

**T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE
VERGİLENDİRME VE MUHASEBE İŞLEMLERİ**

Mustafa KAVACIK

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. Ayşe Necef YERELİ

MANİSA, 2008

ÖNSÖZ

Bu çalışmada değerli görüş ve katkılarıyla bana yön veren danışman hocam sayın Yrd. Doç. Dr. Ayşe Necef YERELİ'ye, yüksek lisans ve tez yazım aşamasında her türlü destek ve yardımı gösteren sayın Yeminli Mali Müşavir Ünal GÖKOĞLU'na, değerli arkadaşlarım Aydın KURU ve Ali YILDIZ'a sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	II
ÖNSÖZ	III
İÇİNDEKİLER	IV
KISALTMALAR	VIII
GİRİŞ	IX
BİRİNCİ BÖLÜM	1
1. İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ.....	1
1.1 TEMEL KAVRAMLAR.....	2
1.1.1. Yüklenici (Müteahhit).....	2
1.1.2. İnşaat Sahibi.....	3
1.1.3. Taşeron.....	3
1.1.4. Hakediş.....	3
1.1.5. Medeni Kanun’da İnşaat Türleri.....	4
1.1.5.1. Menkul İnşaat.....	4
1.1.5.2. Menkul Olmayan İnşaat.....	4
1.1.6. Vergi Hukukunda İnşaat Türleri.....	4
1.1.6.1. Özel İnşaatlar.....	4
1.1.6.2. Taahhüt Şeklinde İnşaatlar.....	5
1.2. İNŞAAT TAAHHÜTLERİNDE İZLENEN SÜREÇ.....	5
1.2.1. Proje Hazırlığı.....	5
1.2.2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi.....	6
1.2.3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi.....	6
1.2.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi ve Teklif Verilmesi..	7
1.2.5. Sözleşmenin Yapılması.....	7
1.3. İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNAT.....	8
1.3.1. Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler.....	8
1.3.2. Geçici Teminat.....	9
1.3.3. Kesin Teminat.....	9
1.4. YABANCI ÜLKELERDE İNŞAAT MUHASEBESİ.....	9

1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri.....	10
1.4.1.1. Kısa Dönem Taahhütler.....	11
1.4.1.2. Uzun Dönem Taahhütler.....	12
1.4.1.2.1. Tamamlanma Yüzdesi Metodu.....	13
1.4.1.2.2. Tamamlanmış Taahhüt Metodu.....	14
1.4.1.2.3. Uzun Dönem Taahhüt Maliyetleri.....	15
1.4.2. Avrupa Birliği.....	17
1.4.3. Japonya.....	22
İKİNCİ BÖLÜM.....	24
2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ.....	24
2.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLEME.....	24
2.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşe Başlama.....	25
2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşin Tamamlanması.....	26
2.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi.....	27
2.1.3.1. Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatın Yıllara Yaygın Olması Halinde Vergi Kesintisi.....	28
2.1.3.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşin Bölümler Halinde Taahhüt Edilmesi Durumunda Vergi Kesintisi.....	28
2.1.3.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi.....	29
2.1.3.4. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri Kapsamında Oluşan Kur Farklarında Vergi Kesintisi.....	30
2.1.4. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Teminatın SSK Prim Borcuna Karşılık Tutulması.....	31
2.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi.....	31
2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi.....	32
2.1.7. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi.....	33
2.1.8. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri Kapsamında Yapılan	

Vergi Kesintisinin Mahsubu ve İadesi.....	33
2.1.9. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Dar Mükellefiyet Durumu.....	34
2.1.10. Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar.....	37
2.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBE İŞLEMLERİ.....	38
2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Kar-Zarar Tespitinde Kullanılan Yöntemler.....	38
2.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Maliyet Belirleme..	39
2.2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Direkt Giderler.....	40
2.2.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Ortak Genel Giderler.....	42
2.2.2.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Amortismanlar.....	43
2.2.2.3.1. Ortak Genel Gider Niteliğindeki Amortismanlar.....	44
2.2.2.3.2. Yıl İçinde Aktife Giren İktisadi Kıymetlerin Aktife Girmeden Önceki Süreye Tekabül Eden Amortismanları.....	45
2.2.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Bazı Özellik Arz Eden Hesaplar.....	45
2.2.3.1. Verilen Depozito ve Teminatlar.....	46
2.2.3.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri.....	46
2.2.3.3. Taşeron Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	46
2.2.3.4. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar.....	47
2.2.3.4.1. (193) – Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar.....	47
2.2.3.4.2. (295) – Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar.....	48
2.2.3.5. İnşaat, Taahhüt ve Onarım Hak Edişlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	48
2.2.3.6. Satılan Hizmet Maliyeti.....	48
2.2.3.7. Hizmet Üretim Maliyeti.....	49

2.2.3.8. Şantiye Binalarının Muhasebeleştirilmesi.....	49
2.2.3.9. Alınan Avansların Muhasebeleştirilmesi.....	50
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	51
3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ İLE	
İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMA.....	51
3.1. Hakediş Alımı.....	54
3.2 Alınan Avanslar.....	56
3.3 Taşeronlara Verilen Avanslar.....	59
3.4. Taşeron Giderleri.....	60
3.5. Geçici Teminat Verilmesi.....	62
3.6. Kesin Teminat Verilmesi.....	63
3.7. Stoklar.....	64
3.8 Girdilerin Maliyeti.....	67
3.9. Dönem sonu İşlemleri.....	70
3.9.1. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı.....	70
3.9.2. Ortak Amortisman Giderlerinin Dağıtımı.....	72
SONUÇ.....	80
KAYNAKLAR.....	83

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GSYİH	Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IRC	Yurtiçi Gelir Yasası (Internal Revenue Code)
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KİK	Kamu İhale Kanunu
RA	Gelir Kanunu (Revenue Act)
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
TAMRA	Teknik ve Çeşitli Gelir Kanunu (Technical and Miscellaneous Revenue Act)
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TRA	Vergi Reformu Kanunu (The Tax Reform Act)
VUK	Vergi Usul Kanunu
YTL	Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

İnşaat sektörü, gerek sanayi boyutuyla, gerekse pazarlama ve ticaret boyutuyla Türkiye'nin en geniş sektörlerinden birisini oluşturmakta, dolaylı olarak 400 sektörü/alt sektörü etkilemektedir. Türkiye'nin dünya inşaat sektörü içerisindeki payı % 3'tür. Dünyanın en büyük 225 uluslar arası inşaat firması arasında 20 Türk firması da bulunmaktadır. Ülkemizde yatırımların %50'sini inşaat sektörü teşkil etmektedir. GSMH içerisindeki payı ise %30 seviyesindedir.

İnşaat sektöründe önemli bir yer teşkil eden yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri Vergi Sistemimizde özel bir vergileme rejimi kapsamında yürütülmektedir.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre, kar ve zarar tespitini ancak işin kesin olarak bittiği yıl yapabilmektedir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde inşaat, taahhüt ve onarım işleri ve ilgili temel kavramlar ele alınmıştır. İnşaat taahhüt süreci işleyişine ve teminat konusuna değinilmiştir ve Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği ve Japonya gibi ülkelerde ve ülke topluluklarında inşaat muhasebesi uygulamaları anlatılmıştır.

İkinci bölümde yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin ülkemiz uygulamalarında kazancın nasıl belirlendiği, vergilendirilmenin ve muhasebe kayıtlarının ne şekilde yürütüldüğü ortaya konulmuş, bu işlerle uğraşan dar mükelleflerin ve yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden kazanç sağlayanların durumu anlatılmış ve bazı özellik arz eden hesapların işleyişi üzerinde durulmuştur.

Son bölümde ise, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleri ile uğraşan bir şirketin bu iş kapsamındaki uygulama örnekleri sunulmuş ve sorunlardan bahsedilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ

İnşaat, genel anlamı ile malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü kapsar.¹

Vergi kanunlarında inşaat kavramının tanımına yer verilmemiş olup, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5.maddesinde “Yapı, karada ve suda sürekli veya geçici, resmi ve özel yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesislerdir” denilmiştir.²

Kamu İhale Kanununun 4. maddesinde inşaat yerine yapım tanımı yapılmıştır. Buna göre bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri, bu işlerin sonucunda ortaya çıkan yapım inşaat olmaktadır.³

Dekapaj işi olarak adlandırılan faaliyet kapsamında mükellefler, bir proje çerçevesinde belirlenen sınırlar dahilinde dekapaj sahasındaki toprak ve kayalık alanın temizlenmesi, döküm sahası ile dekapaj sahası arasında, dekapaj sahası içinde, üretim ve dekapaj işlemleri için gerekli yolların yapımı, bakımı, dekapaj sahasında suların tahliyesi, sahayı su basmaması için gerekli önlemlerin alınması gibi işler üstlenmektedirler.⁴

¹ KIZILOT Şükrü, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, s. 951

² BULUT İbrahim, “Yıllar Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 92, Mayıs 2007, s. 59

³ YILMAZ Kazım, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2006, s.19

⁴ DURAK Gündoğan, “Yıllar Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 304, Aralık 2006, s. 130

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir.⁵

Bir gayrimenkulün, iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılmasına yönelik büyük ölçüdeki tamir ve yenileme faaliyetleri de onarım kavramını ifade eder.⁶

İnşaat, taahhüt ve onarım işleri kapsamında bu bölümde sektör ile ilgili temel kavramlardan, inşaat taahhütlerinde izlenen süreçten, teminat kavramından ve yabancı ülkelerdeki inşaat muhasebesi uygulamalarından bahsedilmektedir.

1.1. TEMEL KAVRAMLAR

İnşaat, taahhüt ve onarım işleri içerisinde yüklenici (müteahhit), inşaat sahibi, taşeron ve hakediş kavramları da önemlidir. İnşaat çeşitleri de medeni ve vergi kanunlarına göre ayırım gösterir.

1.1.1. Yüklenici (Müteahhit)

İnşaat sahibi ile hukuki bir sözleşmeye giren ve bu sözleşme ile sözleşmede belirtilen inşaat işini istenilen niteliklere göre yapmayı taahhüt eden gerçek ya da tüzel kişidir.⁷

Yüklenici olarak da tanımlanan müteahhit, bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz ihale eden kuruma karşı bir inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir.⁸

⁵ ATEŞ Nermin, “Özel İnşaat ve İnşaat Taahhüt Ayrımı”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 74, Aralık – Ocak 2005, s. 103

⁶ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s. 951

⁷ Halsey Van ORMAN, Estimating For Residential Construction, New York, Prentice-Hall, Inc., 1981, s.10; KARTAL Ali, “Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması”, **Anadolu Üniversitesi Yayınları**, Kütahya, 1991, s. 9

⁸ ÇANKAYA İslam, **İnşaat Muhasebesi**, Meslek Yapıtları, Ankara, 2003, s. 20

1.1.2. İnşaat Sahibi

İnşaat taahhüdünün başlatılmasına neden olan, başka bir deyişle inşaat faaliyeti sonucunda elde edilecek olan yapıya gereksinmesi olan gerçek veya tüzel kişidir. İnşaat sahibinin bu gereksinimi, inşa edilecek yapıyı kendisinin kullanması, yapıyı kiralayarak kira geliri elde etmeyi düşünmesi ya da sahip olduğu arsa ya da araziye geliştirmeyi düşünmesi v.b. pek çok farklı nedenlere bağlı olarak ortaya çıkabilmektedir.⁹

1.1.3. Taşeron

Yapılacak işin; işçilik, taşıma, kiraya verme, mühendislik hizmetleri ve bunlara benzer nevilerinden bir kısmını ya da tamamını tutarı karşılığı yapan kişi veya firmalara denir.¹⁰ Örneğin, temel kazım işleri, duvar işleri, beton işleri ve su tesisatı işleri taşeronlara yaptırılabilir.

1.1.4. Hakediş

Bir inşaat, taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından belirli bir zamana kadar yapılan kısma ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denilmektedir.¹¹

Tamamlanmış iş kısımları denetlenip onaylandıktan sonra bunlarla ilgili sözleşme tutarı periyodik olarak inşaat sahibi tarafından ödenir. Müteahhitlere yapılan hakediş ödemeleri Yeni Türk Lirası veya döviz olarak yapılabilir. Müteahhitler de karşılığında inşaat sahibi veya kuruma bir hakediş belgesi veya faturası düzenlerler.

1.1.5. Medeni Kanun'da İnşaat Türleri

Medeni Kanun'da inşaat, menkul ve menkul olmayan (taşınmaz) inşaat olmak üzere ikiye ayrılmıştır.¹²

⁹ KARTAL Ali, a.g.e., s. 8

¹⁰ KIZILOĞLU Şükrü, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümlemesi**, Dördüncü Basım, Ankara: Feryal Matbaacılık San. Ve Tic. Ltd. Şti., 1987, s.766; KARTAL Ali, a.g.e., s. 9

¹¹ ŞENLİK Mehmet, **İnşaat Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, 2005, s. 5

¹² Medeni Kanun Madde 654

1.1.5.1. Menkul İnşaat

Sürekli kalmak amacı olmadan belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen inşaatdır. Menkul inşaatlara örnek olarak kulübelere, barakalar, yazlık sinema ve tiyatro sahneleri gösterilebilir.

1.1.5.2. Menkul Olmayan İnşaat

Devamlı kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değere taşıyan yapılardır. Örnek olarak köprüler, meydanlar, yollar ve binalar gösterilebilir.

1.1.6. Vergi Hukuku'nda İnşaat Türleri

Vergi Hukuku yönünden de inşaatları, özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.1.6.1. Özel İnşaatlar

Özel inşaatlar yapılış biçimlerine göre üçe ayrılabilir.

- Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işleri (yap-sat şeklinde),
- Kat karşılığı inşaat işleri (konut ve işyeri inşaatları),
- Satmak amacı olmaksızın kendi arsa veya arazi üzerine ya da gecekondular olarak başkalarının arazileri üzerinde yapılan inşaat işleri.

1.1.6.2. Taahhüt Şeklinde İnşaatlar

Taahhüt şeklindeki inşaatlar, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri ve yıllara yaygın olmayan inşaat, taahhüt ve onarım işleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Bir taahhüdün gerçekleşebilmesi için dört unsurun bulunması gerekir. Bunlar; yapılacak bir iş (bir şeyin imali), işin bedeli, işin bedel karşılığında yapımını üzerine alan kimse (müteahhit) ve işi yaptıran kimsedir (iş sahibi).¹³

1.2. İNŞAAT TAAHHÜTLERİNDE İZLENEN SÜREÇ

İnşaat taahhütlerinde izlenen süreç beş aşamadan oluşmaktadır. Bunlar; proje hazırlığı, keşif bedelinin belirlenmesi, ilanın yapılması ve ihale belgelerinin incelenmesi, ihaleye girebilme koşullarının yerine getirilmesi ile teklif verilmesi ve sözleşmenin yapılmasıdır.

1.2.1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhütlerinde ilk aşama, iş sahibinin yaptıracığı inşaata ait projenin hazırlanmasına ilişkindir. İş sahibi, varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yoksa işinde uzmanlaşmış kişi ya da kuruluşlara isteklerine uygun avan projeleri çizdirir. Bunlar üzerinde yapılması istenilen değişikliklerden sonra uygulama projesi elde edilir. Bu proje idareye onaylatılır ya da idare tam olarak her türlü uygulama projelerini ve detaylarını hazırlayıp ihale dosyasına koyar.¹⁴

Yapılacak inşaatın türüne ve özelliklerine göre, bir inşaat projesi, çeşitli alt projelerin bir araya gelmesinden oluşur. Sözelimi bir konut projesinde;

- Mimari proje,
- Betonarme projesi,
- Sıhhi tesisat projesi,
- Elektrik tesisatı projesi,
- Kalorifer projesi,

¹³ KIZILOT Şükrü, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s. 8

¹⁴ SUNGUROĞLU Kerim, "Yapı İşletmesi Şantiye Tekniği ve Maliyet Hesapları", **TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası Ankara Şubesi Yayınları**, Ankara, 1982, s.2528

gibi projeler yer alır. Ayrıca, her projenin içinde teknik ve estetik özellikleri kapsayan detay projeleri de bulunur.

1.2.2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi

Keşif bedeli, inşaatın kesin olmayan, önceden tahmin edilmiş bedelidir, buna “Tahmini Bedel” de denir.¹⁵

Keşif bedelinin, inşaatın proje ve keşif özetlerine dayanılarak gerçeğe uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Keşif bedelinin belirlenmesinde farklı yöntemler izlenebilir. Özellikle, inşaatın teknik durumları ve ekonomik koşulları, bu bedelin belirlenmesinde önemli rol oynar. Bayındırlık Bakanlığı'nın denetimi altındaki inşaatlarda keşif bedeli, genel projeyi oluşturan her alt projede yer alan işlerin birim fiyat listesine göre bulunan fiyatlarla hesaplanması sonucu belirlenir.¹⁶

1.2.3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi

İhale konusu işler, genellikle ilan yoluyla müteahhitlere duyurulur. Pazarlık usulüyle yapılacak ihaleler için idareler, ilan yapıp yapmamakta serbesttirler. İhaleyle ilgili olarak yapılacak ilanda;¹⁷

- İhale konusu olan işin niteliği, yeri ve miktarı,
- İhalenin nerede, hangi tarih ve saatte ve hangi usulle yapılacağı,
- Şartname ve eklerinin nereden ve hangi şartlarla alınacağı,
- Varsa tahmin edilen bedel ve geçici teminat tutarı,
- İsteklilerden aranılan belgelerin neler olduğu,

¹⁵ ÇANKAYA İslam, a.g.e., 2003, s.20

¹⁶ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s. 15

¹⁷ KIZILOT Şükrü, a.g.e., 2000, s.17

Müteahhit, ihale belgelerini inceledikten ya da teknik elemanlarına bazı hesaplama ve maliyetleri çıkarttıktan sonra, ihaleye girip girmeyeceğine ve teklif edeceği bedele karar verir.

1.2.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi ve Teklif Verilmesi

İhaleye katılma yeterlik kuralları KİK'in 10. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, ihaleye katılacak isteklilerden, ekonomik ve mali yeterlik ile mesleki ve teknik yeterliklerinin belirlenmesine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeler istenebilir.¹⁸

1. Ekonomik ve mali yeterliğin belirlenmesi için gerekli belgeler
2. İsteklinin iş hacmini gösteren belgeler
3. Mesleki ve teknik yeterliğin belirlenmesi için gerekli belgeler

Bu yeterliklere sahip istekli firmalar indirim oranlarını sunarlar ve en yüksek indirim yapan firma ihaleyi kazanır.

