imza atması gerekebilmektedir. Örneğin bir belediye kuruluşu kültür evlerinin inşası için arazi yeri belirtmek zorundadır. Bu durumda aynı maliyetlerin ortaya çıkması olarak ifade edilebilir. Böylece sözleşmeler ayrı ayrı yapılsa bile tek bir sözleşme kapsamında ele alınabilmektedir (Büyüktürk, 2013: 98).

TMS-11 kapsamında inşaat sözleşmelerinin bölünmesi birden çok varlığın aynı sözleşmede yer almasının gereklilikleri şu şekilde verilmektedir:

- Her bir varlıkla ilgili olarak ayrı teklifin yapılmış olması,
- Ayrıca her bir varlığın ayrı bir müzakereye tabi olması,
- Yüklenici firma ile müşteri arasında sözleşme ile ilgili olarak her bir varlığa ilişkin kısmi kabul ve ret hakkının bulunması,
- Her bir varlık için maliyet ve gelirin ayrı ayrı belirlenebilmesi olarak ifade edilmektedir.

Bu ilkeler kapsamında gerekli şartlar yerine getirildiğinde, her varlık için farklı bir inşaat sözleşmesinin kategorize edilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda örneklendirmek gerekir ise ülkemiz açısından yoğun bir şekilde gözlenen Residence

projeleri incelenebilir. Birden fazla yıl için proje toplamında birçok konutun taahhüdünde bulunan yüklenici firmanın sözleşmenin tamamı üzerinden %10-12'lik kar payı hedeflemede her bir ev için ayrı sözleşmeler düzenlemesi söz konusu olabilmektedir (Erşen, 2010: 66).

TMS-11 Madde 10'a bakıldığında sözleşme ile ilgili farklı durumlarda müşteri ile yüklenici firma arasında ek bir varlık için ayrı bir inşaat sözleşmesinin düzenlenebileceği ifade edilmektedir. Bu durumlar şöyle açıklanmaktadır:

- İnşası yapılacak olan varlığın orijinal sözleşmedeki varlıklardan farklı olarak teknoloji, tasarım veya fonksiyon açısından farklılık arz etmesi,
- Sözleşmeye konu varlığın fiyatı ile ilgili olarak sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın yeniden müzakere edilmesi olarak ifade edilmektedir.

3.1.4 Sözleşme Geliri ve Sözleşme Maliyetleri

Bu bölümde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetleri anlatılmıştır.

3.1.4.1 Sözleşme Gelirleri

Sözleşme gelirleri sözleşmenin başlangıcında anlaşmaya varılan bedel, inşaat devam ederken yapılan değişikliklerle ek ödeme istekleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanma olasılığı bulunan ve güvenilir biçimde ölçülebilen tutarlardır. (Sayarı, 2001: 3)

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamında sözleşme gelirleri şu şekilde ifade edilmektedir:

- Sözleşme başlangıcında mutabakata varılmış nakdi değer,
- Sözleşmeye konu olmuş işler ile ilgili değişiklikler,
- Sözleşmeye konu ek ödeme talepleri,
- Sözleşmeye konu teşvik primleri, gelir açısından sonuçlandırılması mümkün görülen ve güvenilir bir biçimde ölçülebilenler.

Sözleşme sonucunda hak edilişler gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanmaktadır. Sözleşmeye bağlı gelirin bazı durumlarda değişiklik göstermesi söz konusu olabilmektedir. Ancak belirsizliklerin çözümlenmesi ile tahminler sürekli olarak gözden geçirilmektedir. Bu nedenle sözleşmeye bağlı gelir bazı durumlarda artabilir

veya tam tersi bazı durumlarda da azalabilmektedir. Örnek olarak şu şekilde bir açıklamaya yer verilmektedir:

- Sözleşme tarihi üzerinden farklı bir tarihte yüklenici firma ile sözleşmeye bağlı gelir veya tazminatı arttıran ya da azaltan yeni bir sözleşme yapılabilir.
- Bazı durumlarda sabit sözleşme üzerinden maliyet farklılıkları nedeni ile yeni bir sözleşme yapılabilir. Bu durumun sonucu olarak sözleşme gelirini azaltan veya arttıran yeni sözleşmeler söz konusu olabilir.
- Yüklenici firmanın sözleşmeye bağlı tarihte işi sonuçlandıramaması nedeni ile ortaya çıkabilecek cezai tazminat sonucu sözleşme gelirini azaltabilecek durumların ortaya çıkabilir,
- Birim sayısı üzerinden yapılan bir sözleşmede, birim sayısı arttıkça yeni bir gelirin ortaya çıkması da söz konusu olmaktadır.

Yukarıda belirtilen ilkeler dâhilinde TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamında geliri arttıracak veya azaltacak ifadeler açıklanmıştır.

Dönem sonunda aşağıdaki ek ödeme talepleri ve bu taleplerin sözleşme geliri olarak ifade edilip edilemeyeceği örnek tabloda yer almaktadır (PriceWaterhouseCoopers, 2012: 70).

Tablo 6: Ek Ödeme Taleplerinin Sözleşme Geliri Olarak Kabul Edilme Durumunu

Ek ödeme talebi	Sözleşme geliri olarak kabul edilir mi?
Müşterinin sözleşmede yer alandan farklı olarak ₺50.000,00 maliyetli tasarım değişikliğini kabul etmesi.	Kabul edilir. TMS-11 Standardının 13'üncü paragrafını karşıladığından sözleşme geliri olarak kabul edilecektir.
Hava şartlarındaki olumsuzluktan dolayı işin bitiş süresinde 6 aylık bir gecikme olacaktır. Bunun sonucunda ₺150.000,00 ek maliyet çıkmıştır. Bu maliyet artışının işverence kabul edilmeyeceği düşünülmektedir.	Kabul edilemez. Müşterinin kabul etmeme ihtimali olduğundan bu maliyet artışı sözleşme gelirine eklenemez. Söz konusu maliyet sözleşme hala karlı ise "yapılmakta olan işler" hesabında izlenmeli ve beklenen kar oranı bu nispette düşürülmelidir. Eğer bu maliyet sebebiyle tüm sözleşme zararlı sonuçlanıyorsa maliyet derhal ilgili yılın zararına yazılır. (TMS-11 mad. 36 gereği)
Daha önceden öngörülemeyen durumlar nedeniyle müşteri istekleri ek maliyete yol açmıştır. Bu maliyetlerin müşteriden istenmesiyle ilgili görüşmeler başlangıç aşamasındadır.	Kabul edilemez. Görüşmeler müşterinin onayının muhtemel olacağı duruma gelmediğinden yüklenici söz konusu maliyet sözleşme hala karlı ise "yapılmakta olan işler" hesabında takip etmeli ve beklenen kar oranı bu nispette düşürülmelidir.
Müşteri kendisinden kaynaklı gecikmeler nedeniyle ₺5.000,00 bedelinde ek ödeme talebini büyük ihtimalle kabul edecektir.	Kabul edilir. TMS-11 Standardının 14'üncü paragrafındaki tüm şartlar sağlanmaktadır. Söz konusu ek ödeme talebi sözleşme geliri tutarına dahil edilebilir.

3.1.4.2 Sözleşme Maliyetleri

TMS-11 madde 16 da sözleşme maliyetleri ile ilgili açıklanan unsurlar şu şekildedir:

- Belirlenmiş bir sözleşme ile doğrudan ilişkisi bulunanlar maliyetler,

- Sözleşme üzerine eklenebilecek maliyetler,
- Sözleşme şartları bağlamında müşteri yüklenilebilecek maliyetler.

Sözleşmenin doğrudan içerdiği maliyetler (Sağlam vd., 2012: 683);

- İnşaat faaliyet alanında ortaya çıkan işçilik maliyetleri,
- İnşaat faaliyetinde kullanılan makine teçhizata ait amortisman maliyeti,
- Makine teçhizat kiralama maliyeti, bunların taşınması ile ilgili ortaya çıkan nakliye maliyeti,
- Sözleşme konusuna bağlı kalınarak ortaya çıkan tasarım maliyeti,
- Garanti içerisine giren işlere ait bakım onarım maliyeti,
- Sözleşme dışında kalan için kişilere ait ortaya çıkabilecek maliyetler.

Verilen maddelerin bazıları sözleşme gelirine dahil edilmemiştir. Örneğin artık malzemelerin satışı sözleşme gelirine eklenen bir durum olarak görülmemektedir.

TMS-11 madde 18'e göre sözleşmeye eklenebilecek bazı maliyetler bulunmaktadır. Bu maliyetler şu şekilde ifade edilir:

- Sözleşmeye konu sigorta maliyeti,
- Sözleşme ile doğrudan ilişki kurulamadığı durumlarda orta çıkan tasarım maliyeti,
- İnşaat faaliyetine ait genel giderler.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 20. Maddesine bakıldığında zaman inşaat faaliyetinden doğan giderler konusunda personele ait ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması da ifade edilmektedir. Hatta bir başka açıdan ele alındığında maliyetlerin müşteriye eklenecek kısmı içerisinde geri ödenebilecek giderler ve geliştirme maliyetleri de bulunmaktadır. Ayrıca bir diğer önemli hususta şudur ki sözleşme ile direkt bağlantı kurulamayan ve bunun sonucunda sözleşmeye yüklenmesi mümkün olmayan maliyetlerdir. Bu maliyet tipleri inşaat faaliyetinden doğan sözleşme maliyetlerinin dışında tutulmaktadır. Bu maliyetler şu şekilde ifade edilir:

- Genel yönetim giderlerinin sözleşme üzerinde geri ödenecek gider olarak belirtilmediği durumlarda, sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri;

- Satışlardan doğan maliyetler,
- Araştırma ve geliştirme giderlerinin sözleşme üzerinde gider olarak gösterilmediği durumlarda,
- Sözleşmeye konu olmayan atıl tesis ve teçhizatlar ait amortismanlar olarak ifade edilmektedir.

3.1.5 Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu bölümde sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülebilmesi durumunda muhasebeleştirme, tamamlanma yüzdesi yöntemi ve sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülememesi durumunda muhasebeleştirme konuları anlatılmıştır.

3.1.5.1 Sözleşme Sonucunun Güvenilir Bir Şekilde Öngörülebilmesi Durumunda Muhasebeleştirme

Bir inşaat sözleşmesine bağlı olarak sonuç güvenilir bir şekilde tahmin ediliyorsa inşaata bağlı gelir ve gider bilanço günü itibari ile sözleşmeye konu olan işin sonuçlanması esas alınarak, mali tablolarda gelir ve gider olarak yansıtılabilir. İnşaattan doğacak olan beklenen zararın madde 36 gereği gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 23. Maddesine göre fiyatı sabitlenmiş olan sözleşmelerde aşağıda verilen hususlar bulunuyorsa inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde hesaplanabilmektedir:

- Sözleşmeye ait toplam gelirin ölçülebilir olması,
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- İşin tamamlanma aşamasının bilanço gününde güvenilir bir şekilde ortaya konulması,
- Sözleşmeye konu olan işin bitim aşamasına gelebilmesi için ortaya çıkacak maliyet belirlenebilir olması,
- Sözleşmeye konu işe ait maliyetin açıkça belirlenebilmesi durumudur.

Standardın 29'uncu maddesine göre bir yüklenici işletme aşağıdakileri içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir:

- İnşaat işine bağlı olarak taraflara düşen haklar ve yaptırımlar,

- Alışverişe konu olan bedeller,
- Ödemenin ne şekilde yapılacağı ve koşulların nasıl olacağı.

Yüklenici firmanın etkili bir mali bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekmektedir. Ayrıca sözleşmeye konu olan işin faaliyetini yürütecek olan işletme faaliyet esnasında inşaata ait gelir ve giderlerini gerektiği zamanlarda kontrol edebilmeli ve değiştirmelidir. Bu tür değişikliklere ihtiyaç duyulması sözleşme sonucunun tahmin edilemeyeceği anlamına gelmemektedir.

3.1.5.2 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Standart kapsamında 25. Madde tamamlanma yüzdesi ile ilgili bilgiler vermektedir. Mali tablolar üzerinde yansıtılacak gelir ve giderlerin ortaya konulmasında tamamlanma aşamasının dikkate alınmasına tamamlanma yüzdesi denilmektedir. Bu yöntem ile birlikte sözleşmeye ait gelirler tamamlanma aşamasına kadar katılan inşaat maliyeti ile kıyaslayarak, bitme durumuna gelmiş işle orantılı gelir ve giderin sunulmasına imkan sağlamaktadır. Sözleşme kapsamında bu yöntem işin hangi aşamada olduğu ve işteki ilerlemenin ne durumda olduğu konusunda önemli bilgiler vermektedir.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, mali tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Yöntem, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde, gelir ve kazancın iş ilerledikçe oluştuğu esasına dayanmaktadır (Epstein ve Jermakowicz, 2010: 289).

Bu yöntemdeki temel düşünce, projenin sonuçlandırılmasına bağlı kalınmaksızın gelir ve giderin dönem bazında gerçekleştirilen üretim aşamasına göre muhasebeleştirilmesidir. Bu yöntemin kullanılması sonucunda başlangıçta işin tamamı için saptanan toplam gelir ve gider tutarı, her dönem sonunda hesaplanan tamamlanma derecesine göre dönemlere dağıtılmış olmaktadır (Göğüş, 2006: 79).

TMS-11 kapsamının 31. Maddesi gereği sözleşmenin tamamlanma aşaması ile ilgili olarak farklı yollar ifade edilmektedir. Faaliyeti yüklenen işletme yapılacak olan işin güvenilir düzeyde ölçülebilmesi için en etkin yöntemi kullanmaktadır. Sözleşmeye bağlı kalarak bu yöntemler şu şekilde açıklanmaktadır:

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- Yapılan işle ilgili incelemeler,
- Sözleşmeye konu edilen işin tamamlanma yüzdesi.

Bu yöntemde katlanılan maliyetler içine sadece yapılan işe ait sözleşme maliyetleri dâhil edilmektedir. Dâhil edilmeyen sözleşme maliyetleri şu şekilde sıralanabilir:

- Kullanım amacı ile hazırlanmamış, kullanılmamış veya herhangi bir uygulamada kullanılmamış malzeme maliyetleri,
- Henüz iş tamamlanmadan taşeronlara yapılan ödemeler.

3.1.5.3 Sözleşme Sonucunun Güvenilir Bir Şekilde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 32. Maddesi inşaat sözleşmesine bağlı olarak sonucun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda:

- Katlanılan sözleşme maliyetinin, geri kazanılabilmesi mümkün görülen muhtemel kısım kadar gelir kayıt altına alınır.
- Sözleşmeye ait giderler meydana geldikleri dönemin gideri olarak mali tablolara yansıtılmaktadır.

