

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI



TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
KAPSAMINDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, RAPORLANMASI VE UYGULAMA
ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Hilâl TEZGELMEZ

Tez Danışmanı

Doç.Dr. Mahmut DEMİRBAŞ

İstanbul-2014



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Yüksek Lisans Programı Y1112.070011 numaralı öğrencisi Hilal TEZGELMEZ'in "TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, RAPORLANMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 03.06.2014 tarih ve 2014/14 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından *gylb.ş.f.* ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak *Kabul* edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :24/06/2014

1)Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mahmut DEMİRBAŞ

Hilal

2) Jüri Üyesi : Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

Gülümser

3) Jüri Üyesi : Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU

Fatma

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

ÖN SÖZ

Muhasebe mesleğindeki gelişimimi ve uzmanlığımı tamamlama amacıyla yüksek lisans sürecine başladım. Bu süreç içinde aldığım derslerin ve hocalarıma bana büyük katkısı oldu. Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Uygulama Örneği başlıklı tez aracılığıyla inşaat muhasebesi alanında uzmanlaşmaya yakın ayrıntılı bilgi elde etme şansı buldum. Bu süreçte tüm hocalarıma, özellikle ana bilim dalı başkanı Prof.Dr. Gülümser ÜNKAYA ve hem ders hocam, hem de danışmanım Doç.Dr. Mahmut DEMİRBAŞ'a teşekkürlerimi sunarım. Bana her zaman destek olan ailemin tüm üyelerine de teşekkür ederim.

Hilâl TEZGELMEZ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR	vi
GİRİŞ.....	1
1. İNŞAAT VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ	2
1.1. İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	2
1.1.1. İnşaat Kavramı	2
1.1.2. İnşaat Yapı Türleri.....	3
1.1.2.1. Menkul ve Gayrimenkul Yapılar	3
1.1.2.2. Özel İnşaatlar ve Taahhüt İnşaatları	4
1.1.3. İnşaat Yapım Türleri	5
1.1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyeti	5
1.1.3.2. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlar	5
1.1.4. İnşaat Sektörü Hakkında Genel Bilgiler	6
1.1.5. İnşaat İşletmelerini Diğer Endüstri İşletmelerinden Ayıran Başlıca Özellikler	9
1.1.6. İnşaat İşletmelerinin Tutması Gereken Defter ve Belgeler	11
1.1.6.1. İnşaat İşletmelerine Özgü Defterler	11
1.1.6.2. Ticari Belgeler	14
1.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	17
1.2.1. İnşaat (İş) Sahibi	17
1.2.2. İnşaat Müteahhidi	17
1.2.3. Taşeron	18
1.2.4. İhale Makamı	19
1.2.5. Hakediş	19
1.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ	20
1.3.1. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşinin Yapım Usulleri	20
1.3.1.1. Kapalı Teklif Usulü (Kapalı Zarf Yöntemi)	20
1.3.1.2. Açık İhale Usulü(Açık Teklif Usulü)	21
1.3.1.3. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü	22

1.3.1.4. Pazarlık Usulü	23
1.3.1.5. Doğrudan Temin	24
1.3.1.6. Tasarım Yarışmaları	25
1.3.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Faaliyet Süreci	25
1.3.2.1. Proje Hazırlığı	25
1.3.2.1.1. Proje Hazırlamanın Tanımı ve Kapsamı	25
1.3.2.1.2. İnşaatın Seyrine Göre Projeler	26
1.3.2.1.3. Konusuna Göre Projeler	27
1.3.2.2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi	28
1.3.2.3. Yapım İşlerinde Fiyatlandırma Yöntemi	29
1.3.2.3.1. Birim Fiyat Yöntemi	29
1.3.2.3.2. Götürü Bedel Yöntemi.....	29
1.3.2.3.3. Maliyet + Kâr Yöntemi.....	30
1.3.2.4. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi	31
1.3.2.5. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi.....	31
1.3.2.6. İnşaat Taahhüdü İçin Teklifin Alınması	32
1.3.2.7. Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Teminat.....	32
2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMASI, KULLANILAN MALİYET HESAPLARI, VERGİLENDİRME VE MUHASEBE UYGULAMALARI	35
2.1. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMASI VE KULLANILAN MALİYET HESAPLARI	35
2.1.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Birimleri	35
2.1.2. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Giderleri	36
2.1.2.1. Direkt (Dolaysız) Maliyet Giderleri	36
2.1.2.2. Endirekt (Dolaylı) Maliyet Giderleri	37
2.1.3. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları ve Özel Yapsat İnşaat İşletmelerindeki Farklar.....	40
2.1.3.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları	40
2.1.3.2. Özel Yapsat İnşaat İşletmelerindeki Farklar	41