1.2.5. Sözleşmenin Yapılması

Yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanır. Yüklenicinin ortak girişim olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları tarafından imzalanır. İhale dokümanında aksi belirtilmedikçe sözleşmelerin notere tescili ve onaylatılması zorunlu değildir. Sözleşmede, yapılacak işin tanımı ve özellikleri açıklanır, işin toplam bedeli, bu bedelin ödenme şekli, tarafların hak ve yükümlülükleri vb. hususlara yer verilir.¹⁹

¹⁸ YILMAZ Kazım, a.g.e., 2006, s.35

¹⁹ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 46

Müteahhit, Kamu İhale Kanununun 42. ve 43. maddelerine göre kesin teminatı ödeyerek sözleşmeyi imzalamak zorundadır.²⁰

1.3. İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNAT

İnşaat, taahhüt ve onarım işi yapacak olan gerçek veya tüzel kişiler, teklif bedeli üzerinden geçici teminat ve ihale bedeli üzerinden de kesin teminat ödemekle yükümlüdürler. Bu teminatlar belirli oranlara göre tespit edilir.

1.3.1. Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler

Kamu İhale Kanununda teminat olarak kabul edilen değerler düzenlenmiştir. Buna göre;²¹

- a) Tedavülde bulunan Türk Parası,
- b) Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları.
- c) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler.

İlgili mevzuata göre Türkiye'de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı bankaların düzenleyecekleri teminat mektupları ile Türkiye dışında faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kuruluşlarının kontrgarantisini üzerine Türkiye'de faaliyette bulunan bankaların veya özel finans kurumlarının düzenleyecekleri teminat mektupları da teminat olarak kabul edilir.

1.3.2. Geçici Teminat

İhalelerde, teklif edilen bedelin % 3'ünden az olmamak üzere, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır.²²

²⁰ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 44

²¹ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 34

²² 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 33

İhale kazanılırsa kesin teminat yatırılır ve sözleşme yapıldıktan sonra geçici teminat iade edilir.

1.3.3. Kesin Teminat

Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır.²³

Kesin teminat müteahhidin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesini sağlamak üzere alınmaktadır.²⁴

Müteahhidin kesin teminat ödemesini yerine getirmemesi durumunda protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmadan ihale bozulur ve geçici teminat gelir kaydedilir.

1.4. YABANCI ÜLKELERDE İNŞAAT MUHASEBESİ

Türkiye dışındaki ülkelerde de ülkenin geçmiş yapısına, ekonomisine, hukuki yapısına ve uluslar arası çapta yapılan çalışmalara göre farklı şekillerde inşaat muhasebesi sistemleri uygulanmaktadır.

1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde inşaat müteahhitleri, 1986'daki Vergi Reformu Kanununun (The Tax Reform Act, TRA) kabulü öncesinde birkaç sınırlama ile çeşitli alternatiflerden bir muhasebe metodu seçebilirlerdi. Müteahhitler, inşaat taahhütlerinden gelir ve gideri; nakit metot, tahakkuk metodu, tamamlanmış taahhüt metodu veya tamamlama yüzdesi metodu kapsamında saptarlardı. Birçok müteahhit, taahhüt

²³ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 43

²⁴ ÇANKAYA İslam, a.g.e., s.21

tamamlanıncaya kadar vergileri erteleyebildiklerinden dolayı vergi amaçları için tamamlanmış taahhüt metodunu benimsedi.²⁵

1986'daki Vergi Reformu Kanunu (The Tax Reform Act, TRA) uzun dönem inşaat taahhüdü muhasebesinde birçok önemli değişiklikler getirdi.²⁶

TRA'86 vergi muhasebesi için tamamlanmış taahhüt metodunun kullanımını yasakladı. Ayrıca, TRA'86, müteahhitlere uzun dönem taahhüt için sadece iki muhasebe metodunu seçmesine imkan veren 460 Kod No'lu Yurtiçi Gelir Yasası'nı (Internal Revenue Code, IRC) oluşturdu.²⁷

TRA'86 kapsamında 460 Kod No'lu Yurtiçi Gelir Yasası sadece ya tamamlanma yüzdesi metoduna veya tamamlanma yüzdesi – aktifleştirilen maliyet metodunu içeren karma türev bir metoda izin verir. İlaveten TRA'86 gelir vergisi yükümlülüğünün; taahhüt gelirlerinin yüzde 60'ı, normal gelir ve brüt kar saptama metodu kullanarak rapor edilebilirken; saptanan taahhüt gelirlerinin yüzde 40'ının bir tamamlanma yüzdesi metodundan yararlanarak rapor edilmesini ister.²⁸

1987'deki Gelir Kanunu (The Revenue Act, RA) uzun dönem taahhüt muhasebesinde ilave yüzdeler sınırlamalar getirdi. RA'87 nin resmi bildirim, TRA'86 nın gelir belirlemede 60/40 yüzde bölünmesini 70/30 bölünme tarifesine dönüştürdü. 1988'deki Teknik ve Çeşitli Gelir Kanunu (The Technical and Miscellaneous Revenue Act, TAMRA) 86'nın ve 87'nin tamamlanma yüzdesi – aktifleştirilen maliyet metodunu daha da değiştirdi. TAMRA'88, vergi muhasebesi için 90/10 yüzde bölünme tarifesini kullanmak için müteahhidin 10 milyon dolardan fazla satışı olmasını ve taahhüdün iki yıldan daha fazla sürede tamamlanmasını gerektirdi. Böylece, kalan yüzde 10,

²⁵ INTERNAL REVENUE SERVICE; **Construction Industry Audit Technique Guide (ATG)**, Department of Treasury, 2004, s. 2-1.

²⁶ Pirrong, G., (1987), "New rules for long-term construction contracts, *Management Accounting*", 69, 1-6; JENSEN Jr., DONALD A., CRAIG Jr., JAMES W., "The impact of TAMRA'88 on US construction accounting practices", **Construction Management and Economics**, 16:3, 1998, s.311

²⁷ Adler, C.C., CPA (1989), Many home builders still are not required use the percentage of completion method, *Taxation for Accountants*, 43, 146-151; JENSEN Jr., DONALD A., CRAIG Jr., JAMES W., a.g.m., s.311

²⁸ HAWKINS R.L. (1989), Planning for long-term contracts after TAMRA, **Journal of Accountancy**, 70, 1-6, Jensen, Jr., Donald A., Craig, Jr., James W., a.g.m., s.312

tamamlanmış metot kapsamında kayıt altına alınabilirken; taahhüt fiyatının yüzde 90'ı şu anda tamamlanma yüzdesi veya tamamlanma yüzdesi-aktifleştirilen maliyet metodu ile hesaplanmalıdır.²⁹

Amerika Birleşik Devletleri'nde inşaat ve taahhüt kapsamında yapılan işler kısa ve uzun dönem taahhütler olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.4.1.1. Kısa Dönem Taahhütler

İnşaat firması, genel itibariyle hem finansal geliri hem de vergilendirilebilir geliri saptamak için kendine uygun birçok muhasebeleştirme metoduna sahiptir. Bir kısa dönem inşaat projesi genellikle bir yıl ve daha az süren inşaat olarak düşünülür. Kısa dönem inşaat projeleri için gelirleri ve giderleri saptamanın iki metodu genelde kullanımdadır; bunlar nakit metot ve tahakkuk metodudur. Bazı inşaat firmaları, geliri saptama için gerçekte nakit ve tahakkuk metotlarının unsurlarını birleştiren “karma” metotlar da düzenlemiştir.³⁰

Nakit muhasebeleştirme metodu kullanıldığında, gelir sadece alındığında veya kanunen alındığında saptanır (Kanunen alınan gelirin bir örneği, herhangi bir zamanda çekilebilecek olan bir kişinin tasarruf hesabına geçirilen faizdir). Gelir saptamanın nakit metodunu kullanarak, bir inşaat firması, yaptığı iş için iş sahibine fatura düzenlediği tarihte herhangi bir gelir saptayamaz. Gelir sadece nakit alındığında saptanır.³¹

Tahakkuka dayalı muhasebeleştirme metodu, geliri ve uygun doğrulukla belirlenebilen miktarı alma hakkını düzenleyen olaylar meydana geldiğinde geliri saptar. Bu nedenle, bir inşaat firması yaptığı iş için iş sahibine fatura düzenlediğinde gelir, miktarın gerçekte alındığı güne aldirmayarak fatura düzenlemenin yapıldığı zaman saptanır.³²

²⁹ JENSEN Jr., DONALD A., CRAIG Jr., JAMES W., a.g.m., s.312

³⁰ ADRIAN James J., ADRIAN Douglas J., **Construction Accounting Financial, Managerial, Auditing, and Tax**, Stripes Publishing L.L.C., 2006, s. 43

³¹ ADRIAN James J., ADRIAN Douglas J., a.g.e., s. 43

³² ADRIAN James J., ADRIAN Douglas J., a.g.e., s. 44

1.4.1.2. Uzun Dönem Taahhütler

Bir uzun dönem taahhüt genellikle tamamlamak için yirmi veya daha fazla ay süren taahhüt olarak düzenlenir. Vergi kanunlarına gelince, bir inşaat taahhüdü, gerçekte tamamlamak için yirmi ay veya daha fazla sürüp sürmediğine bakmadan süresi şirketin yılsonunu aştığı sürece uzun dönem olarak düşünülebilir.³³

Son 600 büyük kamu şirketinin raporlama uygulamaları araştırması, altı şirket içinden birinin uzun dönem taahhüt ile iş aldığını gösterir. Ve bunlar sadece inşaat şirketleri değildirler. Hatta araştırma, tesisat ve danışmanlık gibi hizmetler için çoğu zaman bir uzun dönem esasına göre sözleşme yapılır.³⁴

Gelir ve gider saptamada uzun dönem taahhüt metotları içerisindekiler, tamamlama yüzdesi metodu ve tamamlanmış sözleşme metodudur.³⁵

Maliye Bakanlığı Yönetmeliği'ne göre bir mükellefin sözleşmesi aşağıdaki durumların öncesinde tamamlanmış sayılır:³⁶

- a) Sözleşmenin ana konusunun müşteri tarafından hedeflediği amaçlar doğrultusunda kullanımı ve sözleşmenin ana konusuna bağlı olan toplam dağıtılabilir maliyetin en az % 95'inin vergi mükellefi tarafından yüklenilmesi veya,
- b) Sözleşmenin ana konusunun kabulü ve son tamamlama.

Maliye Bakanlığı Yönetmeliği'nde belirtilen % 95'lik tamamlama kapsamında taahhüdün tamamlandığı dikkate alındığında, tamamlama yılından sonra meydana gelen geri kalan taahhüt maliyetleri, vergi mükellefine izin verilebilir bir muhasebe metodu kapsamında (örneğin, tahakkuk metodu) indirilir. Tamamlanmış Sözleşme Metodu ise vergi mükellefinin, sözleşmenin tamamlanma yılındaki tüm gelirleri dahil etmesi ve

³³ ADRIAN James J., ADRIAN Douglas J., a.g.e., s. 47

³⁴ SPICELAND J. David, SEPE James F., TOMASSINI Lawrence A., **Intermediate Accounting**, McGraw-Hill/Irwin, 2004, s. 231

³⁵ ADRIAN James J., ADRIAN Douglas J., a.g.e., s. 47

³⁶ INTERNAL REVENUE SERVICE, a.g.e., s. 3-16

tamamlanma yılından sonraki yılda ortaya çıkan tüm maliyetleri hesap etmesi esasına dayanmaktadır.³⁷

1.4.1.2.1. Tamamlanma Yüzdesi Metodu

Tamamlama yüzdesi metodu genellikle uzun süren projelerde geliri kayıt etmek için tercih edilen metottur.³⁸

Tamamlanma yüzdesi metodu kullanılarak taahhüt kapsamında her yıl raporlanan gelir miktarı, toplam tahmin edilen taahhüt fiyatı ve vergilendirilebilir yılın sonundaki tamamlanma yüzdesinin çarpılması ile belirlenir.³⁹

Tamamlanma yüzdesi metodunun avantaj ve dezavantajları şunlardır:

- İş süreci devam ettikçe bir yıl içinde birçok taahhüt tamamlandığı zaman büyük meblağların saptanmasından çok gelirin saptanmasına izin verir. Bu, vergi mükellefine aşamalı vergi oranlarının avantajlarından yararlanma imkanı verir.
- Tahakkuk metodu kapsamında, ön yüklemeli sözleşmeden doğan, alındığı veya fatura edildiği zaman saptanan gelirin ertelenmesine izin verir.
- Finansal bildirim amaçları ve vergi beyannamesi için raporlamada herhangi bir farklılık olmayabilir. Bu kayıt yapma yükünü azaltır.

Bir uzun dönem taahhütten geliri belirlemek için, bir vergi mükellefi⁴⁰

- a) Vergi mükellefinin vergilendirilebilir yılın sonunda taahhüt için yüklendiği kümülatif dağıtılabılır taahhüt maliyetlerinin oranı olan tamamlama çarpanını hesaplar.
- b) Tamamlama çarpanı ile toplam taahhüt fiyatını çarparak kümülatif gayri safi satışların miktarını hesaplar.

³⁷ INTERNAL REVENUE SERVICE, a.g.e., s. 3-17

³⁸ ADRIAN James J., ADRIAN Douglas J., a.g.e., s. 48

³⁹ INTERNAL REVENUE SERVICE, a.g.e., s. 4-1

⁴⁰ INTERNAL REVENUE SERVICE, a.g.e., s. 4-2

- c) Cari vergilendirilebilir yılın kümülatif gayri safi satışlar miktarı ile hemen önceki vergilendirilebilir yılın kümülatif gayri safi satışlar miktarı arasındaki fark (fark bir pozitif veya negatif değer olabilir) olan cari yılın gayri safi satışlar miktarını hesaplar.
- d) Cari yıl boyunca hesaplanan cari yıl gayri safi satışlarını ve dağıtılabilir taahhüt maliyetlerini, vergilendirilebilir gelir hesaplamada aynı hesaba alır.

1.4.1.2.2. Tamamlanmış Taahhüt Metodu

Tamamlanmış taahhüt, kısa süren projeler için veya makul şekilde güvenilir tahminler yapmada yetersiz neticeler veren, kendine has rizikoları olan projeler için kullanılabilir. Finansal raporlama için, uygulamada tamamlanmış taahhüt metodu kullanma, zayıf bir iş maliyet muhasebesi sistemine sahip bir inşaat firmasının açık bir kabulüdür. AICPA tamamlanmış taahhüt metodunun zayıf bir maliyet sistemi için bir mazeret(özür) olarak kullanılmaması gerektiğini ileri sürer.⁴¹

Bir şirket nadir durumlarda tamamlanmış taahhüt metodunu kullanabilir. Aynı bilanço hesapları kullanılır ama muhasebe döneminin sonunda yevmiye kaydı düzenlemesi olmaz. Şirket uzun dönem taahhütteki maliyetleri ve fatura etmeleri taahhüt tamamlanıncaya kadar biriktirir. Taahhüt tamamlanınca ve müşteri tarafından kabul edildiğinde, bilanço hesapları kapatılır ve gelir ve giderler gelir tablosuna kaydedilir.⁴²

Tamamlanmış taahhüt metodunun avantaj ve dezavantajları şunlardır.⁴³

- İş tamamlanana kadar brüt karları ve gelir vergisini erteleme
- Bir yıl içinde tamamlanan birçok taahhüt bir tek yıl içinde düzenli gelir saptanmasını gerektirebilir.

⁴¹ ADRIAN, James J., ADRIAN, Douglas J., a.g.e., s.52

⁴² SPICELAND J. David, SEPE James F., TOMASSINI Lawrence A., **Intermediate Accounting**, McGraw-Hill/Irwin, 2007, s.240

⁴³ INTERNAL REVENUE SERVICE, a.g.e., s. 3-26

- Mütcaahhitler, erken fatura düzenlemelerinden elde edilen nakdi harçayabilirler ve tamamlama yılında gelir vergisini ödemek için yeterli fona sahip olmayabilir.