Yine bir başka durumda şöyledir ki inşaat sözleşmesine bağlı zarar beklentisi olduğu durumlarda zarara ait miktar madde 36 gereği doğrudan gider olarak gösterilmektedir. TMS-11 Standardının 34.Maddesi ise müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hakkındadır. Bunlar hemen gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Böyle durumlarda kullanılacak olan örnek sözleşmeler şu şekildedir;

- Geçerliliği konusunda kuşku bulunan veya tam anlamı ile yürürlüğe girmemiş durumlarda,
- Tamamlanması gerçekleşmemiş veya askıda olanlar,
- Bir davanın ya da yasal bir düzenlemenin sonucunun beklendiği durumlar,
- Kamulaştırma ihtimali bulunan mülklere ait durumlarda,

- Müşteriye ait yükümlülüklerin yerine getirilmesinin beklendiği durumlarda
- Sözleşmeye konu olan işin tamamlanmasının mümkün olmadığı durumlarda

Bu gibi durumlarda inşaat sözleşmesine bağlı gelir ve giderler 32. Madde yerine 22. Madde uyarınca muhasebeleştirilmektedir.

3.1.6 Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

TMS-11 Standardının 36. Maddesine göre Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bu zarar belirlenirken sözleşme konusu işin başlanma ya da başlanmama durumu, işin tamamlanma oranı ya da birleştirilmiş sözleşmeler olarak kategorize edilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen karlar etkisinde değildir (Ayşen vd., 2011: 125).

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 37. Maddesi gereği böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır;

- Sözleşmeye bağlı işe başlansın ya da başlanmamış olsa da,
- Yine sözleşmeye bağlı işin tamamlanma aşamasında,
- TMS-11madde 9 gereği bir inşaat sözleşmesi olarak kayda değer alınmayan diğer sözleşmeler üzerinden beklenen kar miktarıdır.

3.1.7 Sözleşme Tahminlerindeki Değişiklikler

TMS-11 kapsamında madde 38 gereği tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap dönemi ile ilgili olarak sözleşmeye ait gelir ve maliyete ilişkin cari tahminlere bağlı olarak birikimli uygulanmaktadır. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.

3.1.8 Açıklama

TMS-11 kapsamında yüklenici işletmelerin belirlenmiş konularla ilgili mali tablolarda nasıl bir açıklama yapması gerektiği verilmektedir. Standardın 39 ve 42. Maddesi gereği ayrıca muhasebenin temel kavramlarından olan tam açıklama ilkesi de yüklenici firmaların üstlenmesi gereken sorumlulukları ifade etmektedir.

TMS-11 Standardın 39. Maddesine göre bir yüklenici firma aşağıdaki hususları açıklar dipnot olarak açıklar ;

Tablo 7: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Yüklenici Firmaların İlgili Sözleşmelere İstinaden Yapmaları Gereken Dipnot Açıklamaları

Gelir Tablosu	Bilanço	Yöntem
Dönem geliri	Alınan avans tutarları	Gelirin saptanmasında kullanılan yöntem
Katlanılan maliyetleri	Dönem kar veya zarar tutarları	Tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntem
	Hak edişlerden kesilen teminat tutarları	
	Müşterilerden brüt alacak ve müşterilere olan borç tutarları	

TMS-11 Standardın 39. Maddesine göre bir yüklenici firma aşağıdaki hususları açıklar;

- Dönem geliri üzerinden mali tablolara yansıtılmak üzere oluşturulan sözleşme geliri,
- Dönem içerisinde kaydedilen sözleşmeye ait gelirin hesaplanması için kullanılan yöntemler ve
- Devamı olan sözleşmeye konu iş faaliyetlerinin tamamlanma aşamasında takip edilen yöntemler.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 40. Maddesi işletmeler bilanço tarihinin devam ettiği süre içerisinde sözleşmeye bağlı olarak aşağıdaki bilgilerin tamamını ifade etmek zorundadırlar:

- Bilanço tarihine kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı,

- Alınan avanslara ait tutar,
- Hak edişlere bağlı olarak teminat üzerinden alıkonulan miktar.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 41. Maddesi gereği hak edilişler üzerinden alıkonulan miktarlar, bu miktarların ödenebilmesi için sözleşmeye bağlı bütün faaliyetlerin tamamlanmış olması veya eksik bir durum söz konusu ise o eksiklerin giderilmesi ile birlikte ödenmesi gereken hak ediş tutarını ifade etmektedir. Müşteriler tarafından hak ediş tutarları ödensin ya da ödenmemiş olsun hak edişler bir sözleşmenin faturalanmış tutarlarıdır. Yüklenici firma tarafından faaliyete başlamadan alınan avanslar ise iş yapılmadan önce alınan avans olarak ifade edilmektedir.

3.2 TMS-11'e Göre İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Bazı Maliyet Unsurlarının Muhasebeleştirilmesi

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde, inşaat tamamlanmadığı sürece 740'lı hesaplarda biriktirilen maliyetler dönem sonunda 170'li hesaplara atılarak gelir tablosunda yansıtılmaz iken TMS-11' e göre ise inşaatın durumu ne olursa olsun bitsin ya da bitmesin döneme ait gelir ve giderlerin dönem sonlarında gelir tablolarında yansıtılması gerekmektedir (Büyüktürk, 2013: 77).

Bu bölümde yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde sözleşme ile direkt ilişkili maliyetlerin muhasebeleştirilmesi, sözleşme ile ilişki kurulabilen ve yüklenebilen maliyetlerin muhasebeleştirilmesi, iş sahibine yansıtılacak maliyetlerin muhasebeleştirilmesi, cari döneme ait olmayan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve tahmini beklenen zararların muhasebeleştirilmesi konuları ele alınmıştır.

3.2.1 Sözleşme İle Direkt İlişkili Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Sözleşme ile direkt ilişkili maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak ilk aşamada direkt ilk madde malzemelerin muhasebeleştirilmesi, işçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesi ve genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesi konuları açıklanmaktadır.

3.2.1.1 Direkt İlk Madde ve Malzemelerin Muhasebeleştirilmesi

Tek düzen muhasebe sisteminden farklı olarak TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında ilk madde ve malzemeler ile ilgili muhasebeleştirilme işlemi yapılırken, inşaat işi tamamlanmamış olsa bile gelir ve giderler gelir tablosuna aktarılır.

Örnek :Özel İnşaat işletmesi okul inşaat işinde kullanılmak üzere ₺700.000,00 çimento, ₺300.000,00 çakıl ve ₺900.000,00 tutarında demiri şantiyelerine almışlardır. Aldıkları bu mallar için karşı işletmeye üç aylık çek ciro etmişlerdir. 31.12.2017 Tarihinde yapılan malzeme sayımlarında alınan çimentoların ₺150.000,00 kısmı ile demirin ₺500.000,00'lik kısmı artmıştır.

31.12.2017			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			1.900.000,00
740.00. Okul İnşaatı			
740.00.001 Çimento	700.000,00		
740.00.002 Çakıl	300.000,00		
740.00.003 Demir	900.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.			342.000,00
101 ALINAN ÇEKLER HS.			2.242.000,00
Malzeme Alış Kaydı			

31.12.2017			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.			650.000,00
150.00. Okul İnşaatı			
150.00.001 Çimento	150.000,00		
150.00.002 Demir	500.000,00		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			650.000,00
740.00 Okul İnşaatı			
740.00.001 Çimento	150.000,00		
740.00.002 Demir	500.000,00		
Kalan Malzemelerin Stoklara Devri			

31.12.2017			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.			1.250.000,00
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN.HS.			1.250.000,00
741.00 Okul İnşaatı			
741.00.001 Çimento	550.000,00		
741.00.002 Çakıl	300.000,00		
741.00.003 Demir	400.000,00		
Giderlerin Gelir Tablosun Hesaplarına Yansıtılması			
/			

31.12.2017			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.			1.250.000,00
741.00 Okul İnşaatı			
741.00.001 Çimento	550.000,00		
741.00.002 Çakıl	300.000,00		
741.00.003 Demir	400.000,00		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			1.250.000,00
740.00. Okul İnşaatı			
740.00.001 Çimento	550.000,00		
740.00.002 Çakıl	300.000,00		
740.00.003 Demir	400.000,00		
Yansıtma Hesaplarının Kapatılması			
/			

3.2.1.2 İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu gider tipi inşaat işlerinde malzeme maliyetinden sonra en fazla gider oluşturan bir kalem olarak ifade edilmektedir (Usul, 2012;37). TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre işçilik giderleri ile ilgili muhasebe işlemleri yapılırken, gelir ve giderler inşaat tamamlanma oranına göre gelir tablosuna yansıtılır.

Örnek: Özel inşaat şirketi baraj inşaat şantiyesi üzerinde yapmakta olduğu kaplama inşaatı için beş tane bekâr işçi çalıştırmaktadır. Çalışanlar 31.03.2017 tarihinde ₺10.147,50 ücreti şirketten almışlardır.

Çalışanların almış oldukları maaşlardan yapılan kesintiler şu şekilde verilmektedir. 5 Adet bekâr işçi ücretleri bordrosu:

5 İşçi Brüt Ücret		10.147,50
SSK Primi İşçi Hissesi% 14	(10.147,50*0,14)	1.420,65
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Hiss.% 1	(10.147,50*0,01)	101,47
Gelir Vergisi Matrahı	(10.147,50-1.522,12)	8.625,38
Gelir Vergisi % 15	(8.625,38*0,15)	1.293,80
Damga Vergisi % 07,59	(10.147,50*0,00759)	77,01
Kesintiler Toplamı		11.518,31
Asgari Geçim İndirimi (+)		761,05
5 İşçi Net Asgari Ücret		8.015,60
Asgari Ücretin İşverene Maliyeti		
5 İşçi Asgari Ücret		10.147,50
SGK Primi %20,5	(10.147,50*0,205)	2.080,23
İşveren İşsizlik Sigorta Fonu %2	(10.147,50*0,02)	202,95
İşverene Toplam Maliyeti		12.430,68

Dönemin işçi ücretlerine bordrosuna ait yevmiye kayıtları aşağıdaki şekildedir.

31.03.2017			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		12.430,68	
740.00 Baraj İnşaatı			
740.00.10 Brüt Ücret	10.147,50		
740.00.20 SGK İşveren Payı	2.080,23		
740.00.30 SGK İşv. İssizlik F.Payı	202,95		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		761,05	
136.00.00 Asgari Geçim İndirimi	761,05		
335 PERSONELE BORÇLAR HS.			8.015,60
360 ÖDENECEK VER. VE FON HS.			1.370,81
360.00.10 Gelir V.	1.293,80		
360.00.20 Damga Ver.	77,01		
361 ÖDENECEK SOS GÜV. KES.			3.805,87
361.00.10 İşveren Payı	2.080,23		
361.00.20 İşçi Payı	1.420,65		
361.00.30 Sig. F. İşv. Payı	202,95		
361.00.40 Sig. F. İşçi Payı	101,47		
5 İşçi İçin İşçilik Giderlerin Muhasebeleştirilmesi			
/			
31.03.2017			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		12.430,68	
622.00 Baraj İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.			12.430,68
741.00 Baraj İnşaatı			
İşçilik Giderlerinin Gelir Tablosu Hesaplarına Yansıtılması			
/			

31.03.2017		12.430,68	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.			
741.00. Baraj İnşaatı			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.			12.430,68
740.00 Baraj İnşaatı			
740.00.10 Brüt Ücret	10.147,50		
740.00.20 SGK İşv.Payı	2.080,23		
740.00.30 SGK İşv.İss. F.Payı	202,95		
Yansıtma Hesaplarının Kapatılması			

3.2.1.3 Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesi mevcut muhasebe uygulamalarından farklılık göstermemektedir.

Örnek :K İnşaat Ltd. Şti. 05.12.2017 tarihinde 500.000 litre benzin yakıt tüketimi yapmıştır. Bu yakıtın 300.000 litresi, yapımı devam eden okul inşaatında çalışan iş makineleri için kullanılırken 200.000 litresi, işçilerin taşınması için kullanılmıştır. Benzinin litresi ₺5.10'den alınmıştır.

Tablo 8: A İnşaat Ltd. Şti. 05.12.2017 Tarihindeki Yakıt Harcama Tablosu

	Harcanan yakıt (L)	Toplam har.yüzdesi	Giderlerden alınan pay
Okul inşaatı	300.000	%60	₺1.530.000,00
Diğer harcama	200.000	%40	₺1.020.000,00
Toplam	100.000	%100	₺2.550.000,00

05.12.2017		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	1.530.000,00	
740.00 Okul İnşaatı		
740.00.10 Dışardan Sağ.Hizmet		
740.00.10.20 Akaryakıt Gid.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.020.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	459.000,00	
320 SATICILAR HS.		3.009.000,00
Akaryakıt Giderleri Dağıtımı		

3.2.2 Sözleşme İle İlişki Kurulabilen ve Yüklenebilen Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Standart kapsamında yapılan işle bağlantı kurulabilen ve maliyete yüklenilebilen giderler maliyet üzerine sistematik yöntemlerle dağıtılır. Türkiye Muhasebe Standartları 11 kapsamında bu tür giderlerle ilgili olarak standart şu örnekleri vermektedir;

- Sigortaya ait giderler,
- Sözleşme ile doğrudan ilişki kurulamayan tasarım giderleri,
- İnşaat genel giderleri.

Yapılan bu tür maliyetler inşaat işi ile bağlantı kuruluyorsa, ilişkinin nispeti dahilinde maliyete yüklenebilir. Aksi durumda ilişki kurulamıyorsa eğer direkt olarak sonuç hesabına eklenmektedir (Usul, 2012: 49).

Örnek: Özel İnşaat şirketinde mali müşavir olarak görev yapan Mustafa Bey, günlük mesaisinin 1/3' ini şantiyede puantaj yaparak, 2/3' sini yönetim bürosunda çalışarak geçirmektedir. Mustafa Bey 15.06.2017 tarihinde ₺6.000,00 net ücreti şirketten almıştır.

15.06.2017		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	2.000,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	4.000,00	
100 KASA HS.		6.000,00
Mustafa Bey'in Ücretinin Kaydı		

3.2.3 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS-11 kapsamında bazı durumlar inşaat faaliyeti dışında sözleşmeye konu olmayan giderlerin işle ilgili olarak maliyete yansıtılmaması, iş sahibi olan kişi tarafından bu gibi maliyetlerin karşılanması gerektiğini ifade etmiştir (Usul, 2012: 49).

Örnek: Özel işletmesi inşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyet gösteren bir işletmedir. İşletme kooperatife ait bir inşaat işini üstlenmiştir. Kooperatif sözleşmeye konu olmayan ek bir iş talebinde bulunmuştur. Yapılacak olan iş havuz işi olup bedelini kooperatif karşılayacağını ifade etmiştir. Özel işletmesi talep edilen bu işin yapılmasını kabul etmiştir. Özel işletmesi inşaatı 31.12.2017 tarihinde bitirmiş ve yapılan işe ait maliyetin ₺120.000,00 olduğunu tespit etmiştir. Yapılan maliyetler içerisinde ₺50.000,00 kısmı havuz yapımına aittir.

