

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ

UZUN SÜRELİ SÖZLEŞMEYE BAĞLI İNŞAAT İŞLERİNDE
DÖNEM SONUCUNUN TESBİTİ

(Doktora Tezi)

Necdet ŞENSOY

İstanbul, 1984

İÇİNDEKİLER

Sayfa

0. SUNUŞ	VIII-IX
----------------	---------

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TEMEL KAVRAMLAR	1
10. Genel Açıklama	1
11. İnşaat ve İnşaat İşlerinin Tanıtımı, Özellikleri ve Türleri	1
110. İnşaat ve İnşaat İşlerinin Tanıtımı ve Özellikleri	1
111. İnşaat İşlerinin Türleri	5
111.1. Kullanım amacına göre inşaat türleri..	5
111.2. İş gerçekleştirilene göre inşaat türleri	6
111.2.1. İş sahibinin kendisinin yaptırdığı inşaatlar	6
111.2.2. İş sahibinin bir başkasına yaptırdığı inşaatlar	7
111.3. İş sahibinin kişiliğine göre inşaat Türleri	7
111.3.1. Özel inşaatlar	8
111.3.2. Devlet inşaatları	8
112. İnşaat İşleri Yapan Kurumlar ve İnşaat İşletmesi	10
113. İnşaat Sektörü ve İnşaat Sanayii	12
12. İnşaat İşlerinin Gerçekleştirilmesinde Uygulanan Yöntemler.....	13
120. Genel Açıklama	13
121. Emanet Yöntemi	13
122. İhale Yöntemi	16
123. Müteahhit Seçiminde Uygulanan Yöntemler	19
123.1. Kapalı teklif yöntemi	19
123.2. Açık teklif yöntemi	20
123.3. Pazarlık yöntemi	20
123.4. Fiyat ve teklif isteme yöntemi.....	21
123.5. Yarışma yöntemi	21

13. İnşaat Taahhüt Sözleşmelerinin Tanıtımı ve Türleri	22
130. Genel Açıklama	22
131. Taahhüt Sözleşmesine Dayalı İnşaat İşlerinde Taraflar ve İlişkileri	25
131.1. İş sahibi	25
131.2. Müteahhit	25
131.3. Taahhüt	25
131.4. Şartname	27
132. İnşaat Taahhüt Sözleşmelerinin Türleri	27
132.1. Süreleri açısından inşaat taahhüt sözleşmeleri	27
132.1.1. Kısa süreli inşaat taahhüt sözleşmeleri	27
132.1.2. Uzun süreli inşaat taahhüt sözleşmeleri	27
132.2. İşin fiyatı açısından inşaat taahhüt sözleşmeleri	28
132.2.1. Götürü fiyatlı sözleşmeler	28
132.2.2. Maliyet artı kâr yöntemine dayanan sözleşmeler	29
132.2.3. Hedef fiyat yöntemine dayanan sözleşmeler	32
132.2.4. Birim fiyat yöntemine dayanan sözleşmeler	33
14. Konu İle İlgili Muhasebe Kavramları ve İlkeleri..	36
140. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	36
141. Süreklilik ve Dönemsellik Varsayımı Kavramları	37
142. Dönem Sonucunun Ölçülmesiyle İlgili Terimler	38
142.1. Hasılat terimi	38
142.2. Maliyet ve gider terimleri	40
142.3. Gelir, kâr ve zarar terimleri	42
142.4. Dönem sonucunun ölçülmesi	44

	<u>Sayfa</u>
143. Hasılatın Tesbiti (tanınması)	49
143.1. Tahakkuk esası	52
143.2. Gerçekleşme kavramı	53
143.3. Hasılatın tanınmasında uygulanan yöntemler	56
143.3.1. Hasılatı satış anında tesbit yöntemi	56
143.3.2. Hasılatı, satış tutarının nakden tahsil edildiği zaman tesbit yöntemi	59
143.3.3. Üretimin tamamlanması anında tesbit yöntemi	60
143.3.4. İşin devamı süresince yapılan işle orantılı olarak hasılatı tesbit yöntemi	62
144. Hasılat ve Giderlerin Karşılaştırılması	64

İKİNCİ BÖLÜM

2. UZUN SÜRELİ SÖZLEŞMEYE BAĞLI İNŞAAT İŞLERİNDE HASILATIN VE GELİRİN TANINMASI	66
20. Genel Yaklaşım	66
21. İşin Devamı Sırasında İş Sahibinin Müteahhide Yaptığı Ödemeler	68
210. Avanslar	68
211. Hakedişler	69
22. Mülkiyetin İş Sahibine Geçişi	71
23. Hasılatın ve Gelirin Tutarının Belirli Olması (Ölçülebilirlik)	74
24. Alacağıın Teminat Altında Bulunması (Elde Edilebilirlik)	75
25. Bir Değişim (Mübadele) Yapılmış Olması.....	78
26. Hasılat ve Gelirin Gerçekleşmemiş Olsa Bile Tanınması.....	79
27. Sözleşme Türlerine Göre Hasılatın ve Gelirin Tanınmasındaki Farklılıklar	79

	<u>Sayfa</u>
270. Emanet Yöntemiyle Yapılan İşlerde Hasılatın ve Gelirin Tanınması	79
271. Götürü Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatın ve Gelirin Tanınması	80
272. Birim Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatın ve Gelirin Tanınması	81
273. Maliyet Artı Kâr Yöntemine Göre Yapılmış Sözleşmelerde Hasılatın ve Gelirin Tanınması	82
28. Yapılan Tahlilin Değerlendirilmesi	83

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. UZUN SÜRELİ SÖZLEŞMEYE BAĞLI İNŞAAT İŞLERİNDE HASILATIN VE GELİRİN TANINMASI İÇİN KULLANILAN YÖNTEMLER VE MUHASEBE KAYITLARI	85
30. Yöntemler ve Yöntem Seçimi	86
300. Kısmen Tamamlanma (Tamamlanma Yüzdesi) Yöntemi	86
301. Tamamlanma Yöntemi	88
302. Yöntem Seçimi	89
303. Yöntemlerin Yarar ve Sakıncaları	90
303.1. Kısmen Tamamlanma Yönteminin Yararları	90
303.2. Kısmen Tamamlanma Yönteminin Sakıncaları	91
303.3. Tamamlanma Yönteminin Yararları	93
303.4. Tamamlanma Yönteminin Sakıncaları ..	93
31. Farklı Sözleşme Türlerinde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma ve Muhasebe Kayıtları ..	94
310. Götürü Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma ve Muhasebe Kayıtları	94
310.0. Götürü Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma	94

	<u>Sayfa</u>
310.0.0. Hasılatı Tanıma	94
310.0.1. Geliri Tanıma	97
310.1. Götürü fiyatlı sözleşmelerde hasılatı ve geliri iş devam ederken tanımanın muhasebe kayıtları	102
310.1.0. Hasılatı tanımanın muhasebe kayıtları	102
310.1.1. Geliri tanımanın muhasebe kayıtları	103
311. Maliyet Artı Kâr Yöntemine Göre Yapılmış Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma ve Muhasebe Kayıtları	116
311.0. Maliyet artı kâr yöntemine göre yapılmış sözleşmelerde hasılatı ve geliri iş devam ederken tanıma	116
311.0.0. Hasılatı tanıma	116
311.0.1. Geliri tanıma	120
311.1. Maliyet artı kâr yöntemine göre yapılmış sözleşmelerde hasılatı ve geliri iş devam ederken tanımanın muhasebe kayıtları	125
311.1.0. Hasılatı Tanımanın Muhasebe Kayıtları	125
311.1.1. Geliri Tanımanın Muhasebe Kayıtları	127
312. Birim Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma ve Muhasebe Kayıtları	131
312.0. Birim fiyatlı sözleşmelerde hasılatı ve geliri iş devam ederken tanıma	131
312.0.0. Hasılatı tanıma	131
312.0.1. Geliri tanıma	132
312.1. Birim fiyatlı sözleşmelerde hasılatı ve geliri iş devam ederken tanımanın muhasebe kayıtları	133

32. Farklı Sözleşme Türlerinde Hasılatı ve Geliri İş Tamamlandığında Tanıma ve Muhasebe Kayıtları	133
320. Götürü Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Tamamlandığında Tanıma ve Muhasebe Kayıtları	133
320.0. Götürü Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Tamamlandığında Tanıma..	133
320.0.0. Hasılatı Tanıma	133
320.0.1. Geliri Tanıma	137
320.1. Götürü fiyatlı sözleşmelerde hasılatı ve geliri iş tamamlandığında tanımanın muhasebe kayıtları	139
320.1.0. Hasılatı Tanımanın Muhasebe Kayıtları	139
320.1.1. Geliri Tanımanın Muhasebe Kayıtları	140
321. Maliyet Artı Kâr Yöntemine Göre Yapılmış Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Tamamlandığında Tanıma	143
322. Birim Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Tamamlandığında Tanıma	144

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. UZUN SÜRELİ SÖZLEŞMEYE BAĞLI İNŞAAT İŞLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ	145
40. Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinden Elde Edilen Kazancın Özellikleri	145
41. Türk Vergi Sisteminde Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi	146
410. Genel Açıklama	146
411. Tarihsel Gelişim	146
411.0. 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ..	146
411.1. 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ...	147
411.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu	149
411.3. 2361 Sayılı Kanunla Yapılan Son Değişiklikten Sonra Bugünkü Durum ..	154

412. Vergi Kesintisi	155
42. Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinde Dönem Sonucunun Tesbitinin Vergi ve Muhasebe İlkeleri Açısından Karşılaştırılması	160
420. Vergi-Muhasebe İlişkisi	160
421. Ticari ve Mali Kâr Arasındaki Farklar	161
421.0. Zamanlama farklarını doğuran nedenler	162
421.1. Kalıcı farkları doğuran nedenler ...	163
422. Dönemin Vergi Gideri ve Zamanlama Farkı....	164
423. Geciktirilmiş Vergi	166
424. Geciktirilmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi	167
425. Değerlendirme ve Bir Teklif	168
5. ÖRNEK OLAY	174
6. S O N U Ç	186
7. YARARLANILAN KAYNAKLAR	189
70. Yararlanılan Kitaplar	189
71. Yararlanılan Makaleler, Tebliğler, Raporlar	197
72. Yararlanılan Sözlükler ve Ansiklopediler	199
73. Yararlanılan Kanun ve Yönetmelikler	200
8. KISALTMALAR	201

O. SUNUŞ

Çalışmamızın amacı, uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işlerinde dönem sonucunun teabiti işlemini, muhasebenin genel kabul görmüş ilke ve kavramları açısından incelemektir.

Muhasebenin temel kavramlarından "Dönemsellik Varsayımı" kavramı ve "Gerçekleşme" kavramı konumuz açısından önem taşımaktadır. Ayrıca Hasılatın ve Gelirin ne zaman tanınacağı yani hangi dönemin hesaplarında görüneceği konusu başlıbaşına bir sorun olmaktadır. Bu sorun farklı sözleşme türlerinde değişik görünüşler almaktadır.

Hasılatın ve Gelirin tanınacağı dönem tartışıldığı zaman, vergilemenin ne zaman yapılacağı da akla gelmektedir.

Amacımız doğrultusunda önce çalışmamızın dayandığı temel kavramlar açıklanmıştır. Birinci bölümde konumuzun iki yönü olan bir tarafta uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işleri, diğer tarafta ise ilgili muhasebe kavram ve ilkeleri açıklığa kavuşturulmak istenmiştir.

İkinci bölümde, konumuz olan uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işlerinin, bir muhasebe kavramı olan "Gerçekleşme" açısından irdelenmesi (tahlili) yapılmıştır. Çünkü gerçekleşme üçüncü bölümde ele aldığımız "Hasılatın ve Gelirin Tanınması" konusunda temel bir ölçüt, bir işaret olmaktadır.

Üçüncü bölümde, uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işlerinde hasılatın ve gelirin tanınması için kullanılan yöntemler ve her yöntemin kendine özgü muhasebe kayıtları farklı sözleşme türleri için ayrı ayrı ele alınarak incelenmektedir.

Gerçekleşme kavramı sözleşme türlerine göre değişik sonuçlar verdiği için ve farklı türdeki sözleşmelerin "Hasılatın ve Gelirin Tanınması"nda gösterdikleri özellikler de farklı olduğundan, bu bölümde her bir sözleşme türü, tek tek ayrı başlıklarda incelenmiştir.

Dördüncü bölüm uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işlerinden elde edilen kazancın vergilendirilmesini içermektedir. Önce Türk vergi sisteminde konunun ele alınışı ve bugünkü uygulanma şekli açıklanmıştır. Sonra da vergi amacı dışında "Kısmen Tamamlanma" yöntemi kullanıldığı zaman ortaya çıkan "Zamanlama Farkları"ndan ve "Geciktirilmiş Vergi"den bahsedilmiştir. Teklifimiz finansal raporlarda "Kısmen Tamamlanma Yöntemi"nin uygulanmasıdır.

Çalışmamızın beşinci bölümü bir örnek olaydır. Altıncı bölüm ise sonuç bölümüdür.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TEMEL KAVRAMLAR

10. Genel Açıklama

Konumuzla ilgili temel kavramlar, çalışmamızın diğer bölümlerinde tartışılacak konulara ve ileri sürülecek fikirlere esas olmak üzere ele alınmışlardır.

Önce inşaat ve inşaat işleri ile ilgili kavramlara açıklık kazandırılmış, konumuz açısından önemli olan sözleşmeler üzerinde durulmuş ve son olarak da ilgili muhasebe kavramları ile genel kabul görmüş ilkelere değinilmiştir.

11. İnşaat ve İnşaat İşlerinin Tanıtımı, Özellikleri ve Türleri

110. İnşaat ve inşaat işlerinin tanıtımı ve özellikleri

Sözlüklerde inşaat kelimesinin karşılığı yapı ve yapı işleridir (1). İnşaat, kökü Arapça'dan gelen "inşa" kelimesinin çoğuludur. Gramer yapısı "isim" olan "inşa" kelimesi de yapma, yapılma, vücuda, meydana getirme anlamlarına gelmektedir (2).

İnşaat kavramı yapılmakta olan bir varlığı, inşaat işi ise inşa etmek fiilini yani bir varlığın meydana getirilebilmesi için yürütülen faaliyetleri ifade etmektedir.

İnşaat, yapılmakta olan bir varlık olduğuna göre, yapılmış durumda bulunan "bina"dan farklıdır. Birincisi henüz yapım sürecinde bulunan bir yarı mamul olduğu halde

(1) Meydan Larousse Büyük Lügat ve Ansiklopedi, Meydan Yayınevi, İstanbul, 1971, cilt 6, s. 348.

(2) Devellioğlu, Ferit; Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat, Doğu Ltd. Şti. Matbaası, Ankara, 1970, s. 527.

ikincisi kullanılmaya hazır olan bir mamuldür. Bu durumda hem inşaat, hem de bina kelimelerinin karşılığı olabilen "yapı" yerine konumuza daha uygun düğen inşaat kelimesi kullanılacaktır.

İnşaat özel bir üretim türüdür. Bu üretim ile bir arazi üzerinde insan ve eşyayı barındırmaya yarayan veya insanların kullanımına sunulan bazı tesisler meydana getirilmektedir.

Uygulamada inşaat kavramı, her türlü yapı, imal, tesis, onarım, yıkım, tadil, ıslah, restorasyon ve montaj işlerini ifade etmektedir (3). İmar Kanunu'ndaki tanımında ise inşaat kavramı karada ve suda, daimi veya geçici, resmi ve özel, yeraltı ve yerüstü inşaatlar ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini de kapsamaktadır (4).

İnşaat işleri, bir başkası için ve taahhüt sözleşmesine dayalı olarak yapıldığı zaman aşağıdaki özellikleri gösterir:

1) Müşterinin (iş sahibi) zaman, miktar ve kalite bakımından özel olarak belirlediği bir mamulün üretilmesi demek olan (5) siparişe göre üretim tipi uygulanmaktadır. Üretim sipariş üzerine ve müşteri isteklerine göre gerçekleştirildiği için, ürün stoklaması diye bir sorun yoktur (6).

2) İnşaat işlerinde üretim yeri gezici, ürün sabittir. İşyeri üretimi yapan tarafından değil, iş sahibi tarafından belirlenmektedir. Üretim yeri onun mülküdür. İşin

(3) Coşkuner, Memduh; İnşaat Taahhüt Kazançlarının Vergilendirilmesi, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1971, s. 1.

(4) 6785 sayılı İmar Kanunu Md. 1.

(5) Kobu, Bülent; Üretim Yönetimi, Fatih Matbaası, İstanbul, 1977, İ.Ü. İ.F.İ.İ.E., No: 33, s. 43.

(6) Tümer, Melih; Ürün, Üretim ve Yönetim, Sermet Matbaası, İstanbul, 1978 İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı No: 305/532, s. 81.

yapıldığı yerle teslim yeri aynıdır, bir dağıtım sorunu yoktur. Ürün yapıldığı yere (toprağa) bağımlı ve taşınmaz (gayrimenkul) bir maldır.

3) İnşaat işlerinde mamul tek ve genellikle büyük çaplı olduğu için ve aynı mamul bir daha aynı organizasyonla yapılmadığı için Proje tipi üretim uygulanmaktadır. Bu sistemde ana işlem ünitesi tek olup, kullanılan girdiler çok çeşitlidir. Girdiler devamlı olarak işlem ünitesine dahil olurken, çıktı bir kerede gerçekleşir (7). Proje tipi üretim sisteminin varlığı (sistemin fiziki olarak uygulamaya konulabilmesi) talebin fiilen gerçekleşmesine bağlıdır.

4) İnşaat işlerinde projeler genellikle uzun süreli olmaktadır. Amaç, tasarlanan projenin öngörülen maliyet ve zaman periyodu içinde gerçekleştirilmesidir.

5) İnşaat işlerinde hareketlilik vardır. Müteahhit bir bölgede bir işi yapmak için bulunur, iş bitince oradan ayrılır. İnşaat işçileri belirli bir yılda değişik işverenler için, değişik bölgelerde çalışabilirler (8). Bu özellik makro açıdan inşaat faaliyetleri ve istihdamı konusunda ölçüleme güçlükleri doğurmaktadır.

6) İnşaat işleri, şantiye konumu, hava durumu, hükümet politikası, işlerin durgunlaşması ve müteahhidin kontrolü dışında maliyetleri ve programı etkileyen diğer unsurlar gibi bazı "bilinmeyenlerle" karşı karşıyadır (9).

7) İnşaat müteahhidi, anlaşma ve yapım koşullarından düşük kalitede mal üretemeyeceği için, hatalı ya da kalitesiz üretilen malı üçüncü kişilere satmak imkânına sahip değildir.

(7) İlyasoğlu, Eyüp; Yönetim Açısından Üretim Sistem Tipleri, İ.İ.T.İ.A. Yayın No: 1976/6 İstanbul, 1976, s. 37.

(8) Chutter, S.D.C. "The Construction Industry", The Canadian Chartered Accountant, Volume 89, Number 2, s. 85.

(9) S. a.g.m., s. 85.

Bu nedenledir ki (defolu) mal Üretimi inşaat taahhüdünde söz konusu olamaz. Ya da defolu üretilen mal satılamaz, alıcı bulamaz. Buna karşın tüketim mallarında her türlü üretim, alıcı bulur. İnşaat taahhüdünün üretimi tek bir alıcı için yapılır. Üretilen mal başkasına satılamaz(10).

8) Maliyet etkenleri, işi yaptıracak işverenin koşullarına bağlıdır. Girdi ve çıktılar işverence önceden saptanmıştır. Müteahhidin başarısı belirlenen koşullar içinde kalarak, üretimini kendi içinde en ekonomik yöntemle oluşturmak, bu koşullar içinde kalarak en ekonomik maliyeti bulmaktır (11).

9) Müteahhidin imalatçıdan farkı onun faaliyetini kendi işyerinde yapmıyor olmasıdır. Bu tür işlerin ürünü büyük değer kaybını göze almadan yerinden kaldırılamaz. Bu özellikten ötürü ortaya çıkan sorunlar şu konularda yoğunlaşmaktadır (12):

- Malzemenin siparişi, alınışı, saklanması,
- Üretimin denetimi,
- Kısmen tamamlanmış yapının takibi,
- Sözleşme bedelinin tahsili

10) Yapının arsaya olan hukuki bağlantısı nedeniyle inşaat, üzerinde kullanılan malzemelerle birlikte arsa sahibinin (iş sahibinin) mülkiyetine geçerek üreticinin mülkiyetinden çıkmaktadır. Bu yüzden müteahhidin stoktan yararlanma imkânı yoktur. Zira, inşaat süresince ortaya çıkan maliyet ve fiyat yükselişleri nedeniyle doğan mülk kıymetindeki artışlar -sözleşmede başka hüküm yoksa- inşaat sahibine intikal eder ve onun aktifine geçer (13).

(10) Bigat, Ercüment; Yapı Maliyeti, Cilt 1, Bozak Matbaası, İstanbul, 1980, s. 19

(11) S. a.g.e., s. 10.

(12) Baily, H. Heaton; Specialized Accounting Systems, John Wiley and Sons, Inc. U.S.A. 1960, s. 8

(13) Sorguç, V. Doğan; Yapı İşletmesi Ders Notu, 1, İ.T.Ü., İnşaat Fakültesi Matbaası, İstanbul, 1983, s. 20.

111. İnşaat işlerinin türleri

111.1 Kullanım amacına göre inşaat türleri

Yapılmakta olan eserin kullanım amacına göre bir sınıflama yapıldığında, üç ayrı amaca yönelik inşaat işi düşünebiliriz. Bunlar (14):

- i) Yerleşim amaçlı inşaatlar (konutlar, ticari, sağlık, eğitsel ve idari binalar),
- ii) İktisadi faaliyet amaçlı inşaatlar (su, tarım, endüstri, enerji),
- iii) Ulaşım amaçlı inşaatlardır (yol, köprü vb.)

Bina inşaatlarının büyük çoğunluğu oturmak amacıyla yapılan konut inşaatlarıdır. Türkiye'de inşaat sektörünün % 22'sini altyapı ve diğer bina inşaatı, % 78'ini ise, konut inşaatı meydana getirmektedir (15).

Yerleşim amaçlı inşaatlar; binaların inşasını, tadilatını, tamiratını ve yıkılmasını kapsamaktadır. İktisadi faaliyet amaçlı inşaatlar, baraj, drenaj, sulama tesisleri, sel kontrol ve su kuvvetleri, hidrolik santraller, boru hatları, su kuyuları, vs.'nin inşasını, tadilini ve tamirini kapsamaktadır. Ulaşım amaçlı inşaatlar ise; karayolları, sokak, cadde ve köprü, viyadük, menfez, demiryolu, metro, liman ve su kanallarının (gemiler için waterways), iskele ve hava meydanlarının inşasını, tadilini ve tamirini kapsamaktadır (16). Birleşmiş Milletler Örgütü tarafından hazırlanmış olan "Üm İktisadi Faaliyetlerin, Uluslararası Standard Sanayi Sınıflandırması" adlı çalışmada taahhüt yoluyla gerçekleştirilen 232 ayrı türde iş sayılmıştır.

(14) Sorguç, V. Doğan; a.q.e., cilt 2, s. 52.

(15) Dülger, İhan; Konut Sektörünün Darboğazları ve Çözüm Yolları, II. Türkiye İktisat Kongresi, Sosyal Gelişme ve İstihdam Komisyonu tebliğleri, İzmir, 1981, s. 393.

(16) United Nations, Indexes to the International Standard Industrial Classification of All Economic Activities, New York, 1971, s. 121.

111.2 İş gerçekleştirene göre inşaat türleri

111.2.1 İş sahibinin kendisinin yaptırdığı inşaatlar

İster kullanmak amacıyla, isterse satmak amacıyla olsun; iş sahibinin bizzat ilgilenerek, kendi nam ve hesabına yaptıkları inşaatlardır. Herhangi bir kişiye yahut kuruma iş yükletilmez. Ancak hizmet sözleşmesine bağlı olarak işçi çalıştırılır. İşin bazı bölümlerinin (elektrik tesisatı veya kalorifer tesisatı gibi) istisna sözleşmesine bağlı olarak taşeronlara yaptırılmış olması, işin özelliğini değiştirmez. Bu tür inşaatlar devlet tarafından yaptırıldığı zaman emanet yöntemi söz konusu olur.

Bu tür inşaat özel kişi ya da kurumlarca ticari amaçla yapılıyorsa, birkaç ihtimal söz konusudur. Kişi ya da kurum önceden satın alıp maliki bulunduğu bir arsa üzerinde inşaat yapıyor olabilir, bir başkasının arsasında daire karşılığında inşaat yapıyor olabilir veya arsa başkasından, inşaat kendisinden olmak üzere satıştan sonra hasılat paylaşımında şeklinde olabilir. Son durumda arsa sahibiyle bir ortaklık söz konusudur (17).

Kendi nam ve hesabına inşaat yapılarak daire, kat ve dükkan halinde satışında olaya satım sözleşmesi hükümleri uygulanır. Nitekim, Oser/ Schönberger İsviçre Federal Mahkemesinin "Satıcısının üzerinde bir bina inşa etmek şartıyla yaptığı taşınmaz mal satışlarının daima bir satım sözleşmesi sayıldığını, eser sözleşmesi saymadığını" bildirmektedir (18).

(17) Altuğ, Osman; İnşaat İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, İ.İ.T.İ.A. İşletme Fakültesi, basılmamış ders notu, İstanbul, 1981.

(18) Oser/Schönberger; Md. 363, 20/c, 15, s. 840. 2.: Olgaç, Senai; İstisna Akdi, Olgaç Matbaası, Ankara, 1977, s. 7 ve Kızılot, Şükrü; İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Ölçümleme, Olgaç Matbaası, Ankara, 1980, 2. baskı, s. 181.

Kendi nam ve hesabına inşaat yapıp satanlar G.V.K.'nun 42. maddesi hükmüne göre bildirimde bulunamazlar. Bu konuda Danıştay 4. Dairesi'nin 7.2.1974 tarih ve Esas no: 1971/7122, Karar no: 1974/400 sayılı kararı şöyledir (19):

"193 sayılı G.V.K.'nun 42. maddesi kendi nam ve hesabına inşaat yapıp satanları değil, bu işleri başkalarına karşı deruhte etmiş olanları (müteahhitleri) kapsamına almakta olup, bu hususu konunun ilgili maddelerin küll halinde incelenmesinden anlaşılmaktadır. Nitekim 43. maddede "tahsil olunan istihkak bedellerinden" 44. maddede "muvakkat ve kati kabul usulüne bağlı olan ve olmayan işlerden" yine, 94. maddenin 4. bendinde "42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden" bahsedilmiş olması bu görüşü doğrulamaktadır."

111.2.2 İş sahibinin bir başkasına yaptırdığı inşaatlar

İş sahibinin bir eser sözleşmesine göre, işi bir başka kişi ya da kuruma yükleyerek yaptırması halinde bu tür inşaatlar sözkonusu olur.

Bu işlerde, henüz işe başlanmadan yapılan eser sözleşmesine uygun olarak taraflar yükümlülüklerini yerine getirirler.

Çalışma konumuzla doğrudan ilgili olan bu tür inşaatlar, ilerideki başlıklarda ayrıntısıyla incelenecektir.

111.3 İş sahibinin kişiliğine göre inşaat türleri

Inşaatlar özel kişi ve kuruluşlara ait olabileceği gibi kamu kuruluşlarına da ait olabilir.

(19) Kızılot, Şükrü; Avcı, Şükrü; Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Doruk Mat. San. Ankara, 1979, genişletilmiş 2. baskı, s. 182.

111.3.1 Özel inşaatlar

Özel kişi ve kuruluşlara ait olan inşaatlar daha çok konut ve işyeri inşaatlarıdır. Bu inşaatlar bizzat işin kullanıcısı ve sahibi tarafından yapılabildiği gibi, satmak amacıyla da yapılabilmektedir.

Kendi arsasına veya karşılığında kat vermek üzere başkasının arsası üzerinde bina yaparak daire daire satan inşaatçı kişi ve kurumlar (ortaklıklar) vardır. Bunlara uygulamada yapsatçı veya inşaat müteahhidi denilmektedir. Kanaatimizce bu kişilere inşaat müteahhidi denilmesi yanlıştır. Çünkü müteahhit ilerde ayrıntılarıyla açıklanacağı gibi başkasına ait bir işin yapımını yüklenen (taahhüt eden) kimsedir.

Özel inşaatlar da müteahhit aracılığı ile yaptırılabilir. Özellikle yapı kooperatifleri üyelerine konut sağlamak üzere toplu konutları bir müteahhide yaptırmaktadırlar. Ayrıca büyük şirketler de fabrika, işyeri binası, işçi lojmanları gibi tesislerini müteahhit aracılığı ile yaptırmaktadırlar. Son yıllarda ülkemizde de anahar teslimi üretim tesisi yapan müteahhid firmalar ve bunlara iş yaptıran özel firmalar çoğalmaktadır.

111.3.2 Devlet inşaatları

Kamu kesimi üretici birimlerine (x) ait inşaatlar bu kapsama girmektedir. Devlet inşaatları iki yolla ger-

(x) Türkiye'de kamu kesimi üretici birimleri şunlardır:

- A- Kamu idareleri
 - aa- Devlet (Genel bütçeye dahil kuruluşlar, Katma bütçeli daireler)
 - ab- Mahalli İdareler (İl özel idaresi, belediye, köy)
- B- Kamu Müesseseleri
 - ba- Kamu İktisadi Teşebbüsleri
 - bb- Meslek Kurumu şeklindeki kurumlar

Batirel, Ö. Faruk; Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. No: 316/549, İstanbul, 1979, s. 99.

çekleşebilmektedir. Bunlardan birincisi işlerin bizzat devlet eliyle yapılmasını sağlayan bir yöntem olan Emanet yöntemidir. Emanet yöntemi, kamu kuruluşlarının bir müteahhit araya girmeksizin, belirli işleri (yapım ve onarım) oluşturacakları kurullarca yaptırmalarıdır. İkinci yöntem ise işlerin ihale yoluyla seçilecek bir müteahhide yaptırılmasıdır.

Devlet inşaatlarını yaptıрма işleri 1934 yılından 1984 yılı başına kadar 2490 sayılı Artırma, Eksiltme ve İhale Kanunu hükümlerine göre yapılmakta iken, 2.6.1934 tarih ve 2490 sayılı Kanun, 1.1.1984 tarihinde yürürlüğe giren 8.9.1983 tarihli ve 2886 sayılı "Devlet İhale Kanunu" ile kaldırılmıştır. Ancak bu kanun yürürlüğe girdiği tarihten önce ilanı yapılmak suretiyle başlamış olan ihale işlemleri ilgili olduğu kanun ve usullere göre sonuçlandırılır (20).

Devlet İhale Kanunu kamu kesiminin satın alma, satma, kiralama, iş yaptıрма kararlarında uyguladığı temel yasadır. Ancak kamu kuruluşlarının amaçlarına, yapılacak işin niteliğine göre değişen birçok istisna rejimleri de vardır. Devlet İhale rejiminde kurallar katıdır; karar makamlarına fazla takdir ve esneklik bırakmaz. Devlet yararını güvenceye alma, yetkiyi kötüye kullanmayı önleme, sorumlulukları belirleme ve zararı tazmin amaçları ön planda gelir. Şekil şartları, sanki ihaleye konan tüm işlerde zamanın maliyeti aynı imiş gibi konmuştur. İvedilik hallerinde ve zamanın maliyetinin yüksek olduğu hallerde, idareye karar sürecini hızlandırmak yönünde pek az esneklik tanınmıştır.

(20) 2886 no.lu Devlet İhale Kanunu Geçici Md. 1.

İktisadi Devlet Teşekküllerinin temel yasası olan 440 sayılı kanun bunları A.E.İ.K.'nun ve Genel Muhasebe Kanunu'nun tüm hükümlerinin dışında tutmuştur. Bu nedenle KİT'ler işlemlerinin hiçbirinde A.E.İ.K.'na tabi değildirler (21).

Çeşitli yasalardaki istisna rejimleri ile kamu kesiminin ihale düzeninde meydana gelmiş olan dağınıklık sürmektedir. Devlet ihale rejiminin kamu kesiminin yaygın ve genel, ortak ihale rejimi haline getirilmesi için önce istisna rejiminin sadece günlük ticari işlemler için tanınması gerekir. Belli bir miktarı aşan yatırımların kararları günlük ticari işlemlerden sayılamayacağı için bunların da Devlet İhale Kanunu rejimine tabi tutulması gerekir. Öte yandan çeşitli kuruluşların kendi örgüt, kuruluş ve görev yasalarında elde ettikleri istisnalar da tasfiye edilmelidir. Konmuş olan bu istisnaların çoğu, ekonomik etkinlik gerekçesinden çok A.E.İ.K.'ndaki parasal sınırların aşınmış olmasından doğan sıkıntılardan kurtulmak için, ya da idarelerin denetim dışı kalmak arzusundan kaynaklanmıştır (22).

Hangi sıfatı kullanırsa kullansın, inşaat işletmelerini Türkiye'de, 2490 sayılı A.E.İ.K. yönlendirmiş; tüm inşaatla ait uygulamalar bu kanundan kaynaklanmış, bu kanunun uygulaması ona tabi olmayan özel işleri de etkilemiş, özel inşaatlarda emanet yöntemi ve ihale yöntemine benzer yöntemlerle yapılmaya başlanmış, fiyat teahhüt yöntemleri de yine bu kanundan esinlenerek özel sektöre geçmiştir (23).

112. İnşaat işleri yapan kurumlar ve inşaat işletmesi

Bugün artık diğer iktisadi faaliyetlerde olduğu gibi inşaat işlerinde de, kişisel teşebbüsler yerine tüzel

(21) Bulutoğlu, Kenan-Kurtuluş, Erciş; Bütçe ve Kamu Harcamaları, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, Kent Basınevi, İstanbul, 1981, s. 318.

(22) S. a.g.e., s. 319.

(23) Gülen, Nüzhət; İnşaat İşletmeleri ve Muhasebe Eğitimi İlişkisi,

IV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'na bildiri, Ören, 1982, s. 4.

kişiliği bulunan ortaklıklar ve genellikle de sermaye ortaklıkları söz konusu olmaktadır.

Kurum, kişi ya da kişilerin mal ve hizmet üretimi ve bundan bir artırım sağlama amacıyla, bir sermaye koyarak, kurallara ve yasalara uygun biçimde oluşturdukları hukuki ve ekonomik bir birimdir. Kurum yerine müessesese, firma, teşebbüs, ticaret evi, tüzel kişi gibi çeşitli kavramlar da kullanılır. İşletme ise, mal ve hizmet üretimi amacıyla emek, sermaye ve öteki üretim araçlarının bir yerde ve teknik olarak birleşmelerinden oluşan, işleyen ve işleten teknik ve ekonomik bir birim, bir varlıktır (24).

Daha çok teknik özelliği olan işletme kavramı; üretim araçlarını bir araya toplayan teknik bir birim olarak da tanımlanabilir (25).

Kurum ve işletme ayrımı, inşaat işlerinde açıkça ortaya çıkmaktadır. İnşaat işi yapan kuruma ait her şantiye bir işletmedir. Şantiye işletmesi, kurumun içinde ayrıca özelliği olan bir işletmedir. Geçicidir, işletmenin üretimine göre büyüyüp küçülür, üretim araçlarının sağlanması, kurumun mülkiyetine dayandığı gibi kiralamak ve için gerektirdiği sürede kullanmak şeklinde de olur (26).

Bir kurumun birden fazla şantiyesi, yani işletmesi bulunabileceği gibi, büyük inşaat işlerinde oldukça sık rastlanan farklı statüdeki kurumların bir işi ortak yüklenerek yürütmeleridir. Bu duruma aynı şantiye birden fazla kurumla ilgili olmaktadır. Bu tür ortaklıklara; joint venture,

(24) Yazıcı, Mehmet; İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970, s. 3.

(25) Keakinoğlu, Suat; Genel İşletme Ekonomisi Dersleri, Cilt 1, 4. baskı, İstanbul, 1970, s. 57.

(26) Bigat, Ercüment; Yapı İşletmesi, Bozak Matbaası, İstanbul, 1980, s. 8.

proje ortaklığı (27) veya faaliyette ortaklık (28) isimleri verilmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen işlerin muhasebe yönünden özellikleri, kayıt yöntemleri dipnotta belirtilen çalışmalarda incelenmiştir.

113. İnşaat sektörü ve inşaat sanayii

İnşaat sektörü, ülke ekonomisinin inşaatla ilgili tüm ihtiyacını karşılayan sistemi kapsar. Bu sistem, inşaatı fiilen gerçekleştiren (örneğin şantiyeler, inşaat firma ve kuruluşları) inşaat sanayii (veya endüstrisi) ile buna yardımcı (kamusal, finansal, vs.) kuruluşları içeren alt sistemlerden oluşur (29).

Bu durumda inşaat işi yapan kurumlardan oluşan inşaat sanayii, inşaat sektörünün bir alt sistemi olmaktadır.

IV. 5 Yıllık Kalkınma Planında İnşaat Sektörünün durumu hakkında şunlar tesbit edilmiştir:

"Kamu yapım gücünün yetersizliği yanında, özel yapımçı kuruluşlarda da yeterince gelişme ve ihtisaslaşma sağlanamamıştır. Buna karşın büyük yatırımlar giderek kredi olanakları güçlü, az sayıda firma tarafından yürütülmektedir. Nitekim, 1970-75 döneminde ihale tutarı 20 milyar İL'nin üzerindeki kamu inşaat yatırımlarının % 25'ini en büyük 5 firma, % 50'sini ise en büyük 20 firma yükümlenmiştir (30).

(27) Şanlı, Çetin; Proje Ortaklıklarında Uygulanacak Muhasebe Sistemleri, İ.Ü. İ.F. Muh. Enst. Dergisi, Sayı 31, s. 3-6.

(28) Peker, Alpaslan; Ortaklıklar Muhasebesi Ders Notları İstanbul, 1972, s. 52.

(29) Sorguç, V. Doğan; a.g.e. Cilt 2, s. 52.

(30) IV. 5 Yıllık Kalkınma Planı, 12.12.1978 tarih ve 16487 sayılı Resmî Gazete, s. 293.

12. İNŞAAT İŞLERİNİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİNDE UYGULANAN YÖNTEMLER

120. Genel Açıklama

İnşaat işleri, emanet ve ihale yolu olarak iki yöntemle gerçekleştirilebilir. İnşaat türlerini açıklarken değindiğimiz bu yöntemlerin özellikleri aşağıdaki başlıklarda ele alınacaktır.

İhale yöntemine başvurulması halinde, işi yüklenecek olan müteahhidin en uygun biçimde seçilebilmesi amacıyla geliştirilmiş yöntemler vardır. Bunlardan hangisinin uygulanması gerektiği, işin şartlarına göre değişir. Devlet inşaatları için 2886 sayılı "Devlet İhale Kanunu"nun 1. maddesinde yazılı işlere ilişkin ihalelerde, tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulü esastır. 44. maddede gösterilen işler belli istekliler arasında kapalı teklif usulüyle, 45. maddede gösterilen işler açık teklif usulüyle, 51. maddede sayılan işler pazarlık, 52. maddede gösterilen işler de yarışma usulüyle yaptırılabilir (31).

Özel inşaatlarda ise daha çok teklif alma ve pazarlık yöntemleri yaygındır.

121. Emanet Yöntemi

Bu yöntemde müteahhidin rolü sınırlıdır. Aslında emanet usulüyle yapılan işler, araya bir müteahhit girmeksizin daireleri tarafından kurulacak sorumlu kurullar eliyle yürütülür (32). Hangi işlemlerin emanet yöntemiyle yapılacağı Devlet İhale Kanunu'nun 81. Md. sinde belirlenmiştir.

İşin yaptırılması için gerekli işgücü ile işin bünyesine giren maddeler, araç ve gereçler eksiltmeye çıkarılmadan sağlanabilir. Ancak bu uygulamaya gidilebilmesinin

(31) 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu Md. 36.

(32) 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu Md. 81.

şartı, işgücünün geçici olması, madde, araç ve gereçlerin öncelikle bunları kendileri üreten kamu kuruluşlarından sağlanmasıdır. Bu suretle sağlanması imkânsız olan durumlarda piyasadan da sağlanabilir (33).

Bununla beraber gerekli görüldüğünde iş bölümlere ayrılarak veya bu mümkün değilse malzeme ve işçilik türlerine ayrılarak, bir bölümü;

- Yevmiyeyle işçi çalıştırmak,
- Müteahhitlere ihale etmek,
- Taşaronlara vermek

şekliyle yapılabilir (34).

Malzeme ve makineler idarece sağlanır. Müteahhit sadece işin teknik bakımdan evsafa uygun olarak yapılmasını, işin organizasyonunu, gözetimini ve bitirilmesini taahhüt eder.

Görüldüğü gibi, emanet yöntemi de, devletin işi kendi yapması anlamına gelmemektedir. Bu yöntemde devlet işi bölmekte, kendisi genel müteahhit olmakta, işin bölümlerini, alt müteahhitlere (taşaronlara) aktarmaktadır. Bu uygulaması ile de yöntemin, kamu kesiminde ihalelerden (işin tümünün özel kesime verilmesi) belirli bürokrasi süreci ve harcamalar dışında pek fazla farkı yoktur (35).

Ayrıca 2886 sayılı D.İ.K.'nın 8. maddesinde sayılan işlerin kurullar eliyle yapılması zorunlu değildir. Ancak işin bu şekilde yaptırılması, artırma ve eksiltmeye konulmasından daha ucuz, daha verimli ve devlet yararına

(33) 5 no'lu devlet ihaleleri genelgesi, XIII. Kesim. 2490/50.

(34) Coşkuner, Memduh; a.g.r., s. 293.

(35) Batirel, Ö. Faruk; Kamu Bütçesi, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No: 312/540, İstanbul, 1979, s. 110.

olacağı ve kurumların ellerindeki atıl kapasiteden yararlanılacağına inanılması durumunda bu yola gidilmesi uygun olacaktır (36).

IV. 5 Yıllık Kalkınma Planında, 1970 ile 1975 yılları arasında, bazı kuruluşların toplam inşaat harcamaları içinde emanet inşaat harcamalarının yüzde oranı (Tablo: 1) dikkate alınarak; kamunun toplam inşaat harcamalarındaki emanet yoluyla yapılan inşaatların artmakta olduğu belirlenmekte, ancak buna rağmen Emanet yapımcılık henüz yeterli düzeye ulaşmamıştır denilmektedir (37). IV. 5 yıllık planın ilke ve politikaları bölümünde de bu konuda şunlar istenmektedir:

"Kamu yapım gücüne işlerlik, hız ve ekonomi sağlamak üzere yapı işlerinin emanet yöntemi ile gerçekleştirilmesi yaygınlaştırılacaktır. Bu amaçla, ilgili kamu kuruluşlarında güçlü emanet yapım örgütleri oluşturulacaktır. Özellikle gerice yörelerdeki yatırımların hızlandırılması, amaçla ilgili yapımçı kuruluşlar değerlendirilerek, bu yörelerdeki kamu inşaatlarının önemli bölümünü üstlenecek etkin bir kamu yapım gücünün oluşturulması sağlanacaktır"(38).

Ancak tabloya 1977 yılı da katılarak incelendiği zaman; 1977'de emanet işleri oranının düşme gösterdiği izlenmektedir (Tablo: 1).

Yıllar			
kuruluş	1970	1975	1977
D.S.İ.	21.9	76.9	21.0
T.C.K.	84.7	88.0	64.0
Y.S.E.	64.0	85.0	73.6
İller Bankası	30.8	29.5	

Tablo: 1) Kaynak: IV. 5 yıllık kalkınma planı, s. 4293.
1979 Programı, s. 338. (1977 yılı)

(36) Maliye Bakanlığı Devlet İhaleleri Genelgesi, No: 5 Kesim XIII.

(37) IV. 5 Yıllık Kalkınma Planı, s. 292.

(38) III. 5 Yıllık Kalkınma Planı, s. 295.

Plan ve programlar kamu inşaatlarında emanet işle-
rinin payının artırılmasını hedef almış olmasına rağmen,
özellikle altyapı yatırımları ile sosyo-ekonomik açıdan
gerice yöredeki yatırımların emanet inşaat yöntemi ile
yürütülmesindeki yararlar yeterince değerlendirilmemiştir.
Emanet inşaat yapım, yönetim ve denetim usullerinin geli-
şen koşullar çerçevesinde iyileştirilmesi gerçekleşmedi-
ğinden uygulamada yeterince verim sağlanamamıştır (39).

122. İhale Yöntemi

İhalenin kelime anlamı, "Bir işi birçok isteklile-
rin arasından en uygun görülen şartlarla kabul edene bı-
rakmak"dır (40).

Hukuki açıdan ihale, idarenin kural olarak, Artır-
ma, Eksiltme ve İhale Kanunu hükümleri uyarınca âkidini
(sözleşme yapacağı kişiyi) seçtiğini ve idare ile seçilen
bu âkid arasında bir sözleşmenin yapılması borcunun doğdu-
ğunu ifade eden bir işlemdir (41). Bu işlem idari bir şart-
tasarruftur (şart işlem).

İş sahibi daire veya kamu kuruluşu yapılacak inşaa-
tın keşif, proje ve fiyat tahminlerini yaptırır. Sonra
en düşük bedelle gerçekleştirecek kişi ya da kurumu (mü-
teahhidi) seçmek üzere ihale usulüne başvurur. İşveren
istekli olan müteahhidlerin tekliflerinden (icap), en uy-
gun olanı seçer ve kabul eder. Bu seçimde açıklık (aleni-
niyet), rekabet serbestisi, yeterlilik, dürüstlük ve uygun
fiyat gibi kurallara uyulur.

En uygun teklifi alabilmek için uygulanan bazı yol-
lar vardır. Bunlar: Kapalı zarf, açık eksiltme, fiyat ve
teklif isteme, pazarlık ve yarışma yöntemleridir.

(39) S. a.g.e., s. 292.

(40) Devellioğlu, Ferit; a.g.e., s. 496.

(41) Meydan Larousse, cilt 6, s. 229.

İşin teklif sahiplerinden hangisine verileceği konusunda ölçüt "uygun bedel" kavramıdır. Eksiltmelerde uygun bedel; tahmin edilen bedeli geçmemek şartı ile, teklif edilen bedellerin tercihe layık görülenidir (42). Eksiltmelerde en düşük teklifi yapanın ihaleyi kazandığına karar verilmesi, idarenin birtakım rizikolara katlanması demektir. Çünkü ihalede en çok kıran istekli, yasal güvence vermiş olmasına rağmen, işi zamanında ve gerektiği gibi bitirebileceği konusunda idarede şüphe uyandırabilir. Komisyon bu durumda en düşükten daha yüksek bir fiyat önermiş olan ve güven veren birine ihaleyi yapabilmelidir (43).

22 sayılı kanun hükmünde kararname ile değişen 2490 sayılı A.E.İ.K.'nin 36. maddesi "uygun bedeli uygulama biçimi, gerektiğinde Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca birlikte hazırlanacak yönetmeliklerle belli edilir" denilmekteydi. Ancak bu yönetmelik hazırlanıp "uygun bedel" uygulamaya konulmamıştı (44).

Birinci keşif hazırlanırken, keşfi oluşturan birim fiyatlar % 25 kâr ve genel giderler dahil olmak üzere belirlendiğinden (% 15 kâr + % 10 müteahhit genel gideri)

(42) 2886 sayılı D.İ.K. Md. 28; Ayrıca uygun bedelin tercihinde kullanılacak kriterler Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından yayınlanan bir tebliğde belirlenmiştir (28.4.1984 tarihli ve 18385 sayılı Resmî Gazete).

(43) Bulutoğlu, Kenan; Kurtuluş, Erciş; a.g.e., s. 365.

(44) Bilgin, C. Naci; İhale Kanunu Değişikliği. Dünya Gazetesi, 17 Mayıs 1983.

yasaya göre % 15'in altında olan her tenzilatın uygun bedel olarak görülmesi gerekir. Ancak Türkiye'de bir süredir yatırımların kısıtlanması nedeniyle, devlet ihaleleri tenzilatlarının büyük boyutlara ulaştığı görülmektedir. Kamu idareleri müteahhitlerin ihalelerde yaptıkları aşırı indirimlerin etkisi altında kaldıklarından ve tesbit edilen birim fiyatlara inançlarını yitirdiklerinden uygun bedel yanlışı uygulanmaktadır. Gerekli yasal düzenlemeler yapılmadığı takdirde, yatırımcı idareler fesih ve iflas daireleri kurmak zorunda kalacaklardır (45).

İhale kuralları, kişilerin kendi alım-satım ve iş yaptırma kararlarında uyguladıkları ilkeleri, örgüt temsilcilerinin de, örgüt amaç ve çıkarları doğrultusunda uygulamalarını sağlamak üzere, geliştirilmiştir (46). İster kapitalist, ister kollektivist olsun, her ülkede kamu hizmeti ile görevli birim, bir yandan ileride kullanamayacağı kapasiteleri süreklili olarak kurmaktan sakındığından, bir yandan da bir uzmanlaşma konusu olduğu için, inşaat ve projelendirme işini ihale yolu ile piyasa firmalarına (kollektivist ekonomilerde bunlar Kamu İktisadi Teşebbüsleridir) bırakmaktadırlar (47).