1.4.1.2.3. Uzun Dönem Taahhüt Maliyetleri

Direkt malzeme maliyetleri, üretilen belirli malın tamamlayıcı bir parçası olan malzemelerin ve üretilen malın ünite gruplarının belirli üniteleri ile ilişkilendirilebilen veya tanımlanabilen üretimin olağan seyrinde tüketilen malzemelerin maliyetlerini içerir. Direkt malzeme maliyetleri, taahhüde ithaf edildiğinde uzun dönem taahhüde dağıtılması gerekir.⁴⁴

İnşaat firması tarafından merkezi bir malzeme envanteri tutulduğunda, muhasebe ve kontrol süreci farklılık gösterir. Bazen malzeme talepleri olarak ifade edilen, satın alma taleplerine hala inşaat alanında başlanır. Yeterli bir malzeme stoku elinde yoksa, merkezi ofis, bir tedarikçi ile satın alma emri başlatır. Bununla birlikte, her malzeme talebi zorunlu olarak bir satın alma emri ile başlamaz. Sipariş edilen, alınan ve projelere gönderilen malzemelerin kontrolü şu anda merkezileştirilmiştir. Bu, malzeme defteri kebirleri olarak ifade edilen bireysel malzeme hesapları tarafından yapılır. Her tür malzeme, malzeme kartları olarak ifade edilen yardımcı defteri kebirlerde hesap edilir. Satın almalar, şirket kaydına girilir ve alındığında malzeme için malzeme kartlarına girilir. Satın almalar, birim fiyatı ile yazılır ve birçok uygun envanter akışı metotlarından birinin aracılığıyla, malzeme çıkışları için envanter maliyeti seviyeleri saptanır ve düzenlenir.⁴⁵

Direkt işçilik maliyetleri, uzun dönem taahhüt ile ilişkilendirilen veya tanımlanabilen işçilik maliyetlerini içerir. Bu amaçla, işçilik, taahhüt işçilerini ve bağımsız işçileri olduğu kadar tam zamanlı ve part-time işçileri de kapsar. Direk işçilik maliyetlerinin unsurları fazla mesai ödemesi, yaz tatili ödemesi, tatil ödemesi, hastalık izni ödemesi, vardiya değişikliği, maaş vergileri ve ek işsizlik fayda planı ödemelerini kapsar.⁴⁶

⁴⁴ INTERNAL REVENUE SERVICE, a.g.e., s. 4-4

⁴⁵ ADRIAN, James J., ADRIAN, Douglas J., a.g.e., s.85

⁴⁶ INTERNAL REVENUE SERVICE, a.g.e., s. 4-4

Düzenli dokümantasyon ve inşaat malzemelerinin kontrolü eksikliği nadiren bütün projenin zararına yol açarken, işçilik verimliliği ve maliyetlerine ilişkin bu tür uygulamalar, proje ve şirket finansal zararının başlıca sebeplerinden birisidir. İşçilik, bütün inşaat maliyetlerinin en değişken olanıdır.⁴⁷

Bir inşaat projesinde gerçek zaman tutan iş, normalde proje ustabaşısı veya bir saat hakemi tarafından yapılır. Küçük inşaat projelerinde bir saat hakemi çalıştırmak genellikle doğru bulunmaz; yerine, hem onların saat miktarı hem de yapılan iş parçalarına saatlerin dağıtımını olarak işçi saatlerinin günlük dokümantasyonunun sorumluluğu ustabaşısına verilir. Onlar bunu cepte sakladığı küçük bir defterde saatleri kaydederek veya gün sonunda zaman kartını doldurarak yaparlar.⁴⁸

Bir işçinin ödeme hesaplaması belirlenir belirlenmez, diğer adım, net ödemeyi belirlemek için kesinti yapılması gereken çeşitli indirimleri ve vergileri hesaplamaktır. Stopaj vergileri federal stopaj vergisini ve belki bir devlet veya belediye stopaj vergisini içerir. Federal stopaj vergisi, kanunun gerektirdiği bir vergidir. Vergi işçinin sorumluluğundayken, işveren gerçekte işçilerin brüt ücretlerinden vergiyi düşerek ve ardından federal hükümete ödemeyi sunarak bunu toplar. Bir işçi kiralandığında, işçinin brüt ödemesinden düşülen miktarı bulmada etkisi olan, işçi bağıllık numarasını oluşturan bir W-4 formu doldurur. İşçinin ödeme miktarı kesilecek miktarı da belirler. Federal hükümet, brüt ödemenin bir fonksiyonu olarak kesilen vergi miktarını ve hak edilen bağıllık numarasını göstermeyi uygun hale getiren standartlaştırılmış çizelgeler veya tablolar düzenler. Bu tablolardaki oranlar, aslında bazen vergi kanununa göre değiştirilir. Devlet ve belediye stopaj vergileri, uygulanabilir olduğunda, aynı usulde yapılır.⁴⁹

İhale harcamaları, bir müteahhit tarafından uzun dönem bir taahhüdün davetinde maruz kalınan maliyetlerdir. Vergi mükellefi, taahhüt ödemesi yapılıncaya kadar taahhüdün davetinde ödenen veya maruz kalınan bütün teklif verme maliyetlerini

⁴⁷ ADRIAN, James J., ADRIAN, Douglas J., a.g.e., s.68

⁴⁸ ADRIAN, James J., ADRIAN, Douglas J., a.g.e., s.69

⁴⁹ ADRIAN, James J., ADRIAN, Douglas J., a.g.e., s.74

ertelemelidir. Taahhüt ödemesi vergi mükellefine yapılırsa, teklif verme maliyetleri, taahhüdün ilgili konusuna dağıtılan endirekt maliyetlerin parçası olur. Taahhüt ödemesi vergi mükellefine yapılmazsa, teklif verme maliyetleri, taahhüt başka bir tarafa verildiği vergilendirilebilir yılda veya vergi mükellefine hiç taahhüt verilmeyeceği ve taahhüde (veya aynı veya ilgili taahhüt) yeni teklif verilmeyeceği vergilendirilebilir yılda, veya vergi mükellefinin ilk ne olursa olsun fiyat vermekten veya teklifinden vazgeçtiği vergilendirilebilir yılda indirilebilir.⁵⁰

Taahhüde dağıtılamayan maliyetler; bağımsız araştırma ve geliştirme harcamaları, alınamayan ihaleler için yapılan harcamalar ile pazarlama, satış ve reklam harcamalarını içerir.⁵¹

Normalde bir taahhüde dağıtılabılır olan ama IRC tarafından indirilemeyen maliyetler, dağıtılabılır taahhüt maliyeti değildir. En yaygın örnek yemek porsiyonudur. İndirilemeyen maliyetin toplam tahmin edilen miktarı kadar yüklenen miktar, tamamlama hesabı yüzdesinden çıkarılmalıdır.⁵²

1.4.2. Avrupa Birliği

AB’de inşaat, bir trilyon Euro tutarında cirosu olan büyük bir sektör konumundadır. Avrupa GSYİH’sının yüzde 10’undan fazlasını oluşturmakta ve 12 milyon kadar kişiye iş ortamı sağlamaktadır. Sektörün kaynak kullanımı hammadde ve su kaynakları itibariyle toplam kullanımın yüzde 40’ına karşılık gelmektedir.⁵³

19 Temmuz 2002’de yayınlanan Avrupa Yönetmeliği, 1 Ocak 2005’ten itibaren bütün Avrupa Birliği (AB) şirketlerinin konsolide hesaplarını Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards, IAS) ve Uluslararası Finansal

⁵⁰ INTERNAL REVENUE SERVICE, a.g.e., s. 4-4

⁵¹ INTERNAL REVENUE SERVICE, a.g.e., s. 4-5

⁵² INTERNAL REVENUE SERVICE, a.g.e., s. 4-5

⁵³ DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, **9. Kalkınma Planı İnşaat, Mühendislik-Mimarlık, Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Mayıs 2006, s. 16

Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards, IFRS)'na uyumlu hazırlamasını istemektedir.⁵⁴

Avrupa Birliği'nde Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kabul edilmesi, amacı ortak (konsolide) bir kurumlar vergisi temeli oluşturmak olan Avrupa Komisyonu'nun global vergi uyumlaştırılması politikasının bir parçasıdır.⁵⁵

Uluslararası düzeyde, Uluslararası Muhasebe Standardı Kurulu tarafından amaçlandığı gibi, finansal raporlamanın iki temel amacı vardır. Finansal raporların, ekonomik kararlar almada faydalı olan kurumun finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlaması gerekir. Ayrıca, raporlar emanet edilen kaynaklara karşı yönetim sorumluluğu veya yönetim idaresinin sonuçlarını göstermelidir.⁵⁶

Avrupa Birliği içerisinde UMS/IFRS çift bir rol oynar. İlk olarak, finansal muhasebe ve raporlama kurallarını uyumlaştırarak, bu uluslar arası standartlar üye devletler arasında daha fazla şeffaflığı ve karşılaştırılabilirliği sağlamaktadır. İkinci olarak, ortak bir Avrupa Birliği vergi temelini geliştirilmesi için doğal bir başlama noktası sağlayabilir. Böyle bir vergi temeli, 25 farklı vergi rejiminden kaynaklanan katlanılan maliyetleri azaltmada katkı sağlar.⁵⁷

UMS 11.3 maddesi, inşaat sözleşmesini bir varlığın inşası veya açık bir şekilde birbirini ile ilgisi olan veya birbirine bağlı olan varlıkların birleşimi için belirli bir biçimde görüşülüp anlaşmaya varılan bir sözleşme olarak ifade eder. Hem sözleşme gelirin hem de sözleşme giderinin muhasebe işlemi, inşaatın ekonomik sonucunun

⁵⁴ HAVERALS, Jacqueline, "IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 2007, 16, s.69

⁵⁵ HAVERALS Jacqueline, a.g.m., s.69

⁵⁶ DOBLER, Michael, "Rethinking revenue recognition - the case of construction contracts under IFRSs", <<http://www.essec-kpmg.net/us/eufin/pdf/papers/Dobler.pdf>>, (Erişim Tarihi: 19.01.2008), s.3

⁵⁷ HAVERALS Jacqueline, a.g.m., s.87

güvenilir şekilde tahmin edilip edilmediğine bağlıdır. Kuruluşlar inşaat sözleşmelerine atfolunan gelirler ve giderleri şöyle hesaplamalıdır.⁵⁸

1. Sıfır Kar Payı Metodu; sonuç güvenli bir şekilde tahmin edilemediğinde,
2. Tamamlama aşaması metodu, aksi durumda.

Sıfır kar payı metodu kapsamında, inşaat maliyetleri meydana geldiği dönemde gider saptanır. Gelirler meydana gelen tespit edilebilir inşaat maliyetlerine göre hesaplanır. Kar, sözleşme tamamlandığında gösterilir. Aksine, tamamlama aşaması metodu (veya tamamlama yüzdesi metodu) kapsamında, sözleşme geliri ve sözleşme maliyetleri, bilanço gününde sözleşme faaliyetinin tamamlama aşamasına gönderme ile gelir ve harcama olarak saptanmalıdır. Tamamlama aşaması şöyle belirlenebilir:⁵⁹

- a) Bir girdi açısı, örneğin; maliyet-maliyet metodu veya işçilik saatleri metodu.
- b) Bir çıktı açısı, örneğin; fiziksel gözlem metodu.

Bir inşaat taahhüdünün sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği yerde, gelir ve maliyetler bilanço gününde taahhüt faaliyetinin tamamlanma aşamasına göre belirlenir. Bir inşaat taahhüdünün sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği yerde, taahhüt geliri telafi etmesi mümkün olabilir şekilde meydana gelen taahhüt maliyetlerine göre saptanır. Taahhüt maliyetleri meydana geldikleri dönemde gider olarak belirlenir. Toplam taahhüt maliyetlerinin toplam taahhüt gelirlerini aşacağı mümkün olduğunda, beklenen zarar hemen gider olarak saptanır.⁶⁰

Bir gelir-gider yaklaşımına bağlı olarak, UMS'nin 11.maddesi gelir saptamasını gerçekleşme kriteri ile ilişkilendirir. Sıfır kar payı metodu, geliri saptamayı, sözleşme tamamlandığında ve riskler ve mükafatlar transfer edildiğinde gerektirirken, tamamlama aşaması metodu gelir ve karın bütün inşaat süresince meydana geleceğini varsayarak

⁵⁸ DOBLER, Michael, a.g.m., s. 7

⁵⁹ DOBLER, Michael, a.g.m., s. 8

⁶⁰ SEVERFIELD-ROWEN PLC, "Restatement of financial information for 2004 under International Financial Reporting Standards", <<http://www.watsonsteel.co.uk/pdf/pdrestatement04-4.pdf>>, (Erişim Tarihi: 11.01.2008)

daha yumuşak bir gerçekleşme ilkesine dayanır. İkincisinin gelir ve karlar üzerinde düzeltirici bir etkisi vardır.⁶¹

Vergi muhasebesine göre, tamamlanmış taahhüt metodu dokuz üye devlette uygulanmalıdır. Geri kalan dokuzu UFRS'nin tamamlama yüzdesi metodunu kullanırken, diğer yedisi vergi mükellefine seçme hakkı tanır.⁶²

Alman GKGMİ kapsamında tamamlama yüzdesine izin verilmezken, UMS 18'e göre, inşaat sözleşmeleri ve hizmetleri için gelir saptama, tamamlama yüzdesi yöntemini izler; Alman Ticaret Kanunu gelir saptaması gerçekleşme ilkesinden kaynaklanan tamamlanmış taahhüt metodunu takip eder.⁶³

Hem UFRS hem de vergileme uygulaması, düzenli amortisman için geçmiş maliyeti bir temel olarak belirler. Amortisman metodu ve oranına göre, bununla birlikte, UFRS ve üye devletlerdeki vergileme uygulaması arasında önemli farklılık vardır. Vergi amaçları için, vergi kanunu veya yönetim uygulamaları varlıkların kategorilerine bağlı olarak amortisman metodunu ve oranını belirler.⁶⁴

Sabit duran varlıkların amortismanı alanında, önemli sayıda üye devletin azalan bakiye metoduna izin verdiği bellidir. Önemli olan amaç, yeni yatırımlar için teşvikleri kabul etmektir. Ortak bir vergi temeli konusunda birçok üye devlet, kendi vergi temellerini ve böylece vergi teşviklerini ayarlamadaki en önemli unsurunu kontrol etme gücünü kaybetmekten korkar. Bu, Almanya gibi Avrupa kıtası ülkeleri için özellikle doğrudur.⁶⁵

⁶¹ Wüstemann, J. and Kierzek S., (2005), "Revenue recognition under IFRS revisited: conceptual models, current proposals, and practical consequences", *Accounting in Europe*, Vol. 2, pp. 69-106; DOBLER Michael, a.g.m., s. 15

⁶² OESTRELCHER Andreas and SPENGEL Christoph, "Tax Harmonisation in Europe The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States", **Centre of European Economic Research Discussion Paper**, 2007, 07-035, s. 8

⁶³ BECKMAN Judy, BRANDES Christina and EIERLE Brigitte, "German Reporting Practices: An Analysis of Reconciliations from German Commercial Code to IFRS or US GAAP", **Advances in International Accounting**, 2007, Vol. 20, s. 269

⁶⁴ OESTRELCHER Andreas and SPENGEL Christoph, a.g.e., s. 16

⁶⁵ OESTRELCHER Andreas and SPENGEL Christoph, a.g.e., s. 17

Finansal raporlama amaçları için, şüpheli alacaklar genellikle bir beklentiye bağlı olarak giderleştirilir. Örneğin, firmanın geçmişte tahsil edilmemiş %5 kredili satışları olabilir. Böylece her yılın satışlarının %5'ini şüpheli alacak gideri olarak tahakkuk eder.⁶⁶

UFRS üç belirli konuda genel karşılık saptama gerekliliklerini ifade eder; gelecek faaliyet zararları, ağır taahhütler ve yeniden yapılanmalar. Karşılıklar aslında gelecek faaliyet zararları için yapılmamalıdır. Bununla beraber, gelecek faaliyet zararları beklentisi işletmenin dönen varlıklarının eksildiğinin göstergesi olabilir. Bir kurum ağır olan bir taahhüde sahipse, taahhüt kapsamındaki mevcut düzenleme tanımlanmalı ve beklenen zarara karşılık ayrılmalıdır. Ağır bir taahhüt, taahhüt kapsamındaki yükümlülükleri karşılamanın kaçınılmaz maliyetlerinin beklenen ekonomik faydaları aştığı taahhüttür. Son olarak, yeniden yapılandırma maliyetleri için karşılık sadece genel karşılık saptama kriteri yerine getirildiği zaman ayrılır. Bu, gelecek maliyetler için karşılık sadece kuruluşun bunlardan kaçınmak için gerçekçi bir yolu yoksa yapılması gerektiğini ifade eder.⁶⁷

Üye devletlerdeki duruma göre, gelecek faaliyet zararları için karşılık sadece Hollanda'da belirli konular ile sınırlıdır. Ayrıca, çoğu üye devlet ağır taahhütlerde tahmin edilen zararlar için karşılıkları kabul etmez. Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Fransa ve Hollanda böyle karşılıklara izin verir.⁶⁸

1.4.3. Japonya

Başlangıçları sırasında, Japonya hala gelişmekte olan bir ülkeydi ve daha çok altyapıya ihtiyacı vardı. Bugünlerde, bununla beraber, ciddi ekonomik durgunluktan dolayı uzun açıklıkta çelik köprülerin inşaat planı pratik olarak tamamlandı. İnşaat

⁶⁶ KARAYAN John E. and SWENSON Charles W., **Strategic Business Tax Planning**, John Wiles & Sons, Inc., 2007, s. 299

⁶⁷ OESTRELCHER Andreas and SPENGEL Christoph, a.g.e., s. 20

⁶⁸ OESTRELCHER Andreas and SPENGEL Christoph, a.g.e., s. 21

mühendisliği alanında yeni inşaat geniş ölçekli değildir; oldukça iyi gelişmiş Japonya’da, bu artık temel bir sanayi sektörü olarak düşünülmektedir.⁶⁹

Şirketler üzerinde ileri düzey düzenlemeleri getirmiş olan Ticaret Kanununun bir bölümünün yenilenmesiyle yeni Japon Kurumlar Kanunu 26 Temmuz 2005’te resmen ilan edildi ve 1 Mayıs 2006’da yürürlüğe girdi.⁷⁰

Batı muhasebe teknikleri ile tanışmadan önce Japonya kendi uzun kurulumlu muhasebe sistemlerine sahipti.⁷¹

Muhasebe için oluşturulan standart için 2001’de Finansal Muhasebe Standartları Kurumu kurulmuştur ve Japon Muhasebe Standartları Kurulu Japonya’da muhasebe standartlarını geliştirmek için Finansal Muhasebe Standartları Kurumu yardımıyla bir bağımsız, özel sektör kuruluşu olarak sonradan organize olmuştur. Kuruluşundan bu yana, Japon Muhasebe Standartları Kurulu birçok muhasebe standartları ve kılavuzları yayımlamıştı.⁷²

Japon GKGMİ inşaat sözleşmelerini açıklamak için hem tamamlama yüzdesi yönteminin hem de tamamlanmış inşaat yönteminin kullanımına izin vermektedir. UMS’nin 11.maddesi kapsamında inşaat sözleşmeleri ile ilgili gelir ve maliyetlerin, sözleşmelerin neticesi güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiğinde, tamamlama yüzdesi yöntemi uygulanarak saptanması gerekir.⁷³

Japonya’da şirkete ve onun konsolide yan kuruluşlarına uygulanabilen gelir vergileri; kurum vergisi, oturanların vergisi ve işletme vergisidir. Ertelenen gelir vergileri aktif ve pasif metoduna göre kaydedilir.⁷⁴

⁶⁹ KITADA Toshiyuki, “Considerations on recent trends in, and future prospects of, steel bridge construction in Japan”, **Journal of Constructional Steel Research**, 2006, s. 1192

⁷⁰ THE JAPANESE INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, “Corporations”, **Corporate Disclosure in Japan**, 2006, s. 6

⁷¹ AUYEUNG Pak K., “A Comparative Study of Accounting Adaptation: China and Japan During the Nineteenth Century”, **Accounting Historians Journal**, 2002, Vol. 29, s. 10

⁷² THE JAPANESE INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, a.g.e., s. 12

⁷³ THE JAPANESE INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, a.g.e., s. 20

⁷⁴ FUJITA CORPORATION ANNUAL REPORT, 2007,

<http://www.fujita.co.jp/fujita_annual_2007.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.01.2008)

İKİNCİ BÖLÜM

2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri; belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında inşaat taahhüt işine dayanan ve yapısı itibariyle bir takvim yılı içerisinde bitirilmesine imkan olmayan, inşaat, hafriyat, yapı inşası, baraj, yol, köprü, tünel, metro yapımı gibi inşaat, onarım ve taahhüt işleridir. Buna göre, bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılabilmesi için; inşaat ve onarım işinin başkalarının (resmi veya özel kişi ve kurumlar) hesabına yazılı veya sözlü bir taahhüde bağlı olarak yapılması, inşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılını kapsaması gerekmektedir. Taahhüt niteliğinde olmayan, işletmelerin kendi nam ve hesaplarına (satmak veya kullanmak için) yaptıkları inşaatlar (özel inşaatlar) ile taahhüt niteliğinde olmasına rağmen bir takvim yılı içerisinde bitirilen işler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilmemektedir.⁷⁵

2.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLEME

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde kazanç tespiti ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda özel düzenleme yer almaktadır. Çünkü bu işlerde kazanç tespiti dolayısıyla vergilenecek matrahın belli olması için toplam maliyetlerin ve bu işlerden elde edilen toplam hasılatın belli olması gerekmektedir.⁷⁶

Gelir Vergisi Kanunu'na göre; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak aynı yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında

⁷⁵ AŞKER Ali, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 87, Aralık 2006, s. 64

⁷⁶ ESEN Ahmet, “Yıllara Sari İşlerde Vergileme”, **Maliyet Postası**, Aralık 2007, Özel Sayı, s.142

göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”⁷⁷

Buna göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, işin devam ettiği yıllarda elde ettikleri hasılat ve yaptıkları giderleri ilgili dönem bilançolarına yansıtarak izleyen yıllara aktaracak; işin bittiği yılda da kar veya zararı kesin olarak tespit edip tamamını o yılın geliri veya zararı olarak takip eden yılın Gelir Vergisinde 15 Mart, Kurumlar Vergisinde ise 25 Nisan tarihine kadar beyan edeceklerdir.⁷⁸

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde vergileme sorumluluklarının başlaması açısından işin başlama tarihi ve kar-zararın saptanması açısından da işin bitim tarihi oldukça önemlidir.

