

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
STANDARDI VE UYGULAMASI

Hazırlayan
Ziya Kutay ERŞEN

Danışman
Yrd.Doç.Dr. Feyyaz YILDIZ

AFYONKARAHİSAR 2010

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI VE UYGULAMASI” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29/01/2010

Ziya Kutay ERŞEN

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

Tez Danışmanı : Yrd.Doç.Dr.Feyyaz YILDIZ

Jüri Üyeleri : Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ

: Yrd.Doç.Dr. Harun CANSIZ

İşletme Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Ziya Kutay ERŞEN'in, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması" başlıklı tezi 29/01/2010 tarihinde, saat 13:30'da Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Mehmet KARAKAŞ
MÜDÜR

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI VE UYGULAMASI

Ziya Kutay ERŞEN

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Ocak 2010

TEZ DANIŞMANI: Yrd.Doç.Dr. Feyyaz YILDIZ

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girdiğinden, Gelir Vergisi Kanunu'na göre özel bir vergileme sistemine tabidir. Sözleşme gelir ve maliyetlerini işin tamamlandığı hesap dönemine erteleyerek vergilendiren bu yaklaşım, muhasebenin temel ilkelerinden “Dönemsellik İlkesi” ile çelişmekte ve faaliyetlerin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilme ve raporlanması ile ilgili sorunlara neden olmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun çalışmaları sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilen Türkiye Muhasebe Standartları'nın, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” standardı ile bu sorunlar giderilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın teorik bölümünde Gelir Vergisi Kanunu'na göre yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili esaslar anlatılmış ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının getirdiği yenilikler incelenmiştir. Uygulama bölümünde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeleri gereğince düzenlenen mali tablolar ve dipnotlar, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre düzenlenen mali tablo ve dipnotları ile karşılaştırılarak, değişiklikler incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 11, inşaat sözleşmeleri, yıllara yaygın inşaat, tamamlanmış sözleşme, tamamlanma yüzdesi.

ABSTRACT

TMS 11: CONSTRUCTION CONTRACTS STANDARD AND AN APPLICATION

Ziya Kutay ERŞEN

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCE
DEPARTMENT OF MANAGEMENT**

January 2010

ADVISOR: Asst.Prof.Dr.Feyyaz YILDIZ

Long-term construction contracts are subject to a special taxation system in the Income Tax Law by reason of commence and completion of construction works get into the different accounting periods. This approach of taxation delays the incomes and costs of the contract to the accounting period that construction completed, therefore it contradicts with the “Periodicity Principle” of basic principles of accounting and causes problems about reporting and determining the allocation of incomes and costs to the accounting periods when the construction activity is carried out. In order to solve these issues, TMS 11 Construction Contracts was put into effect by Turkish Accounting Standards Board which aligned with International Accounting Standards.

The theoretical part of this study describes the principles about accounting entry of long-term construction contract incomes and costs according to the Income Tax Law, and the innovations which is brought by the standard TMS 11 Construction Contracts has been examined. In the application part of the study, the financial statements and notes which are composed in accordance with the Income Tax Law, are compared with the financial statements and notes which are composed in accordance with TMS 11 Construction Contracts, and changes has been examined.

Key Words: TMS 11, Construction contracts, long-term construction, completed contract, percentage of completion.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	i
TEZ JÜRİSİ ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR DİZİNİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. İNŞAAT İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR.....	3
1.1. İNŞAAT KAVRAMI.....	3
1.2. İNŞAAT ÇEŞİTLERİ.....	4
1.2.1. Menkul İnşaat.....	4
1.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat	4
1.3. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN İNŞAAT YAPIM TÜRLERİ	5
1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaatlar.....	5
1.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar	6
1.3.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşi	7
1.3.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşi.....	8
2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ	8
2.1. TEMEL KAVRAMLAR	8
2.1.1. İnşaat Sahibi (İhale Makamı)	8
2.1.2. Müteahhit.....	9
2.1.3. Taşeron.....	9
2.1.4. Hakediş.....	10
2.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ	11
2.2.1. İhale Usulü.....	11
2.2.1.1. Açık İhale Usulü.....	12
2.2.1.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü.....	12
2.2.1.3. Pazarlık Usulü	13

2.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE SÖZLEŞME TÜRLERİ VE FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ.....	14
2.3.1. Sabit Fiyatlı Sözleşmeler	14
2.3.1.1 Götürü Bedel Sözleşme.....	15
2.3.1.2. Birim Fiyat Sözleşme.....	16
2.3.1.3. Karma Sözleşme.....	17
2.3.2. Maliyet + Kâr Sözleşme.....	17

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE VERGİLENDİRME

1. İNŞAAT MUHASEBESİ ÖZELLİKLERİ.....	19
2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ	21
3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MALİYET VE GELİR ÖLÇME YÖNTEMLERİ.....	24
3.1. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME YÖNTEMİ.....	24
3.2. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ.....	25
3.3. YÖNTEMLERİN BİR ÖRNEK İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	26
4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MALİYET UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	29
4.1. İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ.....	30
4.2. İŞÇİLİK GİDERLERİ.....	32
4.3. TAŞERON GİDERLERİ.....	34
4.4. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ.....	36
4.5. ORTAK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMANLAR.....	38
4.5.1. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı	39
4.5.2. Ortak Amortismanların Dağıtımı.....	42
5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE HAKEDİŞ VE AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	44
5.1. AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	45
5.2. HAKEDİŞLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	46
6. TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAAT İŞLERİNDE İŞİN BAŞLAMA VE BİTİM TARİHİ	48
6.1. TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAAT İŞLERİNDE İŞİN BAŞLAMA TARİHİ.....	49

6.2. TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAAT İŞLERİNDE İŞİN BİTİM TARİHİ ...	49
7. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME	50

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER VE TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN MUHASEBE STANDARDI

1. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	53
1.1. DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	54
1.2. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	57
2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI DÜZENLEMELER.....	61
3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	63
3.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI	64
3.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ.....	65
3.2.1. İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi.....	65
3.2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi.....	66
3.3. SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİ.....	67
3.3.1. Sözleşme Gelirleri	67
3.3.2. Sözleşme Maliyetleri	69
3.4. SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .	71
3.4.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumunda Muhasebeleştirme	71
3.4.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme	74
3.5. BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	75
3.6. TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER	75
3.7. KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR.....	76

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI ÖNCESİ VE STANDART SONRASI MALİ TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

1. UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	78
---	-----------

1.1. UYGULAMANIN AMACI.....	78
1.2. UYGULAMANIN KAPSAMI.....	78
1.3. UYGULAMADA YER ALAN İŞLETMELERİN SEÇİMİ VE İŞLETMELER HAKKINDA BİLGİLER	80
1.3.1. Enka İnşaat Sanayi ve Anonim Şirketi Hakkında Bilgiler	80
1.3.2. Alarko Holding Anonim Şirketi Hakkında Bilgiler.....	82
1.4. UYGULAMANIN KISITLARI	82
2. STANDART ÖNCESİ MALİ TABLOLAR	84
2.1. ENKA İNŞAAT.....	84
2.1.1. Uygulanan Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Kayıtları.....	84
2.1.2. Mali Tablolar.....	86
2.1.3. 2004 Yılı İnşaat Faaliyetleri	87
2.1.4. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplamalar.....	89
2.2. ALARKO HOLDİNG	91
2.2.1. Uygulanan Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Kayıtları.....	91
2.2.2. Mali Tablolar.....	92
2.2.3. 2004 Yılı İnşaat Faaliyetleri	93
2.2.4. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplamalar.....	95
3. STANDARA GÖRE YENİDEN DÜZENLENMİŞ MALİ TABLOLAR	97
3.1. ENKA İNŞAAT.....	97
3.1.1. Mali Tabloların Sunum Esasları ve Uygulanan Muhasebe İlkeleri.....	97
3.1.2. Mali Tablolar.....	99
3.1.3. 2005 Yılında Raporlanan 2004 Yılı İnşaat Faaliyetleri	101
3.2. ALARKO HOLDİNG	102
3.1.1. Mali Tabloların Sunum Esasları ve Uygulanan Muhasebe İlkeleri	102
3.1.2. Mali Tablolar.....	105
3.2.3. 2005 Yılında Raporlanan 2004 Yılı İnşaat Faaliyetleri	107
SONUÇ VE ÖNERİLER	109
KAYNAKÇA	115

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: 4734 Sayılı Kanunda Belirtilen Usullere Göre 2009 Yılı'nın Dokuz Aylık Döneminde Gerçekleştirilen Kamu Yapım İşlerinin Sözleşme Türlerine Göre Dağılımı	18
Tablo 2: Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde 7 / A Seçeneğinin İşleyiş Şeması	23
Tablo 3: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Dönemler İtibariyle Gerçekleşen Kârların Karşılaştırılması	27
Tablo 4: İşçi Ücretleri Bordrosu	33
Tablo 5: Ortak İşçilik Ücretlerinin Hastane İnşaatına Dağıtılması	37
Tablo 6: Ortak İşçilik Ücretlerinin Okul İnşaatına Dağıtılması	38
Tablo 7: Ortak Genel Giderlerin İnşaat İşlerine Dağıtımı	41
Tablo 8: Ortak Genel Giderlerin İnşaat İşlerine ve Diğer İşlere Dağıtımı	42
Tablo 9: Ortak Amortismanın İnşaat İşlerine Dağıtımı	43
Tablo 10: Enka İnşaat İçin Tamamlama Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplama	90
Tablo 11: Alarko Holding İçin Tamamlama Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplama	96

KISALTMALAR DİZİNİ

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
AISG	Accountants International Study Group (Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu)
APB	Accounting Principles Board (Muhasebe Prensipleri Kurulu)
ARB	Accounting Research Bulletin (Muhasebe Araştırma Bülteni)
BK	Borçlar Kanunu
Bkz	Bakınız
CAP	Committee on Accounting Procedure (Muhasebe Prosedürleri Komitesi)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB, and interpretations issued by that committee (Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi Tarafından Yayımlanan Yorumlara İlişkin Tebliği)
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KİK	Kamu İhale Kanunu
KİSK	Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
md.	Madde
MUGT	Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
SEC	Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards (Finansal Muhasebe Standartları Bildirileri)
SIC	Standing Interpretations Committee of the IASC, and interpretations issued by that committee (Standart Yorumlama Komitesi Tarafından Yayımlanan Yorumlara İlişkin Tebliği)

SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
v.b.	Ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İnşaat taahhüt ve onarım işleri genellikle birden çok takvim yılını kapsayan faaliyetler olduklarından, bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda muhasebe sistemleri farklı çözümler önermektedirler. Konu ile ilgili olarak “Tamamlanmış Sözleşme” ve “Tamamlanma Yüzdesi” olmak üzere iki farklı muhasebe yöntemi geliştirilmiştir. Türkiye’de, vergi kanunlarının muhasebe sistemi üzerindeki etkisi nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 42-44. maddelerince öngörülen kayıt sistemi olan “Tamamlanmış Sözleşme” yöntemi tek seçenek olarak kullanılmaktadır.

Gerek Türkiye gerekse uluslararası çerçevede inşaat taahhüt ve onarım işleri ile ilgili muhasebe standartları incelendiğinde ise genel eğilimin “Tamamlanma Yüzdesi” yönteminin kullanılması yönünde olduğudur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ile Türkiye’de uygulama alanı bulan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır.

Bu amaçla gerçekleştirilen çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde inşaat işleri ile ilgili genel bilgilere ve inşaat yapım türlerinden taahhüt şeklinde yapılan inşaatlara yer verilmiştir.

İkinci bölümde yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebe sistemi içerisinde maliyet ve gelir ölçme yöntemleri olan tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri karşılaştırılmış, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde özellik arz eden maliyet unsurlarının muhasebeleştirilmesi, hakediş ve avansların muhasebeleştirilmesi incelenmiştir. Ayrıca yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde önem arz eden işin başlama ve bitim tarihleri ve faaliyet sonuçlarının vergilendirilmesi konuları açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde uluslararası muhasebe standartları ile ilgili Türkiye’de ve dünyadaki çalışmalar ele alınmış ve Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ile getirilen yeni düzenlemeler incelenmiştir.

Uygulama bölümünde ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan iki işletmenin Gelir Vergisi Kanunu’nun 42., 43. ve 44. maddeleri gereğince düzenlenmiş bilanço ve gelir tabloları, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı çerçevesinde yeniden düzenlenen bilanço ve gelir tabloları ile karşılaştırılmış ve standart öncesi ve standart sonrası değişiklikler incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. İNŞAAT İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

Çalışmanın bu kısmında inşaat ile ilgili kavramlardan inşaat, inşaat çeşitleri ve vergi hukuku açısından inşaat yapım türleri açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1. İNŞAAT KAVRAMI

Türk Dil Kurumu inşaatı; “yapma işi, yapım” olarak tanımlamıştır. 3194 Sayılı İmar Kanunu’nun Tanımlar başlıklı 5. maddesinde ise “karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler” yapı olarak tanımlanmıştır.

Binalar ve binaların eklentileri, duvarlar, köprüler, köprünün mesnetleri, demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri, mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. doktrine göre inşaat ve imalat kavramı içine girmektedir (Kızılot, 2009: 41).

İnşaat, malzeme ve işçilik kullanılarak, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tamamını içermektedir (Kızılot, 2009: 42). İnşaat işleri ise, arsa veya arazi altyapısının üzerine hammadde ve işçilik kullanılmak suretiyle bir bina oturtulması eylemi ile gerçekleşen bir üretim sürecidir (Coşkun ve Güngörmüş, 2008: 214).

Tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere inşaat faaliyeti bir üretim eylemidir. Bir tarafta inşaatın alt yapısını oluşturan arsa ya da arazi, diğer tarafta arsa ya da arazi üzerine ilk madde malzeme ve işçilik kullanımı yoluyla oturtulan yapı vardır. Arsa ya da arazi üzerine ilk madde malzeme ve işçilik kullanıldıktan sonra ortaya çıkan yapı yeni bir ürünü oluşturmaktadır (Sabaz, Öz ve Albez, 2002:160).

1.2. İNŞAAT ÇEŞİTLERİ

İnşaatı menkul inşaat ve menkul olmayan (taşınmaz) inşaat olarak ikili bir ayırımla incelemek mümkündür.

1.2.1. Menkul İnşaat

Belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen ve sürekli kalması amacı olmayan inşaatlar menkul inşaatlardır. Menkul inşaatlarda tapu işlemlerine gerek yoktur. Kulübeleri, barakaları, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırarda inşa edilen tezgâhları, bayramlar nedeniyle inşa edilen tribünleri menkul inşaatlara örnek olarak gösterebiliriz (Kızılot, 2009:42).

1.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat

Toprağa bağlı olarak ve devamlı kalmak amacıyla insan eliyle meydana getirilen ve ekonomik değer taşıyan yapılar menkul olmayan inşaatlardır. Köprüleri, yolları, meydanları ve binaları menkul olmayan inşaatlara örnek olarak gösterebiliriz (Kızılot, 2009:42).

Menkul olmayan inşaatları, özellikleri gereği ve yapımında gerekli olan uzmanlık ve teknik nedenlerle üç ayrı bölümde toplayabiliriz (Benligiray: 1981: 10);

1. *Konutlar*: Ev, apartman v.b.
2. *Ticari, sınaî, sosyal ve kültürel yapılar*: İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri v.b.
3. *Özel uzmanlık isteyen inşaatlar*: Yol, köprü, baraj, liman, havaalanı v.b.

1.3. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN İNŞAAT YAPIM TÜRLERİ

İnşaat yapım işleri ülkemizde vergi hukuku açısından başlıca iki türde gerçekleştirilmektedir (Çankaya, 2003: 17);

- Özel inşaatlar (Yap/Sat şeklinde sürdürülen inşaatlar)
- Taahhüt şeklindeki inşaatlar.

Özel inşaat işleri ile uğraşan işletmeler üretim işletmesi olarak kabul edilirken, taahhüt şeklindeki inşaat işleri ile uğraşan işletmeler hizmet işletmesi olarak kabul edilmiştir. Bu ayırım muhasebe sistemini işleyişinde farklılıkları da beraberinde getirmiştir.

1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaatlar

Gerçek kişi ya da kurumların ticari kazanç elde edebilmek için satmak amacıyla kendi nam ve hesaplarına veya satma amacı gütmeksizin kendi gereksinimlerini karşılamak amacıyla kendilerine ya da başkalarına ait arsa üzerine yaptıkları konut, işyeri vb. inşaatlar özel inşaat olarak değerlendirilmektedir.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere özel inşaatları da yapılış biçimine göre ikiye ayırmak mümkündür (Kızılot, 2009:43);

- Daire, kat ve dükkân halinde satmak amacı ile yapılan inşaatlar,
- Kendi gereksinimi için ve satma amacı gütmeksizin yapılan inşaatlar.

Özel inşaatlarda dikkat edilmesi gereken konu, inşaatı gerçekleştiren kişi ya da kurumun inşa edilen varlığı kendi nam ve hesabına yapıyor olması yani gerçekleştirdiği üretim üzerinde sahiplik hakkının bulunması gerekmektedir. Arsanın mülkiyetinin inşaat sahibi gerçek kişi ya da kuruma ait olması veya başkasının mülkiyetinde bulunması inşaatın özel inşaat olmasına engel değildir (Çankaya, 2003: 385). Kendi arsaları üzerine apartman inşa edip daire, kat ve dükkân halinde satan özel inşaat sahibi kişi ve kurumlar başkalarına ait arsaya, karşılığında belirli sayıda daire, kat ve dükkân vermek suretiyle de inşaat yapabilirler (Kızılot, 2009:327).

Özel inşaatlarda gerçek anlamda bir üretim eylemi vardır. Sahip olunan ya da temin edilen arsa üzerine; ilk madde ve malzemelerin çeşitli makine ve aletlerin yardımıyla, enerji ve insan gücü kullanılarak işlenmesi ile ortaya yeni bir ürün çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu yeni ürün her ne kadar apartman, iş hanı, konut ya da iş yeri olarak tanımlanmış olsa da sonuçta mamuldür. Özel inşaatlardaki bu üretim akışı mamul üreten diğer üretim işletmelerinin aynısıdır (Çankaya, 2003: 386).

1.3.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

Kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek taahhüt olarak tanımlanmaktadır (Kızılot, 2009:43). Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar ise gerçek ya da tüzel kişilere ait bir inşaat işinin düzenlenen sözleşme koşullarına uygun olarak belli bir ücret karşılığında yapılması işidir. Tanımdan yola çıkarak bir inşaat taahhüt ve onarım işinde¹ bulunması gereken unsurları şöyle sıralayabiliriz (Çankaya, 2003: 19-20);

- **İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması:** “İş sahibi” ya da “ihale makamı olarak nitelendirilen bu kişiler; gerçek kişi olabilecekleri gibi, tüzel kişi de olabilirler. Ayrıca iş sahibinin kamu veya özel nitelikli olması sonucu değiştirmez.
- **İşin yapılmasını üstlenen ikinci bir tarafın olması:** Bir gerçek ya da tüzel kişiye ait inşaat işini, belirlenen koşullara uygun olarak yapmayı üstlenmiş olan gerçek kişi ya da kurumlardır. Müteahhit olarak tanımlanan bu kişiler, söz konusu taahhüt işini, tek başlarına üstlenebilecekleri gibi, başka firmalarla birlikte konsorsiyum oluşturmak yoluyla da üstlenebilirler.
- **Sözleşmeye konu inşaat taahhüt ve onarım işinin bulunması:** Başka bir gerçek ya da tüzel kişiye ait olan; müteahhit tarafından üstlenilmiş bulunan inşaat taahhüt ve onarım işinin bulunması gerekir. Sözleşmenin

¹ Taahhüt şeklindeki inşaatlar uygulamada “İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri” olarak ifade edilmektedir.

ana konusunu oluşturması bakımından bu unsur oldukça önemlidir. Sözleşme, varlık nedenini bu işe borçludur.

- **İnşaat taahhüt ve onarım işinin bir ücret karşılığında yapılıyor olması:** İşi yapan müteahhit işi bir bedel karşılığında yapmayı üstlenmiştir. İnşaat taahhüt işinin yapılmasıyla, işin karşılığı olan ücret arasında yakın bir ilişki vardır.

İnşaat işlerinin bir üretim süreci olması sonucunda, kendi nam ve hesaplarına inşaat yaparak satma amacında olan özel (yap-sat) inşaat işletmeleri birer üretim işletmesi olarak değerlendirilirken, taahhüt şeklinde inşaat yapan işletmeler başka gerçek ya da tüzel kişiye ait inşaat işini üstlenmiş oldukları için hizmet işletmesi olarak değerlendirilmektedirler.

Taahhüt işlerinde yapılan inşaat ve onarım işi üretim olmakla birlikte, yapılan üretim sipariş üzerine üretim olarak değerlendirilir ve inşaatın ana girdisi olan arsanın mülkiyeti retilimi yapan kişi veya firmaya değil, siparişi veren iş sahibine aittir. Yapılan retim satma amacıyla yapılan bir mal retilimi değil, fason üretim ile sipariş üzerine üretim karşımı bir üretim işlemidir. Taahhüt işleri bu özelliğı ile muhasebede hizmet retilimi olarak değerlendirilmektedir (Yılmaz, 2004:44);

Yapılan inşaat eyleminin hesap dönemi içerisinde bitip bitmemesine göre inşaat taahhüt ve onarım işleri “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşi” ve “Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşi” olarak ikiye ayrılmaktadır. Birden fazla takvim yılına taşan inşaat taahhüt ve onarım işlerinin vergilendirilmesinde özel bir vergileme sistemi uygulandığı için bu ayırım vergilendirme açısından önem taşımaktadır.

1.3.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşi

İnşaat taahhüt ve onarım işinin tamamlanma süresi bir takvim yılını aşıyorsa yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak tanımlanmaktadır. İşin tamamlanma sresinin belirlenmesinde ise sözleşmedeki süre dikkate alınır. Burada bahsedilen süre 12 aylık süre değil, hesap dönemidir (Demir, 2008:2). Örneğin; 01.01.2008 tarihinde başlayıp 31.12.2008 de biten bir inşaat işi aynı hesap dönemi içerisinde

başlayıp bittiği için yıllara yaygın inşaat işi değildir. 30.06.2008 tarihinde başlayıp 30.04.2009 yılında tamamlanan inşaatın yapım süresi 10 ay olmasına rağmen işin başlaması ve bitimi farklı hesap dönemlerine girdiği için yıllara yaygın inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri vergilendirme açısından özel hükümlere tabidir.

1.3.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri

Aynı takvim yılı içerisinde başlayıp biten inşaat taahhüt ve onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılır. Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri ise vergilendirme açısından genel hükümlere tabi olacaktır (Demir, 2008:2). Örneğin 01.03.2009 tarihinde başlayıp 15.12.2009 tarihinde tamamlanan iş, aynı takvim yılında başlayıp tamamlandığı için yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak ifade edilir.

2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ

Çalışmanın bu kısmında inşaat taahhüt ve onarım işleri ile ilgili temel kavramlar, inşaat taahhüt ve onarım işlerinin yapım usulleri ile inşaat taahhüt işlerinde sözleşme türleri açıklanmaya çalışılmıştır.

2.1. TEMEL KAVRAMLAR

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde kullanılan temel kavramlardan inşaat sahibi, müteahhit, taşeron ve hakedişi kısaca açıklamak konuya açıklık getirecektir.

2.1.1. İnşaat Sahibi (İhale Makamı)

Kendisine ait bir inşaat işinin yapımını bir sözleşme ile belirli bir bedel karşılığında müteahhit kişi veya firmaya veren kişi veya kuruluşlar inşaat sahibi olarak adlandırılır. İnşaat yapım işini müteahhide veren iş sahipleri gerçek kişiler

olabileceği gibi, tüzel kişiler veya devlet kuruluşları da olabilir (Usul, 2003:2). İnşaat işinin yapılmasını isteyen iş sahibinin kamu kuruluşu olması durumunda inşaat sahibi “ihale makamı” olarak adlandırılmaktadır.

2.1.2. Müteahhit

Yüklenici olarak da tanımlanan müteahhit; belirli bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz olarak inşaat işini ihale eden kurum veya kişilere karşı inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir (Çankaya, 2003:20). Belirli bir bedel karşılığında, iş sahiplerinin inşaatlarının yapımını üstlenen gerçek ve tüzel kişiler olarak da tanımlayabileceğimiz müteahhitler, tek kişi işletmesi, kişi ortaklığı veya sermaye ortaklığı şeklinde faaliyet gösterebilirler (Benligiray, 1981:10).

Dünyada gelişen küresel rekabetin etkisiyle bir kısım işlerin şirketlerce tek başına yapılabilir olması imkanı ortadan kalkmakta ve tek başına yapılan işlerin kârlılığı da istenilen ölçülere ulaşmamaktadır. Bu nedenle şirketler, kendi güçlerini ve bağımsızlıklarını korumakla birlikte, sadece belirli sürelerle, yüksek teknoloji, sermaye, teknik bilgi ve uzmanlaşma gerektiren işlerde ortak girişim riskine girmeyi daha uygun bulmaktadırlar. Özellikle inşaat sektöründe gerek ulusal gerekse uluslararası alanda şirket gruplaşmalarına rastlanmaktadır. İşte bu gruplaşmalara Konsorsiyum (Ortak Girişim) adı verilmektedir (Karakaş, 2004:219). Özellikle fiziksel ve parasal olarak büyük olan, ileri teknoloji ve uzmanlık gerektiren otoyol, havaalanı, köprü, baraj gibi inşaat işlerinin yapımı için müteahhit işletme veya kişiler konsorsiyum şeklinde bir araya gelerek inşaat işini ortaklaşa üstlenmektedirler.

2.1.3. Taşeron

Borçlar Kanunu'nun “Umumiyet İtibariyle Müteahhidin Borçları” başlıklı 356. maddesinde “Müteahhit, imal olunacak şeyi bizzat yapmağa veya kendi idaresi altında yaptıрмаğa mecburdur” diyerek müteahhidin yapılacak olan işi kendi idaresi altında yaptırabileceği hükme bağlanmıştır.

İnşaat taahhüt ve onarım işini alan müteahhit, taahhüt ettiği işin bir bölümünü, konularında uzmanlaşmış kişi ve kurumlara yaptırabilmektedir. Müteahhide karşı işin belirli bölümünün yapımını üstlenen ikinci derecedeki bu kişi ve kurumlara taşeron denilmektedir (Çankaya, 2003:20). Taşeronlar ve inşaat müteahhidi de kendi aralarında sözleşme yaparlar ve bu sözleşmeyle, inşaat müteahhidinin inşaat sahibine karşı taşeronların yaptığı hizmetlerden dolayı sorumluluğu saklı kalmak koşuluyla, taşeronlar uzmanlaştıkları alandaki hizmetleri inşaat müteahhidine karşı sorumlu olarak sağlarlar (Kartal, 1992:10).

İşin sorumluluğu ana taahhüt işletmesi olan müteahhitte kalmak koşuluyla inşaat işinin taşeronlara devredilmesinin nedenleri şöyle sıralanabilir (Benligiray, 1981:111);

- Alanlarında uzmanlaşmış elemanlara sahip olan taşeronlar inşaat işinin uzmanlık isteyen bölümlerini daha kaliteli ve ekonomik olarak yapabilmektedirler.
- İnşaat işinin özel makine ve teçhizat gerektiren bölümleri için makine ve teçhizat satın almak yerine işi taşeron firmaya yaptırmak daha ekonomik olabilmektedir.
- İnşaat taahhüt işleri riskli bir faaliyet alanı olduğu ve büyük sermaye gerektirdiği için işin bir kısmının taşeron firmalara devredilmesi hem sermaye yetersizliğini giderir hem de finansal riskin dağıtılmasına olanak sağlar.

2.1.4. Hakediş

Hakediş, müteahhidin veya taşeronun; uhdesindeki sözleşmeye göre inşaatta gerçekleştirdiği imalat ve belirli ihrazat karşılığı tahakkuk eden alacağıdır (İnan, 2005). Müteahhidin yaptığı işe karşılık hak kazandığı bedel olarak da tanımlayabileceğimiz hakediş, tamamlanmış iş kısımlarının inşaat proje yöneticisi tarafından periyodik biçimde denetlenip onaylanması üzerine, bunlarla ilgili sözleşme tutarının periyodik olarak iş sahibi tarafından ödenmesi anlamına gelir (<http://www.serki.com/index.php?bolumsec=terimler&id=oortra>).