31.12.2017			
126 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HS. 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.HS.	50.000,00 70.000,00		120.000,00
İlgili Giderin Kaydı			
/			
31.12.2017			
151 YARI MAMÜLLER HS. 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	50.000,00 70.000,00		120.000,00
İlgili Giderin Kaydı			
/			
31.12.2017			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	120.000,00		120.000,00
Hesapların Kapanışı			
/			

3.2.4 Cari Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamında inşaat faaliyeti yürüten işletme herhangi bir sebeple ortaya çıkan bir maliyete katlanmış ancak katlanılan maliyet ile ilgili inşaatın faaliyetini bir sonraki döneme atmışsa, inşaat faaliyetini yürüten işletme yapmış olduğu işle ilgili maliyeti cari dönemin gideri altında kayıt edemez, aktifleştirmek zorundadır (Usul, 2012: 50).

Örnek: İnşaat bakım ve onarım alanında faaliyet gösteren Özel işletmesi okul ve adliye şantiyelerinde inşaat faaliyeti yapmak istemektedir. Özel işletmesi her iki şantiyede de kullanmak üzere malzeme alımı gerçekleştirmiş ve bu malzemelere ait maliyeti doğrudan inşaat işi ile ilgili maliyetlere yansıtmayı esas kabul etmiştir. Fakat bazı sebeplerden dolayı okul inşaat faaliyetinde işler durdurulmuştur. Bunun yanında adliye şantiyesinde inşaat faaliyeti devam etmektedir. Her iki şantiyede kullanılmak üzere alınan malzemelerin miktarı ₺400.000,00 olup, 20.04.2017 Tarihinde yapılan inceleme sonucunda ₺100.000,00 kısmının adliye şantiyesinde kullanıldığı ifade edilmiştir.

20.04.2017			
182 ÖNCEDEDEN YAPILAN İNŞ.TAAH.İŞLERİ. HS.	300.000,00		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	100.000,00		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		400.000,00	
İlgili Giderin Kaydı			
/			
20.04.2017			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.	400.000,00		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		400.000,00	
Hesapların Kapanışı			
/			

3.2.5 Tahmini Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri kapsamında, sözleşmeden doğan toplam maliyetin sözleşme gelirini aşma durumu söz konusu ise beklenen zarar direkt gider olarak mali tablolara yansıtılmaktadır (Örten vd., 2012: 127). Zarar tutarı belirlenirken sözleşmeye konu olan işin başlanıp başlanmadığı, isin tamamlanma oranı veya birleştirilmiş

sözleşmeler olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kar tutarı dikkate alınmaz (Erşen, 2010: 76).

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri üzerine faaliyet gösteren Y işletmesi bir kooperatifin işini almış ve inşaatla başlamıştır. Fakat faaliyetin başlaması ile ortaya çıkan mücbir sebeplerden dolayı faaliyet durmuştur. Bunun sonucunda binalar içerisinde doğal afetlerden zarar görenleri tadilat ettirmek isteyen kooperatif işletmeye ek ödeme yapacaklarını ifade etmişlerdir. İşletme doğal afetten doğan zararın tahminen 14.04.2017 Tarihinde ₺150.000,00 olduğunu ileri sürmüştür.

14.04.2017		
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR HS.	150.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HS.		150.000,00
Yapılan Giderin Direkt Olarak Zarara Aktarılması		
/		
14.04.2017		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.HS.	150.000,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		150.000,00
Hesapların Kapatılması		
/		

3.3 TMS-11'e Göre İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Avans ve Hak Edişlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS-11 kapsamına göre avans ve hak edişlerin muhasebeleştirilmesi konusunda aşağıda verilen başlıklar ile birlikte konu incelenmektedir.

3.3.1 TMS-11'e Göre Avans İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat ve taahhüt işleri ile ilgili faaliyet yürüten iş sahibi taşeronlarına avans ödemesi yapabilirler. Bir başka bağlamda taşeron firmalar iş sahibinden avans talebinde bulunabilirler. Avansların muhasebeleştirilmesi konusunda yapılan uygulama ile standart arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır (Usul, 2012: 59).

Örnek: A Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi alanında faaliyet gösteren firma yapımı devam eden üniversite inşaatı için 10.05.2017 Tarihinde ₺600.000,00 avans ödemesi gerçekleştirmiştir. Düzenlenen hak ediş raporu aşağıdaki gibidir.

Hak ediş	=	₺600.000,00
Gelir Vergisi Tev. (%3) 600.00.00*0,03	=	₺18.000,00
Damga Ver. (Binde 9,48) 600.000,00*0,00948	=	₺5.688,00
Kesintiler Toplamı	=	₺23.688,00
Net Tutar	=	₺576.312,00
KDV (%18) 600.000,00*0,18	=	₺108.000,00
KDV Tevkifatı (2/10) 108.000,00*(2/10)	=	₺21.600,00
Hesaplanan KDV (8/10) 108.000,00*(8/10)	=	₺86.400,00
Toplam Tutar	=	₺662.712,00

10.05.2017		
100 KASA HS.		662.712,00
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FON HS.		18.000,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		5.688,00
740.00. Üniversite İnşaatı		
740.00.05 Vergi Resim ve Harçlar		
740.00.05.01 Damga V.	5.688,00	
351 YILLARA YAYGIN ÜNİVERSİTE İNŞ.HAK EDİŞ BEDELİ HS.		600.000,00
391 HESAPLANAN KDV		86.400,00
391.01 Mal ve Hiz.Tes. KDV		
391.04 %18(8/10) Hes. KDV		
Üniversite İnşaatı Hak Ediş Alımı		

20.04.2017		
980 KDV TEVKİFATLARI HS.		21.600,00
980.01 Üniversite İnşaatı 2/10 Tevkifatı		
981 KDV TEVKİFATLARI KARŞ.HS.		21.600,00
981.01 Üniversite İnş. 2/10 KDVTevkifatı Karş.		
2/10 KDV Tevkifatının İzlenmesi		

3.3.2 TMS-11'e Göre Hak Ediş İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

Hak ediş ifadesi inşaat taahhüt ve onarım işlerinde sözleşmeye göre gerçekleştirilen iş nedeniyle ortaya çıkan alacağın parasal karşılığı olarak ifade edilir. Bazı durumlarda da sözleşme konusuna göre ara dönemleri kapsamaktadır. Hak edilişlerin düzenlenmesi konusunda işin başladığı gün dikkate alınmaktadır. En son ortaya çıkan hak edişten bir önceki hak ediş tutarı çıkarılarak ortaya çıkacak meblağ veya hak ediş tutarı bulunur. Bunun sonucunda da hak ediş tutarı yükleniciye ödenir (Çankaya, 2003: 188).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin faaliyetini yürüten işletmeler hak ediş alımları üzerinden düzenledikleri evraklar Vergi Usul Kanununda (VUK) sayılan belgeler içerisinde geçmediğinden dolayı, hak ediş raporu ile birlikte fatura da düzenlenmektedir. Ayrıca KDV indiriminin söz konusu olabilmesi için fatura üzerinde veya fatura yerine geçebilecek belgeler üzerinde belirtilmesi gerekmektedir (Yıldırım, 2008: 113).

Örnek: Z İnşaat taahhüt firması hastane inşaatı işini ₺200.000,00 bedelle almıştır. İşin tahmini maliyeti ₺150.000,00'dir. Hak edişin ortaya çıkmasına kadar yapılan maliyetler ise ₺45.000,00'dir. Hastane inşaat işine ait 15.03.2017 Tarihinde ₺50.000,00 hak ediş düzenlenmiş, işi faaliyetini yürüten kişi tarafından yasal kesintiler yapıldıktan sonra ödeme yapılmıştır.

Tamamlanma düzeyi	45.000,00/150.000,00=		0,30
Gelir	200.000,00*0,3	=	₺60.000,00
Fark	60.000,00-50.000,00	=	₺10.000,00
Hak ediş		=	₺50.000,00

Gelir Vergisi Tev. (%3)	50.00.00*0,03	=	₺1.500,00
Damga Ver. (Binde 9,48)	50.000,00*0,00948	=	₺474,00
Kesintiler Toplamı		=	₺1.974,00
Net Tutar		=	₺48.026,00
KDV (%18)	50.000,00*0,18	=	₺9.000,00
KDV Tevkifatı (2/10)	9.000,00*(2/10)	=	₺1.800,00
Hesaplanan KDV (8/10)	600.000,00*(8/10)	=	₺7.200,00
Toplam Tutar		=	₺55.226,00

15.03.2017			
100 KASA HS.		55.226,00	
181 GELİR TAHAKKUKLARI HS.		10.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FON.HS.		1.500,00	
295.010. Mahsup Ed.G.Ver.			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.		474,00	
740.00 Hastane inşaatı			
740.00.100 Damga Ver.			
351 YIL.YAY. HASTANE İNŞ.ONARIM HAKE.BED. HS.			60.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS.			7.200,00
Alınan Hak Edişlerin kaydı			

15.03.2017			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		45.000,00	
652.001 Hastane İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.HS.			45.000,00
741.001 Hastane İnşaatı			
Oluşan Maliyetlerin Gelir Tablosuna Aktarılması			

15.03.2017	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.HS. 741.001 Hastane İnşaatı 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 740.001 Hastane İnşaatı Hesapların Kapatılması	45.000,00	45.000,00
15.03.2017	690 SÜRDÜRÜLEN FAAL.DÖN.KAR/ZARAR HS. 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 622.001 Hastane İnşaatı İnşaat Maliyetlerin Gelir Tablosuna Aktarılması	45.000,00	45.000,00
15.03.2017	350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞ.BED. HS. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. Hak Edişlerin Gelir Tablosuna Aktarılması	60.000,00	60.000,00
15.03.2017	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 690 SÜRD. FAAL.DÖN.KAR/ZARAR HS. Gelir Hesaplarının Kapatılması	60.000,00	60.000,00
15.03.2017	691 SÜRD.FAAL.DÖN.KAR. YASAL VERGİ GİD. 489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU Ertelenmiş Vergi Varlığının Muhasebe Kaydı	3.000,00	3.000,00

Ertelenmiş vergi borcu: Kar* Kurumlar Vergisi Oranı

Ertelenmiş vergi borcu: 15.000,00*0,2=₺3.000'dir.

3.3.2.1 TMS-11' e Göre İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergi

İnşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde TMS-11 ile GVK' nun 42. maddesi arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklardan en göze çarpanı her dönem hasılat ve giderlerin muhasebe standartları baz alınarak tespit edilmesi olarak ifade edilir. Standardın bu şekilde çalışmasının nedeni de muhasebe ilkelerinden dönemsellik kavramının gereğidir. Ancak standarda göre bir inşaat işi tamamlanmış olsa dahi döneme ait hasılatı ve masrafı gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekebilmektedir (Usul, 2012: 15).

Yukarıda verilen ifadelere de bakıldığında ortaya çıkan durum ertelenmiş vergi borcu ve alacağını gün yüzüne çıkarmaktadır. İşletmeler standarda bağlı kalarak muhasebe işlemlerini kayıt altına alırken, her biten dönemin sonu ile birlikte kar veya zarar durumunu hesap edebilmektedir. Bu sebepten dolayı ortaya çıkan kar durumuna göre vergi hesaplaması yapabilirler. Tespit edilen bu vergi işin sonuçlanması ile ödeneceğinden, işletmenin bilançosunda bu hesapların yer alacağı ifade edilmektedir (Büyüktürk, 2013: 60).

3.3.2.2 Ertelenmiş Vergi Borcu ve Ertelenmiş Vergi Alacağı

Türk vergi mevzuatında inşaat taahhüt ve onarım işlerinde vergi işin bitimi ile birlikte yapıldığından, işin yıllara yaygın olduğu durumlarda faaliyet sonuçlarından kaynaklanan vergi ve borç veya alacaklarını bilançoda ilgili aktif ve pasif hesaplarda iş bitince kadar izlenmeye devam edilmektedir.

Ertelenmiş vergi borçları: TMS-12 Standardının 5. Maddesi vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi alacakları: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- İndirilebilir geçici farklar,
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

TMS-12 Standardının 5. Maddesi ertelenmiş vergi alacakları bilançonun 283 No'lu aktif hesabında, ertelenmiş vergi borçları ise bilançonun 483 No'lu pasif

hesabında yer almaktadır. Bu hesapların ortadan kalktıkları dönemde bu hesaplardan kar/zarara devredilerek kapatılırlar.

3.4 TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Getirdiği Yenilikler

Bu bölümde inşaat taahhüt ve onarım işlerinde kullanılan muhasebe uygulamaları ile TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı tarafından kullanılması öngörülen uygulamalar tablo olarak verilmiştir (Uçak, 2018: 100).

Tablo 9: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Mevcut Uygulama İle Karşılaştırılması

Mevcut uygulama	TMS-11'e göre uygulama
Stoklar, satın alma ve üretim maliyetleri ile değerlendirilir.	Stoklar, değerlendirme günündeki maliyete göre satılabilir veya yeniden satın alınan fiyatta azalma tespit ediliyorsa düşük olanla değerlendirilir
Yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir ve gider için bittiği yıl raporlanır.	Yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir ve gider tamamlanma oranı esas alınarak her yıl raporlanır.
Faizler, vade farkı ve kur farkları dönem sonuna kadar maliyete dâhil edilir.	Faizler, vade farkı ve kur farkları maliyete dâhil edilmez, gider olarak kaydedilir.
Sadece ilgili yıl vergi durumu hesaplanır.	Dönem farkından kaynaklı vergi durumu yani ertelenmiş vergi de hesaplanır.
Kıst amortisman sadece binek otolarda hesaplanır.	Kıst amortisman diğer varlıklarda da hesaplanır.
Hizmetin ifası sonucu hasılat gerçekleşmiştir.	Hizmet ifası gerçekleşip ödeme yapılmıca hasılat gerçekleşir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI HAKKINDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Araştırmanın bu bölümünde, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hakkındaki düşüncelerini tespit etmek amacıyla elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

4.1 Literatür İncelemesi

Muhasebe işlemlerinde Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standart (UMS/UFRS) uygulamaları giderek yaygınlaşmıştır. Bu nedenle Türkiye’de bu standartların uygulama geçiş süreci, uygulama noktasında yaşanan zorlukların tespitine ve bu zorlukların çözümüne yönelik muhasebe meslek mensupları üzerine bazı akademik çalışmalar yapılmış ve yapılmaktadır. Çalışmada bu akademik çalışmalardan farklı olarak TMS ve TFRS’lerin genelinden ziyade muhasebe meslek mensuplarının standartlardan biri olan TMS-11 İnşaat Sözleşmelerinin Standardı hakkındaki düşüncelerini tespit etmeye yöneliktir. Yapılan literatür taraması sonucu benzer çalışmalar aşağıda ifade edilmiştir.

Şenol (2005), tarafından Isparta İlinde 75 muhasebe meslek mensubu üzerinde yapılan anket çalışmasında, meslek mensuplarının dönem sonu işlemlerinde varlıkların değerlemesini yaparken, mevcut uygulama ile standartlar arasında farklılık olup olmadığı ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının TMS hakkındaki bilgi düzeyleri iyi derecede iken; UMS hakkındaki bilgi düzeyi ise düşük seviyededir. Ayrıca meslek mensupları TMS ile UMS arasında uyumun sağlanmasını istemişlerdir. Meslek mensuplarından alınan cevaplardan, muhasebe standartlarının büyük ölçüde piyasada kullanılan yöntemler ışığında değerlendirme yöntemi oluşturduğu görülmektedir (Şenol, 2005: 136).