2.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde İşe Başlama

Uygulamada yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işinin sözleşme kapsamında yapılması durumunda, işe başlama tarihi şu şekilde saptanır:⁷⁹

1. İnşaat, taahhüt ve onarım işinin sözleşmesinde bir tarih belirtilmişse, belirlenen tarihi,
2. Sözleşmede böyle bir tarih belirtilmemişse, işyeri teslim tarihi,
3. Sözleşmede işyeri teslim tarihi belirtilmemişse, inşaat, taahhüt ve onarım işinin fiilen başladığı tarih,
4. Bunlardan hiçbirinin belirtilmemesi durumunda, inşaat sözleşmesinin düzenlendiği tarih, işe başlama tarihi olarak kabul edilir.

İnşaat işi için sözleşme düzenlenmemişse; inşaat ve onarım işine fiilen başladığı tarih işe başlama tarihi kabul edilir.

⁷⁷ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 42

⁷⁸ AŞKER Ali, a.g.e., s. 65

⁷⁹ Maliye Bakanlığı'nın 02.06.1998 Tarih ve 51/5138-9-20504 Sayılı Özelgeleri

2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde İşin Tamamlanması

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde işin tamamlanması, geçici ve kesin kabule tabi olan işler ile geçici ve kesin kabule tabi olmayan işler olarak iki şekilde saptanır.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde işin tamamlandığı müteahhit tarafından yazılı olarak idareye bildirilir. İdare tarafından tamamlandığı belirtilen işin oluşturulan geçici kabul kurulu tarafından incelemesi yapılarak, eksikliklerin, kusurların saptanması ve bu eksikliklerin tamamlanmasından sonra yapılan kabule Geçici Kabul denir.⁸⁰

Kesin Kabul, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işinin geçici kabulünde saptanan eksiklikler veya kusurların tamamlanmasından sonra, müteahhidin yazılı başvurusu üzerine idare tarafından oluşturulan kesin kabul kurulu tarafından işin tamamlandığına yönelik tutanağın düzenlenmesi üzerine, işin idare tarafından kabul edilerek onaylanması anlamına gelir.

İnşaat, taahhüt ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin, bitim tarihi olarak kabul edileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde düzenlenmiştir.

GVK'nın 44'üncü maddesi hükmüne göre, yıllara sari işin bitiminden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatlar, bu giderlerin yapıldığı veya elde edilen hasılatın edinildiği yılın beyannamesine intikal ettirilecektir.⁸¹

⁸⁰ Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi Madde 41

⁸¹ ESEN Ahmet, a.g.e., s.153

2.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi

Gelir Vergisi Kanunu'na göre; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler anılan maddenin alt bentlerinde tadadi olarak sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, hakediş sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.⁸²

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde yer alan tevkifat oranları hakkındaki değişiklik⁸³ sonucu 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen hakediş bedellerinden %3 vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK'ya göre; vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işleri ifade eder.⁸⁴

Hesaben ödeme, kişinin mal varlığında fiilen bir eksiklik olmamakla birlikte, ödeme yapan bakımından hakediş sahibine karşı borçlu kılmaktır. Hesaben ödemede, ödeme yapan kişinin mal varlığından fiilen bir değer çıkmamasına rağmen borcundaki artış sonucu pasifinde yükselme olmaktadır. Bununla birlikte, hakediş sahibinin alacağındaki artış sonucu aktifinde yükselme olur.⁸⁵

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım niteliğindeki işlerde avans; sözleşme gereği inşaat firmasına yapılan erken ödemelerdir. Hakediş ödemelerinden önce müteahhide

⁸² 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 94

⁸³ Bakanlar Kurulunun 20/12/2006 Tarihli ve 2006/11449 Sayılı Kararnamenin Eki Kararı

⁸⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 96

⁸⁵ GÜMÜŞAY Serdar, DOĞAN Uğur, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı-I", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Süryay Yayınları, Sayı: 214, Şubat 2006, s.131

avans ödemesi yapıldığı takdirde avans ödemesinin yapıldığı aşamada stopaj yapılacaktır. Dolayısıyla avans verilirken kesinti yapıldığından, hak ediş bedellerinin ödemesinde avans ödemesine karşılık gelen tutar hakediş bedelinden düşülerek kalan tutar üzerinden stopaj yapılacaktır. Avanslar, müteahhide doğrudan ödenmeksizin malzeme satın alımı için müteahhit adına ilgili firma veya bankalara yatırılması durumunda da kesintiye tabi tutulacaktır.

2.1.3.1. Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatın Yıllara Yaygın Olması Halinde Vergi Kesintisi

İnşaat, taahhüt ve onarım işlerinin yıllara yaygın olacağı ihalenin yapıldığı sırada belli olduğundan, ödenen hakediş bedellerinden inşaatın başlangıcından itibaren vergi kesintisi yapılır. İnşaat, taahhüt ve onarım işinin aynı takvim yılında biteceği öngörülmüşse, ödenen hakediş bedellerinden vergi kesintisi yapılmaz.⁸⁶

Yıllara yaygın öngörülmeyip işin bitirilemeyeceği sözleşmede belirlenen süre gelmeden belli olmuşsa ve ek süre verilerek yıllara yaygın duruma gelirse, bu ek sürenin verildiği tarihten itibaren ödenen hakedişlerden stopaj yapılmalıdır. Ödenek yetersizliği, keşif artışı, tabii afetler gibi nedenlerle yıl sonunda süre uzatıldığı takdirde takip eden takvim yılı başından itibaren vergi kesintisi yapılacaktır.⁸⁷

2.1.3.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşin Bölümler Halinde Taahhüt Edilmesi Durumunda Vergi Kesintisi

Müteahhitler tarafından iş bütün olarak değil de boya, sıva, doğrama gibi belli kısımlara bölünerek taahhütte bulunulabilir. Yıllara yaygın iş dolayısıyla ana sözleşmeye ek olarak düzenlenen proje bazında ek protokollerde; süre, ceza, ödeme koşulları belirlenmiş ve bölümler halinde, taahhüt edilen işlerden her birinin ayrı ayrı geçici kabul tutanağına bağlandığı hallerde bu işlerin her birinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.⁸⁸

⁸⁶ YILMAZ Kazım, a.g.e., s. 80

⁸⁷ KIZILOTLU Şükrü, a.g.e., 2000, s. 142

⁸⁸ GÜMÜŞAY Serdar, DOĞAN Uğur, a.g.m, Şubat 2006, s. 137

Geçici kabul tutanağına bağlanan her bir işin yıllara sirayet etmesi halinde, bu işler için müteahhide yapılacak hakediş ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca 20.12.2006 Tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan değişiklik sonucu %3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

2.1.3.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri Kapsamında Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi

Müteahhitler yapmayı taahhüt ettikleri işlerin bir kısmını veya tamamını ikinci derecede müteahhitlere yani taşeron firmalara devredebilirler. Uygulamada; genellikle işlerin bir bölümünün devredilmesiyle karşılaşmaktadır. Taşeron firmalara yaptırılan işlere örnek olarak; bahçe ve çevre düzenlemesi, boya ve sıva işleri, ince inşaat işleri verilebilir.⁸⁹

Taşeronlara yaptırılan işler yıllara yaygın bir inşaat işi ise, işin asıl üstlenici olan müteahhidin taşeron firmaya yapmış olduğu ödemelerden de (avanslar dahil) GVK'nın 94/3. maddesi uyarınca stopaj yapılmaktadır.

Taşerona yaptırılan işin yıllara yaygın olup olmadığı işin başlangıcından önce, müteahhit ile taşeron arasında düzenlenen sözleşme ile belirlendiğinden, vergi kesintisinin yapılıp yapılmayacağı da yine bu sözleşme esas alınarak saptanmaktadır. Sözleşmede, taşerona yaptırılacak olan işin başladığı yılda bitmesi öngörülmüşse taşerona yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmaz.⁹⁰

Taşerona yapılan ödemelerden vergi kesilebilmesi için, sadece ödemeyi yapan müteahhidin yaptığı işin yıllara yaygın olması yeterli değildir. Aynı zamanda, bu inşaatın taşerona yaptırılan kısmının da yıllara yaygın olması gerekir.⁹¹

⁸⁹ GÜMÜŞAY Serdar, DOĞAN Uğur, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı-II", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Süryay Yayınları, Sayı: 215, Mart 2006, s.71

⁹⁰ GÜMÜŞAY Serdar, DOĞAN Uğur, a.g.m., Sayı: 215, Mart 2006, s.71

⁹¹ KIZILOL Şükrü, a.g.e., 2000, s.165

2.1.3.4. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşleri Kapsamında Oluşan Kur Farklarında Vergi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde ileride gerçekleşecek hakediş bedellerinden mahsup edilmek üzere yabancı para üzerinden avans alınması durumunda, avansın alındığı tarihte TCMB'nca belirlenen döviz alış kuru üzerinde YTL karşılığı hesaplanır, bu tutar üzerinden GVK. Mad.94/3'e göre %3 vergi kesintisi yapılır.

Maliye Bakanlığı'nca; döviz türünden yapılan avans ödemeleri ve avansların mahsup edilmesinde yabancı para üzerinden verilen avans tutarının yine yabancı para üzerinden düzenlenen hakediş tutarından mahsup edilmesinden sonra, kalan tutar üzerinden vergi kesintisinin yapılacağı, bu uygulama sonucunda avans ödeme tarihi ile hakediş tarihi arasında oluşan kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.⁹²

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde hakediş bedellerinin yabancı para üzerinden ödenmesinin kararlaştırılması durumunda, hakedişin gerçekleştiği (tahakkuk ettiği) tarih ile hakedişin ödeme tarihi arasında geçen sürede ortaya kur farkı çıkmaktadır. Maliye Bakanlığının görüşü;⁹³

1. Vergi kesintisine esas alınacak hakediş tutarı, hakediş belgesinin onaylandığı günkü YTL karşılığıdır. Böylece, hak edişin onaylandığı tarihe kadar olan kur farklarının inşaat gelirlerine ve vergi kesintisi matrahına dahil edileceği;
2. Hakedişin onaylanmasından tahsil edilmesi aşamasına kadar geçen süredeki kur farkları,
3. Hakediş bedellerinin tahsilinden sonra ortaya çıkan kur farklarının vergi kesintisiyle ilişkilendirilmemesi ve dönem geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği yolundadır.

⁹² Maliye Bakanlığı'nın 21.02.1997 tarih ve 51/5129-84/06524 sayılı özelgesi

⁹³ Maliye Bakanlığı'nın 24.12.1984 tarih ve 22123 sayılı özelgesi

2.1.4. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Teminatın SSK Prim Borcuna Karşılık Tutulması

Sosyal Sigortalar Kanununun 83. maddesinde, SSK primlerinin tahsilini sağlamak amacıyla sigorta primlerinin hak edişlerden ve teminattan mahsup edilmesini sağlamak üzere bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, genel ve katma bütçeli kuruluşlar, il ve belediyeler veya sermayesinin en az yarısı genel ve katma bütçeli kuruluşlar ile il ve belediyelere ait olan teşekkül ve kurumlar, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müessese, bağlı ortaklık ve iştirakleri, yasa ile veya yasaların verdiği yetkiyle kurulan kurum ve kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşlar ihale yoluyla yaptırılan her türlü işleri üzerine alanları ve bunların adreslerini kuruma bildirmek zorundadırlar. Bakanlar Kurulunca çıkarılan yönetmeliğin 6. maddesine göre, yüklenici SSK'dan ilişiksizlik belgesi ibraz etmedikçe kesin teminat iade edilmez. Borcunun olduğunun anlaşılması durumunda, varsa hakedişinden, hakedişi yoksa teminatından kesilir ve SSK hesabına yatırılır.⁹⁴

2.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi

Gerek yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri ve gerekse bu işlerin taşeronlara verilen kısmı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi kapsamında teslim sayıldığından genel oranda KDV'ye tabidir. Yıllara yaygın inşaat işlerinde, kısım kısım teslim söz konusu olup, her kısmın tesliminde hakediş belgesi düzenlenmekte, vergiyi doğuran olay da bu tarihte gerçekleşmektedir.⁹⁵

Hakediş belgesi VUK kapsamında bir belge olmadığından, yükümlülerin hakediş belgelerini ayrıca faturaya bağlamaları ve fatura üzerinde KDV tutarını ayrıca göstermeleri, işlemleri bu faturaya dayanarak kayıtlara yansıtılmaları, hakedişlere ilişkin KDV'yi de bu doğrultuda indirim konusu yapmaları gerekir. Düzenlenen fatura hakediş belgesi ile aynı tarihi taşımalı ve ait olduğu dönemde indirim konusu yapılmalıdır. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler, diğer işletmelerde olduğu

⁹⁴ YILMAZ Kazım, a.g.e., s. 80

⁹⁵ ÇANKAYA İslam, a.g.e., s. 58

gibi her aylık dönem için gerçekleşen KDV işlemlerini izleyen ayın 25'ine kadar KDV beyannamesi üzerinden beyan ederek, ödenecek tutar var ise, aynı süre içinde ödemek sorumluluğundadırlar.⁹⁶

Satış bedelinin döviz üzerinden yapılması halinde, döviz vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki geçerli kur üzerinden Türk parasına çevrilir.⁹⁷ Maliye Bakanlığı da döviz üzerinden yapılan işlemlerde döviz bedelinin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki TCMB döviz alış kuru esas alınarak YTL'ye dönüştürüleceği, KDV'nin bu tutar üzerinden hesaplanacağı yolunda açıklama yapmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu 9.maddesi hükmünce, bazı kamu kurum ve kuruluşları ile şirketlerin satın aldıkları hizmetlere ilişkin KDV'ye tevkifat uygulaması getirilmiştir. Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri de bu kapsama girmektedir. 99 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ne göre, yapım işlerinde tevkifat oranı 15.07.2006 tarihinden itibaren 1/6 olarak tespit edilmiştir.

2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na göre, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin damga vergisine tabi başlıca işlemleri aşağıdaki gibidir;⁹⁸

- Sözleşmeler, taahhütnameler ve temliknamelerden belli bir parayı ihtiva edenlerde %07,5 (binde yedi buçuk) oranında,
- Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde hakediş ödemeleri üzerinden %07,5 (binde yedi buçuk) oranında,
- Süre uzatım kararlarında, bir iş ilavesi meydana geliyor ise, sözleşmede uygulanmış olan oran üzerinden nispi damga vergisi,

⁹⁶ ÇANKAYA İslam, a.g.e., s. 59

⁹⁷ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 26

⁹⁸ ÇANKAYA İslam, a.g.e., s. 46

- Belli bir parayı içeren sözleşmenin devri halinde (sözleşmedeki tarafların değişmesi) daha önceki sözleşmesinin tabi olduğu verginin $\frac{1}{4}$ (dörtte biri) oranında,
- Avanslar (henüz hakediş raporuna bağlanmayan ödemeler) için %07,5 (binde yedi buçuk) oranında,
- Keşif bedelindeki artışlarda, belli bir parayı içeriyor ise artırılan miktar aynı oranda vergiye tabi tutulur.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca; "Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde" hakediş ve avans ödemeleri üzerinden %07,5 (binde yedi buçuk) oranında "Damga Vergisi" kesintisine tabi tutulmuştur.

2.1.7. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi yapan mükellefler, kazançları üzerinden geçici vergi ödemeyecekler, ancak mükellefler bu kazançları dışında kalan, ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödeyecektir. Bunun yanında, ödenecek olan geçici vergiden, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kesilen stopajlar mahsup edilemeyecektir.⁹⁹

2.1.8. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşleri Kapsamında Yapılan Vergi Kesintisinin Mahsubu Ve İadesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi hükmünde, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri kapsamındaki hakediş ve avans ödemeleri üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Yapılan bu kesintiler, işin bitim tarihi itibarıyla tespit edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekte ve aradaki fark ödenmektedir.

⁹⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 217 Seri No'lu Tebliği

Dolayısıyla yıl içinde kesilen stopajların, hesaplanan vergiden fazla olması durumunda aradaki fark belli hükümler çerçevesinde iade edilmektedir.¹⁰⁰

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi hükmü uyarınca, "yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir.