2.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ

İnşaat ve onarım işlerinin iş sahibi tarafından yapılması veya taahhüt şeklinde müteahhit işletme veya kişilere yaptırılması mümkündür. İnşaat ve onarım işinin müteahhide verilmeden, iş sahibinin kendi elinde bulunan işgücü ve ekipmanı kullanarak yapmasına emanet usulü yapım denmektedir.

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işlerinde ise işin yapımını üstlenecek olan müteahhidi seçmek ihale usulü ile mümkündür. İş sahibinin özel veya kamu olması durumuna göre ihale usulleri de farklı olacaktır. Özel sektör için yapılan inşaat taahhüt ve işlerinde ihale usulleri ile ilgili herhangi bir kural olmamasına karşın kamu idareleri tarafından yaptırılan inşaat taahhüt ve onarım işlerinde ihale usulleri Kamu İhale Kurumu tarafından belirlenmiştir. İhale usulünün tanımını yapmak ve Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen ihale usullerini açıklamak konuya açıklık getirecektir.

2.2.1. İhale Usulü

İdarenin açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi ve uygun fiyat gibi ilkeler çerçevesinde müteahhidi seçmek amacıyla, isteklilerin en uygun önerisini kabul etmesine ihale denmektedir (Kızılot, 2009:45). İhaleye katılan firmalar inşaat işinin yapımı için Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen ve ihale makamı tarafından hazırlanan idari ve teknik şartnamelerdeki esaslar çerçevesinde belirledikleri fiyatı, idareye bildirirler ve idare de kendisi için ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren firmayla inşaat işinin yapımı için sözleşme yapar. Kamu İhale Kanunu'nun 40.maddesinde "Ekonomik açıdan en avantajlı teklif, sadece fiyat esasına göre veya fiyat ile birlikte işletme ve bakım maliyeti, maliyet etkinliği, verimlilik, kalite ve teknik değer gibi fiyat dışındaki unsurlar da dikkate alınarak belirlenir" denerek en avantajlı teklif değerlendirmesi yapılırken fiyat dışı unsurlarında dikkate alınabileceği vurgulanmıştır.

Ekonomik açıdan en avantajlı teklifin seçiminin yapılabilmesi için 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen ihale usulleri şunlardır;

2.2.1.1. Açık İhale Usulü

Kamu İhale Kanunu'nun 19. maddesinde "Açık ihale usulü, bütün isteklilerin teklif verebildiği usuldür" tanımı yapılmış ve bu tanımla iş sahibi tarafından ihale edilen inşaat işine teklif vermek isteyen bütün isteklilerin ihaleye katılabileceği öngörülmüştür.

Açık ihale usulünde belirli bir sayıda teklif gelmesi şartı bulunmamakta, ihaleye sadece bir teklif verilmesi halinde bile ihale yapılabilmektedir. İhaleye verilen tekliflerin tamamının reddedilmesi veya ihaleye hiç teklif verilmemesi durumunda ihale iptal edilmektedir (Kızılot, 2009:45-46).

2.2.1.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Belli istekliler arasında ihale usulü, Kamu İhale Kanunu'nun 20. maddesinde "yapılacak ön yeterlik değerlendirme sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usul" olarak tanımlanmıştır. İşin özelliğinin uzmanlık ve/veya ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanmadığı işlerin ihalesi ile yaklaşık maliyeti eşik değerin² yarısını aşan yapım işi ihalelerinin belli istekliler arasında ihale usulüne göre yaptırılacağı hükme bağlanmıştır.

Belli istekliler arasında ihale usulünde ihale makamı (iş sahibi) Kamu İhale Kanunu'nun ilgili maddelerine göre ön yeterlilik dokümanı hazırlayarak ön yeterlilik ilanına çıkar. Ön yeterlik dokümanı ile ön yeterlik ilânında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre adayların ön yeterlik değerlendirmesini yapar ve belirtilen asgari yeterlik koşullarını sağlayamayanlar yeterli kabul edilmez. Ön yeterlik ilanında ve dokümanında belirtilmek kaydıyla; yeterlikleri tespit edilenler arasından dokümanda belirtilen kriterlere göre sıralanarak listeye alınan belli sayıda istekli veya yeterli bulunan isteklilerin tamamı teklif vermeye davet edilebilir. İhaleye davet edilebilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif veren istekli sayısının üçten

² Kamu İhale Kanunu'nun "Eşik değerler" başlıklı 8. maddesinin (c) bendinde kanun kapsamına giren idarelerin yapım işleri ihalelerinde kullanmaları gereken eşik değer tutarları belirlenmiş olup, "2009/1 Sayılı Kamu İhale Tebliği" ile 1 Şubat 2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eşik değer 22.232.648.-TL olarak düzenlenmiştir.

az olması halinde ihale iptal edilir. Yeterli davet ve teklif sayılarını sağlayan ihale makamı, ihale dokümanı ile davet mektubunda belirtilen değerlendirme kriterlerine göre tekliflerin değerlendirmesini yaparak ihaleyi sonuçlandırır.

2.2.1.3. Pazarlık Usulü

Kamu İhale Kanunu'nun Tanımlar başlıklı 4. maddesinde pazarlık usulünü "ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul" olarak tanımlamış ve aynı kanunun 21. maddesinde ise pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılabileceği belirlenmiştir. Buna göre;

- 1) Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması,
- 2) Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- 3) Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- 4) İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,
- 5) İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesi,

durumlarında ihale makamı pazarlık usulü ile ihale yapabilmektedir.

2. ve 3. maddelerde belirtilen hallerde ihale makamı ilana çıkmadan en az 3 istekliyi davet ederek yeterlilik belgelerini ve tekliflerini vermelerini isteyebilir.

1., 4. ve 5. maddelere belirtilen hallerde ise, ihale dokümanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre yeterliği tespit edilen istekliler, öncelikle ihale konusu işin teknik detayları ve gerçekleştirme yöntemleri gibi hususlarda fiyatı içermeyen ilk tekliflerini sunar. İdarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılayacak

yöntem ve çözümler üzerinde ihale komisyonu her bir istekli ile görüşür. Teknik görüşmeler sonucunda şartların netleşmesi üzerine bu şartları karşılayabilecek isteklilerden, gözden geçirilerek şartları netleştirilmiş teknik şartnameye dayalı olarak fiyat tekliflerini de içerecek şekilde tekliflerini vermeleri istenir.

Pazarlık usulü ile yapılacak ihalelerde, ilk fiyat tekliflerini aşmamak üzere isteklilerden ihale kararına esas olacak son yazılı fiyat teklifleri alınarak ihale sonuçlandırılır.

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

Ülkemizde özel kesim içinde yer alan kişi ve işletmeler ile müteahhitlik işleri yapanların aralarında yapacakları sözleşmeye ilişkin hükümler, Borçlar Kanunu'nun 355-371. maddelerinde "istisna akdi" başlığı altında toplanmıştır ve bu hükümlerin altında, diledikleri şekilde inşaat sözleşmesi yapabilmektedirler (Benligiray, 1981:20-21). Ancak kamu kurum ve kuruluşlarının ihale ettikleri inşaat taahhüt ve onarım işlerinde yapmaları gereken sözleşmeler için aynı serbestlikten bahsedilemez. Kamu kurum ve kuruluşlarının kullanabilecekleri sözleşme türleri 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nca belirlenmiştir.

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde yapılacak olan sözleşmeler, uygulamada fiyatlandırma biçimine göre isimlendirildiklerinden, sözleşme türlerini fiyatlandırma yöntemlerine göre sınıflandırarak açıklamak daha faydalı olacaktır. Uygulamada en sık karşılaşılan fiyatlandırma yöntemleri, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr yöntemleridir.

2.3.1. Sabit Fiyatlı Sözleşmeler

Bedelin önceden kararlaştırılması yöntemi olarak da adlandırılan sabit fiyatlı sözleşmelerde, taraflar belirlenen sabit bir fiyata göre anlaşmaktadırlar. Başka bir ifade ile sabit fiyatlı sözleşmelerde iş sahibi işin bitiminde ödeyeceği fiyatı bilirken, yüklenici müteahhit iş sonunda alacağı miktarı bilmektedir. Bu tür sözleşmelerin ortak nokta ise ödenecek olan bedelin sözleşmeye taraf olan iş sahibi ve müteahhit

tarafından önceden belirlenmesidir (Usul, 2003:9). Bu tür sözleşmelerde inşaat işinin riskinin çoğunluğu müteahhidin üzerinde bırakılmış olur.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın tanımlar başlıklı 3. maddesinde ise sabit fiyatlı sözleşme “yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir” olarak tanımlanmaktadır.

Sabit fiyatlı sözleşmeler uygulamada götürü bedel ve birim fiyat sözleşme olarak sınıflandırılırken, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 6. maddesi (d) bendinde karma sözleşme olarak üçüncü bir sözleşme türü daha belirtilmiştir.

2.3.1.1 Götürü Bedel Sözleşme

Götürü bedel inşaat sözleşmelerinde müteahhit, söz konusu inşaatı, şartnamede belirtilen kalitedeki malzeme ve işçilikle bir bedel ile yapmayı kabul eder. Götürü bedel sözleşmelerde inşaat işinin fiili maliyeti ile sözleşmeyle anlaşmaya varılan bedel arasındaki fark, müteahhidin kârını veya zararını oluşturacaktır (Benligiray, 1981:32). Götürü bedel sözleşmeler uygulamada “anahtar teslimi götürü bedel sözleşme” olarak adlandırılmaktadır. Nitekim 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 6. maddesinde Kamu İhale Kanununa göre yapılan ihaleler sonucunda yapım işlerinde; uygulama projeleri ve bunlara ilişkin mahal listelerine dayalı olarak, işin tamamı için isteklinin teklif ettiği toplam bedel üzerinden anahtar teslimi götürü bedel sözleşme düzenlenebileceği yer almaktadır.

Bu usulde inşaat bedeli götürü olarak saptanmakta ve götürü fiyat yapılacak işin tümünü içerecek şekilde saptanabileceği gibi belirli iş üniteleri ve pozisyonları için ayrı ayrı veya birkaç grupta saptanabilmektedir. Götürü bedel sözleşme yöntemi en basit olan ve en çok uygulama alanı bulan yöntemdir. Özellikle küçük ölçekli inşaat işlerinde riski azaltmak noktasında tercih edilmektedir (Köse, 2009:145).

Bu tür sözleşmelerin en büyük avantajı, bütçe imkanlarının ne olduğunun ve işin toplam bedelinin ne olacağının bilinmesine imkan vermesidir. Ayrıca, ödemeler

önceden belirlenmiş tarihlerde ve işin belirli bir yüzdesi itibarıyla yapıldığından ödeme sırasında önemli hesaplamalar yapılması gerektirmediğinden çok az formalite ve belge gerektirir. En önemli dezavantajı ise inşaat projesinde önemli değişiklikler yapılmasına müsait olmamasıdır (Demir, 1997:18).

2.3.1.2. Birim Fiyat Sözleşme

Birim fiyat usulü sözleşmeler, ön veya kesin projelere ve bunlara ilişkin mahal listeleri ile birim fiyat tariflerine dayalı olarak; idarece hazırlanmış cetvelde yer alan her bir iş kaleminin miktarı ile bu iş kalemleri için istekli tarafından teklif edilen birim fiyatların çarpımı sonucu bulunan toplam bedel üzerinden yapılan sözleşme usulüdür. Birim fiyat usulü ile ihale edilen yapım ihalelerinde, idarece hazırlanmış birim fiyat cetvelinde iş kalemi, birimi ve miktarı idare tarafından hazırlanmakta ve teklif edilen birim fiyat ve tutar istekli tarafından doldurulmaktadır (Gencer, 2008:35).

Birim fiyat sözleşmelerde sözleşme tutarı olarak belirlenen ve yükleniciye ödenecek olan toplam ücret, her bir iş kaleminin birim fiyatları ile öngörülen miktarlarının çarpımının toplamlarına eşittir. Her bir birim fiyat malzeme, işçilik, masraflar ve yüklenici kârını da içerecek şekilde belirlenmektedir (Kuruoğlu ve Korkmaz, 2004).

Ülkemizde ve gelişmiş ülkelerde gerçekleştirilen devlet ihaleleri ile uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan ihalelerde en yaygın olarak kullanılan bu yöntemin Türkiye'deki uygulaması gelişmiş ülkelerin uygulamalarından oldukça farklıdır. Ülkemizdeki uygulamada birim fiyatların istekliler tarafından hesaplanarak teklif edilmesi yerine, istekliler idare tarafından ilan edilen birim fiyatlar üzerinden indirim yapmaya davet edilirler. Birim fiyatlar ise idareler tarafından bağımsız olarak hesaplanmamakta Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından her yıl tespit edilerek yayınlanmaktadır. Tüm kamu kuruluşlarının işçilik, malzeme, makine ekipman amortismanı, kâr gibi maliyet unsurlarını kapsayan bu birim fiyatları uygulamaları zorunludur (Demir, 1997: 18-19).

Yöntemin avantajları ihaleye teklif verecek isteklilere eşit rekabet imkanı sağlaması ve ilave iş yaptırılması veya yaptırılan işte değişiklik konusunda taraflara esneklik imkanı vermesidir. En önemli sakıncası ise sözleşme dahilinde yapılacak işlerin birim fiyatlarının yüksek belirlendiği dengesiz tekliflerin alınması halinde, tekliflerin mukayesesinde ve sağlıklı olarak değerlendirilmesinde ortaya çıkan güçlüklerdir. Ülkemizdeki uygulamada isteklilerin birim fiyat teklif etme yerine belirlenen fiyatlar üzerinden indirim yaparak teklifte bulunmaları nedeniyle bu sakınca ülkemiz uygulamasında gerçekleşmemektedir (Demir, 1997:19).

2.3.1.3. Karma Sözleşme

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na 20.11.2008 tarihinde 5812 sayılı Kamu İhale Kanunu İle Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile eklenen karma sözleşme, yapım işlerinde; niteliği itibariyle iş kalemlerinin bir kısmı için anahtar teslimi götürü bedel, bir kısmı için birim fiyat teklifi alma yöntemleri birlikte uygulanmak suretiyle gerçekleştirilen ihaleler sonucunda yapılan sözleşme olarak tanımlanmıştır.

2.3.2. Maliyet + Kâr Sözleşme

Bedelin gerçekleşen maliyete göre belirlendiği sözleşme yöntemi olarak da adlandırılan maliyet + kâr sözleşmelerde müteahhit, inşaat işini proje ve şartnamede gösterilen nitelikte yapmayı ve fiili olarak gerçekleşen maliyete göre de bir ücret – bedel almayı kabul eder. Maliyet + kâr sözleşmelerde inşaat sahibi, iş bitinceye kadar toplam maliyetin ne olacağını bilmediği için iş riskinin büyük çoğunluğunu yüklenmiş olur (Benligiray, 1981:28-29).

Sözleşmenin esasında müteahhit işletme sarf ettiği hiçbir malzemenin fiyatını ödemek zorunda olmadığından ve müteahhit işletmeye maliyet üzerinden bir kâr verildiğinden, maliyetin arttığı durumlarda yüklenicinin de kârı o oranda artmaktadır. Dolayısıyla maliyet + kâr sözleşme yöntemi bir ölçüde müteahhitleri israfa özendirilmektedir (Usul, 2003:9).

Maliyet + kâr sözleşmeler Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nda yer almadığından kamu kurum ve kuruluşlarının yapım işlerinde kullanılmamaktadır. Daha çok özel sektörde uygulama alanı bulan maliyet + kâr sözleşmelerin en önemli avantajı; acil hallerde işe hemen başlanabilmesi ve tanımlanması mümkün görülemeyen riski veya getirisi yüksek işlerin yaptırılmasına imkan vermesidir. Yüklenicinin tüm harcamaları belirli bir kâr eklenmek suretiyle karşılanacağından yüklenici açısından risk yok denecek kadar azdır. Yöntemin en önemli dezavantajı ise açıklık ve rekabet ilkelerinin yerine getirildiği bir ihale yapılmasına imkan vermemesidir (Demir, 1997:20).

Kamu İhale Kurumu'nun yayınladığı 2009 yılı 01.01.2009-31.12.2009 dönemi Kamu Alımları İzleme Raporunda, ihale edilen kamu kesimi yapım işlerinde kullanılan sözleşme türlerinin sayı ve tutar olarak dağılımı Tablo 1'de verilmiştir. Buna göre 2009 yılını ilk 9 ayında gerçekleşen kamu yapım işleri ihaleleri sayı olarak incelendiğinde; %64,22'si "Anahtar Teslimi Götürü Bedel Sözleşme", %35,78'i "Birim Fiyat Sözleşme" olarak; Yapılan sözleşmelerin tutarları incelendiğinde ise %52,67'si "Birim Fiyat Sözleşme", %47,33'ü ise "Anahtar Teslimi Götürü Bedel Sözleşme" olarak gerçekleşmiştir. Kamu kesiminde ihale edilen yapım işleri sayı olarak ele alındığında "Anahtar Teslimi Götürü Bedel Sözleşme" türü kamu kesimi tarafından daha çok tercih edilen sözleşme türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 1: 4734 Sayılı Kanunda Belirtilen Usullere Göre 2009 Yılıının Dokuz Aylık Döneminde Gerçekleştirilen Kamu Yapım İşlerinin Sözleşme Türlerine Göre Dağılımı

SÖZLEŞME TÜRÜ	Yapım İşleri Sözleşme Sayıları		Yapım İşleri Sözleşme Tutarları	
	Adet	Oran	Tutar	Oran
Birim Fiyat Sözleşme	3.821	% 35,78	6.244.295.000.	% 52,67
Anahtar Teslimi Götürü Bedel Sözleşme	6.858	% 64,22	5.612.255.000	% 47,33
TOPLAM	10.679	% 100,00	11.856.550.000	% 100,00

Kaynak: http://www.ihale.gov.tr/Istatistikler_Raporlar/ihale_istatistikleri.htm

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE VERGİLENDİRME

1. İNŞAAT MUHASEBESİ ÖZELLİKLERİ

Muhasebe; işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişme meydana getiren mali nitelikli işlemleri belirleyip doğruluğunu saptayarak kaydeden, sınıflandıran, mali raporlar halinde özetleyen ve bu raporları analiz ederek yorumlayan, böylece işletme ile ilgili çeşitli kesimlere bilgi sağlayan bilimsel bir disiplin olarak tanımlanmaktadır (Çonkar, Ulsan ve Öztürk, 2008:5). İnşaat muhasebesi ise bir inşaat işletmesinin varlık ve kaynaklarında değişme meydana getiren ve para ile ifade edilen olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve rapor sonuçlarını analiz ederek yorumlayan bir bilgi üretim sistemi şeklinde tanımlanabilir.

İnşaat işleri diğer üretim faaliyetlerine nazaran fiziki ve mali olarak çok büyük boyutlara ulaşabilmekte, daha fazla detay ve teknik ayrıntı içermekte, çok fazla çeşitte teknik ekipman ve makine kullanılmakta, çeşitli uzmanlık alanları beraber iş süreçlerinde yer alabilmekte ve yapısı gereği daha uzun sürebilmektedir. Bu nedenle inşaat işleri ile uğraşan işletmelerin, muhasebe sistemlerinin organizasyonu, muhasebe bilgi sistemlerinin kurulması, maliyet saptama yöntemlerinin belirlenmesi, muhasebe denetiminin yapılması gibi konular, inşaat muhasebesi çerçevesinde değerlendirilmektedir (Yıldırım, 2008:25).

İnşaat işlerinin diğer üretim faaliyetlerinden farklı olması nedeniyle, inşaat muhasebesinin kendine özgü bazı özellikleri ortaya çıkmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanmaktadır (Şenlik, 2005: 39);

- Yapı işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsar. Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanır.
- Kâr etmeye yönelik olarak çalışan her işletme, üretim, satış ve diğer görevleri muhasebe verileri ile yakından denetlemek zorundadır. Yapı işletmelerinde muhasebe ve denetime ikincil bir görev olarak bakılmaktadır.
- Yapı işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasebe uygulamasına sokmaktadır.
- Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular saptanarak gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir.
- İnşaat işleri genellikle inşaat işletmelerinin merkez bürosundan uzakta yapılır. Bu durum muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanımında sorunlar yaratmaktadır. Bu nedenle muhasebenin merkezde mi yoksa inşaat alanında mı tutulacağı kararını gündeme getirir.
- İnşaat işletmesinin yaptığı her işin hemen hemen birbirinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir.
- İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasında işin tamamlanması (işin bitimi) yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirir.

İnşaat taahhüt ve onarım işleri ile özel (yap-sat) inşaat işlerinin gerek muhasebeleştirilme yöntemleri gerekse vergilendirmeleri birbirinden farklılık göstermektedir. Hizmet üretimi olarak değerlendirilen taahhüt şeklindeki inşaat işleri muhasebeleştirilirken hizmet üretimine yönelik hesaplar kullanılır. Özel (yap-sat) inşaat işlerinde ise muhasebeleştirilirken mamul üreten işletmeler gibi değerlendirilip maliyet hesapları kullanılır.

2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinin hizmet üretimi olması nedeniyle tekdüzen hesap planında hizmet üretimine yönelik; hizmet üretim maliyeti, hizmet üretim maliyeti yansıtma ve satılan hizmet maliyeti hesaplarını kullanmaktadırlar. İnşaat taahhüt ve onarım işinin yıllara yaygın olması durumunda Gelir Vergisi Kanunu'na kâr veya zararın işin kati olarak tamamlandığı yıl vergilendirilebilmesi için, inşaat faaliyetinin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir ve giderlerin takip edebilmeleri açısından 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2 No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Planı'na eklenen yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesapları, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri hesapları ve taşeronlara verilen avanslar hesabı özellik arz etmektedir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyetin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir ve giderlerin muhasebeleştirilebilmesi amacıyla tekdüzen hesap planına eklenen bu hesapların işleyişleri şöyledir;

170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı: İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Yapılan harcamalar bu hesaplarda proje bazında izlenmekte ve 170-177 arasındaki her defteri kebir hesabı bir projenin izlenmesine ayrılmaktadır. İşletmenin yapımını üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısı ile katlandığı maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç yazılmakta, inşaat faaliyetinin devam ettiği dönem sonlarında 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında biriken maliyetler 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı karşılığında bu hesap grubundaki ilgili projelerin hesaplarına yansıtılmaktadır. İnşaat işinin veya işlerinin fiilen tamamlandığı dönem sonunda 170-177 no'lu hesaplarda toplanan giderler sonuç hesaplarına devredilmektedir (Sevilengül, 2008:376).

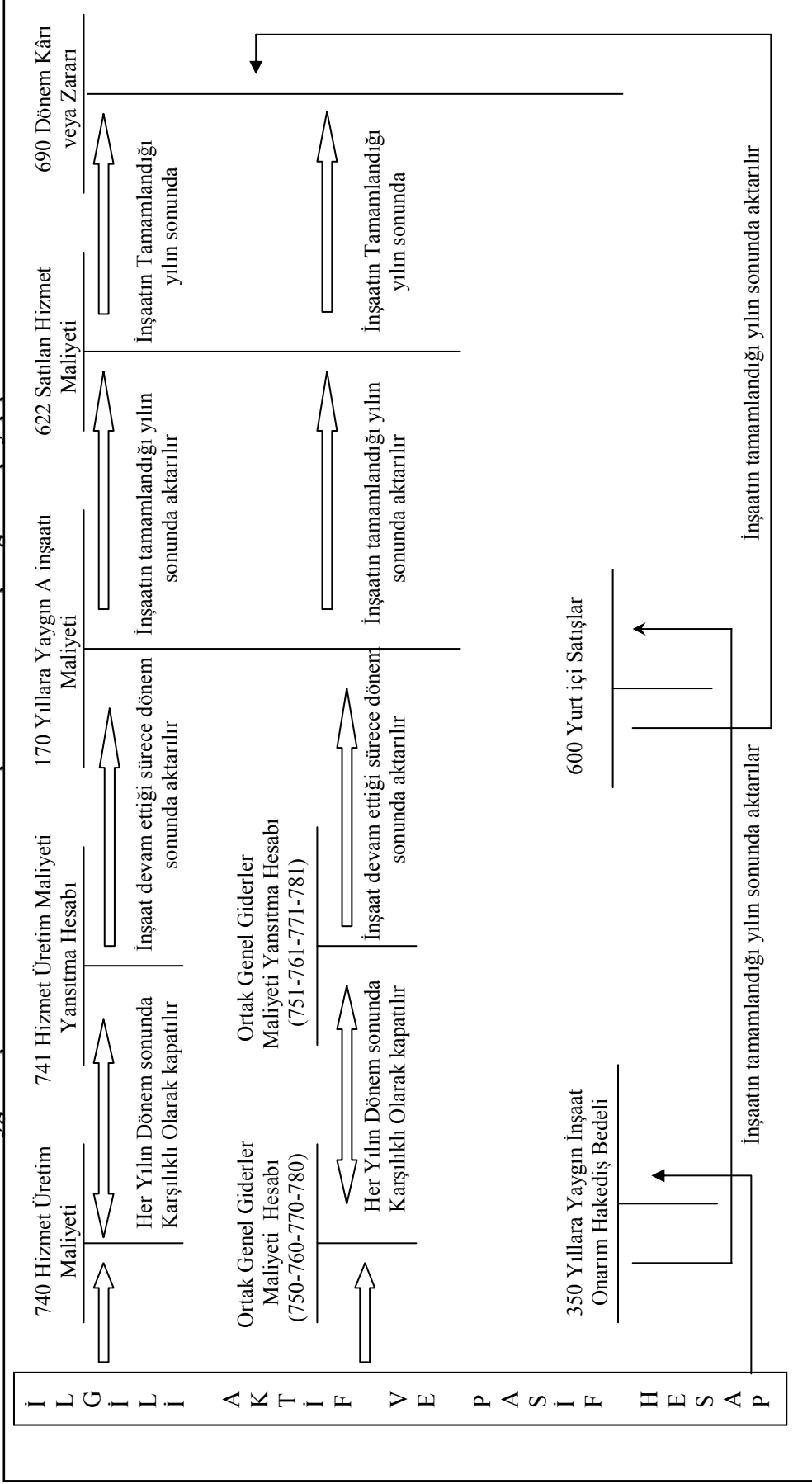
179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı: Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından yüklenilen inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda kendilerine verilen avansların proje bazında izlendiği hesaptır. Taşeronlara verilen avanslar bu hesaba

borç kaydedilirken, taşeronun işi tamamlayıp teslim etmesi halinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabıyla mahsuplaştırılarak kapatılmaktadır (Sevilengül, 2008:381).

350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri: İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde düzenlenen hakedişlere dayanarak tahsil edilen tutarlar bu hesapta izlenmektedir. 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesaplarına paralel olarak proje bazında düzenlenmekte yani düzenlenen hakedişler üstlenilen iş bazında izlenmektedir. 350-357 arasında her defteri kebir hesabı bir projeden alınan hakedişlerin izlenmesine ayrılmaktadır. Tahsil edilen hakediş bedelleri bu hesaba alacak yazılmakta iş bitince bu hesaplarda toplanan hakediş tutarları ilgili satış hesaplarına aktarılmakta ve 170-177 no'lu hesaplarda oluşturulan maliyetlerle karşılaştırılarak işin bittiği dönemin kârı veya zararı olarak rapor edilmektedir (Sevilengül, 2008:532-533; Akdoğan ve Sevilengül, 2007:448).

Yıllara Yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin 7/A seçeneğinde maliyet akış şeması Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2: Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde 7 / A Seçeneğinin İşleyiş Şeması



Kaynak: Güngörmüş, A.H. ve Atasever, M., 2004:5

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MALİYET VE GELİR ÖLÇME YÖNTEMLERİ

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinin yıllara yaygın olması durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi gereği kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak hesaplanması gerekliliği, inşaat taahhüt ve onarım işinin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir ve giderlerin dönem sonuçlarına aktarılmadan işin kati olarak tamamlandığı yıla kadar ertelenmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Tekdüzen hesap planına 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2 No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile eklenen yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesapları ve yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri hesapları ile bu sorun muhasebe kaydı açısından çözülmüş olsa bile muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği tartışmalara neden olmuştur.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin birden fazla muhasebe dönemini kapsamaması nedeniyle, faaliyet kazancının nasıl ve ne zaman belirleneceği, ne zaman vergilendirileceği konusunda iki farklı yöntem mevcuttur. Bunlardan birincisi, faaliyet kazancının belirlenmesi ve vergilendirilmesini işin bitimine kadar erteleyen "Tamamlanmış Sözleşme" yöntemi, ikincisi ise her faaliyet döneminde katlanılan inşaat maliyetleri ile elde edilen kazanç arasında oransal bir ilişki kurarak, kazancı her faaliyet dönemi için ayrı ayrı belirleyen "Tamamlanma Yüzdesi" yöntemidir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde maliyet ve gelirlerin ölçülmesi, muhasebeleştirilmesi ve faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde kullanılan bu yöntemleri tanımlayarak karşılaştırmak faydalı olacaktır.