Atmaca (2010), tarafından İstanbul Sanayi Odası tarafından açıklanan Türkiye’nin ilk 500 Büyük Sanayi Şirketi içinden 68 şirket ile UMS ve UFRS’lerin finansal analiz açısından işletmeler üzerindeki etkilerini ve algulamalarını ölçmek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Çalışma sonucunda, UFRS’lerin uygulanması

sonucunda, muhasebede ortak bir dilin kullanılması ile yatırım kararlarının doğru yönde alınmasına katkı sağladığı, UFRS'lerin işletmelerin karlılık durumuna ve piyasa değerlerinin doğru saptanmasına etkiye bulunduğu, UFRS'lerin işletmelerin sektörel açıdan karşılaştırılabilirlik düzeyini arttırdığı ve işletmelerin finansal analiz açısından değerlendirilmesinde ulusal ve uluslararası işletmelerle karşılaştırılabilirlik düzeyini artırdığı görülmektedir (Atmaca, 2010: 545)

Özdemir (2014), tarafından Samsun İlinde faaliyette bulunan 86 muhasebe meslek mensubunun TFRS'ye olan ilgi ve öğrenme istekliliklerinin; öğrenme süreçlerini zorlaştırabilecek hususlar ve bu ile ilgili beklenti ve önerilerini incelemek amacıyla anket uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının standartları efektif şekilde öğrenebilmesine ve uygulanabilmesine dair beklentileri bakımından görüşleri doğrultusunda; cinsiyet, öğrenim düzeyleri yaş grupları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle anlamlı farklılıklar söz konusu değildir. TMS/TFRS'nin uygulama esnasındaki etkinliğini artırmak için ahlaki değerlerin öne çıkarılması, vergi mevzuatında TMS/TFRS ile uyumlaştırmaya gidilmesinin öğrenmedeki ikiliği azaltacağı, öğrenme sürecini ve uygulamayı olumlu etkileyeceği, TMS/TFRS ile çeviri olarak yayınlanan metinlerden ziyade içeriğin ve uygulamaların özümsemesine yönelik açık ve anlaşılır yayınların öğrenme ve uygulama sürecini olumlu etkileyeceği konularında hemfikirdir (Özdemir, 2014: 98).

Büyüktürk (2013), çalışmasında yılları kapsayan inşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyet gösteren işletmelerin, eski Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu' nu baz alarak hazırlamakta oldukları mali raporlarının TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre hazırlanması durumunda oluşacak farklılıkları ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu bağlamda İMKB' de işlem gören inşaat işletmelerinden iki işletme seçilmiş ve onların 2008 yılı mali tablolarını, inşaat sözleşmesi standardı öncesi ve standart sonrası karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Karşılaştırma sonucunda işletmelerin duran varlıkları, kısa vadeli borçları ve uzun vadeli borçlarında azalma gözlemlenmiştir. Burada temel etmen TMS 11 uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ile yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişlerinin tamamlanma yüzdesine göre yeniden hesaplanması olarak görülmektedir (Büyüktürk, 2013: 136).

4.2 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı, Göller Bölgesi olarak ifade edilen Burdur, Isparta ve Antalya İllerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hakkındaki düşüncelerini tespit etmektir. Bu çalışma ile:

- TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standartlarının getirdiği yenilikler hakkında, muhasebe meslek mensuplarının yeterli düzeyde altyapıya, bilgi ve eğitim düzeyine sahip olup olmadıkları hakkındaki düşüncelerini,
- Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standartları ile gelen değişikliklerin işleyişi ve uygulanabilirliği hakkındaki görüşlerini,
- Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standartlarına bakış açılarını,
- Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standartlarına uygun finansal tablolar hazırlandığında hangi konularda farklılıklar beklediklerini, tespit etmek amaçlanmıştır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, inşaat taahhüt ve onarım işlerindeki muhasebe uygulamalarında farklılıklar getirdiğinden muhasebe meslek mensupları uygulama konusunda zorlanmaktadırlar. Bu doğrultuda çalışma, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardını uygulama noktasında yaşanan sorunların tespiti ve getirilecek çözüm önerileri açısından önemlidir.

4.3 Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Bu çalışmada Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) verileri kullanılmıştır. Bu veriler doğrultusunda Burdur'da 71, Isparta'da 77, Antalya'da ise 143 kişi olmak üzere toplamda 291 muhasebe meslek mensubu ve muhasebe elemanına ulaşılmış olup, elde edilen verilerin tamamı değerlendirmeye uygun görülmüştür.

4.4 Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın kapsamını, Burdur, Isparta ve Antalya İllerinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu çalışmada veri kaynağı olarak Burdur, Isparta ve Antalya İllerinde faaliyette bulunan Muhasebe Elemanı, Serbest

Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak çalışan muhasebe meslek mensupları ele alınmıştır. Araştırmada bir takım kısıtlar ile karşılaşmıştır. Bu kısıtlar;

- Araştırmanın sadece Burdur, Isparta ve Antalya İllerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile sınırlandırılması,
- Verilen cevapların deneklerin algı düzeylerine dayalı olmasıdır.

4.5 Ölçek Hazırlama

Bu araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket tekniği seçilmiştir. 5'li likert tipinde olan anket formu için muhasebe meslek mensuplarının sorulara, kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap vermesi istenmiştir. Araştırmada kullanılan anket soruları Kara, Tuna ve Hitay (2016), Yel ve Erdem (2015), Ayhan (2014) ve Çelik (2013)'in yayımlanan çalışmalarından yararlanılmıştır. Ankette ilk olarak katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorular (cinsiyet, yaş, mesleki unvan, çalışma şekli, eğitim durumu, mesleki deneyim) sorulmuştur. Daha sonra anket soruları dört bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde soruları muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile ilgili eğitim sürecini belirlemeye yönelik sorular (6), ikinci bölümde soruları muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi hakkındaki düşüncelerinin tespitine yönelik sorular (8), üçüncü bölümde muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı bakış açılarını ölçmeye yönelik sorular (8) ve son olarak dördüncü bölümde muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı uygulamalarındaki gerçekleşebilecek farklılıklar hakkında bilgi düzeylerini tespit etmeye yönelik sorular (6) olmak üzere toplam 28 adet soruya yer verilmiştir.

4.6 Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada, öncelikle literatür taraması yapılmış, amaç ve yöntemler detaylı olarak belirlenmiştir. Benzer çalışmalarda kullanılmış olan bazı ölçeklerden yararlanılarak hazırlanan örnek anket formu, Burdur İlinde 10 muhasebe meslek mensubuna uygulanarak ön testte tabi tutulmuş ve üzerinde gerekli değişiklikler yapılarak geliştirilmiştir. Anketlerin son hali araştırmanın örneklemini olan Burdur, Isparta ve Antalya İllerindeki muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanmıştır.

Anket formları Burdur ve Isparta İllerindeki muhasebe meslek mensuplarının bürolarında ziyaret edilmiştir. Antalya ilindeki muhasebe meslek mensuplarına ise Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMO) tarafından 27.01.2018 tarihinde gerçekleşen “Vergi Hukukunun Güncel Konularına Bakış” konulu eğitim seminerine katılan muhasebe meslek mensuplarından anketi cevaplamaları istenmiştir. Ayrıca araştırma için oluşturulan anket formunun bulunduğu <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeYqi1slqGO26lUI8ETiJdZUkO-IZR-ccgIcELNGJ3ULT2GEA/viewform> web adresi Burdur, Isparta ve Antalya İlindeki muhasebe meslek mensuplarına e-mail ile ulaştırılmış aynı zamanda ASMO’nun facebook sayfasında muhasebe meslek mensupları tarafından cevaplanması için yayımlanmıştır ve linkten ilgili sayfaya erişim sağlanarak anket sorularına cevap istenmiştir. E-mail ile anketleri cevaplandırmaları talep edilen, olumlu veya olumsuz herhangi bir geri dönüş yapmayan muhasebe meslek mensuplarına tekrar hatırlatma yapılmış, ancak meslek mensupları iş yoğunluğu olduğu gerekçesi ile geri dönüş yapmayı reddetmişlerdir.

4.7 Araştırmanın Yöntemi

Anket uygulamaları sonrası elde edilen veriler SPSS 20.00 istatistik programında değerlendirilmiştir. Güvenilirlik analizi olarak Cronbach's Alpha modeli kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan ve 28 sorudan oluşan araştırma ölçeğine ait güvenilirlik analizleri yapılmış olup, Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayıları hesaplanmıştır. Tüm boyutların güvenilirliği 0,70’in üzerinde olduğu için boyutlar hakkında oldukça güvenilir yorumu yapılabilmektedir.

Araştırmada kullanılan Ölçekler 5’li Likert tipinde olup; 1:Kesinlikle Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılmıyorum ölçek aralığında değerlendirilmiştir. Verilerin daha kolay yorumlanabilmesi açısından ölçek aralığı ters çevrilerek ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır.

Yapılacak analizlerden önce, hangi analiz yapılacağına karar vermek için verilerin normal dağılım gösterip göstermediklerini çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri göz önünde bulundurularak karar verilmiştir.

Araştırma örneklemini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci, standardının işleyişi, standarda bakış

açısı ve standardının farklı yönleri ile ilgili görüşlerinin; unvan, eğitim durumları ve mesleki deneyimleri bakımından farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için ilk olarak tek yönlü varyans analizi (ANOVA) yapılmıştır. Tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonuçları doğrultusunda bağımsız gruplar arasında fark bulunanların, hangi gruplar arasında fark olduğunun ortaya konulması amacıyla post-hoc testleri yapılmış olup, varyansların homojen olduğu durumlarda Tukey Testi, homojen olmadığı durumlarda ise Dunnett C Testi seçilmiş ve uygulanmıştır.

4.8 Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacı ve alt amaçları doğrultusunda uygulamaya yönelik oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir;

H1₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında unvanlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H2₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında unvanlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H3₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açılarında unvanlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H4₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasında unvanlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H5₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H6₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H7₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açılarında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H8₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H9₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H10₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H11₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış açılarında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H12₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

4.9 Araştırmanın Analiz ve Yorumları

Anket uygulamaları sonrası elde edilen veriler SPSS 20.00 istatistik programında analiz edilmiş olup, Araştırmanın bu bölümünde verilere ait ortalama ve standart sapma değerleri ile frekans, güvenilirlik ve hipotez testleri sonucunda ortaya çıkan bulgu ve yorumlar sunulmuştur.

4.9.1. Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Araştırmanın bu bölümünde araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları ile ilgili demografik bulgulara yönelik verilerin yüzdesel dağılımları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 10: Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Cinsiyet	Sayı	Yüzde(%)
Bay	213	73,2
Bayan	78	26,8
Toplam	291	100,0
Yaşınız	Sayı	Yüzde(%)
24 ve altı	36	12,4
25-40	115	39,5
41-55	95	32,6
56 ve üzeri	45	15,5
Toplam	291	100,0
Mesleki Unvanı	Sayı	Yüzde(%)
SM	16	5,5
SMMM	167	57,4
YMM	53	18,2
Muhasebe Elemanı	55	18,9
Toplam	291	100,0
Çalışma Şekli	Sayı	Yüzde(%)
Bağımlı	101	34,7
Bağımsız	190	65,3
Toplam	291	100,0
Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde(%)
Lise ve dengi	31	10,7
Ön lisans	45	15,5
Lisans	199	68,4
Lisansüstü	16	5,5
Toplam	291	100,0
Mesleki Deneyim	Sayı	Yüzde(%)
10 yıl ve altı	120	41,2
11-20 yıl	90	30,9
21 yıl ve üzeri	81	27,8
Toplam	291	100,0

Araştırmaya toplam 291 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Tablo 7'deki bulgulara göre katılımcıların % 73,2'sinin bay, % 26,8'inin bayan olduğu, katılımcılardan % 12,4'ünün 24 yaş ve altı, %39,5'inin 25-40 yaş, % 32,6'sının 41-55 yaş, % 15,5'inin ise 56 yaş ve üstü olduğu görülmektedir.

Katılımcılar mesleki unvanlarına göre incelendiğinde, %5,5'inin Serbest Muhasebeci, %57,4'ünün Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, % 18,2'sinin Yeminli Mali Müşavir ve % 18,9'unun da Muhasebe elemanı olduğu, bu muhasebe meslek mensuplarından %34,7'sinin bağımlı, % 65,3'ünün bağımsız olarak çalıştığı tespit edilmiştir.

Katılımcıların eğitim durumları incelendiğinde ise, Muhasebe meslek mensuplarının, % 10,7'sinin Lise ve dengi okullardan, %83,9'unun ön lisans ve lisans mezunu olduğu, %5,5'inin ise lisansüstü seviyesinde eğitim aldıkları görülmüştür.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine bakıldığında, % 41,2'sinin 10 yıl ve altı, % 30,9'unun 11-20 yıl, % 27,8'inin ise 21 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip oldukları tespit edilmiştir.

4.9.2 Güvenirlilik Analizleri

Güvenirlilik analizi olarak Cronbach's Alpha modeli kullanılmıştır. Bu modelde elde edilen "Cronbach's Alpha" değeri araştırma sorularının toplamdaki güvenirlilik seviyesini göstermekte olup, bu değerin, 0,70 ve üstü olduğunda araştırma ölçeğinin güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Sipahi vd., 2008: 89).

Bu bölümde, araştırmada kullanılan ve 28 sorudan oluşan araştırma ölçeğine ait güvenirlilik analizleri yapılmış olup, Cronbach Alpha güvenirlilik katsayıları hesaplanmıştır. Tüm boyutların güvenirliliği 0,70'in üzerinde olduğu için boyutlar hakkında oldukça güvenilir yorumu yapılabilmektedir.

Tablo 11: Ölçekte Yer Alan Her Bir Gruba Ait Güvenilirlik Katsayıları

Değişkenler	Soru sayısı	Cronbach's Alpha
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci	6	0,763
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi	8	0,758
Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açısı	8	0,781
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri	6	0,873

4.9.3 Ölçek Alt Boyutlarına Ait Görüşlerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Araştırmada kullanılan Ölçekler 5'li Likert tipinde olup; 1:Kesinlikle Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılmıyorum ölçek aralığında değerlendirilmiştir. Verilerin daha kolay yorumlanabilmesi açısından ölçek aralığı ters çevrilerek ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmış olup, araştırma ölçeği alt boyutlarına ait soru ifadelerinin ortalama ve standart sapma değerleri aşağıda sunulmuştur.