Mahsubu yapılan miktar, yıllık beyan esasında hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde mükellefin müracaat etmesi üzerine mahsup fazlası kendisine ret ve iade olunur."¹⁰¹

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini, vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri gerekmektedir.¹⁰²

2.1.9. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Dar Mükellefiyet Durumu

Tam mükellefiyette kurumlar Türkiye'de elde ettikleri kazançlarla birlikte Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tümü üzerinden vergilendirilirler. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 1 nolu fıkra hükmüne göre, bir kurumun kanuni ve iş merkezinden birinin Türkiye'de bulunması tam mükellefiyet esasında vergilendirilmesi için yeterlidir.¹⁰³

¹⁰⁰ GÜMÜŞAY Serdar, DOĞAN Uğur, a.g.m., Mart 2006, s. 74

¹⁰¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 121

¹⁰² YILMAZ Kazım, a.g.e., s. 239

¹⁰³ ÖZBALCI Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık A.Ş., Ankara, Nisan 2007, s. 96

Dar yükümlülük, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesi ile ilgili bir yükümlülük şeklidir. Gelir Vergisi Kanunu tam yükümlülükte kişisellik ilkesini (ikamet, uyrukluk) kabul etmesine karşılık, dar yükümlülükte mülkîlik ilkesini kabul etmiştir. Çünkü vergilendirme, gelirin Türkiye’de elde edilmesi koşullarına bağlanmıştır. Dar yükümlülükte hedef kişiyi değil, kaynağı Türk ekonomisi olan geliri vergilendirmektedir. Dolayısıyla dar yükümlü statüsündeki kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden Türkiye’de vergilendirilirler. Dar yükümlülük ile tam yükümlülük arasında gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık yoktur. Ancak gelirin elde edilmesi, Türkiye’de elde edilmiş sayılması ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve tam yükümlülükten farklı esaslara bağlanmıştır.¹⁰⁴

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:¹⁰⁵

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.).
- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

¹⁰⁴ ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s. 261

¹⁰⁵ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 3/3

Yabancı kurumlar, Türkiye’de ticari veya zirai kazanç elde ettiklerinde, matrah, tam mükellefiyette olduğu gibi, bilanço esasında, öz sermaye kıyaslaması suretiyle tespit edilir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 22.maddesinin 1 nolu fıkrasında bu esas “dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtası ile elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır” şeklinde ifade edilmiştir. Türkiye’deki kazancın, ticari veya zirai kazanç dışında kalan gelir unsurlarından biri veya birkaçından ibaret bulunduğu hallerde ise, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 22/2 madde hükmüne göre, matrah tespiti, Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili kazanç ve iratlar hakkındaki hükümlerine göre yapılır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde kazanç, maddenin 1 nolu fıkrasına göre tespit edilir.¹⁰⁶

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30.maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettiği kazanç ve iratlar (avanslar da dahil olmak üzere) üzerinden stopaj yapılması gerektiği öngörülmüştür. Bu kanununun (a) bendinde, GVK’da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden 2006/11447 sayılı BKK uyarınca 01.01.2007 tarihinden itibaren %3 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.¹⁰⁷

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1 Seri No’lu Genel Tebliği’ne göre aşağıdaki giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir:¹⁰⁸

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye’deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

¹⁰⁶ ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e., s. 601

¹⁰⁷ KÜÇÜK Sema, “Dar Mükellef Kurumlarda Kurumlar Vergisi Kesintisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2007, sayı: 178, s. 89

¹⁰⁸ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri No’lu Genel Tebliği

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

Dar mükellef kurumlar, kurumlar vergisi beyannamelerini Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin, Türkiye'de işyerinin ve daimi temsilcinin bulunmadığı durumda ise dar mükellef yabancı kuruma kazancı sağlayanların bağlı olduğu yer vergi dairesine verirler. Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarihyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir.¹⁰⁹

Tevkifata tabi tutulan kazançlar muhtasar beyanname ile beyan edilir. Yapılacak vergi tevkifatında kazanç ve iratlar brüt miktarları üzerinden nazara alınır.¹¹⁰

2.1.10. Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri Ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, “Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar” kurumlar vergisinden istisna olacaktır.¹¹¹

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.¹¹²

¹⁰⁹ GÜNDOĞDU Burhan, “2006/11447 Sayılı BKK Sonrası Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2007, s. 106

¹¹⁰ ÇOLAK Mustafa, **Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Eylül 2004, s.230

¹¹¹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 5

¹¹² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri No'lu Genel Tebliği

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.¹¹³

Afganistan'da iş yapan Türk inşaat şirketleri, genellikle uluslararası yardım kuruluşlarının ve ABD, İngiltere, Kanada vb. ülkelerin, kendi yardım bütçelerinden sağlamış oldukları fonlarla yaptıkları inşaat taahhüt projelerini üstlenmektedirler. Özellikle Birleşmiş Milletler (United Nations – UN) ve Amerikan Uluslararası Kalkınma Ajansı (United States Agency for International Development – USAID) gibi yardım kuruluşlarının yapmakta olduğu faaliyetler, Afgan Hükümeti ile yapılan anlaşmalar çerçevesinde vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca bu kuruluşlara yapılan inşaat taahhüt işleri nedeniyle doğan, gümrük vergileri (Custom Duties), gelir vergileri (Income Tax) ve iş alındı vergileri (Business Receipt Tax) açısından müteahhit veya taşeron firmalar da muafiyetten yararlanabilecektir.¹¹⁴

Türk şirketleri ister yerli, isterse yabancı olsun, tüm işveren niteliğindeki kurum, kuruluş ve şirketlerle yapmış oldukları inşaat sözleşmelerinin %2'si tutarında İşletme Vergisi ve ayrıca bir yıl içerisinde elde etmiş oldukları kardan da %20 Gelir Vergisi ödemekle yükümlü bulunmaktadır.¹¹⁵

2.2.YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBE İŞLEMLERİ

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri özel hükümlere bağlı olarak vergilendirildiğinden dolayı muhasebe işlemleri yönünden de farklılıklar içermektedir.

¹¹³ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri No'lu Genel Tebliği

¹¹⁴ ACAR Vedat, "Afganistan Vergi Mevzuatı ve Türk Müteahhitlik Firmaları Üzerindeki Etkisi", **Sosyo Ekonomi Dergisi**, 2006, s. 119

¹¹⁵ ACAR Vedat, a.g.m., s. 128

2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Kar – Zarar Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış sözleşme (completed contract) ve tamamlanma yüzdesi (percentage of completion) olmak üzere iki farklı muhasebe yöntemi geliştirilmiştir.

Tamamlanmış sözleşme yöntemine işin tam bitim yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemine de işin kısmen bitim yöntemi adı da verilmektedir.

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre kar veya zarar işin tamamlanması neticesinde muhasebeleştirilir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde seçilen belirli bir tamamlanma ölçüsüne bağlı olarak yapımı sürdürülen inşaat işine ait hasılatın ve giderlerin dönemler itibariyle karşılaştırılması olanağı elde edilir. Dolayısıyla, işletmenin hazırlayacağı finansal tablolardan daha anlamlı bilgilerin elde edilmesi söz konusu olabilir. Çünkü bu yöntem, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hasılatların (dolayısıyla karların veya zararların) tek bir döneme kaydedilmesi yerine onların ait oldukları dönemlere yayılmasını sağlar.¹¹⁶

2.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Maliyet Belirleme

Maliyet kavramı işletmenin faaliyet konusunu oluşturan ürün ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin parayla ölçülen değeri olarak tanımlanır.

İnşaat, taahhüt ve onarım işleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, malın önceden müşterinin isteğine göre ve yine müşterinin istediği malzemeler kullanılarak yapılması nedeniyle, bir hizmet ifası olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle

¹¹⁶ KARTAL Ali, a.g.e., s.30

maliyetler ve muhasebe kayıtları 740 – Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında izlenmelidir.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde maliyet kavramından söz edildiğinde bu işler kapsamında yapılan direkt giderlerin, ortak genel giderlerin ve amortismanların ele alınması gerekir.

2.2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Direkt Giderler

İster imalat sektöründe olsun, isterse bunun dışındaki herhangi bir sektörde, maliyetlerin belirli gider yerleri için direkt veya endirekt ilişki içinde bulunması, giderlerin ana özelliklerindedir. Direkt giderler, gider hedeflerine doğrudan yüklenebilen giderlerdir. Ekonomik olarak kolaylıkla tanımlanabilirler. Ancak, endirekt giderler ise, gider yerlerine uygun ve tam olarak yüklenemeyen giderlerdir.¹¹⁷

Herhangi bir organizasyon içerisinde; hammadde ve malzeme, işçilik ile genel üretim giderleri gider yerlerine bağlı olarak direkt veya endirekt gider olarak tanımlanabilir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, üretilen mamullerle direkt bağlantısı kurulabilen, yani hangi mamul için ne kadar tüketildiği doğrudan izlenebilen hammadde ve malzemenin giderlerinden oluşur. Direkt işçilik giderleri, üretilen mamullerle direkt bağlantısı kurulabilen, yani hangi mamul için ne kadar yapıldığı doğrudan izlenebilen işçilik giderlerini kapsar.¹¹⁸

Genel üretim giderleri, üretimi ve bu üretime bağlı hizmetleri gerçekleştirmek için, işletmenin direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri dışında kalan giderlerdir.¹¹⁹ Genel üretim giderlerine örnek olarak, bakım-onarım maliyetleri, kalite kontrol maliyetleri, taşıtların amortismanı, mazot, benzin, yağ maliyetleri verilebilir.

¹¹⁷ EBİÇLİOĞLU Fatih Kemal, KAHRAMAN Abdülkadir, **Yönetim Muhasebesi**, Türmob Yayınları, Ankara, 2000, s. 24

¹¹⁸ BÜYÜKMİRZA Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Barış Yayınevi, 1998, s. 51

¹¹⁹ EBİÇLİOĞLU Fatih Kemal, KAHRAMAN Abdülkadir, a.g.e., s. 79

Genel üretim giderlerinin üretilen mamullere birtakım ölçütler kullanılarak dolaylı yollardan dağıtılması söz konusudur. Bu giderleri oluşturan başlıca kalemler şöyledir:¹²⁰

- a) Endirekt malzeme
- b) Endirekt işçilik
- c) Yönetmel ve teknik personel giderleri
- d) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- e) Çeşitli giderler
- f) Vergi, resim ve harçlar
- g) Amortismanlar ve tükenme payları

Endirekt giderlerin bir ürünün veya bir hizmetin maliyetine yüklenebilmesi için birtakım gider yerlerine dağıtılması gerekmektedir. Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder.¹²¹

Gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşların organizasyon şeması esas alınmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre gider yerleri şu şekilde ayrılabilir:¹²²

- a) Esas Üretim Gider Yerleri
- b) Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- c) Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- d) Yatırım Gider Yerleri
- e) Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- f) Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- g) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- h) Genel Yönetim Gider Yerleri

¹²⁰ BÜYÜKMİRZA Kamil, a.g.e., s. 52

¹²¹ HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, **Maliyet Muhasebesi Problemleri ve Çözümleri**, Türmob Yayınları, Ankara, 1995, s. 8

¹²² HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, a.g.e., s. 9

Endirekt giderler gider yerlerine dağıtılırken dağıtım anahtarlarından yararlanır. Dağıtım anahtarı, her bir gider yerinin, dağıtılacak giderin ne kadarını kullanmış olabileceğini dolaylı yoldan belirlemek amacıyla kullanılan ölçüt anlamına gelmektedir. Örneğin, tüketimi doğrudan ölçülemediğinden endirekt gider sayılan enerji giderlerinin dağıtımında, her bir gider yerindeki enerji tüketen makine, cihaz, ampul vb.'nin kilovat gücü dağıtım anahtarı olarak kullanılır.¹²³

Her inşaatın yapımında kullanılan malzeme miktarının dağıtım yapılmadan bire bir olarak üretim raporlarından izlenmesi ve buna göre muhasebede maliyete yansıtılması gerekir. Şantiyeler arasında malzeme nakli yapılıyor ise bunların mutlaka sevk irsaliyeli ve şantiye sorumluları arası yazışmaya dayanması ve üretim raporlarında kullanılan ve başka şantiyeye gönderilen malzemeler içinde görünmesi gerekir.¹²⁴

2.2.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Ortak Genel Giderler

Ortak genel giderler, doğrudan yapılan işin kendisi ile ilgili olmayan, her ne şekilde olursa olsun bir ticari organizasyonun varlığı durumunda yapılması gerekli olan giderlerdir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortak genel giderlerden bahsedebilmek için aynı veya farklı nevilerde birden fazla faaliyetin bir organizasyon altında gerçekleşmesi gerekmektedir. Firma sadece bir iş yapıyorsa ve başka geliri de yoksa ortak genel giderden söz edilemez. Yapılan bütün giderler işletmenin yaptığı işin maliyetine yansıtılır.¹²⁵

Yapılan giderlerin niteliği ne olursa olsun öncelikle işlerden birisiyle doğrudan ilgili olup olmadığına bakılır. Bir iş ile doğrudan ilgili ise ortak genel gider değil, o işe ait genel giderdir ve o işe ait hesaplara kaydedilir. Örneğin muhasebede çalışan

¹²³ BÜYÜKMİRZA Kamil, a.g.e., s. 149

¹²⁴ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.119

¹²⁵ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.120

elemanlardan birisi yalnızca bir işin muhasebe kayıtlarını tutuyor ise eleman için yapılan giderler doğrudan o işin hesaplarına kaydedilir. Bütün işlerin muhasebesinde birden çalışan muhasebe elemanlarının ücretleri ve diğer giderleri ise ortak genel gider olarak değerlendirilir.¹²⁶

Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler bu işlere ait harcamaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtımına tabi tutulacaktır.¹²⁷

Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri dışındaki diğer işlerle birlikte yapılması durumunda her yıla ait ortak genel giderler bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır.¹²⁸

Ortak genel gider dağıtımını yapılırken giderin hangi işlerin ortak olduğu bir gider olduğuna bakılması gerekir. Merkezde çalışan ve şantiyelerin yalnız bir kısmının muhasebesi ile ilgilenen muhasebecinin birden fazla iş ile ilişkisi olmakla birlikte muhasebesini tutmadığı şantiyeler ile ilişkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle de onun ücret giderlerinden ilgisi olmayan işlere pay verilmez.¹²⁹

Aynı şekilde avans alınarak yapılan bir işin maliyetine kullanılan kredilerin finansman giderlerinden pay verilmez. Çünkü kredi kullanılması ile avans alınan işin bir ilişkisi yoktur. Avans alınan iş kredi kullanılmasını gerektirmeyeceği gibi, kredi gereksinimini azaltır. Ancak, alınan avans hak edişlere mahsup edilip bittikten sonra artık iş ile kredi gereksinimi diğer işlerle aynı duruma gelir. Avansın mahsup edilmesinden sonra bu işe de finansman giderlerinden pay verilmesi gerekir.¹³⁰

¹²⁶ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.120

¹²⁷ DURAK Gündoğan, a.g.m., s. 133

¹²⁸ GÜZELDAL Ömer, a.g.m., s. 69

¹²⁹ YILMAZ Kazım, a.g.e., s. 138

¹³⁰ YILMAZ Kazım, a.g.e., s. 139

2.2.2.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanununun birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda ortak genel giderler ve amortismanların dağıtımını düzenleyen 43. maddesinin amortismanlara ilişkin 3. bent hükmü şöyledir:

“3. Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.”

Hükümden anlaşılan esaslar şunlardır:¹³¹

- Birden fazla işte kullanılmayan, yani yalnız bir işte kullanılan tesisat, makine ve ulaşım araçlarının amortismanları dağıtımına tabi tutulmaz. Bunların amortismanları doğrudan kullanıldıkları işin maliyetine yansıtılır.
- Birden fazla işte kullanılıyor ise her işte kullanıldıkları gün sayıları izlenmelidir. Çünkü dağıtımda kullanım süresi kullanılacaktır.
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetin kullanılmadığı işlere pay verilmez.

2.2.2.3.1. Ortak Genel Gider Niteliğindeki Amortismanlar

Doğrudan hiçbir işte kullanılmayan ancak dolaylı olarak bütün işlerde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanları ortak genel gider hesaplarına alınarak bu hesaplardan dağıtılır. Örneğin, genel merkez yöneticilerinin kullandıkları demirbaş ve taşıt araçlarının amortismanları bütün işlerle ilgilidir. Belli sürelerle doğrudan herhangi bir işe tahsis edilerek kullanılması söz konusu değildir.

Ancak, ortak genel gider niteliğinde dahi olsa, amortismanına tabi sabit kıymetin kullanılması mümkün olmayan işlere amortismanından pay verilmez. Örneğin, inşaat işlerinin yanı sıra beyaz eşya ticareti yapan işyeri de olan firmada, iş makinelerinden

¹³¹ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.150

biri yıl boyunca hiç kullanılmamış ise, bu makinenin amortismanı ortak genel gider niteliğindedir, fakat bu makinenin amortismanından beyaz eşya ticaretine pay verilmez.

2.2.2.3.2. Yıl İçinde Aktife Giren İktisadi Kıymetlerin Aktife Girmeden Önceki Süreye Tekabül Eden Amortismanları

Yıl içinde aktife giren amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin aktife girmeden önceki süreye tekabül eden amortismanlarının aktifte olduğu halde çalışılmayan süreye tekabül eden amortismanlardan farkı, bu süre içinde çalışılmaması iktisadi kıymetin işletmede hiç bulunmamasından kaynaklanmasındır. Bu süre için ayrılan amortismanların ne şekilde işleme tabi tutulacağı konusunda üç yolda uygulama söz konusu olabilir:¹³²

- Bu süreye isabet eden amortismanlar da, işletmede buldukları süreye ait amortismanlarla birlikte kullanıldıkları işlere dağıtılırlar.
- Bu süreye isabet eden amortismanlar, dağıtıma tabi tutulmaksızın doğrudan sonuç hesaplarına gider kaydedilirler.
- Bu süreye isabet eden amortismanlar iktisadi kıymetlerin kullanılmaları mümkün olan işlere ortak genel gider olarak dağıtılırlar.

Bir uygulama biçimine göre, yıl içinde aktife giren ve işlerde ortaklaşa kullanılan makine, tesisat ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bir tam yıl üzerinden hesaplanmakta ve çalışma gün sayılarına göre inşaat işleri ve (varsa) diğer işlere dağıtılmaktadır. Bir başka uygulama biçimine göre de; bir tam yıl üzerinden hesaplanan amortismanların, aktife giriş tarihine isabet eden kısmı o yılın hesaplarına gider kaydedilmekte, aktife girdiği tarihten sonraki amortismanlar ise, işlere çalışma gün sayılarına göre dağıtılmaktadır.¹³³

¹³² YILMAZ Kazım, a.g.e., s.153

¹³³ KIZILOT Şükrü, Yıl İçinde Aktife Giren Makinenin Amortismanlarının İnşaatlara Dağıtımı, Ekonomik Bülten, Temmuz 1993, s.9; KIZILOT Şükrü, a.g.e., 2000, s.123

2.2.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Bazı Özellik Arz Eden Hesaplar

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri ile uğraşan müteahhitlerin muhasebe kayıtlarında kullanması gereken bazı özellik arz eden hesaplar bulunmaktadır.