Önceleri emanet yoluyla yaptıkları işleri gittikçe daha fazla ihaleye çeviren Karayolları, Devlet Su İşleri gibi altyapı ile görevli kamu kuruluşları, bundan sonraki aşamada projelendirmede de, gittikçe daha geniş ölçüde, piyasa firmalarına ihale yoluna başvurmaktadırlar. Daha da sonra gelen üçüncü aşama ise, inşaatın kontrol hizmetinin de ihale edilmesidir (genellikle projeci firmalara)(48).

(45) Sarıtaş, Muzaffer; Hesabı Aşan İhale Tenzilatları, Türk-İnşaa Dergisi, Sayı 11, s. 17.

(46) Bulutoğlu, Kenan-Kurtuluş, Erciş; a.g.e., s. 311.

(47) S. a.g.e., S. 405.

(48) S. a.g.e., s. 312.

İhale yönteminin sakıncaları da vardır. Özellikle pazarlık yöntemiyle yapılan alımların buluculuğu önlediği, verimlilik çabalarına engel olduğu ve çok fazla kayıtlar yüzünden maliyeti artırdığı iddia edilir (49).

123. Müteahhit Seçiminde Uygulanan Yöntemler

123.1 Kapalı teklif yöntemi

Kapalı teklif usulünde teklifler yazılı olarak yapılır. Müteahhitlerin hazırlamış oldukları teklif mektupları, kapalı zarflar içerisine konularak, ihale komisyon başkanlığına verilir (50).

İhale gün ve saatinde ihale komisyonu üyeleri ve teklif sahiplerinin gözleri önünde teklif mektupları numara sırasıyla birer birer açılarak başkan tarafından yüksek sesle okunur. Tekliflerin incelenmesi sonucunda uygun bedel tesbit edilir (51).

D.İ.K.'nda temel ihale yöntemi kapalı teklif usulüdür. Diğer yöntemlerin uygulanabilmesi için yasanın açıkça buna izin vermesi gereklidir. Bu yöntem en yararlı olanı olmakla birlikte hazırlık, ilan ve zaman maliyeti yüksektir (52).

İhalede açıklık kuralının yerine getirilmesi, yapılacak olan ihalenin ihale gününden önce, kanunda belirtilen süre içinde, kanunda düzenlenen şekilde ilan edilmesiyle yerine getirilir. Ayrıca yine aynı amaçla artırma, eksiltme ve ihale işleri bütün rakiplerin huzurunda yapılmalıdır.

(49) McCarty, E. Jerome; Basic Marketing Richard D. Irwin; Inc. Homewood, Illinois, U.S.A. 1965, s. 305.

(50) 2886 sayılı D.İ.K. Md. 37-38.

(51) 2886 sayılı D.İ.K. Md. 40-41.

(52) Bulutoğlu, Kenan-Kurtuluş, Erci;ş a.g.e., s. 354.

Bu şartlar kapalı teklif yönteminde bulunmaktadır. Ayrıca rekabet serbestisi kuralı da kapalı teklif yöntemiyle gerçekleştirilir. Bu yolla fiyat teklifleri diğer taliplerden ve görevli komisyondan gizlenmiş olur. Kanun koyucu kapalı teklif usulünü hem işin niteliği, hem de fiyatı açısından, hazinenin çıkarlarını en iyi gözeten yöntem olarak kabul etmiştir.

123.2 Açık teklif yöntemi

İlgili komisyonun huzurunda ihaleye katılan bütün müteahhitlerin, diğer teklifleri duyarak isterse bunun altında teklif verebilmesi esastır.

Açık teklif usulüne göre ihaleler, isteklilerin ihale komisyonları önünde tekliflerini sözlü olarak belirtmeleri suretiyle yapılır. Ancak, istekliler ilanda belirtilen ihale saatine kadar komisyon başkanlığına ulaşmış olmak şartıyla, 36 madde hükümlerine uygun olarak düzenleyecekleri tekliflerini tadelî taahhütlü bir mektupla da gönderebilirler.

İhaleye girmeye hak kazananlar belirlendikten sonra, istekliler önce şartnameyi imzaya ve daha sonra, sıra ile tekliflerini belirtmeye çağırılır. Yapılacak teklifler ihaleye ait artırma ve eksiltme kağıdına yazılır ve teklif sahipleri tarafından imzalanır. Posta ile yapılmış teklifler varsa bunların da yazılması sağlanır. Bundan sonra istekliler sıra ile tekliflerde bulunmaya devam ederler. İhaleden çekilenler yeniden teklifte bulunamazlar. Sözlü ve yazılı son teklifler alındıktan sonra, ihale karara bağlanır (53).

123.3 Pazarlık yöntemi

İşin fiyat ve koşullarında karşılıklı görüşme yapılarak, yapılabilecek fedakârlıklarla bir anlaşmaya varılmasıdır.

Pazarlık usulü ile yapılan ihalelerde teklif alınması belli bir şekilde bağılı değildir. İhaleler, komisyon tarafından işin nitelik ve gereğine göre, bir veya daha fazla istekliden yazılı veya sözlü teklif almak ve bedel üzerinde anlaşmak suretiyle yapılır.

Pazarlığın ne suretle yapıldığı ve ne gibi tekliflerde bulunulduğu ve üzerine ihale yapılanların neden dolayı tercih edildiği pazarlık kararında gösterilir (54).

2886 sayılı kanununun 17. maddesine göre, pazarlık usulü ile yapılacak ihaleler için idareler, ilan yapıp yapmamakta, 25. maddesine göre de geçici teminat alıp almamakta serbesttirler.

123.4 Fiyat ve teklif isteme yöntemi

Özellikle uzmanlığa ve deneyime dayanan işlerde, yeterli ve güçlü inşaat firmalarından yazı ile ya da ilan yoluyla teklif istenmesi ve yapılan kıyaslamalar sonucu en uygun görülen firmanın tercih edilmesidir (55).

Bu yöntem 2886 sayılı D.İ.K.'nda "Belli İstekliler Arasında Kapalı Teklif Usulü" başlığı altında, 44. Md.de düzenlenmiştir. Anılan maddede sayılan ve özelliği bulunan yapım işleri, teknik yeterlilikleri ve güçleri idarece kabul edilmiş en az üç istekli arasında kapalı teklif usulüyle yaptırılabilir.

123.5 Yarışma yöntemi

Tünel, köprü, liman, baraj gibi teknik özellik taşıyan büyük inşaatlar ile önemli tesislere ait plan, proje hazırlama, uygulama ve kontrol işlerinin yarışma yoluyla seçilen firmalara verilmesidir (56).

2886 sayılı D.İ.K.'nın 52. Md.sine göre idareler, her türlü etüt, plan, proje ve güzel sanatlara ilişkin işleri gerekli görüldüğünde, yarışma ile yaptırabilirler.

(54) 2886 sayılı D.İ.K. Md. 50.

(55) Kızılot, Şükrü; a.g.e., s. 37.

(56) Coşkun, Memduh; a.g.r., s. 11.

13. İNŞAAT TAAHHÜT SÖZLEŞMELERİNİN TANITIMI VE TÜRLERİ

130. Genel açıklama

Sözleşme, genellikle birbirinden farklı menfaat ve amaçlarla hareket eden kişiler arasında, hukuki bir sonuç doğurmak ve özellikle bir borç ilişkisi kurmak, mevcut bir borçta değişiklik yapmak, ya da onu bütünü ortadan kaldırmak için yapılan anlaşmadır (57).

Sözleşmeler, doğurdıkları borç ilişkisinin özelliğine göre farklı türlere ayrılır (*). İnşaat taahhüt işlerini düzenleyen sözleşmeler, iş görme borcu doğuran sözleşmelerden, istisna (Eser) sözleşmesine örnektirler.

İstisna akdi (eser sözleşmesi) Türk Borçlar Kanunu madde 355'de şöyle tanımlanır:

"İstisna, bir akiddir ki, onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder."

(57) Tekinay, Selahattin Sulhi; Borçlar Hukuku, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974, s. 51.

(*) Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiş olan sözleşmeler şunlardır:

- a. Mülkiyeti geçirme borcu doğuran sözleşmeler:
 - Satım, trampa, bağışlama
- b. Kullanmayı devir borcu doğuran sözleşmeler:
 - Adi kira, hasılat kirası, ariyet
- c. İş görme borcu doğuran sözleşmeler:
 - Hizmet, istisna (eser), yayın, vekalet
- d. Muhafaza sözleşmeleri:
 - Vedia, ardiye
- e. Teminat sözleşmeleri:
 - Kefalet, rehin verme
- f. Baht ve talih sözleşmeleri:
 - Kumar ve bahis, piyango
- g. İrad ve bakma sözleşmeleri:
 - Kaydı hayatla irad, ölünceye kadar bakma
- h. Ortaklık sözleşmeleri:
 - Adi şirket

Bu durumda inşaat taahhüt sözleşmesi, müteahhidin rizikosu kendisine ait olmak üzere bir yapının tamamını veya bir kısmını inşa ederek teslim etmeyi, ücret (sımen) karşılığında üstlendiği bir eser sözleşmesi olmaktadır. İnşaat müteahhidinin üstlendiği edim bir yapı eseri vücuda getirmektir. İnşaat sahibinin karşı edimi ise ücret ödeme borcudur (58).

Tarafların her ikisini karşılıklı edim yükümleri altına sokan ve bu edimlerin değiş-tokuş edilmesini kapsayan sözleşmelere "iki taraflı" (synallagmatique) sözleşme denir. İkitaraflı sözleşmelerde, karşılıklı edimlerin değiş-tokuş edilmesi söz konusudur. İki taraflı sözleşmelerde taraflardan herbirinin edimi, diğerinin edimine karşılık olmak üzere taahhüt edilmiştir. O halde bu tür sözleşmelerden bahsedebilmek için edimler arasında bir değiş-tokuş ilişkisi bulunmalı ve bu edimlerden her biri diğerine bağlı olarak (herbiri diğeri için) kararlaştırılmış olmalıdır (59). Eser sözleşmesi iki taraflı, yani karşılıklı borç doğuran bir sözleşme türüdür (60).

Eser sözleşmesi hizmet ve vekalet sözleşmeleriyle karşılaştırıldığı zaman şu özellikler ortaya çıkar:

Eser sözleşmesinde amaç, önceden belli edilmiş olan ve bir bütün meydana getiren bir işin yapılmasında harcanılmış bulunan beden ve kafa gücünün verimi sonucu eserin ortaya çıkarılmasıdır. İşin yapılması için harcanılmış beden ve kafa gücü (emek) sonucu bir mahsul elde edilmemişse, eser sözleşmesi yerine getirilmiş olmaz. Hizmet sözleşmesi ise belli veya belli olmayan bir süre için işin görülmesi yükümlülüğüdür (61).

(58) Seliçi, Üzer; İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Sorumluluğu, Fekülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s. 4.

(59) Tekinay, Selahattin Sulhi; a.g.e., s. 52.

(60) Olgaç, Senai; İstisna Akdi, Olgaç Matbaası, Ankara, 1977, s. 5.

(61) Olgaç, Senai; a.g.e., s. 5.

Eser sözleşmesi, bir eserin yapılıp ortaya konması veya mevcut bir eserin üzerinde değişiklik yapılmasını; vekalet sözleşmesi ise sözleşme uyarınca yüklenilen işin idamesini veya yerine getirmeyi kabul ettiği işin yerine getirilmesini kapsar (62).

Satım sözleşmesi ile eser sözleşmesi arasındaki fark ise taahhüt edilen şey konusundadır. Bir bedel karşılığında teslimi taahhüt edilen şey, sözleşmenin yapıldığı anda mevcut ise, bu sözleşmenin satış niteliği taşıdığı açıktır. Teslim edilen şey söz konusu anda henüz mevcut değilse ve bunu ismarlayan kişinin vereceği malzeme ile meydana getirilecek ise, eser sözleşmesinin varlığı kolaylıkla kabul edilebilir. Buna karşılık, müteahhidin kendi malzemesiyle kendi yerinde hazırlayıp bitince teslim edeceği taşınır eserlere ilişkin eser sözleşmelerini ileride imal edilecek şeylerin satımından ayırdetmek bazen güç olur. Genellikle, emek unsuru ağır basıyorsa eser sözleşmesi, malzeme unsuru üstün ise satım sözleşmesinin varlığı kabul edilmektedir (63).

Eser sözleşmesi hiçbir şekle bağlı değildir; özel bir şekli yoktur. Buna karşılık devlet ihalelerinde, şartnameler, eser sözleşmesinin bir parçasını teşkil eder. Bu husus, Bayındırlık Genel Şartnamesi'nde açıkça gösterilmiştir (64).

Bir inşaat taahhüt sözleşmesinde bulunması gereken özellikler şunlardır (65).

- Yapılacak işin açık bir tanımı (proje, çizim ve ilgili belgelere dayanarak)

- Yapılan işlerin karşılığı olarak müteahhide yapılacak ödemelerin nasıl olacağını açıklayan bilgilerle birlikte, toplam fiyat,

(62) S. a.g.e., s. 5.

(63) Tandoğan, Haluk; Borçlar Hukuku, Cilt 2, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1982, s. 30-31.

(64) Olgaç, Senai; a.g.e., s. 5.

(65) Baily, Heaton; a.g.e., s. 9.

- Tarafların hak ve görevleri,

- Yapılacak işin özelliklerinde olabilecek değişikliklerin yol açacağı düzenlemelerin nasıl yapılacağı.

131. Taahhüt sözleşmesine dayalı inşaat işlerinde taraflar ve ilişkileri

131.1. İş sahibi

İş sahibi, kısaca, kendisine ait bir işin yapılmasını başkasına (müteahhide) bedel mukabilinde veren kimsedir (66).

131.2. Müteahhit

Müteahhit, kendi nam ve hesabına gerçek veya tüzel bir şahsa yahut kamu tüzel kişiliğine karşı sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üzerine alan gerçek veya tüzel kişidir (67).

131.3. Taahhüt

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek veya tüzel kişilere karşı sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir (68). Taahhüt bir edimin yüklenimini ifade eder. Müteahhit ise bir edimi, bir semen karşılığı olarak yerine getirmeyi taahhüt eden kişi ya da kurumdur. Hukuki yönüyle taahhüt, sözleşmeden doğan bir borç bağlantısı olup, müteahhit bir semen (bedel) karşılığında bir edimde bulunmayı borçlanmaktadır (69).

Devlet muhasebesi açısından taahhüt, bütçeye konulmuş bir ödeneğin, devleti borçlu duruma koyan bir işlem ya da tasarrufla belirli bir hizmete bağlanmasını ifade eder ki, inşaat işlerinde bu işlem, müteahhit ile sözleşmenin yapılması şeklinde ortaya çıkar (70).

(66) Darman, Suat; Tatbiki Ticaret Muhasebesi, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü yayını, Ankara, 1971, s. 132.

(67) S. a.g.e., s. 132.

(68) Kızılot, Şükrü; a.g.e., s. 34.

(69) Coşkuner, Memduh; a.g.r. s. 2.

(70) S. a.g.r., s. 4.

Kısaca, devlet muhasebesinde masrafın taahhüdü, herhangi bir hizmetin yapılmasına karar verildikten sonra, o hizmeti yapacak kişi ile devlet adına işlem yapmaya yetkili ita emiri arasında bir sözleşmenin yapılmasıdır. Birinci ve ikinci derecedeki ita amirleri (✱) sabit karakterli masraflar dışında diğer masrafların taahhüdünde tek başına hareket edemezler. 2490 sayılı A.E.İ.K. gereğince kuracakları satın-alma komisyonlarından masrafın taahhüdü için karar almak zorundadırlar (71).

Müteahhidin bilfiil gerçekleştirdiği hizmete göre ödenecek borç miktarının tesbiti ve borcun kabulü aşaması ise giderin tahakkuku şeklinde olur. Bunun için işin sözleşmeye ve diğer taahhüt şartlarına uygun olarak yapılması, bedelin ihale fiyatına uygun bulunması ve belgelerin tam olması gerekir. Taahhüt ve tahakkuk ettirilen borcun müteahhide ödene-mesi ise, ancak giderin ita (verile) emrine bağlanması ile olur (72).

(✱) Birinci derece ita amirleri, bakanlar ya da vekil edeceği memurlardır (örneğin müsteşar). İkinci derece ita amirleri valiler, kaymakamlar, kolordu ve tümen komutanları ve bakanlığa bağlı kurumlarda genel müdürlerdir. Batirel, Ü. Faruk; Kamu Bütçesi, s. 103.

(71) Akarçay, Vural; Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, Sermet Matbaası, Vize, 1980, s. 106.

(72) Coşkun, Memduh; s.g.r., s. 5.

131.4 Şartname

İnşaat taahhüt sözleşmesinin dayandığı bazı belgeler vardır. Bunlar işin tanımıyla ve gerçekleştirilmesinde tarafların özel istekleriyle ilgilidir.

Resim, kroki, plan, proje ile açıklanamayan hususlar yazı ile şartnamede anlatılır. Yapı öğelerinde kullanılacak gereçlerin, her türlü nicelik ve nitelikteki tekniği, inşa koşullarının tekniği, yapım yöntemi, yapım süreçleri ise teknik şartnameler ile açıklığa kavuşur (73).

132. İnşaat Taahhüt Sözleşmelerinin Türleri

132.1 Süreleri açısından inşaat taahhüt sözleşmeleri

132.1.1 Kısa süreli inşaat taahhüt sözleşmeleri

Süreleri açısından inşaat taahhüt sözleşmelerini bir ayırım tabii tutmak sadece muhasebe ve vergi uygulaması açısından anlamlı olabilir.

Süre açısından ayırım ölçü olarak kabul edilecek zaman aralığı bir takvim yılı veya bir muhasebe dönemidir.

Bir yıldan daha az sürede tamamlanması planlanan inşaatlarla ilgili sözleşmeler, kısa süreli inşaat taahhüt sözleşmeleridir.

132.1.2 Uzun süreli inşaat taahhüt sözleşmeleri

İnşaat işi bir yılı aşdığı zaman ilgili işin kâr ya da zararını tesbit etmek muhasebe açısından bazı özellikler ortaya çıkarır.

Gelir vergisi kanunda da uzun süreli taahhüt sözleşmesinden elde edilen kazançlar, özel olarak düzenlenmiştir.

Tamamlanması bir yılı aşacağı planlanan inşaat taahhüt sözleşmelerine uzun süreli taahhüt sözleşmesi denilir.

132.2 İşin fiyatı açısından inşaat taahhüt sözleşmeleri

132.2.1 Götürü fiyatlı sözleşmeler

Bu tür sözleşmelerde, yapılacak olan inşaat işi için biçilen toplam bedel götürü olarak, kesin biçimde belirlenmiştir.

Bu götürü bedel işin tümünü kapsayabildiği gibi, belirli iş birimleri için ayrı ayrı ya da birkaç grupta götürü fiyat da kabul edilebilir.

İhale tutarı ilk önce müteahhit tarafından iş sahibine yapılan teklifte şart koşulur. Şöyle denir; "Proje ve şartnamede gösterilen işi istenen özelliklere uygun olarak şu bedel karşılığında gerçekleştirmeyi teklif ediyoruz"(74).

Müteahhidin bu teklifi yapabilmesi için işin neleri kapsadığını bilmesi gerekir. Bu neden, ihaleden önce çok ayrıntılı bir şartname hazırlanarak inşaatın bünyesine girecek bütün unsurların tam tariflerinin yapılmasını gerektirir (75).

İhaleden önce işin çizimlerini (plan) ve özelliklerini ihtiva eden bilgiler (bidding documents) ve şartname yardımıyla ihaleye katılanlar, iş sahibine yapacakları teklife esas olacak işin maliyeti konusunda ayrıntılı tahminler yapabilirler. Ancak müteahhidin muhtemel maliyetleri hesaba katabilmesi için inşaat yeri hakkında bilgisi olması ve bu konularda tecrübesi bulunması gerekir. Ancak yine de bilgisi

(74) Collier, Keith; Fundamentals of Construction Estimating and Cost Accounting, Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs U.S.A. 1974, s. 5.

(75) Coşkuner, Memduh; a.g.e., s. 12.

mutlak olarak yeterli olamaz. Çünkü yer şartlarının kendine has ve değişen durumları vardır. Tüm maliyetin önceden tahmin edilmesinin imkânsız olması yüzünden müteahhit zarar riskini sürekli taşımaktadır (76).

Müteahhidin teklif ettiği götürü fiyat; hesaplamış olduğu tahmini maliyetle birlikte genel üretim ve yönetim giderlerini ve elde etmeyi umduğu kârı kapsar (77).

İşin gerçekleşen maliyeti ile ihale bedeli arasındaki fark müteahhidin kârı ya da zararıdır (78).

Götürü fiyatlı sözleşmelerin yararları şöyle sıralanabilir (79):

- 1) Yapılacak işin dikkatli bir etüdü gerekir. Bu da yüksek maliyetli yanlışlıkları bertaraf eder.
- 2) İş sahibine, önceden belirlenmiş olan kesin bir karşılığı (tamamlanmış bir işi) garanti eder.
- 3) Ek masraflar en aza indirilmiştir.
- 4) Verimlilik sağlanır.
- 5) İşin kalitesini garanti eder.
- 6) Tamamlanma zamanı garanti edilmiştir. Müteahhid ne kadar erken bitirirse kârı o oranda artacağından, proje mümkün olan en erken tarihte biter.

132.2.2 Maliyet artı kâr yöntemine dayanan sözleşmeler

Bu usul müteahhidin yaptığı tüm giderlerin işveren tarafından yüklenilerek, kendisine ayrıca oran veya tutar

(76) Collier, Keith; a.g.e., s. 5.

(77) Deatherage, G.E.; Construction Company, Organization and Management, McGraw Hill Book Company, U.S.A. 1964, s. 95.

(78) Baily, Heaton; a.g.e., s. 9.

(79) Deatherage, G.E.; a.g.e., s. 95.

olarak belirlenen bir kâr payı verilmesi esasına dayanır. Bu tür sözleşmelerin birçok değişik uygulama yolları vardır. Bunlar önce;

i. Maliyet + sabit^(x) bir yüzde kâr

ii. Maliyet + sabit ve belirli bir ücret

olarak incelenebilir (80). Birinci yolda müteahhit için maliyeti üzerinden başlangıçta belirlenen bir yüzde ile hesaplanan kârı almaktadır. İşin başlangıcında inşaat maliyetinin global olarak hesaplanmasına karşın sonradan meydana gelecek değişikliklere göre de kâr miktarı ayarlanabilmektedir. Müteahhide ödenecek kesin kâr ancak işin bitiminde gerçek maliyetin ortaya çıkması ile hesaplanabilir.

İkinci yolda ise başlangıçta sabit olarak belirlenen ücret, maliyetteki artıştan etkilenmemektedir.

Maliyet üzerinden belirli bir % kâr verilmesi halinde iş sahibi, iş bitene kadar işin tüm maliyetinin ne olacağını bilemez. Bu yüzden riskin çoğunu taşıyan iş sahibidir (81). Bu riski azaltmak için eğer kâr yerine sabit ücret verilmesi yoluna gidilmez ise, bu defa maliyeti kontrol eden ve sınır-layan yollara başvurulur.

Genel masraflar ve kâr dışındaki tüm inşaat giderleri, inşaat maliyeti kapsamına girmektedir. Genel masraflar ve kâr birlikte düşünülerek kâr oranı veya ücret belirlenmektedir. Ancak sözleşmede tüm maliyet unsurlarının açık bir şekilde

(80) Baily, Heaton; a.g.e., s. 9.

(81) Collier, Keith; a.g.e. s. 6.

(x) Gerek maliyet + kâr, gerekse maliyet + ücret yönteminde kâr yüzdesi ve ücret sabit olabileceği gibi maliyetin belirli bir sınırı aşması halinde sözleşmede belirlenecek oranlara göre artabilir özellikte de olabilir.
Collier, Keith; a.g.e., s. 6.

kilde tanımlanması ve bunlar üzerinde tarafların mutabık olması şarttır. Yapılan giderler işveren tarafından ödenip ödenmeyeceğine göre GERİ ALINABİLİR (Reimbursable Costs) ve GERİ ALINAMAZ (Nonreimbursable Costs) masraflar olarak bir ayırımı tabi tutulabilir (82). Geri alınamaz masraflar maliyet üzerinden alınacak olan kâr ya da ücretten karşılanacaktır.

Sözleşmede nitelikleri açık bir şekilde tanımlanan ve işveren tarafından ödeneceği bildirilen belirli bazı masraflar, müteahhit tarafından yapıldığı zaman kendisine iş sahibince ödenir. Ancak genel masraflar türündeki diğer masraflar ücretin içinde taksitlerle ödenir. Bu taksitler işverence ödenen "Geri Alınabilir" nitelikteki masraflar ödendiği zaman, bu tutarlarla orantılı olarak ödenir. Bazen de bu taksitler işin belirli bölümlerinin tamamlanmasıyla ilgili olarak ödenir (83).

Yapılmakta olan işe doğrudan yüklenebilecek masraflar işveren tarafından, masraf yapıldığı zaman ödenmektedir. Yani Dolaysız Masraflar, Geri Alınabilir Masraflar (Reimbursable Costs) olmaktadır. Bu tür masraflar, inşaat malzemesi, işçilik gibi görünen girdiler ve kullanılan araçların giderleri ile şantiye hizmetleridir.

Bunun yanında işveren tarafından müteahhide ödenen ücret ya da kâr, daha çok maddesel olmayan nitelikteki gelirleri içerir. Bunlar işveren tarafından kontrol edilme imkânı olmayan genel giderlerdir.

Müteahhidin alacağı ücretin içinde işverence kontrol imkânı bulunmayan sözkonusu giderler de olduğu için, ücret müteahhit tarafından işin gereklerine ve kendi iş politikasına göre tesbit edilir. Yapılacak ihale ya da pazarlıkta müteahhit tesbit ettiği bu ücreti teklif olarak öne sürer.

(82) Collier, Keith; a.g.e., s. 6.

(83) S. a.g.e., s. 6.

Maliyet + kâr yönteminde müteahhidi tutumlu ve verimli olmaya teşvik eden hiçbir neden yoktur ya da çok azdır. Bunun sonucu olarak işveren başlangıçta düşündüğünden daha fazlasını harcamak zorunda kalır.

Ancak bu yöntemin yararlı yanı proje ile ilgili tüm ayrıntıların tamamlanmasını beklemeden işe başlanabilmesidir. İş yürürken düzenleme (design) işi yapılabilir. Bu durumda design konusunda müteahhidin bilgisinden yararlanma imkânı vardır.

132.2.3 Hedef Fiyat yöntemine dayanan sözleşmeler

Daha önce incelenen Götürü Fiyat ve Maliyet + Kâr usullerinden birincisi müteahhit için, ikincisi de işveren için çok riskli olmaktadır. Her iki usul içindeki riski azaltıcı unsurları üzerinde toplayan, ılımlı bir yol olarak ise Hedef Fiyat Usulü kullanılmaktadır.

Hedef Fiyat usulünde de Götürü Fiyat'da olduğu gibi şart koşulan fiyat bulunmaktadır. Ancak şart koşulan bir tek götürü fiyat yerine, biri azami maliyet ve diğeri ücret olmak üzere iki tutar bulunmaktadır (84). Bu şart koşulan fiyat sabit ve değişmez değildir. Belirli şartlarla değişmeye konu olabilecektir (85). İşin gerçek maliyeti sözleşmede belirtilen azami maliyetin altında kalabileceği gibi bunu aşma ihtimali de vardır.

Hedef Fiyatlı sözleşmelerde bir "Paylaşma Maddesi" bulunur. İşin tahmin edilmiş bulunan toplam maliyeti üzerinden sağlanacak tasarruflar iş sahibi ve müteahhit arasında bu maddedeki esasa göre paylaşılır. İş sahibi tarafından ödenen gerçek maliyet şart koşulan "Azami Maliyet"den düşük

(84) Collier, Keith; a.g.e., s. 7.

(85) Kohler, Eric L.; A Dictionary For Accountants, U.S.A., 1963, s. 125.

olursa (müteahhidin ücreti hariç) bir tasarruf doğmuş olmaktadır. Tasarruf edilen bu tutarın, genellikle % 75'i işveren tarafından, % 25'i de müteahhit tarafından alınır (86).

Diğer taraftan eğer toplam maliyet "Azami Maliyet"i aşarsa, sözleşme şartlarına göre müteahhid genellikle işi taahhüt ettiği fiyatla bitirmek zorundadır. İş sahibi azami maliyetten fazlasını ödemez (87).

Hedef fiyatlı bir sözleşmenin yapılmasına kadar iş sahibi götürü fiyat yönteminin ana avantajlarına sahiptir. Bunlar rekabet üzere teklif alınması ve sabit bir fiyatın bulunmasıdır. İşin gerçekleşmesi sırasında da iş sahibi maliyet + kâr yönteminin belirli avantajlarını elde eder. Bunlar da, karar vermedeki esneklik ve kararların verilmesinde müteahhidin tecrübesinden yararlanma fırsatıdır (88). Bu yöntemde gerçekleşen maliyetin denetlenmesi gerekir. Böylece şart koşulan maliyetle gerçekleşen maliyet arasındaki fark tesbit edilerek "Paylaşma Maddesi"nin uygulanması sağlanır.

132.2.4 Birim fiyat yöntemine dayanan sözleşmeler

Diğer fiyat tesbit usullerinde yapılacak iş bir bütün olarak düşünülmekte ve fiyat hesaplamaları bütün için yapılmakta iken, birim fiyat usulünde işin içerdiği çeşitli öğeleri oluşturan birimler esas alınmaktadır.

Bu tür sözleşmelerde müteahhitte sözleşmeye konu olan tüm işi meydana getiren çok sayıdaki iş biriminin yapılması konusunda anlaşmaya varılmaktadır (89).

Birim fiyata göre yapılacak işler için hazırlanan ihale belgeleri (bidding documents) arasında metraj özeti ve birim fiyat listesi bulunur.

(86) Collier, Keith; a.g.e., s. 7

(87) S. a.g.e., S. 8.

(88) Collier, Keith; a.g.e., s. 8.

(89) Baily, Heston; a.g.e., s. 9.

Bir yapıyı meydana getiren bütün bölümlerin (birimlerin) ölçülerek uzunlukların metre, alanların m^2 , hacimlerin m^3 ve demir işlerinin kg. olarak miktarlarının bulunmasına metraj (ölçümleme) denir (90).

Birim fiyat için çeşitli bölümlerinin bir biriminin (fiziki durumuna göre m^3 , m^2 , kg. gibi) içine giren gereç, işçilik, taşıma giderleri ve genel giderler ile kârın tesbitiyle hesaplanır.

Birim fiyatın oluşmasından amaç, yapı ögesinin bir biriminin maliyetinin bulunmasıdır (91).

Bir yapı ögesinin yapılabilmesi için gerekli olan giderler şunlardır:

- Gereç gideri,
- İşçilik gideri,
- Taşıma gideri,
- Araç gideri (kullanılması gerekiyorsa),
- Genel gider,
- Müteahhit hakkı (kâr).

Bu giderlerden yapı ögesinin bir birimi için yapılacağı saptanan miktarlarının toplamı için birim fiyatını verir (92).

Türkiye'de devlet tarafından yaptırılacak işler de esas alınmak üzere her yıl Bayındırlık Bakanlığı'nca birim fiyat listeleri yayınlanmakta ve resmi inşaatlar çoğu kez bu birim fiyatlara göre yapılmaktadır (93).

(90) Ücal, M. Emin-Pancarçı, Ali; Yapı İşletmesi ve Maloluş Hesapları, Ankara, 1979, s. 157.

(91) Bigat, Ercüment; Yapı İşletmesi, s. 20.

(92) Ücal, M. Emin-Pancarçı, Ali; a.g.e., s. 174.

(93) Kızılot, Şükrü; a.g.e., s. 38.

Birim fiyatlardaki müteahhit hakkı ve genel gider oranı halen Bayındırlık Bakanlığı'nca yalın maliyetin % 25'i olarak saptanmış olup, yürürlüğe konmuştur. % 25 oranının ayrıntıları şöyle düşünülmektedir:

- % 7 müteahhit genel gideri
- % 10 riziko
- % 8 müteahhit hakkı (kâr)

Toplam maliyetin % 7'si ile genel giderlerin karşılanması olanaksızdır. İşletmeler tüm anlamı ile organize edilmiştir. İşletmeler personel, makina kullanmaktadırlar. Bunları karşılamak üzere maliyetin % 7'si yetersiz kalmaktadır. Son yıllarda edinilen gözlem ve deneyimler genel giderlerin % 12-18'e ulaştığını göstermektedir (94).

Birim fiyat usulüne göre yaptırılacak işin metraj (ölçüleme) işi yapıldıktan sonra birim fiyatlarla her birim çarpılarak işin tümünün genel tutarı (keşif bedeli) hesaplanmaktadır.

Müteahhit, bütün birim fiyatlarını kapsamak üzere keşif bedeli üzerinden % hesabı ile bir indirim yapmak suretiyle ya da hiçbir indirim yapmaksızın keşif bedeli ile işi yüklenir (95).

(94) Bigat, Ercüment; a.g.e., s. 51.

(95) Coşkuner, Memduh; a.g.r. s. 11.

14. Konu İle İlgili Muhasebe Kavramları ve İlkeleri

14D. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Muhasebe doktrini veya teorisi muhasebenin bilimsel yönünü temsil eder (96).

Muhasebe uygulaması ise yapılagelen alışkanlıklarla teorinin baskısı altındadır. Alışkanlıklar (teamüller) örf ve adetler ile uzun zaman aynı şekilde yapmaktan ve kişisel tecrübelerden doğmuştur. Teori, makul, anlaşılır varsayımlar ileri sürer. Uygulama da bu iki etkinin altında bugünkü şeklini almıştır (97).

Muhasebe teorisi, postülât veya varsayımlar, kavramlar ve ilkelerden oluşur. İlkeler kavramlara, kavramlar da varsayımlara dayanır.

Kavram, belirli bir şey hakkında, birbiriyle uyumlu bir fikirler kümesinden oluşur. Tam bir kavram; o şeyin ne olduğu, ne olmadığı, o şeyin diğer şeylerle ilişkisinin ne olduğu konularında fikirleri içerir. Karşılıklı olarak anlaşılır olan kavramlar; fikir alışverişinin ve haberleşmenin ön şartıdır. Kavramlar açık sonlu fikirlerdir. Adetler, uygulamalar ve davranışların değiştiği gibi kavramlar da sürekli değişirler. Postülâtlar birer varsayımdırlar ve teorinin belki de en temel bileşeni olan kavramlar üzerinde etkileri vardır. Ancak, postülâtlar keyfi olarak ve düşünülerek seçilmiş varsayımlar değildirler, olayların gelişiminden doğ-

(96) İ.D.T.V.D.K. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, D.P.T. 863-KD 96 Milli Eğitim Basımevi, İstanbul, 1970, s. 3.

(97) Solaş, Çiğdem; Tarihi Gelişim İçinde Muhasebe İlkeleri, İ.İ.T.İ.A. İşletme Fakültesi ders notu (teksir), İstanbul, 1981, s. 7.

muğlardır. Muhasebe ilkeleri, bir muhasebe hedefinin veya amacının, o amaca ulaşmanın araçlarıyla bağına kuran, yol gösterici durumundadırlar. İlkelerin özü, "şunu başarmak için, şu işi yap" biçimindedir. Kurallar belirli ve özel oldukları halde ve genellikle gösterdikleri yolun haklı sebepleri belirtilmezken, ilkeler daha geniştirler ve gösterdikleri yolun dayandığı belirli bir sebebi de içerirler. Eğer bu sebep açıkça belirtilmemişse, mutlaka o kadar açık biçimde ima edilmiştir ki belirtmeye gerek kalmamıştır (98).

Muhasebe bilgilerinin elde edilmesini sağlayacak şekilde, muhasebe yöntem, işlem ve tekniklerinin gerçek sorunlara uygulanması demek olan muhasebe uygulaması da, söz konusu ilke ve kurallara dayanmaktadır (99).

141. Süreklilik ve dönemsellik varsayımı kavramları

Kurum faaliyetlerinin ölçülmesi amaçlandığı zaman, ölçülemenin gerçekçi bir sonuç verebilmesi için nasıl yapılması gerektiği kadar, ne zaman yapılması gerektiği de önemlidir. Bu zaman kurumun ömrünün sona erdiği yani tasfiye edilerek bütün varlıklarının paraya çevrildiği andır.

Bir hesapsal kişinin kâr ya da zararı, başlangıçtaki özvarlığı ile -eğer bu varlığa ekleme ya da bu varlıktan çekme olmamışsa- tasfiyenin bittiği gündeki özvarlığı arasındaki farktır (100).

Ancak bir hesapsal kişinin (kurumun) ömrü o kişinin varlık, borç ve sermaye durumunun başlangıç olarak tespit edildiği günle tüm hesaplarının tasfiye yoluyla kapatıldığı

(98) Mautz, K. K.; The Place of Postulates in Accounting
The Journal of Accountancy, January, 1965, s. 47-48.

(99) İ.D.T.Y.O.K. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, s. 4.

(100) Yazıcı, Mehmet- Durmuş, A. Hayri; Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. No: 251, s. 81-82.

son gün arasındaki süre (101) ise de "süreklilik varsayımı" na göre kurumun ana sözleşmesinde özel bir amaç ve bu amaca ulaşmada bir zaman sınırı getirilmemişse, kurumların sonuza dek varlıklarını sürdüreceği ve yaşamlarının kurum sahiplerinin doğal ömürleri ile herhangi bir bağının olmadığı kabul edilir (102).

Bununla beraber, modern işletmeyle ilgili çevrelerin karmaşıklığı, faaliyetlerin belirli zaman aralıkları itibarıyla dönemsel olarak ölçülmesini gerektirir. Mali raporları kullananlar vakitli (gerekli olduğu zaman elde edilebilen) verilere dayanmalıdırlar. Net kârın en doğrusunu öğrenmek için işletmenin ömrünün sonunu bekleyemezler. Bu nedenle kurumun ömrünün sürekliliği açısından bakıldığında oldukça suni olan dönem sonlarında, muhasebeci net kârı hesaplar ve mali durum tabloları hazırlar (103).

Süreklilik kavramının, dönemsellik kavramı üzerinde etkisi büyüktür. Çünkü dönemsellik kavramının sonucu olarak teğebbüsün sürekli olan ömrünün yararlı bir şekilde muhasebenin yürütülmesi için çeşitli uzunluktaki dönemlere ayrılması gerekir (104).

142. Dönem sonucunun ölçülmesiyle ilgili terimler

142.1 Hasılat terimi

Hasılat, satılan mal ve hizmetler karşılığında alıcılara yükletilen mükellefiyettir (105).

-
- (101) Yazıcı, Mehmet; İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni, s. 7.
(102) Lalık, Ömer; Finansal Muhasebe, A.İ.T.A. Muhasebe Yüksek Okulu Yayın no. 3, Ankara, 1982, s. 25.
(103) Spiller, Earl A.; Financial Accounting, Richard D. Irwin Inc., U.S.A., 1971, s. 19.
(104) İ.D.T.Y.D.K. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, s. 11.
(105) İ.D.T.Y.D.K. Terimler ve Açıklamalar, DPT 865-KD 98, 2. baskı, Ankara, 1973, s. 37.

Hasılat müşterilere mal satılması ve hizmet sunulması sonucu doğar ve müşterilere sunulan mal ve hizmet karşılığı kendilerine yükletilen sorumlulukla ölçülür (106).

Hasılatı, Faaliyet Hasılatı ve Faaliyet dışı hasılat olarak ikiye ayırabiliriz.

Faaliyet hasılatı, işletmenin normal faaliyetleri sonucu satışlar veya diğer işlemlerden elde edilen hasılattır. Faaliyet dışı hasılat ise işletmenin temel kuruluş amacına uygun faaliyetlerin dışında kalan ve arızı işlemler dolayısıyla meydana gelen hasılattır (107).

Faaliyet hasılatının içinde satış hasılatı ve faaliyet konusuyla ilgili diğer hasılat yer alır.

Satış hasılatı, işletmenin normal faaliyetleri sonucu satılan mal veya hizmetler karşılığında alınan veya alınacak olan değerlerden satış iskontoları düşüldükten sonra kalan tutardır (108).

Hasılat en dar anlamda satış hasılatı olarak düşünülebilir. Satış hasılatı kurumun teslim ettiği ürünler veya yaptığı hizmetler karşılığında elde ettiği ödüldür. Kurum dönem içinde tüketici arzularını tatmin etmek için harcadığı gayretlerin karşılığını alır. Bu unsur, satış hasılatını diğer varlık girişlerinden ayırıcı bir özelliktir. İştiraklerden alınan kâr payları, hediyeler, duran varlık satışından elde edilen varlıklar ve vergi iadeleri satış hasılatı kavramının dışındadırlar (109).

(106) AICPA Accounting Terminology Bulletin No: 2.

(107) İ.D.T.Y.D.K. Terimler ve Açıklamalar, s. 30.

(108) S. a.g.e., s. 68.

(109) Spiller, Earl A.; a.g.e., s. 154.

Muhasebeciler dönem içinde katlandıkları maliyetlerin ne kadarının dönem sonunda henüz ellerinde bulunan ve bilançoda yer alan varlıklar için ödenmiş olduğu, ne kadarının ise dönemin satış gelirini elde etmek için ödenmiş olduğu konusunda bir varsayım yaparlar. Bu suretle, dönemin satış gelirini elde etmek için katlanıldığı varsayılan maliyetleri, satış hasılatından indirerek dönem kârını bulurlar. İşte dönem içinde katlanılan maliyetlerin, satış hasılatından indirilen bölümüne gider adı verilir. Bu işleme maliyetin gidere dönüşmesi denilir ve iki kavram arasındaki ilişkiyi göstermek için de "Her gider bir maliyettir ama her maliyet gider değildir" derler (113).

Giderler hasılatın oluşumu dolayısıyla veya belirli bir zaman aralığıyla ilgili olarak tükenen maliyetlerdir. Maliyetten kasıt, bir varlığın veya hizmetin kullanıldığı veya satıldığı andaki durumunda ona yüklenebilen giderlerin toplamıdır.

İleride veya hemen bir hasılatla yol açacağı umuduyla, kendisinden bir fayda beklenen maliyetler, başlangıçta, bir varlık veya hizmet olarak ortaya çıkarlar. Bu faydalar kullanıldıkça veya tükendikçe maliyetin gerçekleşen hasılatla ilgili olan kısmı, bu hasılatla karşılık yüklenir. Tükenen maliyetlerin belirlenip ölçülmesi ve bunların ilgili dönem hasılatıyla karşılaştırılması muhasebede temel bir düşüncedir (114).

Mamullerin satılan kısmı bir varlık tüketimini temsil ettiği için satılan malların maliyeti adı altında o hesap döneminin gideri olmuş olur. Aynı hesap döneminin satılan

(113) Hatipoğlu, Zeyyat-Gürsoy, C. Tuncer; Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Aktif Büro Basım Organizasyon, Yay. No: 9 Bilmen Basımevi, İstanbul, 1979, s. 16.

(114) Grady, Paul; Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, A.I.C.P.A. Accounting Research Study No: 7, New York, U.S.A., 1965, s. 100-101.

malın maliyeti dışında kalan giderleri ise, dönemin üretimiyle ilgili görülmeyen öteki varlık ve hizmet tüketimleridir. Satış, yönetim ve finansman faaliyetlerine bağlı olarak gerçekleşen bu varlık ve hizmet tüketimlerine dönem giderleri adı verilir (115).

Maliyet ve gider ayrımı işletmelerde ancak, muhasebe açısından anlamlıdır. Bu da, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden "dönemsellik" ilkesinin bir sonucudur. Ekonomik açıdan, bir işletmenin faaliyet sonuçlarını gerçek olarak değerlendirebilmek için, tüm ömrü dikkate alındığında, tüm maliyetlerin gidere dönüştüğü, dolayısıyla da maliyet-gider ayırımının hayali olduğu görülecektir (116).

142.3 Gelir, kâr ve zarar terimleri

Gelir, zaman üzerindeki iki nokta arasındaki zenginlik (servet) farkı, artı bu dönemde yapılan harcamalardır.

İktisat teorisinde gelir, iktisadi faaliyete arz edilen üretim etkenlerinin karşılığında elde edilen değerlerdir ve arz edilen etkene göre ayrı ayrı adlandırılır. Emeğin karşılığı ücret, sermayenin karşılığı faiz, tabii kaynakların karşılığı rant ve nihayet bu etkenleri piyasadan karşılığını ödeyerek bir araya getirip üretimde kullanan müteşebbisin geliri de kârdır (117).

Şu halde gelir genel bir kavram, kâr ise üretim etkenlerinden biri olan teşebbüse özgü bir kavram olmaktadır. Kâr yerine ticari kazanç veya yalnızca kazanç terimi de kullanılmaktadır.

(115) Hatipoğlu, Zeyyat- Gürsoy, C. Tuncer; a.g.e., s. 30.

(116) Altuğ, Osman; Maliyet Muhasebesi, Met-Er Matbaası, İstanbul, 1982, s. 7.

(117) Bulutoğlu, Kenan; Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976. 5. basılış, s. 74.

Gelir ve kâr, hasılatın veya faaliyet hasılatından satılan malların maliyeti, diğer giderler ve kayıplar veya bunlardan sadece birkaçı düşüldükten sonra ulaşılan net veya kısmen net kavramlardır. Bu iki terim sık sık birbirini yerine kullanılabilir. Bu iki terimin başına, brüt, faaliyet, net vergiden önce, gibi sıfat veya terimlerden o anda ifade edilmek istenen duruma en uygun olanı gelerek, brüt gelir, brüt kâr, faaliyet geliri, faaliyet kârı, net gelir, net kâr, vergiden önce gelir, vergiden önce kâr diye anılırlar.

Brüt gelir, sık sık hasılatla aynı anlamda kullanılır. Brüt kâr ise, faaliyet hasılatından satılan malların maliyetini düştüğten sonra kalan tutarı ifade etmek için kullanılır. Faaliyet geliri veya faaliyet kârı da brüt kârdan olağan (dönem) giderlerin düşülmesi sonucu kalan tutarı ifade eder. Net gelir ve net kâr, hasılatın tüm ilgili maliyet ve giderlerin ve döneme yükletilen diğer bütün gider ve kayıpların düşülmesi sonucu bulunur. Bu indirimlerin hiçbiri kesinlikle kâr paylarını ve kurumdan buna benzer çekimleri içermez (118).

Kurumlar, ya bir hizmet veya bir ürün sunmak için kurulmuşlardır. Bu hizmet veya ürün satıldığı zaman firmaya bazı varlıklar girer. Bu giren varlıkların ölçüsü hasılat olarak ifade edilir. Bütün bu işleme ise hasılat işlemi denir. Hasılat elde edilmesi işleminin bir yönü de, bu hasılatın kazanılabilmesi için tüketilen varlıkların tesbit edilmesidir. Varlıklardaki bu azalmaya ise giderler denir. Dönemin hasılatı ile giderleri arasındaki fark da dönemin geliridir (119). Bu fark olumlu ya da olumsuz olabilir. Eğer gelir ve gider arasındaki fark olumsuz olursa sonuç zarar olarak ortaya çıkar. Gelirle gider arasındaki olumsuz fark

(118) AICPA Accounting Terminology Bulletin No: 2.

(119) Bierman, Harold-Drebin, Allan; Financial Accounting The Mac Millan Co. New York, 1969. s. 43.

zararı oluşturan olağan olay olmakla birlikte, gidere bağılı olmaksızın ortaya çıkan zararlar da söz konusu olabilir (120).

Zarar, varlıklarda meydana gelen, pay sahiplerine yapılan dağıtımlar ve hasılat doğurucu işlemlerden doğan azalışlar dışındaki, her türlü değer azalışlarıdır. Zararlara örnek; sigortasız varlıkların ve teçhizatın yangın, zelzele, veya benzer felaketler sonucu tahrip olmasıdır. Bir örnek de cezalardaki gibi varlıklarda herhangi bir artışa yol açmayan bazı borçlara katlanmasıdır (121).

İşletmenin bir dönemde ortaya çıkmış bulunan olumsuz faaliyet sonuçları, diğer bir deyişle, geniş anlamda, giderler toplamının o dönem hasılatı ile karşılanmamış kısmı, zarardır (122).

142.4 Dönem sonucunun ölçülmesi

Muhasebe mali bilgilerin ölçülmesi ve iletişimi sanatı olarak da tanımlanır (123).

Ölçmekten amaç bilgi sağlamaktır. Bu sayede daha fazla bilgi sağlanır. Bilginin iki temel boyutu vardır. Bilgiler doğru ve ilgili olmalıdır. Doğruluk gerçeğe uygundur. İlgili ise, bilginin belirli bir soruna uygulanabilir olmasıdır. İlgili ve uygun olması bilginin mutlak şartıdır. Uygun ve ilgili olmayan bir ölçme de bilgi kavramına girmez(124).