3.1. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME YÖNTEMİ

İşin tam bitim yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntemde, inşaat taahhüdünün bütünüyle veya önemli ölçüde tamamlanması halinde hasılatın ve kârın doğacağı kabul edilmektedir (Benligiray, 1981:53). Bu görüşe dayanarak, inşaat işi ile ilgili gerçekleşen maliyetler ve alınan veya onaylanan hakediş tutarları, inşaat

işinin devam ettiği dönemlerde bilanço hesaplarında izlenmekte ve dönem sonuçlarına yansıtılmamaktadır. İşin tamamlanmadığı veya önemli ölçüde tamamlandığı döneme kadar bilanço hesaplarında bekletilen inşaat maliyetleri ve hakedişler o dönemin sonuç hesaplarına yansıtılarak iş ile ilgili kâr/zarar tutarı hesaplanmaktadır (Alagöz, 2009:3).

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, faaliyet sonucunun taahhüdün tamamlanmasından sonra belirlenmesi açısından objektiflik sağlarken, kâr veya zararın dönemler itibariyle düzensiz bir şekilde ölçülmesine (faaliyetin devam ettiği dönemlere ait kâr veya zararın düzensiz ölçülmesine) neden olmaktadır (Benligiray, 1981:54). Yöntem inşaat taahhüt işi tamamen veya önemli ölçüde tamamlanmadan elde edilen gelirle ilgili finansal tablolara hiçbir açıklama yapılmasına izin vermediğinden, muhasebe bilgi kullanıcılarının müteahhit firmanın finansal tabloları üzerinden sağlıklı değerlendirme yapmalarını önemli ölçüde engellemektedir. (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2007:234)

3.2. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ

İşin kısmen bitim yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntemde, finansal tablolara yansıtılması gereken dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel ölçüt olarak kabul edilmektedir. Böylelikle, inşaat işinin tamamlanması beklenmeden, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Başka bir ifadeyle dönemde oluşan maliyet ile işin tamamlanma oranına göre hesaplanan gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun raporlanması sağlanır (Alagöz, 2009:3).

Yöntemde gelir tutarlarının hesaplanabilmesi için inşaat işinin tamamlanma yüzdesinin bilinmesi gerekmektedir. Bu hesaplama ise üç değişik şekilde yapılmaktadır. Bunlardan birincisi girdiyi esas alan yöntem yani o güne kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranını hesaplayan yöntemdir. İkinci yöntem ise çıktıyı esas alan yöntem yani teknik elemanlar tarafından fiziki olarak yapılan tahminlerle işin bitme yüzdesinin hesaplandığı yöntemdir. Üçüncü yöntem ise her iki yönteminde bir arada kullanıldığı yöntemdir (Usul, 2003:12).

Girdiyi esas alan yöntemde tamamlanma yüzdesi ve bu yüzdeye göre tanınacak kâr aşağıdaki şekilde formüle edilebilir (Benligiray, 1981:51);

1- İnşaatın ilk aşamalarında:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Bugüne kadar oluşan maliyetler}}{\text{Toplam tahmini maliyet}}$$

$$\text{Tanınacak Hasılat} = \text{Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Tanınacak Kâr} = \text{Tanınan Hasılat} - \text{Gerçekleşen Maliyet}$$

2- İnşaat ilerledikçe:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{Bugüne kadar oluşan maliyetler}}{\text{Bugüne kadar oluşan maliyetler} + \text{Tamamlanma için ek tahmini maliyet}}$$

$$\text{Tanınacak Hasılat} = \text{Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Tanınacak Kâr} = (\text{Tanınan Hasılat} - \text{Gerçekleşen Maliyet}) - \text{Geçmiş Yıllarda Tanınan Kârlar}$$

3.3. YÖNTEMLERİN BİR ÖRNEK İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Örnek: Esaslı İnşaat Taahhüt Şirketinin 2006 yılında tahmini maliyeti 750.000.-TL olarak hesapladığı bir inşaat işini 1.000.000.-TL sözleşme bedeli ile almıştır. 2008 yılında tamamlanan inşaat işi ile ilgili veriler şöyledir;

- 2006 yılı sonunda gerçekleşen maliyet 210.000.-TL'dir
- 2007 yılı sonunda gerçekleşen maliyetin 340.000.-TL olduğu hesaplanmış ve ayrıca işin tamamlanması için 250.000.-TL daha gider yapılması gerektiği tahmin edilmiştir.
- 2008 yılında 300.000.-TL daha gider gerçekleşmiş olup inşaat işi toplam 850.000.-TL maliyetle tamamlanmıştır..

Bu veriler ışığında tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yıllık kâr hesaplamaları şöyle olacaktır;

2006 Yılı Tanınan Kârın Hesaplanması:

Tamamlanma Yüzdesi	= 210.000 / 750.000	= 0,3
Tanınan Hasılat	= 1.000.000 x 0,3	= 300.000
2006 Yılı Tanınacak Kâr	= 300.000 – 210.000	= 90.000

2007 Yılı Tanınan Kârın Hesaplanması:

Tamamlanma Yüzdesi	= 210.000+ 340.000 / 550.000 + 250.000	= 0,6875
Tanınan Hasılat	= 1.000.000 x 0,6875	= 687.500
Tanınan Toplam Kâr	= 687.500 – 550.000	= 137.500
2007 Yılı Tanınacak Kâr	= 137.500 – 90.000	= 47.500

2008 Yılı Gerçekleşen Kârın Hesaplanması:

Gerçekleşen Kâr	= Sözleşme Bedeli – Toplam Gerçekleşen Maliyet	
	= 1.000.000 – 850.000	= 150.000
2008 Yılı Kârı	= Gerçekleşen Kâr – Geçmiş Yıllarda Tanınan Kârlar	
	= 150.000 – (90.000 + 47.500)	= 12.500

Yöntemleri karşılaştırma amaçlı veriler Tablo 3’de toplanmıştır.

Tablo 3: Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Dönemler İtibariyle Gerçekleşen Kârların Karşılaştırılması

Yıllar	Sözleşme Bedeli	Gerçekleşen Yıllık Maliyet	Toplam Tahmini Maliyet	Gerçekleşen / Tanınan Kâr	
				Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi
2006	1.000.000.-	210.000.-	750.000.-	90.000.-	0.-
2007	1.000.000.-	340.000.-	800.000.-	47.500.-	0.-
2008	1.000.000.-	300.000.-	850.000.-	12.500.-	150.000.-
TOPLAM	1.000.000.-	850.000.-	850.000.-	150.000.-	150.000.-

Tablodan da anlaşıldığı üzere her iki yöntemde de işin bitiş tarihi itibarıyla işletmenin elde edeceği toplam kârda bir değişme olmamıştır. Yapılan işin tamamlanması için gerekli giderlerle tamamlanma dereceleri doğru olarak tespit edilebiliyorsa, tamamlanma derecesi yönteminin uygulanması tercih edilebilir. Ancak işin tamamlanması için maliyetler doğru olarak tespit edilemiyorsa tamamlanmış sözleşme yönteminin uygulanması daha gerçekçi olacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için kullanılan tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi arasındaki farklılıklar şöyle sıralanabilir (Alagöz, 2009:4-5);

- a) Maliyet ve gelirler tamamlanmış sözleşme yönteminde hukuki yönden ele alınarak maliyet ve gelirler işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmekte, işin tamamlanmasından sonra bilanço hesaplarında biriken tutarlar sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise iktisadi bakış açısı ile değerlendirilmekte ve birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeden ilgili döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmektedir.
- b) Tamamlanmış sözleşme yönteminde muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlılık ilkesine uyulmakta, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.
- c) Tamamlanmış sözleşme yönteminde amaç vergiye tabi kazancın belirlenmesi iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde amaç ticari kârın doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarınca tercih edilen uygulama, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise IFRS, TMS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamadır.
- d) Mali tabloların analizi ve değerlendirilmesi aşamasında, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanan mali tablolar bilgi kullanıcılarının doğru bilgilere ulaşmasını engellerken, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanan mali tablolarda bu eksiklikler ortadan kalkmaktadır.

- e) Belirsizlik ve risklerin düşük olduğu ortamlarda tamamlanma yüzdesi yöntemi tercih edilirken, belirsizlik ve risklerin artması halinde ise “ihtiyatlılık” ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir.
- f) Tamamlanma yüzdesi yönteminde, inşaat maliyet ve gelirleri tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmakta ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılması sağlanmaktadır.
- g) Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat işinin devam ettiği dönemlerde faaliyet sonuçlarının genellikle zarar veya düşük düzeyde kârla neticelenmesi nedeniyle ortaklara kâr payı dağıtımı konusunda engeller ortaya çıkmakta, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenebildiğinden, kâr dağıtım kararları sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmaktadır.
- h) Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin ait olduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı hesap döneminin farklı dönemler olarak ortaya çıkması uyumsuzluklara neden olmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise bu uyumsuzluklar ortadan kalkmakta ve mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MALİYET UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir mamulün ya da hizmetin maliyeti, onun tamamlanmasına kadar yapılan mal ve hizmetlerin tüketimlerini yani maliyet giderlerinin tümünü kapsamaktadır. İnşaat taahhüt ve onarım maliyetini oluşturacak maliyet giderlerini; malzeme giderleri, işçilik giderleri, taşeronlara yaptırılan işler maliyeti, diğer direkt giderler, endirekt giderlerden pay ve ortak dönem giderlerinden pay şeklinde sınıflayabiliriz (Benligiray, 1996:150). Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesinde ise imal edilen mamulün maliyetini oluşturan unsurlar; mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal

giderlerinden mamule düşen hisse ve genel idare giderlerinden mamule düşen hisse olarak tanımlanmıştır.

İnşaat taahhüt işlerinin maliyetini oluşturacak maliyet unsurlarını beş ana başlıkta toplamak mümkündür;

- İlk madde malzeme giderleri
- İşçilik giderleri
- Taşeron giderleri
- Genel üretim giderleri
- Ortak genel giderler ve ortak amortismanlar

İnşaat taahhüt işlerinin maliyetini oluşturan giderlerden ilk madde malzeme giderleri, işçilik giderleri ve taşeron giderleri inşaat maliyetine doğrudan doğruya herhangi bir dağıtım anahtarı kullanmadan yüklenebilmeleri açısından inşaat taahhüt işletmeleri açısından direkt giderlerdir. İnşaat maliyetlerine dolaylı olarak dağıtım anahtarları yardımıyla yüklenebilen genel üretim giderleri ise endirekt giderleri oluşturmaktadır. İnşaat maliyetleriyle doğrudan ilişkisi olmayan fakat inşaat taahhüt işletmesinin yönetim faaliyetlerini sürdürebilmeleri için katlandığı ortak genel giderlerinde ilgili oldukları inşaat işlerine yüklenmeleri gerekmektedir. Bu giderleri kısaca tanımlamak gerekirse;

4.1. İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ

İlk madde malzeme giderleri; işletmenin üretim, hizmet ve diğer faaliyetlerini sürdürebilmesi için kullandığı ve tükettiği her türlü ilk madde ve malzemelerin parasal tutarını ifade etmektedir. İşletmenin gerek faaliyetlerini sürdürebilmesi gerekse üretimde bulunabilmesi amacıyla kullanmış olduğu her türlü madde ve malzemelere ilişkin giderler ilk madde malzeme giderleri grubunda toplanmaktadır (Akdoğan, 2000:197).

İlk madde ve malzemeler inşaatın maliyetine yüklenebilme durumlarına veya kullanım amaçlarına göre şu şekilde sınıflandırılabilir;

- Direkt ilk madde ve malzemeler, inşaatın esas yapısını oluşturan, doğrudan inşaatın bünyesine giren ve maliyeti kesin olarak inşaatın maliyetine yüklenebilen kum, çakıl, çimento, tuğla, kereste, demir gibi malzemelerdir.
- Yardımcı malzemeler, inşaatın bünyesine giren fakat inşaatın esas yapısını oluşturmeyen, daha çok tamamlayıcı nitelikte olan, esas maddeleri bağlayan, kuvvetlendiren, yapıştıran, parlatan, koruyan yani direkt ilk maddelere eklenerek mamulün kalite olarak istenen biçimi almasını sağlayan çivi, tel, vida gibi malzemelerdir.
- İşletme malzemesi, inşaat faaliyetinin yürütülmesi amacıyla kullanılan fakat inşaatın bünyesine girmeyen yağ, petrol, temizlik malzemesi, tamir malzemesi gibi malzemelerdir.

Tekdüzen muhasebe sisteminin gereği, diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi inşaatlarda kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemeler de maliyet değerleri üzerinden 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI'nda izlenir (Çankaya, 2003:151). Direkt olarak inşaatın içine girmeyen ve stoklanabilen bütün malzemeler bu hesapta izlenirken, doğrudan inşaat maliyetine giren yani stoklanması mümkün olmayan malzemeler bu hesapta izlenmez. Örneğin hazır beton stoklanma imkanı olmayan, direkt olarak inşaatın yapımı aşamasında kullanılan bir malzeme olduğundan hazır beton stok hesabı diye bir stok hesabı olmayacaktır. Doğrudan inşaatın içine girdiğinden maliyet hesaplarında izlenmesi söz konusu olacaktır (Yılmaz, 2004:318).

İnşaatlarda kullanılmak üzere stoklardan çıkan veya stoklanma imkanı olmadığı için doğrudan inşaat maliyetine giren ilk madde ve malzemeler ister direkt malzeme, ister yardımcı malzeme, isterse de işletme malzemesi olsun, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin hizmet üretimi olması nedeniyle 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na borç kaydedilerek gidere dönüştürülürler.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan Kavas İnşaat Taahhüt A.Ş. 02.02.2008 tarihinde %18 KDV hariç 8.000.-TL değerinde demiri peşin olarak satın almıştır. 15.02.2008 tarihinde 5.000.-TL değerindeki demiri kullanılmak üzere hastane inşaatı şantiyesine göndermiştir.

Yevmiye kayıtları şöyle olacaktır;

02.02.2008			
150 İLK MADDE MALZEME HS.		8.000,00	
150.01.Demir			
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		1.440,00	
100 KASA HS.			9.440,00
İlk Madde Malzeme Alımı	/		
15.02.2008			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		5.000,00	
740.01. Hastane İnşaatı			
740.01.01.Demir			
150 İLK MADDE MALZ. HS.			5.000,00
150.01 Demir			
İlk Mad.Malz.nin inşaata gönderilmesi	/		

4.2. İŞÇİLİK GİDERLERİ

İlk madde malzeme giderlerinden sonra inşaat maliyetlerinin en önemli unsuru işçilik giderleridir. İşçilik giderleri direkt ve endirekt işçilik giderleri şeklinde sınıflandırılmaktadır (Benligiray, 1996:161). Direkt işçilik giderleri, maliyet safhalarında tespit edilmesi nispeten daha kolay olan ve maliyetin içine doğrudan yüklenebilen giderlerdir. İnşaat yapımında doğrudan çalışan ve ücretleri maliyetlere direkt olarak yüklenebilen direkt işçilik giderlerine duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, kaynakçılar, ameleler gibi fiilen inşaat işinde çalışan işçilerin ücretleri örnek olarak verilebilir. Endirekt işçilik giderleri ise yapılan işin bünyesinde olmakla birlikte doğrudan üretim maliyetine girmeyen ya da üretilen mamullerle ilişkisi doğrudan kurulamayan giderlerdir. Ambar memuru, puantör, şantiye şefi gibi personelin ücretleri endirekt işçilik giderlerine örnek olarak verilebilir (Usul, 2003:33).

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin hizmet üretimi olması nedeniyle işçilik giderleri doğrudan inşaat maliyetine yüklendiği için direkt işçilik ve endirekt işçilik giderlerinin ayırımına gerek kalmamaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminde hizmet üretim maliyeti uygulamasında işçilik gider çeşidi olarak tanımlandığından, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde işçilik giderleri

direkt – endirekt ayırımına tabi tutulmadan gider çeşidi alt hesaplarında takip edilmektedir (Çankaya, 2003:173).

İşçilik giderleri inşaat maliyetine yüklenirken 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na borç, diğer ilgili hesaplara alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilirler.

Örnek: Kavas İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin hastane inşaatında çalışan 10 inşaat işçisinin Mart 2009 ayı brüt maaşları 7.500.-TL olarak tahakkuk etmiştir. İşçi ücretlerinin hesabı Tablo 4'te verilmiştir;

Tablo 4: İşçi Ücretleri Bordrosu

	1 Brüt Ücret	2 SSK İşveren Payı %19,5	3 İşsizlik Sig. İşveren Payı %2	4 İşverene Maliyeti	5 SSK İşçi Payı %14	6 İşsizlik Sig.İşçi Payı %1	7 Gelir Vergisi %15	8 Damga Vergisi %0,6	9 Net Ücretler
İşçi Ücretleri	7.500,00	1.462,50	150,00	9.112,50	1.050,00	75,00	956,25	45,00	5.373,75

Yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	9.112,50	
740.01.Hastane İnşaatı		
740.01.10. İşçilik Giderleri	7.500,00	
740.01.12. SSK İşveren Payı	1.462,50	
740.01.13. İşsiz.Sig.İşver.Payı	150,00	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		5.373,75
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.HS.		1.001,25
360.01. Gelir Vergisi	956,25	
360.02. Damga Vergisi	45,00	
361 ÖDENECEK SOS.GÜV.KES.HS.		2.737,50
361.01.SGK İşveren payı	1.462,50	
361.02.SGK İşçi Payı	1.050,00	
361.03.İşsizlik Sig.İşveren Payı	150,00	
361.04.İşsizlik Sig. İşçi Payı	75,00	
Mart 2009 İşçilik Gid.		

4.3. TAŞERON GİDERLERİ

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde işi üstlenen müteahhit firma, üstlendiği işin bir kısmını veya tamamını kendi güvencesi altında ve belirli bir ücret karşılığında sözleşmeli yada sözleşmesiz başka bir firmaya yaptırabilmektedir. Ana müteahhit firmaya karşı sorumlu olan bu ikinci derece inşaat firmalarına taşeron firmalar denilmektedir (Çankaya, 2003:170). Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin taşeron firma ile arasındaki muhasebe işlemleri 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HESABI'nda takip edilmektedir. Avans hesabı, taşeronlara yaptırılan işlerin fiilen tamamlanıp firmaya teslim edilmesi durumunda 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na aktarılarak ilgili inşaat işinin maliyetlerine yüklenirler.

Taşeronlara yaptırılan iş, yıllara yaygın bir inşaat işi ise; yani başladığı yıl bitmeyip de gelecek yıla ya da yıllara sarkıyorsa, taşeron firmaya ödemedede bulunan müteahhit firmanın yapacağı her ödemeden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca %3 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir³ (Kızılot, 2009:137).

Ayrıca yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler, 91 no'lu KDV genel tebliğinde yer alan ve aşağıda adı geçen kurum ve kuruluşlara yaptıkları inşaat işlerinin bir kısmını ya da tamamını taşeron firmalara devretmişler ise, taşeronlara yapılan hakediş ödemeleri üzerinden 1/6 oranında KDV tevkifatı yapmak zorundadırlar (Yıldırım, 2008:94).

91 no'lu KDV genel tebliğinde yer alan kurum ve kuruluşlar şunlardır:

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

³ Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 maddesinde %25 olan vergi oranı 3 Şubat 2009 Tarih ve 27130 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2009/14592 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 olarak düzenlenmiştir.

- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler.

Ayrıca 51 seri no'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) olmak üzere %0,75 oranında damga vergisine tabidir.

Örnek: Kavas İnşaat Taahhüt A.Ş. yapımına devam ettiği hastane inşaatının sıva işini taşeron (B)'ye devretmiştir. Taşeron firma işe 20.10.2008 tarihinde başlayacak ve 20.01.2009 tarihinde işi tamamlayacaktır. 10.11.2008 tarihinde taşeron işletmeye 10.000.-TL avans yasal kesintiler yapıldıktan sonra nakit olarak ödenmiştir.

Avans Tutarı:	10.000.
%3 G.V.Stopajı:	(300)
<u>%0,75 Damga Ver.:</u>	<u>(75)</u>
Net Ödenen Tutar:	9.625

Yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

10.11.2008		
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HS.		10.000,00
179.01.Hastane İnşaatı Avans		
179.01.01. Taşeron (B)		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.HS.		375,00
360.01. Gelir Vergisi	300,00	
360.02. Damga Vergisi	75,00	
100 KASA HS.		9.625,00
Taşeron (B)'ye yapılan ödeme		

Taşeron (B) firması 20.01.2008 tarihinde sıva işini tamamlamış ve 25.000.- TL fatura düzenleyerek Kavas İnşaat Taahhüt A.Ş.'ne teslim etmiştir. Firmaya daha önce ödenen 10.000.-TL avans ödemesi düştükten sonra kalan tutar peşin olarak taşeronu ödenmiştir:

Fatura Tutarı	: 25.000
<u>Avans Tutarı</u>	<u>: (10.000)</u>
Kalan Tutar	: 15.000
%3 G.V.Stopajı	: (450)
%0,75 Damga Ver.	: (112,5)
%18 KDV	: 4.500

Ödenecek Tutar : (15.000 – 450 – 112,5) + 4.500= 18.937,50

Yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

20.01.2008			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		25.000,00	
740.01.Hastane İnşaatı			
740.01.03. Taşeron Giderleri			
191 İNDİRİLECEK KDV		4.500,00	
179 TAŞERONLARA VER.AVANS.HS.			10.000,00
179.01.Hastane İnşaatı Avans			
179.01.01. Taşeron (B)			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.HS			562,50
360.01. Gelir Vergisi	450,00		
360.02. Damga Vergisi	112,50		
100 KASA HS.			18.937,50
Taşeron Ödemeleri ve Avans Mahsubu			

4.4. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

Endirekt giderler olarak da tanımlanan genel üretim giderleri, bir maliyet birimine bazı ölçülere göre dolaylı yüklenebilen maliyet giderlerini içeren bir kavramdır (Benligiray, 1996:172). Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler için genel üretim giderleri direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve taşeron giderleri dışında kalan giderlerden oluşmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletme tek bir inşaat faaliyetinde bulunuyorsa genel üretim giderlerinin oluştuğu anda doğrudan

ilgili inşaatın maliyetine yüklenmesinde bir sorun olmayacaktır. Eğer işletme birden fazla inşaat işinde aynı anda faaliyette bulunuyorsa o zaman ortak genel üretim giderlerinden söz edilir ve faaliyeti sürdürülen inşaat işlerine dağıtımı gerekmektedir. Ortak genel üretim giderlerine aynı anda birden çok inşaat işinde kullanılmak koşuluyla; kamyon şoförlerinin ücretleri, operatör ücretleri, bakım onarım giderleri, mazot, yağ giderleri, taşıt, makine ve teçhizatın amortisman⁴ giderleri örnek olarak verilebilir.

Genel üretim giderinin tek bir inşaat faaliyetini ilgilendirmesi durumunda doğrudan, birden fazla inşaat faaliyeti için ortak genel üretim gideri olması durumunda dağıtımı yapıldıktan sonra, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na aktarılarak ilgili inşaat işlerinin maliyetlerine yüklenir.

Örnek: ABC inşaat taahhüt işletmesinin aynı anda yürüttüğü hastane ve okul inşaatları için kullandığı kamyon şoförleri ve kepçe operatörü Eylül 2009 ayında 18 gün hastane inşaatında, 12 gün okul inşaatında çalışmışlardır. İlgili ayda tahakkuk eden işçilik ücretleri ise şöyledir;

	<u>Brüt Ücret</u>	<u>SSK İşveren</u>	<u>İşsizlik Sig.İşveren</u>	<u>TOPLAM</u>
Kamyon Şoförleri	7.500,00	1.462,50	150,00	9.112,50
Kepçe Operatörü	2.500,00	487,50	50,00	3.037,50

Ortak işçilik ücretlerinin dağıtımı Tablo 5 ve Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 5: Ortak İşçilik Ücretlerinin Hastane İnşaatına Dağıtılması

	İşçilik Maliyeti				Hastane İnşaatı Payı				
	Brüt Ücret	SSK İşveren	İşsizlik Sig.	Toplam	Dağıtım Oranı	Brüt Ücret	SSK İşveren	İşsizlik Sig.	Toplam
Şoförler	7.500,00	1.462,50	150,00	9.112,50	18/30	4.500,00	877,50	90,00	5.467,50
Operatör	2.500,00	487,50	50,00	3.037,50	18/30	1.500,00	292,50	30,00	1.822,50
TOPLAM	10.000,00	1.950,00	200,00	12.150,00	18/30	6.000,00	1.170,00	120,00	7.290,00

4 Amortisman giderleri genel üretim gideri olduğu için konu içerisinde örnek olarak verilmiştir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde ortak amortisman giderlerinin dağıtımı GVK 43. maddesinde hükme bağlandığı için ayrıca "Ortak Amortismanların Dağıtımı" başlığı altında incelenmiştir.

Tablo 6: Ortak İşçilik Ücretlerinin Okul İnşaatına Dağıtılması

	İşçilik Maliyeti				Okul İnşaatı Payı				
	Brüt Ücret	SSK İşveren	İşsizlik Sig.	Toplam	Dağıtım Oranı	Brüt Ücret	SSK İşveren	İşsizlik Sig.	Toplam
Şoförler	7.500,00	1.462,50	150,00	9.112,50	12/30	3.000,00	585,00	60,00	3.645,00
Operatör	2.500,00	487,50	50,00	3.037,50	12/30	1.000,00	195,00	20,00	1.215,00
TOPLAM	10.000,00	1.950,00	200,00	12.150,00	12/30	4.000,00	780,00	80,00	4.860,00

Yevmiye kaydı ise şöyle olacaktır;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	12.150,00	
740.01.Hastane İnşaatı	7.290,00	
740.01.10. İşçilik Giderleri	6.000,00	
740.01.12. SSK İşveren Payı	1.170,00	
740.01.13. İşsiz.Sig.İşv. Payı	120,00	
740.02. Okul İnşaatı	4.860,00	
740.02.10. İşçilik Giderleri	4.000,00	
740.02.12. SSK İşveren Payı	780,00	
740.02.13. İşsiz.Sig.İşv. Payı	80,00	
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.		12.150,00
Eylül Ayı Hastane ve Okul İnşaatlarında ortak çalışan şoför ve operatör ücretlerinin ilgili hesaplara kaydı.		

4.5. ORTAK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMANLAR

Ortak genel giderler kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan ve hangi işle ilgili olarak yapıldığı bilinmeyen giderlerdir. Özellikle birden fazla inşaat ve onarım işi yapan işletmeler için bu giderlerin dağıtımını önem arz etmektedir (Köse, 2008:2). Bu gruba giren giderlerin büyük çoğunluğu, inşaat taahhüt işletmesinin merkez bürosunun faaliyetleriyle ilgili olarak oluşmaktadır (Benligiray, 1996:175).

Ortak amortismanlar ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde veya bu işlerle birlikte başka işlerin yapılması halinde, işletmenin tesisat makine, ulaştırma vasıtaları gibi amortismanına tabi duran varlıklarını ortaklaşa kullanması halinde ortaya çıkmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde ortak genel giderler ve ortak amortismanların dağıtılmasında uyulması gereken esaslar Gelir Vergisi Kanunu'nun

43. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili kanuna göre ortak genel giderlerin ve ortak amortismanların dağıtım esasları aşağıda iki başlık halinde incelenmiştir.

4.5.1. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde ortak genel giderlerden sözü edilebilmesi için ortada birden fazla inşaat ve onarma işinin ya da bir inşaat onarma işi ile birlikte başka bir faaliyetin birlikte gerçekleştiriliyor olması gerekmektedir. Eğer devam eden bir tek inşaat ve onarım işi varsa ve bu işle beraber yürütülen başka bir iş de yoksa ortada ortak genel gider de olmayacaktır. Bu durumda mevcut genel giderler sürdürülen inşaat ve onarma işinin gideri olmaktadır (Kızılot, 2009:87). Hangi inşaat işine ait olduğu belli olan giderler dağıtılmayıp, tamamı ilgili olduğu inşaatın maliyetine yüklenmelidir.