2.2.3.1. Verilen Depozito Ve Teminatlar

İnşaat, taahhüt ve onarım faaliyetiyle uğraşan işletmeler, gerek inşaatlar ve yönetim birimlerinde kullanmak üzere; elektrik, su, doğalgaz için gerekse; başka işlemler nedeniyle çeşitli kurumlara depozito adıyla nakitler yatırmaktadırlar. Yatırılan depozitoların iade süresi, bir yılı aşmıyorsa; 126 – Verilen Depozito Ve Teminatlar, iade süresi bir yılı aşmıyorsa; 226 – Verilen Depozito Ve Teminatlar hesabında izlenir. Depozitoların geri alınması veya ilgili kurumlar tarafından gelir kayıt edilmesi durumundaysa bu hesaplar alacaklandırılarak kapatılırlar. Verilen ve (226) hesapta izlenen uzun süreli depozitolardan iade süresi bir yılın altına düşenler ilgili yılsonunda öncelikle (126) hesaba aktarılır.¹³⁴

2.2.3.2. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım Maliyetleri

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir. İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri, 741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise 751, 761, 771 ve 781 kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Bu hesaplarda oluşan maliyet geçici kabul yapıldığında 622-Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devredilir. İnşaat, taahhüt ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170 – 177 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defteri kebir düzeyinde izlenmesine imkan

¹³⁴ ÇANKAYA İslam, a.g.e., s. 147

vermeyecek kadar fazla ise; diğere proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu durumda, her bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defteri kebir hükmündedir.¹³⁵

2.2.3.3. Taşeron Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Taşerona verilen işin tesliminden önce bu kişi ve kurumlara ödenen ücretler, avanstır. Taşerona verilen avanslar nedeniyle 179 – Taşerona Verilen Avanslar hesabı borçlandırılır. Hesap, taşeronların yüklenici firmaya yaptıkları üretim karşılığında fatura kesmeleriyle alacaklandırılarak kapatılır. Karşılığında 740 – Hizmet Üretim Maliyeti hesabı borçlandırılır. Taşerona yaptırılan işlerin süresi bir yılı aşıyorsa yapılan ödemelerden (avanslar dahil) %3 Gelir Vergisi ve verilen avans üzerinden %07.5 Damga Vergisi kesilmesi gerekiyor. Taşerona yaptırılan işler, yıllara yaygın değilse Gelir Vergisi kesintisi yapılmaz, sadece %07.5 oranında Damga Vergisi kesilir.¹³⁶

2.2.3.4. Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat, taahhüt ve onarım işlerinden ötürü alınan avans ve hak edişler üzerinden %3 Gelir Vergisi ve %07.5 oranında Damga Vergisi kesintisi yapılmaktadır. Kesilen Gelir Vergisi yıllık beyan üzerinden gerçekleşen vergiden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen ya da mahsuptan arta kalan kısım; belli koşulların yerine getirilmesiyle, yükümlülere iade edilir veya vergi borçlarına mahsup edilir.¹³⁷

2.2.3.4.1. (193) – Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar

Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğere vergiler ile fonların kayıt ve takip edildiğı hesaptır. Mevzuatın belirlediğı dönemleri itibariyle peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğere vergiler ile fonlar, bu hesaba borç yazılır. Yılsonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak olan indirim 371 –

¹³⁵ YILMAZ Kazım, a.g.e., s. 328

¹³⁶ ÇANKAYA İslam, a.g.e., s. 170

¹³⁷ Gelir Vergisi Kanunu Madde 121

Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar 370 – Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.¹³⁸

2.2.3.4.2. (295) – Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar

İzlendiği yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların izlendiği hesaptır.

Gelecek dönemden sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergi ve fonlar ödendiğinde bu hesaba borç yazılır. İndirilebilme süresi bir yılın altına inen vergi ve fonlar bu hesabın alacağına karşılık, 193 – Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar hesabına aktarılır.

2.2.3.5. İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşleri Hakedişlerinin Muhasebeleştirilmesi

Hakedişler işin ilk başladığı gün esas alınarak düzenlenir. En son düzenlenen hakedişten bir önceki hakediş indirilmek yoluyla, yükleniciye ödenecek tutar bulunur. Bu işlemler inşaat ve onarım işinin sonuna kadar aynı şekilde sürdürülür. Son kesin ölçülemeye göre düzenlenen kesin hakedişten o güne kadar yapılan ara hakedişler indirildikten sonra kesin ve son hakediş tutarı belirlenir. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri 350 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabına alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri 600 – Yurtiçi Satışlar hesabının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.¹³⁹

¹³⁸ YILMAZ Kazım, a.g.e., s. 338

¹³⁹ ÇANKAYA İslam, a.g.e., s. 188

2.2.3.6. Satılan Hizmet Maliyeti

Üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır. Satılan hizmetlerin maliyetleri ile ilgili giderler bu hesaba aktarılır. Bu bakımdan yıllar yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin 17 hesap grubunda birikmiş olan maliyetleri de bu işler bittiği dönemde 622 hesaba aktarılarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir.¹⁴⁰

2.2.3.7. Hizmet Üretim Maliyeti

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

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde yıl içinde yapılan giderler bu hesapta takip edilir. Yılsonunda ise 741 – Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ile 170 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabının borcuna kaydedilir. Daha sonra da 741 kod nolu hesapla karşılaştırılarak bu hesap kapatılır.

Hizmet üretim maliyeti hesabı üretim hesabı olduğu için yalnızca üretime giren girdilerin maliyeti bu hesaba kaydedilir. Olaya inşaat açısından bakıldığında inşaatın üretimi demek demirin döşenmesi, betonun dökülmesi, tuğlanın örülmesi ve benzeri işlemlerin yapılması ve sabit olan yapının oluşması demektir. Bu nedenle, doğrudan inşaatın içine giren malzeme işçilik ve benzeri girdiler doğrudan bu hesaba kaydedilirler. Bu girdiler işçilik açısından şantiyede çalışan işçi ücretleridir. Malzeme açısından doğrudan gelerek herhangi bir şekilde depolanmadan yapının içine girmek durumunda olan hazır beton gibi, su gibi, elektrik gibi girdilerdir. Depolanabilir nitelikteki bütün malzemeler önce stok hesaplarına alınmalı, fiilen kullanıldıkça 740 hesaba aktarılmalıdır.¹⁴¹

¹⁴⁰ YILMAZ Kazım, a.g.e., s. 352

¹⁴¹ ÇANKAYA İslam, a.g.e., s.359

2.2.3.8. Şantiye Binalarının Muhasebeleştirilmesi

Şantiye binaları; kuruldukları yerde inşaat çalışanlarının barınmalarını sağlamak amacıyla oluşturulan mekanlardır. Uygulamada şantiye binaları geçici barakalar olabilecekleri gibi uzun süre kullanıma uygun şantiye binaları şeklinde de yapılabilmektedirler. Yapılan şantiye binası ister geçici, ister kalıcı olsun işletme açısından Maddi Duran Varlık olmaktadır.¹⁴²

Şantiye binalarının inşaat amacı ve kullanım süresine göre; belli inşaatın yapımı için oluşturulan geçici barakaların tamamının bir kez gider yazılabileceği, uzun süre kullanım amacıyla yapılan inşaat binalarının ise tek kalemde gider yazılmayıp, aktifleştirilmeleri ve %6 oranında amortisman tabii tutulmaları yolunda uygulama oluşmuştur.¹⁴³

İnşaat süresince kullanılacak geçici barakaların toplam maliyeti; ilgili inşaatın maliyetine yüklenmek üzere; 740 – Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kayıt edilir.

2.2.3.9. Alınan Avansların Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde yapılan işin tutarı hakedişler şeklinde ödenmektedir. Hakedişlerin gerçekleşmesinin uzun zaman aldığı durumlarda ihale makamı tarafından yüklenici firmalara, ileride gerçekleşecek hakediş alacaklarından mahsup edilmek üzere avans adı altında ödemeler yapılır.

Alıcılardan alınan avanslar bu hesaba alacak, vadesi bir yılın altına düşenler 340 – Alınan Sipariş Avansları Hesabı'na aktarılmak suretiyle bu hesaba borç kaydedilir. Alınan avansların mahsubunda; 340 – Alınan Sipariş Avansları borçlandırılır, 350 – 358 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakediş Bedelleri hesap grubu alacaklandırılarak işlem yapılır. Avans işlemi üzerinden daha önce Gelir Vergisi ve Damga Vergisi

¹⁴² 153 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

¹⁴³ ÇANKAYA İslam, a.g.e., s.176

kesintileri yapılmış ise, hakediş ödemesi sırasında bu kısma ilişkin kesintiler tekrar yapılmaz.¹⁴⁴

¹⁴⁴ YILMAZ Kazım, a.g.e., s. 345

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMA

AZM İnşaat San. Tic. Ltd. Şti. 01.01.2006 tarihinde kurulmuştur. Faaliyet alanı inşaat olup, her türlü inşaat, taahhüt ve onarım işlerini yapmaktadır. Şirketin kendi muhasebe birimi olmasının yanında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir İbrahim Yıldız ile de çalışmaktadır.

Bu bölümde şirket ile ilgili bilgiler, birlikte çalıştığı mali müşaviri ile yapılan görüşme sonucunda edinilmiştir. Verilen rakamlarla ilgili yuvarlama yapılmıştır.

Şirketin kuruluş sermayesi ve ödenme şekli belirtilmiş, yapmış olduğu yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işine başlama ve işin tamamlama tarihinin nasıl belirlendiğine ve yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işinde sürecin nasıl işlediğine değinilmiştir.

Yüklenilmiş olan otopark inşaat işi ile ilgili hakediş alımı yapılmış, vergi stopajı ve damga vergisi hesaplanmış ve KDV tevkifatı uygulanmıştır. Ayrıca, avans alınmış, vergi stopajı ve damga vergisi hesaplanmıştır. Daha sonraki hakediş alımında avans miktarı, alınan hakediş bedelinden düşülmüş olup kalan miktar üzerinden vergi stopajı ve damga vergisi hesaplanmıştır.

Taşeron firmaya yaptırılan demir işleri için önce döviz üzerinden avans verilmiş, daha sonra kalan miktar ödendiğinde şirket lehine oluşan kur farkı için fatura düzenlenmiştir.

Şirketin otopark inşaatı için geçici ve kesin teminat vermesinden bahsedilmiştir.

Stok takibi ve yönteminden bahsedilmiş, örnek olarak çimentonun bir aylık hareketleri irdelenmiştir. Bunun yanında, otopark inşaatında ilk madde ve malzeme kullanımı ile merkez ve otopark için fatura ödemesinden söz edilmiştir.

Dönemsonu işlemlerinde ise, bir yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi ve iki adet özel inşaat işi ile ilgili ortak genel giderlerin ve amortismanların dağıtımını yapılmış, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi kapsamındaki maliyet ve hasılatlar sonuç hesaplarına aktarılarak bu işten elde edilen kar hesaplanmıştır.

Kuruluş sermayesi 450.000,00 YTL. 'dir. 15.000 paya bölünmüştür. Şirketi üç ortak birlikte kurmuşlardır. Sermaye ve pay tutarları:

$$1 \text{ pay} = 450.000,00 / 15.000 = 30,00 \text{ YTL}$$

$$\text{Ayhan Seyhan} \quad 5.000 \text{ pay} \times 30,00 = 150.000,00 \text{ YTL}$$

$$\text{Ziya Burhan} \quad 5.000 \text{ pay} \times 30,00 = 150.000,00 \text{ YTL}$$

$$\text{Mehmet Kaya} \quad 5.000 \text{ pay} \times 30,00 = 150.000,00 \text{ YTL} \text{ şeklindedir.}$$

Buna göre, taahhüt edilen sermaye kaydı şu şekilde yapılmıştır:

01/01/2006	
501. Ödenmemiş Sermaye Hs.	450.000,00
501.01 Ayhan Seyhan	150.000,00
501.02 Ziya Burhan	150.000,00
501.03 Mehmet Kaya	150.000,00
500 Sermaye Hs.	450.000,00
500.01 Ayhan Seyhan	150.000,00
500.02 Ziya Burhan	150.000,00
500.03 Mehmet Kaya	150.000,00
<i>Ortakların Sermaye Taahhüdü</i>	
_____ / _____	

500 – Sermaye Hs.	501 – Ödenmemiş Sermaye Hs.
450.000,00	450.000,00

Ortak Ayhan Seyhan sermaye taahhüdünü nakit olarak, ortak Ziya Burhan 05.06.2006 vadeli çekle ve ortak Mehmet Kaya şirketin Ziraat Bankası hesabına yatırarak ödemiştir. Sermaye ödendiği zaman kayıtları şöyle yapılmıştır:

01/01/2006	
100 Kasa Hs.	150.000,00
<i>100.01 Merkez Kasa</i>	
<i>100.01.01 YTL Kasası</i>	<i>150.000,00</i>
101 Alınan Çekler Hs.	150.000,00
<i>101.01 YTL Çekler</i>	
<i>101.01.06 Haziran Vadeli Çek.</i>	<i>150.000,00</i>
102 Bankalar Hs.	150.000,00
<i>102.01 Ziraat Bankası</i>	
<i>102.01.01 YTL Hesap</i>	<i>150.000,00</i>
501 Öd.Sermaye Hs.	450.000,00
<i>501.01 Ayhan Seyhan</i>	<i>150.000,00</i>
<i>501.02 Ziya Burhan</i>	<i>150.000,00</i>
<i>501.03 Mehmet Kaya</i>	<i>150.000,00</i>

Sermaye Taahhüdünün Yerine Getirilmesi

100 – Kasa Hs.	101 – Alınan Çekler Hs .
150.000,00	150.000,00

102 – Bankalar Hs.	501 – Ödenmemiş Sermaye Hs.
150.000,00	450.000,00 450.000,00

Yapılan işlerde işe başlama tarihi yapılacak olan inşaatla ilgili sözleşmenin imzalandığı gün veyahut işe başlanacağından bir gün önce belirlenip bildirimlerde bulunulur.

İşin tamamlanma zamanı olarak, eğer iş ihale usulü ile alındı ise geçici kabul ve yer teslim tutanakları imza edilir. Bu tutanakta ihale makamında birkaç yetkili ve işi alacak olan AZM Şirketi temsilcileri işin yapılacağı alana giderek burada işi teslim alırlar ve işyeri teslim tutanağı tanzim edilerek iş kabul edilir.

İnşaat taahhütlerinde ilk önce işin yapılacak olduğu yer, konumu ve yapılacak olan işte nelerin istendiği gibi kriterler belirlenir. Buna göre araştırmalar yapılarak işin ne kadara mal olacağını gösteren bir rakam saptanır ve işi ihale edecek olan kuruluşa iş ile ilgili yapılan araştırmalar neticesinde hazırlanan işin niteliğini ve yapılacak işleri belirtir bir belge sunulur. Bu belgeye teklif belgesi de denilir.

İnşaat, taahhüt ve onarım işinin ihale sonucunda şirket üzerinde kalması ile belirlenen tarihte işe başlanır. İş yaptıran kuruluş belirli bir zamana kadar yapılan iş için şirkete hakediş ödemesi yapar. Bunun yanında, şirket gerektiğinde avans da alabilmektedir.

3.1. Hakediş Alımı

Şirket, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri karşılığında iş devam ederken alınan hakedişler bedellerini 350 – 357 no.lu hesaplarda izlemektedir ve bu bedeller üzerinden GVK'nın 94. maddesine göre Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak kaydıyla değişen, %3 oranda stopaj hesaplamaktadır.

Şirket, kuruluş yılında 15.11.2006 tarihinde başlayıp 15.05.2007 tarihinde tamamlanacak olan bir otopark inşaatı yapmıştır. İhalesi 01.10.2006 tarihinde yapılmıştır. Bunun için ilk etapta 05.01.2007 tarihinde KDV dahil 62.500,00 YTL değerinde hakediş bedeli almıştır. Ayrıca aynı gün içinde hakediş faturası düzenlemiştir. Bedel şirketin Ziraat Bankası hesabına yatırılmıştır.

Vergi stopajı; $52.966,10 * \%3 = 1.588,98$ YTL

Damga vergisi; $52.966,10 * \text{binde } 7,5 = 397,25$ YTL olarak hesaplanmıştır.

05/01/2007	
102 Bankalar Hs.	62.500,00
<i>102.01 Ziraat Bankası</i>	
<i>102.01.01 YTL Hesabı</i>	<i>62.500,00</i>
193 Peşin Öd. Vergiler ve Fon.	1.588,98
<i>193.01 Peşin Ödenen Vergiler</i>	
<i>193.01.01 Otopark İnşaatı</i>	<i>1.588,98</i>
740 Hizmet Üretim Maliyeti	397,25
<i>740.04 Vergi Resim Harçlar</i>	
<i>740.04.01 Damga Vergisi</i>	<i>397,25</i>
350 Yıllara Yay.İnş. ve	52.966,10
Onr. Hakediş.Hs.	
<i>350.01 Otopark İnşaatı</i>	<i>52.966,10</i>
391 Hesaplanan KDV	7.944,92
<i>Otopark İnşaatı Hakediş Alınması</i>	

102 - Bankalar Hs.		193 - Peşin Öd.Ver.ve Fon.Hs.	
150.000,00		1.588,98	
62.500,00			

350 - Yıl.Yay.İnş.On.Hak. Hs.	391 - Hesaplanan KDV Hs.
52.966,10	7.944,92
740 - Hizmet Üret.Mal. Hs.	
397,25	

Şirket, KDV Kanununun 99 no.lu Genel Tebliğine göre yapılan değişiklikle bu hakediş bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 1/6'sını tevkifat olarak hesaplamıştır.