-
- (120) Peker, Alpaslan; Yönetim Muhasebesi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, 1. cilt, s. 404.
- (121) Jaedicke, Robert-Sprouse, Robert; Accounting Flows, Income, Funds and Cash, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 1965, s. 41.
- (122) İ.D.T.Y.D.K. Terimler, s. 84.
- (123) Bierman, Harold Financial Accounting Theory The Mac Millan Co. New York, U.S.A., 1965, s. 332.
- (124) Sterling, Robert; Theory of the Measurement of Enterprise Income The University Press of Kansas, U.S.A., 1970, s. 80.

Muhasebeci kurumun bir andaki mali durumunu ve bir dönemin gelirini ölçmek için para ölçüsünü kullanır. Ancak muhasebe bu bilgileri tam bir kesinlikte ölçemez. Fakat doğru ölçüye ne zaman yaklaştığımızı ve ondan ne zaman uzaklaştığımızı bilebiliriz. Eğer muhasebenin amacı bankadaki paranın tutarını ölçmekle sınırlı olsaydı, doğru bir ölçüye ulaşmak mümkündür. Ama, nakitlerin ölçülmesi gibi sınırlı bir amaç aşılınca, doğru ölçünün bulunması ihtimali ulaşılabilir olmaktan çıkar. Muhasebecinin amacı doğru ve makul şekilde elde edilmiş olan kullanışlı mali bilgileri sunmak olmalıdır. Burada "doğru" yerine objektif demek de mümkündür. Objektif olmaktan kasıt, tarafsızlıktan uzak olmasıdır(125).

Muhasebe dönemleri, kuruma ait faaliyetlerin ölçülme noktalarıdır. Bu noktada faaliyetin sonucunun ölçülmesi kararlaştırıldıktan sonra, ölçme işleminin nasıl yapılacağını belirlemeye sıra gelir.

Dönem gelirine zaman üzerindeki iki nokta arasındaki zenginlik (servet) farkı olarak yaklaştığımız zaman, sorun servetin ölçülmesi yani değerlendirilmesi için başvurulabilen farklı yolların mevcut olmasından kaynaklanır. Tartışma bu merkezde olmaktadır. Farklı değerlendirme yöntemlerinden farklı sonuçlar elde edilebilir. Bu yöntemlerden herbirinin taraftarları ve muhalifleri, yararları ve sakıncaları vardır. Bazılarına göre geliri tesbitteki amaca göre değerlendirme yöntemi değişir. Yani yöntemi belirleyen amaçtır. Tek bir doğru yöntem yoktur. "Farklı amaçlar için değişik yöntemler" prensibi esastır. Buna göre aynı anda birden fazla değerlendirme yöntemi kullanılabilir (126).

(125) Bierman, Harold; Financial Accounting Theory, s. 333-334.

(126) Sterling, Robert; a.g.e., s. 19.

Dönem kârı kavramı, işletmenin belirli bir dönem sonunda, bir önceki dönemden daha iyi olduğunu simgeler. "Daha iyi olmak = better off" kavramı genel olarak tanımlanması zor bir kavramdır. Bunun tersi olarak, zarar da "daha kötü duruma düşmek" olarak ifade edilebilir. Kavram, kuramsal olarak işletmede oluşan değer değişimlerini kapsamalıdır. Bu değişimler dönem içinde faaliyetler sonucu gerçekleştirilen kâr ile zaman içinde aktif değerlerde meydana gelen değer artış ya da azalışlarını kapsar. Kârın oluşmasına esas olarak tüm çerçevesi ile "daha iyi olma" kavramını almak ölçülmesi gerekli tüm değişkenlerin karmaşıklığı nedeniyle zordur (127).

"Daha iyi" ve "daha kötü" ifadeleri bir karşılaştırmanın sonucudurlar. Muhasebe şimdiki halde ve gelecekteki muhtemel gelişme safhalarında, elde bulunduran zenginliğin üretilmesi, korunması, dağıtılması ve tüketilmesi konularını kapsayan işlemlerle sıkı ve direkt bir bağlantı içinde bulunacaktır, yoksa refah ve memnuniyet konularıyla değil. Dolayısıyla bir kişinin veya kurumun diğerinden ne kadar iyi durumda olduğunu şu veya bu yoldan onun zenginliğini ölçerek ifade edebilir. Muhasebenin refahı ve memnuniyeti ölçmediğini tenkit edenlerin iddiaları yersiz ve geçersizdir. Aynı şekilde, muhasebenin refahı ve memnuniyeti ölçmesi gerektiği veya ölçebileceği yolunda ileri sürülen iddialar da ihtiyatla karşılanmalıdır (128).

Kurumun bir dönem sonundaki zenginliğinin dönem başına göre ne yönde ve ne ölçüde değiştiğini tesbit etmek üzere ileri sürülen görüşler üç ana teoride ifadelerini bulmuşlar-

(127) Sevgener, A. Sait; Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçümlene, İ.İ.T.İ.A., Basılmamış doktora tezi, İstanbul, 1978, s. 214.

(128) Moonitz, Maurice; The Basic Postulates of Accounting, A.I.C.P.A. Accounting Research Study, No: 1, New York, 1961, s. 11-12.

dır. Bunlar statik (duruksal), dinamik (devimsel) ve organik (örgensel) bilanço teorileridir (✱).

Statik bilanço teorisine göre kâr ya da zarar, dönem sonu ve başı özsermayelerinin karşılaştırılmasıyla bulunan farktır. Dinamik bilanço teorisine göre kâr ya da zarar, devam eden ekonomik faaliyetin gerektirdiği masraf ile hasılat arasındaki fark olarak tanımlanır. Organik bilanço teorisine göre ise, gerçek kâr satış fiyatının ikame fiyatına fazlalığı olarak gösterilir (129).

Statik bilanço teorisi zenginliği özsermaye olarak ifade etmiştir. Özsermaye kurumun bilançosunun net aktif toplamından borçlar düşüldükten sonra kalan tutardır (130). Özsermayedeki artış ya da azalışı ifade etmesi gerçekçi bir yaklaşımdır. Ancak kurum hayatını sürdürmekte iken özsermayenin hesaplanması ne ölçüde doğru olabilecektir? Dönemsellik varsayımının sonucu, süreklilik varsayımı zedelenmemek üzere her kurum hesap dönemi başında yeniden kurulmuş ve o hesap dönemi sonunda tasfiye edilmiş sayılırdı. Bu varsayım ortaya değerlendirme kavramını ve değerlendirme kurallarını çıkarmaktadır. Değerleme bir kurumun varlığını meydana getiren aktif ve pasif kalemlerinin belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi ile ifade edilmesidir. Ölçme, sayma veya tartma sonunda elde edilen miktarların birim değer ile çarpılmasıyla o iktisadi değer para ile ifade edilmiş, yani değerlendirilmiş olur (131). Şu halde değerlendirme kavramı da kurumun sürekli olan ömrünün sonunu beklemeden

(✱) "Bilançoyu bölümlene, değerlendirme ve kazancı tesbit etme üzerine ileri sürülen birbirinden farklı çeşitli görüş ve düşüncelere işletme ve hesaplaşma bilimlerinde bilanço kuramları denir". Yazıcı, Mehmet; Bilanço Kuramları ve Çözümlenmeleri İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar - Yayın ve Yardım Vakfı Yay. No: 232, İstanbul, 1973, s. 30.

(129) Durmuş, A. Hayri; Sınai İşletmelerde Gelir Tablosunun Düzenlenmesi ve Tahlili, İ.İ.T.İ.A. Doktora Tezi, İstanbul, 1973, s. 10-11.

(130) Ataman, Ümit; Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. No: 363/596, İstanbul, 1982, s. 172.

(131) S. a. g. e., s. 42.

sonuç çıkarmak amacını güden dönemsellik varsayımı üzerine doğmaktadır. Eğer kurum faaliyetine son verip tasfiye edilmiş olsa bütün varlıkları paraya çevrileceğinden subjektif bir değerlendirme işlemine gerek kalmayacaktır.

Dinamik bilanço görüşü de kurumun sürekli olan ömrünün belirli günlerinde düzenlenen bilançoların nasıl olsa gerçek durumu göstermeyeceğini esas alarak, yapılan iktisadi faaliyetlerin gerektirdiği masraflar ile doğurduğu hasılatın karşılaştırılmasını teklif eder.

Organik bilanço teorisi diğerlerinden sadece değerlemede benimsediği yöntem açısından ayrılmaktadır. Enflasyonun ortaya çıkardığı sorunların düzeltilmesini amaçlayarak maddi varlıkların yeniden tedarik değeri ile değerlendirilmesini teklif eder. Bu durumda gerçek kârı bulmak için satılan malların da maliyetlerinin yeniden tedarik değeri olması gerekmektedir.

Dinamik bilanço teorisindeki, bir iktisadi faaliyetin gerektirdiği masraflarla doğurduğu hasılatın karşılaştırılması esasına karşılık, dönemsellik varsayımında ilgili döneme ait gider ve gelir unsurlarının karşılaştırılması esası vardır. İktisadi faaliyetin aynı dönem içinde bağlanıp bitirilmesi halinde bir sorun olmamakla birlikte, çok istisnai olan bu durum dışında gelir ve giderlerin nasıl saptanacağı ve ne zaman gerçekleşmiş kabul edilecekleri sorunları ortaya çıkar.

Dönem sonuçlarının doğru olarak hesaplanabilmesi, işletme faaliyetlerine ait gider ve gelir unsurlarının ancak ilgili buldukları döneme mal edilmeleri ile mümkündür (132).

(132) Hiççağmaz, Mazhar; Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı A.İ.T.İ.A. Yay. No: 20, Ankara, 1970, s. 173.

Dönemsellik kavramına ait temellerden birisi de dönemle ilgili bütün hasılatın ve buna ilişkin maliyet, gider ve zararların dönemin gelir tablosunda, bilançosunda ve bunlarla ilgili cetvel ve raporlarda gösterilmesidir. Buna muhasebe döneminin başlangıcından önce ele alınmış, dönem içinde tamamlanmış veya ilerki dönemlerde devam edecek işlerin tamamlanmış kısımları da dahildir. Dönemsellik kavramına ait bu temel şartların yerine getirilebilmesi için hesap kesimi ve tahakkuk esaslı prensipleri ile hasılatın ilgili maliyet ve giderlerle karşılaştırılması ve nihayet gerçekleşme prensip ve kurallarının konulması gereklidir (133).

143. Hasılatın tesbiti (tanınması)

Gelir ve giderle ilgili muhasebe ilkelerinde amaç; satışlar, hasılat, gelir, satışların maliyeti, giderler, kâr ve zarar hesaplarının, ilgili oldukları faaliyetlerin sonuçlarını ve bu faaliyetlerin kapsadıkları dönem ya da dönemler için doğru bir şekilde sunmalarının sağlanmasıdır (134).

Gelir rakamı, bir kalan olarak hesaplanırken, bu hesaplama dahil edilen bütün unsurların herbirinin belirlenmesi için benimsenen ilkelerle sıkı bir bağlantı içinde-
dir (135).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ilki şöyledir: Satış, hasılat ve gelir zamanından önce hesaplara aksettirilmemeli veya olduğundan az ya da çok gösterilmemeli-
dir. Buna uygun olarak, dönemin veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi yapılmalıdır (136).

(133) İ.D.T.Y.D.K. Temel Kavramlar ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, s. 25.

(134) Grady, Paul; a.g.e., s. 73.

(135) S. a.g.e., s. 74.

(136) S. a.g.e., s. 74.

Bu ilkede vurgulanmış olan satış hasılat ve gelirin zamanından önce hesaplara aksettirilmemesi esas, hasılatın tanınması yani hesaplara geçirilmesi işinin ne zaman yapılması gerektiği konusunun önemini ortaya koymaktadır.

Hasılatın doğuşu kârın ilgili bulunduğu dönem içinde, hasılatın gerçekleştiğinin kabul edilebileceği ve muhasebe ilkelerine göre kayıtlara geçirilmesinin uygun olduğu belli bir anın tesbitini gerektirir (137).

Hasılatın ve gelirin tanındığı nokta, muhasebeci tarafından, geliri kayıtlara geçirmeye yetecek kadar, önemli bulunarak tercih edilen suni bir olayın doğuş anıdır. Bu nokta gelirin kazanıldığı an olabilir, gerçekleştiği an olabilir, veya gelirin tüketildiği an da olabilir (138). Gelirin kazanıldığı andan kasıt, işin tamamlanmış olması gerçekleşmiş bulunması ise, gelirin nakte dönüşme ihtimalini yükselten bir olayın olmasıdır.

Hasılatın tanınması gerekli olan zamanla ilgili olarak bazı varsayımlar yapılmalıdır. Mallar müşterilere teslim edildiği zaman, o müşterinin ödemeyi kabullendiği tutarın objektif bir delili ortaya çıkar. Sonunda bu tutar tamamen tahsil edilmeyecek olsa dahi, bu noktada, normal olarak hasılat tanınır. Bazı durumlarda ise hasılat tanınmazdan önce, hasılatın tahsil edilmesi tercih edilir (139).

Muhasebeci hasılatın kendi açısından gerçekleşmiş sayılması için gerekli gördüğü işaretlerin bulunduğuna kanaat getirmeden hasılatı tanıyıp hesaplara aksettirmek istemez. Bu durum gelirin ekonomik ölçüsüne uygun düşmeyebi-

(137) İ.D.T.Y.D.K. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, s. 21.

(138) Bierman, Harold; Financial Accounting Theory, s. 164.

(139) Bierman, H.- Drebin, A; Financial Accounting, s. 14.

lır. Muhasebecinin gerçekleşmemiş saydığı bir gelir ekonomik olarak tanınmiş bulunabilir (140).

Hasılat, belirli bir dönemin icraatına karşılıktır. Nakit girişleri, ilgili gayretlerin sarfedilmesinden önce de olabilir, aynı dönemde de bulunabilir veya daha sonra da gerçekleşebilir. Hasılatın ilgili olduğu dönemin tesbiti nakden tahsil edildiği zamana değil, söz konusu malları veya hizmeti sağlamak için gerekli olan çabaların sarfedildiği zamana göre yapılır. Fakat sonuçta tahsil edilecek nakitlerin, miktarı ve kesinliği ne kadarlık bir hasılatın tanınabileceğini tayin eder (141).

Hasılat, kazanılmadan ve makul derecede objektif ve kesinlikte ölçülebilir olmadan tanınmamalıdır. Ancak ilgili çabaların tamamlandığı oranda tanıma yoluna gidilebilir.

Çok kere hemen her satış işleminin  safhasını teşkil eden "satış akdi", "faturaların düzenlenmesi" ve "malın gönderilmesi" gibi işlemler, değişik zaman ve yerlerde olabilir. Bu safhalara ait ispat edici belgeler de birbirinden farklıdır. Bu üç safhadan, dayanağı bir "satış emri"nden ibaret bulunan satış akdi (sözleşmesi), hesaplara geçirilmemektedir. Diğer iki safhanın ise, aynı dönem içindeki satışlar ile, bu satışlara ait maliyetlerin karşılaştırılması amacıyla kayıtlara alınması ve mali raporlarda gösterilmesi gerekir. Bu iki safhanın birbirini izleyen muhasebe dönemlerini ilgilendirmesi halinde düzenlenen gelir tablosunun yanlış olma tehlikesi doğer (142).

(140) S. a.g.e., s. 15.

(141) Spiller, Earl, A.; a.g.e., s. 155.

(142) İ.D.T.Y.D.K. Temel Kavramlar ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, s. 22.

143.1 Tahakkuk esası

Tahakkuk e s a s ı kavramı kurumun zaman içindeki mali gelişimini ölçmek için geliştirilmiştir. Kurumun gelirini ve bu gelirin unsurlarını, belirli zaman aralıkları itibariyle teşhis eder (143). Bu da dönemsellik varsayımının bir sonucudur. Dönemsellik kavramına göre dönemle ilgili bütün hasılatın ve buna ilişkin maliyet, gider ve zararların dönemin gelir tablosunda gösterilmesi gerekir. İşte tahakkuk esası da bir dönemle ilgili hasılat, maliyet, gider ve zararların o döneme maledilmesi işidir.

Bir gelirin ya da giderin ait olduğu döneme maledilmesi yani tahakkuk ettirilmesi işi şu adımları içerir (144).

1) Hasılatın gerçekleştiğini kabul etmek için uygun bir işaret sayılacak olan olayın ne olduğunu tesbit etmek,

2) Dönem içinde vukubulan bu olayların para cinsinden tutarlarını belirlemek,

3) Hasılatı doğuran olayla direkt olarak elde edilen fayda karşılığı tükenen maliyetleri ölçmek,

4) Dönemle ilgili oldukları için veya gelecek dönemlerde hiçbir faydaları olmayacağı için tükenmiş olan maliyetleri ölçmek,

5) Mal satışı ve hizmet sunulmasıyla ilgili olmamakla beraber o dönemde oluşan diğer kazanç ve zararları belirlemek.

(143) Black-Champion-Brown; a.g.e., s. 61.

(144) S. a.g.e., s. 61-62.

Satışların kaydedilmesinde en zor sorun birbirinden ayrı iki olayı hesaplara aksettirmektir. Bu olaylardan birincisi satış anlaşmasının yapılması, ikincisi ise malların teslim edilmesi olaylarıdır. Bu iki olay çoğunlukla farklı zamanlarda ve farklı yerlerde vukubulurlar. Dayandıkları belgeler de farklıdır. Satışların ilgili maliyetlerle karşılaştırılabilmesi için, bu iki olay aynı dönemin mali tablolarında rapor edilmelidir. Bu iki olayın bir dönemi aşması veya bir dönemin başında veya sonunda vuku bulmaları tehlikesi her zaman mevcuttur. Bu durumda tek bir dönemin mali tablolarında karşılaştırılmaları mümkün olmaz veya o dönem tam bir yıllık işlerden daha fazlasını veya azını içermiş olur. Eğer mallar bir dönemde teslim edilmiş, fakat fatura gelecek dönemde kesilmiş ise, bazı düzeltme kayıtları yapılmadığı takdirde satışlar olduğundan daha az gösterilmiş olacaktır. Buna karşılık eğer fatura bir dönemde kesilmiş olduğu halde, mallar gelecek döneme kadar teslim edilmezse, bu kez, satışlar olduğundan fazla gösterilmiş olacaktır. Bu durumlarda uygun hesap kesimi yöntemleri uygulanmaz ise satışlar ve net kâr ya olduğundan az ya da çok gösterilmiş olacaktır (145).

143.2 Gerçekleşme kavramı

Dönem ayırımı ilkesiyle daima birlikte anılan önemli bir muhasebe ilkesi de gerçekleşme (x) ilkesidir. Gerçekten bir gelir veya giderin hangi döneme ait olduğunu belirleyebilmek için, herşeyden önce bunun "ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı"nın saptanması gerekir (146).

(145) Grady, Paul; a.g.e., s. 75.

(146) Bursal, Nasuhi; Muhasebe-Maliyet Finansal Kontrol Konuları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, s. 33.

(x) Anılan eserde "gerçekleşme veya eski terimiyle tahakkuk ilkesi" denilerek gerçekleşme ile tahakkuk kavramlarının eş anlamlı olduğu ifade edilmektedir. Kanaatimizce gerçekleşme (realization) bir işlemin aranan kıstaslara uygun olarak belirli bir olgunluğa (veya açıklığa) kavuşup kavuşmadığının belirlenmesi, tahakkuk (accrue) ise işlemin ilgili olduğu döneme maledilmesidir.

Gerçekleşme en dar anlamıyla bir varlığın paraya çevrilmesini ifade eder (147). Muhasebede satış veya hizmet sunulması karşılığında nakit veya alacağa çevirme olarak anlaşılır. Daha geniş ifadesi, alındığı zaman bir dönen varlık olarak sınıflandırılabilir veya derhal dönen varlığa dönüştürülebilir birşey karşılığı değiştirmek şeklindedir (148).

En geniş ifadesini ise Amerikan Muhasebe Birliği'nin "Şirketlerin Mali Tabloları için Raporlama Standartları" kitabında bulmuştur:

Bir varlığın veya borcun, hesaplarda tesbitine imkân tanımaya yetecek kadar belirli ve objektif bir şekilde değişmesidir. Gerçekleşmenin kabul görmüş olan işareti, yapılan hizmet karşılığı piyasada objektif bir ölçü olabilecek bir dönen (veya akışkan) varlık alınmasıdır.

Çeşitli ülkelerde mevcut farklı muhasebe standartlarını ve muhasebe yöntemlerini mümkün olduğu ölçüde birbirine uygun düşürmeye çalışmak amacını güden Uluslararası Muhasebe Standardları Kurulu tarafından belirlenmiş gerçekleşme şöyle açıklanmıştır:

Hasılat ve giderler, kazanıldıkları veya katlanıldıkları zaman hesaplara aksettirilir (para tahsil edildiği veya ödendiği zaman değil) ve ilgili oldukları dönemin finansal tablolarında belirtilir (149).

Burada gerçekleşmenin ne olduğunun bir tanımı yapılmamıştır. Hasılat ve giderin ne zaman hesaplara aksettirileceği belirtilerek hasılatlar kazanıldıkları, giderler de katlanıldıkları zaman gerçekleşmiş sayılacakları ima edilmiştir.

(147) The New American Webster Dictionary, Signet Books, U.S.A. 1961, s. 379

(148) Kohler, Eric; A Dictionary for Accountants, s. 407.

(149) İ.Ü. İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, yıl 3, Sayı 8, Ek s. 9.

Muhasebeciler hasılatı, gerçekleşmiş olduğuna kanaat getirmeden hesaplara aksettirmezler. Hasılatın gerçekleşmesi, satış gibi bir piyasa işleminin olması ve malın veya hizmetin karşılığında belirli bir varlığın alınmasıyla vuku bulur. Ancak zararlar ve varlıkların değerlerindeki azalmalar için aynı şeyler gerekli değildir. Varlıkların değerindeki bir azalış, genellikle bir piyasa işlemi beklenmeden kayıtlara aksettirilecektir (150). Kâr ancak satışın kesinlik kazandığı noktada gerçekleşmiş sayılabilir. Satışın gerçekleşmesinin saptanması (realizasyonu) için de mülkiyetin alıcıya kesinlikle devri şarttır. Satışın kesinlik kazandığını, yani mülkiyetin alıcıya geçtiğini kanıtlayan olay, malın alıcıya gönderilmesi ya da fatura edilmesi veya bu iki olaydan hangisi daha geç gerçekleşmiş ise o olaydır.

Normal işletme faaliyetlerinde bu anlamda "satış gerçekleşmesi" pek sıkıntı çekmeden saptanabilir. Ancak uzun süreli sözleşmelerde kârın ne zaman gerçekleştiğinin saptanması önemli bir sorun olmaktadır (151).

Genel kural, hasılatın gerçekleşmiş sayılabilmesi için tutarının kesinlikle ölçülebilir olması ve teminat altına alınmış bulunmasıdır (152). Yani özetle gelirin gerçekleşmiş sayılması için, ilgili işlemin yapılmış olması, alacak hakkının doğması ve alacağın tahsil imkânı bulunması gerekir.

Tahakkuk esasında gerçekleşme kavramı en geniş anlamıyla düşünülür, nakit esasında ise en dar anlamı kabul edilerek satışın kesinleşmesi ve mülkiyet devri gelirin saptanması için yeterli sayılmaz. Alacakların tahsili beklenir.

(150) Bierman, H.-Drebin, A.; Financial Accounting, s. 14.

(151) Peker, Alpaslan; a.g.e., 1. kitap, s. 429.

(152) Black-Campion-Brown; a.g.e., s. 58.

143.3 Hasılatın tanınmasında uygulanan yöntemler

Bir hesap dönemine ait gelirlerin saptanmasında, önce bu gelirlerin hangi koşullar altında gerçekleşmiş sayılacağıının belirlenmesi gerekir (153).

Hasılatın tanınıp hesaplara aksettirilmesinde değişik ölçütleri benimseyip, farklı zamanlarda hasılatı gerçekleştirmiş kabul ederek veya kazanıldığı anı esas alarak hesaplarda gösteren değişik yöntemler vardır.

143.3.1 Hasılatı satış anında tesbit yöntemi

Satış hukuki bir işlemdir (x_1). Her satış, satım sözleşmesine dayanır (x_2). Satım sözleşmesi, mülkiyeti geçirme borcu doğuran sözleşmelere örnektir (x_3). Türk Hukukunda satış işlemi asıl olarak Borçlar Kanunu'nun ikinci kısım, altıncı babında "Satım ve Trampa" başlığı altında düzenlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'na göre, Borçlar Kanunu'nun satış ve trampa sözleşmeleri hakkındaki hükümleri (B.K. m. 182-183) ticari satışlarda da uygulanır. Bununla beraber, Ticaret Kanunu'nda, Borçlar Kanunu'nda düzenlenmeyen, fakat ticari noktadan özellik ifade eden bazı istisnai hükümler de vardır (154). Bunlardan bir tanesi de parça parça ifa ve teslimdir (T.T.K. 25 b/1).

(153) Bursal, Nasuhi; a.g.e., s. 34.

(154) Erem, Turgut; Ticaret Hukuku Prensipleri, Cilt 1, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. No: 275, İstanbul, 1977, s. 110.

(x_1) "Hukuki işlemin kurulabilmesi için irade beyanının hukuki bir sonuca yönelmiş olması gereklidir. Mesela (A) ile (B) arasında bir satım sözleşmesi yapılırsa bundan bir hukuki sonuç doğar. Taraflardan (A) malını satmışsa B.K. 182. md. (A)'ya bu malın mülkiyetini (B)'ye geçirmek borcunu ve (B)'ye de satış akçesinin ödenmesi yükümlülüğünü yükler". Kaynar, Reşat; Borçlar Hukuku, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. No: 234, İstanbul, 1974, s. 10.

(x_2) Kanunda "satış" yerine "satım" terimi kullanılmıştır.

(x_3) Çalışmamızın 130. altbaşlığında sözleşmelerle ilgili daha ayrıntılı bilgi verilmiştir.

Borçlar Kanunu md. 82'de satım sözleşmesi şöyle tanımlanmıştır:

"Satım bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı alıcının iltizam ettiği semen mukabilinde alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunu tahammül eder."

Hukuki açıdan satış, malın alıcıya teslimi veya teslim şartıyla gönderilmesi suretiyle mülkiyetin alıcıya aktarılmasıyla sağlanır. Normal olarak, bir mülkiyet değişikliğinin hukuki delili satış faturası olduğuna göre, genellikle, bu fatura muhasebecilerin hasılatı günü gününe kaydetmeleri için uygun bir belge olarak kullanılmaktadır. Alıcıya ve taşıyıcıya fiili teslim ile faturaların düzenlenmesi ve gönderilmesi işlemi, hasılatın doğuşunda en çok uygulanan ve uygun düşün anı göstermektedir (155).

Satışın gerçekleşmiş sayılması için bir satış sözleşmesinin yapılmış olması yeterli değildir. Bunun yanında sözleşmenin yerine getirilmiş olması aranır. Bunun için de en önemli şart, malın alıcıya teslimi veya onun emrine tahsis edilmesidir. Bir sipariş alınmış olmasının hasılat kaydı için, haklı bir sebep olmadığı konusunda uygulama birliği vardır. Çünkü sipariştan vazgeçilebileceği gibi birçok hallerde siparişi alan da bunu yerine getirmeyebilir (156).

Satış anında tesbit yöntemi hasılatın satış anında gerçekleştiğini varsaydığı gibi kazanıldığı anın da satış olduğunu varsayar. Gerçekte, söz konusu iş olgusuyla ilgili gelirin kazanılması zaman içinde belirli bir anda olmaz. Satınalma, üretim, satış, yükleme ve tahsilat gibi birtakım işlemlerin tümünü kapsar. Bununla beraber, gelirin kazanılmasını bir anda olmuş gibi düşünmek muhasebecilere uygun geldiği için, bunu satış anı olarak almak teamül haline

(155) İ.D.T.Y.D.K. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasepe Prensipleri, s. 23.

(156) Bierman, H.-Drebin, A.; Financial Accounting, s. 83.

gelmiştir. Aslında hasılat tahsil edilmeden önce gelirin ne tamamen kazanıldığı ne de tamamen gerçekleştiği söyle-nemez (157).

Muhasebe yönünden satış veya mülkiyetin devri anın-da hasılatın doğduğunu kabul eden "satış esası" en çok kul-lanılan bir yöntem olmasına rağmen, bazı itirazlara maruz kalmaktadır. Özellikle kredili satışlarda söz konusu edi-len bu itirazlardan bazıları şunlardır (158):

- 1) Alacaklar tahsil edilmeyebilir,
- 2) Tahsilat giderleri ile diğer giderler satıştan sonra meydana gelebilir,
- 3) Satılan mallar iade edilebilir ve bazı indirim-ler yapılabilir.

Sözü edilen sakıncalarda gerçek payı bulunmakla be-raber, burada asıl sorun gerçekleşme ilkesinden ziyade fi-nansal tabloların işletmelerin gerçek durumlarını göstere-cek biçimde düzenlenmesidir. Alacakların dayandığı güvence-nin sağlamlığı ölçüsünde, gelirin satışla gerçekleşmesinde bir tereddüt olmaması gerekir (159).

Ancak satışların bedeli uzun bir süre sonra tahsil edileceği halde, bu satıştan doğan kâr (veya zarar) satışın yapıldığı dönemde tanındığı için, bu kârın vergisinin öden-mesi ve ortaklara kârın dağıtımı işletmede nakit sıkıntısı yaratabilir (160).

(157) Bierman, Harold; Financial Accounting Theory, s. 170.

(158) Bektöre, Sabri; Muhasebe, Eskişehir İ.T.İ.A. Yay. No: 212/137, Cem Ofset, İstanbul, 1982, s. 259.

(159) Bursal, Nasuhi; a.g.e., s. 36.

(160) Arıkan, Türkan; Muhasebe-Teknik, Der Yayınları No: 24, İstanbul, 1982, s. 240-241,

443.3.2. Hasılatı, satış tutarının nakden tahsil edildiği zaman tesbit yöntemi

Satış sözleşmesinin satıcıya yüklediği satılan malı alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunun yerine getirilmiş olması satış işleminin doğuşu için yeterlidir. Ancak borç ilişkisinin sona ermesi için alıcının da belirlenen satış tutarını ödemesi gerekir. Şu halde veresiye satışlarda mal bedeli tahsil edilene kadar alıcıyla satıcı arasında borç ilişkisi devam etmektedir.

Bir nakit çıkışıyla başlamış olan işletmenin çalışma devri de bir nakit girişi olan satış tutarının tahsil edilmesiyle son bulmaktadır.

Alıcılar üzerindeki alacakların tahsil edilememe ihtimali de bunlara katılınca hasılatı, satış tutarının nakden tahsil edildiği zaman tesbit yöntemi en ihtiyatlı ve gerçekçi yöntem olarak görülmektedir.

Bu yöntemde gerçekleşme kavramı en dar anlamıyla alınmakta yani satış hasılatı, bedelin fiilen tahsil edildiği anda gerçekleşmiş sayılmaktadır. Giderler de, ancak nakden ödendikleri zaman hasılattan düşülmektedir.

Bu yöntemin yararı uygulanmasındaki sadelik, tahsilat işleminin hasılatın gerçekleştiğine dair kesin bir delil olması, mal ve hizmet satışından elde edilen paranın işletmenin kullanımına hazır olmasıdır. Hasılatı satış anında tesbit yöntemindeki gibi, hasılatın doğduğu anı izleyen dönemlerde alacakların tahsil edilemeyip zarara uğranması ihtimali mevcut değildir (161).

(161) İ.D.T.Y.D.K. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, s. 26.

Bu yöntemde sadece para hareketleri izlenmektedir. Her nakit hareketi, tahsil veya ödeme işleminin yapıldığı tarihe, dolayısıyla bu tarihin ait olduğu hesap dönemine maledilmiş olur. Tahsil ya da ödeme fiilinin dayanağını teşkil eden sebep veya olayın diğer bir dönemle bağlantısı bulunup bulunmadığı üzerinde durulmaz (162). Bu durum, nakden tahsil yöntemi uygulandığında, faaliyet sonuçlarını gösteren güvenilir dönemsel tablolar hazırlanamaması sakıncasını doğurur.

Giderlerin katlanıldıkları dönemde ödenmiş olması halinde o dönemde gerçekleşmiş sayılacakları için, ilgili hasılat tahsil edilene kadar gelir tablosunda giderler fazla görülecektir. Hattâ tahsilatın isteyerek geciktirilmesi yoluyla veya fatura kesme işini geciktirerek, nakit esasına göre gelirini tesbit edenlerin, bir dönemin kârını gelecek döneme aktarması çok kolaydır (163).

Malların teslim edildiği veya hizmetin tamamlandığı dönemde nakit tahsilatı da yapılmış olursa, bu yöntemi uygulamak kolaydır. Ancak iki işlemin aynı dönemde olmadığı hallerde de, bazı işletmelerde, bu yöntem kullanılmaktadır. Bunun nedeni şarta bağlı satışlarda, ihracatta ve alıcının kabulü gereken satışlarda, satıştan sonra miktar veya tutar olarak indirimler olması ihtimalidir.

143.3.3 Üretimin tamamlanması anında tesbit yöntemi

Üretim tamamlandığında, satış yapılmış olmasını beklemeden ilgili ürünlerin satış değerini hasılat yazmak yoluna gidilir. Burada elde edilen ürün henüz satılmamış olduğu-

(162) Hiçşarımaz, Mazhar; a.g.e., s. 186.

(163) Raby, William L.; The Income Tax and Business Decisions Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, U.S.A. 1964, s. 166.

na göre; satışın yapılacağıının kesin olması ve elde edilecek hasılatın da önceden bilinmesi gereklidir.

Ancak böyle yapıldığı zaman mamul stokları maliyet değerinin üzerinde değerlendirilmiş olur. Bu da sadece istisnai durumlarda uygulanabilir. Önemli tutarda pazarlama masrafı gerektirmeyen ve sabit bir parasal değeri olan kıymetli madenler buna örnektir. Haklı görülebilecek diğer istisnalar ortalama maliyetlerin uygun şekilde belirlenme imkânının bulunmaması, önceden tayin edilmiş piyasa fiyatına derhal pazarlanabilmesi, ve mamul birimlerinin birbirinin yerini tutar özellikte olmasıdır. Mamuller maliyetlerinin üzerinde değerlendirildikleri zaman, bu durum mutlaka açıklanmalıdır (164).

Devletin etkili bir kontrolla fiyat politikasını istikrarlı bir şekilde yürütmesi halinde piyasa fiyatlarıyla değerlendirilen kıymetli maden stokları genellikle satış fiyatları üzerinden gösterilir. Bu uygulamanın dayandığı temel düşünce, hasılatın gerçekleşmesinde esas faktör olarak satış fonksiyonu yerine üretim fonksiyonunun yer almış olmasından ibarettir (165).

Uzun süreli sözleşmeye dayalı inşaat işlerinde hasılatın iş devam ederken tesbit edilmesinde de o ana kadar yapılmış inşaatı bir yarımamul olarak düşünürsek, bunlar maliyet değerinin üzerinde değerlendirilmiş olmaktadır.

(164) AICPA, A.R.8. 43 Chapter 4 Statement 9 APB Accounting Principles Current Text as of June 30, 1973, V.:1 Commerce Clearing House U.S.A., 1973, s. 3058-3059

(165) İ.D.T.Y.D.K. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, s. 27.

İş devam ederken hasılatın tesbit edilmesinde üretilen mamul henüz tamamlanmış olmadığı için bunu ayrı bir başlık altında "işin devamı süresince yapılan işle orantılı olarak, hasılatı tesbit yöntemi" diye ayırmak daha uygun olacaktır.

143.3.4 İşin devamı süresince, yapılan işle orantılı olarak, hasılatı tesbit yöntemi

Sözleşmeye dayalı işlerde, üretim başlamadan önce satış fiyatının belirlenmiş olmasıyla piyasanın belirsizlikleri ortadan kaldırılmış olmaktadır. Sözleşme fiyatı, satış faaliyetiyle değil, fakat sözleşmeye uygun olarak işin yapılmasıyla gerçekleşmektedir (166).

Sözleşmeye dayalı işlerde hasılatın tesbiti için geliştirilmiş iki yöntem vardır. Bunlar "işin kısmen bitimi yöntemi" ve "işin tam bitimi yöntemi" olarak çalışmamızın üçüncü bölümünde ayrıntısıyla incelenecektir.

İşin kısmen bitimi yöntemi, işin devamı süresince yapılan işle orantılı olarak, hasılatı tesbit esasına dayanmaktadır. Bu yöntemin benimsenebilmesi için öncelikle farklı sözleşme türlerinde hasılatın ne zaman gerçekleşmiş sayılabileceğinin tartışılması gerekir. Çünkü ancak, eğer, işin devamı sırasında hasılat gerçekleşmiş sayılırsa o zaman ne kadar bir hasılat ve kâr elde edilmiş olduğunun hesaplanabilmesi için "işin kısmen bitimi" yöntemine başvurulur.

Uzun süreli sözleşmelerde, üretim devam ederken iş sahibi tarafından bazı ödemelerin (progress payment) ilerleyen işle orantılı olarak yapılacağı belirtilir. Bu ödemeler için yapılan faturalama işlemi (progress billing)

esas alınarak, hasılat tesbit edilebilir. O zaman buna Fa-
tura Edilebilir Maliyet (Billable Cost) esası denir (167).
Sözleşmede, işin hangi safhasında ön ödemenin yapılacağı
belirtildiği zaman, üretimin tamamlanma yüzdesini tahmin
etmek gibi bir sorun ortadan kalkmış olur. Bununla bera-
ber, bu hasılatla eşleştirilmesi gereken maliyetlerin uygun
biçimde tesbit edilmesi sorunu yine vardır.

Üretimin devamı sırasında hasılatı tesbit eden bir
diğer yöntem de sadece hayvan besiciliği ve kerestelik ağaç
yetiştiriciliği gibi birkaç özel üretim dalında uygulanan
"Büyüme Esası"dır (Accretion Basis).

Burada, varlıkların değerini değiştiren fiziki ola-
yın gerçekleşmiş olması, bir satış işlemini beklemeden ha-
sılatın tesbiti için yeterli sayılır (168).

"Accretion" terimi sığır ve kereste gibi malların
değerinde meydana gelen artışlara denir. Terim burada kesin
bir satışla ilgili olmaksızın iktisadi değerinde meydana ge-
len bütün artışları içine alacak şekilde geniş anlamda kulla-
nılmıştır. Böylece "pazarlanabilir menkul kıymetler" in pi-
yasa değerindeki artışları da içerecektir. Bu değişiklikler
kayda alınmalı ve mali raporlarda görünmeli midir? Bu soru-
nun cevabını vermek güçtür, ama, bir mali tahlilci, anali-
zini yaparken bu tür bilgileri hesaba katmalıdır (169).

(167) Bierman, H.- Drebin, A.; Financial Accounting, s. 84.

(168) Bierman, Harold; Financial Accounting Theory, s. 171.

(169) Bierman, H.- Drebin, A.; Financial Accounting, s. 85.

144. Hasılat ve giderlerin karşılaştırılması

Tahakkuk esası kavramının ruhunu hasılatın, onunla ilgili olan tükenmiş maliyetlerle karşılaştırılması teşkil eder. Bu karşılaştırmada belirleyici unsur hasılattır. Muhasebe dönemiyle ilgili olarak hasılat belirlendikten sonra, bu hasılatla mantıken ilgili olan maliyetler aynı dönemin hasılatına karşılık yüklenirler. Hasılatın belirli kısımlarıyla ilişki kurulamıyan maliyetler, işletmenin ilgili hizmeti elde edeceği varsayılarak dönemde tahakkuk ettirilirler, yani hesaplarda hasılattan indirim olarak tanırlar (170).

Dönemin faaliyet sonucunun doğru olarak hesaplanabilmesi için, gelirler yanında döneme yüklenecek giderlerin de doğru hesaplanması gerekir. Kârın tesbiti işlemi, işletmeye giren ve işletmeden çıkan iki zıt değer akımının karşılaştırılmasıdır (171).

Bir giderin bir hesap dönemine yüklenebilmesi şu üç durumda olur (172):

1) Giderle o dönemin gelirleri arasında direkt bir ilişki vardır. En önemli örnek satılan malların maliyetidir.

2) Giderle o dönemin gelirleri arasında endirekt bir ilişki vardır. Buna örnek büro personelinin ücretleri ve kiralardır.

3) O dönemde oluşan gelirle bir ilişkisi bulunmamasıyla beraber, bir varlık değerinde ölçülebilir bir azalma ve tükenme vardır. Örnek, yangın veya sel yüzünden uğranılan zararlardır.

(170) Black-Champion-Brown; a.g.e., s. 62.

(171) Bektöre, Sabri a.g.e., s. 257.

(172) Bursal, Nasuhi; a.g.e., s. 46.

Giderlerin tanınması için, önce maliyetlerle belli gelirler arasında direkt bir ilişki aranır. Böyle bir ilişkiye sahip olmayan maliyetlerle dönemleri arasında bir ilişki kurulmaya çalışılır. Bu da yapılamazsa maliyetler cari dönemin gideri olarak tanınırlar (173).

Uygulanan maliyet sistemine göre genel idare giderleri dönem gideri sayılarak derhal ilgili dönemin kâr/zarar hesabına devredilebileceği gibi, üretimin maliyetlerine yüklenerek kısmen yıl sonu bilançolarındaki stok değerleri içinde de yer alabilir. Direkt maliyet sistemi uygulanan işletmelerde, genel imalat giderleri içindeki sabit giderlerin de aynı şekilde işlem görmesi mümkündür (174).

Belirli bir hasılatın oluşumunda tükenen maliyetler, söz konusu hasılatın tanınıp hesaplara aksettirildiği dönemde ilgili hasılatın hangi varsayımlara veya yönleme göre tanındığına bakılmaksızın, tanınırlar. Bu yüzden herhangi bir hasılatı tesbit yöntemine göre belirli bir hasılat tanındığı ve hesaplara aksettirildiği zaman kârın hesaplanmasında kullanılacak olan giderler de söz konusu hasılatla atfedilebilen tükenmiş maliyetler olmalıdır. Müşterilere teslim edilmiş bütün mallardan doğan hasılatı tanıyıp, sadece tahsil edilmiş olan hasılatla ilgili mallara atfedilebilen giderleri bununla karşılaştırmak çok yanlış bir yoldur (175).

Bir üretimin veya yapılan bir işin süresi ne kadar uzun olursa, giderlerin gerçekleşmesi de o derece ertelenmiş olur. Özellikle uzun süreli inşaat işlerinde, birkaç yıl boyunca yapılan giderler, aktifleştirilip, ancak işin tamamlanıp gelirin kesinleştiği dönemde kâr-zarar hesabına devredilir (176).

(173) Ercan, Yücel; a.g.m., s. 13.

(174) Bursal, Nasuhi; a.g.e., s. 47.

(175) Bierman, H.- Drebin, A.; Financial Accounting, s. 14.

(176) Bursal, Nasuhi; a.g.e., s. 48.

İKİNCİ BÖLÜM

2. UZUN SÜRELİ SÖZLEŞMEYE BAĞLI İNŞAAT İŞLERİNDE HASILATIN VE GELİRİN TANINMASI

20. Genel Yaklaşım

Birinci bölümde hasılatı iş devam ederken, üretim tamamlandığında, satış anında ve satış tutarı nakden tahsil edildiği zaman tanıyan değişik yöntemler açıklandı.

Konumuz olan uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işlerinden elde edilen gelirin ne zaman doğduğu ve hangi dönemde tanınmasının uygun olacağı da bu bölümde incelenecektir.

Söz konusu işlerde, inşaat faaliyeti başlamadan alıcıyla satış tutarına ilişkin bir anlaşmaya varılmakta yeni sözleşme yapılmakta, inşaat ilerledikçe de belirli maliyetlere katlanılmaktadır. Sorun, taahhüt edilen işin tamamlanan kısmına ilişkin bir gelirin gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanması, bir gelir gerçekleşmiş ise bunun tutarının hesaplanmasıdır (1).

Buradaki bir satım değil, istisna (eser) sözleşmesi olması nedeniyle sözleşmenin yapıldığı anda teslimi taahhüt edilen şey, mevcut değildir (2).

Bundan dolayı gelirin gerçekleşmesinde, mülkiyetin alıcıya devredilmiş olduğunu kanıtlayıcı olarak aranan, malın teslimi veya fatura edilmesi olayları farklı bir görünüm almaktadır.

Gelirin tanınabilmesi için tutarının kesinlikle ölçülebilir olması ve tahsil imkânının teminat altında bulunması da satım sözleşmesinden farklı olarak incelenmelidir. Çünkü ancak

(1) Erdamar, Cengiz; Villara Yaygın İnşaat Yükümlülüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması, İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı 26, s. 8.

(2) Yandoğan, Haluk; a.g.e., s. 30.

ölçülebilirlik ve elde edilebilirlik olarak tanımlayabileceğimiz bu özellikler veya işaretler ortaya çıktığı zaman gelirin gerçekleşmiş olduğundan söz edebilir ve bunu kayıtlarımızda tanıyabiliriz (3).

Hasılatın veya gelirin tanınmasına işaret olarak bir değişime (mübadele) ihtiyaç olduğu genel kuraldır. Ancak değişimin gerekliliği, sadece gelir satış noktasında doğduğu için değil, fakat değişim anında ilgili girdi ve çıktıların ölçülmesine "objektif, tahkik edilebilir" olan en iyi ve pratik delil sağlandığı içindir (4). Konumuz olan istisna sözleşmesine bağlı işlerde değişim anı olarak kabul edeceğimiz an ne zamandır?

Bir gerçekleşme kavramının korunması gereğiyle birlikte raporlama işleminin objektif ve tahkik edilebilir bir delille (ispatı mümkün) desteklenebilen, varlıklardaki herhangi bir değer artış ya da azalışını da kapsamak üzere genişletilmesi gerektiği görüşü de vardır (5).

Bunun anlamı stokların veya duran varlıkların piyasa fiyatlarındaki artış yönünde belirli değişmelerin tanınması gerektiği, fakat bu varlıklar hâlâ elde tutulmaya devam ediliyor ise "gerçekleşmemiş gelir" başlığı altında gösterilmesidir. Bu yaklaşım serbest bir tanıma testini savunurken, gerçekleşme testinde ise sıkı davranmaktadır. Tanıma temelde mantıkî, tahkik edilebilir delilin neyi kapsadığına karar verme sorunudur. Objektif bir ölçü ister. Bununla beraber, gerçekleşme kesinlikle tahkik edilebilir bir delili sadece bileşenlerinden biri olarak ihtiyaç duyan, çoklu bir testtir. Yani gerçekleşmenin varlığı için mantıkî ölçüdeki bir objektiflik gerekli, fakat yeterli değildir. Bir kalem gerçekleşmemiş olduğu halde tanınabilir, fakat tanınmadığı halde gerçekleşmiş olamaz (6).

(3) Bowers, Russell; Tests of Income Realization The Accounting Review, Vol. XVI, No: 2, Haziran 1941, s. 139.

(4) Horngren, Charles, I.; How should we interpret the Realization Concept? Accounting Review, Nisan, 1965, s. 324.

(5) s.a.g.m., s. 325.

(6) s.a.g.m., s. 325.

Nihayet bu son görüşe uygun olarak, uzun süreli sözleşmeye dayalı yapılan işlerde iş devam ederken gelir gerçekleşmemiş olsa bile tanınma yoluna gidilmesi ne gibi yarar ya da sakıncalar getirecektir?

21. İşin Devamı Sırasında İş Sahibinin Müteahhide Yaptığı Ödemeler

Yapı işleri gibi işlere ilişkin istisna akitlerinde (eser sözleşmelerinde) iş sahibinin de eser bitmeden onun yapılması giderlerine katkıda bulunmasını öngören hükümler yer alır. Sözleşmede iş sahibinin ne zamanlarda ve ne miktarlarda ön ödemelerde bulunacağı doğrudan doğruya veya bu husustaki mesleki teamüllere veya genel teslim şartlarına atıf yapılarak dolaylı yoldan tesbit edilir. Diğer taraftan B.K. 364 f. II'de kısmi teslimler için kısmi ödemeleri öngören bir hüküm bulunmaktadır (7).

Yapılan ön ödemeler, müteahhidin üzerine almış olduğu işi tamamlayabilmek için yapacağı yatırımın (ayıracağı sermayenin) tutarını azaltır (8).

210. Avanslar

Avanslar, iş sahibi tarafından müteahhide siparişin veya çalışmaların yerine getirilmesini kolaylaştırmak amacıyla verilen ve yapılan işle arasında doğrudan bir ilişki bulunmayan paralardır (9).

(7) Tandoğan, Haluk; a.g.e., s. 147-148.

(8) Industrial Accountant's Encyclopedic Dictionary Editorial Staff of Prentice Hall Inc., U.S.A. 1964, s. 460.

(9) Plan Comptable General s. 41, z.: Canoğlu, M. Ali; İnşaat İşlerinde Muhasebe, İstanbul, 1980, s. 67.