Tablo 12: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci Alt Boyutuna Ait İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Maddeler		1	2	3	4	5	\bar{X}	s.s
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri v.b. yayımların sayısı yeterlidir.	f	20	59	76	97	39	3,2612	1,13282
	%	6,9	20,3	26,1	33,3	13,4		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.	f	14	65	81	107	24	3,2131	1,03523
	%	4,8	22,3	27,8	36,8	8,2		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın uygulamada teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitmen/eğitmen meslek mensubu sayısı yeterlidir.	f	23	64	104	81	19	3,0309	1,03844
	%	7,9	22,0	35,7	27,8	6,5		
Bağlı bulunduğum meslek odasının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmaları yeterlidir.	f	32	85	56	85	33	3,0069	1,21767
	%	11,0	29,2	19,2	29,2	11,3		
Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardını kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.	f	23	74	41	132	21	3,1856	1,13256
	%	7,9	25,4	14,1	45,4	7,2		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hakkında yazılan makale ve dergileri takip ediyorum.	f	25	92	46	98	30	3,0550	1,18775
	%	8,6	31,6	15,8	33,7	10,3		
Boyut ortalaması:3,1260								
1=kesinlikle katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 3=kararsızım, 4=katılıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum								

Tablo 12’ye göre, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci ile ilgili sorulara verdikleri yanıtlar incelendiğinde, “Bağlı bulunduğum meslek odasının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmaları yeterlidir.” sorusunun 3,0069 ile en düşük algı düzeyine, “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri v.b. yayımların sayısı yeterlidir.” sorusunun ise 3,2612 ile en yüksek algı düzeyine sahip olduğu tespit edilmiş olup, boyut ortalamasının ise 3,1260 ortalamaya sahip olduğu görülmüştür.

Bu sonuçlara göre muhasebe meslek mensuplarının üye oldukları odalar tarafından düzenlenen eğitim çalışmalarının yetersiz olduğu, bunun sebebi olarak ise, meslek odalarının TMS-11’i yeterli düzeyde önemsemediklerinden kaynaklandığı yorumu yapılabilir. Muhasebe meslek mensupları TMS-11 Standardı hakkında meslek odalarından yeteri kadar alamadıkları eğitimleri kitaplardan, makalelerden vb. kaynaklardan sağladığı düşünülebilir.

Tablo 13: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi Alt Boyutuna Ait İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Maddeler		1	2	3	4	5	\bar{X}	s.s
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının uygulanması sürecinde en önemli engel standardın karmaşıklığıdır.	f	6	22	53	162	48	3,7698	0,88585
	%	2,1	7,6	18,2	55,7	16,5		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kullanıldıktan sonra, firma hakkında bilgiler karşılaştırılabilir nitelik kazanmıştır.	f	5	30	98	127	31	3,5120	0,88026
	%	1,7	10,3	33,7	43,6	10,7		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı zor, karmaşık ve uygulanması güçtür.	f	4	56	83	99	49	3,4570	1,02757
	%	1,4	19,2	28,5	34,0	16,8		

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile ilgili yapılan açıklamalar uygulamalar için yeterlidir.	f	9	60	106	95	21		
							3,2027	0,95238
	%	3,1	20,6	36,4	32,6	7,2		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına uygun olarak hazırlanan finansal tabloları okumak ve anlamak kolaylaşmıştır.	f	7	43	89	106	46		
							3,4845	1,00461
	%	2,4	14,8	30,6	36,4	15,8		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamıştır.	f	4	43	126	85	33		
							3,3436	0,91281
	%	1,4	14,8	43,3	29,2	11,3		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı inşaat muhasebesinde uygulama birliği sağlamıştır.	f	9	24	98	134	26		
							3,4948	0,88423
	%	3,1	8,2	33,7	46,0	8,9		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı uygulamada kısa vadede başarı sağlamıştır.	f	8	25	140	92	26		
							3,3540	0,86412
	%	2,7	8,6	48,1	31,6	8,9		
Boyut ortalaması: 3,4523								
1=kesinlikle katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 3=kararsızım, 4=katılıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum								

Tablo 13'e göre ise, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili sorularına verdikleri yanıtlar incelendiğinde, "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile ilgili yapılan açıklamalar uygulamalar için yeterlidir." sorusunun 3,2027 ile en düşük algı düzeyine, "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının uygulanması sürecinde en önemli engel standardın karmaşıklığıdır." sorusunun ise 3,7698 ile en yüksek algı düzeyine sahip olduğu tespit edilmiş olup, boyut ortalamasının ise 3,4523 ortalamaya sahip olduğu görülmüştür.

Araştırma sonucundaki bu veriler incelendiğinde, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı için yapılan açıklamaların yetersiz ve standardın karmaşık olduğu, bu sebeple muhasebe meslek mensupları tarafından uygulanmakta zorlanıldığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Muhasebe meslek mensupları sürekli bu standardı uygulamadığından ve mevcut inşaat firmalarının bu standart için uygun olmaması nedeniyle, muhasebe meslek mensuplarının düşüncelerine yön verdiği düşünülebilir.

Tablo 14: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açısı Alt Boyutuna Ait İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Maddeler		1	2	3	4	5	\bar{X}	s.s
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, inşaat sektöründe kurumsallaşmaya katkı sağlamıştır.	f	7	30	58	167	29	3,6220	0,88750
	%	2,4	10,3	19,9	57,4	10,0		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı meslek mensuplarının iş yükünü artırmıştır.	f	4	39	66	135	47	3,6254	0,95443
	%	1,4	13,4	22,7	46,4	16,2		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı inşaat sektöründeki firmaların ihtiyaçları gözetilerek hazırlanmıştır.	f	3	36	105	124	23	3,4399	0,84629
	%	1,0	12,4	36,1	42,6	7,9		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile mali tablolar daha şeffaflaştırmıştır.	f	3	36	89	126	37	3,5430	0,90251
	%	1,0	12,4	30,6	43,3	12,7		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına uygun hazırlanan mali tablolar, inşaat sektöründeki karar alıcıların daha doğru karar almalarına yardımcı olmuştur.	f	3	48	67	150	23	3,4880	0,89579
	%	1,0	16,5	23,0	51,5	7,9		

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına geçiş ile birlikte doğru ve kaliteli bilgi üretilmiştir.	f	5	52	85	131	18		
							3,3608	0,90423
	%	1,7	17,9	29,2	45,0	6,2		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı uygulamaları meslek mensuplarının elde ettiği ücreti artırmıştır.	f	45	109	75	37	25		
							2,6151	1,14905
	%	15,5	37,5	25,8	12,7	8,6		
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ile birlikte etik değerlere olan inanç artmıştır.	f	17	77	89	84	24		
							3,0722	1,05616
	%	5,8	26,5	30,6	28,9	8,2		
Boyut ortalaması:3,3458								
1=kesinlikle katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 3=kararsızım, 4=katılıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum								

Tablo 14'deki muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açısı ile ilgili sorularına verdikleri yanıtlar incelendiğinde, “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı uygulamaları meslek mensuplarının elde ettiği ücreti artırmıştır.” sorusunun 2,6151 ile en düşük algı düzeyine , “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı meslek mensuplarının iş yükünü artırmıştır.” sorusunun ise 3,6254 ile en yüksek algı düzeyine sahip olduğu tespit edilmiş olup, boyut ortalamasının ise 3,3458 ortalamaya sahip olduğu görülmüştür.

Bu sonuca göre muhasebe meslek mensupları iş yükünün TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile arttığını düşünerek uygulamayı ekstra zaman kaybı olarak gördükleri, bu nedenle TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının uygulanması ile maddi açıdan beklenti içine girdikleri düşünülebilir.

Tablo 15: TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri Alt Boyutuna Ait İfadelerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Maddeler		1	2	3	4	5	\bar{X}	s.s
Stoklarla ilgili değerlendirme yöntemlerinde	f	2	17	31	81	44	3,8457	0,94939
	%	,7	5,8	10,7	27,8	15,1		
Stoklara karşılık ayrılmasında	f	2	19	42	75	37	3,7200	0,95677
	%	,7	6,5	14,4	25,8	12,7		
Amortisman tabi maddi duran varlıklarla ilgili değerlendirme yöntemlerinde	f	3	14	30	83	45	3,8743	0,94454
	%	1,0	4,8	10,3	28,5	15,5		
Maddi duran varlıklara karşılık ayrılmasında	f	2	14	23	110	26	3,8229	0,82179
	%	,7	4,8	7,9	37,8	8,9		
Maddi duran varlıklarla ilgili amortisman ayırma yöntemlerinde	f	4	8	37	92	34	3,8229	0,87595
	%	1,4	2,7	12,7	31,6	11,7		
Maddi Duran Varlıklarla ilgili değerlendirme yöntemlerinde	f	3	10	40	82	40	3,8343	0,90400
	%	1,0	3,4	13,7	28,2	13,7		
Boyut ortalaması: 3,8200								
1=kesinlikle katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 3=kararsızım, 4=katılıyorum, 5=kesinlikle katılıyorum								

Tablo 15 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri ile ilgili sorularına verdikleri yanıtlar, “Stoklara karşılık ayrılmasında” sorusunun 3,7200 ile en düşük algı düzeyine, “Amortisman tabi maddi duran varlıklarla ilgili değerlendirme yöntemlerinde” sorusunun ise 3,8743 ile en yüksek algı düzeyine, boyut ortalamasının ise 3,8200 ortalamaya sahip olduğu tespit edilmiştir.

Bu analiz sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensupları TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının gelmesi ile en çok amortismanına tabi maddi duran varlıklarda farklılık beklemektedirler. Bunun nedeni inşaat sektöründeki taşınmazların uzun ömürlü olmasından olabilir.

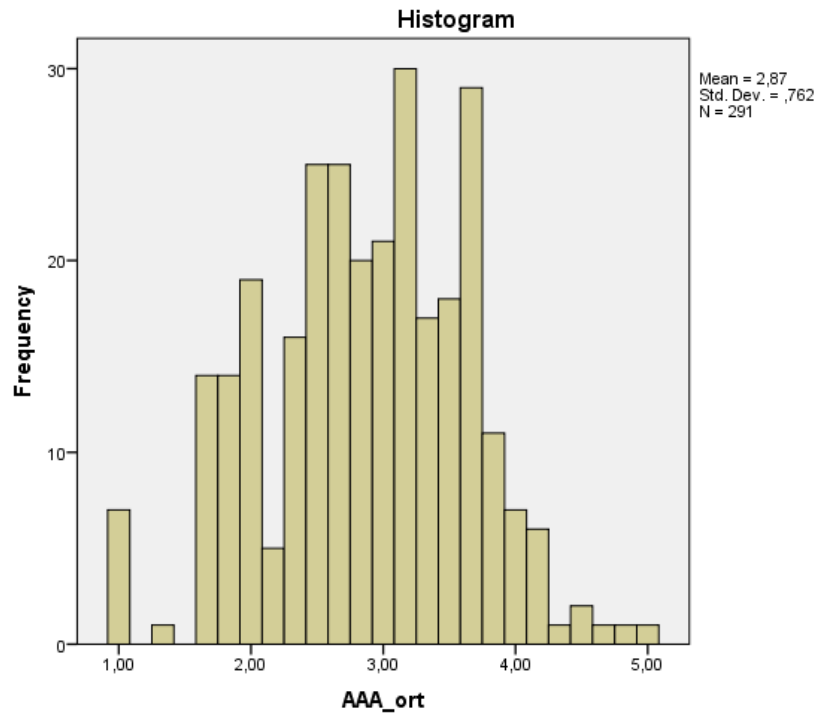
4.9.4 Hipotezlerin Testi

Çalışmanın bu bölümünde araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlere ait hipotez testleri yapılmıştır. Hipotez testlerine geçmeden önce yapılacak analizlerin türüne (parametrik, parametrik olmayan) karar vermek amacıyla verilerin normal dağılım gösterip göstermediği araştırılmış. Verilerin normal dağılıma uyup uymadıklarına çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri doğrultusunda karar verilmiştir. Tablo 16’ deki değerler incelendiğinde verilere ait değerlerin, Cooper-Cutting çarpıklık ve basıklık değerlerinin ± 2 aralığında olması gerektiğini söylerken, Büyüköztürk’e (2007) göre bu değerler ± 1 aralığında yer alması normallikten aşırı sapmalar olmaması şeklinde yorumlanmaktadır. Ayrıca Kalaycı ve bazı araştırmacılara göre bu değerlerin ± 3 aralığında yer almalarının kabul edilebilir bir durumdur. Çarpıklık-basıklık değerlerinin normal dağılım eğrilerinde aşırı sapmalar olmadığı görüldüğü için parametrik istatistik tekniklerinin kullanılmasına karar verilmiştir (Gülden, 2016: 83). Çarpıklık basıklık değerleri tablo ve grafiksel olarak gösterilmiştir.

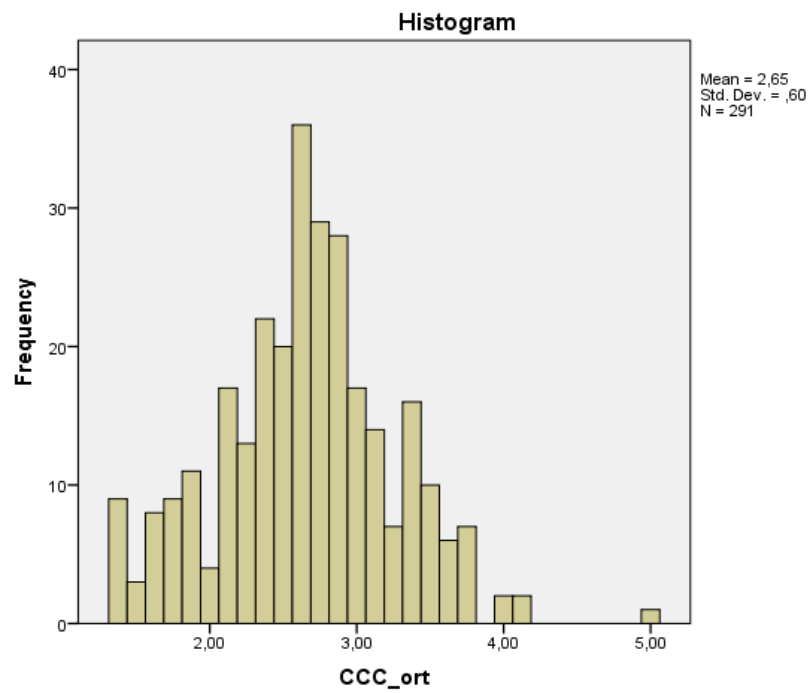
Tablo 16: Çarpıklık-Basıklık Değerleri

	N	Ort.	Std. Sapma	Skewness	Kurtosis
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci	291	3,1260	0,76164	-0,155	-0,228
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi	291	3,4523	0,56585	-0,200	1,234
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açısı	291	3,3458	0,59966	0,093	0,344
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri	175	3,8200	0,71171	1,194	2,308