_____ 05/01/2007 _____

970 Tevkif Edilen KDV Hs. 1.588,98

970.01 (2007 Yılı)

971 Tevkif Edilen KDV Hs. 1.588,98

971.01 (2007 Yılı)

KDV Tevkifatı

_____ / _____

970 - Tevkif Edilen KDV Hs.	971 - Tevkif Edilen KDV Hs.
1.588,98	1.588,98

3.2. Alınan Avanslar

Şirket, 26.01.2007 tarihinde otopark inşaatı için Manisa Belediyesinden 12.000,00 YTL avans almıştır.

18.02.2007 tarihinde şirkete KDV hariç 50.000,00 YTL hakediş ödemesi yapılmıştır. Fatura aynı gün içerisinde düzenlenmiş olup bedel şirketin Ziraat Bankası hesabına yatırılmıştır.

Vergi stopajı; $38.000,00 * \%3 = 1.140,00$ YTL

Damga vergisi; $38.000,00 * \text{binde } 7,5 = 285,00$ YTL olarak hesaplanmıştır.

18/02/2007

102 Bankalar Hs.	44.075,00
<i>102.01 Ziraat Bankası</i>	
<i>102.01.01 YTL Hesabı</i>	<i>44.075,00</i>
193 Peşin Öd. Vergiler ve Fon.Hs.	1.140,00
<i>193.01 Peşin Ödenen Vergiler</i>	
<i>193.01.01 Otopark İnşaatı</i>	<i>1.140,00</i>
340 Al. Sipariş Avans. Hs.	12.000,00
<i>340.01 Otopark İnşaatı</i>	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	285,00
<i>740.04 Vergi Resim Harçlar</i>	
<i>740.04.01 Damga Vergisi</i>	<i>285,00</i>
350 Yıllara Yay.İnş. ve	50.000,00
Onr. Hakediş Hs.	
<i>350.01 Otopark İnşaatı</i>	
391 Hesaplanan KDV Hs.	7.500,00
<i>Otopark İnşaatı Hakediş Alınması</i>	

_____ / _____

102 - Bankalar Hs.	193 - Peşin Öd.Ver.ve Fon.Hs.
150.000,00	1.588,98
62.500,00	360,00
44.075,00	1.140,00

<u>340 - Alınan Avanslar Hs.</u>		<u>350 - Yıl.Yay.İnş.On.Hak. Hs.</u>	
12.000,00	12.000,00		52.966,10
			50.000,00

<u>391 - Hesaplanan KDV Hs.</u>		<u>740 - Hizmet Üret.Mal. Hs.</u>	
	7.944,92	397,25	
	7.500,00	90,00	
		285,00	

18/02/2007

970 Tevkif Edilen KDV Hs. 1.500,00

970.01 (2007 Yılı)

971 Tevkif Edilen KDV Hs. 1.500,00

971.01 (2007 Yılı)

KDV Tevkifatı

_____ / _____

<u>970 - Tevkif Edilen KDV Hs.</u>		<u>971 - Tevkif Edilen KDV Hs.</u>	
1.588,98		1.588,98	
1.500,00		1.500,00	

3.3. Taşeronlara Verilen Avanslar

18.01.2007 tarihinde, şirket yaptığı otopark inşaatının demir işlerini 10.000 USD + KDV'ye taşeron firma Yılmaz Yapı Ltd.Şti.'ye vermiştir. Bu iş için 4.000 USD avans verilmiştir. Geriye kalan tutar 05.02.2007 tarihinde ödenmiştir. (1 USD = 1,30 YTL)

Avans Tutarı = 4.000 x 1,30 = 5.200,00 YTL

18/01/2007

179 Taşeronlara Ver. Avans. Hs.	5.200,00
<i>179.01 Otopark İnşaatı</i>	
<i>179.01.01 Yılmaz Yapı</i>	<i>5.200,00</i>
100 Kasa Hs.	5.161,00
<i>100.01 Merkez Kasa</i>	
<i>100.01.01 YTL Kasa</i>	<i>5.161,00</i>
360 Öd.Vergi ve Fon.Hs.	39,00
<i>360.03 Öd.Damga Vergisi</i>	<i>39,00</i>
<i>Yılmaz Yapı 'ya Avans Ödenmesi</i>	

_____ / _____

179 - Taşeronlara Ver.Avans.Hs.	100 - Kasa Hs.
5.200,00	150.000,00
	5.161,00
	11.550,00
360 - Öd.Ver.ve Fon. Hs.	
39,00	

Yılmaz Yapı Ltd. Şti.'ye yaptırılan demir işlerinin aynı dönemi içermesi yani bu taşeron işinin yıllara yaygın bir iş olmaması sebebiyle şirket, taşeron firmaya yapılan avans ödemesinde stopaj kesintisi yapmamıştır.

3.4. Taşeron Giderleri

05.02.2007 tarihinde Otopark inşaatı için demir işleri tamamlanmış olup taşeron firma şirkete fatura düzenlemiştir. Yılmaz Yapı Ltd. Şti.'ye KDV dahil 7800 USD ödenmiştir. (1 USD = 1,40 YTL)

<u>740 - Hizmet Üret.Mal. Hs.</u>	
397,25	
90,00	
285,00	
14.000,00	

Şirket, Yılmaz Yapı Ltd. Şti'ye daha önce yapmış olduğu avans ödemesini mahsup etmiştir. Ayrıca KDV Kanunu Genel Tebliği'ne göre 1/6 oranında KDV tevkifatı yapmıştır.

Şirketin taşeron firmaya yapmış olduğu avans ödemesi tarihi ile geri kalan ödemeyi yaptığı tarih arasında şirket lehine kur farkı meydana gelmiştir.

_____ 05/02/2007 _____

329 Diğer Ticari Borçlar Hs. 400,00

329.01 Yılmaz Yapı 400,00

646 Kambiyo Karları Hs. 400,00

Kur Farkı Geliri

_____ / _____

<u>329 – Diğer Ticari Borç. Hs.</u>		<u>646 - Kambiyo Karları Hs.</u>	
400,00	10.900,00		400,00

3.5. Geçici Teminat Verilmesi

Şirket 01.10.2006 tarihinde Manisa Belediyesinin açmış olduğu otopark inşaatı ihalesi için 8.400,00 YTL geçici teminatı peşin ödemiştir. İhale bedeli 280.000,00 YTL'dir.

01/10/2006

126 Verilen Dep.ve Tem. Hs.	8.400,00
<i>126.01 Geçici Teminatlar</i>	
<i>126.01.01 Otopark İnşaatı</i>	<i>8.400,00</i>
100 Kasa Hs.	8.400,00
<i>100.01 Merkez Kasa</i>	
<i>100.01.01 YTL Kasası</i>	<i>8.400,00</i>

Geçici Teminatın Peşin Verilmesi

_____ / _____

100 - Kasa Hs.		126 – Verilen Dep.ve Tem. Hs.	
150.000,00	5.161,00	8.400,00	
11.550,00	8.400,00		

3.6. Kesin Teminat Verilmesi

15.05.2007 tarihinde otopark inşaatı tamamlanmış, geçici teminat alınarak kesin teminat Ziraat Bankası'ndan alınan 16.800,00 YTL değerindeki teminat mektubu ile ödenmiştir.

Şirket daha önce vermiş olduğu geçici teminatı geri almıştır.

15/05/2007

100 Kasa Hs.	8.400,00
<i>100.01 Merkez Kasa</i>	
<i>100.01.01 YTL Kasası</i>	<i>8.400,00</i>
126 Ver. Dep.ve Tem. Hs.	8.400,00
<i>126.01 Geçici Teminatlar</i>	
<i>126.01.01. Otopark İnşaatı</i>	<i>8.400,00</i>

Geçici Teminatın Geri Alınması

_____ / _____

100 - Kasa Hs.		126 - Verilen Dep.ve Tem. Hs.	
150.000,00	5.161,00	8.400,00	8.400,00
11.550,00	8.400,00		
8.400,00			

Manisa Belediyesi'nden daha önce verilen geçici teminat geri alındıktan sonra Ziraat Bankası'ndan alınan teminat mektubu kesin teminat olarak verilmiştir.

15/05/2007

900 Teminat Mek.dan Borç. Hs.	16.800,00
<i>900.01 Kesin Teminatlar</i>	<i>16.800,00</i>
901 Tem. Mek.dan Al.Hs.	16.800,00
<i>901.01 Ziraat Bankası</i>	<i>16.800,00</i>

Kesin Teminatın Tem.Mektubu Olarak Verilmesi

/

900 - Tem.Mek.dan Borç. Hs.	901 - Tem.Mek.dan Alacak. Hs.
16.800,00	16.800,00

3.7. Stoklar

Şirket, inşaat işlerinde kullandığı ilk madde ve malzemelerini 150 – İlk Madde ve Malzeme Hesabında takip eder. İlk madde ve malzeme, inşaatın içeriğinde kullanılan ve esas yapısını oluşturan kum, çimento, demir, kereste, tuğla gibi maddeleri ifade etmektedir. İnşaat içeriğinde kullanılan fakat esas yapısını oluşturmeyen maddeler de bulunur. Yardımcı madde denilen çivi, tel, vida vb. maddeler bu kapsama girer. Ayrıca, üretim akışını sağlamakla birlikte, esas yapısını oluşturmeyen maddeler de kullanılmaktadır. Bunlara örnek elektrik malzemeleri, temizlik malzemeleri vb. olabilir.

Şirket ilk madde ve malzeme hesabındaki maddelerin maliyetini stok kartları ile takip eder. Her madde için ayrı stok kartı düzenlenir. Bu kart üzerinde miktar, fiyat ve tutar bölümleri bulunmaktadır. Giren, çıkan ve kalan ilk madde ve malzemeler ayrı ayrı izlenir. Şirket stok kartları ile düzenlediği ilk madde ve malzemelerin değerlemesini ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre yapmaktadır.

Şirketin otopark inşaatı için 2007 yılının Ocak ayında almış ve kullanmış olduğu çimentonun stok hareketleri şöyledir:

Ocak – 2007 Ayı Çimento Alımları Kullanımları

Tarih	Miktar	Fiyat (YTL)	Tarih	Miktar
02.01.2007	480 torba	5,50	05.01.2007	400 torba
08.01.2007	550 torba	5,50	10.01.2007	600 torba
15.01.2007	720 torba	5,50	18.01.2007	700 torba
21.01.2007	640 torba	5,50	22.01.2007	775 torba
23.01.2007	435 torba	5,50	05.01.2007	400 torba

İlk Madde ve Malzeme Stok Kartı
(Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemine göre hesaplama)

Madde: Çimento

Birim: Torba

TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		MİKTAR	FİYAT	TUTAR	MİKTAR	FİYAT	TUTAR	MİKTAR	FİYAT	TUTAR
02.01.2007	Mal Alım	180	5,50	990,00				180	5,50	990,00
05.01.2007	Kullanım				150	5,50	825,00	30	5,50	165,00
08.01.2007	Mal Alım	250	5,00	1.250,00				280	5,05	1.414,00
10.01.2007	Kullanım				200	5,05	1.010,00	80	5,05	404,00
15.01.2007	Mal Alım	220	5,50	1.210,00				300	5,38	1.614,00
18.01.2007	Kullanım				295	5,38	1.587,10	5	5,38	26,90
21.01.2007	Mal Alım	240	6,00	1.440,00				245	5,99	1.467,55
23.01.2007	Mal Alım	235	6,50	1.527,50				480	6,24	2.995,20
26.01.2007	Kullanım				375	6,24	2.340,00	105	6,24	655,20
TOPLAM		1.125		6.417,50	1.020		5.762,10			

1. AĞIRLIKLI ORTALAMA = $(165,00 + 1.250,00)/(30 + 250) = 5,05$ YTL
2. AĞIRLIKLI ORTALAMA = $(404,00 + 1.210,00)/(80 + 220) = 5,38$ YTL
3. AĞIRLIKLI ORTALAMA = $(26,90 + 1.440,00)/(5 + 240) = 5,99$ YTL
4. AĞIRLIKLI ORTALAMA = $(1.467,55 + 1.527,50)/(245+235) = 6,24$ YTL

3.8. Girdilerin Maliyeti

Şirket, inşaat işlerinde üretime giren girdilerin maliyetini 740 – Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlemektedir.

Ocak – 2007 ayı itibariyle şirketin otopark inşaatında kullanmış olduğu ilk madde ve malzemelerin toplam tutarları şöyledir:

<u>İlk Madde</u>	<u>Otopark İnşaatında Kullanımı</u>
Kereste	2.075,00 YTL
Demir	4.563,00 YTL
Çimento	5.762,10 YTL
Kum	5.135,00 YTL
Diğer Malzeme Kullanımı	1.798,00 YTL
TOPLAM	19.333,10 YTL

_____ 31/01/2007 _____

740 Hizmet Üretim Maliyet.Hs. 19.333,10

740.01 Otopark İnşaatı

740.01.01 İlk ve Yard. Mad.Malz 19.333,10

150 İlk Madde ve Malzeme 19.333,10

150.01 İlk Madde

150.01.01 Kereste 2.075,00

150.01.02 Demir 4.563,00

150.01.03 Çimento 5.762,10

150.01.04 Kum 5.135,00

150.02 Yardımcı Malzeme

150.02.01 Diğer Malzeme 1.798,00

Otopark İnşaatında İlk Madde ve Malzeme Kullanımı

_____ / _____

150 - Stoklar Hs.	740 - Hizmet Üret.Mal. Hs.
19.333,10	397,25
	90,00
	285,00
	14.000,00
	19.333,10

08.12.2006 tarihinde merkez büronun elektrik ve su ödemesi şirketin Ziraat Bankası hesabından yapılmıştır. Elektrik faturası 63,50 YTL + KDV ve su faturası 27,30 YTL + KDV'dir. Aynı gün otopark inşaatının 458,60 YTL + KDV elektrik faturası ve 419,30 YTL + KDV su faturası ödemesi de banka hesabından yapılmıştır.

_____ 08/12/2006 _____

191 İndirilecek KDV Hs.	13,61
<i>191.01 Ödenen KDV</i>	
770 Genel Yönetim Gid. Hs.	90,80
<i>770.02 Dış.Sağ.Fayda ve Hiz.</i>	
<i>770.02.01 Elektrik Giderleri</i>	<i>63,50</i>
<i>770.02.02 Su Giderleri</i>	<i>27,30</i>
102 Bankalar	104,41
<i>102.01 Vadesiz Hesaplar</i>	
<i>102.01.01 Ziraat Bankası</i>	<i>104,41</i>

Merkez Büronun Elektrik ve Su Ödemesi

_____ / _____

102 - Bankalar Hs.	191 - İndirilecek KDV Hs.
150.000,00	2.340,00
62.500,00	13,61
44.075,00	

770 - Genel Yön.Gid.Hs.

90,80

08/12/2006

191 İndirilecek KDV Hs. 116,09

191.01 Ödenen KDV

740 Hizmet Üretim Maliyet.Hs. 877,90

740.01 Otopark İnşaatı

740.01.01 Elektrik Giderleri 458,60

740.01.02 Su Giderleri 419,30

102 Bankalar 993,99

102.01 Ziraat Bankası

102.01.01 YTL Hesabı 993,99

Otopark İnşaatının Elektrik ve Su Ödemesi

/

102 - Bankalar Hs.

150.000,00 | 107,14

62.500,00 | 993,99

44.075,00

191 - İndirilecek KDV Hs.

2.340,00

16,34

116,09

740 - Hizmet Üret.Mal. Hs.

397,25

90,00

285,00

14.000,00

19.333,10

877,90

Şirketin inşaat yapmakta olduğu şantiyelerde ayrı bir muhasebe birimi kurulmamış ve buralardaki işlemler de merkez büroda takip edilmiştir. Otopark inşaatı için kullanılan şantiyenin toplam maliyeti 740 – Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilmiştir.

3.9. Dönemsonu İşlemleri

2007 yılı sonu itibariyle şirket yıl içerisinde bir adet yıllara yaygın inşaat işi ve iki adet özel inşaat işi yapmıştır. 31.12.2007 tarihinde ortak genel giderler ve amortismanların dağıtımı gerçekleştirilmiştir. Tamamlanmış olan yıllara yaygın kapsamda yapılmış otopark inşaat işi ile ilgili olarak 170 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabındaki rakam 622 – Satılan Hizmet Maliyeti hesabına, 350 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabındaki rakam da 600 – Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılmıştır. Bu hesaplar da karşılaştırılmış ve şirketin kar ve zarar ettiği hesaplanmıştır.

3.9.1. Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı

Otopark inşaatı için harcama tutarı: 184.500,00 YTL.

1.Özel inşaat için hasılat tutarı: 165.500,00 YTL

2.Özel inşaat için hasılat tutarı: 118.300,00 YTL

Yapılan Toplam Ortak Gider: 15.900,00 YTL (Kira, kırtasiye, telefon, elektrik, su, MTV, damga vergisi vb. giderler)

Oran Hesaplaması:

Otopark $184.500,00/468.300,00 = 0,40$

1.Özel İnş. $165.500,00/468.300,00 = 0,35$

2.Özel İnş. $118.300,00/468.300,00 = 0,25$

<u>Yapılan İş</u>	<u>Tutar</u>	<u>Oran</u>	<u>Ortak Gider Payı</u>
Otopark	184.500,00	0,40	6.360,00
1.Özel İnş.	165.500,00	0,35	5.565,00
2.Özel İnş.	118.300,00	0,25	3.975,00
TOPLAM	468.300,00		15.900,00

31/12/2007

771 Genel Yön.Gid.Yan.Hs. 15.900,00

770 Genel Yönetim Gid.Hs. 15.900,00

/

770 - Genel Yön.Gid.Hs.		771 - Genel Yön.Gid.Yan. Hs.	
15.900,00	15.900,00	15.900,00	

31/12/2007

170 Yıl.Yay.İnş.ve On.Mal. Hs. 6.360,00

170.01 Otopark İnşaatı 6.360,00

632 Genel Yönetim Giderleri Hs. 9.540,00

771 Genel Yön.Gid.Yan.Hs. 15.900,00

/

170 - Yıl.Yay.İnş.On.Mal. Hs.		632 - Genel Yönetim Gider. Hs.	
184.500,00		9.540,00	
6.360,00			

771 - Genel Yön.Gid.Yan. Hs.

15.900,00 | 15.900,00

3.9.2. Ortak Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

Şirketin 2007 yılı içerisinde tamamlamış olduğu inşaat işlerinde kullandığı makineler için amortismanlar aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.