2.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI	42
2.2.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebenin Önemi ve Özellikleri	42
2.2.1.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebenin Önemi ...	42
2.2.1.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri	44
2.2.2. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Gelir Tespit Yöntemleri	45
2.2.2.1. Tamamlanma (İşin Tam Bitimi) Yöntemi	45
2.2.2.1.2. Tamamlanma Yönteminin Üstünlükleri ve Sakıncaları	46
2.2.2.2. Tamamlanma Oranı (İşin Kısmen Bitim) Yöntemi	47
2.2.2.2.1. Tamamlanma Oranının Tespitinde Kullanılan Yöntemler	48
2.2.2.2.2. Tamamlanma Oranı Yönteminin Üstünlükleri ve Sakıncaları	50
2.2.2.3. Tamamlanma (İşin Tam Bitimi) Yöntemi ile Tamamlanma Oranı (İşin Kısmen Bitim) Yöntemini bir Örnek Yardımı ile Karşılaştırma	51
2.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS) 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	59
2.3.1. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı ve Kapsamı	60
2.3.2. İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Sözleşme Maliyetleri	60
2.3.2.1. Doğrudan Sözleşme Maliyetleri	61
2.3.2.2. Dolaylı Sözleşme Maliyetleri	61
2.3.3. İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Hakedişler ve Muhasebeleştirilmesi	62
2.3.4. İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Gelir, Gider ve Maliyetler	62
2.3.4.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumu	63
2.3.4.2. Tamamlanma Oranı Yöntemi	63

2.3.4.3. Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	64
2.3.4.4. Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme	64
2.3.4.5. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	64
2.3.5. İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Taahhüt İşletmelerinin Finansal Tablo, Dipnot ve Eklerinde Açıklanacak Hususlar	65
2.4. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE KÂRIN TESPİTİ, VERGİLENDİRİLME VE TEVKİFAT	65
2.4.1. Türkiye Vergi Düzenlemeleri Doğrultusunda Gelir ve Kârın Hesaplanması, Vergilendirme ve Mali Tablolarda Gösterilmesi	65
2.4.2. Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri Doğrultusunda Gelir ve Kârın hesaplanması ve Mali Tablolarda Gösterilmesi	68
2.4.3. İnşaat Muhasebesinde Tevkifat	72
3.UYGULAMA.....	74
SONUÇ.....	121
KAYNAKÇA.....	122
EKLER.....	125
ÖZET.....	137
ABSTRACT.....	138

KISALTMALAR

age	Adı Geçen Eser
agm	Adı Geçen Makale
agt	Adı Geçen Tez
GSMH	Gayrisafi Milli Hasıla
KDV	Katma Değer Vergisi
KVYK	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
MDV	Maddi Duran Varlıklar
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TL	Türk Lirası
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
UVYK	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

GİRİŞ

İnşaat ve taahhüt işleri ticari kazanç niteliğindedir. Maliyetlerin oluşumu, kârın veya zararın saptanması, vergileme ve muhasebe uygulanması gibi konularda, vergi hukukunda yıllara sari ve taahhüt şeklinde olanlar ile özel inşaat (yap-sat) şeklinde olanlar olmak üzere iki sistem uygulanmaktadır. Taahhüt biçiminde olmayan ve yapıp satılmak için yapılan inşaatlar özel inşaatın konusuna girer. Yıllara sari inşaat ise; bir takvim yılını (hesap dönemi) aşan vasıfta başkalarının hesabı ve taahhüdüne bağlı olarak yapılan inşaat ve onarım işidir. Çalışmada özel inşaat ve yıllara sari inşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesi, kazançlarının tespiti, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konuları hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır.