Eserin yapılmasının pek kısa olmayan bir süreye bağlı olduğu, yapı sözleşmelerinde müteahhidin iş sahibine bu dönem için bir çeşit kredi açmasının sakıncalarını önlemek için genellikle ona avans şeklinde ön ödemeler yapılır; yapı işlerinde bu ön ödemeler için ilerlemesinin aşamalarına göre düzenlenir. İş sahibinin yapı işlerindeki kredi ihtiyacını, müteahhit değil, bu işler için kredi açan bankalar, eserin yapıldığı taşınmaz üzerinde ipotek almak suretiyle sağlarlar (10).

Kısmi teslimler için yapılacak kısmi ödemeleri, eserin bedeline mahsuben belli zamanlarda verilmesi kararlaştırılan avanslardan ayırdetmek gerekir. Kısmi teslimler için onlara ilişkin kısmi ödemenin yapılması kanuna (B.K. md. 364 f. II'ye), halbuki avansların ödenmesi B.K. md. 364 f. I'in aksine yapılan anlaşmaya dayanır (*). İhtirazi kayıt olmadan yapılan kısmi ödeme teslim edilen kısmın akde uygunluğunun kabulü anlamını taşır, halbuki avans ödemesinin böyle bir anlamı yoktur (11).

211. Hakedişler

İnşaat süresince ve işin bitiminde müteahhidin gerçekleştirdiği işlerin karşılığı hakediş raporları ile tesbit edilmektedir. Yapılmış olan işlerin değerlendirilmesinde, sözleşme ve şartnamede gösterilmiş bulunan ve taraflarca kabul edilmiş fiyatlar esas alınır (12).

İnşaat veya onarım işinin başlangıcından itibaren gerçekleştirilen inşaat, ihzarat (*) ve taşımanın ölçüm ve fiyat olarak değerlendirilmesi olan bu hakediş (veya istihkak veya sitüasyon) raporuna (13) dayanarak müteahhide ödemeler yapılır.

(10) Tandoğan, Haluk; a.g.e., s. 148.

(*) B.K. md. 364; "İşin Parası, teslim zamanında ödenir. Yapılan şey parça parça teslim edildikçe bedeli ifa olunmak üzere mukavele edilmiş ise her kısmın bedeli o kısmın teslimi zamanında ödenmek lazımdır".

(11) s.a.g.e., s. 150.

(12) Coşkun, Memduh; a.g.r., s. 15.

(*) İhzarat: İnşaatla kullanılmak üzere şantiyeye maledilmek suretiyle hazırlanan, fakat henüz inşaatın bünyesine girmemiş olan malzeme bedelidir (Kızılot, Şükrü; a.g.e., s. 348).

(13) Kızılot, Şükrü; a.g.e., s. 349.

Müteahhitlerin sözleşme ve eklerine göre, yaptıkları işlere karşılık, aldıkları bu paraya da Hakediş, Sitüasyon ve İstihkak denir (14).

Hakedişler, müteahhitlere ödeniş şekillerine göre ikiye ayrılır. Bunlar Geçici Hakedişler ve Kesin Hakedişlerdir.

Geçici Hakedişler sözleşmenin başlangıcından itibaren müteahhidin yaptığı işler ve malzeme ihzaratına karşılık işin devamı süresince, her ay aldığı veya almaya hak kazandığı paralarıdır. Kesin Hakedişler ise işin tamamlanmasından sonra, yapının bütün kısımlarının ölçümünün yapılması ile bulunan bedele karşılık, müteahhide verilen son hakediştir. Son Hakediş kesindir, değişmez (15).

Birim fiyat üzerinden yaptırılan işlerde sözleşmenin imzalandığı ayı izleyen takvim ayından başlayarak her ayın sonuncu günü sitüasyon (Hakediş) yapılır. Her sitüasyondan (hakedişten) ondan bir öncekinin toplamı indirilir (16). Kalan miktardan müteahhidin eksiltme indirimi düşüldükten ve (varsa) başka kesintiler yapıldıktan sonra, kalanı müteahhide imzaladığı (sözleşmelerde genellikle tahakkuka bağlandığı kaydı vardır) tarihten başlayarak 30 günde ödenir. Bütün işlerin tamamlanması ve geçici kabul işleminin yapılmasından sonra, kesin hakediş düzenlenerek sözleşme gereği yapılan inşaat ve işlerin hesaplarını tasfiye ederler (17).

Müteahhit kontrol mühendisinin devre arası istihkak raporlarına dayanarak kendisine ödeme yapılmasına hak kazanır.

(14) Pancarcı, Ali-Öcal, M. Emin; a.g.e., s. 183.

(15) s.a.g.e., s. 184.

(16) B.İ.G.S. md. 33.

(17) Bulutoğlu-Kurtuluş; a.g.e., s. 391.

Devam eden işin, tahmini sözleşme değerinden, müteahhit hesabına muaccel olan kısım;

Geçen ayın sonuna kadar tamamlanan tahmini iş tutarı

(+) Devam eden iş için şantiyeye teslim edilen malzemelerin tutarı

(+) Geçici işlerin tutarı ve ayrıca fatura edilen tesisler

(-) Teminat kesintisi'dir (18).

Götürü olarak yapılan işlere ait sitüasyonlar, yapılan işlerin sözleşmede yazılı şartlarına göre tanzim olunur (19).

22. Mülkiyetin İş Sahibine Geçişi

Genelde mülkiyetin geçişinin işareti malın teslim edilmesi veya fatura edilmiş olmasıdır.

İstisna (eser) sözleşmesine bağlı olarak yapılan inşaat işleri iş sahibinin arsası üzerinde olmaktadır. Bu durumda müteahhidin kullandığı malzeme ve emeğin sonuçları, M.K. 648 f. I uyarınca arsanın mütemmim cüz'ü sayılıp, iş sahibinin mülkiyetine girer.

(18) International Civil Engineering-Certification and Payment, s. 107-108.
z.: Uff, John. Construction Law, London, 1974, s. 107-108.

(19) B.İ.G.S. md. 33.

Medeni Kanununun 648. maddesi şöyledir:

"Bir kimse başkasının inşaat levazımıyla kendi arsası üzerine yahut kendi levazımıyla başkasının arsası üzerine bina yapmış olsa bu levazım, arsanın mütemmim cüz'ü olur. v.d."

Bu durumda iş devam ederken inşaatın tamamlanan kısmının mülkiyeti iş sahibine geçmiş olmaktadır.

Teslim borcu iş sahibinin esere doğrudan doğruya zilyed olmasını sağlamak veya onun zilyedliğini rahatsız edici durumu ortadan kaldırmak suretiyle yerine getirilir. İş sahibinin doğrudan doğruya zilyedliği yeniden imal veya inşa edilen eserin ona teslimi şeklinde olabilir. Taşınmaz şeylerin tamirinde şeyin zilyedliği zaten iş sahibinde kaldığı için, müteahhidin teslim borcu, iş sahibinin şey'de fiili hakimiyetini gereği gibi icra etmesine engel olan durumun ortadan kaldırılması suretiyle ifa edilir. İnşaat iskelesinin sökülmesi, getirilen aletlerin, artan malzemenin geri götürülmesi, bir mecrayı tamir için açılan çukurun kapatılması gibi. Teslimin yapılmış olması için müteahhidin üzerine aldığı bütün işler tamamlanmış olmalıdır (20).

Yeniden inşa ve imal edilecek bir eser ancak tamamen bittikten sonra teslim edilebilir. Teslim borcu böylece zaman bakımından iş görme borcundan sonra yerine getirilir. Teslim için bir vade kararlaştırılmemiş olsa dahi, B.K. md. 74'e (x) dayanarak, teslim borcunun akdin kurulmasından hemen sonra ifası istenemez. Müteahhide imal veya inşaya ilişkin iş görme borcunun yerine getirilmesi için uygun bir zaman bırakılmalıdır (21).

(20) Tandoğan, Haluk; a.g.e., s. 73.

(x) B.K. md. 74; "Ecol meşrut olmadığı veya işin mahiyetinden anlaşılmadığı takdirde borcun hemen ifa ve derhal icrası talep olunabilir".

(21) Tandoğan, Haluk; a.g.e., s. 74.

Geçici Hakediş Raporuna bağlanan işlerin teslim edilmiş sayılıp sayılmayacağı konusunda değişik görüşler vardır.

Bir görüşe göre her sitüasyon (hakediş) yapılan işin teslimi mahiyetinde sayılarak, bu kısmi teslimlerin bedellerine istihkak kesbedilmekte ve müteahhit bakımından her istihkak raporu bir fatura kesme mahiyeti almaktadır (22).

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi'nin 33. md.sinin birinci fıkrası şöyledir:

"Müteahhidin yaptığı inşaat ve ameliyat ile ihzarattan doğan alacakları muvakkat sitüasyonlarla tesbit olunarak mukaveleleri hükümlerine göre alal hesap sureti ile teaviye olunur."

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bir kararında şöyle denilmekte:

"Yukardaki maddede öngörülen geçici sitüasyonlar (hakediş raporları) gereğince ödenen paralar müteahhide verilen bir avans niteliğinde olmayıp, işin yapılmış olan bir kısmının kesin olmamakla beraber ölçüye ve hesaba dayanan bedelinden ibarettir. Bu itibarla yapılmayan işlere ve açık surette kusurlu inşaatla karşılık geçici istihkak ödenmez. Nitekim aynı şartnamenin 28. maddesinin son fıkrası (*) gereğince hatalı ve kusurlu inşaatın bedeli geçici sitüasyona geçmiş bulunursa bu bedeller sonraki sitüasyonlardan kesilebilir. Şu halde kusurlu ve eksik inşaatla ödenen paranın geri alınması için kesin hesap ve kabulün beklenmesi gerekmez" (23).

(22) Özdoğan, Gönül: HUK Bilim Raporu, Sa. 304/149-11, 1964, s. 6.

(*) B.İ.G.Ş. md. 28 son fıkra; "Hatalı ve kusurlu ve malzemesi fena inşaatın bedeli muvakkat sitüasyona geçmiş bulunursa bu bedeller müteahhit sitüasyonlarla kat'i sitüasyondan veya teminattan kesilir".

(23) Yargıtay HGK 15.11.1969 T. 967/T. 157 E. 819 K. z.: Olgaç, a.g.e., s. 76.

Ancak yine yargıtayın, geçici hakedişler dolayısıyla verilen paranın avans niteliği taşıdığı yönünde de bir kararı vardır (24).

Bu karara göre, "işin başından muvakkat kabul muamelesinin yapılmasına kadar geçen sürede geçici sitüasyonlarla ödenen paralar müteahhide kolaylık olmak üzere iş hayatı icaplarına göre avans mahiyetinde ödenmiş paralardır... O halde müteahhit sözleşme ile üzerine aldığı işi özel şartname ve sözleşme hükümlerine göre yapmağa devam ettikçe ilerde hesap görülmek kaydıyla ve yaptığı iş nisbetinde almış olduğu paralara kesin şekilde hak kazanmış olmaz. Bu paralar ancak ilerde işin şartnameye ve sözleşmeye uygun şekilde yapılıp, kat'i kabulü yapıldığında kat'i sitüasyona göre kazanılmış bir hak mahiyetini alır. Bu sebeple yapmağı taahhüt ettiği yapıyı teslim edemeyen davalının hesap görülmesi kaydıyla aldığı avansları geri vermesi gerekir (25). Aynı yönde Yargıtay 15. Hukuk Dairesi de 3.3.1982 de verdiği bir kararda (26). Müteahhide, inşaat ve ameliyat ile ihzarattan doğan alacakları nedeniyle geçici hakedişlerle yapılan tediyelerin alel hesap bir avans mahiyetini taşıdığını B.İ.G.Ş. md. 33 f. I'de açıkça belirtmiş bulunduğu ve bu tediyelerin haksızlığının tesbiti halinde kesin hesabın yapılmasına kadar geri alınması veya mahsup işlemlerinin yapılmasının mümkün olduğu yolundadır.

23. Hasılatın ve Gelirin Tutarlarının Belirli Olması (Ölçülebilirlik)

İş devam ederken müteahhidin bir hasılat ve geliri kayıtlarında tanıyabilmesi için söz konusu hasılatın ve gelirin tutarının belirli olması gerektiği açıktır.

(24) Yargıtay 4. H.D. 30.10.1958, E. 5802/K. 7150, z.: Olgaç, a.g.e., s. 79.

(25) Tandoğan, Haluk; a.g.e., s. 150.

(26) Yargıtay 15. H.D. 3.3.1982, E. 199/K. 483 Yargıtay Karar Dergisi, C. VIII (1982), S. 7, s. 981, z.: Tandoğan, Haluk; a.g.e., s. 151.

İlerde açıklanacağı üzere iş devam ederken iş sahibi tarafından yapılan ödemelerin tanınacak olan hasılat tutarıyla ilgisi yoktur (27). Tanınacak hasılat tutarı belirli bir formül veya esasa göre hesaplanmaktadır.

Ancak burada sözleşme türlerine göre farklılık kendini göstermektedir. Hasılat tutarı götürü fiyatlı sözleşmelerde büyük ölçüde tahmine dayanırken, birim fiyatta, çoğunlukla yapılan hakedişlerle çakışmakta, maliyet artı ve emanet yöntemlerinde ise yapılan hakedişler hasılatı ve geliri vermektedir.

İşin belirli bir bölümünün yapılmış olması hasılat ve gelirin tutarının belirlenebilmesi için esastır. Çünkü hasılat ve gelir götürü sözleşmelerde olduğu gibi bazı tahminlerle belirlenirken o güne kadar yapılan masraflar esas alınmaktadır.

24. Alacağın Teminat Altında Bulunması (Elde Edilebilirlik)

Müteahhidin iş devam ederken tanıdığı hasılat ve gelir teminat altında bulunmalıdır. Bu da gelirin gerçekleşmiş olma şartlarından biridir.

Taşınmazlardaki inşaat ve tamirat işlerinde müteahhit iş sahibinden olan alacağı için taşınmaz üzerinde kanuni ipotek hakkından yararlanabilir. M.K. md. 807'nin üçüncü bendi bu hakkı vermektedir (*).

(27) Bkz.: 31010. Hasılatı Tanıma Alt Başlığı.

(*) M.K. md. 807; Aşağıdaki kimseler, kanuni bir ipoteğin tescilini isteyebilirler:

1-

2-

3- Bir gayrimenkul üzerindeki inşaat yahut ameliyatta malzeme vererek veya vermeyerek çalışmış olmaları hasebiyle malik veya müteahhit zimmetinde tahakkuk eden alacakları için o gayrimenkulün üzerinde bu müteahhit ve işçiler.

Müteahhit eser sözleşmesini yapar yapmaz kanuni ipotek hakkının tescilli talebinde bulunabilir ve bu talep en geç işlemin bitimini izleyen üç ay içinde yapılmış olmalıdır (28).

Ancak taahhüt sözleşmesinde inşaatın tamamlanan kısımlarına ilişkin bir ödemenin yapılacağı (belirli zaman kesitlerinde) yer alıyorsa, söz konusu ödeme yapılmamış olsa bile, gerçekleşme ilkesine göre bir gelir doğmuştur ve inşaatın tamamlanan kısmına ilişkin yapılan harcama nedeniyle sağlanacak olan yarar, para ve alacak biçimine dönüşmüş, diğer bir ifadeyle tüketmiş, elde edilmiştir. Bu durumda ilgili maliyetlerin gelir tablosunda, sağlanan gelirle karşılaştırılması gerekecektir (29).

Çünkü alacağın teminat altında bulunması ölçütü önce alacak hakkının doğmuş olmasını içermektedir.

İşin devamı sırasında hasılatın ve gelirin tanınmasının en önemli sakıncası hasarın intikali konusudur. Bu noktada hem işin tutarı yönünden ve hem de tahsil imkânı açısından mevcut olan bir risk konuya belirsizlik getirmektedir.

Hasar, borç ilişkilerinde borcun doğumu ile ifa arası-nda edanın borçluya isnad olunamayan nedenler dolayısıyla imkânsızlaşması neticesinde ortaya çıkan ve taraflardan birini veya diğerini tehdit eden bir tehlikeyi ifade eder (30).

İstisna sözleşmesinde kural olarak hasar, yapılan şeyin teslimine kadar müteahhide aittir. Yapılan şey teslimden önce kazara yok olmuş ise, müteahhit ne yaptığı işin ücretini ve ne de masraflarının ödenmesini iş sahibinden isteyemez. Ancak, müteahhit yapılan şeyi iş sahibine teslim etmek istemiş ve fakat

(28) Tandoğan, Haluk; a.g.e., s. 149.

(29) Erdamar, Cengiz; a.g.m., s. 10.

(30) Akıntürk, Turgut: Satım Akdinde Hasarın İntikali, Ankara, 1966, s. 24. z.: Kabaalioglu, Haluk; Hasarın İntikali, Basılmamış Seminer Çalışması, s. 105.

iş sahibi tesellüm etmemiş ve bu konuda direnmişse, hasar artık müteahhide değil, iş sahibine ait olur. Çünkü, iş sahibi temerrüdü dolayısıyla kusurlu durumdadır ve mütemerrit (direnen) bir alacaklı sıfatıyla hasar kendisine düşer. Bu takdirde müteahhit işin bedelini istemek hakkına maliktir (31).

Borçlar Kanunu'nun 368. maddesi şöyledir:

"Yapılan şey teslimden evvel kazara telef olmuş ise, iş sahibi, onu tesellümden temerrüt etmiş bulunmadıkça müteahhit ne yaptığı işin ücretini ne de masrafların tediyesini isteyemez."

Bu takdirde, telef olan malzeme kime ait idiyse hasarı da ona aittir.

Eğer yapılan şey, iş sahibi tarafından verilen malzemenin veya gösterilen arsanın kusurundan yahut iş sahibi tarafından imal ve inşa tarzı hakkında verilen emirden dolayı telef olmuş ise, müteahhit, bu tehlikeleri zamanında ihbar eylemiş bulunduğu takdirde yaptığı işin kıymetini ve bu kıymette dahil olmayan masrafların tesviyesini talep edebilir. İş sahibinin taksiri olduğu takdirde müteahhidin, fazla olarak zarar ve ziyan istemeğe hakkı vardır."

Yapılan şey müteahhit tarafından iş sahibine teslim veya tevdi edildiği andan itibaren hasar iş sahibine geçmektedir.

Acaba kısım kısım kabulü ve bedelinin ödenmesi şarta bağlanmış imalat tamamen son bulmadan telef olduğu zaman durum ne olacaktır? Mesela bir binanın kısım kısım inşası yapılarak kabulü ve bedelinin ödenmesi yoluna gidildiği hallerde, binanın tamamı bitmeden meydana gelen bir zelzele sonucu yıkılırsa, müteahhit aldığı inşaat bedellerini geri verecek midir?

(31) Olgaç, Senai; a.g.e., s. 105.

Teslim yapılmış olduğuna göre ücretini müteahhit almış olmakta haklıdır ve hasardan dolayı iade yoluna gidilemez ve hatta tesellüm edildiği halde bedeli ödenmemiş olan kısımların bedelini müteahhit iş sahibinden isteyebilir (32).

Meydana getirilen eserin kaza sonucu yok olması her zaman sözleşmeye son vermez. Bir hasar söz konusu olduğu zaman, iş müteahhide aşırı derecede daha pahalıya mal olacak ise o, B.K. md. 365 f. II'ye (*) veya md. 367'ye dayanarak bir tazminat ödemeksizin işe devamdan kaçınabilecektir. Ancak artık bir ücret talebinde bulunamayacak ve kendisine ödenmiş avanslar varsa bunları da geri vermek zorunda kalacaktır. Müteahhit, iş sahibi ücretini artırmadığı halde, işe devam edip bitirecek olursa, hasar kendisine ait olduğundan artık herhangi bir ücret artırımını talebinde bulunamayacaktır (33).

25. Bir Değişim (Mübadele) Yapılmış Olması

Sözleşmenin yapıldığı anda mevcut olmayan bir şeyin değişimi de söz konusu olamaz. Mülkiyetin geçişinde olduğu gibi bu ölçütte de dikkatler teslim olayına çekilmektedir.

Medeni Kanunun yukarıda açıklanan hükmü esas alınırca, iş yapıldıkça mülkiyet geçtiği için bir değişimin varlığından söz edilebilir. Ancak değişim kavramı iki unsuru içermektedir. Bunlardan biri mülkiyetin geçişi ise diğeri de zilyedliğin geçişidir. İş devam ederken mülkiyet geçse bile zilyedlik müteahhit üzerindedir.

(32) Olgaç, Sonai; a.g.e., s. 108.

(*) B.K. md. 365 f. II; "Fakat evvelce tahmin olunamayan veya tahmin olunup da iki tarafca nazara alınmayan haller için yapılmasına mani olur veya yapılmasını son derece işkâl ederse hakim, haiz olduğu takdir hakkı dolayısı ile ya tekerrür eden bedeli tezyit veya mukaveleyi fesheder."

(33) Tandoğan, Haluk; a.g.e., s. 158.

Değişimin yapılmış olmasını aramanın altında yatan ilgili girdi ve çıktılarının, yani doğan gelirlerin ve katlanılan masrafların dayanağı olmasına ve bunların ölçülebilmesine imkân sağlamasına gelince; iş devam ederken yapılan kısmi teslimler bunu sağlamaktadır.

26. Hasılat ve Gelirin Gerçekleşmemiş Olsa Bile Tanınması

Hasılatın ve gelirin gerçekleşmeden hesaplarda tanınması gerektiği temel kuraldır. Ancak bu kuralın istisnaları vardır. Bunlardan biri de konumuz olan uzun süreli sözleşmelerdir.

Bu konuda Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün görüşü şöyledir:

"Hasılat bazen gerçekleşme kuralından daha başka esaslara göre de tanınabilir. Örneğin, uzun süreli sözleşmelerde hasılat inşaat devam ederken tanınabilir. Gerçekleşme kuralına bu istisna nihai hasılatın elde edilebileceğine işaret olan delillere ve bu yola gitmenin dönemsel geliri daha iyi ölçmeyi sağlayacağı yolundaki görüş birliğidir" (34).

27. Sözleşme Türlerine Göre Hasılatın ve Gelirin Tanınmasındaki Farklılıklar

270. Emanet yöntemiyle yapılan işlerde hasılatın ve gelirin tanınması

Müteahhit, işveren nam ve hesabına masraf yapmakta, teknik sorumluluk ve nezaret karşılığı bir ücret almaktadır.

Alınan ücret alındığı yılın kazancını ifade etmektedir. Bu halde gelir, bir takvim yılı içinde doğmuş olmaktadır.

(34) A.I.C.P.A. Accounting Principles Current Text, s. 286.

Müteahhide 15 günlük veya aylık dönemlerde yapmış olduğu işe mukabil bu işin maliyet tutarı üzerinden yüzde hesabıyla bir ücret verilmektedir. Müteahhidin ücreti dönem sonlarında düzenlenen sitüasyon cetvelleri ile tahakkuk ettirilir. Böylece gerçek ve safi gelir müteahhitler bakımından elde edilmiş olur. İşin daha sonraki yıllara sarkması bir yıllık faaliyet devresine ait kâr veya ücretin tesbitine (tanınmasına) engel değildir. Bu yüzden emanet yöntemiyle inşaat yapan müteahhitler bakımından bir takvim yılı içinde gerçek ve safi gelir elde edilir (35).

271. Götürü fiyatlı sözleşmelerde hasılatın ve gelirin tanınması

Önceden ve kesin olarak saptanmış ücrete, götürü ücret adı verilir. Diğer bir ifadeyle, taraflar müteahhidin önceden belirtilen bir ücret karşılığı bir eseri tamamlayıp teslim etmesi üzerinde anlaşmışlarsa götürü ücret söz konusudur. Bir ücretin götürü sayılması için, onun yüksekliğinin tamamen veya kısmen müteahhidin yapacağı giderler miktarına veya işin değerine bağlı tutulmaması gerekir (36).

Götürü fiyatlı sözleşmelerde müteahhit, işi sözleşmede yazılı süre içinde ve şartnamede belirtilmiş bulunan malzeme ve işçilikle yapmayı, iş sahibi de yapının kat'ini kabulünü müteakip bedelini ödemeyi taahhüt eder. Müteahhitlere belirli işlerin yapılması halinde veya belirli zamanlarda avans verilmesine alışılmıştır. Ancak bu avanslar sitüasyonlardan ayrıdır. Bu avansların işin maliyeti veya fiyatı ile alakası yoktur.

Götürü inşaatta yapı, kat'ini kabul yapılınca kadar, müteahhidin malıdır (37). Bu tür sözleşmede iş, birden fazla yıllara sarksa bile; iş bitinceye kadar müteahhit sadece avans

(35) Özdoğan, Gönül a.g.r., s. 16.

(36) Erman, Hasan; İstisna Sözleşmesinde Beklenmeyen Haller, İstanbul, 1979, s. 63.

(37) Darman, Suat; a.g.o., s. 135.

almakta, taahhüt bedelini ise ancak iş bitiminde (kesin kabulden sonra) almaktadır (38). Götürü yöntemde semen iş bitiminde müteahhide verilmektedir.

Götürü yöntemde inşaat taahhüdü kazançları (geliri), ancak iş bitip taahhüt bedeli alındıktan sonra doğmaktadır. Çünkü hasılat olmadan safi bir hasılattan yani gelirden bahsedilemez (39).

272. Birim fiyatlı sözleşmelerde hasılatın ve gelirin tanınması

Bu tür sözleşmelerde yapılacak işin miktarı, özelliği, fiyatı tesbit edilerek keşif bedeli (*) bulunmakta, bu keşif bedeli üzerinden indirim yapmak suretiyle iş taahhüt edilmekte ve her sitüasyon, yapılan işin teslimi mahiyetinde sayılarak bu kısmi teslimlerin bedeline istihkak kesbedilmekte ve müteahhit bakımından her istihkak raporu bir fatura kesme mahiyeti almaktadır.

Birim fiyat yönteminde semen yapılan işle mütenasip olarak işin devamı sırasında verilir.

Müteahhit yaptığı işlerin karşılığını oluşturan semeni toplu olarak değil, fakat o ana kadar yaptığı işlerle orantılı olarak birkaç parti halinde elde etmektedir. Ancak yapılan inşaat işinin karşılığını oluşturan semenle, müteahhide yapılan diğer ödemelerin birbirinden ayrılması gerekir. Zira ticari kazancın tesbitinde (gelirin tanınmasında) gözönünde tutulacak

(38) Komşuoğlu, Akın; İnşaat Taahhüt İşlerinde Vergi Muhasebesi, H.U.K. Bilim Raporu, 1971, s. 3.

(39) Özdoğan, Gönül; a.g.r., s. 17.

(*) Keşif Bedeli: İhaleye çıkarılacak inşaatın müteahhit işletmelerce yapılacağı tahmin edilen maliyet ile öngörülen müteahhit kârını da içeren bedeldir. Benligiray, Yılmaz; İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Eskişehir İ.İ.İ.A. Yayını, No: 241/161, Eskişehir, 1981, s. 23. Çeşitli kısımlara ait eser sözleşmesine ilişkin edimlerin planlı şekilde bir araya getirildiği yapı işleri gibi büyük işlerde tahmini bedelin tesbiti için yapılan çalışmalara keşif ve böylece tahmin edilen bedele de keşif bedeli denir. Tandoğan, Haluk; a.g.e., s. 135.

olan semen sadece o ana kadar yaptığı işlerin karşılığı olan kısımdır (40).

Demekki birim fiyat yönteminde sitüasyonlar bir avans mahiyetinde olmayıp, işin yapılmış kısmının bedeli olmaktadır. Ancak taahhüdün ifası, ister emanet yöntemine, ister götürü yöntemine isterse birim fiyat esasına bağlansın, bedel teslim ile meydana gelir. Şu halde sözleşmeli inşaat ve onarma işlerinde sitüasyon bedeli olarak alınan meblağlar birim fiyat itibarıyla sitüasyona bağlı ihzaratın kârsız karşılığıdır (41).

Sitüasyonların bazen ileri sürüldüğü gibi işe mahsuben verilmiş bir avans değil, işin yapılmış kısmının veya ihzaratın kat'i bedeli olduğu açıktır. 1050 sayılı muhasebeyi umumiye kanunu istihkakla avansı ayrı mütalaa eder. Parça parça teslimlerin bedellerine tekabül eden sitüasyonlar, teslim edilen kısmın kesin satış bedelidir (42).

273. Maliyet artı kâr yöntemine göre yapılmış sözleşmelerde hasılatın ve gelirin tanınması

Sözleşme "maliyet artı kâr" niteliğinde ise dönemler boyunca hesaplama işi basitleşir. Her hesap dönemi sonunda yapılan giderler saptanır. Buradan anlaşmaya uygun olarak kâr payı hesaplanır. Bu kâr rakamı da toplu kârın iş tamamlanınca hesaplanmasında olduğu gibi kesindir (43).

Maliyet artı kâr yönteminde her yılın gelirini kazanılmış olarak göstermeye hiçbir itiraz yoktur (44). Çünkü bu tür sözleşmelerde yapılan işe karşılık tutar veya yüzde olarak bir kârın verilmesi teminat altındadır.

(40) Özdoğan, Gönül; a.g.e., s. 18.

(41) Özdoğan, Gönül; a.g.e., s. 18.

(42) Komşuoğlu, Akın; a.g.e., s. 5.

(43) Peker, Alpaslan; Yönetim Muhasebesi, 1. Kitap, s. 430.

(44) Industrial Accountant's Encyclopedic Dictionary, s. 188 ve 357.

Maliyet artı kârlı sözleşmelerde de iş devam ederken müteahhide bazı ödemeler yapılması yaygındır. Maliyet artı sabit ücret (kâr) yöntemine göre yapılmış sözleşmelerle ilgili olarak Amerikan Kamu Muhasipleri Enstitüsü'nün 43 nolu Araştırma Bülteninde (45) bu tür sözleşmelerden doğan ücretler fatura edilebilir hale geldikleri zaman gelir olarak tahakkuk ettirilebilecekleri veya tamamlanan kalemler teslim edildiği zaman yapıldığı gibi normal olarak gerçekleştiği zaman gelir hesabına kaydedilecekleri belirtilmiştir.

Maliyet artı sabit kârlı sözleşmelerde malzemelerin (inşaatın) mülkiyetinin ilgili hak edişlerin düzenlenmesiyle iş sahibine geçeceği belirtilmektedir. Bununla beraber, kârlar kayıtsız şartsız ödenebilir hale gelmeden gerçekleşmiş kabul edilmektedir. Bu da inşaatın tamamlanmasıdır. Ancak sözleşmenin uzun süreli olması halinde (ki konumuza giren budur) dönemsel olarak gelirin tanınması kabul edilebilmektedir (46).

28. Yapılan Tahlilin Değerlendirilmesi

Muhasebenin dönem ayırımı ilkesinin gerekli kıldığı gerçekleşme kavramı (*) dönem gelirinin ölçülebilmesinde çok önemli bir yere sahiptir. Gelirin hangi işaretler ortaya çıktığında, ne zaman (hangi dönemde) doğduğu konusunda gerçekleşme kavramının bazı ölçütleri vardır.

Konumuz olan uzun süreli sözleşmelerde gelirin ne zaman gerçekleşmiş olabileceğini irdelerken, bu ölçütlerden hareket edilmiştir.

Görülen odur ki, bu ölçütler söz konusu gelire vurulduğunda iş devam ederken gelirin doğduğunu söylemek kesin bir karar olamamaktadır.

(45) A.I.C.P.A. Accounting Principles Original Pronouncements Commerce Clearing House, Inc. USA 1973, s. 6041.

(46) Industrial Accountant's Encyclopedic Dictionary, s. 460.

(*) Bkz. Bu çalışmanın 143.2 Alt başlığı.

Ancak sözleşme türlerine göre bir ayırım yapıldığında "maliyet artı" türü sözleşmelerde ve emanet yönteminde iş devam ederken gelirin doğduğu kesindir.

Birim Fiyatlı sözleşmelerde de hakedişlerin yapılan işin karşılığı olması şartıyla gelirin gerçekleşmiş olduğunu destekleyici yönleri ağır basmaktadır.

Sadece götürü sözleşmelerde gelirin gerçekleşme olayının iş devam ederken olduğunu söylemek zordur. Ancak Medeni Kanunun yukarda sözü geçen maddesinde mülkiyetin iş sahibine geçtiği gibi dayanaklar da yok değildir. Nitekim işin fiziki tamamlanma derecesi doğru belirlenebilirse dönemsel hasılat ve gelir konusunda oldukça isabetli tahminler yapılabilmektedir.

Bütün bunlara rağmen, muhasebenin dönemsellik ilkesi sonucu, bir dönem gelirinin belirlenmesi ihtiyacı, muhasebenin işletme yönetimine devam eden işler konusunda bilgi verebilmesi gereği, faaliyet denetimi gibi açılardan iş devam ederken bir gelirin tanınması gerekmektedir.

Bu konuda en pratik çözüm AICPA'nın benimsediği uzun süreli sözleşmeleri gerçekleşme kavramının dışında bırakmaktır.

Genelde mal ve hizmetlerin müşteriye geçtiği anda, hasılatın gerçekleştiğini kabul etmek esastır. Ancak bir özel durum olarak konumuz "satış" esasından ayrılmayı gerektirmektedir. Uzun süreli inşaat işlerinde mamul bitirildikten ve müşteriye teslim edildikten sonra kayıtlara geçirilmesi esası yerine, Üretim Esası (iş ilerledikçe ve gelir kazanıldıkça hasılatın tahakkuk ettirilerek biriktirilmesi) denilen bir ölçünün benimsenmesi gerekir (47).

(47) Paton, W.-Dixon, R. Çev.: M. Aysan, Muhasebenin Temelleri, Duran Ofset, İstanbul, 1964, s. 540.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. UZUN SÜRELİ SÖZLEŞMEYE BAĞLI İNŞAAT İŞLERİNDE HASILATIN VE GELİRİN TANINMASI İÇİN KULLANILAN YÖNTEMLER VE MUHASEBE KAYITLARI

İkinci bölümde, hasılatın ve gelirin ne zaman tanınmasının uygun olacağına ilişkin gerçekte gerçekleşme açısından tahlili yapıldı. Bu tahlilde uygulanan ölçütler hasılatın ve gelirin iş bittiğinde tanınmasının en sağlam yol olduğunu gösterdi. Ancak, bazı kısıtların iş devam ederken de hasılatın ve gelirin gerçekleşmiş olabileceğini göstermesi, diğer yöntemin sakıncalarını da düşününce, gelirin henüz iş tamamlanmadan da tanınabileceğini ortaya koydu. Nitekim söz konusu gelir gerçekleşme kavramının da dışında bırakılmıştı.

Bir muhasebe döneminden daha fazla süreyi kapsayan inşaat sözleşmesi demek olan uzun süreli inşaat sözleşmelerinde temel muhasebe sorunu; bir muhasebe dönemi kapanırken devam etmekte olan inşaat işleri konusunda yapılacak işlemdir. Bu tür uzun süreli sözleşmelerde bürüt kâr, inşaatın devam ettiği her yıl belirlenebileceği gibi, (sözleşmenin performansı ile orantılı olarak) iş tamamlanıp kabul edildiği zaman da toplam olarak ele alınabilir. Her iki alternatif de muhasebe ve vergi açısından kabul edilebilir (*). Bu yöntemler:

- 1- Kısmen Tamamlanma (Tamamlanma Yüzdesi) Yöntemi
- 2- Tamamlanma yöntemi (1).

Bu yöntemler "Tamamlanma" yerine "Tamamlama" kullanılarak "Tamamlama Yöntemi" ve "Kısmen Tamamlama Yöntemi" olarak da adlandırılmaktadır (2). Biz yapılan işi esas alarak "Tamamlanma" terimini kullanmayı tercih ettik.

(*) Türk Vergi sisteminde sadece iş tamamlandığı zaman toplam vergi hesaplanıp ödenmektedir.

(1) Industrial Accountant's Encyclopedic Dictionary, s. 356.

(2) Sayarı, Mehmet; Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni, A.İ.İ.İ.A. Doçentlik Tezi, Ankara, 1980, s. 58.

Ayrıca yine bu yöntemler "İşin Tam Bitimi" ve "İşin Kısmen Bitimi" veya "Tamamlanmış Taahhüt" ve "Tamamlanma Yüzdesi" olarak da anılmaktadır (3).

30. Yöntemler ve Yöntem Seçimi

Kısmen Tamamlanma veya Tamamlanma Yüzdesi yöntemi sözleşmeye dayalı iş devam ederken hasılatı ve geliri tanır. Tamamlanma yöntemi ise hasılatı ve geliri sadece iş tamamlandığı veya büyük ölçüde tamamlanmış olduğu zaman tanır (4).

Bir işin büyük ölçüde tamamlanmış olması, işi bitirmek için geriye kalan maliyetlerin tutar olarak önemsiz olmasıdır. Büyük ölçüde tamamlanmış olan işi tamamlanmış gibi düşünmenin amacı, sonuçta yapılan belirli işlemlerin gelecek döneme kadar gecikerek gelirin de bir sonraki döneme sarkmasını önlemektir (5).

300. Kısmen Tamamlanma (Tamamlanma Yüzdesi) Yöntemi

Hasılatı tanımayı üretimle ilişkili olarak yapan, üretim esasının bir değişik şekli Kısmen Tamamlanma (Tamamlanma Yüzdesi) yöntemi esasıdır (6).

Kısmen Tamamlanma yöntemi iş devam ederken hasılatı ve geliri tanır denildi. Tanınacak olan hasılat ve gelir tutarı nasıl hesaplanacaktır?

Bu hesaplama işinde "Tamamlanma derecesi (Yüzdesi)" dediğimiz bir oran kullanılır.

(3) İDİYDK; Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, 2. kitap, s. 28-30.

(4) AICPA; A.P.B. Accountory Principles Current Text...., s. 2102.

(5) Lucas, Paul. D.; Accounting Guide for Construction Contractors Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J.U.S.A. 1973, s. 16

(6) Spiller, E.A.; a.g.e., s. 162.

Tamamlanma yüzdesi oranını hesaplamanın üç yolu vardır. Bunlardan biri maliyetleri, diğeri işin fiziki durumunu esas alır. Üçüncü ise her ikisini de gözönünde bulundurur.

Maliyetleri esas alan yoldan tamamlanma derecesi hesaplanırken o güne kadar katlanılmış bulunan maliyetler, aynı işi tamamlayabilmek için tahmin edilen toplam maliyetlere oranlanır (7):

$$\text{Tamamlanma Derecesi} = \frac{\text{O güne kadar katlanılan maliyetler}}{\text{Toplam Tahmini Maliyetler}}$$

Bu oran hesaplanırken o güne kadarki maliyetler şantiyede stoklanmış fazla malzemeleri veya gelecekte yapılacak işlere ait diğer maliyetleri, tutarca önemsiz olmaları dışında içermemelidir. Yine Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti, iş tecrübesi arttıkça ve fiyat değişimleri gerektirdikçe yeniden gözden geçirilmelidir (8). Bu durumda önceki formül biraz daha geliştirilerek her dönem sonu geriye kalan işlerin maliyeti yeniden tahmin edilip, gerçekleşmiş maliyetlere eklenerek Toplam Sözleşme Maliyeti bulunursa, daha doğru bir tamamlanma yüzdesi elde edilmiş olabilir. O zaman formül şöyle olacaktır:

$$\text{Tamamlanma Derecesi} = \frac{\text{O güne kadar katlanılan maliyetler}}{\text{O güne kadarki maliyetler} + \text{Tamamlanma için gerekli maliyetler}}$$

Tamamlanma yüzdesi oranını hesaplamanın diğer yolu olan fiziki durumun esas alınması ise mühendislerin incelemeleriyle tesbit edilir. Örneğin tüm proje içinde kullanılan blok sayısı eşit dağılmış ise, o ana kadar yapılmış olan blok sayısı toplam bloklara oranlanarak bir tamamlanma yüzdesi bulunabilir. Mühendislik ve mimarlık tahminleri tamamlanma yüzdesinin belirlenmesinde bir araç olarak teklif edilirse de; muhasebeci tamamlanan maliyetlerin yüzdesiyle mantıki bir doğruluğu olmadıkça bu tahminleri kabul etmemelidir (9).

(7) Durand, Francis; Handbook of Construction Management and Organization Partner in Charge Enst and Ernst New Orleans, Louisiana, U.S.A., 1973, s. 549.

(8) Lucas, Paul. D.; a.g.e., s. 16.

(9) Lucas, Paul. D.; a.g.e., s. 16.

Bu iki yolu birleştiren bir diğer yol da "yapılacak olan işlerin fiziksel miktarları ile bunların için başlangıcında tahmin edilen birim maliyetleri çarpılarak elde edilecek olan değerleri kullanmaktır". Böylece daha için başlangıcında yapılacak olan işlere belirli ağırlıklar verilmiş olur ve tüm için önceden hesaplanan maliyet değeri, yapılacak olan için büyüklüğüne ilişkin bir ölçüyü oluşturur. İnşaat faaliyeti sürdükçe için tamamlanma derecesini veren bu ölçü, fiziksel olarak yapılan işler miktarı ile için başlangıcında bu işler için saptanan standart birim maliyetlerinin çarpılması sonucunda bulunan değerlerdir. İçin yıllık tamamlanma oranı her yıl yapılan iş miktarları ile standart birim maliyetlerinin çarpılması sonucu bulunan değerler toplamının, tüm inşaatla ilgili iş miktarlarının, yine standart birim maliyetlerle çarpımı sonucu bulunan değerler toplamına bölünmesiyle hesaplanabilir (10).

301. Tamamlanma Yöntemi

Tamamlanma yönteminde elde edilen bütün hasılat ve gelir veya uğranılan zarar için tamamlanıp, iş sahibi tarafından kabul edildiği zaman tanınır. Dönem sonunda devam eden işlerin maliyeti dönen varlıklar arasında gösterilir. Bu işlem aynen üretim işletmelerinde stoklar hesabı gibidir (11). İçin sürdüğü yıllarda alınan hakedişler bilançoda pasif tarafta, bunlarla ilgili maliyetler, işletmenin varlıkları gibi bilançoda aktifler arasında yer almaktadır. Dönemlerin gelir tablolarında devam eden işlere ilişkin gelir ve giderlere yer verilmemektedir.

Düzenlenen hakedişlerin katlanılan maliyetlerle karşılaştırılıp aradaki farkın bilançoya yansıtılması da başvurulan bir yöntemdir. Ayrıntıları ilerde açıklanacaktır.

(10) Erdamar, Cengiz; a.g.m., Sayı 26, s. 14.

(11) Industrial Accountant's Encyclopedic Dictionary, s. 357.

Tamamlanma yöntemi, geliri sadece inşa edilen varlığın iş sahibine teslim edildiği (işin bitirildiği) zaman tanıdığı için geleneksel satış esasına çok yakından uymaktadır (12).

Ayrıca Tamamlanma Yöntemi hasılatı nakit esasına göre tanımadan bile daha tutucudur. Çünkü bu yöntem gelirin tanınmasını iş sahibinden hak edişler karşılığı alınan nakit girişlerinden de sonraya bırakmaktadır (13).

302. Yöntem Seçimi

Kısmen Tamamlanma ve Tamamlanma Yöntemlerinin her ikisi de bu muhasebecinin veya müteahhidin hangi metodu isterse onu serbestçe seçebilir demek değildir. Yöntem seçimi her bir olayın kendi durumuna göre yapılmalıdır (14).

Kısmen tamamlanma yöntemi büyük ölçüde maliyetlerle ilgili tahminlere dayanmaktadır. Bu yüzden kısmen tamamlanma yöntemi ancak devam eden işin maliyetine ve toplam tahmini sözleşme maliyetlerine dayanarak hesap yapmanın mantığa uygun olduğu zaman tercih edilebilir.

Amerikan Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) muhasebe ilkeleri kurulunun görüşü şöyledir (15):

"Kurulun inancına göre; genelde işin tamamlanabilmesi için gerekli maliyetlerin tahmini ve uzun süreli sözleşmenin tamamlanma derecesi mantiken esas alınabilecek durumda ise, tamamlanma yüzdesi yöntemi tercih edilir. Güvenilir tahminler bulunmadığı zaman veya tabii tehlikeler tahminlerin şüpheli olmasına neden oluyorsa, tamamlanma yöntemi tercih edilir. Benimsenen yöntem açıklanmalıdır."

(12) Spiller E.A.; a.g.e., s. 178.

(13) Moonitz, M.-Jordan, L.H.; Accounting-An Analysis of its Problems Holt, Rinehart and Winston Inc. U.S.A. 1966, Vol. 1, s. 289.

(14) Lucas, Paul. D.; a.g.e., s. 16.

(15) AICPa, APB; Accounting Principles Current Text..., s. 2104.

Tamamlanma Yüzdesi yönteminde yapılan tahminlerin yanlış olması riski vardır. Bu nedenle geliri iş devam ederken tanımak için sözleşmenin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilmiş bulunmalıdır denildi. Götürü fiyatlı sözleşmelerde bu güvenilirlik derecesini sağlayacak olan koşullar şunlardır:

- (a) Elde edilecek toplam sözleşme gelirinin güvenilir olarak tahmin edilebilir olması ve
- (b) Bütün sözleşme maliyetlerinin ve rapor tarihinde sözleşmenin tamamlanan safhasının maliyetlerinin güvenilir olarak tahmin edilebilir olması, ve
- (c) Sözleşmeye ilişkin maliyetlerin açıkça belirlenebilmesi, ve böylece fiili maliyetlerin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Maliyet artı sözleşmeler durumunda ise yukarıdaki güvenilirlik derecesini sağlayacak olan koşullar şunlardır:

- (a) Sözleşmeye ilişkin maliyetlerin açıkça belirlenebilir olması, ve
- (b) Sözleşmeye bağlı olarak tahsil edilebilecek maliyetlerin dışındaki maliyetler güvenilir olarak tahmin edilebilir olması (16).

303. Yöntemlerin Yarar ve Sakıncaları

303.1 Kısmen Tamamlanma Yönteminin Yararları

a) Bu yöntem bir işten elde edilen geliri, o işin devam ettiği yıllara yayarak aynı düzeye getirmeyi amaçlar. Bunun yanında gelir, o dönemde inşaata harcanan çabayı esas alarak raporlandığı için, elde edilen sonuçlar yönetimin etkinliğinin bir ölçüsü olarak değerlendirilebilir (17).

(16) Uluslararası Muhasebe Standardı No: 11, İ.Ü.M.E. Dergisi, Sayı, 23-24, s. 133.

(17) Industrial Accountant's Encyclopedic Dictionary, s. 357.

b) Muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesine uygun olarak, her dönem, dönem sonucunun belirlenmesi mümkün olur.

Sözleşmeden elde edilecek gelirin muhasebeleştirilmesinde bu yöntemi kullanmanın yararı, muhasebe döneminde yapılan faaliyetlere ilişkin geliri yansıtmasıdır (18).

c) İnşaatın devam ettiği yıllarda herhangi bir gelir söz konusu olmazken, bittiği yıl, sanki o dönemin sonucuymuş gibi bir gelirin ortaya çıkması düzensiz bir durumdur. İşte Kısmen Tamamlanma yönteminde bu düzensizlik ortadan kaldırılarak iş devam ederken gelir tanınır. İşin tamamlanması için tahmin edilen cari maliyetler veya tamamlanmaya doğru işin ilerleme derecesi yoluyla bitmemiş işlerin durumu tablolara yansımış olur (19).

d) İşletmenin sürekliliği açısından, bu yöntem, Tamamlanma Yönteminden daha tatminkârdır. Sözleşme şartlarına göre işin tamamlanacağını varsayar. Bu nedenle de iş devam ederken gelir tahakkuk eder (20).

e) Gerçekçi düşünülürse, çoğu sözleşmeler için başlangıçta yapılan hasılat tahakkukları bazı düzeltmelere ve değişikliklere maruz kalacaktır. Fakat bu değişiklikler geliri tanımayı işin bitimine kadar geciktirmenin yol açacağı gelirin yanlış yansıtılması (tahrifi) ile karşılaştırılınca önemsiz kalır (21).

303.2 Kısmen Tamamlanma Yönteminin Sakıncaları

a) Yöntemin başta gelen sakıncası birkaç yıl sürebilen bir işte devam eden işin durumuyla ilgili yapılacak tahminler konusunda son derece belirsiz noktalar bulunmasıdır.

(18) Uluslararası Muhasebe Standardı No: 11, md. 20.

(19) Durand, Francis; a.g.e., s. 549.

(20) Moonitz, M.-Jordan, L.H., a.g.e., s. 289.

(21) Spiller, E.A., a.g.e., s. 163.