AMORTİSMAN LİSTESİ

ADI	GİRİŞ YILI	MALİYET BEDELİ	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	FAYDALI ÖMRÜ (YIL)	ORAN	AMORTİSMAN
Büro Mlz.	2006	2.000,00	400,00	5	0,20	400,00
Tlf.Mak.	2006	120,00	24,00	5	0,20	24,00
Faks Mak.	2006	180,00	36,00	5	0,20	36,00
Bilgisayar	2006	840,00	210,00	4	0,25	210,00
Kamyon	2006	50.000,00	12.500,00	4	0,25	12.500,00
TOPLAM		53.140,00	13.170,00			13.170,00

Kamyon için amortisman, 12.500,00 YTL'dir. Buna göre dağıtım şöyle yapılır:

<u>Yapılan İş</u>	<u>Çalışma Gün Sayısı</u>	<u>Oran</u>	<u>Amortisman</u>
Otopark	150 gün	150/360= 0,42	5.250,00
1.Özel İnş.	100 gün	100/360= 0,28	3.500,00
2.Özel İnş.	110 gün	110/360= 0,30	3.750,00
TOPLAM	360 gün		12.500,00

31/12/2007

730 Genel Üretim Giderleri Hs.	7.250,00
<i>730.01 (1.Özel İnşaat)</i>	
<i>730.01.07 Amort.ve Tük.Pay.</i>	
<i>730.01.07.01 Taşıtlar</i>	<i>3.500,00</i>
<i>730.02 (2.Özel İnşaat)</i>	
<i>730.02.07 Amort.ve Tük.Pay.</i>	
<i>730.02.07.01 Taşıtlar</i>	<i>3.750,00</i>
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	5.250,00
<i>740.01 Otopark İnşaatı</i>	
<i>740.01.07 Amort.ve Tük.Pay.</i>	
<i>740.01.07.01 Taşıtlar</i>	<i>5.250,00</i>
770 Genel Yönetim Giderleri	670,00
<i>770.05 Amort.ve Tük.Pay.</i>	
<i>770.05.01 Demirbaşlar</i>	<i>670,00</i>
257 Birikmiş Amortisman.Hs. 13.170,00	

/

<u>257 - Birikmiş Amortismanlar</u>		<u>730 - Genel Ür.Gid.Hs.</u>	
13.170,00	13.170,00	7.250,00	
<u>740 - Hizmet Üret.Mal. Hs.</u>		<u>770 - Genel Yön.Gid.Hs.</u>	
397,25		15.900,00	15.900,00
90,00		670,00	
285,00			
14.000,00			
19.333,10			
5.250,00			

31/12/2007

731 Genel Ür.Gid.Yan.Hs.	7.250,00
741 Hizmet Ür.Mal.Yan.Hs	5.250,00
771 Genel Yön.Gid.Yan.Hs.	670,00
730 Genel Üretim Gid.Hs.	7.250,00
740 Hizmet Ür.Mal.Hs.	5.250,00
770 Genel Yön.Gid.Hs.	670,00

730 - Genel Ür.Gid.Hs.		731 - Genel Ür.Gid.Yan.Hs.	
7.250,00	7.250,00	7.250,00	

740 - Hizmet Üret.Mal. Hs.		741 - Hizmet Ür. Mal.Yan. Hs.	
397,25	5.250,00	5.250,00	
90,00			
285,00			
14.000,00			
19.333,10			
5.250,00			

770 - Genel Yön.Gid.Hs.		771 - Genel Yön.Gid.Yan. Hs.	
15.900,00	15.900,00	15.900,00	15.900,00
670,00	670,00	670,00	

31/12/2007

152 Mamuller Hs.	7.250,00
<i>152.01 (1.Özel İnşaat)</i>	<i>3.500,00</i>
<i>152.02 (2.Özel İnşaat)</i>	<i>3.750,00</i>
170 Yıl.Yay.İnş.ve On.Mal.Hs.	5.250,00
<i>170.01 Otopark İnşaatı</i>	<i>5.250,00</i>
632 Genel Yönetim Giderleri	670,00
731 Genel Üretim Gid.Yan.Hs.	7.250,00
741 Hizmet Ür.Mal.Yan.Hs.	5.250,00
771 Genel Yön.Gid.Yan.Hs.	670,00

152 - Mamuller Hs.	170 - Yıl.Yay.İnş.On.Mal. Hs.
7.250,00	184.500,00
	6.360,00
	5.250,00

731 - Genel Ür.Gid.Yan.Hs.	741 - Hizmet Ür. Mal.Yan. Hs.
7.250,00	5.250,00
7.250,00	5.250,00

632 - Genel Yön.Gid.Hs.	771 - Genel Yön.Gid.Yan. Hs.
9.540,00	15.900,00
670,00	670,00
	15.900,00

Dönemsonunda, otopark inşaatı tamamlandığından, 170 No'lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında biriken maliyet tutarı, 622 No'lu Satılan Hizmet Maliyeti hesabına intikal ettirilmiştir.

_____ 31/12/2007 _____	
622 Satılan Hizmet Mal.Hs.	196.110,00
170 Yıl.Yay.İnş.ve On.Mal.Hs.	196.110,00
<i>170.01 Otopark İnşaatı</i>	<i>196.110,00</i>
_____ / _____	

_____ 622 - Satılan Hizmet Mal.Hs. _____	_____ 170 - Yıl.Yay.İnş.On.Mal. Hs. _____
196.110,00	184.500,00 196.110,00
	6.360,00
	5.250,00

350 No'lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında biriken hakediş bedelleri de 600 No'lu Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılmıştır.

_____ 31/12/2007 _____	
350 Yıl.Yay.İnş.ve On.Hak.Bed.Hs.	280.000,00
<i>350.01. Otopark İnşaatı</i>	<i>280.000,00</i>
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	280.000,00
_____ / _____	

_____ 350 – Yıl.Yay.İnş.ve On.Hak.B.Hs. _____	_____ 600 – Yurtiçi Satışlar Hs. _____
280.000,00	227.033,90 280.000,00
	52.966,10
	50.000,00

_____ 31/12/2007 _____

600 Yurtiçi Satışlar Hs. 280.000,00

690 D.Karî veya Zararı Hs. 280.000,00

_____ / _____

600 – Yurtiçi Satışlar Hs.		690 – D.Karî veya Zararı Hs.	
280.000,00	280.000,00		280.000,00

_____ 31/12/2007 _____

690 Dönem Karî veya Zararı Hs. 196.110,00

622 Satılan Hizmet Mal. 196.110,00

_____ / _____

622 - Satılan Hizmet Mal.Hs.		690 – D.Karî veya Zararı Hs.	
196.110,00	196.110,00	196.110,00	280.000,00

Şirketin yıllara yaygın inşaat işinden vergi öncesi dönem karî; 83.890,00 YTL hesaplanmıştır.

193 No'lu Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabında biriken 8.400,00 YTL'lik tutar, 371 No'lu Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabı yoluyla 370 No'lu Dönem Karî ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları hesabı ile karşılaştırılmıştır.

31/12/2007

371 D.Kar.Peş.Öd.V.Yük.Hs. 8.400,00

193 Peşin Öd.Ver.ve Fon. 8.400,00

193.01 Peşin Öd.Vergiler

193.01.01 Otopark İnşaatı 8.400,00

/

193 - Peşin Öd.Ver.ve Fon.Hs.		371 - D.Kar.Peş.Öd.V.Yük.Hs.	
1.588,98	8.400,00	8.400,00	
360,00			
1.140,00			
5.311,02			

31/12/2007

691 D.Kar V.ve Diğ.Yas.Yük.Kar.Hs. 16.778,00

370 D.Kar V.ve D.Yas.Yük.Kar.Hs. 16.778,00

Dönem Karından Vergi Karşılığı Ayrılması

/

370 - D.Kar V.ve D.Yas.Yük.Kar.Hs.		691 - D.Kar V.ve D.Yas.Yük.Kar.Hs.	
	16.778,00	16.778,00	

31/12/2007

690 D.Kar veya Zararı Hs. 83.890,00

691 D.Kar V.ve D.Yas.Yük.Kar.Hs. 16.778,00

692 D.Net Karı veya Zararı Hs. 67.112,00

Dönem Net Kar veya Zararının Tespiti

/

690 - D.Karî veya Zararî Hs.		691 – D.Karî V.ve D.Yas.Yük.Kar.Hs.	
196.110,00	280.000,00	16.778,00	16.778,00
83.890,00			

692 - D.Net Karî veya Zararî	
	67.112,00

_____ 31/12/2007 _____

692 D.Karî veya Zararî Hs. 67.112,00
590 D.Net Karî Hs. 67.112,00

D. Net Kar/Zararının Bilanço Hesabına Aktarımı

_____ / _____

590 - D.Net Karî Hs.		692 – D.Karî veya Zararî Hs.	
	67.112,00	67.112,00	67.112,00

SONUÇ

İnşaat, taahhüt ve onarım işleriyle uğraşan kişi ve kuruluşlar hem özel inşaat, hem de yıllara yaygın ve yıllara yaygın olmayan inşaat, taahhüt ve onarım işlerini çoğu zaman bir arada yürütürler. Bunlardan yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri için özel bir vergileme kabul edilmiştir. Bir inşaat işinin yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi olması için işin başkalarının hesabına ve yazılı veya sözlü bir taahhüde bağlı olarak yapılması, inşaat, taahhüt ve onarım işinin birden fazla takvim yılına yayılması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde kazanç tespiti özel düzenleme ile işin bittiği yıl kesin olarak belirlenir. Vergilenecek matrahın bulunması için toplam maliyetlerin ve bu işlerden elde edilen toplam hasılatın belli olması gerekmektedir. Bu da işin bitim tarihi itibarıyla mümkün olur.

Gelir Vergisi Kanunu 44. maddesinde yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işinin bitim tarihi geçici ve kesin kabule tabi durumlarda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, geçici ve kesin kabule tabi olmayan durumlarda ise işin fiilen tamamlandığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilmiştir.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde kar veya zararın tespitinde tamamlanmış taahhüt ve tamamlanma yüzdesi olmak üzere iki farklı muhasebe yöntemi kullanılmaktadır. Ülkemiz uygulamakta olan tamamlanmış taahhüt yöntemidir. Buna göre kar veya zarar işin tamamlandığı yıl saptanır ve muhasebeleştirilir.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri müşterinin isteğine göre ve istediği malzemeler kullanılarak yapılması nedeniyle bir hizmet işi olarak değerlendirilir. Bu işlerle ilgili maliyetler 740 – Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenir. Her dönem sonunda bu hesapta toplanan maliyetler yansıtma yoluyla 170 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına aktarılır. İş tamamlanınca kar veya zararı hesaplamak için 170 –

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabındaki toplam rakam 622 – Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devredilir.

Ayrıca yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri kapsamında düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakedişler 350 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında izlenmektedir. İşin tamamlandığı dönemin sonunda 600 – Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır. Bunun yanında, ortak genel giderlerin ve amortismanların dağıtımının yapılması gerekmektedir. Daha sonra işten elde edilen net kar veya zarar hesap edilir.

Uygulama bölümünde, bahsedilen şirketin yeni kurulan bir şirket olması nedeniyle proje planlama ve takibi konusunda sıkıntıları olmuştur. İş bilen, kalifiye elemanın olmaması ve işin çoğu zaman uzun süre alması nedeniyle yürütülen projeler için yapılan giderlerde beklenmedik sapmalar yaşanmıştır. Çalıştırılan işçiler genelde geçici çalışan işçilerdir. Şirket, bu yüzden her inşaat işi için işçi temin etmeye çalışır. Temin edilen işçinin de ücret tespitinde sağlıklı sonuçlara ulaşamaz.

İhale ile alınmış olan işlerde ihale bedeli bazen beklenenden düşük miktarda belirlenebilir. Bu nedenle, şirketin, yapılacak işin riskini çok iyi tahmin etmesi, maliyetlerini ve giderlerini çok dikkatli bir şekilde takip etmesi gerekir. Aksi takdirde yapılan inşaat ile ilgili olarak şirketin kar elde etmesi zor olabilir ve kaynak bulmakta sıkıntılar yaşanabilir.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin bitiminde kesilen vergilerin iadesi konusunda zaman zaman idareden kaynaklanan gecikmeler olabilmektedir. Bu da şirketin elde edeceği bir kaynağın daha sonraya ötelenmesine sebep olur.

Vergi mevzuatımızda gerçekleştirilen yenilikle birlikte inşaat şirketlerinde ortaklara avans olarak kar payı dağıtımı belirli oranlarda mümkün hale getirilmiştir. Yapılan düzenleme, dağıtılacak avans kar payının devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hak

edişleri arasındaki farktan kesinti yoluyla 3denen vergiler, geçmiş yıl zararları ve zorunlu yedek akçeler dūřıldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemesi yönündedir.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri birden fazla takvim yılına yayılması nedeniyle gerek muhasebe ilkeleri gerekse vergi mevzuatı içerisinde ifade edilen dönemsellik ilkesi açısından istisna bir durum oluşturmaktadır. Bu özelliğinden dolayı da farklı bir vergilendirme ve muhasebeleştirmeye sahiptir. Tezimizde yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri yapılmış olan düzenlemeler çerçevesinde vergilendirilmiş ve muhasebeleştirilmiştir.

KAYNAKLAR

- ACAR Vedat, “Afganistan Vergi Mevzuatı ve Türk Müteahhitlik Firmaları Üzerindeki Etkisi”, **Sosyo Ekonomi Dergisi**, 2006
- ADRIAN James J., ADRIAN Douglas J., **Construction Accounting Financial, Managerial, Auditing, and Tax**, Stripes Publishing L.L.C., 2006
- AŞKER Ali, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 87, Aralık 2006
- ATEŞ Nermin, “Özel İnşaat ve İnşaat Taahhüt Ayrımı”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 74, Aralık – Ocak 2005.
- AUYEUNG Pak K., “A Comparative Study of Accounting Adaptation: China and Japan During the Nineteenth Century”, **Accounting Historians Journal**, 2002, Vol. 29
- BECKMAN Judy, BRANDES Christina and EIERLE Brigitte, “German Reporting Practices: An Analysis of Reconciliations from German Commercial Code to IFRS or US GAAP”, **Advances in International Accounting**, 2007, Vol. 20
- BULUT İbrahim, “Yıllar Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 92, Mayıs 2007
- BÜYÜKMİRZA Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Barış Yayınevi, 1998
- ÇANKAYA İslam; **İnşaat Muhasebesi**, Meslek Yapıtları, Ankara, 2003.

- ÇOLAK Mustafa, **Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Eylül 2004
- DEĞER Nuri; “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri İstihkaklarından Kesilen Gelir Vergisinin Nakden ve Mahsuben İadesi Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 165, Eylül 2006.
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, **9. Kalkınma Planı İnşaat, Mühendislik, Mimarlık, Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Mayıs 2006
- DOBLER Michael, “Rethinking revenue recognition - the case of construction contracts under IFRSs”,
<<http://www.essec-kpmg.net/us/eufin/pdf/papers/Dobler.pdf>>,
(Erişim Tarihi: 19.01.2008)
- DURAK Gündoğan, “Yıllar Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 304, Aralık 2006
- EBİÇLİOĞLU Fatih Kemal, KAHRAMAN Abdülkadir, **Yönetim Muhasebesi**, Türmob Yayınları, Ankara, 2000
- ESEN Ahmet, “Yıllara Sari İşlerde Vergileme”, **Maliyet Postası**, Aralık 2007, Özel Sayı
- FUJİTA CORPORATION ANNUAL REPORT, 2007, <http://www.fujita.co.jp/fujita_annual_2007.pdf>,
(Erişim Tarihi: 15.01.2008)

- GÖĞÜŞ E. Handan Sümer, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Temmuz 2006
- GÜMÜŞAY Serdar, DOĞAN Uğur; “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı-I”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Süray Yayınları, Sayı: 214, Şubat 2006
- GÜMÜŞAY Serdar, DOĞAN Uğur; “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı-II”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Süray Yayınları, Sayı: 215, Mart 2006
- GÜNDOĞDU Burhan, “2006/11447 Sayılı BKK Sonrası Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2007
- HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, **Maliyet Muhasebesi Problemleri ve Çözümleri**, Türmob Yayınları, Ankara, 1995
- HAVERALS Jacqueline, “IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 2007
- INTERNAL REVENUE SERVICE, **Construction Industry Audit Technique Guide (ATG)**, Department of Treasury, 2004
- JENSEN Jr., DONALD A., CRAIG Jr., JAMES W., “The impact of TAMRA ’88 on US construction accounting practices”, **Construction Management and Economics**, 1998

- KARAYAN John E. and SWENSON Charles W., **Strategic Business Tax Planning**, John Wiles & Sons, Inc., 2007,
- KARTAL Ali; **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 1991
- KITADA Toshiyuki, “Considerations on recent trends in, and future prospects of, steel bridge construction in Japan”, **Journal of Constructional Steel Research**, 2006
- KIZILOT Şükrü; **İNşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi ve Mevzuatı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000
- KIZILOT Şükrü, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998
- KÜÇÜK Sema, “Dar Mükellef Kurumlarda Kurumlar Vergisi Kesintisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2007, sayı: 178
- OESTRELCHER Andreas and SPENGEL Christoph, “Tax Harmonisation in Europe The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States”, **Centre of European Economic Research Discussion Paper**, 2007.
- ÖNCEL Muallâ, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000
- ÖNGEN Safiye; **Vergi Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, 2000

- ÖZBALCI Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık A.Ş., Ankara, Nisan 2007
- SEVERFIELD-ROWEN PLC, “Restatement of financial information for 2004 under International Financial Reporting Standards”,
<<http://www.watsonsteel.co.uk/pdf/pdrestatement04-4.pdf>>,
(Erişim Tarihi: 11.01.2008)
- SPICELAND J. David, SEPE James F., TOMASSINI Lawrence A., **Intermediate Accounting**, McGraw-Hill/Irwin, 2007
- SPICELAND J. David, SEPE James F., TOMASSINI Lawrence A., **Intermediate Accounting**, McGraw-Hill/Irwin, 2004
- SUNGUROĞLU Kerim, “Yapı İşletmesi Şantiye Tekniği ve Maliyet Hesapları”, **TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası Ankara Şubesi Yayınları**, Ankara, 1982
- ŞENLİK Mehmet; **İnşaat Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005
- THE JAPANESE INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, “Corporations”, **Corporate Disclosure in Japan**, 2006
- YILMAZ Kazım; **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirme ve Asgari İşçilik**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Ağustos 2006,
- 11 Nolu İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Bakanlar Kurulu Kararları
- Maliye Bakanlığı Özelgeleri
- KVK ve GVK Genel Tebliğleri