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem uygulanmaktadır. Bunlar; tamamlanma (işin tam bitimi) yöntemi ve tamamlanma oranı (işin kısmen bitim) yöntemidir. TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı tamamlanma oranı yöntemini benimsemiştir. Türkiye'deki vergi uygulamaları ise tamamlanma yöntemini tercih etmektedir. Tamamlanma (işin tam bitimi) yöntemi muhasebenin temel ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesine uygun bir yöntemdir. Tamamlanma oranı (işin kısmen bitim) yöntemi ise; muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlılık ilkesine uygun bir yöntemdir. Çalışmada iki yöntem arasındaki kâr ve zararın tespitindeki farklılıklar, vergilendirmedeki farklılıklar ve muhasebeleştirilmeleri ve raporlanmaları hususundaki farklılıklar anlatılmaya çalışılmıştır.

1. İNŞAAT VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ

Birinci bölümde inşaat işleri ile ilgili genel bilgiler, inşaat taahhüt işleri ile ilgili temel kavramlar ve inşaat taahhüt ve onarım işleri konularına yer verilmiştir.

1.1. İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işleri ile ilgili inşaat kavramı, inşaat yapı türleri, inşaat yapım türleri, inşaat sektörü hakkında genel bilgiler, inşaat işletmelerini diğer endüstri işletmelerinden ayıran başlıca özellikler ve inşaat işletmelerinin tutması gereken defter ve belgeler açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1.1. İnşaat Kavramı

İnşa; bir gayrimenkul (taşınmaz) meydana getirmek amacıyla, malzeme ve işçilik kullanılarak yapılan sistemli ve birbiriyle ilişkili çalışmaların tümüne verilen genel bir isimdir. İnşaat ise, inşa kelimesinin çoğulu olup, inşa halindeki yani henüz tamamlanmamış olan yapıyı ifade etmektedir¹.

İnşaat faaliyeti bir üretim faaliyetidir. İnşaatın alt yapısını oluşturan arazi veya arsa ile birlikte ilk madde ve malzeme kullanılmak suretiyle arsa ve arazi üstüne yapılan yapıdır. Üretim işlemi olarak vasıflandırılan inşaat faaliyeti, bu öğelerin birleşiminden meydana gelir. Arazi ve arsa üstünde ilk madde ve malzeme kullanılarak meydana gelen yapı ise yeni bir ürün olarak değerlendirilir. Bu yüzden tamamlanmış olan inşaat faaliyeti ürün olarak da adlandırılabilir².

¹ Fikret ÖCAL, Selman ERDEN, S. Sadi IŞIKLAR, **İnşaat Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 2003, s.3.

² Burcu ADİLOĞLU, **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.3.

Yapı, inşaat faaliyetlerinin tamamlanmış halidir. Yani inşaat etkinlikleri sonucunda ortaya çıkan üründür. Bu özelliği ile yapı kavramı çok geniş kapsamlıdır³.

İmar Kanunu'nda yapı; karada ve suda, sürekli veya geçici, resmi ve özel yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların eklerini, değişiklik ve tamirlerini kapsayan sabit ve hareketli tesislerdir⁴.

1.1.2. İnşaat Yapı Türleri

İnşaat yapı türleri menkul ve gayrimenkul inşaat ile özel inşaatlar ve taahhüt inşaatları olmak üzere ikiye ayrılır.

1.1.2.1. Menkul ve Gayrimenkul Yapılar

Medeni Kanun'da, inşaat çeşitleri menkul (taşınır) inşaatlar ve gayrimenkul (taşınmaz) inşaatlar olarak ikiye ayrılmıştır⁵:

Menkul (taşınır) inşaatlar; Başka birinin arsa veya arazisi üstünde kalıcı olması amaçlanmadan yapılan kulübe, büfe, baraka, çardak ve benzeri hafif yapılardır ve bunlar sahibine aittir. Bu tarz yapılar, taşınır mal hükümlerine tâbidir ve gayrimenkul inşaatlarda olduğu gibi tapu kütüğünde gösterilmeleri gerekli değildir.