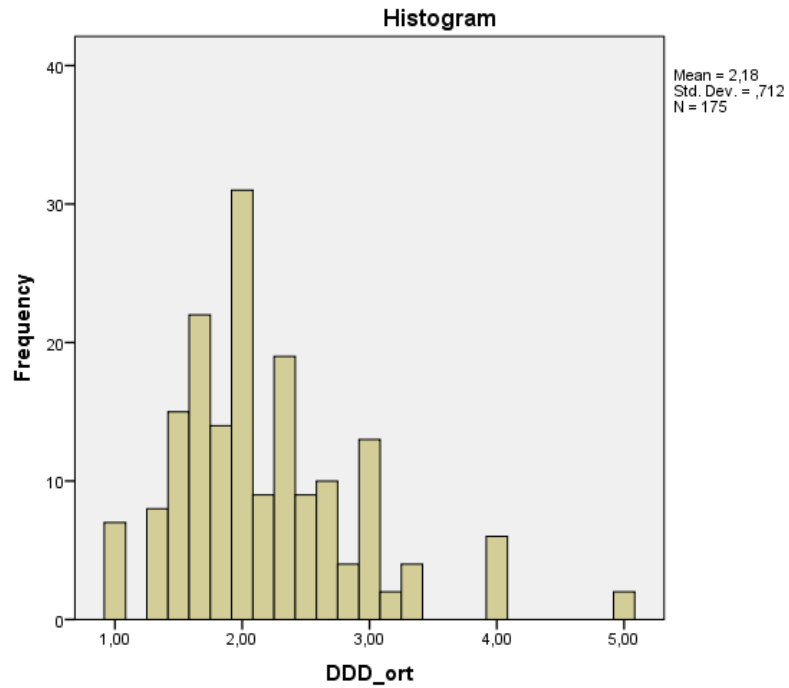
Şekil 7. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci ile İlgili Çarpıklık Basıklık Değerler Grafiği



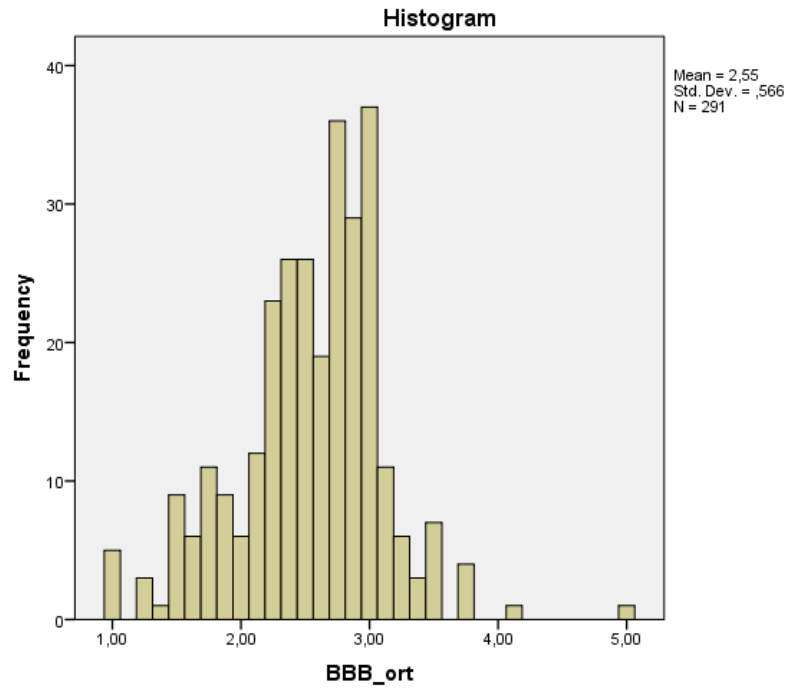
Şekil 8. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi ile İlgili Çarpıklık Basıklık Değerler Grafiği



Şekil 9. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açısı ile İlgili Çarpıklık Basıklık Değerler Grafiği



Şekil 10. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri ile İlgili Çarpıklık Basıklık Değerler Grafiği



Araştırma örneklemini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci, standardının işleyişi, standarda bakış açısı ve standardının farklı yönleri ile ilgili görüşlerinin; unvan, eğitim durumları ve mesleki deneyimleri bakımından farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için ilk olarak tek yönlü varyans analizi (ANOVA) yapılmıştır. Tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonuçları doğrultusunda bağımsız gruplar arasında fark bulunanların, hangi gruplar arasında fark olduğunun ortaya konulması amacıyla post-hoc testleri yapılmış olup, varyansların homojen olduğu durumlarda Tukey Testi, homojen olmadığı durumlarda ise Dunnett C Testi seçilmiş ve uygulanmıştır.

Tablo 17: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci İle İlgili Görüşlerinin Unvanlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Unvan	SM (a)	16	2,6563	0,76852	9,697	0,000*	b-c b-d
	SMMM (b)	167	2,7026	0,82549			
	YMM (c)	53	3,1321	0,45802			
	Muhasebe Elemanı (d)	55	3,2121	0,60643			

H₁₀:Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında unvanlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁:Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında unvanlarına göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunduğundan **H₁₀** reddedilmiştir (F= 9,697; p<,05). Sonuç olarak muhasebe meslek

mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri unvanlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının eğitim süreci ile ilgili görüşleri unvanlarına göre farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla, öncelikle varyansların homojenliği Levene F testi ile incelenmiş ve varyansların homojen olmadığı tespit edilmiştir ($L_F = 11,006$; $p < ,05$). Bu nedenle bağımsız gruplar arasındaki ikili karşılaştırmalarda, varyansların homojen olmadığı durumlarda kullanılan Dunnett C testi tercih edilmiştir.

Gruplar arasında yapılan ikili karşılaştırmalar sonucunda, serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavir ile muhasebe elemanlarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında istatistiksel açıdan 0,05 düzeyinde anlamlı fark bulunmuştur. Diğer ikili karşılaştırmalarda istatistiksel açıdan anlamlı farklılık tespit edilememiştir.

YMM'ler defter tutmadıkları daha çok finansal tabloların ve beyannamelerin yasa ve yönetmelik hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre inceleyip onaylayan kişiler olduklarından dolayı, SMMM ile TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci hakkındaki düşünceleri farklılaşmış olabilir. Muhasebe elemanları daha çok saha işlerini ve ara işleri yürüttüklerinden dolayı teori bilgi düzeyleri açısından SMMM'lere göre yetersiz olmasından kaynaklı TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci hakkındaki düşünceleri farklılıklar gösterebilir.

Tablo 18: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi İle İlgili Görüşlerinin Unvanlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Unvan	SM (a)	16	2,4688	0,48197	3,730	0,012*	b-d
	SMMM (b)	167	2,4768	0,63629			
	YMM (c)	53	2,5731	0,39789			
	Muhasebe Elemanı (d)	55	2,7614	0,43982			

H₂₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında unvanlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H₂: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında unvanlarına göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunduğundan **H₂₀** reddedilmiştir (F =3,730; p < ,05). Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının standardının işleyişi ile ilgili görüşleri unvanlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri unvanlarına göre farkın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla, öncelikle varyansların homojenliği Levene F testi ile incelenmiş ve varyansların homojen olmadığı tespit edilmiştir ($L_F = 4,667$; p < ,05). Bu nedenle bağımsız gruplar arasındaki ikili karşılaştırmalarda, varyansların homojen olmadığı durumlarda kullanılan Dunnett C testi tercih edilmiştir. Gruplar arasında yapılan ikili karşılaştırmalar sonucunda, serbest muhasebeci mali müşavir ile muhasebe elemanlarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında istatistiksel açıdan 0,05

düzeyinde anlamlı fark bulunmuştur. Diğer ikili karşılaştırmalarda istatistiksel açıdan anlamlı bir fark elde edilememiştir.

SMMM unvanına sahip muhasebe meslek mensubunun muhasebe elemanlarına göre daha fazla deneyim, tecrübe ve bilgi birikimine sahip olmaları nedeniyle, SMMM ve Muhasebe elemanları TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşlerinin farklılaştığı düşünülmektedir.

Tablo 19: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açılarının Unvanlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Unvan	SM (a)	16	2,3359	0,60505	2,475	0,062	
	SMMM (b)	167	2,6295	0,64427			
	YMM (c)	53	2,7736	0,44873			
	Muhasebe Elemanı (d)	55	2,7068	0,55758			

H₃₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış açılarındaki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H₃: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış açılarındaki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmadığından **H₃₀** reddedilememiştir (F= 2,475; p > ,05). Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları unvanlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının hangi unvanında olurlarsa olsun TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları aynıdır. Meslek mensuplarının hep aynı kaynaklardan eğitim ve öğretim görmeleri bunun sebebi olabilir.

Tablo 20: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri İle İlgili Görüşlerinin Unvanlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Unvan	SM (a)	11	1,7879	0,21201	2,140	0,097	
	SMMM (b)	102	2,2680	0,77614			
	YMM (c)	43	2,0543	0,63592			
	Muhasebe Elemanı (d)	19	2,2193	0,60871			

H₄₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasında unvanlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H₄: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasında unvanlarına göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmadığından **H₄₀** reddedilememiştir (F= 2,140; p> ,05). Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri unvanlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır.

Unvanları fark etmeksizin muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri aynıdır. Bunun nedeni meslek mensuplarının araştırma yapmaması, kulaktan duyma mevzuat bilgisi ve mesleki yaşantılarına usta çırak ilişkisi şeklinde devam etmesinden kaynaklanmış olabileceği düşünülebilir.

Tablo 21: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci İle İlgili Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Eğitim Durumu	Lise ve dengi (a)	31	2,6667	0,71492	14,047	0,000*	a-c b-c b-d
	Yüksekokul (b)	45	2,2926	0,74039			
	Lisans (c)	199	3,0251	0,72256			
	Lisansüstü (d)	16	3,0417	0,50735			

H₅₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H₅: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunduğundan **H₅₀** reddedilmiştir ($F = 14,047$; $p < ,05$). Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının eğitim süreci ile ilgili görüşleri eğitim durumlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasındaki farkın eğitim durumlarına göre hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla, öncelikle varyansların homojenliği Levene F testi ile incelenmiş ve varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir ($L_F = 1,313$; $p > ,05$). Bu nedenle bağımsız gruplar arasındaki ikili karşılaştırmalarda, varyansların homojen olduğu durumlarda kullanılan Tukey testi tercih edilmiştir.

Gruplar arasında yapılan ikili karşılaştırmalar sonucunda, Lise ve dengi mezunları ile lisans, yüksekokul mezunları ile lisans ve lisansüstü okul mezunlarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında istatistiksel açıdan 0,05 düzeyinde anlamlı fark bulunmuştur. Diğer ikili karşılaştırmalarda istatistiksel açıdan anlamlı bir fark elde edilememiştir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim seviyelerinin ve mesleki kapasitelerinin farklı olmasından dolayı, muhasebe meslek mensuplarından lise mezunları lisans mezunlarından, yüksekokul mezunları ise lisans ve lisansüstü mezunlarından TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci hakkındaki görüşleri farklılık göstermiş olabilir.

Tablo 22: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi İle İlgili Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Eğitim Durumu	Lise ve dengi (a)	31	2,3347	0,09980	23,426	0,000*	a-b
	Yüksekokul (b)	45	2,0194	0,09617			a-c
	Lisans (c)	199	2,6910	0,03376			b-c
	Lisansüstü (d)	16	2,6641	0,09390			b-d

H₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H₆: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı

bulduğundan H_0 reddedilmiştir ($F= 23,426$; $p < ,05$). Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri eğitim durumlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasındaki farkın eğitim durumlarına göre hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla, öncelikle varyansların homojenliği Levene F testi ile incelenmiş ve varyansların homojen olmadığı tespit edilmiştir ($L_F=2,869$; $p<,05$). Bu nedenle bağımsız gruplar arasındaki ikili karşılaştırmalarda, varyansların homojen olmadığı durumlarda kullanılan Dunnett C testi tercih edilmiştir.

Gruplar arasında yapılan ikili karşılaştırmalar sonucunda, yüksekokul mezunları ile lise ve dengi, lisans ve lisansüstü mezunları arasında, aynı zamanda lise ve dengi okul mezunları ile lisans mezunları arasında TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında istatistiksel açıdan 0,05 düzeyinde anlamlı fark bulunmuştur. Diğer ikili karşılaştırmalarda istatistiksel açıdan anlamlı bir fark elde edilememiştir.

Yüksekokul mezunları, lise ve lisansüstü mezunları ile lise mezunları, lisans mezunları ile TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri farklılık göstermektedir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşlerindeki farklılık muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerinin farklı olmasından kaynaklanmış olabilir.

Tablo 23: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açılarının Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Eğitim Durumu	Lise ve dengi (a)	31	2,5444	0,60514	13,064	0,000*	b-a
	Yüksekokul (b)	45	2,1972	0,61900			
	Lisans (c)	199	2,7714	0,55506			
	Lisansüstü (d)	16	2,6953	0,44010			

H7₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış açılarında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H7: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış açılarında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunduğundan **H7₀** reddedilmiştir ($F = 13,064; p < ,05$). Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları eğitim durumlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları ile ilgili görüşleri arasındaki farkın eğitim durumlarına göre hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla, öncelikle varyansların homojenliği Levene F testi ile incelenmiş ve varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir ($L_F=1,840; p > ,05$). Bu nedenle bağımsız gruplar arasındaki ikili karşılaştırmalarda, varyansların homojen olduğu durumlarda kullanılan Tukey testi tercih edilmiştir.

Gruplar arasında yapılan ikili karşılaştırmalar sonucunda, yüksekokul mezunları ile lise ve dengi, lisans ve lisansüstü mezunları arasında TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları bakımından istatistiksel açıdan 0,05 düzeyinde anlamlı fark bulunmuştur. Diğer ikili karşılaştırmalarda istatistiksel açıdan anlamlı bir fark elde edilememiştir.

Yüksekokul mezunları lise mezunlarına göre, lisansüstü mezunları lisans mezunlarına göre TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları açısından daha farklı düşünmektedir bunun nedeni muhasebe meslek mensuplarının farklı diplomalara sahip olmaları olabilir.

Tablo 24: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri İle İlgili Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Eğitim Durumu	Lise ve dengi (a)	24	2,1667	0,54948	3,456	0,018*	b-c
	Yüksekokul (b)	35	1,8619	0,46351			
	Lisans (c)	105	2,2968	0,79629			
	Lisansüstü (d)	11	2,1061	0,53889			

H8₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H8: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasında eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunduğundan **H8₀** reddedilmiştir ($F=3,456$; $p<,05$). Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasındaki farkın eğitim durumlarına göre hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla, öncelikle varyansların homojenliği Levene F testi ile incelenmiş ve varyansların homojen olmadığı tespit edilmiştir ($L_F=3,115$; $p<,05$). Bu nedenle bağımsız gruplar arasındaki ikili karşılaştırmalarda, varyansların homojen olmadığı durumlarda kullanılan Dunnett C testi tercih edilmiştir.

Gruplar arasında yapılan ikili karşılaştırmalar sonucunda, yüksekokul ile lisans mezunları TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasında istatistiksel olarak 0,05 düzeyinde anlamlı fark bulunmuştur. Diğer ikili karşılaştırmalarda istatistiksel açıdan anlamlı bir fark elde edilememiştir. Yüksekokul ile lisans mezunlarının eğitim açısından birbirinden farklı olmasından kaynaklı fikir farklılıkları olabilir.