İnşaatın maliyetine doğrudan yüklenemeyen, işletmenin devamlılığı için yapılan genel yönetim ve merkez büro giderleri gibi ortak giderlerin yapılan işlerin maliyetlerine dağıtılması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde bu giderlerin nasıl dağıtılacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesi 1. ve 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre;

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;
- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;

dağıtılacağı hükme bağlanarak, işletmelerin yapılan işler itibariyle oluşan maliyetlerinin gerçeğe yakın biçimde tespit edilmesi amaçlanmıştır.

GVK ortak genel giderlerin nasıl dağıtılacağını hükme bağlarken bu giderlerin neler olduğu hakkında bir açıklama yapmamaktadır. Ortak genel giderler,

genel üretim giderleri ile karıştırılmamalıdır. Genel üretim giderleri inşaat faaliyetleriyle dolaylı olarak ilgisi bulunan indirekt giderler oldukları için, gerçekleştikleri tarihte ilgili inşaat maliyetlerine dağıtılmalıdır. Tekdüzen muhasebe sisteminde aşağıda belirtilen giderlerin yılsonlarında yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerine pay vermek yoluyla dağıtılabileceği anlamı çıkarılmaktadır (Çankaya, 2003:29).

- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri
- 770 Genel Yönetim Giderleri
- 780 Finansman Giderleri

Dönem içinde, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler ortak genel gider niteliğinde harcama yaparlarsa, bu harcamalarını fonksiyonel gider hesaplarından 750, 760, 770 ve 780 no'lu hesaplara kaydederler. İşletmeler ortak genel giderlerini dönem sonunda, GVK 43.maddesine göre dağıtım yaptıktan, sonra ilk önce 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na, daha sonra yansıtma hesabı aracılığıyla 170-177 no'lu hesaplarda ilgili oldukları inşaatların maliyetlerine aktarabilecekleri gibi 740 no'lu hesaba aktarmadan doğrudan 170-177 no'lu hesaplara da alabilirler. Ortak genel giderlerin dönem sonlarında ilgili oldukları inşaat maliyetlerine aktarılmasında pratik olarak doğrudan 170-177 no'lu hesaplara aktarmak işlem kolaylığı sağlayacaktır. Ortak genel giderlerin dağıtılmasını örnekle açıklamak konuyu aydınlatacaktır.

İşletmenin yürüttüğü faaliyetlerinin hepsinin inşaat taahhüt işi olması halinde;

ABC inşaat taahhüt işletmesi 2008 yılında yüzme havuzu, hastane ve okul olmak üzere üç farklı inşaat taahhüt işini birlikte yürütmektedir. İşletmenin 2008 yılı sonunda genel yönetim giderleri toplamı 100.000.-TL, finansman giderleri toplamı da 50.000.-TL olarak gerçekleşmiştir. İnşaat işlerinde gerçekleşen harcamalar ise kapalı yüzme havuzu inşaatında 135.000.-TL, hastane inşaatında 225.000.-TL ve okul inşaatında 90.000.-TL'dir. Bu verilere göre ortak genel giderlerin inşaatlara dağıtımını her inşaat işi harcamasının toplam harcamaya olan oranı dahilinde olacağından Tablo 7'de olduğu gibi gerçekleşecektir;

Tablo 7: Ortak Genel Giderlerin İnşaat İşlerine Dağıtımı

İnşaat İş	Harcamalar	Harcamaların Toplam Harcamadaki Oranı	Ortak Genel Giderlerden Alınacak Pay	
			Genel Yönetim Gideri Payı	Finansman Gideri Payı
Yüzme Havuzu	135.000.-	% 30	30.000.-	15.000.-
Hastane	225.000.-	% 50	50.000.-	25.000.-
Okul	90.000.-	% 20	20.000.-	10.000.-
TOPLAM	450.000.-	%100	100.000.-	50.000.-

Yevmiye kaydı ise şöyle olacaktır;

170 YILLARA YAYGIN YÜZME HAVUZU İNŞAATI	45.000,00	
170.04. Ortak GYG Payı	30.000,00	
170.08. Ortak Fin.Gid. Payı	15.000,00	
171 YILLARA YAYGIN HASTANE İNŞAATI	75.000,00	
171.04. Ortak GYG Payı	50.000,00	
171.08. Ortak Fin.Gid. Payı	25.000,00	
172 YILLARA YAYGIN OKUL İNŞAATI	30.000,00	
172.04. Ortak GYG Payı	20.000,00	
172.08. Ortak Fin.Gid. Payı	10.000,00	
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA HS.		100.000,00
781 FİNANSMAN GİD. YANSITMA HS.		50.000,00
Ortak genel giderlerin dağıtımı		

İşletmenin inşaat taahhüt işleriyle birlikte diğer işlerde faaliyette bulunması halinde;

KLM inşaat taahhüt ve turizm işletmesi 2008 yılında aynı anda köprü inşaatı, belediyeye ait çok katlı otopark inşaatı ve turizm faaliyetinde bulunmaktadır. İşletmenin 2008 yılı sonunda gerçekleşen genel yönetim giderleri 200.000.-TL ve finansman giderleri 100.000.-TL'dir. İşletmenin inşaat faaliyetleriyle ilgili 2008 yılı harcamaları köprü inşaatında 300.000.-TL ve otopark inşaatında 262.5000.-TL'dir. İşletmenin ayrıca turizm faaliyetlerinden dolayı 2008 yılındaki hasılatı 187.500.-TL'dir. Bu verilere göre işletmenin ortak genel giderlerinin dağıtımı Tablo 8'de gösterildiği şekilde gerçekleşecektir;

Tablo 8: Ortak Genel Giderlerin İnşaat İşlerine ve Diğer İşlere Dağıtımı

İnşaat İşi	Harcama veya Hasılat Tutarları	Harcama veya Hasılatın Toplamdaki Oranı	Ortak Genel Giderlerden Alınacak Pay	
			Genel Yönetim Gideri Payı	Finansman Gideri Payı
Köprü	300.000.-	% 40	80.000.-	40.000.-
Otopark	262.500.-	% 35	70.000.-	35.000.-
Turizm	187.500.-	% 25	50.000.-	25.000.-
TOPLAM	750.000.-	%100	200.000.-	100.000.-

Yevmiye kaydı ise şöyle olacaktır;

170 YILLARA YAYGIN KÖPRÜ İNŞAATI	120.000,00	
170.04. Ortak GYG Payı	80.000,00	
170.08. Ortak Fin.Gid. Payı	40.000,00	
171 YILLARA YAYGIN OTOPARK İNŞAATI		
171.04. Ortak GYG Payı	70.000,00	105.000,00
171.08 Ortak Fin.Gid. Payı	35.000,00	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	50.000,00	
632.01.Turizm GYG Payı	50.000,00	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ		
660.01. Turizm Fin.Gid. Payı	25.000,00	25.000,00
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA HS.		200.000,00
781 FİNANSMAN GİD. YANSITMA HS.		100.000,00
Ortak genel giderlerin dağıtımı		

4.5.2. Ortak Amortismanların Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde veya bu işlerle birlikte diğer işlerinde yapılması halinde, ortaklaşa kullanılan tesisat, makine, ulaştırma vasıtaları gibi amortismanına tabi kıymetlerin amortismanlarının dağıtım esası Gelir Vergisi Kanunu'nun 43.maddesi 3. fıkrasında "Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre" olarak düzenlenmiştir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde ortak amortismanların dağıtımının yapılabilmesi için her türlü tesisat, makine ve nakil vasıtasının günlük çalışma ve kullanma yerini gösterir kartların tutulması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun amortismanların dağıtılması ile ilgili 43. maddesi uygulamada görülen bazı sorunlara çözüm getirmemektedir. İlgili madde, özellikleri gereği hangi işte ne kadar kullanıldığının saptanmasına olanak bulunmayan tesislerin amortismanların nasıl dağıtılacağı veya boş durdukları zamanların nasıl değerlendirileceği konusunda açıklama yapmamaktadır (Kızılot, 2009:96).

Ortak genel giderlerin dağıtımında olduğu gibi ortak amortismanlar da Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesine göre dağıtım yapıldıktan sonra ilk önce 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'na daha sonra 170-177 no'lu hesaplara aktarılarak ilgili inşaatların maliyetlerine yüklenir.

Örnek: ABC inşaat taahhüt işletmesi 2008 yılında yüzme havuzu, hastane ve okul olmak üzere üç farklı inşaat taahhüt işini birlikte yürütmektedir. İşletmenin 2008 yılı sonunda her üç inşaat işinde ortak kullandığı dozerin 2008 yılı amortisman tutarı 30.000.-TL inşaatlarda kullanım süreleri: yüzme havuzu inşaatında 80 gün, hastane inşaatında 150 gün ve okul inşaatında 90 gün olmak üzere toplam 320 gündür. Bu verilere göre işletmenin ortak amortismanının dağıtımı Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo 9: Ortak Amortismanın İnşaat İşlerine Dağıtımı

İnşaat İşi	Çalışma Süresi (Gün)	Çalışılan Günün Toplam Güne Oranı	Dağıtım Yapılacak Tutar	Dağıtım Payı
Yüzme Havuzu	80	% 25	30.000,00	7.500,00.-
Hastane	150	%46,875		14.062,50.-
Okul	90	% 28,125		8.437,50.-
TOPLAM	320	%100		30.000,00.-

Yevmiye kaydı ise şöyle olacaktır:

740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		30.000,00
740.01.	Yüzme Havuzu İnşaatı	7.500,00	
740.01.06.	Amort.ve Tük.Payı		
740.01.06.01.	Dozer Amort.		
740.02.	Hastane İnşaatı	14.062,50	
740.01.06.	Amort.ve Tük.Payı		
740.01.06.01.	Dozer Amort.		
740.03.	Okul İnşaatı	8.437,50	
740.03.06.	Amort.ve Tük.Payı		
740.03.06.01.	Dozer Amort.		
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		30.000,00
	257.01 Dozer Amort.		
2008 yılı dağıtım yapılan amortisman gideri			

5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE HAKEDİŞ VE AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinin genellikle yıllara yaygın olması yani uzun bir süre içinde tamamlanabilmeleri yüksek maliyetlerle gerçekleşmelerine neden olabilmektedir. İnşaat sahibinin sözleşme bedelinin tamamını işin bitiminde ödemesini beklemek müteahhit firmaların finansman sorununu gündeme getirecektir. Sözleşme bedelinin tamamının inşaat işinin bitiminde ödenmesini beklemek gerçekçi olmamakla birlikte uygulamada da böyle değildir. İş sahibi müteahhit firmanın yürüttüğü inşaat taahhüt ve onarım işlerine bir ölçüde finansal bakımdan yardımcı olmak amacıyla avans ve hakediş adı altında ön ödemelerde bulunur.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde yapılan işin tutarı müteahhit firmaya hakediş şeklinde ödenmektedir. Hakedişlerin gerçekleşmesinin uzun zaman aldığı durumlarda müteahhit firmalara, ileride gerçekleşecek hakediş alacağından mahsup edilmek üzere avans adı altında ödemeler de yapılmaktadır (Çankaya, 2003:178).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, aynı kanunun 42.maddesi kapsamında giren işler dolayısıyla

bu işleri yapanlara ödenen hakediş bedellerinden, hakediş sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlüdürler. Fakat başladığı yılda tamamlanan inşaatlar sırasında yapılan ödemelerden vergi kesilmemektedir (Kızılot, 2009:109).

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde hakediş ve avansların gerek ödenmesi sırasında yapılması gereken yasal kesintiler, gerekse muhasebe kayıtlarına alınmalarındaki özellikli durumlarından dolayı konuyu ayrı başlıklar halinde inceleyip örneklendirmek yararlı olacaktır.

5.1. AVANSLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler, ileride gerçekleşecek olan hakedişlerinden mahsup edilmek üzere avans alabilirler. İnşaat işletmeleri aldıkları avansları, yapılan işin yıllara yaygın olması nedeniyle 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nda takip etmektedirler. İşlem kısa vadeli hale geldiğinde 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın borcuna karşılık 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın alacağına kayıt yapılmaktadır (Yıldırım, 2008:113).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesinde “ avans olarak ödenenler dahil” parantez içi hükmü ile ödemenin avans olması halinde de tevkifat yapılacağı belirtilmektedir. İnşaatın finansmanı amacıyla, başlangıçta peşinen yapılan bu avans ödemeleri, iş ilerledikçe, tahakkuk eden hakediş bedellerinden mahsup edilerek kapatılacağından, mahsuplar öncelikle kesintiye tabi tutulmuş olmaktadır. Gerçekte, kesin hakedişe kadar verilen ara hakedişler de bir nevi avans niteliğinde olduğuna göre avansların da kesintiye tabi tutulması bir farklılık arz etmemektedir (Kızılot, 2009:111).

Yapılan işin yıllara yaygın olması nedeniyle, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmeleri avans alımlarında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 maddesi uyarınca⁵ %3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Ayrıca avans ödemeleri

⁵ İlgili maddede %25 olarak belirtilen Gelir Vergisi oranı, son olarak 3 Şubat 2009 Tarih ve 27130 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2009/14592 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 olarak düzenlenmiştir

%0,75 oranında damga vergisine tabidirler. Avanslar bir işin veya hizmetin karşılığı olmadığı için KDV'ye tabi değildir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan Kavas İnşaat Taahhüt A.Ş. devam etmekte olan hastane inşaatı için 10.05.2008 tarihinde 20.000.- TL avans almıştır.

Avans Tutarı	:20.000.
%3 G.V.Tevkifatı	: (600)
<u>%0,75 Damga Ver.</u>	<u>: (150)</u>
Net Tutar	:19.250

Yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

10.05.2008		
100 KASA HS.		19.250,00
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		600,00
295.02. Hastane İnşaatı	600,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		150,00
740.02. Hastane İnşaatı		
740.02.05.Vergi Res.ve Harç.		
740.02.05.02. Damga Ver.	150,00	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.		20.000,00
340.02. Hastane İnşaatı		
Hastane inşaatı avans alımı		

5.2. HAKEDİŞLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde işin başlamasından sonra gerçekleştirilen; inşa, ihrazat taşıma işlerinin ölçülmesi ve parasal değerlendirilmesine hakediş denir. Hakedişler işin ilk başladığı gün esas alınarak düzenlenmektedir. En son düzenlenen hakedişten, bir önceki hakediş indirilmek yoluyla, yükleniciye ödenecek hakediş tutarı bulunmaktadır (Çankaya, 2003:188).

Hakedişler; geçici hakedişler ve kesin hakediş olarak ikiye ayrılır. İşin başlangıcından itibaren müteahhit firmanın yaptığı işler ve malzeme ihrazatına karşılık, işin devamı süresince her ay düzenlenen hakediş raporuna dayanarak aldığı tutara geçici veya ara hakedişler denir. Kesin hakediş ise, işin tamamlanmasından sonra, tüm kısımların ölçümünün yapılması ile bulunan bedel için müteahhit firmaya verilen son hakediştir (Benligiray, 1996:180-181).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, hakediş alımlarında düzenledikleri hakediş raporlarının Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgelerden sayılmaması nedeniyle, hakediş raporları ile birlikte fatura da düzenlemektedirler. KDV'nin indirim konusu olabilmesi için faturada ya da fatura yerine geçen belgelerde gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca 89 ve 91 no'lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan kurum ve kuruluşlara yapılan inşaat işlerinde hakediş bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin 1/6 sının tevkif edilmesi gerekmektedir (Yıldırım, 2008:113).

Hakediş ödemelerinden, avans ödemelerinde olduğu gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi gereği %3 gelir vergisi kesintisi yapılması zorunludur. Ayrıca hakediş ödemeleri %0,75 damga vergisine tabidirler.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapan Kavas İnşaat Taahhüt A.Ş.'ye devam etmekte olan hastane inşaatı için 01.06.2008 tarihinde 150.000.-TL avans ödemesi yapılmıştır. Düzenlenen hakediş raporu aşağıdaki gibidir:

Hakediş Bedeli	:150.000.
%3 G.V.Tevkifatı	: (4.500)
<u>%0,75 Damga Ver.</u>	<u>: (1.125)</u>
Net Tutar	:144.375
%18 KDV	: 27.000
<u>1/6 KDV Tevkifatı</u>	<u>: (4.500)</u>
5/6 KDV	: 22.500
TOPLAM	:166.875

Yapılacak yevmiye kaydı şöyledir;

01.06.2008			
100 KASA HS.		166.875,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		4.500,00	
295.02. Hastane İnşaatı GV stp.	4.500,00		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.125,00	
740.02. Hastane İnşaatı			
740.02.05.Vergi Res.ve Harç.			
740.02.05.02. Damga Ver.	1.125,00		
351 YIL.YAY.HASTANE İNŞ.HAKEDİŞ BEDELİ			150.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS.			22.500,00
391.01.Hiz.Tes.%18(5/6) KDV	22.500,00		
Hastane inşaatı hakediş alımı			

Firma hakediş ödemesinden önce 20.000.-TL avans almış olsaydı hesaplanan hakediş ve avans hesabından mahsup edilmesi kaydı şöyle olacaktı:

Hakediş Bedeli	:150.000
<u>Avans Bedeli</u>	<u>:(20.000)</u>
Kalan Tutar	:130.000
%3 G.V.Tevkifatı	: (3.900)
<u>%0,75 Damga Ver.</u>	<u>:(975)</u>
Net Tutar	:125.125
%18 KDV (150.000)	: 27.000
<u>1/6 KDV Tevkifatı</u>	<u>:(4.500)</u>
5/6 KDV	: 22.500
TOPLAM	:147.625

01.06.2008			
100 KASA HS.		147.625,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.		3.900,00	
295.02. Hastane İnşaatı GV stp.	3.900,00		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		975,00	
740.02. Hastane İnşaatı			
740.02.05.Vergi Res.ve Harç.			
740.02.05.02. Damga Ver.	975,00		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.		20.000,00	
340.02 Hastane İnşaatı	20.000,00		
351 YIL.YAY.HASTANE İNŞ.HAKEDİŞ BEDELİ			150.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS.			22.500,00
391.01.Hiz.Tes. %18(5/6) KDV			
Hastane inşaatı hakediş alımı ve avans mahsubu			

6. TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAAT İŞLERİNDE İŞİN BAŞLAMA VE BİTİM TARİHİ

Taahhüt şeklindeki inşaat işlerinde işin başlama ve bitim tarihi, taahhüt işinin yıllara yaygın olup olmadığını belirleme ve dolayısıyla vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin vergilendirmesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi ile özel bir düzenlemeye tabi olduğundan, gerek işin başlama tarihinin gerekse işin bitim tarihinin belirlenmesi yapılan inşaat taahhüt işinin 42. madde hükmünce özel düzenlemeye tabi olup olmayacağını tespitini sağlayacaktır.

6.1. TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAAT İŞLERİNDE İŞİN BAŞLAMA TARİHİ

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işlerinde işin ne zaman başlanmış sayılacağı uygulamada sıkça karşılaşılan sorunlardan biridir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde işin bitim tarihi ile ilgili düzenleme yapılmasına karşın, işin başlama tarihi ile ilgili herhangi biri yasal düzenleme mevcut değildir.

İşe başlama tarihinin belirlenmesi, bildirimler ve defter tasdiki yönünden büyük önem taşımaktadır. Sözleşmede işe başlama tarihinin yer alması halinde, işe başlama tarihi olarak sözleşmede belirtilen tarih esas alınacaktır. Sözleşmede işin başlama tarihi ile ilgili hüküm bulunmaması halinde ise inşaat işinin yapılacağı yerin, taahhüt sahibine teslim edilmesinin işe başlama tarihi olarak dikkate alınması doğru bir yaklaşım olacaktır. Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımı da bu doğrultudadır ve işin başlangıç tarihiyle ilgili verilmiş bir özelgede⁶ “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin birden fazla yıla yaygın olması gerekli olup, bu kapsama giren işlerde işin başlangıç tarihi; yapılan sözleşmede işin yer teslimi öngörülmüş ise, yerin teslim edildiği tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise işin fiilen başlangıç tarihi, sözleşmede bunlardan hiç biri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarihtir” denmektedir (Kızılot, 2009:86).

Örneğin 240 gün süreli bir inşaat taahhüt işinin işe başlama tarihi, işin yıllara yaygın olup olmadığının belirlenmesinde önemli olacaktır. Eğer inşaat işi 01.05.2009 tarihinde başlarsa 27.12.2009 tarihinde bitmiş olacak ve yıllara yaygın sayılmayacaktır. Ama aynı inşaat işi 01.06.2009 tarihinde başlarsa 27.01.2010 yılında tamamlanacağından, ikinci bir hesap dönemine sarkacak ve yıllara yaygın olarak değerlendirilecektir.

6.2. TAAHHÜT ŞEKLİNDEKİ İNŞAAT İŞLERİNDE İŞİN BİTİM TARİHİ

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde işin bitim tarihi oldukça önemlidir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre birden fazla takvim

⁶ Maliye Bakanlığı'nın 02.06.1998 tarih ve B.07.0GEL.051/5138-9-20504 sayılı Özelgesi.

yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği belirtilmiştir (Yargıç, 2004:178). İnşaat taahhüt ve onarma işini tamamlayan müteahhit firmanın tamamladığı inşaat işinin kâr veya zararını ne zaman beyan edeceği ve vergilendirileceği konusunda işin bitim tarihi önem kazanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun inşaat ve onarma işlerinde işin bitimi ile ilgili 44. maddesine göre, inşaat ve onarma işlerinde:

- İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih;
- Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih,

işin bitim tarihi olarak kabul edilir. Aynı maddede ayrıca, bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderlerin ve elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

7. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazanç için “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır” tanımlaması yapılmış ve aynı maddenin 4. fıkrasında “Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde edilen kazançlar”ın ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır.

İnşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun “Ticari Kazançlar” hükümlerine göre vergilendirilmekte fakat bu işlerin yıllara yaygın olması halinde, taşıdığı özellikler nedeniyle, genel hükümler dışında özel bir vergileme sistemine tabi olmaktadır. Özel vergileme sistemi sadece birden fazla takvim yılına taşan yani yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri için söz konusudur. Aynı takvim yılı içinde başlanıp tamamlanan inşaat ve onarma işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançlar özel vergilendirilmeye tabi olmamakta, genel hükümlere göre vergilendirilmektedir (Kızılot, 2009:60).

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri" başlıklı 42. maddesinde "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir."denerek inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması durumunda faaliyetin devam ettiği dönemlerde yapılan inşaat taahhüt işi ile ilgili vergilendirme olmayacağı, vergilendirmenin faaliyetin tamamlandığı yıl tespit edilen kâr veya zarara göre yapılacağı belirtilmiştir.

Yapılan işin özel vergilendirmeye tabi olabilmesi için; işletmenin faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması, yapılan inşaat ve onarma işinin bir taahhüde bağlı olarak yapılıyor olması ve inşaat taahhüt ve onarım işinin yıllara yaygın olması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin taahhüde bağlı olarak yapılmasında özel vergilendirmeye tabi olması için kamu kuruluşu veya özel şirket ayırımı yoktur (Kızılot, 2009:59-61). Burada bahsi geçen iş sahibi açısından kamu veya özel şirket ayırımı olmamasıdır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesi kapsamında vergilendirilmesine karşın yıllara yaygın özel yap-sat inşaatlar bu kapsamın dışında tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42., 43. ve 44. maddeleri incelendiğinde, bahsi geçen inşaat ve onarma işleri ile sadece başkası hesabına yapılan taahhüt şeklinde inşaat ve onarma işlerinden bahsedildiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle kat, daire ve dükkan olarak satılmak üzere yapılan inşaatların, bu maddelerin kapsamına giren inşaatlar gibi değerlendirilmeyeceği anlaşılmaktadır. Ayrıca 42. madde kapsamına giren işlerde, vergilendirmenin yapılabilmesi için işin bitmesi esas alınmasına karşın, özel inşaat işlerinde işin bitimi önemli değildir. Özel inşaatlarda vergilendirme için satışın gerçekleşmesi bulması gerekmektedir.

Müteahhidin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatın dolaylı alıcıdan tahsil ettiği bedel, hakediş bedeli olarak değil, satış bedeli olarak değerlendirilmektedir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında düşünülemez. Satışın arsa payı üzerinden yapıp inşaatın alıcı ile akdedilen sözleşmesine göre tasarlanması da bu sonucu değiştirmez. Özel inşaatlar hangi şartlarla yürütülürse yürütülsün, fiilen yapılan iş inşa edilen dairelerin satışından ibarettir. Bu tür inşaatların herhangi bir kıymet imal ve satışından farkı

bulunmadığından, kazanç tespitinin yıllık olarak ve maliyetle satış bedeli karşılaştırılmak suretiyle yapılması gerekir (Kızılot, 2009:328-331).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER VE TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN MUHASEBE STANDARDI

1. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Muhasebe sistemleri tarafından üretilen ve işletmelerin faaliyet raporlarında açıklanan muhasebe bilgileri, işletme ilgilileri tarafından alınan kararları ve işletme içi veya işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarını etkilemektedir. Ayrıca üretilen bu muhasebe bilgileri özellikle sermaye piyasasının etkin ve sağlıklı gelişiminde önemli rol oynamaktadır. Ülkelerin farklı kültür, dil, politika, ekonomi vb. çevresel faktörleri, kendilerine özgü muhasebe sistemleri oluşturmalarına neden olmuştur. Finansal tablo bilgilerinin her ülke uygulamasında farklı anlamlar ifade etmesi, bu bilgilerin karşılaştırılabilirlik imkanını ortadan kaldırmaktadır. Ülkelerin farklı muhasebe kural ve uygulamalarına sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan çeşitli sorunların giderilmesi için muhasebe sistemlerine yön veren uluslararası kuruluşlar çeşitli çözüm önerileri getirmişlerdir (Çiftçi ve Erserim, 2008:1). Uluslararası standartların oluşturulmasındaki ana amaç, ülkeler arasında finansal raporlamayı tutarlı hale getirmektir (Tiffin, 2005:2).

Dünya üzerinde hali hazırda uygulanan iki büyük muhasebe standardı seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards - IFRS), diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles - US

GAAP)’dir. Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil, ekonomik özünü yansıtmalarını temel alan “ilke bazlı” standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemelerden oluşan “kural bazlı” standartlar olmasıdır. İlke bazlı standartlar, konuya ilişkin ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmakta iken, kural bazlı standartlar finansal raporlamada uygulamaları tam şeffaflıktan alıkoymakta, standartların esas amacı kapsamında yapılacak değerlendirmeleri bir anlamda engellemekte, mali tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri daha rutin uygulamalara yönlendirmektedir (İbiş ve Özkan, 2006:30).

1.1. DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Dünyada muhasebe mesleği, muhasebe standartlarının benzer bir çerçevede uygulanmasına doğru yönelmekte ve dünya şirketleri mali durumları ve kârlılıkları açısından karşılaştırılabilir olma zorunluluğu ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle tüm firmaların finansal raporlarının aynı muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasına gereksinim duyulmaktadır. Muhasebe standartlarının küreselleşme nedenleri açık olmakla birlikte, bu standartları uygulamanın ve standartların uyumluluğun etkin bir şekilde sağlanması kolay olmamaktadır (Aysan, 2007:52).

Dünyada muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili ilk adım Ekim 1972’de Sidney’de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi’nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri’nin oluşturduğu ‘Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu’nun (Accountants International Study Group - AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmış, bu öneri 29 Haziran 1973’de gerçekleşmiş ve Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere/İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri’nden oluşan dokuz kurucu üye ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) kurulmuştur. Komitenin amacı Uluslararası Muhasebe Standartları’nı (International

Accounting Standards – IAS) üretmek ve kullanımını yaygınlaştırarak, uluslararası alanda muhasebe mesleğinin sağlıklı bilgiler üreten yapıya kavuşmasını sağlamaktır (Bostancı, 2002:5).

Komite kurulduğu 1973 yılından sonra, dünyanın çeşitli ülkelerinin kabul görmüş muhasebe uygulamalarında az veya çok yer alan standartları yürürlüğe koymuştur. Uygulamadaki farklılıklar nedeniyle, yürürlüğe konulan bu ilk standartlar, tercih edilebilir uygulamaları tespit edebilmek amacıyla birçok seçenek içermekteydi. Komite daha sonra mevcut farklılıkları azaltmak amacıyla uluslararası düzenlemeleri harmonize ederken, aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerin kendi muhasebe standartlarını oluşturmalarına yardım edebileceği kriter veya model sağlamak veya kabul edebilecekleri muhasebe standartları seti sağlamak amacıyla çalışmıştır (Benston, Bromwich, Litan ve Wagenhofer, 2006:213-214). Komite ilk olarak 1975 de “IAS 1 - Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması” standardını yayınlamış ve ardından aynı yıl “IAS 2 - Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu” standardını yayınlamıştır (Deloitte, 2007:9).