Gayrimenkul (taşınmaz) inşaatlar; Devamlı kalmak maksadıyla yapılan ve ekonomik değeri olan yapılara denir. Bu inşaatlar, özellikleri ve yapımında gereken uzmanlık ve teknik gibi nedenlerle üç bölüme ayrılabilir⁶:

³ Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.3.

⁴ **İmar Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi:09.05.1985, Sayı:18749, Madde 5.

⁵ **Türk Medeni Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi: 08.12.2001, Sayı: 24607, Madde 728.

⁶ Özlem TUNA, **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2009, s.8.

- i. Konutlar; apartman, ev, site gibi.
- ii. Sosyal ve kültürel yapılar, ticari, sinai; otel, hastane, okul, spor tesisleri, işyeri, fabrika binası ve ek tesisleri gibi,
- iii. Özel uzmanlık gerektiren inşaatlar; havaalanı, yol, köprü, baraj, liman gibi.

1.1.2.2. Özel İnşaatlar ve Taahhüt İnşaatları

Özel inşaatlar yapılış şekillerine göre; kendi adına ve hesabına bina inşa ederek satmak maksadıyla yapılan inşaat işleri (yap-sat şeklinde), kat karşılığı yapılan inşaat işleri (konut ve işyeri inşaatları) ve satmak maksadı olmadan kendi arsa veya arazi üstüne veya gecekondular olarak başka kişilerin arazileri üstünde yapılan inşaat işleri olmak üzere üç grupta incelenebilir⁷.

Taahhüt kelime olarak bir şey yapmayı üstüne alma, üstlenme şeklinde tanımlanabilir. Gerçek ya da tüzel kişilere ait bir inşaat işinin sözleşme koşullarına uygun olarak yüklenici firma tarafından, belli bir ücret karşılığı yapılması ve teslim edilmesi taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işidir⁸.

Taahhüt şeklindeki inşaatlar, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri ile yıllara yaygın olmayan inşaat, taahhüt ve onarım işleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Bir taahhüdün meydana gelebilmesi için dört ögenin olması şarttır. Bu ögeler; yapılacak bir iş veya bir şeyin üretimi, yapılacak işin fiyatı, işin fiyatı karşılığında yapımını üstüne alan kişi (müteahhit) ve işi yaptıran kişidir (iş sahibi)⁹.

⁷ Mustafa KAVACIK, **Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri**, Celal Bayar Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Manisa 2008, s: 12.

⁸ Burcu ADILOĞLU, **a.g.t.**, s.6.

⁹ Mustafa KAVACIK, **a.g.t.**, s:12-13

1.1.3. İnşaat Yapım Türleri

İnşaatlar, yapım türlerine göre özel (yap-sat) inşaatlar ve taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar olmak üzere ikiye ayrılır.

1.1.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyeti

Özel inşaat işletmeleri, kendi ad ve hesaplarına ev veya işyeri olarak kullanılmak üzere, kanunlara uyan bir biçimde yapılar yapan ve bu yapıları ticari olarak satan işletmelere denir. Bu işletmeleri, taahhüt şeklide yapılan inşaat işletmelerinden farklı kılan en önemli özellik, yapıları kendi ad ve hesaplarına yapmış olmalarıdır. Bu özelliğinden dolayı, işletmelerin yapının inşası için gereken esas girdi olan arsanın elde edilmesini mecburi hale getirmektedir. Özel inşaat işletmeleri, inşa ettikleri binaların satışını yaparken satış sözleşmesi düzenlerler, bu sebeple özel inşaat işletmesi ile müşterisi arasında satış akdi hükümleri geçerlidir. Oysaki inşaat taahhüt işletmeleriyle kendi ad ve hesabına yapı meydana getiren iş sahibi arasında ise istisna akdi hükümleri uygulanır¹⁰.

Özel inşaat işletmeleri, inşa ettikleri binaları ev veya işyeri olarak pazarlayarak satışlarını yaparlar ve bu satışlardan dolayı elde ettikleri kâr ticari kazançlarını meydana getirir.