Tablo 25: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Eğitim Süreci ile İlgili Görüşlerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Mesleki Deneyim	10 Yıl ve Altı (a)	120	3,1167	0,58602	11,521	0,000*	a-b a-c
	11-20 Yıl (b)	90	2,6537	0,73745			
	21 Yıl ve Üzeri (c)	81	2,7613	0,91171			

H₀:Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁:Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunduğundan **H₀** reddedilmiştir (F = 11,521; p < ,05). Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının eğitim süreci ile ilgili görüşleri mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasındaki farkın mesleki deneyimlerine göre hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla, öncelikle varyansların homojenliği Levene F testi ile incelenmiş ve varyansların homojen olmadığı tespit edilmiştir ($L_F=9,746$; $p<,05$). Bu nedenle bağımsız gruplar arasındaki ikili karşılaştırmalarda, varyansların homojen olmadığı durumlarda kullanılan Dunnett C testi tercih edilmiştir.

Gruplar arasında yapılan ikili karşılaştırmalar sonucunda, 10 yıl ve altı mesleki deneyime sahip muhasebe meslek mensupları ile 11-20 yıl ve 21 yıl ve üstü mesleki deneyime sahip muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında istatistiksel açıdan 0,05 düzeyinde anlamlı fark bulunmuştur. Diğer ikili karşılaştırmalarda istatistiksel açıdan anlamlı bir fark elde edilememiştir.

Bu sonuçlara göre 10 yıl ve altı mesleki deneyime sahip muhasebe meslek mensupları daha az tecrübeye sahip olmalarından dolayı TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili farklı fikirlere sahip olabilirler.

Tablo 26: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi İle İlgili Görüşlerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Mesleki Deneyim	10 Yıl ve Altı (a)	120	2,6698	0,40409	5,795	0,003*	a-b
	11-20 Yıl (b)	90	2,4083	0,57414			
	21 Yıl ve Üzeri (c)	81	2,5216	0,71145			

H10₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H10:Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunduğundan **H10₀** reddedilmiştir ($F=5,795$; $p < ,05$). Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasındaki farkın mesleki deneyimlerine göre hangi gruplar arasında olduğunu bulmak amacıyla, öncelikle varyansların homojenliği Levene F testi ile incelenmiş ve varyansların homojen olmadığı tespit edilmiştir ($L_F=11,294$; $p < ,05$). Bu nedenle bağımsız gruplar arasındaki ikili karşılaştırmalarda, varyansların homojen olmadığı durumlarda kullanılan Dunnett C testi tercih edilmiştir.

Gruplar arasında yapılan ikili karşılaştırmalar sonucunda, 10 yıl ve altı mesleki deneyime sahip muhasebe meslek mensupları ile 11-20 yıl arası deneyime sahip muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında istatistiksel açıdan 0,05 düzeyinde anlamlı fark bulunmuştur. Diğer ikili karşılaştırmalarda istatistiksel açıdan anlamlı farklılık tespit edilememiştir.

Tablo 26'ya göre 10 yıl ve altı mesleki deneyime sahip muhasebe meslek mensuplarına çıraklık dönemi, 11-20 yıl arası deneyime sahip muhasebe meslek mensuplarına kalfalık dönemi ve 21 yıl ve üzeri deneyime sahip muhasebe meslek mensuplarına ustalık dönemindeki muhasebe meslek mensupları şeklinde ifade edilebilir. O halde çıraklık ve kalfalık dönemindeki muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında fikir farklılıkları oluşmasının sebebi henüz ustalık döneminde olmamaları ve daha az tecrübeye sahip olmalarından kaynaklı olabilir.

Tablo 27: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış Açılarının Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Mesleki Deneyim	10 Yıl ve Altı (a)	120	2,7521	0,51982	2,823	0,061	
	11-20 Yıl (b)	90	2,5694	0,51696			
	21 Yıl ve Üzeri (c)	81	2,6034	0,76106			

H11₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış açılarında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H11: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Bakış açılarında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmadığından **H11₀** reddedilememiştir ($F=2,823$; $p>,05$). Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimi ne olursa olsun bu araştırma sonuçlarına göre TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları açısından fikir farklılıkları yoktur. Bunun sebebi muhasebe meslek mensuplarının usta çırak ilişkisi ile aynı süreçlerden geçerek belli deneyimlere sahip olduklarından olabilir.

Tablo 28: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Farklı Yönleri İle İlgili Görüşlerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşma Durumuna Ait Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	n	Ort.	Standart Sapma	F	p	Anlamlı Fark
Mesleki Deneyim	10 Yıl ve Altı (a)	66	2,0884	0,65321	1,020	0,363	
	11-20 Yıl (b)	56	2,2708	0,66709			
	21 Yıl ve Üzeri (c)	53	2,1981	0,81915			

H12₀: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H12: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri arasında mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık vardır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ölçeği alt boyut puanlarının araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan ANOVA testi sonucunda, grupların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmadığından **H12₀** reddedilememiştir (F=1,345; p>,05). Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır.

Bu sonuçlara göre muhasebe meslek mensuplarının, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardını uygularken finansal tablolarda farklılık bekledikleri konular, meslek mensuplarının mesleki deneyimlerinden etkilenmemektedir. Bunun nedeni TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının uygulama noktasında aynı finansal tablo kalemlerinin kullanılması ve yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde kullanılan finansal tablo kalemlerinin farklılık göstermemesinden kaynaklandığı düşünülebilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkeler fon transferinin zorlaştırıcı olan bazı kanun ve mevzuatlarında esnek davranarak daha çok yatırım getirisi sağlamak amacı yönünde politikalar yürütmektedirler. Uzun yıllardır sadece devletlerin yürütebildiği ülkeler arası ticaret, şimdi ülkelerin çok sayıda firmaları ile yapılmaktadır. Buna bağlı olarak ülkelerin aralarında yaptıkları yatırımlar çok önemli boyutlara ulaşmış ve işletmeler ekonomilerini güçlendirerek çokuluslu yapıya bürünmüşlerdir. İşletmelerin uluslararası platformda yer alabilmesi için karar vericiler tarafından, güvenilir, karşılaştırılabilir ve UFRS kapsamında oluşturulmuş finansal tablolara sahip olması istenmektedir. Küreselleşmenin içinde yer alan ekonomik aktörlerin en başında bulunan bankacılık sektörü, firmalara finansman sağlarken mali analizlerini UFRS'ye uygun düzenlenmiş finansal tablolar üzerinden yapmaktadır. Bu durumun doğal sonucu olarak finansman ihtiyacı olan firmalar UFRS'ye göre finansal tablolarını düzenlemek zorundadırlar.

Ülkemizde vergi mevzuatının etkisinde oluşturulan finansal tablolar, işletmelerin gerçek mali durumunu yansıtmadığı gibi UFRS ile de önemli farklılıklar göstermektedir. Türkiye'nin küreselleşme sürecine alışması, yabancı sermayenin Türkiye pazarına girme isteği ve ülkemizdeki yatırımcının da dış ülke pazarlarına açılma isteği, uluslararası ortak muhasebe diline ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle yeni Türk Ticaret Kanunu ile gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve konsolide finansal tabloları oluştururken, Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan TMS'lere kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve kuralları uygulamak zorundadırlar.

Sektörler hacimlerine göre, finansal tablolarını TMS'ye göre oluşturmaktadırlar. İnşaat sektöründe faaliyet gösteren firmalar da TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre finansal tablolarını düzenlemektedirler.

İNŞAAT TAHHÜT VE ONARIM SÖZLEŞMELERİNDE TÜRK VERGİ MEVZUAT VE TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDINA GÖRE BAZI FARKLILIKLAR VARDIR. TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE UYGULANAN TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME YÖNTEMİNDE, İNŞAAT TAHHÜT VE ONARIM SÖZLEŞMELERİNDEN KAYNAKLANAN GELİR VE MALİYETLERİN FİNANSAL TABLOLARDAN GELİR TABLOSUNA AKTARILMASI ANCAK İŞİN TAMAMEN TAMAMLANDIĞI HESAP DÖNEMİNDE YAPILMAKTADIR. TMS-11

İnşaat Sözleşmeleri Standardı uygulamalarındaki tamamlanma yüzdesi yönteminde, inşaat taahhüt ve onarım sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa inşaat sözleşmesine ait gelir ve maliyetlerin bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu olan işin tamamlanma oranını esas alarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Bu araştırma ile mevcut inşaat muhasebe uygulamaları ile TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında hakkında muhasebe meslek mensuplarının düşünceleri arasındaki farklılıklar belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca yapılan araştırmalarda TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı özelinde muhasebe meslek mensuplarının düşüncelerine yönelik daha önceden yapılan benzer çalışmalar bulunmadığı, yapılan çalışmanın bundan sonraki çalışmalara örnek olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci, standarda bakış açıları, standardın işleyişi ve standardın farklılıkları ile ilgili görüşleri, mesleki deneyim, unvan ve eğitim durumlarına göre karşılaştırılmıştır. Bu doğrultuda elde edilen veriler sonucunda muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile ilgili görüşleri arasındaki farklılıklar ortaya konulmuştur.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri incelendiğinde, büyük bir bölümünün erkek (%73,2) meslek mensuplarından oluştuğu, mesleki unvanlarına bakıldığında yarıdan fazlasının Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (%57,4) olarak çalıştığı, katılımcıların %65,3'ünün bağımsız olarak faaliyette bulunduğu, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %83,9'unun üniversite mezunu olduğu tespit edilmiştir

- **Eğitim süreci ilgili araştırma sonuçları**

Muhasebe meslek mensuplarına TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci hakkındaki düşüncelerini belirlemek için sorular sorulmuş olup, katılımcıların %46,7'si standarda ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri vb. yayınların sayısı yeterli olduğunu, %45'i standart konusunda teorik bilgi düzeyinin yeterli olduğunu, %35,7'si standardı uygulamada teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/eğitmen meslek mensubu sayısının yeterli olduğunu, muhasebe meslek mensuplarının %52,6'sı TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardını kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünmektedir.

Katılımcıların %40,5'i bağlı bulunduğu meslek odasının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmalarını yeterli görürken, %40,2'si yetersiz görmektedir. Diğer taraftan %44'ü TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hakkında yazılan makale ve dergileri takip ederken, %40,2'si takip etmemektedir.

Araştırmada SMMM ile YMM ve SMMM ile Muhasebe elemanlarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci hakkındaki düşüncelerin farklı olduğu bulgusuna varılmıştır.

Lise ve dengi mezunları ile lisans, yüksekokul mezunları ile lisans ve lisansüstü okul mezunlarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre muhasebe meslek mensuplarının eğitim seviyesi yükseldikçe, muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci hakkındaki düşünceleri de farklılık göstermektedir.

Ayrıca 10 yıl ve altı mesleki deneyime sahip muhasebe meslek mensupları ile 11-20 yıl ve 21 yıl ve üstü mesleki deneyime sahip muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüşleri arasında fark bulunmuştur. Yani muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyime göre birbirleri arasında TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının eğitim süreci ile ilgili görüş farklılıkları vardır.

- **İşleyişi ilgili araştırma sonuçları**

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarına TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına işleyişi hakkında düşüncelerini belirlemek amacıyla sorular sorulmuş olup, katılımcıların yüksek bir bölümü %72,2'si TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının uygulanması sürecinde en önemli engelin standardın karmaşık olmasından kaynaklandığını, %54,3'ü TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardını kullandıktan sonra, firma hakkındaki bilgiler karşılaştırılabilir nitelik kazandığını, %50,8'i TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının zor, karmaşık ve uygulanması güç olduğunu, %52,2'si TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına uygun olarak hazırlanan finansal tabloları okumanın ve anlamının kolaylaştığını, %54,9'u standardın inşaat muhasebesinde uygulama birliği sağladığını düşünürken katılımcıların %23,7'sinin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri

Standardı ile ilgili yapılan açıklamaların uygulamalar için yeterli olmadığını düşünmektedir.

Katılımcıların %43,3'ü TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlayıp kısıtlamadığı ve %48,1'nin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardını uygulamada kısa vadede başarı sağlayıp sağlamadığı konusunda kararsız kalmışlardır.

SMMM ile Muhasebe elemanlarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi hakkında düşüncelerin farklı olduğu bulgusuna varılmıştır.

Araştırma sonucunda yükseköğretim mezunları ile lise ve dengi, lisans ve lisansüstü mezunları arasında, aynı zamanda lise ve dengi okul mezunları ile lisans mezunları arasında TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Farklı eğitim seviyesindeki muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi hakkında düşüncelerinde de farklılaşmalara neden olduğu söylenebilir.

Ayrıca 10 yıl ve altı mesleki deneyime sahip muhasebe meslek mensupları ile 11-20 yıl arası deneyime sahip muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi ile ilgili görüşleri arasında fark bulunmuştur.

- **Bakış açısı ilgili araştırma sonuçları**

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarına TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açılarını belirlemek adına sorular sorulmuş olup, %62,6'sı meslek mensuplarının iş yükünü artırdığını, %56'sı TMS-11 Standardı ile birlikte mali tabloların daha şeffaflaştığını, %37,1'i standart ile birlikte etik değerlere olan inancın arttığını fakat %53'ü meslek mensuplarının elde ettiği ücreti artırmadığını düşünmektedir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %67,4' ü TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının inşaat sektöründe kurumsallaşmaya katkı sağladığını düşünmektedir.

Katılımcıların %59,4'ü TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına uygun hazırlanan mali tabloların, inşaat sektöründeki karar alıcıların daha doğru karar almalarına yardımcı olduğunu, %51,2'si TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına geçiş ile birlikte doğru ve kaliteli bilgi üretildiğini ve %13,4'ü TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri

Standardının inşaat sektöründeki firmaların ihtiyaçları gözetilerek hazırlandığını düşünmemektedir.

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açılarında unvan ve mesleki deneyimlerine göre farklılaşma olmadığı bulgusuna varılmıştır.

Ayrıca yüksekokul mezunları ile lise ve dengi, lisans ve lisansüstü mezunları arasında TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açıları bakımından farklılık gösterebilmektedir.

- **Farklı yönleri ilgili araştırma sonuçları**

Araştırmada katılımcılara yöneltilen D bölüm sorularına 291 katılımcının %60,1 (175)'i cevap vermiştir. Katılımcılara TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı uygulamalarında hangi yönlerde farklılıklar bekledikleri sorulmuş olup, %42,9'u stoklarla ilgili değerlendirme yöntemlerinde, %38,5'i stoklara karşılık ayrılmasında %44'ü amortisman tabii maddi duran varlıklarla ilgili değerlendirme yöntemlerinde, %46,7'si maddi duran varlıklara karşılık ayrılmasında, %43,3'ü maddi duran varlıklarla ilgili amortisman ayırma yöntemlerinde, %41,9'u maddi duran varlıklarla ilgili değerlendirme yöntemlerinde farklılaşma olmasını beklemektedir.

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili unvan ve mesleki deneyimlerine göre farklılaşma olmadığı bulgusuna varılmıştır.