Münih- Almanya’da 1977 yılında gerçekleşen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi sırasında 70 ülkeden meslek örgütlerinin katılımı ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC- International Federation of Accountants) kurulmuştur (Aysan, 2008:47). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun kurulmasından sonra uluslararası işbirliği kurma çalışmaları süreklilik arz eden bir örgütün desteğini almış ve IFAC’ın tüm üyeleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)’nin üyeleri haline gelmiştir. IFAC 1978’de komiteyi küresel standart belirleyici olarak tanımıştır (Aysan, 2007:53)

Komitenin adı 1 Nisan 2001’de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB- International Accounting Standards Board) olarak değiştirilmiştir ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin standart belirleyici sorumluluklarını üstlenmiş ve mevcut Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS-International Accounting Standards) ile Standart Yorumlama Komitesi tebliğlerini yeniden uyarlamıştır (Deloitte, 2007:10).

IASB’nin 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla yayınlanmış ve yürürlükte olan 8 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS), 29 adet Uluslararası Muhasebe

Standardı (IAS), 16 adet Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi Tarafından Yayımlanan Yorumlara İlişkin Tebliği (IFRIC) ve 11 adet Standart Yorumlama Komitesi Tarafından Yayımlanan Yorumlara İlişkin Tebliği (SIC) vardır (<http://www.iasb.org/IFRSs/IFRs.htm>).

ABD'de ise, muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda yer almaktadır. Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities Exchange Commission – SEC) 1933 yasasını uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 yasası SEC'ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, muhasebe konuları üzerinde dokümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)'dür.

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem uygulayan ABD'de muhasebe standartları oluşturulması, düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayırmak mümkündür (Sanlı, 2002:29). İlk olarak 1939 - 1959 yılları arasında AICPA'nın etkin rol aldığı Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure CAP) dönemidir. 1939 yılında AICPA tarafından kurulan CAP, 1959 yılında tasfiye edilene kadar 51 adet Muhasebe Araştırma Bülteni (Accounting Research Bulletins – ARB) yayınlamıştır (Bragg, 2006:27). İkinci dönem 1959 – 1973 yılları arasında gene AICPA tarafından kurulan Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Principles Board - APB) dönemidir. APB 1958 yılında kurulmuş ve 1979 yılına kadar 43, 45, 46 ve 51 No'lu Muhasebe Prensipleri Kurulu Bültenlerini ve bunlara ilave olarak halen GAAP (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) tarafından kullanılan 19 adet içtihat ve bildiriği yayınlamıştır

(Bragg, 2006:28). Ve son olarak 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB) dönemleridir. Faaliyetleri muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilen FASB, Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) olarak adlandırılan Finansal Muhasebe Standartları Bildirileri ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren bildiriler (Statements of Concepts) ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren yorumlar (Interpretations) yayımlamaktadır. En sonuncusu Haziran 2009'da olmak üzere⁷ 168 adet FASB standardı yayınlanmıştır. FASB'ın, standartları oluştururken temel dayanakları; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ile doğrudan katılımcı süreç sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır (Başpınar, 2004:42-43).

1.2. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği ve bu alandaki ilk düzenleme ve uygulamaların ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden örnek alınarak aktarılan yasaların ve bu ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir (Çelik, 2006:11). Ülkemizde muhasebe düzenlemelerinin 1926 yılına kadar Fransa, 1956 yılına kadar Almanya ve sonraki yıllarda Amerikan muhasebe sistemlerinin etkisinde şekillendiği görülmektedir. Türkiye muhasebe sisteminin günümüze kadar geldiği noktada, başta Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe

⁷ <http://www.fasb.org/st/index.shtml#fas126> web kaynağından 24.10.2009 tarihinde güncellenmiştir.

Sistemi Tebliğleri, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) vb. düzenlemelerin etkisi vardır (Erserim, 2007:1).

Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşması, 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı yasa ile olmuştur. Muhasebe uygulamalarındaki çok seslilik, 1994 yılında Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya konulan ‘Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ ile büyük ölçüde önlenmiştir. Ulusal alanda birlik sağlayan bu düzenlemenin, uluslararası arenada geçerli uygulamaları tamamen içermemesi sebebiyle bu açığın kapatılması ihtiyacı doğmuştur. Muhasebe meslek üst birliği olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), bu açığı kapatmak amacıyla 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) yönergesini yayımlayarak TMUDESK’in oluşumunu sağlamıştır. TMUDESK, muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı karşılamak amacıyla, muhasebe ilgi gruplarının temsilcilerinin (meslek mensupları, mali tabloları uygulayıcılar ve kullanıcılar, devlet, özel sektör, üniversiteler ve diğerleri) katılımıyla ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar üretmek üzere kurulmuştur (Bostancı, 2002:6).

Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere kurulan TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Başpınar, 2004:50-51);

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu TMSK'nin 2002 yılına kadar 19 adet muhasebe standardı yayımlanmıştır.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 4487 sayılı Kanunla eklenen ek 1'inci maddeyle kurulmuş bulunan, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihi itibarıyla idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliği olarak faaliyete geçmiştir ve TMSK'nin görevlerini, o tarihe kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

16.03.2004 Tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte kurulun kuruluş amacı; finansal tabloların gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak olarak belirlenmiştir.

Aynı yönetmeliğin 9. maddesinde ise kurulun görevleri şu şekilde belirlenmiştir;

- a) Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,

- b) Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- c) Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- d) Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- e) Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- f) Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,
- g) Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

Günümüzde muhasebe standartları ile ilgili yaygın olarak kabul gören yaklaşım, dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulabilmesi için, ilgili kuruluşların birlikte çalışmalarını ifade eden yakınsamadır (Çiftci ve Erserim, 2008:16). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'da bu yaklaşım doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartlarının set olarak uygulamaya konulması konusunda ilke kararı almış ve çalışmalarını bu yönde sürdürmüştür (Akdoğan, 2004:21). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, strateji olarak Uluslararası Finansal Raporlama standartlarına (IFRS/IAS) tam

uyumlu standartlar yayımlamayı hedef olarak belirlemiştir (Üstünel, 2009:7). Gelişen sermaye piyasaları ile birlikte gelişmekte olan Türkiye, uluslararası finansal raporlama standartlarını yakından takip etmektedir (United Nations [UN], 2008:130).

TMSK tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama/Muhasebe Standartlarının ülkemiz mevzuatına kazandırılması süreci içinde ilgili standartların resmi gazetede yayımlanabilmesini sağlamak amacıyla telif hakkı sahibi Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) ile 2005 yılı içerisinde “Telif Haklarından Feragat Sözleşmesi” imzalanmış olup, çalışmalarda anılan vakfın öngördüğü resmi çeviri prosedürü izlenmektedir (Gözlüklü, 2007:83).

2009 yılı sonu itibariyle TMSK tarafından yayınlanan TMS/TFRS Seti, Kavramsal Çerçeve hariç olmak üzere; 8 adet finansal raporlama standardı (TFRS), 29 adet muhasebe standardı (TMS), 17 adet finansal raporlama standardı yorumu (TFRS Yorum) ve 10 adet muhasebe standardı yorumu (TMS Yorum) bulunmaktadır (www.tmsk.org.tr).

2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

İnşaat sözleşmeleri yapısı gereği, inşaat işinin başlaması ve tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. İnşaat sözleşmeleri ile ilgili problem, inşaat işlerinin devam ettiği dönemlerde gelir ve maliyetlerin nasıl dağıtılacağı konusunda ortaya çıkmaktadır (Hussey ve Ong, 2005:89). İnşaat sözleşmeleri ile ilgili uluslararası düzenlemeler incelendiğinde çözüme ulaştırılmaya çalışılan ana konunun gelir ve maliyetlerin inşaatın devam ettiği hesap dönemlerine dağıtılması olduğu anlaşılmaktadır.

İnşaat sözleşmeleri ile ilgili uluslararası düzenlemeler incelendiğinde, ilk olarak ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) tarafından 1955 yılında yayımlanan Muhasebe Araştırma Bülteni No.45 (Accounting Research Bulletin-ARB No.45)’in inşaat sözleşmeleri ile ilgili düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Muhasebe Araştırma Bülteni No.45 ile yapı taahhüt işleri kazancının belirlenmesi için önerilen “tamamlanmış sözleşme” (completed contract) ve

“tamamlanma yüzdesi” (percentage of completion) olarak adlandırılan yöntemlerden birinin seçimi tercihe bırakılmaktadır (Sayarı, 2004:63). Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB) tarafından 1982 yılında yayımlanan Finansal Muhasebe Standartları No.56 (SFAS-Statement of Financial Accounting Standarts No.56)’da da inşaat taahhüt işlerindeki kazancın belirlenmesinde iki yöntemden biri seçimlik olarak ortaya koyulmuştur. Ancak tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını, sözleşmenin kısa dönemli olması halinde veya tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasına uygun koşulların var olmadığı durumda ve gelecekle ilgili maliyet ve gelirlerle ilgili tahminlerin sağlıklı yapılmaması şartına bağlanmıştır (FASB, 1982:5). Amerika’da, işletmenin yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri tamamlanmadan gelirin finansal tablolarda gösterilebilmesine olanak tanıdığı için, inşaat endüstrisi tarafından tamamlanma yüzdesi yöntemi daha çok kullanılmaktadır (Bragg, 2007:91). Amerika’da yapılan Vergi Reformu Hareketi ile 28 Şubat 1986 tarihinden itibaren inşaat işletmelerinin vergi hesaplamalarında tamamlanma yöntemini kullanamayacakları ortaya konulmuştur (Adiloğlu, 2006:49-50).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ise inşaat sözleşmeleri ile ilgili ilk düzenleme olan “IAS 11 – İnşaat Sözleşmeleri için Muhasebe (Accounting for Construction Contracts)” adı ile Mart 1979’da yayınlanmış ve komite daha sonra standardı yeniden gözden geçirerek Aralık 1993’de “IAS 11 – İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)” olarak yeniden yayınlamıştır (IASB, 2009:1067). Komite ilk olarak 1979 yılında yayınladığı “IAS 11 - İnşaat Sözleşmeleri için Muhasebe” standardında tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemlerinden birinin seçimini tercihe bırakırken (Sağlam ve diğer., 2007:238 ; Epstein ve Jermakowicz, 2008:91), 1993 yılında yayınlanan “IAS 11 – İnşaat Sözleşmeleri” gelir ve giderlerin belirlenmesinde sadece tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmekte ve sözleşmenin tamamen veya büyük bir kısmının tamamlanmasına kadar sözleşme gelir ve maliyetlerinin tespit edilememesinde bile tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını kabul etmemektedir (Mirza, Orrell ve Holt, 2008:70).

Tamamlanmış sözleşme yöntemi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olmamasına karşın, ABD, Kanada ve Japonya’da yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanabilmekte,

Almanya’da ise izin verilen tek yöntem olarak kullanılmaktadır (Epstein ve Jermakowicz, 2008:91)

3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

İnşaat işleri genellikle birden çok takvim yılını kapsayan faaliyetler olduklarından, bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi şirketlerin diğer faaliyetlerine nazaran bir takım özellikler göstermektedir. Muhasebe sistemleri yıllara yaygın inşaat işlerinin kaydedilmesi konusunda farklı çözümler önermektedirler. Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu’nun 42-44. maddelerince birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilmektedir. Fakat uluslararası muhasebe standartlarının inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda temel önerisi ise bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ve bu faaliyetler çerçevesinde katlanılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

Uluslararası Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri (IAS 11 Construction Contracts Standard) standardında hangi faaliyetlerin inşaat işi kapsamında değerlendirileceği, inşaat işlerine ait gelir ve giderlerin mahiyetleri ve inşaat faaliyetlerinden elde edilen gelir ve giderlerin ne suretle muhasebeleştirilecekleri detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.(Tunç, 2007:1).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise, Uluslararası Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri (IAS 11 Construction Contracts Standard) karşılığı olarak kurul tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı’nın öngördüğü resmi çeviri prosedürü ile Türkçe’ye çevrilmiştir (Susmuş ve Zengin, 2008: 2). Standart diğer standartlarda olduğu gibi “Amaç”, “Kapsam” ve “Tanımlar” ana bölümleri ile başlamakta ve ana bölümlere ilave olarak “İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi”, “Sözleşme Geliri”, “Sözleşme Maliyetleri”, “Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi”, “Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi”

“Tahminlerdeki Değişiklikler”, “Açıklama” ve “Yürürlük Tarihi” bölümleri ile birlikte toplam 46 maddeden oluşmaktadır.

3.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girdiğinden, sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak inşaat taahhüt işlerinde faaliyet gösteren yüklenici işletmelerin muhasebe uygulamalarına açıklık getirmeyi amaçlamaktadır.

Standart belirlenen amaç çerçevesinde inşaat sözleşmelerinin kapsamını;

- Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmelerini ve
- Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri

olarak belirlemiştir (TMS 11/md.5).

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda inşaat sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşme olarak tanımlanmıştır (TMS 11/md.3). Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası (rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası vb.) ile ilgili de olabilir (TMS 11/md.4).

Standartta inşaat sözleşmeleri; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli

koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan “sabit fiyatlı sözleşme” ve yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan “maliyet artı kâr sözleşmesi” olarak sınıflandırılmıştır. Ayrıca bazı inşaat sözleşmelerinin, örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilen karma bir sözleşme de sınıflandırmaya dahil edilmiştir (TMS 11/md.6).

3.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ

Standart hükümleri genelde her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine ayrıştırılmasıyla ayrı sözleşmeler olarak veya bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla bir sözleşmeler grubunun birleştirilmesiyle de tek bir sözleşme olarak uygulanabilir (TMS 11/md.7).

3.2.1. İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi

Standarda göre hükümler her bir inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanmasına rağmen birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede;

- Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması;
- Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması,
- Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.

durumlarının mevcut olması halinde tek bir sözleşme olsa bile her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilecektir (TMS 11/md.8).

Örneğin, yüklenici firma, bir bölgenin farklı yerlerinde 2 yıl içerisinde 800 konut inşa etmek için sözleşme yapmıştır. Her grup ev için maliyetler ayrı ayrı

müzakere edilmiş ve firma anlaşmaya varılan maliyet üzerinden %10 kâr almayı kabul etmiştir. Bu durumda yüklenici firma tek bir sözleşme imzalamış olsa bile her grup ev ayrı ayrı müzakere edildiği için ayrı sözleşmeler olarak değerlendirilecektir (IFRS Workbooks, 2007:3-4).

Ayrıca sözleşmede müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği veya ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebileceği durumlarda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (TMS 11/md.10);

- Varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya
- Varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi.

3.2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi

Standarda göre hükümler her bir inşaat sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanmasına rağmen bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın;

- Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,
- Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması ve
- Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması

durumları mevcutsa sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir (TMS 11/md.9).

Örneğin, yüklenici firma 12 standart otel inşa etmek için ayrı ayrı sözleşme imzalamıştır. Otelleri inşa edeceği arazinin zemini müşteri tarafından hazırlanacağından her bir otelin maliyeti yaklaşık olarak aynıdır. Bu durumda, sözleşmeler ayrı ayrı yapılmış olsa bile birleştirilmiş sözleşme olarak değerlendirilecektir (IFRS Workbooks, 2007:4).

3.3. SÖZLEŞME GELİR VE MALİYETLERİ

3.3.1. Sözleşme Gelirleri

Standarda göre, sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel sözleşme gelirini oluşturmaktadır. Ayrıca sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenlerde sözleşme gelirinine dahil edilebilmektedir (TMS 11/md.11).

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinini ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir (TMS 11/md.12). Örneğin, yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir. Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir, yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir.

Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen, sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa neden olabilen, talimatı ifade eder. Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Değişikliğin sözleşme gelirinine dahil edilebilmesi için; müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışının onaylamasının muhtemel olması ve gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir (TMS 11/md.13). Örneğin, bir yol inşaatı için sözleşme yaptınız. Sözleşmeye göre demiryolunun üzerine köprü inşa edilmesi gerekiyor ama ihale makamı, köprü yerine demiryolu altından tünel talep etmektedir. Bu durumda *değişiklik* söz konusudur (IFRS Workbooks, 2007:4).

Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilafli değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirin ancak; müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi durumunda dahil edilir (TMS 11/md.14). Örneğin yüklenici firma, bir kısım evi yıkmak ve yenilerini inşa etmek üzere sözleşme yapmıştır ve iş sahibi yıkılacak evleri boş olarak teslim etmeyi taahhüt etmiştir. Firma inşaat ekipmanlarını inşaat alanına taşıdığı anda kiracıların halen eski evleri boşaltmadığını görmüştür. Kiracıların evi boşaltmaları ve dolayısıyla firmanın işe başlaması bir ay gecikmiştir. Bu durumda ek ödeme talebinde bulunulabilir (IFRS Workbooks, 2007:4).

Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Teşvik ödemeleri; sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi halinde sözleşme gelirin dahil edilir (TMS 11/md.15). Örneğin yüklenici firma, 24 ayda bitirmek üzere ve erken bitirdiği her ay için 5.000.-TL teşvik alması yönünde bir sözleşme imzalamıştır. İnşaat işini 24 aydan en az 1 ay önce bitirmesi halinde teşvik ödemesinden bahsedilebilir (Sağlam ve diğer., 2007:244)

Sonuç olarak sözleşme geliri şu şekilde formüle edilebilir (Susmuş ve Zengin, 2008:13);

$$\text{Sözleşme Geliri} = \text{Başlangıçta Anlaşmaya Varılmış Olan Sözleşme Bedeli} + \text{Değişiklikler} + \text{Ek Ödeme Talepleri} + \text{Teşvik Ödemeleri}$$

3.3.2. Sözleşme Maliyetleri

Standartta sözleşme maliyetleri; “belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler”, “genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler” ve “sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler” den oluşmaktadır (TMS 11/md.16).

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar (TMS 11/md.17);

- Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri
- İnşaatta kullanılan malzeme maliyetleri;
- İnşaatta kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı;
- Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri;
- Tesis ve makine kiralama maliyetleri;
- Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri;
- Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler; ve
- Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Bu maliyetler; sözleşme gelirine dahil edilmemiş, örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arızı gelirlerle azaltılabilir.

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler, sigorta, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve inşaat genel giderlerini içerir (TMS 11/md.18). Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat

genel giderleri inşaatçı çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.

Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler ise, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir (TMS 11/md.19).

Ayrıca sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen;

- Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri,
- Satış maliyetleri,
- Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri
- Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.

gibi maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır (TMS 11/md.20).

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler (TMS 11/md.21).

3.4. SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki uygulamadan farklı olarak, ilgili dönemlerde oluşan inşaat maliyetlerini ve alınan hakediş bedellerini iş bitimine kadar bilançonun aktif ve pasifinde bekletmemekte, sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeylerinin esas alınarak maliyetlerin ve gelirlerin inşaat işlerinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılmasını öngörmektedir (Akdoğan, 2007:211).

Standartta göre, inşaat sözleşmesine ait gelir ve giderler güvenilir biçimde tahmin edilebiliyorsa tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulanarak döneme ait finansal tablolara yansıtılmalıdır. Öte yandan, standart hiçbir koşul altında tamamlanmış sözleşme yönteminin uygulanmasına izin vermemektedir (Alagöz 2009:9-10).

3.4.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumunda Muhasebeleştirme

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11/md.22).

Standartta sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kâr sözleşmelerde olması gereken koşullar aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

Sabit fiyatlı sözleşmelerde (TMS 11/md.23);

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve

- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Maliyet artı kâr sözleşmelerde (TMS 11/md.24);

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar (TMS 11/md.25).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilir (TMS 11/md.26).

Yüklenicinin sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olması halinde bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve "yapılmakta olan işler" olarak sınıflandırılır (TMS 11/md.27).

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kâr veya zararda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla

ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 11/md.28).

Standarda göre tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları, alışveriş konusu bedeller ve ödeme şekil ve koşullarının sözleşmede bulunması halinde sözleşme ile ilgili güvenilir tahminlerde bulunulabilir. Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez (TMS 11/md.29).

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi kadar inşaatın tamamlanma aşamasının tespiti de sözleşme maliyet ve gelirlerinin muhasebeleştirilmesi açısından önemli bir konudur. Yüklenici işletme tarafından müşteriden alınan avanslar ve hakedişler toplamının yapılan işin tamamlanma aşamasını yansıtmaktan uzak bir gösterge olduğunun belirtildiği standartta, sözleşmenin niteliğine bağlı olarak tahminlerin yapılabilmesi için girdi - çıktı analizlerine dayanan üç alternatif uygulama önerilmektedir (Alagöz, 2009:11). Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemler ise şunlardır (TMS 11/30);

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- Yapılan işe ilişkin incelemeler, veya
- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir. Dahil edilmeyecek sözleşme maliyetlerine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (TMS 11/md.31);

- Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak

inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri ve

- Yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler.

3.4.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11/md.32).

Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel ise sözleşme geliri katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11/md.33).

Yüklenicinin müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir (TMS 11/md.34);

- Geçerliliği konusunda ciddi kuşklar bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar,
- Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,

- İstimlâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar,
- Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar veya
- Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler yeniden tamamlanma aşaması esas alınarak muhasebeleştirilir (TMS 11/md.35).

3.5. BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Standarda göre, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11/md.36). Zarar tutarı belirlenirken sözleşme konusu işe başlanıp başlanmadığı, işin tamamlanma oranı veya birleştirilmiş sözleşmeler olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı dikkate alınmaz (TMS 11/md.37).

3.6. TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebeleştirilir. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır (TMS 11/md.38).

3.7. KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden “Tam Açıklama İlkesi” nin de bir gereği olarak standardın 39, 40, 41 ve 42. maddelerinde yüklenici işletmenin aşağıdaki hususları finansal tablolarda açıklaması öngörülmektedir (Susmuş ve Zengin, 2008: 23-24).

- Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı,
- Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler,
- Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler,
- Bilanço tarihine kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı,
- Alınan avansların tutarı,
- Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları,
- Müşterilerden olan brüt alacak tutarı,
- Müşterilere olan brüt yükümlülük tutarı.

Standartta, yüklenici ile işveren arasındaki borç- alacak ilişkisi brüt alacak tutarı ve brüt yükümlülük tutarı kavramları ile 43. ve 44. maddelerde açıklanmıştır. Buna göre, *brüt alacak tutarı*; devam eden tüm sözleşmeler için katlanılan maliyet ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kâr toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zarar ve hakedişler toplamının çıkartılması sonucu ortaya çıkan pozitif farktır. *Brüt yükümlülük tutarı* ise devam eden sözleşmeler için katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, hakedişler tutarı ile sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar tutarının düşülmesi sonucu ortaya çıkan negatif farktır (Alagöz, 2009:13).

Şu şekilde formüle edilebilir;

(Fiili maliyet + Sonuç hesaplarına yansıtılan kârlar)	=	(Sonuç Pozitif ise) Brüt Alacak Tutarı
(Sonuç hesaplarına yansıtılan zararlar + Alınan hakedişler toplamı)	=	(Sonuç Negatif ise) Brüt Yükümlülük Tutarı

Ayrıca bir işletme, varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar. Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir (TMS 11/md.45).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI ÖNCESİ VE STANDART SONRASI MALİ TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

1. UYGULAMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın bu kısmında uygulama ile ilgili amaç, kapsam, kısıtlar ve uygulamada kullanılan yöntem ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

1.1. UYGULAMANIN AMACI

Uygulamanın amacı, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyet gösteren işletmelerin, halihazırda Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlamakta oldukları mali tablolarının TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre hazırlanması durumunda oluşacak farklılıkları ortaya koymaktır.

Bu amaçla uygulama, İMKB'de işlem gören inşaat firmalarından seçilen iki işletmenin 2004 yılı mali tablolarını, inşaat sözleşmesi standardı öncesi ve standart sonrası karşılaştırmalı olarak sunmaktadır.

1.2. UYGULAMANIN KAPSAMI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile Türkiye'de uygulama alanı bulan "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi", halihazırda Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'nda işlem gören ve faaliyet konuları içerisinde inşaat taahhüt işleri olan işletmelerce kullanılmaktadır.

SPK tarafından 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Seri: XI, No: 25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği” (Seri: XI, No:25)’nin 24. kısmında “İnşaat Sözleşmeleri”ne yer verilmiştir. İlgili tebliğde açıklanan muhasebe standartları 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere kullanılmaya başlanmıştır.

Daha sonra SPK tarafından 09.04.2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” (Seri: XI, No: 29)’nin 5. maddesinde; işletmelerin Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayacağı ve finansal tablolarının Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS’lere göre hazırlanacağı, bu hususa dipnotlarda yer verileceği ve bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK’ca yayımlanan TMS/TFRS’nin esas alınacağı belirtilmiştir. İhraç ettiği sermaye piyasası araçları borsada işlem gören şirketler 01.01.2008 tarihinden sonra finansal raporlamalarını TMS/TFRS’lere göre yapmaya başlamışlardır.

Gerek 01.01.2005 tarihinden sonra SPK XI No:25 tebliği uyarınca uygulanmaya başlayan “İnşaat Sözleşmeleri” standardı, gerekse 01.01.2008 tarihinden sonra SPK XI No:29 ile esas alınan “TMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri”, IASB tarafından yayımlanan “IAS 11 – Construction Contracts” standardının birebir Türkçe tercümesi olduğu için, örnek seçimi İMKB’de işlem gören ve yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetlerinde bulunan işletmeler arasından yapılmıştır.

İMKB’de işlem gören işletmeler bilanço, gelir tablosu ve dipnotlarını, cari dönem ve bir önceki dönem ile karşılaştırmalı olarak sunmaktadırlar. Örnek olarak ele alınan işletmelerin yayınlanan mali tabloları ve dipnotları incelendiğinde;

- 2004 yılı bilanço ve gelir tablolarında, GVK’nun ilgili maddeleri uyarınca, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin gelir ve maliyetleri “Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi”ne göre faaliyet sonuçlarına yansıtılmış,
- 2005 yılı bilanço ve gelir tablolarında ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin gelir ve maliyetleri; cari dönemde “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”ne göre kayda alınarak faaliyet sonuçlarına yansıtılmış, önceki

dönem mali tablo verileri ise “Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi” ile hazırlanan 2004 yılı mali tablolarının “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”ne göre yeniden düzenlenmesi ile oluşturulmuştur.

Karşılaştırmaya konu olan standart öncesi ve standarda göre yeniden düzenlenmiş mali tablolarda; işletmelerin bağımsız denetimden geçerek yayınlanmış mali tablolarından 2004 yılı “carı dönem” verileri “Standart Öncesi Mali Tablolar” olarak, 2005 yılı “önceki dönem” (2004 yılı) verileri ise “Standarda Göre Yeniden Düzenlenmiş Mali Tablolar” olarak ele alınmıştır.

1.3. UYGULAMADA YER ALAN İŞLETMELERİN SEÇİMİ VE İŞLETMELER HAKKINDA BİLGİLER

Uygulamada örnek olarak kullanılmak üzere İMKB’de işlem gören işletmelerin 2004 ve 2005 yılları mali tabloları incelenmiş ve yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tespit edilmiştir. İMKB’nin ana pazarı olan Ulusal Pazar’da işlem gören ve “İnşaat ve Bayındırlık Sektörü”nde yer alan işletmeler incelendiğinde, sadece “Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi”nin yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yaptığı tespit edilmiştir. Ayrıca “Holdingle ve Yatırım Şirketleri Sektörü”nde yer alan “Alarko Holding Anonim Şirketi”nin de bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile birlikte yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yaptıkları tespit edilmiş ve uygulamada kullanılacak örnek sayısını arttırmak amacıyla uygulamaya dahil edilmiştir.