İş devam ederken tahakkuk ettirilen gelir hakkında belirsizliklerin bulunması uzun süreli sözleşmelerin tabiatında ve nihai maliyetlerin tahminlere dayanmasında yatmaktadır (22).

b) İlerde zararlar sonuçlanabilecek olan bir inşaat işi nedeniyle ilk yıllarda kâr elde edildiğinin bildirilmesi sonucu, bu kârın dağıtılması yönünde işletmeyi gelecekte güç durumda bırakabilecek talepler ortaya çıkabilir.

c) Sağlıklı bir gelir tablosu düzenleme isteği gerçekleşmeyebilir. Abartılmış bir gelir tablosu ortaya çıkabilir. Çünkü işin geriye kalan bölümü tahminlerin üzerinde malolabilir. Veya meydana gelebilecek bir kaza ya da aksilik gelecek dönemin beklenen kârını götürdüğü gibi daha önceki kısımlar için tanınmış olan kârın tamamını değilse bile bir bölümünü götürebilir (23).

d) İşin tamamlanma derecesinin maliyetler esas alınarak hesaplanmasıyla, fiziki durumun esas alınarak hesaplanması arasında paralellik bulunmadığı zaman, dönemlerde tanınan hasılat ve gelirler dengesiz olacaktır.

Abartılmış bir örnekle açıklanacak olursa, 6 yıl süren bir fabrika inşaatında tüm fabrika binasının ve depolarının yapımı 5 yıl sürmesi ve maliyetin 30 milyon ₺ tutarını bulması, son yılda maliyetlerdeki önemli artışlar nedeniyle 6. yıl içinde inşa edilen bekçi binasının 20 milyon ₺ tutarına ulaşması durumunda son yıla ilişkin gelir payı olarak tüm sözleşme tutarının 2/5'inin hesaplanması akılcı, doğru bir dağıtım olarak kabul edilemez (24).

e) Kısmen Tamamlanma Yöntemine göre elde edilen sonuçlar kazanma ölçütüne göre, tamamlanma yönteminden daha üstündür. Ancak bu yöntemin tüm uzun süreli inşaat sözleşmelerinde kullanılmasını önleyebilen tek unsur ölçülebilirliktir. Dört alanda sorunlar ortaya çıkabilir (25):

(22) AICPA, APB; Accounting Principles Current Text..., s. 2102.

(23) Baily, Heaton; a.g.e., s. 19.

(24) Erdamar, Congiz; a.g.m., Sayı 26, s. 14.

(25) Spiller, E.A.; a.g.e., s. 184.

- 1- Toplam hasılatın objektif ve kesin olarak tesbit edilmesi konusunda
- 2- Tahsilatla ilgili belirsizlikler konusunda
- 3- Tamamlanma Yüzdesinin Ölçülmesi konusunda
- 4- Maliyetin tahmini konusunda

303.3 Tamamlanma Yönteminin Yararları

- a) Tahminlere dayanmak yerine nihai olarak tesbit edilmiş sonuçlara dayanarak geliri tanımış olur.
- b) Tamamlanma yöntemi gelirin tanınmasını için tamamlanmış olduğu daha sonraki bir tarihe bıraktığı için tutucu bir yöntemdir. Muhasebenin tutuculuk ilkesine uygundur.
- c) Tamamlanma Yönteminin temel yararı öngörülemeyen maliyetlere ve olası zararlar sonucu düzeltilmesi gerekebilecek tahminlerden çok, sözleşme tamamlandığı zaman belirlenen sonuçlara dayanmasıdır. Böylece ilerde elde edilemeyecek kâr tutarının finansal tablolarda gösterilmesi riski, en aza indirilmiş olmaktadır (26).

303.4 Tamamlanma Yönteminin Sakıncaları

- a) Bu yöntem yapılıp bitirilmesi meselâ, iki mali yıla yayılan inşaat işlerinde, ilk yılda hiçbir hasılat sağlanmaması ve yapılan genel masraflar sebebiyle işletmenin zarar etmiş gibi görünmesi ve ikinci yılda hasılatın hepsi kayıtlara geçirileceği için işletmenin aşırı bir kâr yapmış gibi görünmesine sebep olacaktır (27).

(26) Uluslararası Muhasebe Standardı, No: 11, md. 27.

(27) Aysan, Mustafa; Finansal Tablolar Analizi ve Diğer Muhasebe Konuları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, s. 581.

b) Uzun süreli inşaat işi tamamlanana kadar biriken maliyetlerin toplandığı dönem varlıklar kaleminin bilançoda birkaç yıl devretmesi gerekir.

c) Sözleşmeye dayalı işin devam ettiği birkaç dönem boyunca işin cari performansını yansıtmak imkânına sahip değildir. Bu yöntem gelirin düzensiz olarak tanınması sonucunu verir (28).

d) İş süresi birkaç muhasebe dönemini kapsadığı zaman bütün hasılatı işin tamamlandığı dönemde rapor etmek işletme faaliyetinin ve performansının yanlış değerlendirilmesine yol açabilir (29).

31. Farklı Sözleşme Türlerinde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma ve Muhasebe Kayıtları

310. Götürü Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma ve Muhasebe Kayıtları

310.0 Götürü fiyatlı sözleşmelerde Hasılatı ve geliri iş devam ederken tanıma

310.0.0 Hasılatı Tanıma

Götürü fiyatlı sözleşmelerde işin toplam tutarı önceden belirlenmiş ve değişmez olduğu için, bu tutar aynı zamanda o işten elde edilecek toplam hasılat tutarıdır. İşin henüz devam etmekte olduğu bir dönem sonunda, o dönemin hasılatını bulabilmek için sözleşme tutarını yukarıda açıklanan tamamlanma yüzdesi ile çarpmak gerekir:

(28) Durand, Francis; a.g.e., s. 549.

(29) Spiller, E.A.; a.g.e., s. 162.

$$\text{O güne kadarki Hasılat} = \frac{\text{Tamamlanma yüzdesi}}{\text{(derecesi)}} \times \text{Sözleşme Fiyatı (Tutarı)}$$

Bu tutar her dönem sonunda birikimli (kümüle) olarak hesaplanır. Çünkü tamamlanma yüzdesi formülündeki katlanılan maliyetler rakamı sadece hasılatı belirlenecek olan dönemin maliyetleri değil, işin başlangıcından söz konusu dönem sonuna kadar katlanılmış olanlardır. Bu yolla bulunan tutardan önceki dönemin sonunda tanınmış olan hasılat düşüldünce elde edilecek tutar ilgili dönemin hasılatı olur. Örnek: (1.000,- ₺)

	<u>Yıl 1</u>	<u>Yıl 2</u>	<u>Yıl 3</u>
Sözleşme Tutarı	7.500	7.500	7.500
Tamamlanma Derecesi	% 30	% 60	% 100
O güne kadarki hasılat (Birikimli)	2.250	4.500	7.500
Önceki dönemde tanınmış	- -	- 2.250	- 4.500
Dönemde Tanınacak Hasılat	<u>2.250</u>	<u>2.250</u>	<u>3.000</u>

İkinci bölümde değinildiği gibi iş devam ederken iş sahibi tarafından avans ya da hakediş türünde ödemeler yapılmaktadır. Bu ödemelerin kısmen tamamlanma yönteminde tanınan hasılat tutarıyla ilgisi yoktur. İşin ilerleme derecesiyle tam bir uygunluk gösteren hakedişler, tanınacak hasılatla aynı tutarda olursa da, bu her zaman raslanan bir durum değildir.

Zaten uzun süreli sözleşmeye dayalı inşaat işlerinde püf noktalardan birisi gelirin tanınması ise, diğeri de işin devamı sırasındaki geçici faturaların (hakedişlerin) zamanı ve tutarıyla ilgilidir. Bu nedenle, söz konusu sözleşmelerin devamı sırasında işin değişik safhalarında tanınacak olan hasılat, hakedişlerle ölçülmemelidir (30).

Sözleşme ilerledikçe yapılan ödemelerin ve müşterilerden alınan avansların tamamlanma safhasını yansıtmaları şart değildir

(30) AICPA, A.P.B. Accounting Principles Current Text..., s. 2101.

ve bu nedenle bunlar, genellikle elde edilen hasıllata eşitmiş gibi işlem görmemektedir (31).

Kısmen Tamamlanma Yöntemi uygulanan dönemsonu bilançosunda stoklar kalemi arasında Devam Eden İşler hesabı bulunmaz. O güne kadar kazanılmış olan hasıllat gelir tablosuna alındığı için, tüm bu hasıllatla ilgili maliyetler de masrafa dönüşmüş olurlar. Bilançoda görünen stok kalemleri sadece henüz kullanılmamış malzemelerdir (32).

Ancak, bilançodaki dönen varlıklar, "maliyet artı tanınmış fakat bilanço tarihinde henüz fatura edilmemiş gelir"den oluşan bir tutarı içerebilirler. Cari borçlar ise, "o güne kadar katlanılmış maliyetler ve tanınmış geliri aşan faturalar"ı içerebilir (33).

Bu tutarlar hasıllatın tanınması dolayısıyla doğmuş olan alacak ve borç tutarlarıdır. Yöntem mali tabloların daha gerçekçi olarak düzenlenmesi amacıyla; sözleşme tutarının belirli bir kısmını, (Tamamlanma Derecesine uygun olarak) bu kısım iş sahibine fatura edilmemiş bile olsa, kazanılmış (gerçekleşmiş) kabul eder (34). İşte tanınmış olan hasıllatın o tarihe kadar düzenlenmiş hakedişler toplamını aşan kısmı bir alacak tutarı olarak bilançoda bulunur. Bu, ilgili dönem sonunda henüz hakedişe bağlanmamış işlerin bulunduğunu gösterir. Örneğin inşaat % 50, % 75 ve % 100 tamamlandığında hakediş ödemeleri yapılmasını öngören bir sözleşmeye göre yapılan iş % 60 oranında iken dönemsonu gelirse; % 10'luk bir kısım henüz hakedişe bağlanmamış bulunacaktır.

(31) Uluslararası Muhasebe Standardı, No: 11, md. 22, a.g.d., s. 130.

(32) Moonitz, M.-Jordan, L.H.; a.g.e., s. 291.

(33) Durand, Francis; a.g.e., s. 549 ve AICPA Accounting Research Bulletin, No: 45/5.

(34) Durand, Francis; a.g.e., s. 549.

Bunun tersine, yapılan hakedişler toplamı tanınan hası-
lattan fazla olabilir. Bu da az raslanan bir durum olmakla bir-
likte, tamamlanma derecesinin üzerinde bir oranda faturalamaya
gidilmiş olması yani hakediş düzenlenmiş bulunmasıdır. İşte ha-
sılatı aşan bu kısım bir borç tutarıdır.

Bilançonun aktif ve pasifinde bulunan bu tutarlar ayrı
sözleşmelerden doğmuşlardır. Bu iki tutar hiçbir zaman birbirine
mahsup edilmemelidir.

Yukarda açıklanan kalemleri ek bir tabloya gerek kalmadan
bilançoda sunmak daha uygundur. Devam eden işler üzerinden dü-
zenlenmiş hakedişleri ve toplam hasılatı bu şekilde açıklamanın
yolu aşağıda gösterilmiştir (35).

Dönen Varlıklar (1.000,- ₺)

Hakediş Tutarlarını Aşan Hasılat		20.000,-
Devam Eden İşlerin Maliyetleri ve Tahmini Kâr (Tamamlanma derecesine göre bulunmuş hasılat)	250.000,-	
<u>Eksi: İlgili Hakedişler</u>	<u>230.000,-</u>	

Kısa Süreli Borçlar (1.000,- ₺)

Hasılatı Aşan Hakedişler		15.000,-
Devam Eden İşlerin Toplam Hakedişleri	115.000,-	
<u>Eksi: Maliyetler ve Tahmini Kâr (hasılat)</u>	<u>100.000,-</u>	

310.0.1 Geliri Tanıma

Hasılat tanındıktan sonra o dönemde katlanılan maliyet-
lerle karşılaştırılır. Aradaki fark gelirdir. Bu fark artı ola-
bileceği gibi eksi de olabilir. Bu durumda eksi bir gelir yani
zarar tanınacaktır.

(35) Lucas, Paul; a.g.ö., s. 21.

Tanınacak geliri bulmanın bir yolu da sözleşme tutarından toplam tahmini maliyetleri öncelikle düşüp o tarihteki tahminlere dayanan toplam tahmini sözleşme gelirini bulmak ve bunu tamamlanma derecesiyle oranlayarak dönem gelirine ulaşmaktır.

Bir örnekte her iki durumu da gösterirsek (36):

(Tutarlar 1.000,- ₺ ile kısaltılmıştır)

	<u>Yıl 1</u>	<u>Yıl 2</u>	<u>Yıl 3</u>
Sözleşme Tutarı	1.500	1.500	1.500
Eksi:			
0 güne kadarki fiili maliyetler (Birikimli)	400	700	1.025
İşi tamamlamak için gerekli maliyetler	<u>600</u>	<u>350</u>	<u>-</u>
Toplam Tahmini Maliyetler	<u>- 1.000</u>	<u>- 1.050</u>	<u>- 1.025</u>
Toplam Tahmini Sözleşme Geliri	<u>500</u>	<u>450</u>	<u>475</u>
Tamamlanma Derecesi (Yüzdesi)	$\frac{400}{1000} = \% 40$	$\frac{700}{1050} = \% 66.6$	$\% 100$
0 güne kadar kazanılmış gelir (Birikimli)	$500 \times \% 40$ = 200	$450 \times \% 66.6$ 300	475
Önceki dönemlerde tanınmış gelir	<u>-</u>	<u>- 200</u>	<u>- 300</u>
Bu dönemde tanınacak gelir	<u>200</u>	<u>100</u>	<u>175</u>

Dikkat edilirse gelir birikimli olarak hesaplanmakta ve bundan daha önce tanınmış olan gelirler düşülerek o dönemde tanınacak gelire ulaşılmaktadır.

Bir dönemde tanınan hasılatla o dönemin fiili maliyetleri karşılaştırılırsa, yine aynı rakamlara ulaşılır:

	<u>Yıl 1</u>	<u>Yıl 2</u>	<u>Yıl 3</u>
0 güne kadar kazanılmış hasılat	1500 x % 40	1500 x % 66.6	1500 x % 100
	600	1.000	1.500
Önceki dönemlerde tanınmış hasılat	- -	- 600	- 1.000
0 dönemin hasılatı	600	400	500
0 dönemin fiili masrafı	400	300	325
0 dönemde tanınacak gelir	<u>200</u>	<u>100</u>	<u>175</u>

Tamamlanma derecesinin fiziki tamamlanma oranı ile yahut fiili maliyetlerin toplam maliyetlere oranıyla tesbit edilmesi durumları arasında bazı farklılıklar olacaktır.

Maliyetten hareketle tamamlanma derecesi bulunduğu zaman, toplam hasılat (sözleşme tutarı) toplam maliyetten büyük olduğu sürece her dönem belirli bir gelir tanınabilecektir. Çünkü toplam tahmini sözleşme gelirinin yapılan masraflar oranında dönemlere paylaştırılması söz konusudur.

Fakat eğer tamamlanma derecesi fiziki olarak tesbit edilirse için tamamı üzerinden kârlı olduğu halde bazı dönemler eksi gelir yani zarar da tanınması gerekebilecektir. Örnekle açıklamak gerekirse:

Yıllar	Sözleşme Tutarı	Toplam Tahmini Maliyet	Toplam Tahmini Gelir	Fiziki Tamamlama Derecesi	Fiziki İlerlemeye göre Hasılat	Fiili Maliyet	Maliyet- lere göre Tam.Der.	Maliyete göre Hasılat	GELİR Fiziki	Maliyet
1	100	80	20	% 25	25	10	10/80	12.5	15	2.5
2	100	80	20	% 25	25	12	12/80	15.0	13	3.0
3	100	80	20	% 25	25	26	26/80	32.5	- 1	6.5
4	100	80	20	% 25	25	32	32/80	40.0	- 7	8.0
					<u>100</u>	<u>80</u>		<u>100.0</u>	<u>20</u>	<u>20.0</u>

Toplam gelir her iki durumda da eşit (20.000.000,- TL) olduğu halde dönemlere dağılımı farklıdır. Fiziki ilerleme ile katlanılan fiili maliyetler arasında paralellik olmaması bu durumu ortaya çıkarmaktadır. Bunun iki nedeni olabilir. Birincisi fiyatlar genel seviyesindeki artışlardan dolayı aynı işi daha sonraki dönemlerde yapmanın daha fazla maliyet gerektirmesi. Diğeri de fiziken toplam işin eşit

dilimlerini oluşturmalarına rağmen farklı maliyette olmalarıdır. Enflasyon ortamında birinci ihtimal çokca rastlanan bir durumdur.

Götürü fiyatlı sözleşmelerde, iş devam ederken tanınan gelir artı olabileceği gibi eksi, yani zarar da söz konusu olabilirdi. Ayrıca tahmini zarar tutarı, toplam tahmini maliyetlerin sözleşme tutarını aşması halinde, henüz fiilen katlanılmadan o dönemin kâr/zarar hesabına, zarar olarak yansıtılır. Bu konuda AICPA'nın görüşü şöyledir (37):

"Sözleşmenin o andaki toplam tahmini maliyeti bir zarar gösteriyorsa, böyle hallerin çoğunda sözleşmenin toplam tutarı üzerinden bu zarar için bir karşılık ayrılmalıdır (*). Eğer kârlı ve kârsız sözleşmeler arasında yakın bir ilişki varsa, aynı projenin kısımları olan sözleşmelerde olduğu gibi, zarar için karşılık ayrılması konusunda gerekliliği teahhit ederken tüm grup bir tek birim olarak alınmalıdır."

Devam eden işlerde tahmin edilebilen zararlar için karşılık ayrılması özellik gösteren bir noktadır. Bir dönem sonunda devam etmekte olan inşaat üzerinden tahmin edilen tüm zararlar için karşılık ayrılması yerleşmiş bir muhasebe uygulamasıdır. Eğer gelecek dönemlere sarkacak olan bir sözleşme tamamlandığı zaman bir zararla sonuçlanacağı aşıkarsa, söz konusu olan toplam zarar dönemin faaliyet sonuçlarına yüklenmelidir. Bu genel kuralın kabul edilebilecek tek istisnası zarar gösteren sözleşmenin, tümüyle

(37) AICPA Muhasebe Araştırma Bülteni No: 45/6, A.P.B. Accounting Principles Original Pronouncements, s. 6071.

(*) Karşılıklar: "Meydana gelen veya gelmesi beklenen, fakat niceliği kesinlikle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç durumu gösteren belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan tutarlara karşılık denir." Ünalın, Sedat; Envanter Bilanço Emel Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1982, s. 24.

değerlendirildiğinde kâr beklenen birkaç sözleşmeden oluşmuş bir projenin bir bölümü olması durumudur (38).

Yukarıda tanınacak geliri bulmaya verilen örneği zarar gösteren bir şekilde koyarsak şöyle olur:

(Tutarlar 1.000,- ₺ ile kısaltılmıştır)

	<u>Yıl 1</u>	<u>Yıl 2</u>	<u>Yıl 3</u>
<u>Sözleşme Tutarı</u>	1.500	1.500	1.500
<u>Eksi</u>			
0 güne kadarki fiili maliyetler (Birikimli)	400	700	1.600
İşi tamamlamak için gerekli maliyetler	<u>1.000</u>	<u>850</u>	-
Toplam Tahmini Maliyetler	<u>- 1.400</u>	<u>- 1.550</u>	<u>- 1.600</u>
Toplam Tahmini Sözleşme Geliri	<u>100</u>	<u>- 50</u>	<u>- 100</u>
Tamamlanma Derecesi (Yüzdesi)	$\frac{400}{1400}$	= % 28.6	-
0 güne kadar kazanılmış gelir (birikimli)	$100 \times \% 28.6$	-	-
	= 28.57		
Önceki dönemlerde tanınmış gelir	-	28.57	- 50.00
Bu dönemde tanınacak gelir	<u>28.57</u>	<u>- 78.57</u>	<u>- 50.00</u>

Toplam Tahmini Sözleşme Geliri eksi çıktığı zaman dikkat edilecek nokta, gelir artı olduğunda yapıldığı gibi sadece o dönemin payına düşeni değil toplam tahmini zararı tanımaktır. Yani eksi çıkan Toplam Tahmini Sözleşme Geliri, diğerinde olduğu gibi tamamlama derecesiyle çarpılıp 0 güne kadarki zarar bulunmayacaktır. Öyle olsaydı 2. yıl sonunda $\frac{700}{1550} = \% 45 \times -50 = - 22.5$ (Yirmiikibinbeşyüz ₺)

lık bir tutar 0 güne kadarki birikimli zarar payını verecek, ancak 1. yıl 28.750,- ₺ gelir tanınmış bulunduğundan bu düşülerek 2. yıl tanınacak zarar 51.250,- ₺ olacaktır. Halbuki kurale göre 2. dönem sonu toplam tahmini zarar (78.570,- ₺) tanınmalıdır. Bunun 28.750,- ₺'si geçen yılın gelirini mahsup eder, bugüne kadar tanınmış zarar 50.000,- ₺ olur.

Bu tutum tutuculuk kavramının bir sonucudur. Çünkü muhasebede tutuculuk kavramının ana temeli hiç kâr bekleme-
mek, bütün zararlara karşı tedbirli olmak olarak ifade edi-
lebilir (39). Beklenen kârlar dönemsel olarak tanındığı
halde, zarar toplam olarak tanınmaktadır.

Tutuculuk esasına göre muhasebecilerin çoğunluğu
-geçmişte, şimdi ve gelecekte- bilinen bütün zararların
derhal tanınması gerektiğine fakat kârların kazanılana ka-
dar tanınmamasına inanırlar (40). İşin devam ederken tanın-
ması bu standarttan da bir sapma olmaktadır.

310.1 Götürü Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve
Geliri İş Devam Ederken Tanınmanın
Muhasebe Kayıtları

310.1.0 Hasılatı Tanınmanın Muhasebe
Kayıtları

Yukarıda açıklanan formülle bulunan hasılat tutarı
dönemin "İnşaat Hasılatı" hesabına alacak yazılırken, borç-
landırılacak olan hesap "Hakedişler Hesabı" olacaktır.

HAKEDİŞLER HESABI	/	2.250.000,-
İNŞAAT HASILATI HESABI		2.250.000,-
% 30 tamamlanmış bulunan X inşaatının hasılatı	/	

"İnşaat hasılatı hesabı" gelir tablosuna yansırken
"Hakedişler Hesabı" da bakiyesinin borç veya alacak olması
durumuna göre bilançonun aktif veya pasifinde bulunacaktır.

(39) Özasan, İsmail; Muhasebenin Teknik Yapısı, Hüsnütabiat Matbaası, İstanbul 1974,
s. 7.

(40) Spiller, E.A.; a.g.e., s. 188.

Burada Hakedişler Hesabının nasıl çalıştığını da belirtmemiz yerinde olacaktır.

Bir Hakediş Raporu düzenlendiğinde o döneme ilişkin olan tutar, "Hakedişler Hesabı"nın alacağına yazılırken "Alacaklar Hesabı" borçlanacaktır. İş sahibinin teminat veya vergi amacıyla yapacağı kesintiler varsa; bunlar da Alacaklardan ayrı bir "Kesintiler" hesabında gösterilecektir. Örnek:

ALACAKLAR HESABI	2.025.000,-
KESİNTİLER HESABI	225.000,-
HAKEDİŞLER HESABI	2.250.000,-
X inşaatının Nisan 1981 Hakediş Raporu	

Dönem sonunda hasılat tutarını hesaplarken esas aldığımız tamamlanma derecesi ile son hakediş raporunda esas alınan tamamlanma derecesi aynı ise "Hakedişler Hesabı" kapanacak, herhangi bir kalıntı vermeyecektir. Genellikle rastlanan hasılatın daha fazla olması nedeniyle Hakedişler Hesabının borç kalıntısı vermesi veya bazen de hasılatın hakedişler tutarının altında olması nedeniyle, hakedişler hesabının alacak kalıntısı vermesidir. Borç kalıntısı bilançonun aktifine, "Hakedişleri aşan Hasılat" olarak alacak kalıntısı da "Hasılatı aşan Hakedişler" olarak bilançonun pasifine yansıtılacaktır. Bu kalemler yukarıda Hasılatın Tanınması başlığı altında incelenmiştir.

310.1.1 Geliri Tanınmanın Muhasebe Kayıtları

Yukarıda geliri tanınmanın iki yolu açıklandı. Bunlardan birine göre tanınan hasılatla, katlanılan maliyetler karşılaştırılıyordu, diğeri ise bulunacak Toplam Tahmini Sözleşme Gelirini tamamlanma derecesi oranında dönemlere paylaştırmaktı. Bu iki yolun muhasebe kayıtlarının da farklı olacağı açıktır:

Gelir, dönemin hasılatı ile maliyetinin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan bir tutar olduğuna göre, önce hasılat ve maliyetlerin nasıl kayda alındığı görülmeli sonra bunların hesaplarda karşılaştırılması gösterilmelidir. Hasılatın tanınması ile ilgili kayıtlar yukarıda verildi. Maliyetlere gelince:

DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	1.300.000,-
12 no.lu X inşaatı	
MALZEME STOKLARI	400.000,-
AMORTİSMAN GİDERİ	450.000,-
ÖDENEN ÜCRETLER	450.000,-
12 no.lu X inşaatının Mayıs 1981 ayı maliyetleri	

Dolaysız giderler yapılan belirlemelere uygun olarak, dolaylı giderler de belirli anahtarlar yardımıyla bir maliyet hesabı olan "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hesabı"na kaydedilir. Konumuz gelirin ölçülmesi olduğundan daha fazla ayrıntıya girilmemiştir.

Dönem sonunda "Devam Eden İşler Hesabı", "Sözleşmenin Biten Kısmının Maliyeti Hesabı"na ve sonra da "Kâr-Zarar Hesabına" devredilir. Hasılat da Kâr/Zarar'a devredildiğinde dönem sonucuna ulaşılır.

SÖZLEŞMENİN BİTEN KISMININ MALİYETİ	1.300.000,-
DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	1.300.000,-
Tanınan Hasılatın Maliyeti	
KÂR/ZARAR HESABI	1.300.000,-
SÖZLEŞMENİN BİTEN KISMININ MALİYETİ	1.300.000,-
İNŞAAT HASILATI	2.250.000,-
KÂR ZARAR HESABI	2.250.000,-

İş devam ederken dönem sonu geldiğinde hasılatı değil doğrudan doğruya geliri tanıyan yolda ise, ilgili dönemde tanınacak olan gelir "Devam Eden İşler Hesabı"nın borcuna yazılır. Alacaklı olacak hesap ise "İnşaat Sözleşmeleri Gelirleri" olacaktır.

DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	200.000,-	
İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ GELİRLERİ		200.000,-
1. yıl hesaplanan gelirin kaydı		

İşin devam ettiği yıllarda 200.000,- TL K/Z hesabına gidecek "Devam Eden İşler Hesabı" da bilançonun aktifinde satış fiyatıyla değerlendirilmiş olarak bulunacaktır. Ancak işin tamamlandığı yıl düşülen bir kayıtla her iki hesap da kapatılır:

HAKEDİŞLER	1.500.000,-	
DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ		1.500.000,-
Tamamlanan işin toplam hakedişleri		

"İnşaat Sözleşmeleri Gelirleri" hesabı her yıl K/Z hesabına aktarılarak kapatılmış olacak ve Gelir Tablosunda gelirler arasında görülecektir. Bu rakam maliyetler çıkarıldıktan sonra bulunduğu için net geliri göstermektedir. Bu yüzden o dönemdeki inşaat faaliyetinin hacmiyle ilgili olarak tam bir bilgi sağlamaktan uzaktır. Çünkü sözleşme tutarını veya bu geliri elde etmek için katlanılmış bulunan inşaat maliyeti tutarını göstermez.

Bir Aktif hesap olan "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hesabı" her dönem, o yıl tanınmış olan gelir kadar yukarıda değerlendirilmiş olmaktadır. Yani maliyetle değerlendirilmek yerine maliyet artı tanınan gelir unsuru ile değerlendirilmiştir (41).

(41) Spiller, E.A.; a.g.e., s. 183.

Hakedişler Hesabının alacak kalıntısı burada da stok hesabına karşı mahsup edilecek ve sadece net varlık gösterilecektir. Birinci yılın sonunda düzenlenmiş bulunan Hakediş tutarları toplamı 500.000,- ₺ ve maliyet 400.000,- ₺ gelir de 200.000,- ₺ ise, bilançoda bunlar şöyle görünecektir:

DÖNEN VARLIKLAR

ALACAKLAR	500.000,-
HAKEDİŞ TUTARINI AŞAN HASILAT	100.000,-
Devam Eden İşler (Satış Fiyatıyla)	600.000,-
(-) İlgili Hakedişler	<u>500.000,-</u>

Tahmini zararları henüz fiilen katlanılmadan, tahminin yapıldığı dönemin kayıtlarında muhasebeleştirilmenin iki yolu vardır. Bunlardan birincisi söz konusu zararı doğrudan doğruya "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri" hesabının alacağına yazarak, düşmektir. Diğeri ise tanınan tahmini zararı bir karşılık hesabının alacağına kaydetmektir.

Birincisi, geliri net olarak tanıyıp, "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri"ni bilançonun aktifinde satış fiyatıyla değerlendirilmiş olarak gösteren, yani tahmini kârı üzerine ekleyen yöntemde, bu defa da Toplam Tahmini Zararın tanınmasıdır.

İkincisi ise hasılatı ve maliyeti karşılaştırarak gelire ulaşan yöntemde söz konusu olur. Çünkü bunda "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hesabı" tanınan hasılatın maliyetini temsil ettiğinden, gidere dönüşmüş sayılarak K/Z hesabına devredilir, bilançoda gösterilmez. Tanınan Toplam Tahmini Zarar da bilançonun pasifinde "Zarar Karşılığı" hesabında bulunur.

Birinci yolda yapılacak kayıt şudur:

....No.lu İNŞAAT SÖZLEŞMESİNDEN BEKLENEN ZARAR	78.570,-
DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ...No.lu İnşaat Maliyeti	78.570,-
...No.lu İnşaatın beklenen toplam Tahmini Zarar	

Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri" hesabına alacak kaydı düşme- nin nedeni şudur. Bazı muhasebeciler varlıkların "Net Gerçekleşebilir Değer"lerinden daha fazlaya hiçbir zaman de- ğerlendirilmemesi gerektiğini düşünürler. Bu değer ilgili varlıkların net tutarı kadar olmalıdır. Bir varlığın mali- yetinin bir kısmı eğer satış yoluyla paraya çevrilemiyorsa, o zaman o kısım gelecek değeri bulunmayan bir maliyeti tem- sil ediyor demektir. Beklenen zararın tamamını "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri" hesabına yüklemek, bu hesabın değeri- nin, Net Gerçekleşebilir Değerini hiçbir zaman aşmamasını sağlar (42).

Yukardaki örneği "T" hesaplarında izlersek:

		Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri ...No.lu İnşaat Maliyeti	
1. Yıl	Maliyet 400		
	Gelir 28,57		
	428,57		
2. Yıl	Maliyet 300	Zarar 78,57 (2. Yıl)	
	728,57	78,57	
3. Yıl	Maliyet 900	Zarar 50,00 (3. Yıl)	
	1.628,57	128,57	
		1.500,-- Sözleşme Tutarı	
	<u>1.628,57</u>	<u>1.628,57</u>	

K/Z		
2. Yıl Zarar	78,57	Gelir 28,57 (1. Yıl)
3. Yıl Zarar	50,00	
	<u>128,57</u>	28,57
		<u>100,00</u> Toplam Zarar
	<u>128,00</u>	<u>128,00</u>

Görüldüğü gibi iş tamamlandığı zaman (3. Yıl) "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri" hesabının kalıntısı sözleşme tutarı kadar olmaktadır. Bu kalıntı Hakedişler hesabıyla karşılaştırılarak kapatılacaktır.

K/Z hesabından izlediğimizde Net Zararın Toplam Sözleşme Zararına eşit olduğu görülür.

İnşaat sözleşmesinden elde edilecek toplam hasılat Sözleşme Tutarını aşamayacağına göre, yapılan kayıtlar işin devamı sırasında bir varlığın gerçek değerine indirgenmesini sağlamışlardır.

Birinci yol tahmini zararı dolaysız olarak "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri" Hesabından düşerek dönem sonunda net değeriyle bilançoya yansıtılmaktadır. Düşük tahmin edilerek, o dönemin veya önceki dönemlerin zarar hanesine yazılmış olan tahmini bir zararın o iş devam ettiği sürece bilançoda görülmesinde yarar vardır. İkinci yolda bu tutar "karşılık" hesabıyla bilançoya yansır.

Sözleşme tamamlandığında zararlar sonuçlanacağına tahmin edilmesi, fiyat götürü olduğunda, devam eden bu sözleşme için katlanılan maliyetlerin karşılığında elde edilecek hasılatın altında kalacağını gösterir. Başka bir deyişle bu, katlanılan maliyetlerin değerinde bir azalmadır.

Samimi ve gerçeğe uygun bilançolar düzenlemek istendiği zaman kıymet değişmelerinin hesaplanması ve eğer kıymet azalması varsa, karşılık ayrılması gerekir. Bu karşılık, ileride zarar ortaya çıktığında hazırlıklı bulunmak ve işletmenin zor durumda kalmasına meydan vermemek içindir (43).

İkinci yoldan yani karşılık ayrılarak zararın kayda alınması önceki rakamlar kullanılarak şu şekilde yapılabilir:

<u>(1.000,- TL)</u>	<u>1. Yıl</u>	<u>2. Yıl</u>	<u>3. Yıl</u>
SÖZLEŞME TUTARI	1500	1500	1500
TAMAMLANMA DERECEŚİ	$\frac{400}{1400} = \% 28.6$	$\frac{700}{1550} = \% 45$	% 100
0 GÜNE KADARKİ HASILAT	$1500 \times \% 28.6$ = 428,57	$1500 \times \% 45$ = 677,42	$1500 \times \% 100$ = 1.500,00
ÖNCEKİ DÖNEM TANINAN HASILAT	-	428,57	677,42
DÖNEMDE TANINACAK HASILAT	428,57	248,85	822,58
0 GÜNE KADARKİ MALİYET (BİRİKİMLİ)	400	700	1600
ÖNCEKİ DÖNEM MALİYETİ	- - 400	- 400 - 300	700 - 900
DÖNEMİN GELİRİ (±) (Dönemin Hasılatı - Masrafı)	(+) 28,57	- 51,15	- 77,42
TOPLAM TAHMİNİ GELİR (±)	1500-1400=100	1500-1550=-50	1500-1600=-100
DÖNEMİN GELİRİ (Toplam Tahmini Gelir X Tamamlanma Derecesi)	$100 \times \% 28,57$ = 28,57	$-50 \times \% 45$ = - 22,58	$- 100 \times \% 100$ = - 100
0 GÜNE KADARKİ BİRİKİMLİ GELİR (Birikimli Hasılat - Birikimli Maliyet)	$428,57-400 =$ = 28,57	$677,42-700 =$ = - 22,58	$1500-1600=$ = - 100
TANINACAK GELİR	$100 \times \% 28,57$ 28,57	$-50-28,57$ -78,57	$-100-(-50)$ -50
KARŞILIK AYRILACAK ZARAR (Toplam Tahmini Zarar - Dönem Geliri)	-	$-50-(-22,58)$ = - 27,5	$-100-(-100) =$ -

(43) Unalan, Sedat; a.g.e., s. 49.

	YIL 1	YIL 2	YIL 3
<u>KAR/ZARAR HESABI</u>	400	300	900
DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	400	300	900
Maliyetlerin K/Z'a devri (Bu kayıt Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri hesabını önce "sözleşmenin biten kısmının maliyeti"ne sonra K/Z HS'na yazarak da olur)			
<u>HAKEDİŞLER HESABI</u>	428,57	248,85	822,58
İNŞAAT HASILATI HESABI	428,57	248,85	822,58
Taninan Hasılatın Kaydı			
<u>KÂR/ZARAR HESABI</u>	-	27,42	-
DEVAM EDEN İŞLER TAHMİNİ ZARAR KARŞILIĞI	-	27,42	-
Doğması beklenen zarar			
<u>DEVAM EDEN İŞLER TAHMİNİ ZARAR KARŞILIĞI</u>	-	-	27,42
KÂR/ZARAR HESABI	-	-	27,42
Biten işin zarar karşılığının kapatılması			
<u>İNŞAAT HASILATI</u>	428,57	248,85	822,58
KÂR/ZARAR HESABI	428,57	248,85	822,58
Hasılatın K/Z'a devri			

DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

1. Yıl	400	1. Yıl	400
2. Yıl	300	2. Yıl	300
3. Yıl	900	3. Yıl	900
	<u>1600</u>		<u>1600</u>
	=====		=====

İNŞAAT HASILATI

1. Yıl	428,57	1. Yıl	428,57
2. Yıl	248,85	2. Yıl	248,85
3. Yıl	822,58	3. Yıl	822,58
	<u>1500,00</u>		<u>1500,00</u>
	=====		=====

HAKEDİŞLER

1. Yıl	428,57	X Karşılığı
2. Yıl	248,85	Alacak
3. Yıl	822,58	Hesabı
	<u>1500,00</u>	
	=====	

DEVAM EDEN İŞLER		K/Z		DÖNEM GELİRİ	
TAHMİNİ ZARAR KARŞILIĞI					
	2. Yıl 27,42	1. Yıl 400	1. Yıl 428,57		1. Yıl 28,57
3. Yıl 27,42		KÂR	28,57		
			<u>428,57</u>		<u>428,57</u>
		2. Yıl 300	2. Yıl 248,85		
		27,42			
		<u>327,42</u>		<u>248,85</u>	
			Zarar	<u>78,57</u>	2. Yıl 78,57
		327,42		327,42	
		3. Yıl 900	3. Yıl 822,58		
			3. Yıl 27,42		
		900		850,00	
			3. Yıl 50,00	3. Yıl 50,00	
		<u>900</u>		<u>900,00</u>	

Bu örnekte üç yıl devam eden ve ikinci yılda zarar göstermeye başlayan bir sözleşmenin durumu sergilenmiş oldu. Her yıl katlanılan maliyetler gider veya stok hesaplarına karşılık "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri" hesabında birikmiştir. Yıl sonunda ise o yılın toplam maliyetleri K/Z hesabına devredilmiştir. Maliyetler fiilen katlanılmış bulunan tutarlardır, fakat hasılat daha önce açıklanan hesaplamalarla bulunmuş tahmini bir tutarın hesaplarında tanınmasıdır. Bu tutar "İnşaat Hasılatı" hesabına alacak yazılırken "Hakedişler Hesabı" borçlanmıştır. "Hakedişler Hesabı", Hakediş Raporu düzenlendiğinde "Alacaklar Hesabının" borçlanması karşılık alacaklı olmuşken, bu defa borcuna da tanınan hasılat tutarı gelmiş olmaktadır. Aradaki fark bilançoya yansıtacaktır. Dönem sonunda "İnşaat Hasılatı" hesabı da K/Z hesabına devredilmiştir. Asıl vurgulamak istediğimiz zarar için karşılık ayrılması olayı ise ikinci yıl ortaya çıkmıştır. Tablodan izlenirse ikinci yıl, toplam tahmini maliyetler, sözleşme tutarını aşmış olduğu görülür. 50.000,- l'lık bir "Toplam Tahmini Zarar"

söz konusudur. Dönemin geliri ise tabloda iki ayrı yoldan hesaplanarak gösterilmiştir. Dönemin hasılatı ile, o dönemde katlanılmış bulunan maliyetlerin farkı 51.150,- ₺ zararlıdır. Hasılat ve Maliyetin yansımāsından sonra K/Z hesabı da bu kalıntıyı veriyor. Oysa Birikimli olarak hasılat maliyet farkı 22.580,- ₺'dir. Toplam Tahmini geliri tamamlanma derecesiyle karşıtığımızda da aynı rakam (-22.580,- ₺) bulunmuştur. Aradaki fark geçen yıl tanınmış olan gelir rakamıdır (51.150,- - 22.580,- = 28.570,- ₺). Aslında dönemin zararı 51.150,- ₺'dir, hesaplar birikimli yapılmıca önceki yıl tanınmış bulunan kâr bundan mahsup edildiğinden (-51.150,- - (+28.570)) = -22.580,- ₺ birikimli zarar olmaktadır. Hasılat ve maliyeti, K/Z hesabında karşılaştırarak dönem sonucuna gittiğimiz için, K/Z hesabında kendiliğinden 51.150,- ₺ tanınmış bulunmaktadır. (Önceki yöntemde ise tanınacak gelir dışarda hesaplanıp, bulunan tutar kayıtlarda tanındığından, tanınacak gelire ulaşmak için önceki dönemde tanınmış bulunan düşülüyordu.)

Ancak yukarıda belirttiğimiz kural gereğii, sadece dönemde katlanılmış zararı tanımakla yetinmeyeceğiz. "Toplam Tahmini Zarar"ı tanıyacağız. Böyle olunca "Toplam Tahmini Zarar" ile "Birikimli olarak bulunmuş Dönem Zararı" arasındaki farkı da ayrıca K/Z hesabına yükleyeceğiz.

$$(-50.000,- - (-22.580,-)) = 27.420,- ₺$$

Toplam Tahmini Zarar	O güne kadarki zarar	Karşılık ayrılacak tutar
----------------------	----------------------	--------------------------

İnşaat tamamlandığında zarar tutarı katlanılan maliyetlerle K/Z hesabına yansıtacağından daha önce ayrılmış bulunan "Devam Eden İşler Tahmini Zarar Karşılığı Hesabı" da borçlandırılarak kapatılır. Alacaklı olan K/Z hesabıdır.

Götürü fiyatlı sözleşmeye bağılı inşaat işlerinde iş devam ederken geliri tanıma konusunda yapılacak muhasebe kayıtları için özellik gösteren hesapların çalışmasını özetlemek yararlı olacaktır.

A - Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hesabı

Şantiyeler itibarıyla tutulan "İş Maliyeti" yardımcı hesaplarını kontrol eden bir büyük defter hesabıdır. Dönem içinde ilgili projeye yüklenen dolaysız giderleri içerir. Bu iş kolunda satış ve yönetim giderleri gibi dolaylı giderler bu hesaba dahil edilmez (44). Bu tür dolaylı giderler "dönem maliyetleri" olarak işlem görürler. Katlanıldıkları dönemde bütüt gelirden düşülürler. Zaten Kısmen Tamamlanma Yönteminde gelir de dönemsel olarak tanındığından bu arada söz konusu giderler de mahsup edilir. Bununla beraber Tamamlanma Yöntemi kullanıldığında durum farklı olabilir (45). Bu nokta ilgili başlık altında açıklanacaktır.

Hasılatı tam olarak tanıyıp bunu maliyetle karşılaştırarak gelire ulaşan yöntemde dönem sonlarında bu hesap "Sözleşmenin biten kısmının maliyeti" aracılığıyla K/Z hesabına yansiyarak kapanır.

Ancak sadece geliri net olarak tanıyan yöntemde, K/Z hesabına karşılık borçlanan hesap budur. İşin devamı süresince bilançonun aktifinde satış fiyatıyla değerlendirilmiş olarak (tanınan gelir eklenmiş) bulunur. İş tamamlandığında Hakedişler Hesabıyla karşılaştırılır.

Henüz iş tamamlanıp, teslim edilmeden bu hesabın kapatılması yerine, ikinci yoldan gidilerek, bilançoda görünmesini sağlamak daha uygundur. Ancak bu defa da yukarıda değinildiği gibi o dönemdeki inşaat faaliyetinin hacmiyle ilgili bilgi vermez. Yine de hakedişler bu konuda bir fikir verebileceği için bu yol daha uygundur.

(44) Kaplan, Alfred; Building Contractors Encyclopedia of Accounting Systems, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J. U.S.A., s. 150.

(45) Durand, Francis, a.g.e., s. 549.

B - İnşaat Hasılatı Hesabı

İnşaat hasılatı hesabının kalıntısı bir alacak kalıntısıdır ve muhasebe döneminde kazanılmış bulunan hasılatı temsil eder. K/Z hesabına devredilerek kapatılır (46).

Borç	İNŞAAT HASILATI	Alacak
<u>Kapanırken K/Z hesabına</u>	Sözleşme Tutarlarının tamamlanma derecesiyle çarpımı sonucu bulunan rakamlarla alacaklanır (Karşılığında borçlanan hesap Hakedişler Hesabıdır.)	

C - Sözleşmenin Biten Kısmının Maliyeti Hesabı

Muhasebe dönemi sonunda K/Z hesabına atılarak kapatıldığı için, kalıntısı yoktur. Kapatılmadan önce borç kalıntısı verir ve dönemde katlanılan maliyetleri gösterir. "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri" hesabının K/Z hesabına yansıtılmasını sağlar.

Borç	Sözleşmenin Biten Kısmının Maliyeti	Alacak
"Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hesabı"nın dönem sonundaki borç kalıntısı kadar, o hesabın alacağına karşılık borçlanır.	Kâr/Zarar hesabının borcuna karşılık alacaklanır.	

D - Hakedişler Hesabı

Devam eden işler için iş sahibine yapılan bütün yüklemeler yani yapılan tüm bürüt hakedişlerle bu hesap alacaklanır.

(46) Kaplan, Alfred; a.g.ö., s. 151.

Borç	Hakedişler Hesabı	Alacak
Dönemde yapılan işle- rin toplam sözleşme tutarı üzerinden tahmini yüzdesi ile yani tanınan hasılat kadar borçlanır. (Alacaklı hesap "İnşaat Hasılatı He- sabı"dır).	Dönemsel olarak iş sahibine ya- pılan hakedişlerin toplam tutarı kadar alacaklanır. (Karşılığında borçlanan hesap Alacaklar Hesabı" dır).	

E - Devam Eden İşlerde Zarar Karşılığı Hesabı

Bitmemiş bir işin maliyeti sözleşme tutarını aşacağı tahmin edildiğinde bir zarar karşılığı ayrılması gerektiği-
ne değinilmişti.

Bu karşılık, devam eden işlerin maliyetinden bilanço üzerinde bir indirimi ifade eder (47).

Zarar karşılığı hesabı iş tamamlandığında K/Z hesaba karşılık olarak kapatılır. Zamanında gider yazılan tutar, bu defa gelir yazılır. Çünkü sözleşmenin gerçek durumu maliyetleri ve hasılatı ile K/Z hesabına yansımış bulunmaktadır.

Borç	Devam Eden İşlerde Zarar Karşılığı Hesabı	Alacak
İş tamamlanınca K/Z hesabına karşılık borçlanarak kapatılır.		Toplam tahmini zararın o güne kadarki zararı aşan kısmı kadar, K/Z hesabına karşılık alacaklanır. İş devam ettiği sürece bilançonun pasifinde bulunur.

(47) Kaplan, Alfred; a.g.e., s. 153.

311. Maliyet Artı Kâr Yöntemine Göre Yapılmış Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma ve Muhasebe Kayıtları

311.O. Maliyet Artı Kâr Yöntemine Göre Yapılmış Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma

311.O.O. Hasılatı Tanıma

Maliyet artı kâr yönteminde hasılat, iki bölümden oluşur. Geri alınacak olan maliyetler ve buna ek olarak da bir gelir.

Bu gelirin hesaplanmış biçimine göre söz konusu sözleşmeler iki şekilde olabilir. Ya bu gelir önceden götürü ve sabit olarak belirlenir, veya katlanılacak (ve geri alınacak) olan maliyetlerin sabit bir yüzdesi olarak bulunur.

Hasılatı tanıma konusunda ilk sorun tanınacak hasılat tutarının geri alınacak olan maliyetleri içerip içermeyeceği konusundadır.

AICPA, Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB) bu konuda sözleşmenin şartlarına ve hangi yöntemin daha kullanışlı bilgi vereceğine bakarak bir yargıya varılmasını tavsiye eder (48).

Bazı maliyet artı gelir sözleşmeleri hizmet sözleşmeleridir. Gerek tesislerin kurulmasında, gerek faaliyetlerin yönetiminde olsun, müteahhit yalnızca bir acenta kapasitesi ile katılır. Bunlarda Gelir Tablosuna sadece ücretin (gelirin) dahil edilmesi yeterli görülür. Tedarik sözleşmelerinde ise müteahhit bir acentadan farklıdır.

Satıcılara karşı satın alınan malzemeler ve hizmetler için sorumludur. İşçilere karşı maaş ve ücretler için sorumludur. Olağan durumlarda kendi araçlarını kullanarak anlaşmayı ifa eder. Birçok bakımdan onun durumu patron gibidir. Bu gerçeklerin ışığında onun faaliyetlerinin hacmini göstermesi arzu edilerek satışlara veya hasıllata geri alınabilir maliyetleri de ücretler (gelir) gibi dahil edilmesi arzulanır (49). Kısaca sözleşme bir ürünün imal ve teslimini içliyorrsa; geri alınabilir maliyetler ve ücretler hasıllata dahil edilir.

Dönemde katlanılmış maliyetlerden geri alınabilir olanlar, tanınacak hasıllat tutarının birinci bölümünü oluştururlar. Burada katlanılan maliyetler üzerinde durmak gerekiyor. Yapılan giderler, iş sahibi tarafından ödenip ödenmeyeceğine göre "Geri Alınabilir" ve "Geri Alınamaz" giderler olarak bir ayırımı tabidirler (*).