Yüksekokul ile lisans mezunları arasında TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının farklı yönleri ile ilgili görüşleri hakkında anlamlı fark bulunmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarının eğitim sürecine katkıda bulunmak için meslek odalarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ilişkin eğitim ve seminer sayılarını artırmalarının faydalı olacağı düşünülmektedir. Teknik alt yapıya sahip eğitici-öğretmen sayısının artırılması için üniversiteler ve muhasebe odaları birlikte hareket ederek TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının teori ve uygulamasının bütünleşmesini sağlayacağı düşünülmektedir. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının karmaşık ve güçtür düşüncesinden arındırılması için, standart hakkındaki açıklamaların daha sade şekilde sunulması gerekmektedir. Sorunların oluşmaması için muhasebe meslek mensuplarının

olası alacağı inisiyatifleri engellemek adına denetim mekanizmasının sağlam işlemesi gerekmektedir.

Bu çalışma Goller Bölgesi olarak ifade edilen Burdur, Isparta ve Antalya'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hakkındaki düşüncelerini tespit etmeye yönelik olduğundan sadece bu iller için yorumlanmalıdır. Bu sebeple ortaya çıkan sonuçlara yönelik bir takım genellemeler yapılmasını sınırlamaktadır. Bu çalışmanın bulgu ve sonuçları doğrultusunda gelecekte araştırma yapmak isteyen araştırmacılara katkısı olabileceği düşüncesiyle öneri olarak; başka bölgelerdeki muhasebe meslek mensuplarına ya da farklı bir TMS'ye benzer araştırmalar yapılabilir.



KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2006), “*İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetlime ve Bir Uygulama*”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Alagöz, A. (2009), “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *ASMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C: 2, S: 1, (1-36).
- Ayhan, E. (2014), “*Kobi’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Farkındalığı*”, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Aydın.
- Aykaç, H. B. (2011), *İş Hukukunda Alt İşveren*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Benligiray, Y. (1981), *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın Evi, Eskişehir.
- Bragg, S.M. (2010), *Wiley revenue recognition: Rules and scenarios (Vol. 1)*. John Wiley & Sons.
- Bursal, N. ve Ercan, Y. (2002), *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınları, İstanbul.
- Büyüktürk, G. (2013), “*TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması ve Bir Muhasebe Uygulama Örneği*”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Çelik, S. (2014), “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği*”, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Çetiner, E. (2008), *Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Değer, N. (2010), *İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları (Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Damga Vergisi)*, TÜRMOB Yayınları, İstanbul.

- Demircioğlu, M. Y. (2014), “İhale Yolsuzluklarında Yeni Trend Açık İhale Usulünün Terki Pazarlık Yoluyla İhale Usulünün Keşfi, Ankara”, *TBB Dergisi*, S.115, (125-180).
- Dinçel G. (2015), “Büyüme Bağlamında İnşaat Sektörü”, *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası Raporu*, (4-10).
- Epstein, B. J., ve Jermakowicz, E. K. (2010). WILEY Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2010., Canada, John Wiley & Sons.
- Erdalkıran, T. (2014), “İnşaat İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-11) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Erşen, Z.K. (2010), “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.
- Göğüş, H.S. (2006), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S. 19, (75-86).
- Gök, A. (2012), “İnşaat Sektöründe Muhasebe ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi ve Örnek Uygulama”, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Gökçe, C. (2004), “Yapı Denetimi ve Mustafa Ürgüplü”, *İstanbul Bülten*, S.71, (8).
- Kara, S., Tuna M. ve Hitay K., (2016), “Üniversitelerde Uluslararası Muhasebe Standartları Eğitimi ve Balıkesir Üniversitesi’nde Bir Araştırma”, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, C.8, S.1, (159-174).
- Karyelioğlu, S. (2015), “Türkiye’de İnşaat Sektörünün Gelişimi Bağlamında Trabzon’da Müteahhitliğin Sosyokültürel Temelleri”, *Karadeniz İncelemeleri Dergisi*, C.10, S. 19, (207-240).

- Kızılot, Ş. (2014), *İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi, Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kieso, D. E., -Jerry, J. W., - Terry D. W., (2014), *Intermediate accounting*. New Jersey: Wiley
- Küçük, M. (2004), “Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası dergisi*, S. 275.
- Lucas, P.D., (1973), *Accounting Guide For Construction Contracts*, PrenticeHall. Inc, EnglewoodCliffs., M.J.
- Misket, G. (2014), “*TMS-11: İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebe Uygulamaları*”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- Öcal, F.- Erden, S.-Işıklar, S., (2003), “*İnşaat Muhasebesi*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Örten, R.-Kaval, H. – Karapınar, A., (2012), “*Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*”, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özkan, A. (2007), “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 180.
- Özkan, Y. (2013), *Açıklamalı Kamu İhale Kanunu*, Bilge Yayıncılık, Ankara.
- Pekdemir, R. (1994), *M.S.U.G.T. Göre Örneklerle Tek Düzen Hesap Sistemi El Kitabı*, Tesmer Yayınları, İstanbul.
- Pricewaterhousecoopers, (2012), *IFRS Manual of Accounting 09- Revenue and Construction Contracts (IAS 18)*.
- Resmî Gazete, 22 Ocak 2002 Tarih ve 4734 Sayılı, “*Kamu İhale Kanunu*”.
- Resmî Gazete, 31 Aralık 2005 Tarih ve 7 Sıra No’lu tebliğ, “*İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-11) Hakkında Tebliğ*”.
- Sabaz, B., Öz, Y. ve Albez, A. (2002), “Özel İnşaat İşleri İle Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirme ve Muhasebe Açısından Karşılaştırılması”, *Ekev Akademi Dergisi*, S.12, (159-176).

- Sağlam, N.,- Yolcu, M.,- Eflatun, A.O., (2012), “*UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi Açıklamalı, Örnek Uygulamalı, Muhasebe Kayıtları ile Zenginleştirilmiş, VUK-KVK Karşılaştırmalı, İlk Geçiş Uygulaması*”, Hipotez Yayınları, Ankara.
- Sağlam, N.,- Yolcu, M.,- Eflatun, A.O., (2012), “*UFRS (UMSTFRS-TMS) Uygulama Rehberi*”, Tekben Eğitim İnternet İnsan Kaynakları Yayıncılık Hizmetleri, Ankara.
- Sayarı, M. (2002), Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S. 6, (1-16).
- Şenlik, M. (2007), *İnşaat Muhasebesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Şenlik, M. (2013), *Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Tezgelmez, H. (2014), “*Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Uygulama Örneği*”, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Tuna, Ö. (2009), “*Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi*”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Uçak, M. (2018), “*Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Mevzuatları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İncelenmesine Yönelik Bir Uygulama*”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Usul, H. (2012), *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yel, T., ve Erdem Sema M., (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS Hakkındaki Farkındalık Düzeylerinin Tespiti: Bolu İli Örneği”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.11, S.2, (217-231)
- Yereli, A. N., Kayalı, N., Demirlioğlu, L., (2011), “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E Dergisi*, C.13, S. 3, (113-135).

Yıldırım, Ç. Ö. (2008), *İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Yılmaz, H. (2006), “*Türkiye’de 1980’den Sonra Kent Planlaması Hizmetlerinin Özel Kesime Gördürülmesi Eğilimleri: Yapı Denetim Kuruluşları Örneği*”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi, Doktora Tezi, Ankara.

Yılmaz, K. (2007), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik*, Ce-Ka Yayınları, Ankara.

Yükçü, S. (1998), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Yayınevi, İzmir.

Yükçü, S. (1999), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Cem Ofset, İstanbul.



İNTERNET KAYNAKLARI

- Engineering News Record Dergisi, *Türkiye'nin İnşaat Sektörü Açısından Dünyadaki Yeri*, <https://www.enr.com/toplists/2017-Top-250-International-Contractors-1>, (13.08.2017).
- Türkiye Merkez Bankası Araştırma Yayını, *İnşaat Sektörü Analizi: Ekonomide Dönüşüm Zamanı Nisan 2015*, http://www.tmb.org.tr/arastirma_yayinlar/tmb_bulten_nisan2015.pdf, (13.08.2017).
- Bloomberght HT, 2 Nisan Haber Bülteni, *İnşaat Sektörünün 2016 Ve 2017 Yılı Büyüme Oranları*, <http://www.bloomberght.com/haberler/haber/2108274-insaat-sektoru-2017-de-yuzde-8-9-buyudu>, (22.08.2018).
- Devlet İhale Kanunu, “İhale Kanunu”, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2886.pdf>, (08.01.2017).
- Kamu İdareleri İçin İhale Düzenleme Ve İhale İşlemlerinin Kontrolü Programı, *Pazarlık Usulü İhalede İşlem Akışı*, <http://www.oska.com.tr/content/yardim/e-kik/index.html?033.htm>, (08.01.2017).
- Muhasebe Hukuk Mevzuat Bilgileri, *2018 Yılı Asgari Ücret Örneği*, <http://www.muhassebex.com/2017-asgari-ucet-asgari-ucet-asgari-ucet-2017>, (10.06.2018).
- Muhasebe Türkiye Yayınları, *2018 Yılı Damga Vergisi Oranları*, <http://www.muhassebetr.com/damga-vergisi-oranlari/>, (05.02.2017).
- Muhasebe dersleri yayınları, *İnşaat İşletmelerinin Tutacağı Defterler*, <http://www.muhasbedersleri.com/insaat-muhasebesi/insaat-isletmeleri-defterleri.html>, (15.06.2016).
- Yandex Görseller, *İnşaat Taahhüt ve Onarım Firmasına İnşaat Fatura Örneği*, <https://yandex.com.tr/gorsel/search?text=fatura%20%C3%B6rne%C4%9Fi%20in%C5%9Faat&noreask=1&lr=11511>, (05.02.2017).

Yandex Görseller, *İnşaat Taahhüt ve Onarım Firmasına Ait Gider Pusulası Örneği*
https://yandex.com.tr/gorsel/search?text=Gider%20Pusulas%C4%B1%20in%C5%9Faat&img_url=http%3A%2F%2Fwww.birdunyabilgi.org%2Fresimler%2Fgider-pusulasi.jpg&pos=1&rpt=simage&lr=11511 ,(07.02.2017).

Yandex Görseller, *İnşaat Taahhüt ve Onarım Firmasına Ait Asgari Ücret Çalışanın Maaş Bordrosu Örneği*,
https://yandex.com.tr/gorsel/search?text=%C3%9Cret%20Bordrolar%C4%B1%20in%C5%9Faat&img_url=http%3A%2F%2F1.bp.blogspot.com%2F-GdH0TKB4kOw%2FU56T0WJ6M4I%2FAAAAAAAAAAPM%2FTnhvX6VG ,(07.02.2017).

Yandex Görseller, *İnşaat Taahhüt ve Onarım Firmasına Ait Sevk İrsaliye Örneği*,
https://yandex.com.tr/gorsel/search?text=Sevk%20%C4%B0rsaliyesi%20in%C5%9Faat&img_url=http%3A%2F%2Fwww.istanbulfaturabasimi.com%2Fimages%2Ffatura%2Ffatura-basimi-4-b.jpg&pos=11&rpt=simage&lr=11511 ,(07.02.2017).

Yandex Görseller, *İnşaat Taahhüt ve Onarım Firmasına Ait Hak Ediş Raporu Örneği*,
https://yandex.com.tr/gorsel/search?text=HakEdi%C5%9F%20Raporlar%C4%B1%20in%C5%9Faat&img_url=http%3A%2F%2Freader21.docslide.net%2Fstore21%2Fimage%2F312016%2F55cf8ff0550346703ba175eb.png&pos=10&rpt=simage&lr=11511 ,(07.02.2017).

Serdar Yücel 26.11.2014 tarih yayınlı makalesi, *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Nedeniyle Yapılması Gereken Gelir Stopajına Ait Hatalı Uygulamalar*,
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/serdaryucel/002> ,(20.08.2016).

ANKET FORMU

Sayın Muhasebe Meslek Mensubu;

Bu anket formu; “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşleyişi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Hakkındaki Düşüncelerinin Tespiti; Göller Bölgesi Örneği” isimli yüksek lisans tezinin araştırma kısmı ile ilgilidir. Vermiş olduğunuz cevaplar tamamen istatistiksel ortamda değerlendirilecek olup isimleriniz araştırmada yer almayacak ve veriler kesinlikle amacı dışında kullanılmayacaktır.

Vereceğiniz katkılar için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Ömer TEKŞEN

Danışman

Veli YILMAZ

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

İşletme Bölümü Tezli Yüksek

Lisans Öğrencisi

veliyilmaz15@gmail.com (506-755-88-57)

- 1) Cinsiyetiniz: () Bay () Bayan
- 2) Yaşınız: () 24 ve altı () 25-40 () 41-55 () 56 ve üstü
- 3) Unvanınız: () SM () SMMM () YMM () Muhasebe Elemanı
- 4) Çalışma Şekliniz: () Bağımlı () Bağımsız
- 5) Eğitim Durumunuz: () Lise ve dengi () Yüksekokul () Lisans () Lisansüstü
- 6) Mesleki Deneyiminiz: () 10 yıl ve altı () 11-20 yıl () 21 yıl ve üzeri

A-)TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı eğitim süreci.		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri vb. yayınların sayısı yeterlidir.					
2	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı konusunda teorik bilgi düzeyim yeterlidir.					
3	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın uygulamada teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/eğitmen meslek mensubu sayısı yeterlidir.					
4	Bağlı bulunduğum meslek odasının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı konusunda meslek mensuplarına sağladığı eğitim çalışmaları yeterlidir.					
5	Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardını kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.					
6	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hakkında yazılan makale ve dergileri takip ediyorum.					

B-)TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının işleyişi.		Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının uygulanması sürecinde en önemli engel standardın karmaşıklığıdır.					
2	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kullanıldıktan sonra, firma hakkında bilgiler karşılaştırılabilir nitelik kazanmıştır.					
3	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı zor, karmaşık ve uygulanması güçtür.					
4	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile ilgili yapılan açıklamalar uygulamalar için yeterlidir.					
5	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına uygun olarak hazırlanan finansal tabloları okumak ve anlamak kolaylaşmıştır.					
6	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı meslek mensuplarının inisiyatif kullanmasını kısıtlamıştır.					
7	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı inşaat muhasebesinde uygulama birliği sağlamıştır.					
8	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı uygulamada kısa vadede başarı sağlamıştır.					

C-) Muhasebe meslek mensuplarının TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına bakış açısı.		Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, inşaat sektöründe kurumsallaşmaya katkı sağlamıştır.					
2	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı meslek mensuplarının iş yükünü artırmıştır.					
3	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı inşaat sektöründeki firmaların ihtiyaçları gözetilerek hazırlanmıştır.					
4	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile mali tablolar daha şeffaflaşmıştır.					
5	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına uygun hazırlanan mali tablolar, inşaat sektöründeki karar alıcıların daha doğru karar almalarına yardımcı olmuştur.					
6	TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına geçiş ile birlikte doğru ve kaliteli bilgi üretilmiştir.					

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Veli YILMAZ
Doğum Yeri : Yeşilova/BURDUR
Medeni Hal : Bekar

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Afyon Kocatepe Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi
Matematik Bölümü (2009)
Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü (2012)
Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme
Bölümü (2014)

Yüksek Lisans Öğrenimi : Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal
Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (2018)

Yabancı Dil(ler) : İngilizce

İş Deneyimi : T.C. Ziraat Bankası A.Ş. (Devam Ediyor)