1.3.1. Enka İnşaat Sanayi ve Anonim Şirketi Hakkında Bilgiler

Şirketin organizasyonu ve faaliyet konusu hakkında 2004 ve 2005 yılları bilanço dipnotlarında açıklanan bilgiler şöyledir;

Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi (Enka İnşaat), Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca, 4 Aralık 1967 tarihinde İstanbul’da kurulmuş ve tescil edilmiştir. Enka İnşaat, 28 Haziran 2002 tarihinde %35,39 payla ortağı olan ve aynı zamanda %3,93 payla iştirak ettiği Enka Holding Yatırım Anonim Şirketi (Enka

Holding) ile Türk Ticaret Kanunu'nun 451. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37-39. maddeleri hükümleri uyarınca, devralma yolu ile birleşme sonucunda aktif ve pasifi ile birlikte tüm mal varlıklarını bütün hakları ve yükümlülükleriyle tasfiyesiz olarak devralarak birleşmiştir. 29 Aralık 1972 tarihinde kurulmuş olan ve fiili faaliyet konusu sermaye şirketlerine mali yatırımlar yapmak olan Enka Holding'in yatırımda bulunduğu şirketler de bu birleşme sonrası Enka İnşaat bünyesi altında toplanmıştır

İnşaat yüklenim ihaleleri Enka İnşaat tarafından tek başına, bağlı ortaklıkları ile ya da kurulan müşterek yönetime tabi ortaklıklar yoluyla ve diğer müteahhitlerle birlikte üstlenilmekte, projeler "sabit fiyatlı" sözleşmeler ve "maliyet artı kar" tipi sözleşmeler bazında gerçekleştirilmekte ve hepsi genellikle ekonomik koşullara ve projedeki değişikliklere göre fiyat ayarlamaları içermektedir.

Enka İnşaat'ın şube benzeri işletmeleri, müşterek yönetime tabi ortaklıkları, iştirakleri ve bağlı ortaklıkları ile birlikte faaliyet gösterdiği beş ana coğrafi bölge ve faaliyet konuları şöyledir;

1. Türkiye'de yaygın bir inşaat faaliyet yelpazesinde hizmet vermekte olup, bu inşaat faaliyetleri arasında endüstriyel ve sosyal binalar, otoyol inşaatları ve doğalgazla çalışan elektrik enerjisi üreten termik güç santralleri yer almaktadır.
2. Rusya ve Kazakistan'da inşaat faaliyetlerinde bulunmaktadır. Aynı zamanda Moskova - Rusya'da, gayrimenkul yatırımı ve geliştirilmesi konularında da faaliyet göstermektedir. Ayrıca yine Rusya'da hipermarketler ve alışveriş merkezleri işletmesi ve inşaatı ile ilgilenmektedir.
3. Afrika'daki inşaat faaliyetlerini özellikle Cezayir, Libya, Kamerun, Gine, Siera Leone ve Mali'de devam ettirmektedir.
4. Asya'daki inşaat faaliyetlerini Nepal'de devam ettirmektedir.
5. Avrupa'da faaliyetleri inşaat ve ticari aktivitelerden oluşmakta olup, bu faaliyetler Hırvatistan, Almanya, Hollanda ve Romanya'da sürdürülmektedir.

1.3.2. Alarko Holding Anonim Şirketi Hakkında Bilgiler

Şirketin organizasyonu ve faaliyet konusu hakkında 2004 ve 2005 yılları bilanço dipnotlarında açıklanan bilgiler şöyledir;

Alarko Holding A.Ş. (Ana Ortaklık) 1972 yılında kurulmuş olup, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri arasında taahhüt, inşaat, arazi geliştirme, sanayi, ticaret, turizm, enerji ve su ürünleri üretim ve ticareti alanlarında faaliyet gösteren şirketler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar bulunmaktadır.

1.4. UYGULAMANIN KISITLARI

Uygulama Enka İnşaat Anonim Şirketi ve Alarko Holding Anonim Şirketi'nin 31.12.2004 ve 31.12.2005 tarihleri itibariyle İMKB'de yayınlanmış olan mali tabloları ve bunların dipnotlarıyla sınırlandırılmıştır. İlgili yıllara ait dipnotlarda ise yıllara yaygın inşaat maliyet ve hakedişleri ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri'ni ilgilendiren bölümler dikkate alınmıştır.

İşletmelerin yıllara yaygın inşaat faaliyetleri ile ilgili dipnotlarda verilen bilgileri incelendiğinde, muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramı gereği dipnotlarda olması beklenen bazı bilgilerin eksikliği nedeniyle, uygulamanın amacına yönelik aşağıda belirtilen kısıtlar ortaya çıkmıştır.

Enka İnşaat Sanayi ve Anonim Şirketi 2004 ve 2005 yılı mali tablo dipnotlarında;

- İnşaat işleri ile ilgili projelerinde “sabit fiyat” sözleşme veya “maliyet artı ücret” tipi sözleşme yapan işletmenin, proje bazında sözleşme çeşitlerinin belirtilmemesi ve ekonomik koşullara ve projedeki değişikliklere göre sözleşmelerde fiyat ayarlaması yapıldığının belirtilmesine karşın projelerde yapılan fiyat ayarlamaları ile ilgili bilgi verilmemesi, sözleşme gelirinin tespitini kısıtlamaktadır.
- Müşterek yönetime tabi ortaklıklarla birlikte yürütülen inşaat yüklenim ihaleleri ve müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki pay oranları

belirtilmesine karşın, hangi inşaat işinin hangi ortaklıkla yürütüldüğünün belirtilmemesi, pay oranına göre maliyet ve hakedişlerin sözleşme bedeli ile karşılaştırılarak sözleşme kazancının dönemlik olarak tespit edilmesini kısıtlamaktadır.

- Sözleşme bedellerinin büyük çoğunluğunun ABD Doları cinsinden yapılması ve uygulamada yapılan örnek hesaplamalarda sadece dönemsonu kurlarının kullanılabilmesi, sözleşme bedeli ile maliyet ve hakedişler arasında orantılı bir bağ oluşturulmasını kısıtlamaktadır.
- İşletmenin faaliyetlerinde ağırlıklı olarak ABD Doları kullanması, 2005 yılında “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” standardı gereği ABD Dolarını işlevsel para birimi olarak alması, inşaat maliyet ve hakedişlerinin dönem içi kayıtlarının işlem günlerindeki kurlardan yapılmasına karşın dönemsonu mali tablolarında tek bir kur ile yapılan raporlama sonucunda ortaya çıkan kur çevrim farklarının yüksek tutarlara ulaşması (bkz. bilançonun özkaynaklar hesap sınıfında Çevrim Farkı) gibi nedenler inşaat faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin standart öncesi ve standart sonrası olarak karşılaştırılmasını kısıtlamaktadır.
- İşletmenin 2005 yılı mali tablo dipnotlarında, 2005 ve 2004 yılı inşaat faaliyetlerinin sözleşme bedelleri, tamamlanma dereceleri, maliyet ve hakedişleri ile ilgili herhangi bir bilgiye yer verilmemesi, standart öncesi ve standart sonrası bilgilerin karşılaştırılmasını kısıtlamaktadır.

Alarko Holding Anonim Şirketi 2004 ve 2005 yılı mali tablo dipnotlarında:

- İnşaat işleri ile ilgili projelerin sözleşme çeşitlerinin belirtilmemesi ve sözleşme ile ilgili değişiklik, ek ödeme veya teşvik ödemesi ile ilgili bilgi verilmemesi, sözleşme gelirinin tespitini kısıtlamaktadır.
- Bağlı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi ortaklıklar ve iştiraklerle birlikte yürütülen inşaat yüklenim ihaleleri ve ortaklıklardaki pay oranları belirtilmesine karşın, hangi inşaat işinin hangi ortaklıkla yürütüldüğünün kısmen belirtilmesi, pay oranına göre maliyet ve hakedişlerin sözleşme bedeli ile karşılaştırılarak sözleşme kazancının dönemlik olarak tespit edilmesini kısıtlamaktadır.

- Sözleşme bedellerinin büyük çoğunluğunun ABD Doları cinsinden yapılması ve uygulamada yapılan örnek hesaplamalarda sadece dönemsonu kurlarının kullanılabilmesi, sözleşme bedeli ile maliyet ve hakedişler arasında orantılı bir bağ oluşturulmasını kısıtlamaktadır.
- İşletmenin 2005 yılı mali tablo dipnotlarında, 2005 ve 2004 yılı inşaat faaliyetlerinin sözleşme bedelleri, tamamlanma dereceleri, maliyet ve hakedişleri ile ilgili herhangi bir bilgiye yer verilmemesi, standart öncesi ve standart sonrası bilgilerin karşılaştırılmasını kısıtlamaktadır.

İşletmelerin dipnotlarında eksik olduğu düşünülen ve uygulamada hesaplamaları engelleyebilecek diğer kısıtlar ilgili bölümlerde ayrıca belirtilmiştir.

2. STANDART ÖNCESİ MALİ TABLOLAR

Bu bölümde örnek olarak alınan işletmelerin, 31.12.2004 tarihli bilanço ve gelir tabloları ile bilanço dipnotlarının yıllara yaygın inşaat maliyet ve hakedişlerini ilgilendiren kısımları dikkate alınmıştır.

2.1. ENKA İNŞAAT

2.1.1. Uygulanan Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Kayıtları

Şirket, 31 Aralık 2004 tarihinde sona eren hesap dönemi ile ilgili konsolide mali tablolarını, Sermaye Piyasası Kurulu'nun ilgili tebliğlerini (Seri: XI, No: 1 – 20 ve 21 sayılı tebliğler) esas alarak hazırlamıştır. Enka İnşaat, Türkiye'de faaliyet gösteren bağlı ortaklıkları ve müşterek yönetime tabi ortaklıkları yasal kayıtlarını ve kanuni mali tablolarını, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na uygun bir şekilde Tekdüzen Hesap Planı'na göre tutmakta ve Yeni Türk Lirası cinsinden hazırlamaktadırlar. Yurtdışında faaliyet gösteren, bağlı ortaklıklar şube benzeri işletmeler ile müşterek yönetime tabi ortaklıklar ise, ticari sicillerinin kayıtlı olduğu ülkelerde geçerli olan kanun ve mevzuat hükümleri çerçevesinde muhasebe kayıtlarını tutmaktadırlar. Konsolide mali tablolar, şubelerin ve ortaklıkların farklı

muhasabe politikaları benimsenerek düzenlenen mali tablolarına, SPK tarafından yayımlanan XI-1, XI-20 ve XI-21 Tebliğlerine uygunluk sağlaması amacıyla, bazı düzeltme ve sınıflandırma kayıtları yapılarak konsolide mali tablolara dahil edilmiştir. Konsolide mali tablolar Enka İnşaat'ın bağlı ortaklıklarının, şube benzeri yabancı işletmelerinin ve müşterek yönetime tabi ortaklıklarının hesaplarını içermekte ve tüm bu şirketler tek bir tüzel kişilik olarak gösterilmektedir.

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri/ Hakedişleri; müteahhit sıfatıyla üstlenilen yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili inşaat sözleşmeleri "sözleşmenin tamamlanması" yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Sözleşme ile ilgili katlanılan maliyetler ve kesilen hakedişler sözleşme konusu inşaat işi tamamlanana kadar konsolide gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin konsolide bilançoda gösterilmektedir. İlgili inşaat işinin geçici kabulünün alınışını takiben inşaat gelirleri ve giderleri konsolide gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili katlanılan tüm maliyetler aktifte "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap kalemi altında, ilgili hakedişler ise "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap kalemi altında, tamamlanma dönemlerine göre kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılmıştır.

2.1.2. Mali Tablolar

ENKA İnşaat Sanayi ve Anonim Şirketi 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle Genel Kurula Sunulacak Ayrıntılı Bilançosu (YTL)

	Cari Dönem	Önceki Dönem
	Bağımsız Denetim'den Geçmiş	Bağımsız Denetim'den Geçmiş
	31.12.2004	31.12.2003
I. DÖNEN VARLIKLAR	2.452.316.387	1.733.682.489
A. Hazır Değerler	645.716.646	673.082.621
B. Menkul Kıymetler	308.659.872	364.717.031
C. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	444.907.677	305.110.799
D. Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	27.654.003	37.021.795
E. Stoklar	160.830.045	89.900.985
F. Diğer Dönen Varlıklar	431.657.000	101.219.566
G. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	432.891.144	162.629.692
II. DURAN VARLIKLAR	4.572.200.038	2.075.980.681
A. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	53.041.368	65.448.689
B. Diğer Uzun Vadeli Alacaklar	42.763.808	50.613.671
C. Finansal Duran Varlıklar	11.809.470	179.596.106
D. Maddi Duran Varlıklar	4.400.923.431	1.050.649.140
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	(164.235.457)	1.468.796
F. Diğer Duran Varlıklar	51.619.314	61.679.329
G. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	176.278.104	666.524.950
AKTİF TOPLAMI	7.024.516.425	3.809.663.170
I. KISA VADELİ BORÇLAR	1.893.175.394	827.129.576
A. Finansal Borçlar	442.442.477	125.382.621
B. Ticari Borçlar	336.345.374	209.951.840
C. Diğer Kısa Vadeli Borçlar	90.869.914	83.524.504
D. Alınan Sipariş Avansları	55.257.134	58.090.811
E. Borç ve Gider Karşılıkları	381.648.935	142.860.080
F. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	586.611.560	207.319.720
II. UZUN VADELİ BORÇLAR	3.047.521.337	1.400.098.710
A. Finansal Borçlar	1.917.632.153	323.958.189
B. Ticari Borçlar	8.352.759	550.376
C. Diğer Uzun Vadeli Borçlar	533.071.535	0
D. Alınan Sipariş Avansları	49.033.745	16.421.503
E. Borç ve Gider Karşılıkları	17.380.723	15.868.538
G. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	221.156.959	863.284.914
H. ANA ORTAKLIK DIŞI ÖZSERMAYE	300.893.463	180.015.190
III. ÖZ SERMAYE	2.083.819.694	1.582.434.884
A. Sermaye (nominal)	200.000.000	100.000.000
B. Sermaye Taahhütleri (-)	0	0
C. Emisyon Primi (nominal)	33.740	33.740
D. Yeniden Değerleme Değer Artışı	133.136.637	139.359.714
E. Yedekler (nominal)	1.688.428.104	1.432.509.187
F. Çevrim Farkı	(571.870.827)	(407.957.371)
G. Net Dönem Karı	578.688.890	211.686.588
H. Dönem Zararı (-)	0	0
I. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0	0
J. Özsermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	55.403.150	106.803.026
PASİF TOPLAMI	7.024.516.425	3.809.663.170

ENKA İnşaat Sanayi ve Anonim Şirketi 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle Genel Kurula Sunulacak Ayrıntılı Konsolide Gelir Tablosu (YTL)

	Cari Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş	Önceki Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş
	31.12.2004	31.12.2003
A. Brüt Satışlar	2.883.978.813	1.471.807.613
B. Satışlardan İndirimler (-)	(19.410.289)	(16.167.556)
C. Net Satışlar	2.864.568.524	1.455.640.057
D. Satışların Maliyeti (-)	(2.206.472.218)	(1.063.671.175)
BRÜT SATIŞ KARI	658.096.306	391.968.882
E. Faaliyet Giderleri (-)	(239.741.807)	(194.022.529)
ESAS FAALİYET KARI	418.354.499	197.946.353
F. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar	434.902.302	217.448.862
G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar (-)	(72.031.569)	(87.307.499)
H. Finansman Giderleri (-)	(63.234.244)	(18.730.254)
FAALİYET KARI	717.990.988	309.357.462
I. Olağanüstü Gelirler ve Karlar	7.412.896	8.827.009
J. Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	(16.466.547)	(23.689.060)
DÖNEM KARI (ZARARI)	708.937.337	294.495.411
K. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)	(65.321.195)	(47.379.598)
L. Net parasal pozisyon karı/(zararı)	67.222.875	(17.337.589)
M. Ana Ortaklık Dışı Kar	(132.150.127)	(18.091.636)
NET KONSOLİDE DÖNEM KARI	578.688.890	211.686.588

2.1.3. 2004 Yılı İnşaat Faaliyetleri

31 Aralık 2004 tarihi itibariyle, Şirket'in inşaat işleri bazında, inşaat işinin toplam bedeli, tamamlanma yüzdesi, katlanılan maliyet, hakediş tutarı, işverenden olan alacağı, alınan avans tutarlarının detayı şöyledir;

2004

	Kontrat Bedeli	Tamamlanma Yüzdesi	Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri	Hakediş Bedelleri	Avans Tutarı (*)	İşyenden Olan Alacak Tutarı
Devam Eden Projeler – Kısa Vadeli						
Afşin Elbistan B Termik Santrali (**)	188,475,039 ABD Doları	%97.20	258,646,743 YTL	362,962,245 YTL	-	158,426 YTL
Philip Morris Izhora fabrika binasının yeniden inşaatı 2, Rusya	38,895,803 ABD Doları	%95.00	40,788,210 YTL	52,189,435 YTL	-	7,710,486 YTL
Philip Morris Izhora fabrika binasının yeniden inşaatı 3, Rusya	26,459,662 ABD Doları	%76.00	21,877,356 YTL	33,227,843 YTL	368,736 YTL	7,078,708 YTL
Exxon Neftegas Site Preparation and Earthworks, Rusya	27,737,423 ABD Doları	%79.00	23,550,121 YTL	24,437,122 YTL	-	5,307,133 YTL
Yeni Amerikan Konsoloslugu Ofis Binası, Kamerun (**)	53,725,972 ABD Doları	%57.00	19,828,346 YTL	23,657,018 YTL	-	1,474,710 YTL
Perinatal Medical Center, Moskova	29,669,178 ABD Doları	%63.00	16,297,756 YTL	17,731,884 YTL	4,881,449 YTL	2,575,617 YTL
SGI Mechanical Works 1058+1087+1088 (**)	\$10,867,469 ABD Doları	%43.00	7,716,306 YTL	9,024,115 YTL	858,830 YTL	2,794,196 YTL
Real Brateva Hipermarket İnşaatı	37,000,000 ABD Doları	%14.00	7,410,154 YTL	8,096,440 YTL	7,356,343 YTL	2,915,330 YTL
Ramstore 16 Alışveriş Merkezi İnşaatı Projesi	23,500,000 ABD Doları	%19.00	2,754,494 YTL	3,608,960 YTL	3,635,565 YTL	2,976,366 YTL
SGP Temporary Facilities 1127 (**)	\$2,303,413 ABD Doları	%91.00	1,668,829 YTL	3,169,160 YTL	-	-
BP Gaz Yarımcı Dolom Tesisleri Depolama Tankları İmal İnşaat ve Montajları	2,000,000 ABD Doları	% 95.00	1,680,534 YTL	3,049,423 YTL	-	-
Infrastructures (SGI Main civil) 1062 (**)	\$3,775,000 ABD Doları	%99.00	2,491,876 YTL	2,167,235 YTL	-	473,663 YTL
Aygaz Ambarlı Küretank ve Deprem Güçlendirme (***)	2,027,273 YTL	%72.00	1,374,394 YTL	1,813,718 YTL	-	-
Real Signaly Hipermarket İnşaatı	27,000,000 ABD Doları	%2.00	811,392 YTL	1,763,640 YTL	6,101,731 YTL	713,897 YTL
Ramstore 14 Alışveriş Merkezi İnşaatı Projesi	25,978,000 ABD Doları	%10.00	1,492,693 YTL	1,678,967 YTL	-	-
Maslak Pak İş Merkezi Ankaralı İksa İşİ	1,330,029 YTL	%80.00	1,258,945 YTL	1,431,217 YTL	-	129,139 YTL
Ramstore 17 Alışveriş Merkezi İnşaatı Projesi	658,000 ABD Doları	%75.00	245,412 YTL	441,551 YTL	-	-
3. kısım Ford Otosan İzmit Güçlük / İhsaniye Fabrikası Zemin İyileştirme ve Kazıklı Temeller Yapımı 2. Kısım Sözleşmesi	1,022,478 YTL	%46.00	709,694 YTL	478,042 YTL	-	271,922 YTL
Ramstore 15 Alışveriş Merkezi İnşaatı Projesi	69,280,000 ABD Doları	-	1,110,211 YTL	-	7,522,471 TL	-
Wadi Athmannia Baraj İnşaatı, Cezayir	23,532,036 ABD Doları ve 998,922,579 Cezayir Dinarı	%91.00	21,177,678 YTL	35,683,545 YTL	4,986,386 YTL	3,246,886 YTL
TOPLAM			432,891,144 YTL	586,611,560 YTL	35,711,511 YTL	37,826,479 YTL
Devam Eden Projeler – Uzun Vadeli						
Onshore Processing Facilities, Sakhalin, Rusya (**)	310,550,972 ABD Doları	%53.00	92,351,644 YTL	108,039,022 YTL	15,608,623 YTL	16,638,407 YTL
Romanya Otoyol Projesi (**)	2,247,500,000 Euro	%2.00	24,002,660 YTL	44,336,196 YTL	33,126,993 YTL	43,042,564 YTL
SGP Onplot Multidiscipline 1173 (**)	127,644,434 ABD Doları	%33.00	24,336,440 YTL	27,436,984 YTL	4,623,534 YTL	3,346,960 YTL
Yeni Amerikan Konsoloslugu Ofis Binası, Gine (**)	49,328,664 ABD Doları	%57.00	18,524,504 YTL	18,797,434 YTL	-	2,695,224 YTL
Yeni Amerikan Konsoloslugu Ofis Binası, Mali (**)	49,704,750 ABD Doları	%27	8,132,345 YTL	7,982,758 YTL	-	1,118,068 YTL
Yeni Amerikan Konsoloslugu Ofis Binası, Siera Leone (**)	48,362,000 ABD Doları	%22	6,219,180 YTL	6,987,379 YTL	-	1,007,525 YTL
Yeni Amerikan Konsoloslugu Ofis Binası, Nepal (**)	64,784,000 ABD Doları	%1	301,205 YTL	3,749,453 YTL	-	3,749,456 YTL
İTÜ Kütüphane İnşaatı	1,170,000 YTL	%59.00	1,559,970 YTL	2,188,168 YTL	-	-
Yeni Amerikan Konsoloslugu Ofis Binası, Cezayir (**)	66,900,000 ABD Doları	%1	347,044 YTL	1,639,565 YTL	-	1,639,566 YTL
Ankara Pozantı Otoyolu	163,590,000 ABD Doları	-	503,112 YTL	-	-	-
TOPLAM			176,278,104 YTL	221,156,959 YTL	53,359,150 YTL	73,237,770 YTL

(*) Avans tutarı 31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla hakedişlerden netleşmemiş olan avans tutarını temsil etmektedir.

(**) Bu projeler Enka İnşaat'ın müşterek yönetime tabi ortaklıkları vasıtasıyla yüklenildiği inşaat sözleşmeleri olup kontrat bedeli sözleşmenin toplam tutarını, maliyetler, hakedişler, avans ve alacak tutarları ise bu tutarlardan Enka İnşaat'ın ortaklıklardaki pay oranına isabet eden kısmı ifade etmektedir.

(***) 31 Aralık 2004 Tarihi itibarıyla Aygaz Yarımcı Küretank Deprem ve Güçlendirme projesi 100% tamamlanmış olup Aygaz Ambarlı'da inşaatı bitirilerek Aygaz Yarımcı'ya devredilen küre tankla ilgili maliyet ve hakediş bedelleri , 31 Aralık 2004 itibarıyla Aygaz Yarımcı Projesinin yıllara sarı işler gelir ve giderleri ile birlikte ilgili dönemin kar-zarar tablosunda yansıtılmış bulunmaktadır.

2.1.4. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplamalar

Bu bölümde Enka İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi'nin 2004 yılında devam eden inşaat faaliyetlerine ilişkin bir önceki bölümde sözleşme bedeli, tamamlanma yüzdesi, maliyet ve hakediş tutarları verilen projelerden, uygulamadaki kısıtlar nedeniyle sonuçlarının anlamlı olabileceği düşünülen 8 proje örnek olarak alınmıştır. Örnek alınan projelerin, "Tamamlanma Yüzdesi" yöntemine göre dönem geliri olarak gelir tablosuna alınabilecek tutarları ve TMS 11 gereği varlık olarak gösterilmesi gereken müşterilerden brüt alacak tutarı (devam eden inşaat sözleşmelerinden alacak tutarları) ve borç olarak gösterilmesi gereken müşterilere olan brüt yükümlülük tutarı (devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş tutarları) hesaplanmıştır.

Dönem geliri, toplam sözleşme bedelinin tamamlanma yüzdesine göre cari döneme gelir olarak kaydedilecek tutarını göstermektedir. Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar, mali tablolara yansıtılan gelirin kesilen hakediş faturaları tutarının ne kadar üzerinde olduğunu; devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri ise kesilen hakediş faturaları tutarının mali tablolara yansıtılan gelirin ne kadar üstünde olduğunu göstermektedir.

Uygulamadaki kısıtlar nedeniyle örnek hesaplama yapılan Tablo 10'da aşağıdaki veriler kullanılmıştır;

- 31 Aralık 2004 tarihli T.C. Merkez Bankası Dolar Alış Kuru 1,3421 TL olarak alınmıştır,
- Müşterek yönetime tabi ortaklıklarla beraber üstlenilen projelerde, Enka İnşaat'ın pay oranı %50 olduğu varsayılarak hesaplama yapılmıştır. (2004 yılı mali tablo dipnotlarında 12 müşterek yönetime tabi ortaklıktan 9 ortaklığa katılım payı %50'dir)
- Yıllara yaygın inşaat maliyetlerinin tamamı dönem maliyeti olarak değerlendirilmiştir.

Tablo 10: Enka İnşaat İçin Tamamlama Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplama

Projenin Adı	1 Sözleşme Bedeli	2 Tamamlanma Yüzdesi	3 Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri	4 Hakediş Bedelleri	Tamamlanma Yüzdesine Göre Dönem Geliri (1 x 2)	Gelirin Hakediş Aşan Kısmı (Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar)	Hakedişin Geliri Aşan Kısmı (Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri)
Perinatal Medical Center, Moskova (1)	39.819.004	53,00%	16.297.756	17.731.884	21.104.072	3.372.188	-
Ramstore 16 Alışveriş Merkezi İnşaatı Projesi (1)	31.539.350	19,00%	2.754.494	3.608.960	5.992.477	2.383.517	-
SGP Temporary Facilities 1127 (2)	1.545.705	91,00%	1.668.829	3.169.160	1.406.592	-	1.762.568
BP Gaz Yarımca Dolun Tesisleri Depolama Tankları İmal İnşaat ve Montajları (1)	2.684.200	95,00%	1.680.534	3.049.423	2.549.990	-	499.433
Infrastructures (SGI Main civil) 1062 (2)	2.533.214	99,00%	2.491.876	2.167.235	2.507.882	340.647	-
Maslak Pak İş Merkezi Ankranlı İksa İşİ	1.330.029	80,00%	1.258.945	1.431.217	1.064.023	-	367.194
İTÜ Kütüphane İnşaatı	1.170.000	59,00%	1.559.970	2.188.168	690.300	-	1.497.868
Yeni Amerikan Konsolosluğu Ofis Binası, Cezayir (2)	44.893.245	1,00%	347.044	1.639.565	448.932	-	1.190.633
	125.514.747		28.059.448	34.985.612	35.764.268	6.096.351	5.317.696

(1) ABD Doları olarak verilen sözleşme bedeli 1\$ = 1,3421 TL kuru ile Türk Lirasına çevrilmiştir.

(2) Müşterek yönetime tabi ortaklık olduğu için sözleşme bedelinin %50'si alınmış ve 1\$ = 1,3421 TL kuru ile Türk Lirasına çevrilmiştir.

Tablo 10'daki örnek projeler için işletme; 34.985.612.- TL hakediş faturası kesmiş olmasına rağmen 35.764.268.- TL'yi dönemin geliri olarak, 28.059.448.- TL'yi dönemin maliyetleri olarak gelir tablosuna yansıtacak, 6.096.351.- TL'yi müşterilerden brüt alacak tutarı olarak ve 5.317.69.- TL'yi müşterilere olan brüt yükümlülük tutarı olarak kayıtlara alacaktır.

2.2. ALARKO HOLDİNG

2.2.1. Uygulanan Muhasebe İlkeleri ve Muhasebe Kayıtları

Şirketin muhasebe kayıtları ve kanuni defterleri, yürürlükteki ticari ve mali mevzuat ile Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği esas alınarak tutulmuştur. İlişikteki, enflasyon etkisinden arındırılmış konsolide mali tabloların hazırlanmasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun ilgili tebliği (Seri XI No:20 ve 21 sayılı tebliğler) de esas alınmıştır. Konsolidasyon, Ana Ortaklık olan Alarko Holding A.Ş. bünyesinde gerçekleştirilmiş olup, Ana Ortaklık'ın bağlı ortaklıkları tam konsolidasyon yöntemine göre, müşterek yönetime tabi ortaklıklar müşterek yöntemine göre ve iştirakler de özsermaye metodu ile konsolide mali tablolara eklenmiştir.