Geri Alınabilir maliyetler, çoğunlukla, şantiye genel Üretim giderlerinin belirli bir kısmı, faaliyet genel giderlerinin de tümü dışında kalan maliyetlerdir (50). Geri Alınamaz maliyetler hesaplanacak gelirin içinde kabul edildiğinden bunun bir kısmını götürürler. Hem Geri Alınabilir Maliyetler ve hem de Geri Alınamaz Maliyetler sözleşmede tanımlanır.

Hasıllat tutarının ikinci kısmı ise götürü veya yüzde olarak tanınacak gelir tutarıdır. Her iki durumda da gelir garanti edilmiştir. Bir iptal durumunda bile, mantıken oransal bir gelir teminat altındadır.

"Maliyet artı sabit (götürü) gelir" sözleşmelerde, sözleşmeden elde edilecek toplam gelir bellidir. Bir tahmine ihtiyaç yoktur.

(49) AICPA, APB, Muhasebe Araştırma Bülteni, No: 43, Md. 20.

(*). Bkz. Bu çalışmanın 132.2.2. Alt Başlığı.

(50) Collier, Keith; a.g.e., s. 6.

Ancak bu gelirin, işin devam ettiği dönemlere dağıtımında tahminlere gerek duyulur. Bu tür sözleşmelerde bir dönemin hasılatına dahil edilecek gelir ne kadardır? Toplam sözleşme geliri götürü olarak bilinmekte ise de o döneme düşeni bulmak için, götürü fiyatlı sözleşmelerde olduğu gibi Tamamlanma Derecesi kullanmamız gerekecektir. Götürü fiyatlı sözleşmelerde kazanılan yüzdenin tahmini hasılatın tümünü dağıtmak için kullanılırken, maliyet artı sabit ücret sözleşmelerde sadece sabit ücreti dağıtmak için kullanılır (51).

Maliyet artı gelir sözleşmelerde de iş devam ederken ödeme (hakediş) yapılması yaygındır. Maliyet artı sabit gelir sözleşmelerle ilgili olarak Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, 43 No.lu Araştırma Bülteninde bu sabit gelirin (ücretin) fatura edilebilir hale gelmesiyle gelir olarak tahakkuk ettirilebileceğini veya tamamlanan kalemlerin tesliminde olduğu gibi, normal olarak gerçekleşmiş sayılarak gelir hesabına alacak yazılabileceğini belirtmektedir (52).

Sözleşmeye göre müteahhitler yaptıkları giderleri, belirli zaman aralıklarında, geri alırlar. Buna ek olarak da kendilerine belirli bir sabit ücret ödenir. Bu ücretler hesabına yapılan ödemelerden % 10 veya başka bir tutar, iş tamamlanana kadar kesilir (*). Kalan da anlaşmada belirlenen zamanlarda ödenir. Bu ödemeler daima sözleşme ilgisinin onayından geçer. Çoğu durumlarda, her ödemenin tutarı, pratik olduğu için, yapılmış olan masrafların toplam tahmini maliyetlere oranıyla hesaplanır. Yapılan teslimatlar veya başka bir yolla tesbit edilmiş tamamlanma yüzdesi esasları pek uygulanmaz (53).

(51) Spiller E.A.; a.g.e., s. 185.

(52) Industrial Accountant's Encyclopedic Dictionary, s. 460.

(53) AICPA, ABB Muhasebe Araştırma Bülteni, No: 43, Md. 6.

(*) Müteahhidin işi tamamlayacağını bir güvencesi olarak yapılan bu kesinti, iş tamamlandıktan kesin kabul edilince iş sahibi tarafından ödenir.

Maliyet artı sabit gelir sözleşmelerde, gelir (Ücret) fatura edilebilir hale geldiğinde tanınmasında muhasebe açısından hiçbir sakınca bulunmadığı için, fatura edilebilir ücretle birlikte masraf kalemlerini de içeren, hakediş tutarının tamamı hasılatı dahil edilebilir (54). Bu sözleşmelerde faturalama hakkı, maliyetlere katlanıldığı zaman derhal doğar. Dönem sonunda fatura edilmemiş bulunan maliyetler olabilirse de bunun nedeni, faturalama amacıyla gerekli verilerin toparlanması için zamana ihtiyaç duyulmasıdır. Sabit ücretin bir kısmı da genellikle yapılan masraflarla orantılı olarak tahakkuk eder (55).

Demekki dönem sonunda tanınacak olan hasılat tutarı şöyle bulunacaktır:

Dönemin	Dönemde	Götürü	O güne kadar katlanılan maliyetler
Hasılatı	= Katlanılan	+ Ücret	(Birikimli)
	Maliyetler		<hr/>
			O güne kadarki maliyetler + Tamamlanma için gerekli maliyetler

Formüldeki Dönemde Katlanılan Maliyetler sadece o dönemin "Geri Alınabilir Maliyetleri"dir. Tamamlanma yüzdesindeki maliyetler ise işin başlangıcından o dönemin sonuna kadar katlanılmış bulunan, birikimli dolaysız maliyetlerdir.

Dönemde alınan hakedişlerle, tanınan bu hasılat aynı tutar olmamakla birlikte, birbirlerine yakın olacakları ve aradaki farkın sadece dönem sonunda henüz verileri derlenip talep edilemeyen giderler ve bunun gelir payı kadar olacağı anlaşılmaktadır.

"Maliyet artı, bu maliyetin bir yüzdesi" sözleşmelerde ise belirli bir muhasebe dönemine yüklenecek gelirin tutarı kesinlikle bilinebilir. Çünkü bu tutar aynı dönemde katlanılan maliyetlerin belirli bir yüzdesi olacaktır (56).

(54) Paton, W.A.; a.g.e., s. 121.

(55) Lenhart, Norman. J.-Deffense, Philip L.; Montgomery's Auditing The Ronald Press Company Newyork, U.S.A. 1957, s. 163.

(56) Spiller, E.A.; a.g.e., s. 178.

"Maliyet artı bu maliyetin bir yüzdesi" türü sözleşme ile yapılan işlerde, tamamlanan işin toplam fiyatına konmuş herhangi bir limit bulunmadığı yani katlanılan bütün maliyetlerin kabul edilebilir olduğu ve iş sahibinden tahsil edilebileceğinin teminat altında bulunduğu varsayılırsa; hasılatın ölçülmesinde ve tanınmasında performans veya üretim esası kullanılmasının haklılığı açıktır. Eğer, örneğin bir işletme böyle bir sözleşmeye bağlı olarak maliyet artı maliyetin % 5'ine bir gemi inşa ediyorsa, maliyetlere katlanması işleminin kendisi, iş sahibine karşı katlanılan maliyet tutarının % 5 fazlasıyla bir talep doğurur. Burada hasılatın üretim maliyetinin birikmesiyle, hem kazanıldığı ve hem de gerçekleştiği söylenebilir (57). Bu durumda işin devamı sırasında geçen her dönem sonunda, o dönemde katlanılan maliyetler ve bunun üzerine eklenmiş bir yüzde tutar, o dönemin hasılatı olarak tanınacaktır.

Tanınacak hasılat tutarını elde etmek için, işde kullanılan fiili malzeme ve işçilik maliyetlerine, düşülebilir genel giderler ve kâr yüzdesi eklenir. Bazı hallerde sözleşmede de kâr yüzdesinin ne zaman ekleneceği konusunda bir zaman belirtilmiştir (58).

"Maliyet artı yüzde" yönteminde ise tanınacak hasılat formülü şöyle olacaktır:

$$\text{Dönemin Hasılatı} = \text{O dönemde yapılmış "Geri Alınabilir" giderler} (1 + \text{Gelir Yüzdesi})$$

311.0.1. Geliri Tanıma

Genelde, gelir kazanılan hasılatla katlanılan maliyetler arasındaki farktan doğduğu için maliyetlerin artması

(57) Paton, W.A.; Accountant's Handbook The Ronald Press Company, Newyork, 1949, s. 120.

(58) Baily, Heaton; a.g.o., s. 27.

gideri azaltır. Ancak maliyet artı gelir türü sözleşmelerde bu durum söz konusu değildir. Ya maliyet artı sabit gelirdede olduğu gibi gelir tutarı maliyetlerin düzeyinden bağımsız olarak teebit edilmiştir veya maliyetlerin bir yüzdesi olarak hesaplandığı için maliyetlerle ters orantılı olmanın aksine, doğru orantılı olarak maliyet arttıkça kâr tutarı da artar. Bu yüzden özellikle maliyet artı yüzde sözleşmelerde yapılacak giderlerle ilgili maddeler çok önem taşır.

Maliyet artı gelir sözleşmelerde sağlanması gereken maliyet raporları ve muhasebe verileri, götürü fiyatlı sözleşmelerde gerekli olan bilgilerden daha ayrıntılı olur (59).

Bu tür sözleşmelerde, sözleşme metninde maliyetlerin nasıl ölçüleceği belirtilmelidir. Sözleşme ne kadar az belirli olursa tarafların iş bitmeden önce maliyetlerin tanımını konusunda ihtilafa düşmeleri ihtimali de o kadar fazladır. Sözleşme muhasebesinde maliyet muhasebecisinin işi "sözleşme maliyetlemesi" olarak bilinir (60).

Ayrıca yine sözleşmenin şartları arasında hangi genel giderlerin veya dolaylı giderlerin maliyete ekleneceği, hangilerinin ise eklenemeyeceği konusu da belirlenmiş olmalıdır. Maliyetlerin sözleşme şartlarına uygun yapılıp yapılmadığını öğrenmek için, iş sahibi müteahhidin hesaplarını denetleme hakkını saklı tutar (61).

ABD'de maliyetlerin geri alındığı sözleşmeler oldukça yaygın olarak özellikle resmi kuruluşlarla, özel sektör firmaları arasındaki ticari ilişkilerde kullanılmaktadır. Bu yüzden 1970'lerde mevcut olan yönetmeliklerin müteahhit-

(59) Industrial Accountant's Encyclopedic Dictionary, s. 187.

(60) Shillinglaw, Gordon; Managerial Cost Accounting Richard D. Irwin Inc. Homewood, Illinois U.S.A., 1977, s. 11

(61) Baily, Heaton; a.g.e., s. 27.

lere, maliyetlerin tanımında çok fazla esneklik tanıdığı görülerek pazarlığa dayalı savunma sözleşmelerinde Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Standardları oluşturmak üzere 1971 yılında Maliyet Muhasebesi Standardları Kurulu kurulmuştur. Kurulun amacı savunma müteahhitleri ve taşeronları tarafından takip edilen maliyet muhasebesi ilkelerinde tekdüzelik ve uyum sağlamaktır (62).

Türkiye'de ise 1950'den sonra çıkarılan bir Bakanlar Kurulu kararnamesinin verdiği yetkiye dayanılarak Yabancı firmalara yaptırılan bazı inşaat işlerinde uygulanmıştır. Emekli Sandığı'nın kurmuş olduğu Emek İnşaat Şirketi ve bu yöntemle inşaat işleri yapan müteahhitlik firmaları mevcuttur. Bir banka da bütün inşaat işlerini maliyet artı kâr yöntemi ile müteahhitlere yaptırmaktadır (63). Ancak henüz Türkiye'de muhasebe konusunda, ülke çapında kabul görmüş ilkeler bulunmadığı gibi maliyet muhasebesi standardları da oluşturulmuş değildir.

Maliyetin bir yüzdesi olarak veya götürü olarak teabit edilen gelir, müteahhidin kârı olmaktadır. Ancak "Geri Alınamaz Maliyetler" bu gelirden karşılandığı için onu azaltan unsurlardır.

Şantiye genel maliyetleri (Genel Üretim Giderleri), genel bir özellik taşıdıklarından bir işin belirli bölümlerine tahsis edilemeyen, ancak belirli bir şantiyeye tahsis edilebilen dolaylı maliyetlerdir (*). Faaliyet genel maliyetlerinden farklıdırlar. Örneğin şantiyedeki geçici tesislerin ve hizmetlerin maliyeti veya inşaat ruhsatı maliyeti birer şantiye genel maliyetidirler (64). Bunların sözleşmede belirlenen şekliyle bazıları "Geri Alınabilir" bazıları da "Geri Alınamaz" maliyetlerdir.

(62) Shillinglaw, Gordon; a.g.e., s. 901.

(63) Sunguroğlu, Kerim; Maliyet Artı Kâr Usulü ile İş Yaptırılması, Tebliğ; İnşaat ve Konut Sektörünün Güncel ve Geleceğe Yönelik Sorunları Semineri, Ankara 1982, s. 11.

(*) İnşaat Maliyeti, inşaatın bölümlerini esas alan, m²'sini esas alan veya tümünü bir birim kabul eden şekilde yapılabilir. İnşaatın tümünü bir birim kabul edersek, şantiye genel maliyetlerinin tekrar dağıtımına gerek kalmaz. Bkz. Benligiray, Yılmaz; a.g.e., II. Bölüm "Maliyet Öğeleri ve Muhasebesi".

(64) Collier, Keith; a.g.e., s. 258.

Faaliyet genel maliyetleri ise bir inşaat işletmesini yürütmenin maliyetidirler. Bunlar da genel olma özelliklerinden dolayı belirli işlere tahsis edilemezler. Ancak şantiye genel maliyetlerinden, tesis ve araç maliyetlerinden, malzeme maliyetlerinden ve işçilik maliyetlerinden farklıdırlar. İşin dolaylı maliyetlerini oluştururlar. Genel Merkez giderleri olarak isimlendirilmeleri yanlıştır (65). Bu maliyetlerin tümü gelirden (kârdan) karşılanır. Geri alınamaz maliyetlerdir.

Maliyetlerin "Tahsis Edilebilirlik" (Dağıtılabirlik) ve "Düşülebilirlik" (Gider Yazılabirlik) kavramları karşısındaki durumları bu sözleşmelerde önem kazanır.

"Tahsis Edilebilirlik" (allocability) bir muhasebe kavramıdır. Sözleşme maliyetinin bulunmasını etkiler. Bir maliyet unsuru ile "Gider Taşıyıcı" arasındaki ilişkiden doğar. Öyle ki "Gider Taşıyıcı" bu maliyetin oransal olarak tümünü veya bir kısmını taşır. Maliyetin veya bir kısmının yüklenebilmesi için "Gider Taşıyıcı"nın bu maliyette neden olmuş bulunmalı veya maliyetten yararlanması istenmiş olmalıdır (66).

"Düşülebilirlik" (Gider Yazılabirlik) (Allowability) ise sözleşme fiyatını etkileyen bir yasal kavramdır, çoğu durumlarda yönetmelik veya sözleşme maddelerinde ifade edilir. Maliyet Muhasebesi Standardlarının kullanılmasının, sözleşmede ileri sürülen sınırlamalara veya istisnalara konu olan veya iş sahibi idare tarafından başka türlü belirlenen bireysel maliyet kalemlerinin masraf yazılabirliğiyle direkt bir ilgisi yoktur. Yani bir maliyet sözleşmeye tahsis edilebilir (dağıtılabir), fakat yönetmelikler veya sözleşme hükümleri o maliyetin (düşülebilir) bir maliyet olarak sınıflandırılmasına izin vermediği sürece sözleşme fiyatının bir unsuru olamaz (67).

(65) s.a.g.e., s. 259.

(66) Shillinglaw, Gordon; a.g.e., s. 901.

(67) s.a.g.e., s. 901.

"Düşülebilir" olmayan maliyetler geri alınamaz. "Tahsis Edilebilir" maliyetler ise sözleşme hükümlerine göre çoğunlukla geri alınabilir maliyetler iseler de "Şantiye genel maliyetlerinin bazıları "Tahsis Edilebilir" olduğu halde geri alınamaz.

Yapılmakta olan işe direkt olarak yüklenebilecek masraflar iş sahibi tarafından, masraf yapıldığında ödenmektedir. Bu tür masraflar, inşaat malzemesi, işçilik bordrosu gibi görünen şeyler, kullanılan araçların giderleri ve şantiyedeki geçici hizmetlerdir. Bunun yanında iş sahibi tarafından müteahhide ödenen ücret daha çok elle tutulmayan (maddi olmayan) şeyler içindir. Yine bu tür ödemeler, iş sahibi tarafından kontrol edilemeyen müteahhidin genel giderleridir (68).

Sözleşmede tanımlanan maliyetler iş sahibi tarafından, bu maliyetlere katlanıldıkça, dönemsel olarak ödenir. Genel giderler ve kârlardan oluşan diğer kısım ise ücret olarak taksitler halinde diğer maliyetler ödenirken aynı anda ve o ödemelerle orantılı olarak ödenir. Bazen işin tamamlanan safhalarıyla ilişkili olarak ücret taksitlerinin ödendiği de olur (69).

Dönem gelirinin hesaplanması hasılatın tanınması açıklanırken söz konusu olmuştu. Götürü gelirden o dönemde tanınacak olanı:

$$\text{Götürü Ücret} \times \frac{\text{O güne kadar katlanılan maliyetler}}{\text{O güne kadarki maliyetler} + \text{Tamamlanma için gerekli maliyetler}}$$

kadardır.

(68) Collier, Keith; a.g.e., s. 6.

(69) s.a.g.e., s. 6.

Maliyetin yüzdesi olarak bulunan gelir ise;

O dönemde yapılmış "Geri Alınabilir" giderler x gelir yüzdesidir.

Bu gelirler dönem sonlarında tanınırlar.

311.1. Maliyet Artı Kâr Yöntemine Göre Yapılmış Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanımanın Muhasebe Kayıtları

311.1.0. Hasılatı Tanımanın Muhasebe Kayıtları

İşin devam etmekte olduğu bir dönem sonunda, o dönemin tanınmış hasılatı iş sahibinin borcuna ve Hasılat Hesabının da alacağına yazılır (70).

Maliyet artı gelir sözleşmelerinin özelliği gereği "Devam Eden İşler" hesabı bulunmaz.

Çünkü masraflar yapılır yapılmaz faturalama hakkı doğmaktadır. Bu durumda birikmiş maliyetler (stoklar) genellikle "Devam Eden İşler" hesabında değil "Alacaklar" hesabında bulunurlar (71).

Bu işlemin dayanağı mülkiyetin geçişi konusudur. Müteahhit yaptığı masrafları geri alır almaz o yerdeki malzemelerin mülkiyeti devlete geçer. Bazı hallerde, henüz müteahhide ödeme yapılmadan da mülkiyet geçer (72).

(70) Heaton, Bally, a.g.e., s. 27.

(71) Lenhart, Norman. J.-Defliese, Philip L. a.g.e., s. 192.

(72) AICPA, APB, Muhasebe Araştırma Bülteni, No: 43, Md. 7.

Maliyet artı gelir sözleşmelerde "Alacaklar" faturalanmış kalemler ve biriktirilmiş, fakat henüz fatura edilmemiş kalemlerden oluşur. Faturalanmış kalemlerle, faturalanmamış maliyetler arasında özellik farkı bulunduğu için, bilançoda bunların farkı vurgulanmalıdır (73). Çünkü katlanılan maliyetler derhal fatura edilebilir hale geldiğinden henüz fatura edilmemiş olanlar da hasılat olarak tanınırlar. Sadece "Fatura Edilmiş" yani hakedişe bağlanmış olanları hasılatte tanıma esası yerine "Fatura Edilebilir" yani hakedişe bağlanabilir olmayı tanıma için esas almak -ki masraflar yapılır yapılmaz bu doğar- gerekir. Çünkü bu durumda faturalama için verilerin toplanmasında olabilecek yazışma gecikmeleri, Gelir Tablosunu etkilememektedir (74). Ancak yine de dönem sonunda fatura edilmemiş maliyetlerin bulunmasının ana nedeni malzemelerin alınması ve işgücü gibi giderler, vb. ile ilgili verilerin faturalama için toplanmasının gerektirdiği zamandır. Giderin yapılması veya tahakkuku üzerine, genellikle, fatura kesme hakkı doğar. Bu hak bir avans veya stoktan öte tereddütsüz bir Alacağı temsil eder. Bu yüzden faturalanmış kalemlerle, fatura edilmemiş olanlar arasında ayırım yapılmalıdır (75).

Bir dönemde tanınacak hasılat kayıtlara da iki bölümde alınacaktır. Birincisi maliyetlere katlanıldığı zaman, bu maliyetler hemen gidere dönüşür ve "Geri Alınacak" giderler olur.

ALACAKLAR HESABI

XXX

X İnşaatı İş Sahibi Cari Hesabı
(X İnşaatı Geri Alınacak Giderleri)

HASILAT HESABI

XXX

X İnşaatı için yapılan giderler

(73) Lenhart, Norman, J.-Defliese, Philip, L.; a.g.e., s. 186.

(74) AICPA, APB, Muhasebe Araştırma Bülteni, No: 43, Md. 18.

(75) s.a.g.r., Md. 20-21.

Dönem içinde yapılan "Geri Alınabilir" nitelikteki giderler Hasılat hesabının alacağında birikmiş olurlar. Dönem sonunda ise götürü gelir veya maliyetin yüzdesi olarak hesaplanacak gelir tutarı tanınır:

ALACAKLAR HESABI	XX
X İnşaatı İş Sahibi Cari Hesabı (Kazanılan Ücretler)	
HASILAT HESABI	XX
X İnşaatının 1983 Dönemi Ücreti (geliri)	

Bir büyük defter hesabı olan ALACAKLAR HESABI'nın yardımcı hesabı "X İnşaatı İş Sahibi Cari Hesabı"dır. Bu yardımcı hesabın borcuna gelen iki ayrı tür tutar (Geri Alınacak Giderler ve Kazanılan Ücretler) ayrı sütunlarda gösterilmelidir.

Her ne kadar maliyet artı gelir sözleşmelerde, gelir tutarı hasılat-gider karşılaştırması yapılmasına gerek kalmadan bulunuyorsa da, hasılatı bürüt (geri alınacak giderlerle birlikte) tanıdığımız için K/Z hesabında hasılatla karşılaşacak bir maliyet hesabı bulunmalıdır. Bu tutar geri alınacak giderler kadar olacak ve gider hesapların kapanmasını, malzeme stok hesabının da dönem sonu bakiyesini vermesini sağlayacaktır.

311.1.1. Geliri Tanınmanın Muhasebe Kayıtları

Hasılatla gelirin tanınmasını bir dönemin iş akışı içinde görelim: (1.000,- TL).

1	MALZEME STOK HESABI	500,-	
	İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	300,-	
	KASA VEYA BORÇ HESAPLARI		800,-
	Malzeme Alınması ve Emek Giderleri		

2	ALACAKLAR	700,-	
	X İnşaatı İş Sahibi Cari Hesabı		
	(X İnşaatı Geri Alınacak Giderleri)		
	HASILAT HESABI		700,-
	İnşaatta kullanılan malzeme ve emek		
3	GERİ ALINACAK GİDERLER YANSITMA HESABI	700,-	
	MALZEME STOK HESABI		400,-
	İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI		300,-
	İnşaatta kullanılan malzeme ve emek		
4	YÖNETİM GİDERLERİ	20,-	
	AMORTİSMAN GİDERLERİ	15,-	
	ÇEŞİTLİ GİDERLER	10,-	
	KASA VEYA BORÇ HESAPLARI		30,-
	BİRİKMiŞ AMORTİSMAN HESABI		15,-
	Yapılan giderler		
5	GERİ ALINAMAYAN GİDERLER	45,-	
	YÖNETİM GİDERLERİ		20,-
	AMORTİSMAN GİDERLERİ		15,-
	ÇEŞİTLİ GİDERLER		10,-
	Geri alınamayan giderler		
6	HAKEDİŞE BAĞLANMIŞ ALACAKLAR	500,-	
	X İnşaatı İş Sahibi Cari HESABI		
	ALACAKLAR		500,-
	X İnşaatı İş Sahibi Cari Hesabı		
	(X İnşaatı Geri Alınacak Giderleri)		
	Yapılan giderlerden hakedişe bağlanmış olanları		
7	ALACAKLAR HESABI	70,-	
	X İnşaatı İş Sahibi Cari Hesabı		
	(Kazanılan Ücretler)		
	HASILAT HESABI		70,-
	X İnşaatınının 1983 dönemi ücreti (geliri)		

8	_____ / _____		
	HASILAT HESABI	770,-	
	KAR/ZARAR HESABI		770,-
	Hasılatın K/Z'a devri		
9	_____ / _____		
	KAR/ZARAR HESABI	700,-	
	GERİ ALINACAK GİDERLER		
	YANSITMA HESABI		700,-
	Geri Alınacak Giderler		
10	_____ / _____		
	KAR/ZARAR HESABI	45,-	
	GERİ ALINAMAYAN GİDERLER HESABI		45,-
	Geri Alınamayan Giderlerin K/Z'a devri		
11	_____ / _____		
	KAR/ZARAR HESABI	25,-	
	DÖNEM GELİRİ HESABI		25,-
	Net dönem sonucu		
	_____ / _____		

Yaptığımız kayıtlarda kullandığımız önemli hesapları inceleyelim:

Malzeme Stok Hesabı, gerekli malzemeler alındığı zaman borçlanır. İnşaatda kullanılan malzemeler "Geri Alınacak Giderler Yansıtma Hesabı"na borç, bu hesaba alacak yazılır. Böylece Malzeme Stok hesabının bakiyesi, henüz kullanılmamış eldeki stok tutarını verir. İşçilik giderleri de aynı yansıtma hesabına karşılık kapanır. Bu giderler aynı tutarla geri alınacakları için ikinci maddede "Alacaklar Hesabı"na borç, "Hasılat Hesabı"na alacak yazılmışlardır. Geri Alınamaz türdeki giderler de ilgili gider hesaplarından alınıp "Geri Alınamayan Giderler" hesabına yüklenirler.

Yapılan giderler derhal, Alacak durumuna geldikleri halde, hakedişe bağlanmaları daha sonra olmaktadır. Bu yüzden yapılan hakediş tutarları Alacaklar Hesabından mahsup edilmektedir. Böylece bilançoda hakedişe bağlanmış olan ve olmayan Alacaklar ayrı ayrı görülebilir. Hasılatın ikinci kısmı olan gelir tutarı sözleşmenin türüne göre ya tamamlanma derecesine göre ya da maliyetlerin belirli bir yüzde-

si olarak dışarda hesaplanır. Yine ikinci maddede olduğu gibi Hasılat hesabının alacağına karşılık, "Alacaklar" ana hesabı ve "X İnşaatı İş Sahibi Cari Hesabı" yardımcı hesabına borç yazılır. Ancak bu kez aynı yardımcı hesapta bulunması gereken "kazanılan ücretler" sütununa yazılır. Dönem sonunda yapılan bu işlemten sonra; "Hasılat", "Geri Alınacak Giderler Yansıtma" ve "Geri Alınamayan Giderler Hesapları" K/Z hesabına devredilerek kapatılır.

Bu işlemlerden sonra K/Z hesabı şu şekilde görülür:

Borç	Kâr Zarar Hesabı		Alacak
Geri Alınacak Giderler	700,-	Hasılat	770.-
Geri Alınamayan Giderler	45,-		
Dönem Kârı	25,-		
	<u>770,-</u>		<u>770,-</u>

Bilançoda ise ilgili hesaplar şöyle görülecektir:

DÖNEN VARLIKLAR

ALACAKLAR	270,-
HAKEDİŞE BAĞLANMIŞ ALACAKLAR	500,-
MALZEME STOK HESABI	<u>100,-</u>

312. Birim Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma ve Muhasebe Kayıtları

312.0. Birim Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanıma

312.0.0. Hasılatı Tanıma

Birim Fiyat yönteminde toplam hasılat götürü sözleşmelerdeki gibi önceden belirli ve değişmez değildir. Ancak yapılmış olan işin hasılatını hesaplamak mümkündür. Çünkü işin bitiminde ödenecek tüm meblağ henüz belli değilse de, o dönemde yapılan hafriyat kaç m³ veya sıva işi kaç m² tutarsa, vb., bunların birim fiyatları ve müteahhitin indirim yüzdesi belli olduğu için hasılat hesaplanabilir. Zaten yapılan hakedişler bunu göstermektedir.

Bu durumda, dönem sonunda yapılmış bulunan hakediş raporları işin son durumunu yansıtıyor ise o dönemle ilgili hakediş tutarı hasılat olarak tanınabilecektir.

Eğer hakedişten, teminat karşılığı olarak veya evvelce verilmiş olan avanslara mahsuben bazı kesintiler yapılıyorsa, bu halde müteahhidin hasılatı bu kesintiler yapılmadan tahakkuk edendir.

Hasılatı iş devam ederken tanıdığımız zaman gelirin gerçekleşmiş olduğunu da kabul ediyoruz demektir. Çünkü hakedişler bir avans mahiyetinde olmayıp, işin yapılmış kısmının bedeli olmaktadır.

Bu durumda "Hakedişler Hesabı"nda yer alan tutarlar, yapımı devam eden inşaatın tamamlanan kısmıyla ilgili olarak inşaatı yaptıran kuruluştan alınan veya alınmasına hak kazanılan tutarları ifade etmektedir. Söz konusu hakedişlerden inşaatın tamamlanan kısımları ile ilgili olan tutar-

larının bir gelir niteliğinde bulunması nedeniyle hasılat olarak tanınması gerekir. Ancak hakediş adıyla anılan tutarların tümünün hasılat olarak tanınması doğru değildir. İhzarat, diğer bir ifadeyle inşaatta kullanılmak üzere şantiyeye getirilen, fakat henüz inşaatın bünyesine girmemiş olan malzeme bedeli karşılığında gerçekleşen hakedişler, henüz bir gelir niteliği taşımadıklarından, bilançoda bir avans olarak pasif tarafta ve kısa süreli borçlar başlığı altında "Alınan Malzeme Avansları" ismiyle belirtilmelidir (76).

Bunun yanında dönem sonunda henüz hakedişe bağlanmamış durumda olan işler varsa bunların fiziki durumları ölçülüp, birim fiyatlar uygulanarak sanki hakediş yapılıyormuş gibi hesaplanmalıdır.

Bu tutar götürü sözleşmelerde yapıldığı gibi "Hakedişler Hesabı"nın borcuna karşılık "İnşaat Hasılatı Hesabı"na alacak yazılır.

Dönemde tanınacak olan hasılat, Hakediş tutarlarından o dönemde yapılmış olan işe karşılık olanı (ihzarat dışında kalan) "Hakedişler Hesabına" karşılık "İnşaat Hasılatı"na alacak yazılır. Eğer henüz hakedişe bağlanmamış işler varsa, onlar da bu hesaba gelmiş olacaktır.

312.0.1. Geliri Tanıma

Birim fiyat yönteminde hakedişin alınmasıyla, inşaatın tamamlanan kısmı için yapılan harcamalar karşılığında sağlanacak yararın elde edilmesiyle ilgili inşaat maliyetlerinin gider biçimine dönüşmesi ve gelirin gerçekleşmesi olayı tamamlanmaktadır. O halde taahhüt edilen işin tamamlanmasından önce gerçekleşen gelir ve giderin ilgili dönemlerin K/Z hesaplarında yer alması ve kâr veya zararın hesaplanması gerekir (77).

(76) Erdamar, Congiz; a.g.m., Sayı 27, s. 5.

(77) Erdamar, Congiz; a.g.m., Sayı 26, s. 12.

Taninan hasıllata karşılık o dönemde katlanılan maliyetler de K/Z hesabına devredilir. Burada dönem gelirine ulaşılır.

312.1. Birim Fiyatlı Sözleşmelerde Hasıllatı ve Geliri İş Devam Ederken Tanımanın Muhasebe Kayıtları

Birim fiyatlı sözleşmelerde hasıllatı ve geliri iş devam ederken tanıma işlemi, götürü sözleşmelerde kullanılan hesaplarla ve aynı şekilde çalıştırılabilir.

Yalnız aradaki fark, götürü sözleşmelerde hasıllat tamamlanma derecesine göre bir oranla bulunurken, burada yapılmış işlerin fiziki ölçülmesi ve birim fiyatlarla fiyatlandırılması sonucu bulunmaktadır.

32. Farklı Sözleşme Türlerinde Hasıllatı ve Geliri İş Tamamlandığında Tanıma ve Muhasebe Kayıtları

320. Götürü Fiyatlı Sözleşmelerde Hasıllatı ve Geliri İş Tamamlandığında Tanıma ve Muhasebe Kayıtları

320.0. Götürü Fiyatlı Sözleşmelerde Hasıllatı ve Geliri İş Tamamlandığında Tanıma

320.0.0. Hasıllatı Tanıma

İş tamamlandığı zaman için götürü tutarı hasıllata dönüşmektedir. İşin devamı sırasında herhangi bir hasıllat tanınmadığı için, işin bittiği yıl tanınacak olan hasıllat, götürü sözleşme tutarından başka birşey değildir.

Bir dönem sonunda sadece o dönemde tamamlanmış olan işlerin hasıllatı tanınacağına göre, devam etmekte olan işler-

le ilgili nasıl bir işlem yapılacaktır? Çünkü devam eden işler için bir taraftan maliyetlere katlanılırken, diğer taraftan da hakediş raporları düzenlenmekte, birtakım tahsilatlar yapılmaktadır. Bu maliyetler ve hakedişler ilgili hesaplarda biriktirilerek sonraki dönemlere aktarılmaktadır. Ancak işin devam etmekte olduğu dönem sonlarında düzenlenen bilançolarda bu rakamlar mutlak tutarlarıyla değil birbirlerinden mahsup edilerek gösterilebilir. Nitekim aktifte maliyet fazlalarına, pasifte ise hakediş fazlalarına yer verilmesi AICPA tarafından da önerilerek, bu fazlaların "stok" veya "yapımı sürdürülen iş" deyimleri yerine "Tamamlanmamış taahhüt maliyetlerinin ilgili hakedişleri aşan kısmı" ve "Tamamlanmamış taahhüt hakedişlerinin ilgili maliyetleri aşan kısmı" deyimleri ile tanımlanmaları AICPA APB'nun 45 nolu bülteninde salık verilmektedir (78).

Eğer bazı sözleşmelerde maliyetler faturaları aşar, diğerlerinde ise faturalar maliyetleri aşarsa; aktif taraftaki rakamlar sadece maliyetlerin faturaları (hakedişleri) aşdığı sözleşmeleri ve pasif taraftaki rakamlar ise sadece maliyetleri aşan faturaları (hakedişleri) içerecek şekilde sözleşmeler birbirinden ayrılmalıdır (79).

Söz konusu "Hakedişleri aşan birikmiş maliyetler", bilançoda bir dönen varlık olarak sınıflandırılmalıdır. "Maliyetleri aşan birikmiş faturalar"da bir borç olarak sınıflandırılmalıdır. Bu borç genellikle kısa süreli bir borç olarak kabul edilir (80).

Bu yöntemde bir dönemin Gelir Tablosuna yansıyan faaliyeti sadece o yıl tamamlanan işlerin hasılatı kadar olmaktadır. Oysa ki o yılın faaliyeti sadece tamamlanan işlerle kalmamıştır. Bu durumda inşaat işletmesinin cirosunu

(78) Sayarı, Mehmet; a.g.e., s. 59.

(79) AICPA, APB Adcounting Principles Current Text; s. 2103.

(80) Durand, Francis; a.g.e., s. 549.

bulmak için o yılın K/Z hesabının alacağında görülen "Biten İşler İstihkakları"na, Bilançonun pasifindeki "Devam Eden İşlerin İstihkakları" eklenmeli, elde edilen tutardan bir önceki yılın bilançosunun pasifindeki "Devam Eden İşlerin İstihkakları" düşülmelidir (81).

Aktif ve Pasifte maliyet ve hakedişlerle ilgili tutarlar net olarak gösterilmek yerine ilgili rakamlarla birlikte sunulması daha uygundur. Bu sunuş şu şekilde olabilir:

DÖNEN VARLIKLAR (1.000,- TL)

Hakedişleri Aşan Birikmiş Maliyetler	100
Devam Eden İşlerin Maliyetleri	1.000
(-) Aynı İşlerin Hakedişleri	<u>900</u>

KISA SÜRELİ BORÇLAR (1.000,- TL)

Maliyetleri Aşan Birikmiş Hakedişler	50
Devam Eden İşlerin Hakedişleri	800
(-) İlgili Birikmiş Maliyetler	<u>750</u>

Devam eden işlerde birikmiş maliyetlerin, aynı sözleşmelerle ilgili hakedişlerden fazla olmasının iki nedeni olabilir:

a) Son düzenlenen hakedişten sonra katlanılmış ve henüz hakedişe bağlanmamış maliyetler bulunmaktadır.

b) Eğer dönem sonunda işin ilerleme derecesi aynen hakedişe yansımışsa (bu tutar aynı zamanda Kısmen Tamamlanma Yöntemindeki hasılatla karşılık geleceğinden) katlanılan fazla maliyetlerden ötürü bir zarar söz konusudur.

(81) Gülen, Nüshet; a.g.tebliğ, s. 14.

Devam eden işlerle ilgili toplam hakedişlerin ilgili maliyetleri aşması da iki nedene bağlanabilir:

a) Hakedişler işin ilerleme derecesinin üzerinde bulunmaktadır.

b) İşin ilerleme derecesi düzenlenen hakedişlere paralel ise bu kez bir gelir söz konusudur.

Devam eden işlerde bir gelir tanınması söz konusu olmadığı için bu durum açıkça görülememektedir.

Türkiye uygulamasında iş tamamlanana kadar ne bir hasılat ne de gelirin tanınması yoluna gidilmemektedir. İşin sürdüğü yıllarda hakedişler toplamı bilançoda pasif tarafta, bununla karşılaştırılması gereken maliyetler, işletmenin varlıkları gibi bilançoda aktifler arasında yer almaktadır. Dönemlerin gelir tablolarında veya K/Z çizelgelerinde devam eden inşaatlara ilişkin gelir ve gidere yer verilmemektedir (82).

Hakediş Raporuna bağlanmış bir işin, hakediş tutarının henüz tahsil edilmediğini düşünelim. Bilançonun aktifinde hem bir "Alacak" hesabı ve hem de "Devam Eden İşler Maliyeti" hesabı aynı işi temsil ediyor görünecektir. İş devam ederken gelirin gerçekleştiğini kabul edersek şu görümler yerindedir:

"Hem alacaklar ve hem de o alacakları elde etmek için katlanılan maliyetler, ikisi birden varlıkları temsil edemezler. Bunlardan birini (maliyetleri) pasifteki borçlardan düşerek Net Borçları göstermek, bu anormalliği ortadan kaldırmaz. Bilakis durumu daha da gizler. Hem alacakları ve hem de katlanılan maliyetleri bilançoda göstermek yapılan işden beklenen faydayı mükerrer olarak saymaktır. Bir

defa Devam Eden işlerde maliyet fiyatıyla, bir defa da Alacaklar içinde satış fiyatıyla sözleşme şartlarına göre Alacaklar geçerli varlıklardır. Sözleşme tutarı üzerinden toplam hasılatın ilgili kısmı kazanılmış durumdadır. Bu yüzden Devam Eden İşler Hesabında bulunan maliyetler "öz sermayede bir azalışı temsil etmelidir" (83).

Ancak iş tamamlandığı zaman hasılatı tanıdığımızda, hasılatın ve gelirin iş devam ederken gerçekleşmediğini kabul ediyoruz demektir. Çünkü Tamamlanma Yönteminde, iş tamamlanana kadar veya büyük ölçüde tamamlanmış sayılana kadar, hiçbir hasılat kazanılmış kabul edilmez. O zaman Hakedişleri işin durumuyla ilgisi olmayan bir avans gibi düşünebiliriz. Avans ise öz sermayeyi etkilemez. Bir borç tutarıdır.

Devam Eden İşler Maliyeti diğer işletmelerdeki yapılmakta olan işler (Yarı mamul) stoklarından farklıdır. Müteahhit iş üzerinde çalışmakta olup, işin mülkiyetine sahip değildir. Bu durumda müteahhit tarafından yapılan ve biriktirilen maliyetler, stoktan çok müşteriden (iş sahibi-binden) olan Alacaklar niteliğini taşımaktadır (84). Böyle olunca maliyetlerle hakedişleri karşılaştırmalı olarak bilançoda göstermek anlamlıdır.

320.0.1. Geliri Tanıma

Tamamlanma Yöntemi geliri sadece iş tamamlandığı zaman veya büyük ölçüde tamamlanmış olduğu zaman tanır. Buna göre, devam eden sözleşmelerin maliyetleri ve cari faturalar (hakedişler) biriktirilir, fakat işin devamı sırasında gelir hesabına, zarar için ayrılan karşılıklar dışında, hiçbir borç ve alacak yazılması söz konusu değildir (85).

(83) Moonitz, M.-Jordan, L.H.; a.g.e., s. 286.

(84) Sayan, Mehmet; a.g.e., s. 32.

(85) AICPA, APB, Accounting Principles Current Text; s. 2102.

Her ne kadar bu yöntemde, iş bitirilmeden herhangi bir gelir kaydına izin verilmiyorsa da, olası zararlar için karşılık ayrılması onaylanmaktadır (86).

İş devam ederken hasılatın tanınması yoluna gidilmediği için, hasılatın katlanılan maliyetlerle karşılaştırılıp bir gelir tanınması da söz konusu değildir. Ancak kayıtlar dışında yapılan tahminler, Toplam Tahmini Maliyetlerin sözleşme tutarını aşacağını göstermesi halinde, bir zarar tanınması söz konusu olabilmektedir. Kısmen tamamlanma yöntemiyle iş devam ederken gelir tanındığı gibi zarar da tanınıyordu. Burada Tamamlanma yönteminde de aynı şekilde karşılık ayrılarak tahmini zararın tanınması yoluna gidilmektedir. Yapılacak kayıtlar diğer yöntemdeki gibidir.

Gelirin işin bitiminde saptanması halinde, Genel Yönetim Giderlerinden bir kısmının tamamlanmamış işlere dağıtılmak üzere ertelenmesi uygundur (87). Böylece ertelenen Genel Yönetim Giderleri aktifleştirilecektir.

Tamamlanma Yöntemi kullanıldığı zaman genel giderler ile yönetim giderlerini, dönem geliri hesabına atmaktansa, sözleşme maliyetlerine dağıtmak daha uygun olabilir. Böyle yapıldığında masraflarla hasılatın karşılaştırılması işlemi, bu maliyetleri dönem giderine atmaktan daha gerçekçi sonuç verir. Özellikle hiçbir sözleşmenin tamamlanmadığı yıllarda bu böyledir (88). Bütün işlerin devam etmekte olduğu bir dönem sonunda genel yönetim giderleri dönem gideri kabul edilirse bir zarar görünecektir.

Bu yüzden genel yönetim giderleri belirli anahtarlarla mevcut işlere (şantiyelere) dağıtılmalıdır. Bunlardan bitmiş işlerle ilgili olanları o işin birikmiş maliyetleri ile birlikte K/Z hesabına giderken, devam eden işlerin payına düşen bilançoya yansıtacaktır.

(86) Sayarı, Mehmet; a.g.e., s. 59.

(87) Sayarı, Mehmet; a.g.e., s. 43.

(88) AICPA, APB, Accounting Principles Current Text; s. 2103.

320.1. Götürü Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı
ve Geliri İş Tamamlandığında Tanımanın
Muhasebe Kayıtları

320.1.0. Hasılatı Tanımanın Muhasebe
Kayıtları

Eğer iş tamamlanana kadar, iş sahibi hiçbir ödeme yapmaz ise, işin devamı süresince katlanılan maliyetler "Devam Eden İşler" hesabında biriktirilmeye devam edilir (89). İş bitince, "Devam Eden İşler" maliyeti masrafa dönüştürerek K/Z hesabına devredilir. İş tamamlandığında sözleşme tutarı da kazanılmış hale geldiğinden, hasılat olarak tanınabilir. O da K/Z hesabına devrolur.

Ancak iş devam ederken sözleşmeye göre müteahhit iş sahibine fatura çıkarır (Hakediş düzenlenir) ve yine iş devam ederken iş sahibinden tahsilat yapar. Fatura edilebilir olan tutar müteahhidin ve iş sahibinin mühendislerinin birlikte onayladıkları tamamlanmış kısımdır. Bu tutardan % 10 teminat kesintisi yapılır. Bu kesinti tüm projenin bitirilmesiyle geri alınır (90).

Hakedişin kayda alınmasında, Hasılatın İş Devam Ederken veya İş Tamamlandığında tanınması arasında fark yoktur.

<hr/>	
HAKEDİŞ ALACAKLARI HESABI	2.025.000,-
X İnşaatı İş Sahibi	
KESİNTİLER	225.000,-
HAKEDİŞLER HESABI	2.250.000,-
X İnşaatının Nisan 1981 Hakediş Raporu	
<hr/>	

(89) Moonitz, Maurice; a.g.e., s. 285.

(90) s.a.g.e., s. 285.

İş devam ederken Hakedişler ve Alacaklar bilançoya yansır. Ancak iş tamamlandığı zaman o işten başlangıçtan beri alınmış toplam hakediş tutarı, hasılate dönüştüğü için bu hesabın tamamı borç yazılarak kapatılırken aynı tutar Hasılat hesabının alacağına yazılır.

_____ / _____	
HAKEDİŞLER HESABI	10.000.000,-
İNŞAAT HASILATI HESABI	10.000.000,-
<u>Tamamlanan X İnşaatının Toplam Hasılatı</u>	

Sonra bu hasılat tutarı K/Z hesabına devredilir.

_____ / _____	
İNŞAAT HASILATI HESABI	10.000.000,-
K/Z HESABI	10.000.000,-
<u>Hasılatın K/Z'ya devredilmesi</u>	

320.1.1. Geliri Tanımanın Muhasebe Kayıtları

İş tamamlandığında hasılatı ve geliri tanıyan yöntemde gelir, işin tamamlandığı yıl o güne kadarki toplam hasılatın ve birikmiş maliyetlerin K/Z hesabında karşılaştırılmasıyla ortaya çıkar.

Maliyetlerin biriktirilmesi işlemi gelirin tanındığı zamanla ilgili olarak bir değişiklik göstermez. Dolayısıyla yukarıda 310.2.1. alt başlığında olduğu gibi "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hesabı"nda toplanır.

Dönem sonunda ise diğer yöntemde "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri" hesabının tamamı "Sözleşmenin biten kısmının maliyeti hesabı" aracılığıyla K/Z hesabına yansıtılırken, burada sadece o dönemde bitmiş işlerin birikmiş maliyetleri "Biten İşlerin Maliyeti Hesabı"na, oradan da K/Z hesabına

devredilir. "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri" hesabının kalanı ise henüz bitmemiş işlerin birikmiş maliyetlerini gösterir.

_____ / _____		
BİTEN İŞLERİN MALİYETİ HESABI	XX	
DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ HESABI		XX
Biten İşlerin Maliyeti		
_____ / _____		

Diğer yöntemde genel yönetim giderlerinin tamamı dönem gideri olarak K/Z hesabına devroluyordu. Burada ise ikiye ayrılacaktır:

_____ / _____		
DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	300.000,-	
BİTEN İŞLERİN MALİYETİ	500.000,-	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		800.000,-
Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtımı		
_____ / _____		

O dönem sonunda hiçbir iş tamamlanmış değilse, genel yönetim giderlerinin tamamı "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri" üzerine yüklenir. Aksi halde o dönemde hiçbir hasılat tanınmadığı için, bir zarar söz konusu olacaktır.

"Biten işlerin maliyeti hesabı" K/Z hesabına devredilir. Hakedişler Hesabından da biten işlere ait olanlar önce dönemin Hasılat Hesabına, oradan da maliyetlerle karşılaştırılmak üzere K/Z hesabına aktarılır.

Gerek "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hesabı" gerekse "Hakedişler Hesabı" birer ana hesap olduklarından inşaat işletmesinin elindeki işlerin toplamıyla ilgili bilgileri yansıtır. Her bir işe ait bilgiler ise şantiyeler itibarıyla açılmış yardımcı hesaplardadır.

<hr/>		
KAR/ZARAR HESABI		500.000,-
BITEN İŞLERİN MALİYETİ HESABI		500.000,-
X İnşaatı	300.000,-	
Y İnşaatı	<u>200.000,-</u>	
.Biten İşlerin Maliyetinin K/Z'a devri		
<hr/>		
HAKEDİŞLER HESABI		750.000,-
X İnşaatı Hakedişleri	450.000,-	
Y İnşaatı Hakedişleri	<u>300.000,-</u>	
İNŞAAT HASILATI HESABI		750.000,-
Biten İşlerin Hakedişlerinin Hasılat Hesabına Alınması		
<hr/>		
İNŞAAT HASILATI HESABI		750.000,-
KAR/ZARAR HESABI		750.000,-
Hasılatın K/Z' a devredilmesi		
<hr/>		
KAR/ZARAR HESABI		250.000,-
DÖNEM KARI		250.000,-
Dönem kârının belirlenmesi		
<hr/>		

Devam etmekte olan işlerle ilgili maliyetleri "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hesabı"nın bakiyesi vermektedir. Yine devam etmekte olan işlerin toplam hakedişlerini gösteren "Hakedişler Hesabı"nın bakiyesidir. Bunlardan birincisi aktife ikincisi de pasife yansır. Ancak yardımcı hesaplardan toplam hakedişleri birikmiş maliyetlerini aşan sözleşmeler ayrılıp, daha önce açıklandığı gibi, bilançonun pasifinde "Maliyetleri Aşan Birikmiş Hakedişler" başlığıyla gösterilebilir. Aynı şekilde birikmiş maliyetleri toplam hakedişlerini aşan sözleşmeler de bilançonun aktifinde "Hakedişleri Aşan Birikmiş Maliyetler" başlığı altında gösterilebilir.