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri/Hak Edişleri; müteahhit sıfatıyla üstlenilen yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili inşaat sözleşmeleri "sözleşmenin tamamlanması" yöntemine göre muhasebeleştirilmiştir. Sözleşme ile ilgili katlanılan maliyetler ve kesilen hak edişler sözleşme konusu inşaat işi tamamlanana kadar konsolide gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin bilançoda gösterilmiştir. İlgili inşaat işinin geçici kabulünün alınışını takiben inşaat gelirleri ve giderleri konsolide gelir tablosuna yansıtılmıştır. Yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili katlanılan tüm maliyetler aktifte "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap kalemi altında, ilgili hak edişler ise "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri" hesap kalemi altında, tamamlanma dönemlerine göre kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılmıştır.

2.2.2. Mali Tablolar

Alarko Holding Anonim Şirketi 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle Konsolide
Özet Bilançosu (YTL)

	Cari Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş	Önceki Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş
	31 Aralık 2004	31 Aralık 2003
I- DÖNEN VARLIKLAR	1.350.980.543	1.005.559.072
A. Hazır Değerler	221.127.818	307.126.953
B. Menkul Kıymetler	92.547.062	73.115.880
C. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	121.395.133	58.110.912
D. Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	1.832.203	4.979.570
E. Stoklar	100.006.811	97.916.397
F. Diğer Dönen Varlıklar	51.136.874	50.205.932
G. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	762.934.642	414.103.428
II- DURAN VARLIKLAR	230.800.434	197.358.170
A. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	584.549	617.173
B. Diğer Uzun Vadeli Alacaklar	2.230	7.615
C. Finansal Duran Varlıklar	15.615.888	10.351.022
D. Maddi Duran Varlıklar	200.437.219	173.463.706
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net)	5.395.685	6.098.163
F. Diğer Duran Varlıklar	8.764.863	6.820.491
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	1.581.780.977	1.202.917.242
I- KISA VADELİ BORÇLAR	1.149.736.918	770.325.962
A. Finansal Borçlar	34.632.730	24.557.081
B. Ticari Borçlar	80.853.789	29.097.210
C. Diğer Kısa Vadeli Borçlar	8.500.112	4.058.187
D. Alınan Sipariş Avansları	99.345.328	125.230.513
E. Borç ve Gider Karşılıkları	6.952.240	6.863.129
F. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	919.452.719	580.519.842
II- UZUN VADELİ BORÇLAR	117.487.895	115.709.305
A. Finansal Borçlar	21.806.971	20.293.157
B. Diğer Uzun Vadeli Borçlar	44.245	88.182
C. Alınan Sipariş Avansları	5.909.346	6.996.557
D. Borç ve Gider Karşılıkları	9.700.498	7.599.637
E. Ana Ortaklık Dışı Özsermaye	80.026.835	80.731.772
III- ÖZ SERMAYE	314.556.164	316.881.975
A. Sermaye	15.096.395	15.096.395
B. Emisyon Primi	-	528.768
C. Yedekler	12.886.172	181.120.028
D. Net Dönem Zararı	(2.446.328)	(26.797.678)
E. Geçmiş Yıllar Zararları	-	(488.312.553)
F. Çevrim Farkları	85.987	(109.595)
G. Özsermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	288.933.938	635.356.610
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	1.581.780.977	1.202.917.242

Alarko Holding Anonim Şirketi 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle Özet Konsolide Gelir Tablosu (YTL)

	Cari Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş	Önceki Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş
	31 Aralık 2004	31 Aralık 2003
A- Brüt Satışlar	186.271.029	147.331.734
B- Satışlardan İndirimler (-)	(5.012.679)	(5.321.576)
C- Net Satışlar	181.258.350	142.010.158
D- Satışların Maliyeti (-)	(135.979.107)	(105.545.340)
BRÜT SATIŞ KARI	45.279.243	36.464.818
E- Faaliyet Giderleri (-)	(35.934.407)	(34.878.600)
ESAS FAALİYET KARI	9.344.836	1.586.218
F- Diğer Faaliyetlerden Gelirler Ve Karlar	73.982.299	108.007.687
G- Diğer Faaliyetlerden Giderler Ve Zararlar (-)	(53.009.383)	(95.468.755)
H- Finansman Giderleri (-)	(1.846.194)	(3.364.211)
FAALİYET KARI	28.471.558	10.760.939
I- Olağanüstü Gelirler Ve Karlar	4.833.910	2.492.356
J- Olağanüstü Giderler Ve Zararlar (-)	(733.602)	(511.263)
K- Net Parasal Pozisyon Zararı	(34.221.685)	(38.691.389)
DÖNEM ZARARI	(1.649.819)	(25.949.357)
L- Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler (-)	(2.515.986)	(7.114.100)
ANA ORTAKLIK DIŞI ZARAR ÖNCESİ NET ZARAR	(4.165.805)	(33.063.457)
M- Ana Ortaklık Dışı Zarar	1.719.477	6.265.779
NET DÖNEM ZARARI	(2.446.328)	(26.797.678)

2.2.3. 2004 Yılı İnşaat Faaliyetleri

31 Aralık 2004 tarihi itibariyle, Şirket'in inşaat işleri bazında toplam bedeli, tamamlanma yüzdesi, katlanılan maliyet, hak ediş tutarı, işverenden olan alacağı ve alınan avans tutarlarının detayı şöyledir;

AÇIKLAMA	Kontrat		Tamamlanma		Yıllara Yaygın		Hakediş		Avans		İşverenden Olan	
	Bedeli	Yüzdesi	Yüzdesi	İnşaat Maliyetleri	Bedelleri	Tutarı	Bedelleri	Tutarı	Bedelleri	Tutarı	Bedelleri	Alacak Tutarı
Arzew Kuvvet Sant. İnş.	\$18.650.000	58,00		19.721.066 YTL	15.959.125 YTL	1.911.742 YTL						
Astana Havaalanı Proj. İnş.	\$6.352.800	-		-	-	-						
Moskova Çocuk Onk. Has. İnş.	20.100.000.000 JPY	92,14		272.858.435 YTL	242.147.903 YTL	18.643.275 YTL						722.661 YTL
Batı Kazakistan Yolları Rehabilitasyonu Projesi	\$90.000.000	42,24		65.423.071 YTL	57.068.242 YTL	5.909.345 YTL						913.072 YTL
Batı Kazakistan Yolları Rehabilitasyonu Projesi	\$101.220.570	32,34		60.424.196 YTL	91.336.828 YTL	16.743.768 YTL						13.734.731 YTL
Almaty – Bishkek Yolları Rehabilitasyonu Projesi	7.220.360.185 KT	-		-	-	-						
Adana Raylı Taşıma Sistemi İnşaatı	\$21.686.303	45		182.99.058 YTL	22.973.391 YTL	2.794.024 YTL						2.103.731 YTL
Kırklareli Doğalgaz Çevrim Santrali İnş.	\$294.947.916	47,25		213.289.595 YTL	343.752.475 YTL	308.475 YTL						
İzmit Körfezi Atık Su Arıtma ve Deşarj Tes. İnş.	\$7.849.992	100		21.967.204 YTL	16.328.475 YTL	-						135.847 YTL
DSİ Melen Su Temini Proj. İnş.	\$16.199.052	100		31.360.940 YTL	35.732.159 YTL	-						-
DSİ Melen Su Temini Proj. İnş.	23.008.097 YTL	44		33.865.181 YTL	36.165.080 YTL	1.854.596 YTL						1.316 YTL
DSİ Melen Su Temini Proj. İnş.	\$1.063.581	-		-	-	-						-
TCDD Ankara-Eskişehir Demiryolu Rehabilitasyon Projesi	930.000.000 JPY	-		-	-	-						-
Tüpraş İzmit Rafinerisi Kükürt Giderme Proj. İnş.	437.173.424 €	11,76		41.751.470 YTL	47.345.064 YTL	30.445.205 YTL						-
	\$67.750.000	14,07		14.859.049 YTL	15.315.541 YTL	4.205.224 YTL						-
TOPLAM				793.819.265 YTL	924.124.283 YTL	82.815.654 YTL						17.611.358 YTL

*Tüm parasal bilgiler, projelerin tamamı için verilmiş olup, Topluluk' un projeye katılımı oranında konsolide mali tablolara yansıtılmıştır.

2.2.4. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplamalar

Bu bölümde Alarko Anonim Şirketi'nin 2004 yılında devam eden inşaat faaliyetlerine ilişkin bir önceki bölümde sözleşme bedeli, tamamlanma yüzdesi, maliyet ve hakediş tutarları verilen projelerden, uygulamadaki kısıtlar nedeniyle sonuçlarının anlamlı olabileceği düşünülen 5 proje örnek olarak alınmıştır. Örnek alınan projelerin, "Tamamlanma Yüzdesi" yöntemine göre dönem geliri olarak gelir tablosuna alınabilecek tutarları ve TMS 11 gereği varlık olarak gösterilmesi gereken müşterilerden brüt alacak tutarı (devam eden inşaat sözleşmelerinden alacak tutarları) ve borç olarak gösterilmesi gereken müşterilere olan brüt yükümlülük tutarı (devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş tutarları) hesaplanmıştır.

Uygulamadaki kısıtlar nedeniyle örnek hesaplama yapılan Tablo 11'de aşağıdaki veriler kullanılmıştır;

- 31 Aralık 2004 tarihli T.C. Merkez Bankası Dolar Alış Kuru 1,3421 TL, Euro Alış Kuru 1,8268 TL ve Japon Yeni Alış Kuru 0,0129 TL olarak alınmıştır.
- 2004 yılı inşaat faaliyetlerinin özetlendiği tabloda bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi ortaklık ve iştiraklerle beraber üstlenilen projeler için parasal tutarlar toplam tutar üzerinden verilip katılım oranı üzerinden konsolide mali tablolara aktarıldığından; tablodaki veriler projeye katılım oranı olarak dipnotlarda tespit edilebilen oranlara göre revize edilerek hesaplamada kullanılmıştır.
- Yıllara yaygın inşaat maliyetlerinin tamamı dönem maliyeti olarak değerlendirilmiştir.

Aşağıda Tablo 11'de gösterilen örnek projeler için işletme; 347.879.049.- TL hakediş faturası kesmiş olmasına rağmen 348.222.526.- TL'yi dönemin geliri olarak, 382.367.483.- TL'yi dönemin maliyetleri olarak gelir tablosuna yansıtacak, 20.282.819.- TL'yi müşterilerden brüt alacak tutarı olarak ve 19.939.343.- TL'yi müşterilere olan brüt yükümlülük tutarı olarak kayıtlara alacaktır.

Tablo 11: Alarko Holding İçin Tamamlama Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplama

Projenin Adı	1 Sözleşme Bedeli	2 Tamamlanma Yüzdesi	3 Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri	4 Hakediş Bedelleri	Tamamlanma Yüzdesine Göre Dönem Geliri (1 x 2)	Gelirin Hakedişi Aşan Kısmı (Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar)	Hakedişin Geliri Aşan Kısmı (Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri)
Arzew Desalinasyon Proj.(1)	24.224.194	58,00%	19.086.048	15.445.241	14.050.032	-	1.395.209
Astana Havaalanı Proj. İnş.(2)	250.940.862	92,14%	264.072.393	234.350.741	231.216.910	-	3.133.830
Moskova Çocuk Onk. Has. İnş.(1)	116.899.594	42,24%	63.316.448	55.230.645	49.378.389	-	5.852.256
Almaty – Bishkek Yolları Rehabilitasyonu Projesi (1)	28.168.000	45,00%	17.709.828	22.233.648	12.675.600	-	9.558.048
TCDD Ankara-Eskişehir Demiryolu Rehabilitasyon Projesi (3)	347.802.673	11,76%	18.182.765	20.618.775	40.901.594	20.282.819	-
	768.035.323		382.367.483	347.879.049	348.222.526	20.282.819	19.939.343

(1) Bağlı ortaklık ile yürütülen proje olduğu için sözleşme bedelinin %96,78'i alınmış ve 1\$ = 1,3421 TL kuru ile Türk Lirasına çevrilmiştir.

(2) Bağlı ortaklık ile yürütülen proje olduğu için sözleşme bedelinin %96,78'i alınmış ve 1JPY = 0,0129 TL kuru ile Türk Lirasına çevrilmiştir.

(3) Müşterek yönetime tabi ortaklık ile yürütülen proje olduğu için sözleşme bedelinin %43,55'i alınmış ve 1€ = 1,8268 TL kuru ile Türk Lirasına çevrilmiştir.

3. STANDARA GÖRE YENİDEN DÜZENLENMİŞ MALİ TABLOLAR

Bu bölümde örnek olarak alınan işletmelerin, 31.12.2005 tarihli bilanço ve gelir tablolarının önceki dönem (31.12.2004) verileri ile bilanço dipnotlarının TMS 11'i ilgilendiren kısımları dikkate alınmıştır.

3.1. ENKA İNŞAAT

3.1.1. Mali Tabloların Sunum Esasları ve Uygulanan Muhasebe İlkeleri

Şirket mali tabloları, SPK tarafından yayımlanan muhasebe ve raporlama ilkelerine (SPK Muhasebe Standartları) uygun olarak hazırlanmıştır. SPK Seri XI-25 no.lu Tebliğ'de alternatif olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından çıkarılmış olan muhasebe standartlarının uygulanmasının da, SPK muhasebe standartlarına uyulmuş sayılacağı belirtilmiştir. Konsolide mali tablolar ve dipnotlar, SPK tarafından uygulanması zorunlu kılınan formatlara uygun olarak sunulmuştur.

Gelirler, faaliyetler ile ilgili olarak işletmeye ekonomik getiri sağlanmasının muhtemel ve getirinin güvenilir olarak ölçülebilmesinin mümkün olduğu zaman muhasebeleştirilmekte ve verilen iskontolar ile katma değer vergileri düşülerek hesaplanmaktadır. Gelirin kaydedilebilmesi için aşağıda belirtilen kriterlerin öncelikle sağlanması gerekmektedir;

- İnşaat Sözleşmesi Faaliyetlerinde sözleşme gelir ve giderleri, inşaat sözleşmesinin getirisi doğru bir şekilde tahmin edilebildiği zaman, gelir ve gider kalemi olarak kaydedilir.
- Sözleşme gelirleri sözleşmenin tamamlanma oranı metoduna göre mali tablolara yansıtılmaktadır. Yılsonu itibarıyla oluşmuş olan toplam sözleşme giderinin, sözleşmenin tahmin edilen toplam maliyetine oranı sözleşmenin tamamlanma oranını göstermekte ve bu oran sözleşme gelirinin cari yıla isabet eden kısmının mali tablolara kaydedilmesinde kullanılmaktadır.

- Maliyet artı kar tipi sözleşmelerinden doğan gelir, oluşan maliyet ve tüm yıl boyunca kazanılan sözleşme ücreti toplamı baz alınarak muhasebeleştirilmektedir.

İnşaat sözleşme maliyetleri tüm ilk madde - malzeme ve direkt işçilik giderleriyle, sözleşme performansı ile ilgili olan endirekt işçilik, malzemeler, tamiratlar ve amortisman giderleri gibi endirekt maliyetleri kapsar. Satış ve genel yönetim giderleri olduğu anda giderleştirilir. Tamamlanmamış sözleşmelerdeki tahmini zararların gider karşılıkları, bu zararların saptandığı yıllarda ayrılmaktadır. İş performansında, iş şartlarında ve sözleşme ceza karşılıkları ve nihai anlaşma düzenlemeleri nedeniyle tahmini karlılıkta olan değişiklikler maliyet ve gelir revizyonuna sebep olabilir. Bu revizyonlar, saptandığı yılda mali tablolara yansıtılır. Kar teşvikleri gerçekleşmeleri makul bir şekilde garanti edildiğinde gelire dahil edilirler.

Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar, mali tablolara yansıtılan gelirin kesilen fatura tutarının ne kadar üzerinde olduğunu; devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri ise kesilen fatura tutarının mali tablolara yansıtılan gelirin ne kadar üstünde olduğunu göstermektedir.

3.1.2. Mali Tablolar

ENKA İnşaat Sanayi ve Anonim Şirketi 31 Aralık 2005 tarihi itibarıyla
Konsolide Bilanço (YTL)

		Cari Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş	Önceki Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş
	Dipnot Referansları	31.12.2005	31.12.2004
VARLIKLAR			
Cari / Dönen Varlıklar		2.125.482.871	1.749.572.790
Hazır Değerler	4	791.947.584	461.726.229
Menkul Kıymetler (net)	5	219.148.261	308.244.229
Ticari Alacaklar (net)	7	633.121.893	455.707.457
Finansal Kiralama Alacakları (net)	8	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	9	21.572.942	13.879.562
Diğer Alacaklar (net)	10	0	0
Canlı Varlıklar (net)	11	0	0
Stoklar (net)	12	165.717.806	127.325.464
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	13	7.319.520	15.553.573
Ertelenen Vergi Varlıkları	14	0	0
Diğer Cari/Dönen Varlıklar	15	142.023.559	205.996.564
İş Ortaklıklarının Dönen Varlıklar İçindeki Payı	16	144.631.306	161.139.712
Cari Olmayan / Duran Varlıklar		4.147.960.287	3.750.326.453
Ticari Alacaklar (net)	7	37.502.864	39.246.621
Finansal Kiralama Alacakları (net)	8	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	9	4.308.500	4.267.878
Diğer Alacaklar (net)	10	0	0
Finansal Varlıklar (net)	16	8.088.028	8.549.754
Şerefiye (net)	17	74.001.894	51.151.916
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	18	931.005.960	765.136.216
Maddi Varlıklar (net)-Şirket	19	2.719.999.742	2.487.728.981
Maddi Varlıklar (net)-Şirket'in İş Ortaklıkları İçindeki Payı	16	63.629.191	66.179.926
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	20	24.622.235	23.631.524
Ertelenen Vergi Varlıkları	14	193.656.588	211.028.846
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	15	91.085.530	93.366.194
İş Ortaklıklarının Duran Varlıklar İçindeki Payı	16	59.755	38.597
TOPLAM VARLIKLAR		6.273.443.158	5.499.899.243

		Cari Dönem	Önceki Dönem*
		Bağımsız	Bağımsız
		Denetim'den	Denetim'den
		Geçmiş	Geçmiş
	Dipnot		
	Referansları	31.12.2005	31.12.2004
YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		1.113.460.650	1.044.299.820
Finansal Boçlar (net)	6	47.142.558	61.095.840
Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları (net)	6	301.761.712	312.424.704
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	8	1.202.304	1.013.784
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	10	7.261.392	0
Ticari Borçlar (net)	7	467.261.263	289.865.848
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	9	37.069	2.355.819
Alınan Avanslar	21	51.953.650	49.917.040
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)	13	19.740.269	12.946.282
Borç Karşılıkları	23	28.127.487	158.448.395
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	14	0	0
Diğer Yükümlülükler (net)	10	103.545.865	66.489.029
İş Ortaklıklarının Kısa Vadeli Yükümlülükler İçindeki Payı	16	85.427.081	89.743.079
Uzun Vadeli Yükümlülükler		2.614.734.449	2.374.270.216
Finansal Borçlar (net)	6	1.691.080.857	1.690.350.219
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	8	10.127.993	4.420.958
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	10	0	0
Ticari Borçlar (net)	7	25.274.291	8.352.753
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	9	411.143	468.708
Alınan Avanslar	21	23.202.795	298.128
Borç Karşılıkları	23	627.309.416	447.757.713
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	14	225.287.524	174.378.398
Diğer Yükümlülükler (net)	10	0	0
İş Ortaklıklarının Uzun Vadeli Yükümlülükler İçindeki Payı	16	12.040.430	48.243.339
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR	24	242.714.798	224.998.196
ÖZSERMAYE		2.302.533.261	1.856.331.011
Sermaye	25	253.841.743	155.619.351
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	25	0	0
Sermaye Yedekleri	26	103.839.427	16.676.702
Hisse Senetleri İhraç Primleri		0	0
Hisse Senedi İptal Karları		0	0
Yeniden Değerleme Fonu		105.908.131	19.889.554
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu		(2.068.704)	(3.212.852)
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları		0	0
Kar Yedekleri	27	211.405.567	140.298.458
Yasal Yedekler		56.152.968	43.061.007
Statü Yedekleri		0	0
Olağanüstü Yedekler		126.326.149	35.585.884
Özel Yedekler		0	0
Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları		0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları		28.926.450	61.651.567
Net Dönem Karı/Zararı		409.498.160	365.645.044
Geçmiş Yıllar Karı/Zararı	28	1.323.948.364	1.178.091.456
TOPLAM ÖZ SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER		6.273.443.158	5.499.899.243

ENKA İnşaat Sanayi ve Anonim Şirketi 31 Aralık 2005 tarihi itibariyle
Konsolide Gelir Tablosu (YTL)

		Cari Dönem Bağımsız Sınırlı Denetim'den Geçmiş	Önceki Dönem* Bağımsız Sınırlı Denetim'den Geçmiş
	Dipnot Referansları	31.12.2005	31.12.2004
ESAS FAALİYET GELİRLERİ			
Satış Gelirleri (net)	36	4.024.835.353	2.519.746.986
Satışların Maliyeti (-)	36	(3.256.304.581)	(1.933.296.838)
Hizmet Gelirleri (net)	36	0	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler (net)	36	0	0
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		768.530.772	586.450.148
Faaliyet Giderleri (-)	37	(243.407.915)	(222.252.989)
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		525.122.857	364.197.159
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	38	153.726.105	99.218.442
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	38	(20.226.115)	(23.959.240)
Finansman Giderleri (-)	39	(102.103.281)	21.038.447
FAALİYET KARI/ZARARI		556.519.566	460.494.808
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	40	0	0
Ana Ortaklık Dışı kar/zarar	24	(64.229.136)	(64.425.013)
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR		492.290.430	396.069.795
Vergiler	41	(82.792.270)	(30.424.751)
NET DÖNEM KARI/ZARARI		409.498.160	365.645.044
Nominal değeri 1 Yeni Kuruş'dan ortalama hisse adedi		30.000.000.000	30.000.000.000
HİSSE BAŞINA KAZANÇ	42	0,014	0,012

3.1.3. 2005 Yılında Raporlanan 2004 Yılı İnşaat Faaliyetleri

İşletmenin 2005 yılı mali tablo dipnotlarında, devam eden inşaat faaliyetleri ile ilgili örnek hesaplamaya konu olabilecek sözleşme bedelleri, tamamlanma yüzdeleri, maliyet ve hakediş bilgilerine yer verilmemiştir. Bilançoda referans olarak gösterilen 13 no'lu dipnotunda ise devam eden inşaat sözleşmeleri alacakları ve hakediş bedellerinin hesaplaması ile ilgili bilgi verilmektedir. Dipnotta verilen 2004 yılına ait inşaat maliyetlerinin ve hakediş tutarlarının, 2004 yılı mali tablo ve dipnotlarında verilen maliyet ve hakediş bilgileriyle karşılaştırılabilme olanağı olmadığı kanaatindeyiz.

13 no'lu dipnotunda devam eden inşaat sözleşmeleri alacakları ve hakediş bedellerinin hesaplaması şu şekildedir;

	31 Aralık 2005	31 Aralık 2004
Devam eden inşaat sözleşmeleriyle ilgili maliyetler	352.560.563	307.722.661
Tahmini kazançlar	89.666.254	91.499.929
	442.226.817	399.222.590
Eksi : Dönem sonu itibariyle toplam faturalanan hakediş bedeli	(454.647.566)	(396.615.299)
	(12.420.749)	2.607.291

Yukarıdaki net bakiye konsolide bilançolarda aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

	31 Aralık 2005	31 Aralık 2004
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	7.319.520	15.553.573
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)	(19.740.269)	(12.946.282)
	(12.420.749)	2.607.291

3.2. ALARKO HOLDİNG

3.1.1. Mali Tabloların Sunum Esasları ve Uygulanan Muhasebe İlkeleri

SPK'nın Seri XI, No: 25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"ine göre hazırladığı ilk yıllık mali tablolar olup, SPK'nın 27 Nisan 2004 tarih ve MSD-10/303-9009 sayılı genel yazısına göre bir önceki yılın aynı hesap dönemi ile karşılaştırmalı olarak sunulmamıştır. 1 Ocak 2005 – 31 Aralık 2005 hesap dönemine ait mali tablolar 1 Ocak 2004 – 31 Aralık 2004 hesap dönemine ait mali tablolar ile karşılaştırmalı olarak sunulmamış olup, 31 Aralık 2005 tarihli bilanço 31 Aralık 2004 tarihli bilanço ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmıştır. Diğer taraftan, SPK'nın 2005 yılında mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesi

uygulaması sona erdiğinden, mali tablolar, 31 Aralık 2004 tarihindeki Türk Lirası'nın satın alma gücü cinsinden ifade edilmiştir.

Mali tablolar ve notlar SPK'nın uygulanması zorunlu kılınan formatlarına uygun olarak sunulmuştur. Muhasebe kayıtları ve kanuni defterler, yürürlükteki ticari ve mali mevzuatı esas alarak hazırlanmış, mali tabloların hazırlanmasında ise Seri XI/25 No.lu tebliğ'e uyum sağlamak amacıyla belli düzeltme ve sınıflandırma kayıtları yapılmıştır. Konsolidasyon, Ana Ortaklık olan Alarko Holding A.Ş. bünyesinde gerçekleştirilmiş olup, Ana Ortaklık'ın bağlı ortaklıkları tam konsolidasyon yöntemine göre, müşterek yönetime tabi ortaklıklar oransal konsolidasyon yöntemine göre ve iştirakler de özsermaye metodu ile konsolide mali tablolara eklenmiştir.

Konsolide mali tablolar Seri XI/ 25 No.lu tebliğ'e göre hazırlanmıştır ve yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili kanuni kayıtlarda yer almayan düzeltme "Tamamlanma oranı metodu ile taahhüt sözleşme getirisinin gelir ve gider olarak yansıtılması" olarak açıklanmıştır.

31 Aralık 2005 ve 2004 tarihli bilançolar ve bilançolara ilişkin dipnotlar karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Cari dönem mali tabloların sunumu ile uygunluk sağlanması açısından karşılaştırmalı bilgiler gerekli görülen hallerde yeniden sınıflandırılmıştır. Devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri içerisinde yer alan ve geçmiş yıllara ait kur farkı ve faiz gelirlerine ilişkin olarak SPK'nın XI/25 Tebliğinin 24. Kısmı uyarınca 31 Aralık 2004 tarihli bilançoda düzeltme yapılmıştır. Söz konusu düzeltme kayıtlarının 31 Aralık 2004 tarihli bilançodaki etkisi devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklarda 644.537 YTL ve devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedellerinde 44.411.460 YTL azaltıcı, ertelenen vergi varlıklarında 301.572 YTL, ana ortaklık dışı paylarda 1.283.988 YTL ve geçmiş yıllar karında 42.095.009 YTL artırıcı yönde olmuştur.

Müteahhit sıfatıyla üstlenilen yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili inşaat sözleşmeleri tamamlanma oranı yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Sözleşme gelir ve giderleri, inşaat sözleşmesinin getirisi doğru bir şekilde tahmin edildiği zaman, gelir ve gider kalemi olarak kayıt edilir. İlgili hesap döneminin sonunda oluşan toplam sözleşme giderlerinin, sözleşmenin tahmin edilen toplam maliyetine

oranı tamamlanma oranını ifade eder. Bu oran ise sözleşme gelirin cari döneme ait kısmının mali tablolara kaydedilmesinde kullanılır.

İnşaat sözleşmelerinin sonuçları güvenilir biçimde tahmin edilemiyorsa, sözleşme maliyetleri katlanılan dönemde tamamen, sözleşme hasılatı ise, yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi mümkün olan kısmı kadar mali tablolara alınır. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşma olasılığı varsa, beklenen zarar gider olarak mali tablolara alınır.

Gelir ve gider kalemlerinin belirlenmesinde tahakkuk esası uygulanmaktadır. Buna göre hasılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılacak şekilde muhasebeleştirilmektedir.

3.1.2. Mali Tablolar

Alarko Anonim Şirketi 31 Aralık 2005 tarihi itibariyle Konsolide Bilanço (YTL)

		Cari Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş	Önceki Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş
	Dipnot Referansları	31.12.2005	31.12.2004
VARLIKLAR			
Cari / Dönen Varlıklar		769.150.643	668.170.455
Hazır Değerler	3,4	185.681.920	232.184.775
Menkul Kıymetler (net)	3,5	118.135.026	81.816.689
Ticari Alacaklar (net)	3,7	196.327.694	121.881.758
Finansal Kiralama Alacakları (net)	8	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	3,9	3.106.956	1.450.750
Diğer Alacaklar (net)	10	827.379	350.152
Canlı Varlıklar (net)	11	0	0
Stoklar (net)	3,12	89.183.812	99.613.123
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	3,13	155.852.673	111.509.505
Ertelenen Vergi Varlıkları	3,14	0	0
Diğer Cari/Dönen Varlıklar	15	20.035.183	19.363.703
Cari Olmayan / Duran Varlıklar		266.608.321	237.003.834
Ticari Alacaklar (net)	3,7	734.514	584.549
Finansal Kiralama Alacakları (net)	8	0	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	3,9	0	0
Diğer Alacaklar (net)	10	0	2.230
Finansal Varlıklar (net)	3,16	15.644.952	15.479.298
Pozitif/Negatif Şerefîye (net)	3,17	(881.339)	(941.365)
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	3,18	2.154.349	2.109.400
Maddi Varlıklar (net)	3,19	223.105.688	198.801.624
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	3,20	5.624.872	6.356.057
Ertelenen Vergi Varlıkları	3,14	5.314.546	5.411.381
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	15	14.910.739	9.200.660
TOPLAM VARLIKLAR		1.035.758.964	905.174.298

		Cari Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş	Önceki Dönem Bağımsız Denetim'den Geçmiş
	Dipnot Referansları	31.12.2005	31.12.2004
YÜKÜMLÜLÜKLER			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		397.837.619	324.498.925
Finansal Boçlar (net)	3,6	57.047.592	29.122.502
Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları (net)	3,6	6.279.311	6.090.769
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	3,8	475.657	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	3,6	524.473	85.836
Ticari Borçlar (net)	3,7	129.768.342	83.895.937
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	3,9	178.085	1.207.185
Alınan Avanslar	3,21	59.927.342	99.098.723
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)	13	112.700.197	91.297.608
Borç Karşılıkları	3,23	15.601.583	5.939.665
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	3,14	0	0
Diğer Yükümlülükler (net)	10	15.335.037	7.760.700
Uzun Vadeli Yükümlülükler		43.175.656	35.644.767
Finansal Borçlar (net)	3,6	23.915.212	21.065.648
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	3,8	586.634	0
Diğer Finansal Yükümlülükler (net)	3,6	642.605	772.523
Ticari Borçlar (net)	3,7	0	0
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	3,9	0	0
Alınan Avanslar	3,21	5.936.644	5.937.965
Borç Karşılıkları	3,23	12.062.208	7.824.385
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	3,14	0	0
Diğer Yükümlülükler (net)	10	32.353	44.246
ANA ORTAKLIK DIŞI PAYLAR	2,24	93.704.762	85.999.554
ÖZSERMAYE		501.040.927	459.031.043
Sermaye	25,26	16.080.000	16.080.000
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	25,26	(983.605)	(983.605)
Sermaye Yedekleri		290.415.604	290.747.156
Hisse Senetleri İhraç Primleri		0	0
Hisse Senedi İptal Karları		0	0
Yeniden Değerleme Fonu		0	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu		(107.250)	(193.678)
Öz Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	27	290.522.854	290.940.834
Kar Yedekleri	29	18.536.850	12.886.172
Yasal Yedekler		820.935	452.478
Statü Yedekleri		0	0
Olağanüstü Yedekler		18.457.091	12.433.694
Özel Yedekler		0	0
Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları		0	0
Yabancı Para Çevrim Farkları		(741.176)	0
Net Dönem Karı/Zararı		60.238.872	0
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	30	116.753.206	140.301.320
TOPLAM ÖZ SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER		1.035.758.964	905.174.289

Alarko Holdingin 31.12.2005 tarihi itibariyle yayınlamış olduğu gelir tablosuna, SPK'nın "bir önceki yılın aynı hesap dönemi ile karşılaştırmalı olarak sunulmayabilir" genel yazısına istinaden 2004 yılı ile karşılaştırılmalı olarak hazırlanmadığı için yer verilmemiştir.

3.2.3. 2005 Yılında Raporlanan 2004 Yılı İnşaat Faaliyetleri

İşletmenin 2005 yılı mali tablo dipnotlarında, devam eden inşaat faaliyetleri ile ilgili örnek hesaplamaya konu olabilecek sözleşme bedelleri, tamamlanma yüzdeleri, maliyet ve hakediş bilgilerine yer verilmemiştir. Bilançoda referans olarak gösterilen 3 no'lu dipnotta yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili inşaat sözleşmelerinin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yapıldığı ve 13 no'lu dipnotta ise devam eden inşaat sözleşmeleri alacakları ve hakediş bedellerinin hesaplaması ile ilgili bilgi verilmektedir. Dipnotta toplam tutarlar üzerinden verilen 2004 yılına ait inşaat maliyetlerinin ve hakediş tutarlarının, 2004 yılı mali tablo ve dipnotlarında verilen maliyet ve hakediş bilgileriyle sadece toplam tutar olarak karşılaştırılabilmesine karşın proje bazında gelir, maliyet ve hakedişler verilmediği için karşılaştırılabilme olanağı olmadığı kanaatindeyiz.

13 no'lu referans dipnotunda devam eden inşaat sözleşmeleri ile ilgili maliyetler ve tahmini kazançlar şöyledir;

	31 Aralık 2005	31 Aralık 2004
Devam eden inşaat sözleşmeleriyle ilgili maliyetler	1.225.424.913	773.820.329
Tahmini kazançlar	205.778.405	173.621.223
	1.431.203.318	947.441.552
Eksi : Dönem sonu itibariyle toplam faturalanan hakediş bedeli	(1.388.050.842)	(927.229.655)
	43.152.476	20.211.897

Yukarıdaki net bakiye konsolide bilançolarda aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

	31 Aralık 2005	31 Aralık 2004
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	155.852.673	111.509.505
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)	(112.700.197)	(91.297.608)
	43.152.476	20.211.897

SONUÇ VE ÖNERİLER

Arsa veya arazi altyapısı üzerine hammadde ve işçilik kullanılmak suretiyle meydana getirilen yapı olarak tanımlanan inşaat işleri vergi hukuku açısından ikiye ayrılmaktadır. Gerçek kişi ya da kurumların kendi nam ve hesaplarına, kazanç elde edebilmek için satmak veya kendi gereksinimlerini karşılamak amacıyla yaptıkları inşaat işleri özel inşaat olarak değerlendirilirken, belirli bir ücret karşılığında başkalarının nam ve hesabına yapılan inşaat işleri inşaat taahhüt işleri olarak değerlendirilmektedir. Özel inşaat yapan işletmeler inşaat işlerinin bir üretim süreci olması nedeniyle üretim işletmeleri olarak değerlendirilmekte, taahhüt şeklinde inşaat yapan işletmeler ise başka gerçek ya da tüzel kişilere ait inşaat işini sözleşme ile belirlenen koşullarda yapmayı üstlendikleri için hizmet işletmesi olarak değerlendirilmektedir. Bu tez çalışmasında inşaat taahhüt işi yapan işletmeler çalışma konusu içine alınmıştır.

İnşaat işlerinin diğer üretim faaliyetlerine nazaran fiziki ve mali olarak çok büyük boyutlarda olabilmesi, detay ve teknik ayrıntısının fazla olması, çok fazla sayıda ve çeşitte ekipman ve makine ile birlikte farklı uzmanlık alanlarının beraber iş süreçlerinde yer alması ve yapısı gereği işlerin uzun sürmesi gibi nedenler, inşaat faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi aşamasında inşaat muhasebesinin ayrı bir uzmanlık muhasebesi olarak ele alınmasına neden olmuştur.

İnşaat taahhüt işleri özelliği gereği çoğu zaman bir hesap dönemi içerisinde tamamlanamamakta ve sonraki hesap dönemlerine sarmaktadır. İnşaat faaliyetlerinin başlanıldığı yıl tamamlanamayan, başka bir ifadeyle izleyen yıl yada yıllara sarkan inşaat taahhüt işleri, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak tanımlanmaktadır. Faaliyetlerin birden fazla hesap döneminde gerçekleştirilmesi, sözleşme ile ilgili maliyet ve gelirlerin ne zaman faaliyet sonuçlarına alınacağı sorununu da beraberinde getirmektedir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin dönem içerisinde muhasebeleştirilmesi ve dönem sonlarında raporlanması konusunda, muhasebe

sistemleri tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak iki farklı yöntem önermektedirler. Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat taahhüt işi ile ilgili gerçekleşen maliyet ve alınan hakedişler, faaliyetin devam ettiği dönem sonuçlarına yansıtılmadan bilanço hesaplarında izlenmekte, iş ile ilgili kâr/zarar işin tamamlandığı dönemde hesaplanarak dönem sonuçlarına yansıtılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise faaliyetin devam ettiği dönemlerde gerçekleşen maliyetler ve alınan hakediş tutarları, işin tamamlanma oranına göre dönem sonuçlarına yansıtılmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yöntemi faaliyet sonucunu işin tamamlanmasından sonra belirlemesi yönüyle ihtiyatlılık ilkesine uymakta fakat kârın işin devam ettiği dönemlere dağıtılamaması nedeniyle dönemsellik ilkesi ile çelişmektedir.

Türkiye’de vergi kanunlarının muhasebe sistemi üzerindeki etkisi nedeniyle, Gelir Vergisi Kanunu’na özel bir vergileme sistemine tabi olan yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yapılmaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının mali analiz yapmasını kısıtlaması, faaliyetin devam ettiği dönemlerde ticari kârın oluşmaması ve dolayısıyla ortaklara kar payı dağıtılamaması gibi birçok soruna da neden olan tamamlanmış sözleşme yöntemi, çoğu ülke tarafından terk edilmekte ve yerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na da kabul gören tamamlanma yüzdesi yöntemine bırakmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yayınlamış olduğu IAS 11 Construction Contracts başlıklı standardın Türkçe çevirisi olan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri XI-25 No’lu tebliği ile tamamlanma yüzdesi yöntemi Türkiye’de de uygulama alanı bulmuştur. SPK Seri XI-25 No’lu tebliğ uyarınca İMKB’de işlem gören firmalar, 1 Ocak 2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolarından itibaren finansal raporlarını UFRS ile uyumlu olarak yayınlamaya başlamışlardır.

Türkiye, muhasebe sisteminin oluşumundaki çok sesliliğin giderilmesi ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu muhasebe standartları oluşturulması yolunda en önemli adımı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulmasıyla atmıştır. İdari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliği olarak

faaliyete geçen TMSK Türkiye’de muhasebe standartlarını belirlemeye yetkili tek kurum olmuştur. Hali hazırda tasarı olarak Meclis Adalet Komisyonu’ndan geçen yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yasalaşması durumunda TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nı belirlemeye, değiştirmeye, düzenlemeye ve gerektiğinde kaldırmaya yetkili tek kurum olacaktır. Kanun tasarısına göre; gerçek ve tüzel kişi tacirler defterlerini tutarken, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TMSK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları’na ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine uymak ve bunları uygulamak zorunda olacaklardır.

İMKB’de işlem gören firmalar tarafından uygulanmakta olan Türkiye Muhasebe Standartlarının, yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yasalaşması durumunda Türkiye’de faaliyet gösteren bütün işletmelerce uygulanmaya başlanacak olması, çalışma içerisinde gerçekleştirilen örnek uygulamanın inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelere yol gösterici olması açısından önemini arttırmaktadır.

Çalışmada yukarıda değinilen hususlar çerçevesinde, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanmış mali tabloların, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının öngördüğü üzere, tamamlanma yüzdesi yöntemi ile hazırlanması durumunda oluşacak farklılıklar örnek bir uygulama ile açıklanmaya çalışılmıştır. Uygulama ile ilgili açıklanması gereken husus, uygulamanın sadece örnek olarak alınan işletmelerin mali tablo ve dipnotlarında verilen bilgilerle sınırlandırıldığıdır. İşletmelerin, ekonomik ve mali yapıları, faaliyet alanları, organizasyonları ve hatta uygulanan muhasebe politikaları birbirinden farklı olacağından, uygulama sonucu ve öneriler, uygulamaya konu olan örnek işletmelerin verileri ile yorumlanmıştır.

Karşılaştırmalı olarak sunulan 2004 yılı standart öncesi ve standart sonrası mali tablolarda, Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının set olarak uygulanması, tam açıklama kavramı gereği açıklanması beklenen verilerin eksikliği, standartlar setinin ilk geçiş esnasında uygulayıcılar açısından yeni olması, eğitim yetersizliğinden oluştuğu tahmin edilen hatalar ve uygulamanın kısıtları bölümünde geçen diğer nedenler, sadece TMS 11’in yarattığı değişimleri tespit edebilmeyi kısıtlamaktadır. Örnek işletmelerin 2004 yılına ait

bilançoları standart öncesi ve standart sonrası karşılaştırmalı olarak incelendiğinde anlamlı olarak nitelendirilebilecek şu sonuçlar çıkmıştır;

- Enka İnşaat'ın yaklaşık olarak; dönen varlıkları %28, duran varlıkları⁸ %23, kısa vadeli borçları %45 ve uzun vadeli borçları⁹ %14 oranında azalmıştır.
- Alarko Holding'in yaklaşık olarak; dönen varlıkları %50 ve kısa vadeli borçları %70 oranında azalmıştır.

İşletmelerin aktif ve pasif hesaplarında azalışa neden olan işlemlerin çoğunluğunun, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ile yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişlerinin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yeniden hesaplanarak faaliyet sonuçlarına yansıtılmasından kaynaklandığını düşünmekteyiz.

Uygulamaya konu olan işletmelerden Enka İnşaat'ın, inşaat taahhüt işlerinin yanında başka alanlarda da faaliyet göstermesi, gelir tablolarının konsolide gelir tablosu olması ve dipnotlarda faaliyet konularına göre gelir tablosu hesaplamaları olmaması nedeniyle gelir tablosunun karşılaştırılma kabiliyetinin zayıf olduğunu düşünmekteyiz. Alarko Holding ise 2004 yılı dipnotlarında faaliyet konularına göre detaylı gelir tablosu hesaplamalarını göstermesine karşın, 2005 yılı cari dönem gelir tablosunu önceki dönem ile karşılaştırmalı olarak sunmadığından karşılaştırma yapılamamıştır.

Uygulamanın “Tamamlama Yüzdesi Yöntemine Göre Örnek Hesaplamalar” başlığı altında yapılan örnek hesaplamalarında, işletmelerin devam eden inşaat faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre dönem geliri olarak yansıtılabileceği tutarları, “müşterilerden brüt alacak tutarı”nı temsil eden devam eden inşaat sözleşmelerinden alacakları ve “müşterilere brüt yükümlülük tutarı”nı temsil eden devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedellerinin hesaplanması amaçlanmıştır. Ancak işletmelerin 2004 yılı inşaat faaliyetleri ile ilgili 2005 yılı mali tablo dipnotlarında herhangi bir bilginin verilmemesi, faaliyetlerinin büyük çoğunluğu ile ilgili parasal işlemlerini ABD Doları cinsinden gerçekleştirmeleri

⁸ Ertelenen Vergi Varlıkları yeni sınıflandırmada Cari Olmayan/ Duran Varlıklar içine alındığından, Cari Olmayan/Duran Varlıklardan çıkartılarak hesaplanmıştır.

⁹ Ana ortaklık dışı paylar yeni sınıflandırmada uzun vadeli yabancı kaynaklar kalemi dışında sınıflandırıldığı için 2004 yılı uzun vadeli yabancı kaynak toplamından çıkartılarak hesaplanmıştır.

neticesinde dönem içerisinde ortaya çıkan kur farklarının hesaplanamaması ve uygulamanın kısıtları bölümünde geçen diğer kısıtlar nedeniyle inşaat faaliyetlerinin tamamı için yapılan hesaplamalar anlamlı olarak neticelendirilememiştir. İnşaat faaliyetlerinin tamamı yerine, anlamlı olarak nitelendirilebilecek örnek projeler bazında hesaplama yapılmıştır. Örnek alınan projelerin hesaplamaları sonucunda;

Enka İnşaat'ın 2004 yılı inşaat faaliyetlerinden seçilen 8 proje için toplam 35.764.268.- TL dönem geliri ve 28.059.448.- TL hizmet üretim maliyeti olarak dönem sonuçlarına yansıtacaktır. Ayrıca 6.096.351.- TL devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar ve 5.317.69.- TL devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri olarak bilançosunda müşterilerden brüt alacak ve borç tutarlarını gösterecektir.

Alarko Holding'in 2004 yılı inşaat faaliyetlerinden seçilen 5 proje için toplam 348.222.526.- TL dönemin geliri ve 382.367.483.- TL hizmet üretim maliyeti olarak dönem sonuçlarına yansıtacaktır. Ayrıca 20.282.819.- TL devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar ve 19.939.343.- TL devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri olarak bilançosunda müşterilerden brüt alacak ve borç tutarlarını gösterecektir.

Uygulama bölümünde yapılan örnek hesaplamaların, inşaat taahhüt firmalarının TMS/TFRS'ye uygulamalarına ilk geçişlerinde ve takip eden dönemlerinde tamamlanma yüzdesi yöntemine göre nasıl hesaplama yapabileceklerini açık bir şekilde göstermesi açısından örnek alınabileceği kanaatindeyiz.

Uygulama sırasında karşılaşılan kısıtların çoğunluğunu veri yetersizliği oluşturmuştur. Tam açıklama kavramı gereği açıklanması beklenen hususların mali tablo dipnotlarında yer almamasının finansal tablo kullanıcılarını da olumsuz etkileyeceği kanaatindeyiz. İnşaat taahhüt işletmeleri için UFRS'ye göre hazırlanmış mali tablo dipnotlarında en önemli eksiklik olarak gördüğümüz konu, inşaat faaliyetleri hakkında verilen bilgilerin eksikliğidir. 2004 yılı mali tablolarında, detaylı olarak proje bazında verilen inşaat faaliyetleri ile ilgili sözleşme tutarları, tamamlanma yüzdeleri, maliyet ve hakediş tutarları, UFRS ile uyumlu hazırlanan 2005 yılı ve daha sonraki dönemlerin mali tablolarında açıklanmamaktadır. Finansal

tablo kullanıcılarına ana faaliyet konusu olan inşaat taahhüt işi ile ilgili detaylı bilginin verilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

TMSK tarafından yayınlanan diğer muhasebe standartları ile birlikte, TMS 11'in de ülkemizde yaygın bir şekilde kullanılmaya başlaması ile inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin de sorunsuz bir şekilde uyum sağlayabileceği bir muhasebe sistemine sahip olmamız TMS/IFRS'ye geçişi kolaylaştıracaktır.

TMS 11'in uygulanması konusu vergi boyutuyla ele alındığında, inşaat taahhüt işletmelerinin tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaya başlamalarıyla gerçekleşen maliyetleri ve hesaplayacakları dönem gelirleri, inşaat gelir ve gideri olarak finansal tablolara yansıtılmış ve olası kâr/zarar öz kaynağın bir unsuru olarak bilançolarında yer almış olacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısının hayata geçmesi ile inşaat muhasebe sistemi özel vergi düzenlemelerinden kurtulacak ve finansal tablolar daha açık ve anlaşılır olacaktır.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B.** (2006) *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme Ve Bir Uygulama* (Yayınlanmamış YL Tezi) İstanbul Üniversitesi, İstanbul
- Akdoğan, N.** (2000) *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (5.Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O.** (2007) *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması (Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12.Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Akdoğan, N.** (2004) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi*. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 6, Sayı 3, 19-59
- Alagöz, A.** (2009) *TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi*. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, 1-36
- Aysan, M.** (2007) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2007, Sayı 34, 51-56
- Aysan, M.** (2008) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2008, Sayı 40, 44-53
- Başpınar, A.** (2004) *Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*. Maliye Dergisi, Mayıs-Ağustos 2004, Sayı 146
- Benligiray, Y.** (1981). *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 241/161.
- Benligiray, Y.** (1996). *İhtisas Muhasebeleri*, Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık
- Benston, G.J., Bromwich, M., Litan, R.E. ve Wagenhofer, A.** (2006) *Worldwide Financial Reporting: The Development and Future of Accounting Standards*. Newyork, USA: Oxford University Press

Bostancı, S. (2002) *Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*. 30 Ekim 2009 <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/KURES ELLES EN%20MUHASEBEDE%20STANDARTLASMA%20VE%20TURKIYE%20MUHASEBE%20STANDARTLARI%20KURULU.doc>

Bragg, S.M. (2006) *The Ultimate Accountants' Reference, Including GAAP, IRS & SEC Regulations, Leases, And More (2nd Edition)*. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc.

Bragg, S.M. (2007) *Wiley - GAAP Policies and Procedures (2nd Edition)*. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc.

Çelik, O. (2006) *Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmelere: Dünya ve Türkiye*. 26 Eylül 2009 <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/ULUSLARARAS IMUHASEBESTANDARTLARINA%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0NG EL%C4%B0%C5%9EMELER.pdf>

Coşkun, A. ve Güngörmüş, A.H. (2008). *Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması*. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 10, Sayı 2, 213-232.

Çankaya, İ. (2003). *İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın – Özel (Yap-Sat) İnşaatlar (Genişletilmiş 2.Baskı)*. Ankara: Meslek Yapıtları.

Çiftci, Y. ve Erserim, A. (2008) *Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi*. Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu Bildirileri (24-27 Nisan, BANDIRMA). 26 Ekim 2009 http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci&aerserim_icam08.pdf

Çiftci, Y. (2007) *Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri*. II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri (28-29 Haziran 2007, Giresun). 26 Ekim 2009 <http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf>

Çonkar, K., Ulusan, H. Ve Öztürk, M. (2008) *Genel Muhasebe*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Deloitte Türkiye. (2007) *UFRS Cep Kitapçığı*. Deloitte Touche Tohmatsu

Demir, Y. (2008) *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı*. 30 Mayıs 2009 <http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/Y%C4%B1llara%20Yayg%C4%B1n%20%C4%B0n%C5%9Faat%20ve%20Onar%C4%B1m%20%C4%B0%C5%9Fleri.pdf>

Demir, F. (1997) *Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri*, Yaklaşım Dergisi, Yıl 5, Sayı 57, 18 – 24

Epstein, B.J. ve Jermakowicz, E.K. (2008) *Wiley - IFRS Policies and Procedures*. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc.

FASB (1982) *Statement of Financial Accounting Standards No. 56*. 19 Aralık 2009 <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175818760822&blobheader=application%2Fpdf>

Gencer, H. (2008) *Yapım İşleri İhalelerinde Teklif Türünün Belirlenmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. 06 Haziran 2009 www.e-kutuphane.imo.org.tr/pdf/1546.pdf

Gözlüklü, B. (2007) *Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Geline Nokta*. Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2007, Sayı 308, 79-91

Güngörmüş A.H. ve Atasever M. (2004) *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde 7/A Seçeneğinin İşleyişi Ve Bir Tespit*. 11 Nisan 2009 http://www.geocities.com/ceteris_paribus_tr/ah_gungormus.doc

Hussey, R. ve Ong, A. (2005) *International Financial Reporting Standards Desk Reference - Overview, Guide and Dictionary*. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc.

IASB (2009) *International Financial Reporting Standards (IFRSs) including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations*. London, UK: International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

IFRS Workbooks for Accounting Professionals (2007) *IAS 11 Construction Contracts*. 07 Kasım 2009 <http://www.accountingreform.ru/cgi-bin/getfile.cgi?lng=en&id=770>

- İbiş, C. ve Özkan, S.** (2006) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış*. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 74, 25-43)
- İnan, A.** (2005) *Hakediş Nedir? Nasıl Tanzim Edilir? Nasıl Ödenir? Kimler Kullanır?* 06 Haziran 2009 www.yildiz.edu.tr/~inan/Hakedis.pdf
- Karakaş, İ.** (2004) *Konsorsiyum Kavramı Ve Konsorsiyum Şeklinde İhaleli İşin Taahhüt Edilmesi Halinde İşin Sosyal Sigortalar Kurumu'na Bildirilmesi İle Tescili*. Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı 140, 218-221
- Kartal, A.** (1992) *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması*, Eskişehir:Anadolu Üniversitesi Basımevi
- Kızılot, Ş.** (2009). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı Ve Asgari İşçilik (13.Baskı)*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Köse, Ö.** (2008) *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması*. Yaklaşım Dergisi, Yıl 16, Sayı 188
- Köse, Ö.** (2009) *İnşaat İşlerinde Fiyat Saptama Yöntemleri ve Yaklaşık Maliyetin Tespiti*. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 91, 143-151
- Kuruoğlu, M. ve Korkmaz, A.** (2004) *İnşaat İşlerinde Projeye Uygun Sözleşme ve Fiyatlandırma Biçiminin Sağlayacakları*. 14 Haziran 2009 www.ins.itu.edu.tr/murkur
- Mirza, A.A., Orrell, M. ve Holt, G.J.** (2008) *Wiley -IFRS Practical Implementation Guide and Workbook (Second Edition)*. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc.
- Sabaz, B., Öz, Y. ve Albez, A.** (2002) *Özel İnşaat İşleri İle Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirme ve Muhasebe Açısından Karşılaştırılması*. Ekev Akademi Dergisi, Yıl 6, Sayı 12, 159-176
- Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B.** (2007) *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- Sanlı, N.** (2002) *Global Muhasebe Standartları*. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 60, 27-32
- Sayarı, M.** (2004) *İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı*. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 6, Sayı 3, 61-76
- Sevilengül, O.** (2008) *Genel Muhasebe (14.Baskı)*, Ankara: Gazi Kitabevi

Susmuş, T. ve Zengin, Y. (2008) *İnşaat Sözleşmeleri Standardı (Tms 11) Ve Uygulamaları*. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs

Şenlik, M. (2005) *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık

Tiffin, R. (2005) *The Complete Guide to International Financial Reporting Standards Including IAS and Interpretation (Second Edition)*. London, UK: Thorogood

Türkiye Muhasebe Standartları (2008) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS*. Ankara: TMSK Yayınları - 3

Tunç, M.A. (2007) *Tms-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi*. E-Yaklaşım Dergisi, Ocak 2007, Sayı 42

United Nations (2008) *Practical Implementation of International Financial Reporting Standards: Lessons Learned, Country Case Studies on IFRS*. United Nations Conference on Trade and Development (New York and Genova 2008), United Nations Publication

Usul, H. (2003) *İnşaat Muhasebesi*, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No:37

Üstünel, B. (2009) *“Dünyada Muhasebe ve Finansal Raporlamanın Değişen Yüzü ve Bunun Türkiye’ye Yansıması Konferansı” Konuşma Metni*. Uluslararası Finansal Yönetim Enstitüsü, 21 Mayıs 2009

Yargıç, B. (2004) *Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri ve Muhasebeleştirilmesi*. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 68, 177-186

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

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

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961 Sayısı: 10700

- 818 Sayılı Borçlar Kanunu Resmi Gazete Tarihi: 08.05.1926 Sayısı: 366

- **3194 Sayılı İmar Kanunu** Resmi Gazete Tarihi: 09.05.1985 Sayısı: 18749
- **4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu** Resmi Gazete Tarihi: 22.01.2002 Sayısı: 24648
- **4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu** Resmi Gazete Tarihi: 22.02.2002 Sayısı: 24648
- **5812 Sayılı Kamu İhale Kanunu İle Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun** Resmi Gazete Tarihi : 05.12.2008 Sayısı: 27075
- **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu** Resmi Gazete Tarihi: 21.06.2006 Sayısı: 2620
- **İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 7)** Resmi Gazete Tarihi: 21.06.2006 Sayısı: 2620
- **Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)** Resmi Gazete Tarihi: 15.11.2003 Sayısı: 25290
- **Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğ (Seri: XI, No: 29)** Resmi Gazete Tarihi: 09.04.2008 Sayısı: 26842
- **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik** Resmi gazete Tarihi: 26.10.2005 Sayısı: 25978

www.fasb.org

www.iasb.org

www.ifac.org

www.spk.gov.tr

www.tdk.gov.tr

www.tmsk.org.tr

www.turmob.org.tr