İşin tamamlanmasına kadar geliri tanımayan bu yöntemde kullanılan hesapları şöyle özetleyebiliriz (91):

(91) Kaplan Alfred; a.g.e., s. 149-150.

Borç	İNŞAAT HASILATI	Alacak
Dönem sonunda K/Z Hesabına Gider		Proje tamamlanıp, kabul edildiği zaman toplam sözleşme tutarı üzerinden alacaklanır. (Karşılığında borçlanan hesap "Hakedişler"dir.)

Borç	BİTEN İŞLERİN MALİYETİ HESABI	Alacak
O dönemde tamamlanmış bulunan tüm sözleşmelerin toplam maliyetleriyle borçlanır (Alacaklanan hesap "Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hesabı"dır)		Dönem sonunda K/Z hesabına devredilir.

Borç	HAKEDİŞLER HESABI	ALACAK
Sözleşme Tamamlanıp İş sahibi tarafından kabul edildiği zaman ilgili Hakedişlerin toplamı kadar borçlanır (Alacaklı hesap "İnşaat Hasılatı Hesabı"dır.)		Dönemsel olarak iş sahibine yapılan hakedişlerin toplam tutarı kadar alacaklanır. (Karşılığında borçlanan hesap Alacaklar ve Kesintiler Hesaplarıdır)

321. Maliyet Artı Kâr Yöntemine Göre Yapılmış Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Tamamlandığında Tanıma

İş sahibi tüm maliyetleri karşılamaya ve ek olarak da bir tutar ödemeye razı olursa, Tamamlanma Yöntemi kabul edilemez. Çünkü maliyet artı gelirin geri alınması teminat altındadır. Yegane sorun hesaplarda ne oranda bir gelir görününeceğidir (yukarda 311.0 başlığında açıklandı).

İş sahibinin sözleşme tutarını ödeme yeteneği şüpheli olsa dahi Tamamlanma Yöntemi yine de tatminkâr değildir. Böyle bir durumda müteahhit tehlikeli bir durumdadır. Sözleşme işi, çoğunlukla, iş sahibinin belirlediği özelliklere göre yapılır ve işin yapıldığı yere büyük ölçüde bağlıdır. Bunun sonucu yapılan iş genel piyasada kolayca satılabilecek durumda değildir (92). Burada önce şüpheli bir alacak sonra da eğer tahsil edilemezse değersiz alacak söz konusu olur. Çünkü maliyet artı kâr yönteminde maliyetlere katlanılmakla birlikte mülkiyet geçer ve bir alacak doğar. Durumu tesbit etmek için işin bitmesini beklemeye gerek yoktur.

322. Birim Fiyatlı Sözleşmelerde Hasılatı ve Geliri İş Tamamlandığında Tanıma

Eğer hasılat ve gelirin iş tamamlandığında tanınması yoluna gidilirse, götürü sözleşmelerin hasılat gelirinin iş tamamlandığında tanınmasında yapıldığı gibi maliyetler ve hakedişler aktif ve pasifte biriktirilecektir.

İş tamamlandığı zaman kesin hakedişle birlikte alınmış toplam hakedişler hasılatla dönüşmüş olacaktır. O güne kadar biriktirilmiş maliyetler de gidere dönüşmüş olacaktır.

Yapılacak muhasebe kayıtlarının da götürü sözleşmeler için yapılmış olanlardan bir farkı olmayacaktır.

(92) Moonitz, M.-Jordan, L.H.; a.g.ö., s. 291.

4. UZUN SÜRELİ SÖZLEŞMEYE BAĞLI İNŞAAT İŞLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

40. Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinden Elde Edilen Kazancın Özellikleri

Bu tür kazançların en büyük özelliği birkaç döneme yayılan işten doğan kazancın muhasebe açısından ne zaman gerçekleştiği, vergi açısından da ne zaman elde edilmiş olduğu ve hangi dönemde vergilendirilmesi gerektiğidir.

Bu konu artan oranlı vergi sistemlerinde o işten ödenecek olan verginin toplam tutarını etkiler. Sabit oranlı vergilemede ise ödenecek toplam verginin tutarı değişmezse de yıllara dağılımı ve ödenme zamanı değişir. Enflasyon ortamında bunun da büyük önemi vardır. Ayrıca firmanın ödeme gücüyle ilgili sorunlar çıkarır.

Bu tür işlerden elde edilecek kazancın vergilendirilmesinde dört yol düşünülebilir (1):

a) İşin bitiminde tesbit edilecek kati kârı, yalnızca o yılın geliri olarak vergilemek,

b) Yine iş bitiminde kati olarak tesbit edilen kârı, işin süregeldiği yıllara belli ölçülerle dağıtmak suretiyle o yılların geliri şeklinde vergilemek,

c) İşin devam ettiği sürece, her yıl sonunda yıllık geçici kârları hesaplamak ve o yıl vergiye tabi tutmak,

d) Gerçek usulde vergileme dışında bu işlerden doğan kazançlar için götürü vergileme usulüne gitmek ve bunun için de özellikle ödenen hakediş bedellerinden belli oranlarda yapılan kesinti ile yetinmek.

(1) Coşkuner, Memduh; a.g.r., s. 20.

41. Türk Vergi Sisteminde Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi

410. Genel açıklama

Başkasına ait bir inşaat ya da onarma işini yüklenen müteahhit kişi veya kurumun kazancı ticari kazanç hükmündedir. Ancak işin başladığı yıldan sonraki yıllara sarkması halinde G.V.K. ticari kazancın tesbitini düzenleyen hükümleri arasında, bu tür işlerle ilgili özel düzenlemeler getirmiştir. Bunun nedeni elde edilecek kazancın birden fazla dönemi ilgilendirir olması özelliğidir (2).

Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 13'de ise "Safi Kurum kazancının tesbitinde G.V.K.'nin ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır" denilerek sözü edilen kanuna yollama yapıldığından, iki kanunun konuyla ilgili hükümleri arasında uyum sağlanmış bulunmaktadır.

Bir işin Türk G.V.K.'nin 42.-44. maddeleri ile düzenlenen özel rejimin kapsamına girmesi için, şu üç şart bulunması gerekir (3):

- a) Faaliyetin konusu inşaat ve onarım işi olmalıdır
- b) İnşaat, onarım işi, taahhüde (sözleşmeye) bağlı olarak yapılmalıdır
- c) İnşaatın yıllara sirayet etmesi (yayılması) gereklidir.

411. Tarihsel gelişim

Söz konusu kazançlar sırasıyla 2395 sayılı Kazanç Vergisi, 5421 sayılı ve 193 sayılı G.V. Kanunlarında deği-

(2) Şensoy, Necdet; Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin "Taahhüt Kazançlarında Vergileme" Konusunda Getirdiği Yenilikler, Vergi Dünyası, Sayı: 7, s. 48.

(3) Özbalcı, Yılmaz; Gelir Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları, İstanbul 1976, s. 20.

şik şekillerde yer almış son olarak da 2361 sayılı kanunla bugünkü halini almıştır:

411.0. 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu

22.3.1934 tarih ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu uzun süreli inşaat sözleşmesinden elde edilen kazançla ilgili özel bir düzenlemeyi içeren ilk vergi kanunudur.

Bu kanunda, taahhüt işi yapan mükelleflerin beyanname vermeyecekleri (Md. 8) ancak kendilerine ödenen hak edişlerden % 1,5 vergi kesileceği esası bulunmakta idi (Md. 33).

Sonraki yıllarda çeşitli zamların (buhran zammı, fevkalade zam) eklenmesi ile bu oran % 3.30'a çıkarılmıştır. Bu durumda yasa koyucunun uygulama kolaylığını ön plana alarak, düşük oranlı götürü bir verginin taahhüt bedelinden kesilmesini ve bunun kesin vergi olmasını tercih ettiği anlaşılmaktadır. Böyle bir verginin kazançla ilgili tartışılabilir ise de, o günün koşulları dikkate alınınca, yasa hükmünün gerekçesini onaylamak kolaylaşmaktadır (4). Ancak bu uygulama kazancın gerçek usulde tesbitini değil, götürü vergilemeyi tercih ettiği için muhasebe açısından kabul edilebilir bir yol değildir.

411.1. 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3.6.1949 tarih ve 5421 sayılı Kanun'un 43. maddesi şöyle idi:

"Birden fazla takvim yılına sirayet eden ve mukavelenemeye bağlı bulunan inşaat, (uzun süreli sözleşmeyi bağlı inşaat) onarma ve ulaştırma işlerinin hitamında (bitiminde) bu işlerden elde edilen ticari kazanç, bunların

(4) Sayarı, Mehmet; "Gelir ve Kurumlar Vergilerindeki yapı taahhüt kazançlarına ilişkin düzenlemelerin muhasebe açısından yorumu", Yeni İş Dünyası, Sayı: 35, s. 34.

devam ettiği yıllar zarfında yapılan işçilik ve malzeme sarfiyatının tutarları nispetinde o senelere dağıtılır ve evvelce verilmiş olan beyannamelerdeki kazançlar bu suretle bulunan miktarlara göre düzeltilir.

Bu gibi işlerde, geçmiş yıllara ait tarhiyatın düzeltilmesi bakımından, zaman aşımı için neticelendiği tarihi takip eden yıldan başlar".

Bu kanunun uygulandığı dönemde, işin devamı sırasında inşaat işiyle ilgili bir kâr zarar tesbitine gidilip gidilmeyeceği tartışma konusu olmuştur. Metinden kazancın iş tamamlandığı zaman tesbit edilip, sonra geçmişe dönerek işin devam ettiği yıllara, her bir yılın işçilik ve malzeme harcamaları tutarı oranında dağıtılması anlaşılabilir. Önceden bildirilmiş kazançlar düzeltilir denildiğinden iş devam ederken de kâr zarar tesbitine gidilmiştir.

Kanunun evvelce verilen beyannamelerdeki ticari kazançlar düzeltilir şeklindeki deyimini inşaat işlerinden başka işler dolayısı ile verilen beyannamelerdeki kazançlar şeklinde anlamak lazımdır. Ancak, o zamanki uygulama bu görüşe uygun bir yönde yürümemiş ve inşaat işi için her yıl geçici bir kâr veya zarar bildirilmesi gerekmiştir (5).

Aslında bu uygulama o zamana göre çok ileriye ve muhasebe ilkelerine uygundu. Muhasebe tekniği ve işin yönetimi açısından en gerçekçi yol buydu. Çünkü söz konusu işleri yapan yükümlüler, işin devamı süresince her dönemin ticari kazancını tesbit edecekler ve bunlara ait beyannameyi her yıl normal sürelerinde vereceklerdi. İşin bitiminde tanzim edecekleri beyanname ile de evvelki dönemlerde bildirdikleri ticari kazancı düzelteceklerdi.

(5) Darman, Suat; a.g.e., s. 143.

İş devam ederken gelirin nasıl bulunacağı çalışmamızın Üçüncü bölümünde ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

5421 sayılı kanunun uygulaması, günümüzde birçok ülkede yapı işleriyle ilgili olarak uygulama alanına girmiş ileri bir anlayışı simgeleyen "kısmen tamamlanma" yöntemine tamamen uygun olduğu gibi, muhasebenin temel kavram ve ilkelerinden dönemsellik, gerçekleştirme ve tahakkuk esaslarıyla da tam bir uyum içerisindeydi (6).

411.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

6.1.1961 tarih ve 193 sayılı kanun, 5421 sayılı kanunu değiştirirken 43. madde hükmünün de değiştirilmesi ele alınmıştır. Çünkü 10 yıllık uygulaması boyunca 43. Md. konusunda çıkan bir çok anlaşmazlık bu maddenin olayı tam anlamıyla kavrayamadığı gerçeğini ortaya çıkarmış bulunuyordu (7).

193 sayılı G.V.K.'nin gelir unsurlarının tespitini düzenleyen III. kısmının ticari kazançla ilgili birinci bölümü içinde 42., 43., ve 44. maddeler birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri (uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işleri) ile ilgilidir:

Madde 42 - Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin kâr ve zararı aşağıda yazılı usullerden birine göre tesbit edilir. Mükellefler için bitiminde bu usullerden birini seçmekte serbesttirler. Tercih edilen usul aynı yılda biten işlerin hepsine şamil olur. Bu takdirde her iş, beyannameye bağlı ayrı bir ek yaprakta gösterilir.

1) Kâr veya zarar, işin bittiği yıl kati olarak tesbit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur

(6) Sayarı, Mehmet; a.g.m., s. 37.

(7) Darman, Suat; a.g.ö., s. 146.

yıl beyannamesinde gösterilir.

2) Kâr veya zarar, işin bittiği yıl kati olarak tesbit edilir ve devam ettiği yıllar zarfında, bu işe ait olmak üzere, yapılan işçilik ve malzeme sarfiyatının tutarları nispetinde o yıllara dağıtılır ve o yılların kazancı olarak vergilendirilir. Evvelce başka işler dolayısıyla beyanname verilmiş ise, bu beyannamelerde gösterilmiş bulunan kâr veya zararlar bu dağıtıma göre düzeltilir. İkmal veya reddedilecek vergilerin hesabında, tevkif yoluyla ödenmiş olan vergiler ayrıca nazara alınır.

Mükellefler her iki halde de her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri, işlerin ikmal edildiği takvim yılını takibeden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar.

Bu madde şümulüne giren işlerde, geçmiş takvim yıllarına ait tarhiyatın düzeltilmesi ve vergi alacağıının doğumu bakımından zaman aşımı işin neticelendiği tarihi takib eden yıldan başlar.

Madde 43 - Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

1) Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nisbeti dahilinde;

2) Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler

tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nisbeti dahilinde;

3) 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.

Madde 44 - İnşaat ve onarma işlerinde:

1) Muvakkat ve kati kabul usulüne tabi olan işlerde muvakkat kabulün yapıldığı yıl;

2) Muvakkat ve kati kabul usulüne tabi olmayan diğer inşaat ve onarma işlerinde işin fiilen tamamlandığı yıl;

bitim tarihi kabul edilir.

Muvakkat kabulden sonra, kati kabulü sağlamak maksadıyla yapılan giderler dağıtım usulüne tabi olmaz; bunlar kati kabulün yapıldığı yıl hesaplarına intikal ettirilir.

Madde metninde görüldüğü gibi 193 sayılı G.V.K. söz konusu işlerden doğan kâr ya da zararın kesin olarak işin bittiği yıl tesbit edilmesini istemekte ancak, varesa elde edilen kârın beyanı konusunda mükellefe bir tercih imkânı sağlamaktaydı. Buna göre işin bittiği yıl kesin olarak tesbit edilen kâr;

- ya tamamı o yılın geliri sayılarak adı geçen yıl beyannameesinde gösterilmekte,

- ya da işin devam ettiği yıllar zarfında, bu işe ait olmak üzere yapılan işçilik ve malzeme sarfiyatının tutarları nisbetinde o yıllara dağıtılmakta ve o yılların kazancı olarak vergilendirilmekteydi (Md. 42).

İnşaat kârının işin devam ettiği yıllara dağıtılması artan oranlı vergi oranlarına göre mükellefin lehine olmaktadır. Çünkü matrah küçüldüğü zaman vergi oranı da düşük olmaktadır. Yeni vergi oranlarına göre ise 1.000.000,- ₺'nin altında kalan kazançlarda dağıtım yapılmamasından ötürü ödenecek vergide bir değişiklik olmamaktadır. Fakat 1.000.000,- ₺'nin üzerindeki kazançlar dağıtım tabi tutulmadıkları için daha yüksek bir oranda vergilendirilmiş olacaklardır (8).

Bu kanunda bizi ilgilendiren nokta, 42. Md.de ikinci yol seçilmiş bile olsa inşaat sona ermeden bu işe ait kâr ve zararın belirlenmesinin söz konusu olmadığıdır. İnşaat devam ederken, yapılan masraflarla, alınan hakediş bedelleri bilançoda aktif ve pasif olarak birkaç yıl devredilecektir. Bu bizim Tamamlanma Yöntemiyle geliri İş Bittiğinde Tanıma yöntemimize uygundur.

(8) Şensoy, Necdet; a.g.m., s. 50.

Bir de, kanunda ayrı sayfa deyimi yerine, ayrı bir hesap deyiminin kullanılması, hesapların düzeni açısından uygun olacaktır (9).

43. Md. hükmüyle uygulamada kolaylık sağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Ancak, muhasebe açısından bir inşaat işinde oluşan maliyetlerin en doğru biçimde hesaplara yansıtılabilmesi amacının önde geleceği düşünülürse, gelirin saptanmasında bile çok olumlu bir yaklaşım olarak görülmeyen hakedişlerin, ortak giderlerin dağıtımına esas alınmasının tutarlı olacağını varsaymak güçleşmektedir (10).

Bir mükellef tarafından konumuza giren işlerden, birden fazlasının birlikte yapılması halinde, kullanılan araçların amortismanlarının kullanılan gün sayısına göre dağılacağı, yine 43. Md.de geçmektedir.

Kanaatimizce, gün sayısı yerine taşıt araçlarında km. ton, iş makinelerinde ise makine-saati esası getirilirse, daha doğru bir dağıtım yapılabilir. Taşıt araçları, değişik günlerde farklı ağırlıkta yükü, yine farklı uzaklıklara taşımış olabilirler. Bu yüzden hangi inşaatte kaç gün çalıştığına nazaran, ne kadar km.-ton. iş yaptığı daha homojen bir dağıtım anahtarı olur. Makineler için de makine-saati ölçüsü, gün sayısına göre daha homojendir (11).

44. Md. ise geçici ve kati kabul usulüne tabi olan işlerde "geçici kabulün yapıldığı yıl"ı işin bitim tarihi kabul etmekteydi. Buna tabi olmayan işlerde ise işin fiilen tamamlandığı yıl esası vardı. Kati kabulün yapılmasını sağlamak maksadıyla yapılan giderler, kati kabulün yapıldığı yıl hesaplarına atılırdı.

(9) Darman, Suat; a.g.e., s. 147.

(10) Sayarı, Mehmet; a.g.m., s. 35.

(11) Şensoy, Necdet; a.g.m., s. 55.

411.3. 2361 Sayılı Kanunla Yapılan Son Değişiklikten Sonra Bugünkü Durum

24.12.1980 gün ve 2361 sayılı kanununun 30. maddesi 193 sayılı kanununun 42. maddesini değiştirerek "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir" hükmünü getirmiştir.

Demek ki artık elde edilen kârın inşaatın devam ettiği yıllara dağıtılması söz konusu olmayacaktır. Bu yolun birtakım hesaplamalardan sıyrılarak vergileme işlemini basitleştirdiği açıktır. Ancak bütün kârın için bittiği yılda beyanı, o yılda aşırı bir kâr görüleceği için gerçekçi değildir. Gerçi bu sorun maddenin önceki haliyle gelirin geriye doğru dağıtılması sonucu vergi açısından çözümleniyordu. Fakat iş devam ederken kâr zarar hesaplanmadığı için her ikisi de "Tamamlanma Yönteminin" uygulamasıdır. Muhasebe ve işletme yönetimi açısından Kısmen Tamamlanma Yönteminin sağladığı yararlılardan yoksundurlar.

2361 sayılı kanun 43. maddeyi değiştirmemiştir. 44. Md.de ise, geçici ve kati kabul usulüne tabi olan işlerde işin bitim tarihi "bu işlemin yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih" olarak düzenlenmiştir. Geçici ve kati kabul usulüne tabi olmayan diğer hallerde 193 sayılı kanunun işin fiilen tamamlandığı yıl esasına 2361 sayılı kanun işin fiilen bırakıldığı tarihi de eklemiştir.

Ayrıca 2361 sayılı kanun "Bitim tarihinden sonra, bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır demektedir (Md. 31).

193 sayılı kanunda "Kati kabulü sağlamak maksadıyla yapılan giderler" ve "Kati kabulün yapıldığı yıl hesaplarına" diye yapılan sınırlamalar kaldırılmış olmaktadır. Ayrıca, 193 sayılı kanunda geçici kabul ile kesin kabul arasında (*) (Teminat Süresinde) elde edilecek hakediş ve diğer hasıllata değinilmemekteydi. Yeni durumda geçici kabulden sonra yapılan giderler ve elde edilen hasıllat, kati kabulle ilgili olsun veya olmasın, kati kabul beklenmeden yapıldığı yıl gider veya gelir yazılacaktır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi'nin konuya yaklaşımı: Henüz G.V.K.nda değişiklik olmadan önce de 5422 sayılı K.V.K., konumuz olan kazancın vergilendirilmesinde sadece işin bittiği yılda beyanı esasını kabul etmişti. Bunun nedeni, Kurumlar Vergisi oranının artan oranlı değil, sabit bir oran olmasındandır.

412. Vergi Kesintisi

192 sayılı G.V.K.'nin 42. maddesine giren işler dolayısıyla; bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedelleri için bitiminde kesin olarak ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup edilmek üzere verginin kaynaktan kesilmesi usulüne tabidir (G.V.K. Md. 54/4). Fakat diğer yıla yayılmadan başladığı yılda bitirilen inşaatlar sırasında yapılan ödemelerden vergi kesilmez (12).

193 sayılı G.V.K.nu değiştiren 2361 sayılı kanun bu kesinti oranını % 5 olarak belirlemiştir. Ayrıca Damga Vergisi Kanununa göre hakedişlerden %5 Damga Vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Yukarıdaki hüküm, her ne kadar gelir vergisi kesintisi olarak adlandırılmakta ise de, parantez içindeki "kurum-

(*) Geçici Kabul: İnşaatın tamamlanmasını takiben işin sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yapıldığının idarece tesbit ve kabulüdür.

Kati (Kesin) Kabul: Genellikle geçici kabulden itibaren bir yıl sonra inşaatın idarece kesin olarak devir ve teslim alınmasıdır. Canoğlu, M. Ali; a.g.e., s. 7.

(12) Aliefendioğlu, Yılmaz; Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynaktan Kesilmesi, Ankara, 1975, s. 62.

lar dahil" sözcüğü, uygulamanın kurumları da kapsadığını vurgulamaktadır. Böylece inşaat işi taahhüdü altına giren kurumlara yapılacak hakediş ödemelerinden de % 5 vergi kesintisi yapılması ve kesintiler toplamının işin bitiminde kurumun vereceği beyannamede hesaplanan Kurumlar Vergisi'nden mahsup edilmesi öngörülmektedir (K.V.K. Md. 44).

Ödenen istihkaklardan kesilen vergi, Kurumlar Vergisi'nden mahsup edildikten sonra arta kalan miktar varsa, bu da gelir vergisinden mahsup edilir (13).

Konumuz olan işlerde yapılan avans ödemeleri de G.V.K.nun 94/4 maddesi uyarınca % 5 G.V. kesintisine tabidir. Ancak yapılan istihkak ödemeleri üzerinden hesaplanan % 5 Gelir Vergisi kesintisi tutarından, avanstan kesilen gelir vergisi mahsup edilir (14).

İlke olarak, konumuza giren kazançlar işler tamamlandığı zaman vergilendiriliyor gibi görünüyorsa da, yapılan vergi kesintileri, işin devamı sırasında üstelik götürü bir vergileme yapmış olmaktadır.

Bu sistem zararlar sonuçlanacağı belirgin duruma gelen bir inşaatla ilgili gereksiz, haksız bir vergi yükü ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca gerçek kişilere özgü olması gereken Gelir Vergisi'nin, Kurumlardan da tahsil edilmesini zorunlu kıldığından vergi mantığını da bozan bir sonuç doğurmaktadır (15).

İnşaat taahhüt kazançlarını da her yıl vergilendirerek, yükümlüler ve sektörler arasında vergi adaleti sağlamak amacına yönelik bir uygulama olan vergi kesintisinin, istenen amaca ne kadar ulaştığı tartışma götürür. Müteah-

(13) Danıştay 13. dairesi 5.6.1974 gün ve 1973/5262, K. 1974/2463 sayılı kararı.

(14) Kızılot, Şükru; a.g.e., s. 116.

(15) Erdamar, Cengiz; a.g.m., Sayı: 26, s. 7.

hitlere ödenen hakedişlerden yapılan % 5 G.V. kesintisi oranı yüksektir. Ancak yaptığı işten % 12.5 kazanan kurum vergisini peşin ödemiş olmaktadır. (% 40 K.V. oranı ile 800,- ₺ hakedişin 100,- ₺'si kâr ise vergi kesintisi vergi tutarına eşit olacaktır $-800 \times \% 5 = 40,- ₺$ ki bu da % 12.5 kazanç demektir). Bu oranın altında kazananlar peşin olarak fazla vergi ödenmiş olmaktadır. Her ne kadar işin sonunda kesinleşen vergiyi aşan kesintiler iade edilecekse de enflasyon ortamında zaman farkının önemi ve getireceği finansman yükü önemlidir. Ayrıca bu kesinti henüz iş devam ederken yapıldığı için nihai kâr bilinmeden, kazancın olmadığı yıllarda ödenmiş olmaktadır.

Alınan avanslardan ve hakedişlerden yapılan kesintiler aktif bir hesap olan Vergi Kesintileri Hesabında biriktirilir. Bu bir büyük defter hesabıdır. Yardımcı hesapları "İnşaat Hakedişleri Gelir Vergisi Kesintisi" ve "İnşaat Hakedişleri Damga Vergisi Kesintisi"dir. İş devam ederken yapılan hakedişlerin kesintilerinden, avanslardan yapılmış olan kesintiler düşülür. Vergi Kesintileri Hesabı iş tamamlanana kadar bir Dönen Varlık olarak bilançoda bulunur. Bir örnekle gösterirsek (16):

KASA	236.250,-	
VERGİ KESİNTİLERİ	13.750,-	
-İnşaat Hakedişleri Gelir Vergisi Kesintisi	12.500,-	
-İnşaat Hakedişleri Damga Vergisi Kesintisi	1.250,-	
ALINAN AVANSLAR		250.000,-
İş sahibinden avans alınması		

Alınan avansın % 5 G.V. % 5'de Damga Vergisi Kesintisi yapılmıştır.

Daha sonraki bir tarihte, bir de hakediş düzenlenmiş olsun. Bu hakedişin tutarı 3.950.000,- ₺ ise

Hakedişin G.V. Kesintisi	3.950.000,- X % 5 =	197.500,- ₺ olur.
Daha önce Avansdan kesilmiş bulunan G.V. Kesintisi	=	<u>12.500,- ₺</u>
Hakediş Düzenlenirken Düşülecek G.V. Kesintisi	=	<u><u>185.000,- ₺</u></u>
Hakedişin Damga Vergisi Kesintisi	3.950.000,- X % 5=	19.750,- ₺
Daha önce Avansdan Kesilmiş Bulunan D.V. Kesintisi	=	<u>1.250,- ₺</u>
Hakediş Düzenlenirken Düşülecek D.V. Kesintisi	=	<u><u>18.500,- ₺</u></u>

Bunlardan başka bir de 395.000,- ₺ teminat kesintisi yapıldığını (x) kabul edersek yapılacak kayıt şudur:

<hr/>	
HAKEDİŞLERDEN ALACAKLAR	3.101.500,-
-X İnşaatı İş Sahibi	
ALINAN AVANSLAR	250.000,-
-X İnşaatı İş Sahibi	
VERGİ KESİNTİLERİ	203.500,-
-İnşaat Hakedişleri Gelir Vergisi Kesintisi	185.000,-
-İnşaat Hakedişleri Damga Vergisi Kesintisi	<u>18.500,-</u>
VERİLEN TEMİNATLAR	395.000,-
-X İnşaatı Teminatı	
İNŞAAT HAKEDİŞLERİ	3.950.000,-
X İnşaatı'nın Nisan 83 Hakedişi	
<hr/>	

İnşaatın tamamlandığı yıl kazanılan toplam kâr üzerinden ödenecek vergi hesaplanır. Bundan Vergi Kesintileri Hesabında birikmiş tutar mahsup edilir.

Kesinti yoluyla ödenen vergilerin beyan üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu sonunda fazlalık kaldığı

(*) İhale üzerinde kalan müteahhidin, ihaleye katılırken verdiği % 3 geçici teminatı % 6 Kesin Teminata tamamlaması gerekir. Geçici teminat, kesin teminata çevrilir; kesin teminatın geri kalanı müteahhidin hakedişlerine karşı verilecek paralardan % 10 alıkonularak kesin teminat tutarına çıkarılır. (2886 sayılı Devlet İhale Kanunu Md. 55).

takdirde bu fazlalık mükellefe red ve iade olunacaktır. Kurumlar Vergisi mükellefi bulunan inşaat ve onarım teşebbüsleri, kesinti yoluyla ödedikleri vergiyi beyanname üzerinden tahsil edilen kurumlar vergisinden mahsup edeceklerdir. İnşaat ve onarım işinin zararlı sonuçlanması halinde, işin bitim tarihinden itibaren 5 yıl içinde hak edişlerden kesilen verginin geri istenebileceği yargı organları kararları arasındadır (17).

(17) Canoğlu, M. Ali; a.g.e., s. 95.

42. Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinde Dönem Sonucunun Tesbitinin Vergi ve Muhasebe İlkeleri Açısından Karşılaştırılması

420. Vergi-Muhasebe İlişkisi

Devlet işletmelerin bir hesap dönemi içinde sağladığı kârlardan vergi almaktadır. Üzerinden vergi hesaplanacak kârın saptanma biçimi ise vergi kanunları ile belli edilmiştir. Devlet, üzerinden vergi alacağı kârın saptanmasına ilişkin kural ve yöntemleri vergi kanunlarında göstermiş ve bu suretle de alacağı vergiyi azaltacak şekilde kâr saptanmasını önlemek istemiştir. İşte genel olarak vergi hesaplamalarına dayanak edilecek tutarı yani vergi matrahını hesaplamaya dönük muhasebe uygulamasına "Vergi Muhasebesi" adı verilmektedir. Bu tür muhasebe uygulamasının dayandığı ilkeler vergi yasalarının öngördüğü sınırlar ve ölçüler içindedir (18).

Genel (Finansal) muhasebe ise daha geniş fonksiyonlara sahiptir. Sadece devlete değil, tüm ilgililere (kredi veren veya verecek bankalara, halihazır ortaklara veya işletmenin hisse senedi ve tahvillerini alacak sermaye sahiplerine) (19) ve kamuoyuna ihtiyaç duydukları bilgileri sunar. Bu nedenle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve Ticaret Kanununun koyduğu ilkelere uymak zorundadır (*).

Üzerinden vergi ödenecek kârın saptanma şeklinin vergi kanunlarında belli edilmiş olması, işletmenin, muhasebe kurallarına, Türk Ticaret Kanunu'nun örnek hükümlerine

(18) Aktuğlu, Mehmet Ali-Tüzün, Ali; Türkiye'de Vergi Muhasebesi Sorunları, II. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İzmir 1979, s. 143.

(19) Erkural, Kenan; Muhasebe, İstanbul 1977, s. 1.

(*) Ayrıca bazı kurumların (Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamına Giren Kurumlar Gibi.) kendilerini bağlayan yasal düzenlemelere de uymaları söz konusudur.

ve izlediği kâr dağıtım politikasına göre saptadığı kârın, vergileme yönünden bir düzenlemeye tabi tutulması gereğini ortaya koymuştur (20).

Türk Ticaret Kanunu üçüncü kişileri korumayı amaçladığı için, işletme varlıklarının değerlendirilmesinde bir üst sınır koymuştur. Vergi kanunları ise vergi kaybını önlemek için değerlemede bir alt sınır koymuştur. Bu ve başka nedenlerden dolayı vergi kanunlarına göre saptanan mali kâr, işletmenin saptadığı ticari kârdan çoğu zaman farklı olur (*).

421. Ticari ve Mali Kâr Arasındaki Farklar

Ticari ve mali kâr arasındaki farklar iki kategoriye ayrılabilir (21):

a) Bazı farklar, sadece, kârları bulabilmek için hesaba katılan gelir veya gider unsurlarının farklı dönemlerde gözönünde bulundurulmasından dolayı ortaya çıkar. Bu unsurlar muhasebe ilkelerine göre tanındıkları dönemde vergi açısından gelir veya gider kabul edilmezler veya tersine vergi açısından kabul edildikleri halde kayıtlarında tanınmamışlardır. Bunlara "zamanlama farkları" denir. Bir işlemin (gelir veya gider unsurunun) matraha dahil olduğu dönemle, ticari kazançta dahil olduğu dönemler arasındaki farklardır.

b) Diğer farklar ticari ve mali kârlar arasındaki kalıcı farklardır. Bu farklar vergi yükünün mükellefler arasında dağılımını sağlar ve devletin toplayacağı toplam

(20) Erimez, Rüştü; Değerleme ve Mali Tablolar, İstanbul 1975, s. 332.

(*) Mali kâr, vergi kanunlarına uygun olarak hesaplanmış, vergiye tabi kârı yani matrahı belirtmek için ticari kâr da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve Türk Ticaret Kanununa göre hesaplanmış kârı belirtmek için kullanılmıştır.

(21) Sommerfeld, Ray.M.-Anderson, Hershel. M.-Brock, Horace, R.; An Introduction to Taxation, Harcourt Brace Jovanovich, Inc. U.S.A. 1978, s. 5/12.

vergiyi etkiler. Kalıcı farklar değişik şekiller alırlar. Örneğin, belirli gelir kalemleri tamamen veya kısmen matraha dahil edilmez. Mükelleflerin belirli bir grubu, tamamen veya kısmen vergiden muaf olabilir. Yani istisna ve muafiyetler bu farkı doğurabilir. Bir de vergi kanunları tarafından kabul edilmeyen giderler bu farkın doğumuna neden olurlar.

Zamanlama farkları, bazı işlemlerin vergilendirilecek geliri etkiledikleri dönemle, vergi öncesi muhasebe kârının tesbitine dahil edildiği dönem arasındaki farktan doğdukları için, bir dönemde ortaya çıkar ve sonraki bir veya birkaç dönemde tersine dönerler. Kalıcı farklar ise ticari kârla mali kâr arasında daha sonraki dönemlerde geri dönmesi veya başka farklarla karşılışıp mahsup edilmesi söz konusu olmayan farklardır (22). Zamanlama farklarının nihai olarak bildirilecek olan toplam gelir (kâr) üzerinde önemli bir etkisi yoktur. Yani bir mükellefin nihai olarak ödeyeceği toplam vergiyi etkilemez. Bununla beraber, paranın zaman değeri açısından mükellef için önemi olabilir. Genel olarak mükellef bir vergiyi bugün ödemektense 5 yıl sonra ödemeyi tercih eder (23).

421.0. Zamanlama Farklarını Doğuran Nedenler

Zamanlama Farklarının doğmasına neden olan dört tür işlem tanımlanabilir (24):

a) Gelirler vergiden önceki muhasebe kârına (ticari kâra) dahil edildikten sonraki bir dönemde vergiye tabi gelire (matraha) dahil olurlar.

b) Giderler ve zararlar ticari kârı bulurken düşüldükleri dönemden sonraki bir dönemde matraha tesbit için düşülmürler.

(22) AICPA, APB, Current Text, s. 2690.

(23) Sommerfeld, Ray. M.-Anderson, Hershel. M.-Brock, II. s. 5/13.

(24) AICPA, APB, Original Pronouncements, s. 6583.

c) Gelirler ticari kâra dahil edildikleri dönemden önceki bir dönemde matraha dahil edilirler.

d) Giderler ve zararlar matrahı tesbit ederken, ticari kârın tesbit edildiği dönemden daha önceki bir dönemde düşürlürler.

Konumuz açısından bizi ilgilendiren, zamanlama farklarını doğuran nedenlerden yukarıda sayılan birincisidir. Muhasebe amacıyla yani ticari kârı tesbit ederken tahakkuk ettirildikten sonraki bir dönemde vergilendirilen gelire örnek; uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işlerinde dönem sonucunun "Kısmen Tamamlanma" yöntemine göre bulunması ve fakat vergi beyannamelerinde "Tamamlanma Yöntemine" göre beyan edilmesidir.

421.1. Kalıcı Farkları Doğuran Nedenler

Vergi muhasebesinin kuralları ile finansal muhasebenin kuralları birbirine uyum göstermediği için doğan Kalıcı Farklara şunlar neden olabilir (25):

a) Bazı gelirler ticari kâra dahil oldukları halde matraha dahil edilmezler (Vergiye tabi olmayan gelirler-istisnalar).

b) Bazı indirimler finansal muhasebede dikkate alınmazken, vergilendirilecek gelirden düşülebilir (G.V.K.nda özel ve genel indirimler).

c) Vergi kanunları, muhasebede net kârı bulmak için yapılan bazı indirimleri sınırlayabilir veya hiç kabul etmez (Kanunen kabul edilmeyen giderler).

422. Dönemin Vergi Gideri ve Zamanlama Farkı

Bir muhasebe döneminin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre net geliri (kârı), o dönemin faaliyet sonucu üzerinden hesaplanan verginin de düşülmesinden sonra kalan tutardır.

Buna göre "Dönemin Vergi Gideri", net gelir tesbit edilirken, döneme tahsis edilebilecek olan (o dönemde ödensin veya ödenmesin) gelir vergisi (veya kurumlar vergisi) tutarıdır (26).

Müteşebbisin bütün karar ve hareketlerinin kârını azamileştirmek gayesine uygun bulunması gerekir, "kâr"dan da işletme faaliyeti neticesi elde edilen hasılat ile bu hasılatın elde edilmesi için yapılan bütün giderler arasındaki farkın anlaşılması gerekir. Bundan ötürü, bu kârın bulunmasıyla ortaya çıkan gelir vergisinin işletme faaliyeti ile ilgili giderler arasına konması gerekir (27).

Zamanlama Farkı söz konusu olduğu zaman, dönemin vergi giderini ölçmede sorunlar çıkar. Çünkü bir dönemde ödenecek olan vergiler, o dönemin vergi öncesi muhasebe kârını (ticari kârını) tesbit ederken hesaba katılmış gelir ve gider unsurlarının aynıları hesaba katılarak bulunmamıştır. Bu yüzden bir dönem için hesaplanan vergi tutarı, o dönemde finansal muhasebe amacıyla tanınan işlemlere (ve ticari kâra) uygulanabilir vergi giderine eşit olması gerekmez (28).

(26) AICPA, APB, Current Text, s. 2654.

(27) Kazgan, Haydar; TaahhütSuretiyle İnşaat İşletmeciliğinde Gelir Vergisinin Maliyete Tesiri, Muhasebe Mecmuası Sayı: 11, Haziran 1961, Eskişehir s. 58.

(28) AICPA, APB, Original Pronouncements, s. 6583.

Burada vergi etkisi kavramı ortaya çıkar. Vergi etkisi, vergilendirilebilir gelir tutarı (matrah) içindeki bir kalemi, bu tutara dahil ettiğimiz zaman ödenmesi gereken vergi ile, dahil etmediğimiz zaman ödenmesi gereken vergi arasındaki farktır. Zamanlama Farkı içeren işlemlerin vergi etkilerini muhasebeleştirme için "Dönemlerarası Vergi Dağıtım" prosedürleri geliştirilmiştir (*). Gelir vergilerinin dönemler arasında dağıtımını (üleştirilmesi) vergi etkilerinin, ticari kârın tesbitinde tanınan ilgili işlemlerle aynı dönemde tanınmış olması sonucunu sağlar (29).

Zamanlama Farkından ötürü ticari kâr, matrahtan fazla olunca, bu farkın vergi oranıyla çarpılması sonucu bulunan vergi hesaba katılmazsa, bazı gelirleri ona karşı hiçbir vergi karşılığı ayırmadan raporlamış oluruz. Halbuki burada vergi etkisini hesaba katmak gerekir. O yıl raporlanan gelir kalemleriyle ilgili, gelecekte ödenebilecek olan vergiler için karşılık ayrılması, gelirin olduğundan fazla gösterilmesinin iyi görülmemesindedir. Gelecekte doğacak muhtemel borçlar tahmin edilebiliyorlarsa kayda geçilmelidirler (30).

Eğer vergi muhasebesi ile finansal muhasebe arasındaki farklardan dolayı, belirli bir gelir hesaplara kaydedildiği halde vergi ödenmemiş veya karşılık ayrılmamışsa bu, mali tablolarda açıklanmalıdır. Bununla beraber, o tutar üzerinden gelecekte bir vergi ödenmesi muhtemelse, böyle bir verginin tahmini tutarı esasına göre karşılık ayrılmalıdır. Bu kural konumuz olan uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işlerinden elde edilen kârın, vergi amacıyla

(* "Dönemlerarası Vergi Dağıtım" gelir vergilerinin dönemler arasında taksimi (üleştirilmesi) işlemidir, s.a.g.e., s. 6582.

(29) s.a.g.e., s. 6583.

(30) Powell, Weldon; Accounting Principles and Income Tax Allocation. New York Certified Public Accountant Vol. 29, No: 1, Ocak 1959, s. 9.

geciktirilmesi halinde (yani finansal muhasebede "Kısmen Tamamlanma Yöntemi" vergi muhasebesinde ise "Tamamlanma Yöntemi" kullanıldığı zaman) uygulanır (31).

Bir tutar gelir tablosunda tanınır, fakat sonraki bir dönemde vergiye tabi olursa, o kalemin gelire dahil edildiği dönemde vergi etkisi tanınmalıdır. Örneğin eğer uzun süreli sözleşmelerden elde edilen gelir, finansal muhasebe amacıyla o dönemde tahakkuk ettirilirse (Kısmen Tamamlanma Yöntemiyle) onun üzerindeki tahmini vergiler de aynı dönemde tahakkuk ettirilmelidir. Bu gelir sonraki dönemlerde, sözleşme tamamlanıncaya kadar vergilendirilecek olmasa bile böyle yapılmalıdır (32).

423. Geciktirilmiş Vergi

Vergiye tabi gelir (mali kâr) ile muhasebe net kârı (ticari kâr) arasında zamanlama farkı bulunuyorsa "Geciktirilmiş Vergi" söz konusu olur.

Hasılatın ve giderlerin tanınmasında finansal muhasebe ile vergi muhasebesi arasında zamanlama farkı bulunduğu zaman, vergi kanunlarına göre ödenen veya tahakkuk ettirilen tutarı aşan ticari kâr üzerinden hesaplanmış vergi tutarı "Geciktirilmiş Vergi Borcu"dur (33).

Zamanlama Farkı'nın vergi etkisi, ticari kârle mali kâr arasındaki farkı doğuran işlemin (unsurun) katılmasıyla ve katılmamasıyla hesaplanan gelir vergileri arasındaki farkla ölçülmelidir. Bu farkların hesaplanmasında "mali

(31) AICPA, APB, Original Pronouncements, s. 6040.

(32) Lenhart, J. Norman-Defliese, Philip; a.g.o., s. 496.

(33) Vance, Lawrence-Boutell, Wayne; Principles of Auditing. The Dryden Press Hinsdale, Illinois U.S.A. 1975, s. 288.

kâr dönemin gelir vergisini hesaplamak için beyan edilen, başka dönemlerin zararları dışında kalan "indirimleri aşan hasılatlar" veya "hasılatları aşan diğer dönemlerin zararları dışındaki indirimlerdir". Teoride, buna uygun olarak, zamanlama farkı dahil edildiği ve edilmediği zaman verginin ne olacağını tesbit etmek için, doğan her zamanlama farkı için ayrı bir hesaplama gerekir. Uygulamada ise, zamanlama farkına cari vergi oranı uygulanırsa, genellikle, aynı sonuç elde edilebilir. Bununla beraber bazı durumlarda bu kestirme yolun kullanılmasıyla aynı sonuç alınmaz (34).

424. Geciktirilmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi

Konumuz olan uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işlerinden kazanılan hasılat ve kârlar, finansal muhasebede raporlandıktan sonraki dönemlerde vergilendirmeye örnektir. Finansal muhasebe hesaplarında tanındıktan sonra vergilendirilen bu tür kârlar, "Geciktirilmiş Vergi" hesabının alacağına gelir (35).

"Geciktirilmiş Vergiler" in tanınması gelecekteki vergiler için bugünden bir borç olduğunu ima eder. Fakat gerçekte böyle bir borç yoktur. O dönemde devlet mükellef aleyhine hiçbir talepte bulunmaz ve hatta devlet böyle bir iddiada bulursa mükellef reddedecektir. Fakat bu uygulama tutuculuğun bir sonucudur. Bilançonun pasifindeki, alacaklı vergi hesabının bir borç olmadığı, dağıtım savunmaların bazılarında da açıkça kabul edilir. Bununla beraber bu alacaklı vergi hesaplarının, bilançonun neresinde bulunacağı konusunda anlaşma yoktur. Bu alacaklı hesapların "Vergi İhtiyatları" veya "Geciktirilmiş Alacaklı Hesaplar" diye sı-

(34) AICPA, APB, Current Text, s. 5745.

(35) Vance, Lawrence-Boutell, Wayne, s. 295.

nıflandırıldığı tablolar vardır. Ayrıca aktif kalemlerin altında birikmiş amortismanlarda olduğu gibi eksi olarak da gösterilebilirler (36).

Şu halde, vergiye tabi gelir (mali kâr) ile, muhasebe net kârı (ticari kâr) arasındaki fark, zamanlama farkı ise "Geciktirilmiş Gelir Vergisi" hesabında gösterilecektir. Bir örnek verirsek:

Bir mükellefin net muhasebe geliri (ticari kârı) 100.000,- ₺ ve vergilendirilecek (mali kârı 80.000,- ₺ olsun. Aradaki fark, hesaplarda "kısmen tamamlanma" yöntemi uygulanan uzun süreli inşaat işi için, o dönem tanınan gelirden doğmuş bulunsun. % 50 vergi oranı varsayılırsa, "Geciktirilmiş Vergi" 10.000,- ₺ olacaktır.

$$(100.000,- - 80.000,-) \times \% 50 = 10.000,- ₺$$

Yapılacak kayıt ise şudur (37):

<hr/>	
GELİR VERGİSİ GİDERİ	50.000,-
GECİKTİRİLMİŞ GELİR VERGİSİ BORCU	10.000,-
ÖDENECEK GELİR VERGİSİ	40.000,-
<hr/>	
Dönemin Vergi Giderinin Kaydı	

425. Değerlendirme ve Bir Teklif

Uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işlerinde dönem sonucunun tesbiti ticari kâr ile mali kâr için ayrı ayrı ve farklı yöntemler uygulanarak yapılabilir.

(36) Powell, Weldon; a.g.m., s. 6.

(37) 1967 Federal Income Tax, s. 308.

Bu durumda bir dönemin ticari ve mali kârları arasında zamanlama farkı doğacaktır. Çünkü ticari kârı bulmak amacıyla "Kısmen Tamamlanma" yöntemi mali kârı bulmak için de "Tamamlanma Yöntemi" uygulanırsa, sonuçta inşaat işi tamamlandığında her iki yönteminde ulaştığı kâr rakamı aynı olacaktır. Ancak işin devamı sırasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve vergi kanunları dışında bağlayıcı diğer kanun ve yönetmeliklere göre düzenlenmiş tablolar geliri tanıyacağı için (Kısmen Tamamlanma Yöntemine göre) bir kâr ya da zarar görünecektir. İşin devamı sırasında vergi amacıyla hiçbir kâr ya da zarar tanınması söz konusu olmayacaktır. Aradaki fark bir zamanlama farkı olduğundan işin tamamlandığı dönem beyan edilen mali kâr ya da zarar ile o dönemin ticari kâr ya da zararı aynı rakam olacaktır.

Böyle bir uygulama her iki amaca da uygundur. Eğer vergi kanunları inşaat işinin kârı üzerinden hesaplanacak verginin iş tamamlandığında beyan edilmesini kabul ediyorsa, işin devamı sırasında bir mali kârın (ya da zararın) belirlenmesine gerek yoktur. Ancak ticari kârın ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş tabloların amacı farklıdır. Kurum üzerinde ilgisi ve çıkarı bulunan pay sahipleri, kredi verenler, kamuoyu her dönem sonu işlerin ne durumda olduğunu ve dönemin sonucunu bilmek isterler. En azından yöneticilerin performansının belirlenmesi ve yönetim kararları için buna ihtiyaç vardır.

ABD'deki uygulama "Tamamlanma Yöntemi"nin vergi amacına, "Kısmen Tamamlanma Yöntemi"nin de finansal raporlama amacına uygun olduğunu göstermektedir. ABD'de uzun süreli sözleşmelerden-bina yapımı, tesisat veya diğer inşaat sözleşmelerinden bir yılı aşan bir dönemi kapsayanlar elde edilen gelirin mükellefin arzusuna göre "Tamamlanma" veya "Kısmen Tamamlanma" yöntemlerinden herhangi biriyle tesbit edilmesi mümkündür. (38). Fakat buna rağmen vergi beyanna-

melerinde "Tamamlanma Yöntemi"nin daha çok tercih edildiği görülmektedir. Çünkü "Tamamlanma Yöntemi" bu tür işlerden elde edilen fonlar doğana kadar vergi yükü yüklememektedir (39). ABD'de 1971 yılında, finansal muhasebe ile, vergi muhasebesi arasında uyum sağlamak için Hazine Dairesinin yaptığı bir girişimle taahhüt kazançlarında "Tamamlanma Yöntemi"nin sadece mükellefin defterlerinde de kullanıldığı zaman kullanılabilmesini isteyen bir tasarı hazırlandı. Eğer bu tasarı kabul edilseydi mükellefler çoğunlukla "Kısmen Tamamlanma Yöntemi"ni finansal raporlamada ve bu yüzden de defterlerinde kullandıkları için, bunların vergi amacıyla "Tamamlanma Yöntemi"ni kullanmaları imkânsız olacaktı. Ancak finansal raporlamanın kurallarını ve muhasebe ilkelerini belirleyen AICPA (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)nin ve diğerlerinin konulacak bu zorunluluğa yaptıkları itirazlar sonucu teklif geri alındı. AICPA Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB) nun 45 no.lu Muhasebe Araştırma Bülteni'nde belirlenen finansal muhasebe amacıyla yöntem seçimiinde kullanılan aynı kıstaslara dayanarak "Tamamlanma" veya "Kısmen Tamamlanma" yöntemlerinden birinin seçilebilmesi kabul edildi (40).

Türk Vergi Sisteminde Tamamlanma Yöntemi kabul edilmiş ve işin devamı sırasında bir hasılat veya gelir tutarının tanınmasına gerek olmaksızın, işin tamamlanmasında hasılatın ve gelirin tanınıp mali kârın ya da zararın beyanı istenmiştir. Bunun yanında kurumların inşaat devam ederken defterlerinde ve kendi finansal raporlarında "Kısmen Tamamlanma Yöntemi"ni kullanmalarında bir sakınca yoktur. Bu finansal raporlamanın bilgi sunduğu ilgililer açısından gerekli ve beklenen bir durumdur. Ancak "Kısmen Tamamlanma Yöntemi" seçilirken, yöntem seçimi konusunda belirtildiği

(39) Raby, William. L.-Richter, Robert. F.; Conformity of tax and financial accounting. The Journal of Accountancy, March 1975, s. 44.

(40) Raby, William. L.-Richter, Robert. F.; a.g.m., s. 46-47.

gibi (*) inşaatın tamamlanması için gerekli maliyetlerin ve tamamlanma derecesinin güvenilir şekilde tahmin edilebilmesi gerektiği gözönünde bulundurulmalıdır. Bu yola gidildiğinde işin henüz devam etmekte olduğu bir dönem sonunda tanınan ticari kârın vergi etkisi hesaplanıp, dönemin vergi gideri borçlandırılırken "Geciktirilmiş Vergi Borcu" hesabına da alacak yazılmalıdır.

Bir dönemde devam eden inşaatlardan vergi amacıyla hiçbir gelir tanınmadığını, ancak finansal raporlama amacıyla "Kısmen Tamamlanma Yöntemi" ile 1.000.000,- ₺ ticari kâr bulunduğunu düşünelim. Eğer bu 1 milyon ₺ beyan edilecek olsaydı (hiçbir indirim, istisna veya muafiyetin olmadığı düşünürsek) % 40 oranında Kurumlar Vergisine tabi olacaktı. Hesaplanacak vergi o dönemde tanınan ticari kârdan düşülmelidir. Çünkü o dönemin Net Ticari kârına vergi gideri de düşüldükten sonra ulaşılır. Şu kayıt yapılır:

_____ / _____	
DÖNEMİN VERGİ GİDERİ	400.000,-
GECİKTİRİLMİŞ VERGİ BORCU	400.000,-
Kısmen Tamamlanma Yöntemine göre tanınan gelirin vergisi	
_____ / _____	

Söz konusu "Geciktirilmiş Vergi" yukarıda da değinildiği gibi kesinleşmiş bir borç değildir. Ancak doğması muhtemel vergi borcu için ayrılmış bir karşılık veya ihtiyat olarak düşünülebilir.

Kısmen Tamamlanma Yönteminde her dönem hesaplanan gelir için başından o güne kadar birikimli olarak hesaplanmakta ve bundan önceki dönemlerde tanınanlar düşülmekte olduğu için bu hesap da her dönem sonu yeniden ayarlanmış olur.

(*) Bkz. bu çalışmanın 302 no.lu alt başlığı.

Türk Vergi Sisteminde, daha önce değinildiği gibi, bir de Vergi Kesintisi konusu vardır. Bu vergi kesintileri de, işin sonunda ortaya çıkacak olan vergi borcuna mahsup edilmek üzere işin devamı sırasında yapıldığı için, "Geciktirilmiş Vergi Borcu" hesabıyla karşılaştırılabilir. Bu durumda bilançonun aktifinde "Geciktirilmiş Vergi Borcunu aşan Vergi Kesintileri", pasifinde ise "Vergi Kesintilerini aşan Geciktirilmiş Vergi Borcu" başlıkları altında gösterilmeleri mümkün olur. Ancak bu başlıklar altında söz konusu hesapların tutarları da gösterilmelidir. Eğer o dönemin sonunda toplam vergi kesintileri, geciktirilmiş vergi borcundan fazla ise, şöyle gösterilir:

AKTİF

Geciktirilmiş Vergi Borcunu Aşan	
Vergi Kesintileri	25.000,-
Vergi Kesintileri	75.000,-
(-)Geciktirilmiş Vergi Borcu	<u>50.000,-</u>

Yok eğer o dönemin Geciktirilmiş Vergi Borcu, toplam Vergi Kesintilerini aşıyorsa, o zaman da şöyle gösterilir:

PASİF

Vergi Kesintilerini Aşan Geciktirilmiş	
Vergi Borcu	15.000,-
Geciktirilmiş Vergi Borcu	85.000,-
(-)Vergi Kesintileri	<u>70.000,-</u>

Birden fazla devam eden iş söz konusu olduğu zaman Geciktirilmiş Vergi Borcunu aşan Vergi Kesintileri olan sözleşmeler (işler), Vergi Kesintilerini aşan Geciktirilmiş Vergi Borcu bulunan sözleşmelerle karşılaştırılamaz. Bir mahsup söz konusu edilmemelidir. Birinci özelliği taşıyanlar aktifte, sonraki özelliği taşıyanlar da pasifte bulunurlar.

İş tamamlandığı zaman hesaplanacak olan kesin vergi tutarı hesaplarda tanınırken bu hesaplar da kapanacaktır.

Örnek: Üç yıl devam eden uzun süreli sözleşmeye bağlı bir inşaat işi üçüncü yılda tamamlandığında 1.500.000,- ₺ kâr hesaplanmıştır. İkinci yılın sonunda tanınmış olan Geciktirilmiş Vergi Borcu 500.000,- ₺'dir. İnşaatın devamı sırasında toplam vergi kesintileri tutarı 550.000,- ₺'dir.

Beyan edilecek olan 1.500.000,- ₺ (hiçbir indirim, istisna ve muafiyet olmadığını varsayarsak) üzerinden % 40 kurumlar vergisi ödenecektir. Bu tutar 600.000,- ₺ dir.

Yapılacak muhasebe kaydı şudur:

<hr/>		
GECİKTİRİLMİŞ VERGİ BORCU	500.000,-	
DÖNEMİN VERGİ GİDERİ	100.000,-	
ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİ		50.000,-
VERGİ KESİNTİLERİ		550.000,-
İş tamamlandığında tahakkuk eden kesin verginin kaydı.		
<hr/>		

Yapılan açıklamalara dayanarak, uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işi yapan Türk kurumları'nın vergi amacıyla "Tamamlanma Yöntemi"ni kullanmalarının yanında defterlerinde ve finansal raporlarında "Kısmen Tamamlanma Yöntemi"ni kullanmalarının yararlı olacağını düşünüyoruz.

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. ÖRNEK OLAY *

Önceki yıl yedi ayrı işe başlayan bir İnşaat Kurumu, cari yılda bunlardan dört tanesini tamamlamıştır. Cari yılda da iki yeni işe başlamıştır.

Kurum kayıtlarını ve ticari kârını Kısmen Tamamlanma Yöntemine göre, mali kârını da Tamamlanma Yöntemine göre düzenlemektedir.

Kısmen Tamamlanma Yönteminde Genel Yönetim Giderleri dönem gideri olarak kabul edilmekte, Tamamlanma Yönteminde ise o yıl alınan hakedişler oranında sözleşmelere dağıtılmaktadır.

Her dönem varsa toplam tahmini zarar tanınmakta ve karşılık ayrılmaktadır.

Aşağıda, cari yılda ilgili yevmiye kayıtları ve hesapların durumu gösterildikten sonra, gelir tablosu verilerek ticari ve mali kârın bulunuşu açıklanmaktadır.

(*) Veriler Francis Durand'dan alınarak (a.g.e., s. 551-552) çalışmamıza uyarlanmıştır.

TOPLAM TAHMİNİ MALİYETLER

Sözleşme No:	<u>Sözleşme Fiyatı</u>	<u>Bugüne kadarki fiili maliyet</u>	<u>Tamamlanması için tahmini maliyet</u>	<u>Toplam</u>	<u>Tahmini K/Z</u>
Tamamlanmış İnşaatlar					
2501	10.000.000	9.200.000	-	9.200.000	800.000
2525	8.000.000	7.500.000	-	7.500.000	500.000
2528	11.000.000	11.200.000	-	11.200.000	(200.000)
2531	15.000.000	13.500.000	-	13.500.000	1.500.000
TAMAMLANMIŞ İNŞAATLAR TOPLAMI	44.000.000	41.400.000	-	41.400.000	2.600.000
Devam Eden İnşaatlar					
2520	20.000.000	14.400.000	3.600.000	18.000.000	2.000.000
2524	14.000.000	7.200.000	7.200.000	14.400.000	(400.000)
2529	18.000.000	9.900.000	6.600.000	16.500.000	1.500.000
2536	24.000.000	8.000.000	12.000.000	20.000.000	4.000.000
2541	6.000.000	3.100.000	3.100.000	6.200.000	(200.000)
DEVAM EDEN İNŞAATLAR TOPLAMI	82.000.000	42.600.000	32.500.000	75.100.000	6.900.000

Tablo: 1

Sözleşme No	Tamamlanma Yüzdesine Göre	BİRİKİMLİ (KÜMÜLE)			ÖNCEKİ YIL			CARİ YIL		
		Hasılat	Maliyet	Kâr/Zarar	Hasılat	Maliyet	K/Z	Hasılat	Maliyet	K/Z
2501		10.000.000	9.200.000	800.000	8.500.000	7.800.000	700.000	1.500.000	1.400.000	100.000
2525		8.000.000	7.500.000	500.000	7.900.000	7.300.000	600.000	100.000	200.000	(100.000)
2528		11.000.000	11.200.000	(200.000)	7.000.000	7.100.000	(100.000)	4.000.000	4.100.000	(100.000)
2531		<u>15.000.000</u>	<u>13.500.000</u>	<u>1.500.000</u>	<u>10.000.000</u>	<u>9.000.000</u>	<u>1.000.000</u>	<u>5.000.000</u>	<u>4.500.000</u>	<u>500.000</u>
		44.000.000	41.400.000	2.600.000	33.400.000	31.200.000	2.200.000	10.600.000	10.200.000	400.000
2520	$\frac{14.400.000}{18.000.000} \times 20.000.000$	16.000.000	14.400.000	1.600.000	10.000.000	9.100.000	900.000	6.000.000	5.300.000	700.000
2524	$\frac{7.200.000}{14.400.000} \times 14.000.000$	7.000.000	7.200.000	(200.000)	2.000.000	2.100.000	(100.000)	5.000.000	5.100.000	(100.000)
2529	$\frac{9.900.000}{16.500.000} \times 18.000.000$	10.800.000	9.900.000	900.000	4.000.000	3.800.000	200.000	6.800.000	6.100.000	700.000
2536	$\frac{8.000.000}{20.000.000} \times 24.000.000$	9.600.000	8.000.000	1.600.000	-	-	-	9.600.000	8.000.000	1.600.000
2541	$\frac{3.100.000}{6.200.000} \times 6.000.000$	<u>3.000.000</u>	<u>3.100.000</u>	<u>(100.000)</u>	-	-	-	<u>3.000.000</u>	<u>3.100.000</u>	<u>(100.000)</u>
		46.400.000	42.600.000	3.800.000	16.000.000	15.000.000	1.000.000	30.400.000	27.600.000	2.800.000

Tablo: 2

Sözleşme No	ZARAR İÇİN AYRILAN KARŞILIK			HAKEDİŞLER			KISMEN TAMAMLANMA YÖNTEMİ (Birikimli)		TAMAMLANMA YÖNTEMİ (Birikimli)	
	Başlangıç	Karşılıklar	Sonuç	Birikimli	Önceki Yıl	Cari Yıl	Hasılatı Aşan Hakedişler	Hakedişleri Aşan Hasılat	Maliyeti aşan Hakedişler	Hakedişleri aşan Maliyetler
2501	-	-	-	10.000.000	8.500.000	1.500.000				
2525	-	-	-	8.000.000	7.900.000	100.000				
2528	100.000	(100.000)	-	11.000.000	7.000.000	4.000.000				
2531	-	-	-	15.000.000	10.000.000	5.000.000				
	<u>100.000</u>	<u>(100.000)</u>	<u>-</u>	<u>44.000.000</u>	<u>33.400.000</u>	<u>10.600.000</u>				
2520	-	-	-	16.200.000	10.000.000	6.200.000	200.000	-	1.800.000	-
2524	300.000	(100.000)	200.000	7.500.000	2.000.000	5.500.000	500.000	-	300.000	-
2529	-	-	-	10.300.000	4.000.000	6.300.000	-	500.000	400.000	-
2536	-	-	-	9.200.000	-	9.200.000	-	400.000	1.200.000	-
2541	-	100.000	100.000	3.000.000	-	3.000.000	-	-	-	100.000
	<u>300.000</u>	<u>-</u>	<u>300.000</u>	<u>46.200.000</u>	<u>16.000.000</u>	<u>30.200.000</u>	<u>700.000</u>	<u>900.000</u>	<u>3.700.000</u>	<u>100.000</u>

TABLO: 3

1	<hr/>		
	DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ		37.800.000,-
	Sözleşme No: 2501	1.400.000,-	
	" " 2525	200.000,-	
	" " 2528	4.100.000,-	
	" " 2531	4.500.000,-	
	" " 2520	5.300.000,-	
	" " 2524	5.100.000,-	
	" " 2529	6.100.000,-	
	" " 2536	8.000.000,-	
	" " 2541	3.100.000,-	
	MALZEME STOK, GİDER, KASA veya BORÇ HESABI		37.800.000,-
	Cari yıl sözleşmelere yüklenen maliyetler		
2	<hr/>		
	HAKEDİŞTEN ALACAKLAR		40.800.000,-
	(Her sözleşme için İş Sahibi Cari hesabına)		
	HAKEDİŞLER HESABI		40.800.000,-
	2501 no.lu sözleşme: 1.500.000,-		
	2525 " " 100.000,-		
	2528 " " 4.000.000,-		
	2531 " " 5.000.000,-		
	2520 " " 6.200.000,-		
	2524 " " 5.500.000,-		
	2529 " " 6.300.000,-		
	2536 " " 9.200.000,-		
	2541 " " 3.000.000,-		
	Cari yılda alınan hakedişler (yapılan kesintiler ihmal edilmiştir)		
3	<hr/>		
	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.200.000,-
	KASA veya BORÇ HESABI		1.200.000,-
	Cari yılın genel yönetim giderleri		
	<hr/>		

4 _____ / _____

HAKEDİŞLER HESABI		41.000.000,-
2501 no.lu sözleşme:	1.500.000,-	
2525 " "	100.000,-	
2528 " "	4.000.000,-	
2531 " "	5.000.000,-	
2520 " "	6.000.000,-	
2524 " "	5.000.000,-	
2529 " "	6.800.000,-	
2536 " "	9.600.000,-	
2541 " "	<u>3.000.000,-</u>	

İNŞAAT HASILATI HESABI		41.000.000,-
2501 no.lu sözleşme:	1.500.000,-	
2525 " "	100.000,-	
2528 " "	4.000.000,-	
2531 " "	5.000.000,-	
2520 " "	6.000.000,-	
2524 " "	5.000.000,-	
2529 " "	6.800.000,-	
2536 " "	9.600.000,-	
2541 " "	<u>3.000.000,-</u>	

Tamamlanan işlerin kesinleşen hasılatından bu dönem tanınan ve devam eden işlerin tamamlanma yüzdesine göre tahmin edilerek tanınan hasılatları

5 _____ / _____

KÂR/ZARAR HESABI	100.000,-
DEVAM EDEN İŞLER TAHMİNİ ZARAR KARŞILIĞI	100.000,-

Bu yıl başlanan 2541 no.lu işin toplam tahmini zararı 200.000,- TL'dir. 100.000,- TL'si bu yıl maliyetlerle birlikte K/Z'a yansıdığı için, kalan karşılığa yazılır.

6 _____ / _____

DEVAM EDEN İŞLER TAHMİNİ ZARAR KARŞILIĞI	200.000,-
KÂR/ZARAR HESABI	200.000,-

2528 no.lu iş tamamlandı için, 2524 no.lu işin cari yıl maliyeti tanınan hasılatından 100.000,- TL fazla olduğundan K/Z'a yansımışlardır. Karşılığın ayarlanması.

_____ / _____

7	/			
	TAMAMLANAN SÖZLEŞMELERİN MALİYETİ			10.200.000,-
	2501 no.lu sözleşme	1.400.000,-		
	2525 " "	200.000,-		
	2528 " "	4.100.000,-		
	2531 " "	<u>4.500.000,-</u>		
	DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ			10.200.000,-
	2501 no.lu sözleşme	1.400.000,-		
	2525 " "	200.000,-		
	2528 " "	4.100.000,-		
	2531 " "	<u>4.500.000,-</u>		

Tamamlanan sözleşmelerin maliyeti

8	/			
	DEVAM EDEN SÖZLEŞMELERİN TAMAMLANAN KISMININ MALİYETİ			27.600.000,-
	2520 no.lu sözleşme	5.300.000,-		
	2524 " "	5.100.000,-		
	2529 " "	6.100.000,-		
	2536 " "	8.000.000,-		
	2541 " "	<u>3.100.000,-</u>		
	DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ			27.600.000,-
	2520 no.lu sözleşme	5.300.000,-		
	2524 " "	5.100.000,-		
	2529 " "	6.100.000,-		
	2536 " "	8.000.000,-		
	2541 " "	<u>3.100.000,-</u>		

Devam etmekte olan işler için bu dönem katlanılmış bulunan maliyetler

9	/			
	KÂR/ZARAR HESABI			37.800.000,-
	TAMAMLANAN SÖZLEŞMELERİN MALİYETİ			10.200.000,-
	2501 no.lu sözleşme	1.400.000,-		
	2525 " "	200.000,-		
	2528 " "	4.100.000,-		
	2531 " "	<u>4.500.000,-</u>		
	DEVAM EDEN SÖZLEŞMELERİN TAMAMLANAN KISMININ MALİYETİ			27.600.000,-
	2520 no.lu sözleşme	5.300.000,-		
	2524 " "	5.100.000,-		
	2529 " "	6.100.000,-		
	2536 " "	8.000.000,-		
	2541 " "	<u>3.100.000,-</u>		

Maliyetlerin K/Z hesabına devri

/

10	İNŞAAT HASILATI	41.000.000,-
	2501 no.lu söz.: 1.500.000,-	
	2525 " " 100.000,-	
	2528 " " 4.000.000,-	
	2531 " " 5.000.000,-	
	2520 " " 6.000.000,-	
	2524 " " 5.000.000,-	
	2529 " " 6.800.000,-	
	2536 " " 9.600.000,-	
	2541 " " 3.000.000,-	
	KÂR/ZARAR HESABI	41.000.000,-
	Hasılatın K/Z hesabına devri	
11	KÂR/ZARAR HESABI	1.200.000,-
	GENEL YÖNETİM GİDERİ	1.200.000,-
	Genel yönetim giderinin K/Z'a devri	
12	DÖNEMİN VERGİ GİDERİ	840.000,-
	GECİKTİRİLMİŞ VERGİ BORCU	195.240,-
	ÖDENECEK VERGİ	644.760,-
	Dönemin vergilerinin tahakkuku	

B	DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	A	B	-MALZEME, STOK -GİDER -KASA veya BORÇ	A
1)	37.800.000,-	7)	10.200.000,-	1)	37.800.000,-
		8)	27.600.000,-	3)	1.200.000,-
	<u>37.800.000,-</u>		<u>37.800.000,-</u>		

B	HAKEDİŞTEN ALACAKLAR	A	B	HAKEDİŞLER HESABI	A	
2)	40.800.000,-		4)	41.000.000,-	2)	40.800.000,-

B	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	A	B	İNŞAAT HASILATI HESABI	A		
3)	1.200.000,-	11)	1.200.000,-	10)	41.000.000,-	4)	41.000.000,-

B	KÂR/ZARAR HESABI	A	B	DEVAM EDEN İŞLER TAHMİNİ ZARAR KARŞILIĞI	A		
5)	100.000,-	6)	200.000,-		400.000,- (Devir)		
9)	10.200.000,-	10)	41.000.000,-	6)	200.000,-	5)	100.000,-
17)	27.600.000,-						
11)	1.200.000,-						

TAMAMLANAN SÖZLEŞMELERİN MALİYETİ		DEVAM EDEN SÖZLEŞMELERİN TAMAMLANAN KISMININ MALİYETİ	
B	A	B	A
7) 10.200.000,-	9) 10.200.000,-	8) 27.600.000,-	10) 27.600.000,-

GECİKTİRİLMİŞ VERGİ BORCU		ÜDENECEK VERGİ	
B	A	B	A
	12) 195.240,-		12) 644.760,-

DÖNEMİN VERGİ GİDERİ	
B	A
12) 840.000,-	

KURUMUN KISMEN TAMAMLANMA YÖNTEMİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU (CARİ YIL)

	Tamamlanan Sözleşmeler	Devam Eden Sözleşmeler	Toplam
Dönemin İnşaat Hasılatı	10.600.000,-	30.400.000,-	41.000.000,-
Sözleşme Maliyetleri	(-) 10.200.000,-	27.600.000,-	37.800.000,-
Tahmini Zarar Karşılığından Gerçekleşenler (net)	(+) -	100.000,-	100.000,-
Dönemin Brüt Geliri	400.000,-	2.900.000,-	3.300.000,-
Genel Yönetim Giderleri			(-) 1.200.000,-
Dönemin Net Geliri			2.100.000,-

Zarar Karşılıkları ile İlgili Açıklama

Zarar karşılıkları hesabı dönem başında 400.000,- ₺ alacaklı olarak gelmiştir. Bunun birinci nedeni 2528 no.lu sözleşmedir. Önceki yıl Toplam Tahmini Zararın 100.000,- ₺'si maliyetlerin hasılatı aşması dolayısıyla gerçekleşmiş, 100.000,- ₺'si için ise karşılık ayrılmıştır. Diğer neden 2524 no.lu sözleşmedir. Bu sözleşmenin Toplam Tahmini Zararı 400.000,- ₺'dir. Bunun 100.000,- ₺'sine geçen yıl katlanılmıştır. Kalan 300.000,- ₺ ise karşılık hesabındadır. Cari yılda 2528 no.lu iş tamamlanarak zararı gerçekleşmiştir (cari yılda 100.000,- ₺ zarar). 2524 no.lu iş devam etmektedir. 2524'ün bu yıl gerçekleşen zararı 100.000,- ₺'dir. Böylece Tahmini Zarar Karşılığı Hesabından çıkarılıp K/Z'a alacak yazılan 200.000,- ₺ olmuştur. Bunun yanında cari yılda bağlanan 2541 no.lu işin 200.000,- ₺ zararla bitirilebileceği tahmin edilmektedir. Ancak bunun 100.000,- ₺'si hemen bu yıl gerçekleşmiş, kalanı için de karşılık ayrılmıştır. Bu tutar da K/Z hesabının borcuna gelince tahmini zarardan, K/Z hesabının alacağına net 100.000,- ₺ gelmiş olur. Bu net tutar gelir tablosunda maliyet azaltıcı, geliri artırıcı bir unsur olarak görülmektedir.

Dönemin Vergi Gideri

Dönemin Ticari Kârı 2.100.000,- ₺'dir. Bunun vergi giderini hesaplırsak:

$$2.100.000,- \times \% 40 = 840.000,- \text{ ₺'dir.}$$

(Gelirin tümü K.V. matrahı olarak düşünölmüştür).

Ancak dönemin Vergi Gideri olan 840.000,- ₺'nin tamamı gerçek vergi borcu değildir.

Vergi kanunlarına göre sadece bu dönemde tamamlanmış bulunan dört sözleşmeden doğan kârlar vergiye tabidir.

Vergi söz konusu olduğu zaman işlerin Tamamlanma Yöntemine göre durumunun görülmesi gereklidir.

Önceki yıl hiçbir iş tamamlanmamıştır. Genel Yönetim Gideri olan 1.000.000,- ₺'de sözleşmelere alınan hakedişler oranında dağıtılmıştır. Kayıtlarımızı Kısmen Tamamlanma Yöntemine göre yaptığımızdan Tamamlanma Yöntemini Tablolarda izlememiz uygun olacaktır:

TAMAMLANMA YÖNTEMİNE GÖRE GELİR TABLOSU

Sözleşme No	Önceki Yıl			Cari Yıl		
	Maliyetler	Genel Yönetim Gideri	Toplam	Maliyetler	Genel Yönetim Gideri	Toplam
Tamamlanmış İnşaatlar						
2501	7.800.000	172.000	7.972.000	1.400.000		
2525	7.300.000	160.000	7.460.000	200.000		
2528	7.100.000	141.700	7.241.700	4.100.000		
2531	9.000.000	202.400	9.202.400	4.500.000		
	<u>31.200.000</u>	<u>676.100</u>	<u>31.876.100</u>	<u>10.200.000</u>	+ 312.000 =	<u>10.512.000</u>
Devam Eden İnşaatlar						
2520	9.100.000	202.400	9.302.400	5.300.000		
2524	2.100.000	40.500	2.140.500	5.100.000		
2529	3.800.000	81.000	3.881.000	6.100.000		
2536	-	-	-	8.000.000		
2541	-	-	-	3.100.000		
	<u>46.200.000</u>	<u>1.000.000</u>	<u>47.200.000</u>	<u>27.600.000</u>	+ 888.000 ₺	<u>28.488.000</u>

Bu yıl tamamlanan işlerin maliyeti Genel Yönetim Gideri payıyla birlikte şöyle oluyor:

Önceki Yıl	:	31.876.100,-
Cari Yıl	:	<u>10.512.000,-</u>
		<u>42.388.100,-</u>
Biten İşlerin Hasılatı	:	44.000.000,-
" " Maliyeti	:	<u>42.388.100,-</u>
Dönemin Mali Kârı	:	1.611.900,- İ'dir.

Dönemde biten işlerin vergisi ise:

$$1.611.900,- \times \% 40 = 644.760,- \text{ İ'dir.}$$

Önceki yıl tamamlanmış iş yoktur. Ancak yine tablo-
dan görüleceği üzere, 2.200.000,- İ + 1.000.000,- = 3.200.000,-
İ tutarında bir kâr tanınmıştır.

O yıl mali kâr olmadığı halde, ticari kârdan dönemin vergi gideri hesaplanıp kayıtlara geçmiştir. Önceki yılın Genel Yönetim Gideri 1.000.000,- İ'dir. O halde dönemin vergi gideri:

$$\begin{aligned} 3.200.000,- - 1.000.000,- &= 2.200.000,- \\ 2.200.000,- \times \% 40 &= 880.000,- \text{ İ'dir.} \end{aligned}$$

Önceki yıl şu kayıt yapılmıştı:

_____ / _____	
DÖNEMİN VERGİ GİDERİ	880.000,-
GECİKTİRİLMİŞ VERGİ BORCU	880.000,-
Dönemin vergi gideri	"
_____ / _____	

Bu tutarın içinde cari dönemde tanınan işlerin payı da vardır:

6. SONUÇ

Uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işleri, tanım gereği bir takvim yılını aşan bir süreye yayılmış olan işlerdir. İşin devam ettiği birkaç yıllık süre bir tek hesap (muhasabe) dönemi kabul edilerek dönem sonucu inşaat tamamlandığı zaman tesbit edilebilmektedir.

Ancak kurum üzerinde çıkar ve ilgisi bulunan çevrelere sunulacak finansal tabloların bu kadar gecikmesi uygun değildir. Bu durumda iş devam ederken dönem sonucunun tesbit edilip edilemeyeceği, şayet edilirse bunun gerçekleri ne derece yansıtabileceği akla gelir.

Dönemsellik varsayımından ötürü, dönem sonucu tesbit edilirken ortaya çıkan, hasılatın ve gelirin tanınması ve gerçekleştirme kavramı, bu noktada önem kazanır.

Farklı sözleşme türlerinde değişik özellikler ve bundan dolayı farklı yaklaşımlar olacaktır. Ancak bütün bunlara rağmen her bir sözleşmede hasılatı ve geliri iş devam ederken tanıyabilir miyiz? Şayet tanırsak ne şekilde ve hangi kayıtları yaparak dönem sonucuna ulaşacağız, yarar ve sakıncaları nelerdir?

Yine her bir sözleşme türü için iş tamamlandığı zaman hasılat ve geliri tanımının yöntemleri ve kayıtları nelerdir?

İşte bütün bu soruların cevabını aradığımız çalışmamızda şu sonuçlara ulaşılmış bulunuyoruz:

1 - Yapılan tahminlerin gerçekleri yansıtmaması öncelikle sözleşmenin türüne göre değişiklik olur. Sonra da elde edilebilen verilerin ve uygulanan yöntemin sağlıklı olup olmamasına göre değişir:

- Maliyet artı kâr yöntemine göre yapılmış sözleşmelerde, gelirin maliyetin bir yüzdesi olarak bulunması öngörülmüş ise hiçbir tahmine gerek yoktur.

- Maliyet artı kâr yöntemine göre yapılmış sözleşmelerden geliri götürü olan türü, götürü fiyatlı sözleşmelerle aynı uygulamaya konu oluyordu. Bunlarda işin ilerleme derecesi katlanılan maliyetlere paralel olursa, ilgili bölümde açıklanan yöntemle oldukça güvenilir tahminler yapılabilmektedir.

- Birim fiyatlı sözleşmelere gelince tahminler fiziki ölçülemeye ve birim fiyatlara dayandığı için daha gerçekçi tahminler yapılabilmektedir.

2 - Hasılatı ve geliri iş devam ederken tanıyabilme açısından, ikinci bölümde yaptığımız tahlil sonucu, gerçekleşme ölçütünün tam bir dayanak olamayacağı ortaya çıktı. Gerçi bu ölçütün bazı işaretleri gelirin iş devam ederken tanınabileceğini gösteriyordu. Ancak bütün işaretler gerçekleşme olduğunu desteklemediği için konumuzun bu kavramın bir istisnası olması gerektiği sonucuna vardık.

Üçüncü bölümde iş devam ederken hasılatı ve geliri nasıl tanıyacağımız açıklandı, muhasebe kayıtları gösterildi. Götürü fiyatlı sözleşmelerle birim fiyatlı olanların özellikle kayıtlarda büyük ölçüde benzer oldukları ortaya çıktı.

Maliyet artı kâr yöntemine göre yapılmış sözleşmeler ise kendine özgü yapılarından götürü, geliri iş devam ederken tanımaya yatkındırlar. Hatta "maliyet artı yüzde" yönteminde bu bir zorunluluktur.

Uzun süreli sözleşmeye bağlı inşaat işlerinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi konusunda olabilecek değişik alternatifler de ilgili bölümde açıklanmıştır. Türk vergi sistemi tarihsel gelişimi içinde bunların hepsini denemiş, sonunda bugün uygulanmakta olan iş bitince geliri vergileme yolu benimsenmiştir. Bu "tamamlanma" yöntemidir. Uygulamada pratik yönleri bulunduğundan tercih edilmiş olsa gerektir. Halbuki 1950-60 arası uygulanan 5421 sayılı kanun muhasebe ilkelerine daha uygundu.

Her takvim yılı bir muhasebe dönemi kabul edilip, iş devam ederken de dönem sonucu tesbit ediliyordu.

Bugün için yapılacak en uygun iş, pay sahipleri ve işletme yönetimini muhatap alan ticari bilançonun "Kısmen Tamamlanma Yöntemine" göre, vergi kanunlarını esas alan mali bilançonun ise "Tamamlanma Yöntemi"ne göre düzenlenmesidir.

7. YARARLANILAN KAYNAKLAR

70. Yararlanılan Kitaplar

AICPA, Accounting Principles Board (APB), Accounting Principles as of June 30, 1973. 2 cilt: (1- Current Text, 2- Original Pronouncements). Commerce Clearing House, Inc. U.S.A., 1973.

Akıntürk, Turgut; Satım Aktinde Hasarın İntikali, Ankara, 1966.

Arıkan, Türkan; Muhasebe-Teknik, Der Yayınları No: 24, İstanbul, 1982.

Ataman, Ümit; Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. No: 363/596 İstanbul, 1982.

Akarçay, Vural; Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, Sermet Matbaası, Vize/Kırklareli, 1980.

Aliefendioğlu, Yılmaz; Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Ankara, 1975.

Altuğ, Osman; Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar, Met-er Matbaası, İstanbul, 1982.

Altuğ, Osman; İnşaat İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, İ.İ.T.İ.A. İşletme Fakültesi basılmamış dere notu, İstanbul, 1981.

Aysan, Mustafa; Finansal Tablolara Analizi ve Diğer Muhasebe Konuları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.

Batirel, Ö. Faruk; Kamu Bütçesi, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 312/540, İstanbul, 1979.

Batirel, Ö. Faruk; Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 316/549 İstanbul, 1979.

Baily, H. Heaton; Specialized Accounting Systems, John Wiley & Sons, Inc., U.S.A., 1960.

Bektöre, Sabri; Muhasebe, E.İ.T.İ.A. Yayını No: 212/137, Cem Ofset, İstanbul, 1982.

Benligiray, Yılmaz; İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, E.İ.T.İ.A. Yayını No: 241/161, Eskişehir, 1981.

Bierman, Harold; Financial Accounting Theory, The Mac Millan Co. New York, U.S.A., 1965.

Bierman, Harold-Drebin, Allan; Financial Accounting An Introduction, The Mac Millan Co. New York, 1969.

Bigat, Ercüment; Yapı Maliyeti, İ.D.G.S.A. Mimarlık Y.O. Bozak Matbaası, 1980.

Bigat, Ercüment; Yapı İşletmesi, İ.D.G.S.A. Mimarlık Y.O. Bozak Matbaası, 1980.

Black, Homer-Champion, John, E.-Brown, R. Gene; Accounting in Business Decisions Theory, method and use, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J. U.S.A., 1967.

Bursal, Nasuhi; Muhasebe-Maliyet Finansal Kontrol Konuları, İ.Ü.Y. 2152, İ.F.: 57, M.Ens.: 15, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.

Bulutoğlu, Kenan-Kurtuluğ, Erciş; Bütçe ve Kamu Harcamaları, Araştırma-Eğitim-Ekin Yayınları, Kent Basımevi, İstanbul, 1981.

Bulutoğlu, Kenan; Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, Değişik ve genişletilmiş 5. basılış, İstanbul, 1976.

Canoğlu, M. Ali; İnşaat İşlerinde Muhasebe, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 346/579 İstanbul, 1980.

Canoğlu, M. Ali; Vergi Muhasebesi, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 360/593, İstanbul 1981.

Collier, Keith; Fundamentals of Construction Estimating and Cost Accounting, (British Columbia Institute of Technology) Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs U.S.A. 1974.

Darman, Suat; Tatbiki Ticaret Muhasebesi, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Md. Yayını. Ankara 1971.

Durmuş, A. Hayri; Sınai İşletmelerde Gelir Tablosunun Düzenlenmesi ve Tahlili, İ.İ.T.İ.A. Doktora Tezi, İstanbul, 1973.

Deatherage, George, E.; Construction Company Organization and Management, Mc Graw-Hill Book Company, U.S.A. 1964.

- Durand, Francis; Corporate and Cost Accounting, (Handbook of Construction Management and Organization içinde) Partner in Charge Ernst and Ernst, New Orleans, Louisiana, 1973.
- Erimez, Rüştü; Değerleme ve Mali Tablolar, İstanbul, 1975.
- Erkural, Kenan; Muhasebe Prensipler ve Uygulama, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 270. İstanbul, 1977.
- Erman, Hasan; İstisna Sözleşmesinde Beklenmeyen Haller, İstanbul, 1979.
- Federal Tax Course, Commerce Clearing House Inc. U.S.A. 1966.
- Grady, Paul; Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, AICPA, ARS, No: 7, N.Y. 1965.
- Hatipoğlu, Zeyyat-Gürsoy, Cudî Tuncer; Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Aktif Büro Basım Organizasyon Yayını No: 9, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1979.
- Hiçşmaz, Mazhar; Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, A.İ.T.İ.A. Yay No: 20, Kalite Matbaası, Ankara 1970.
- İ.D.T.Y.D.K.; Terimler ve Açıklamalar, DPT 865-KD 98, Ankara, 1973.
- İ.D.T.Y.D.K.; Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, DPT 863-KD 96, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul, 1970.

İlyasoğlu, Eyüp; Yönetim Açısından Üretim Sistem Tipleri, İ.İ.T.İ.A. Yayın No: 1976/6. İstanbul, 1976.

Jaedicke, Robert-Sprouse, Robert; Accounting Flows: Income, Funds and Cash, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 1965.

Kabaalioğlu, Haluk; Satım Akdinde Hasarın İntikali, Basılmamış Seminer Çalışması.

Kaynar, Reşat; Borçlar Hukuku, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 234, İst. 1974.

Keskinoğlu, Suat; Genel İşletme Ekonomisi Dersleri, Cilt 1 Dördüncü Bası. Hilal Matbaacılık Koll. Şti. İstanbul 1970.

Kobu, Bülent; Üretim Yönetimi, İ.Ü.İ.F. İ.İ.E. No: 33, Fatih Matbaası, İstanbul, 1977.

Kızılot, Şükrü; İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Ölçümleme, Olgaç Matbaası, Ankara 1980, II. Baskı.

Kızılot, Şükrü-Avcı, Şükrü; Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Doruk Mat. San. Ankara, 1979. Genişletilmiş 2. baskı.

Lalik, Ömer; Finansal Muhasebe, A.İ.T.İ.A. Muhasebe Yüksek Okulu Yayını No: 3. Ankara, 1982.

Lenhart, Norman J.-Defliese, Philip L.; Montgomery's Auditing, The Ronald Press Company, New York, U.S.A. 1957.

Lucas, Paul. D.; Accounting guide for Construction Contractors, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J. U.S.A. 1973.

Mc Carthy, E. Jerome; Basic Marketing A Managerial Approach
Richard D. Ervin, Inc. Homewood, Illinois U.S.A.
1965.

Moonitz, Maurice-Jordan, Louis, H.; Accounting An Analysis
of its Problems, Volume 1, Holt, Rinehart and Wins-
ton Inc. U.S.A. 1966.

Moonitz, Maurice; The Basic Postulates of Accounting "An
Accounting Research Study" AICPA, AICPA Accounting
Research Study No: 1, New York, 1961.

Olgaç, Senai; İstisna Akdi, Olgaç Matbaası, Ankara, 1977.

Özaslan, İsmail; Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul,
1974.

Özbalcı, Yılmaz; Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları
Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.

Paton, William-Dixon, Robert, L.-Çev: Mustafa A. Aysan, Mu-
hasebenin Temelleri, Duran Ofset, İstanbul, 1964.

Paton, W.A.; Accountant's Handbook, The Ronald Press
New York, 1949.

Pancarıcı, Ali-Öcal, M. Emin; Yapı İşletmesi ve Maloluş He-
sapları, Güven Kitabevi Yayınları, Ankara, 1979.

Peker, Alpaslan; Ortaklıklar Muhasebesi, Ders Notu (Teksir)
İstanbul, 1972.

Peker, Alpaslan; Yönetim Muhasebesi (2 Cilt), Fakülteler
Matbaası, İstanbul, 1978.

Raby, William L.; The Income Tax and Business Decisions, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs N.J. U.S.A., 1964.

Sayarı, Mehmet; Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni, A.İ.T.İ.A. Muhasebe Bölümü, Basılmamış Doçentlik Tezi, Ankara, 1980.

Seliçi, Özer; İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Sorumluluğu, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

Sevgener, A. Sait; Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçümlene, İ.İ.T.İ.A. Basılmamış doktora tezi, İstanbul, 1978.

Shillinglaw, Gordon; Managerial Cost Accounting, Richard D. Erwin Inc. Homewood Illinois, 60430, U.S.A., 1977.

Solaş, Çiğdem; Tarihi Gelişim İçinde Muhasebe İlkeleri, Muhasebe Disiplini Lisansüstü Ders Notları, (İ.İ.T.İ.A. İşl. Fak.) İstanbul, 1981.

Sorguç, V. Doğan; Yapı İşletmesi Ders Notu (2 cilt), İ.T.Ü. İnşaat Fakültesi Ders Notları, İ.T.Ü. İnşaat Fakültesi Matbaası, Cilt 1: 1983, Cilt 2: 1980.

Sterling, Robert, R.; Theory of the Measurement of Enterprise Income, The University Press of Kansas, U.S.A. 1970.

Sommerfeld, Ray, M.-Anderson, Hershel, M.-Brock, Horace, R. An Introduction to Taxation, Harcourt Brace Jovanovich, Inc. U.S.A., 1978.

Spiller, Earl, A. Jr.; Financial Accounting, Richard D. Irwin, Inc. U.S.A., 1971.

Tandoğan, Haluk; Borçlar Hukuku, Cilt 2, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma enstitüsü, Ankara, 1982.

Taylor/Glezen; Auditing, Integrated Concepts and Procedures, John Wiley & Sons Inc., U.S.A., 1979.

Tekinay, Selahattin, Sulhi; Borçlar Hukuku, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974.

Tümer, Melih; Ürün, Üretim ve Yönetim, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 305/532, Sermet Matbaası, İstanbul, 1978.

Uff, John; Construction Law, An outline of law and practice relating to the construction industry, Sweet & Maxwell Ltd. London, 1974.

United Nations Department of Economic and Social Affairs, Indexes to the International Standard Industrial Classification of all Economic Activities, United Nations, New York, U.S.A., 1971.

Ünalın, Sedat; Envanter Bilanço, Emel Matbaacılık Sanayii Ankara, 1982.

Vance, Lawrence-Boutell, Wayne, S.; Principles of Auditing, The Dryden Press Hinsdale, Illinois, U.S.A. 1975.

Yazıcı, Mehmet; İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970.

Yazıcı, Mehmet-Durmuş, A. Hayri; Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 251. İstanbul, 1975.

Yazıcı, Mehmet; Bilanço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İ.İ.T.İ. A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No: 232, İstanbul, 1973.

71. Yararlanılan Makaleler, Tebliğler, Raporlar

Aktuğlu, M. Ali-Tözün, Ali; Türkiye'de Vergi Muhasebesi Sorunları, II. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İzmir, 1979.

Bilgin, Naci; İhale Kanunu Değişikliği, Dünya Gazetesi, 11.5.1983.

Bowers, Russell; Tests of Income Realization, The Accounting Review, Vol. XVI, No: 2, June 1941, s. 139-55.

Chutter, S.D.C.; The Construction Industry, The Canadian Chartered Accountant, Volume 89, Number 2.

Coşkuner, Memduh; İnşaat Taahhüt Kazançlarının Vergilendirilmesi, T.C. Maliye Bakanlığı, HUK Bilim Raporu, 1971, R.S. 267-399/1.

Dülger, İlhan; Konut Sektörünün Darboğazları ve Çözüm Yolları, II. Türkiye İktisat Kongresi, Sosyal Gelişme ve İstihdam Komisyonu Tebliğleri, İzmir, 1981.

Ercan, Yücel; Maliyet ve gider kavramları, İ.Ü. İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 3, Sayı: 10.

Erdamar, Cengiz; Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlülüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması-Finansal Tablolar I-II, İ.Ü. İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 26-27.

Gülen, Nüzhet; İnşaat İşletmeleri ve Muhasebe Eğitimi İlişkisi, IV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Ören, 1982 (bildiri).

Horngren, Charles, T.; How Should We Interpret the Realization Concept? Accounting Review, April, 1965.

Kazgan, Haydar; Taahhüt Suretiyle İnşaat İşletmeciliğinde Gelir Vergisinin Maliyete Tesiri, Muhasebe Mecmuası, Sayı: 11, Eskişehir, Haziran 1961.

Komşuoğlu, Akın; İnşaat Taahhüt İşlerinde Vergi Muhasebesi, HUK Bilim Raporu No: 655, 1971.

Mautz, R.K.; The Place of Postulates in Accounting, The Journal of Accountancy, January 1965, s. 46-49.

Özdoğan, Gönül; Birden Fazla Yıla Sirayet Eden İnşaat İşleri, HUK Bilim Raporu, S. 304/149-11, 1964.

Powell, Weldom; Accounting Principles and Income Tax Allocation, New York Certified Public Accountant Vol: 29, No: 1, Ocak 1959.

Richter, Robert, F.-Raby, William, L.; Conformity of tax and financial accounting, The Journal of Accountancy March, 1975.

Sarıtaş, Muzaffer; Hesabı Aşan İhale Tenzilatları, Türk İnşaa Dergisi, Sayı: 11.

Sayarı, Mehmet; Gelir ve Kurumlar Vergilerindeki Yapı Taahhüt Kazançlarına İlişkin Düzenlemelerin Muhasebe Açısından Yorumu, Yeni İş Dünyası, Sayı: 35.

Sunguroğlu, Kerim; Maliyet artı kâr usulüyle iş yaptırılması (Tebliğ), İnşaat ve Konut Sektörünün Güncel ve Geleceğe Yönelik Sorunları Semineri, Ankara, 1982.

Şanlı, Çetin; Proje Ortaklıklarında Uygulanacak Muhasebe Sistemleri, İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 31, s. 3-6.

Şensoy, Necdet; Vergi Kanunlarında Yapılan Değişikliklerin "Taahhüt Kazançlarında Vergileme" Konusunda Getirdiği Yenilikler, Vergi Dünyası, Sayı: 7, Mart, 1982.

Uluslararası Muhasebe Standardları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standardı, İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 3, Sayı: 8, Eki, Sayı 11, ve sayı 23-24.

72. Yararlanılan Sözlükler ve Ansiklopediler

A Dictionary for Accountants, Kohler, Eric, U.S.A., 1963.

Devellioğlu, Ferit; Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat, Doğuş Ltd. Şti. Matbaası, Ankara, 1970.

Encyclopedia of Accounting Systems, Wilhame, R. and Doris, L., Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs, N.J. U.S.A. 1969. (Building Contractors by Alfred Kaplan, s. 134-168).

Industrial Accountant's Encyclopedic Dictionary, Editorial Staff of Prentice Hall Inc. Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs N.J. U.S.A., 1964.

Meydan-Larousse, BÜyük Lügat ve Ansiklopedi, Meydan Yayın-
evi, İstanbul, 1973.

The New American Webster Dictionary, Signet Books, U.S.A.,
1961.

73. Yararlanılan Kanun ve Yönetmelikler

6785 Sayılı İmar Kanunu

2490 Sayılı A.E.İ.K.

2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu

Türk Borçlar Kanunu

193 Sayılı G.V.K.

5422 Sayılı K.V.K.

Maliye Bakanlığı 5 No.lu Devlet İhaleleri Genelgesi

Bayındırlık Bakanlığı, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararları

B. KISALTMALAR

a.g.e.	Adı geçen eser
a.g.d.	Adı geçen dergi
a.g.m.	Adı geçen makale
a.g.r.	Adı geçen rapor
A.B.D.	Amerika Birleşik Devletleri
A.E.İ.K.	Artırma Eksiltme İhale Kanunu
A.I.C.P.A.	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Kamu Muhasipleri Enstitüsü)
APB	Accounting Principles Board (Muhasebe İlkeleri Kurulu)
ARB	Accounting Research Bulletin (Muhasebe Araştırma Bülteni)
A.İ.İ.T.İ.A.	Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
B.İ.G.Ş.	Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi
B.K.	Borçlar Kanunu
Bkz.	Bakınız
D.İ.K.	Devlet İhale Kanunu
f.	fıkra
G.V.K.	Gelir Vergisi Kanunu
H.G.K.	Hukuk Genel Kurulu
H.U.K.	Hesap Uzmanları Kurulu
İ.D.T.Y.D.K.	İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
İ.İ.T.İ.A.	İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İ.Ü.İ.F.İ.İ.E.	İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü
İ.Ü.M.E.	İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü
İ.T.Ü.	İstanbul Teknik Üniversitesi
K.V.K.	Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	Madde
U.S.A.	United States of America
s.	sayfa
sa.	sayı
s.a.g.e.	Son adı geçen eser
s.a.g.m.	Son adı geçen makale
vd.	ve devamı
z.	zikreden