1.1.3.2. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlar

Taahhüt; bir şey yapmayı üstüne alma, üstlenme şeklinde tanımlanabilir. Gerçek veya tüzel kişilere ait bir inşaat işinin yüklenici firma tarafından, belli bir bedel karşılığında yapımı ve teslim edilmesi ile sözleşme şartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işinin kapsamına girer. Taahhüt işlerinde yapılan iş bir üretim işi olmakla beraber, yapılan üretim sipariş üretimdir ve esas girdi olan arsanın

¹⁰ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e.,s.321.

sahipliği üretimi yapana değil, siparişi veren kişiye aittir. Yapılan üretim satılmak üzere yapılan bir üretim değil, fason üretim ile sipariş üretimin karışımı olan bir işlemdir. Bu özelliğinden dolayı muhasebede hizmet üretimi şeklinde değerlendirilir¹¹.

Hizmet işletmeleri, hizmet meydana getirmek veya bu hizmeti pazarlamak amacıyla faaliyette bulunurlar. Hizmet işletmeleri hizmet üretmek maksadıyla üretim faktörlerini toplarlar ve kâr elde etmek için kurulup çalıştırılırlar. Bu bağlamda, taahhüt biçiminde meydana gelen işler, hizmet üretimi olarak; bu işleri yapan inşaat işletmeleri ise, hizmet işletmesi olarak belirlenebilir.

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatları iki grupta incelenebilir. Birincisi yıllara sari inşaat ve onarım işleridir. Yapım süresi bir yıldan uzun süren inşaat taahhüt ve onarım işi, yıllara sari inşaat taahhüt ve onarım işi olarak adlandırılır. Süresi bir takvim yılından fazla olduğu için özel bir vergilendirmeye tabi tutulur. Yapımı bir yıldan uzun sürmeyen ancak, hesap dönemi itibarıyla iki hesap dönemini kapsayan inşaat taahhüt ve onarım işleri de yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak kabul edilir. İkincisi ise, yıllara sari olmayan inşaat ve onarım işidir. Süre olarak bir hesap dönemini geçmeyen inşaat ve onarım işleri yıllara sari olmayan inşaat ve onarım işi olarak kabul edilir. Yıllara sari olmayan inşaat ve onarım işleri, vergilendirme bakımından genel hükümlere tabidir.

1.1.4. İnşaat Sektörü Hakkında Genel Bilgiler

İnşaat sektörü, devlet ekonomilerinin iyileşmesinde çok büyük bir katkı sağlamaktadır. Türkiye’de, gıda sektörü ve tekstil sektöründen sonra inşaat sektörü üçüncü sırada yer almaktadır. Ayrıca inşaat sektörü çok sayıda alt sanayi dalının gelişimini de tesir etmektedir. Hazır beton, demir, çimento endüstrisi gibi bir takım endüstri dalları, inşaat sektörünün genel durumundan dolaysız olarak etkilenmektedir. Bundan dolayı inşaat sektöründeki olumlu

¹¹ Burcu ADILOĞLU, a.g.t., s.6.

veya olumsuz tüm gelişmeler, ilk önce bu endüstri dallarını etkilemektedir. Ayrıca bu gelişmeler bu endüstri dallarında çalışan insan gücünü de etkileyerek devlet ekonomisi üstünde büyük etki yaratmaktadır¹².

Türkiye’de konut yapımının büyük bir bölümü özel inşaat sektörü tarafından yapılmaktadır. Yüksek gelire sahip kişilere yönelik lüks konut projeleri ile büyük çoğunluğu TOKİ tarafından yapılan orta ve alt gelire sahip kişilere yönelik gerçekleştirilen projeler konut piyasasında canlanmanın yaşanmasına neden olmaktadır. 1980’li seneler Türkiye’de inşaat sektörünün büyük bir atılım yaptığı senelerdir. Bu olumlu atılım, 1989 senesinde yavaşlamaya başlamıştır. Bu yavaşlamanın sebebi, 1980’li senelerde yapılan alt yapı yatırımlarının dönem sonlarında azalması ve Türkiye’de gerçekleştirilen liberasyon politikaları sebebiyle artan faiz oranlarının yatırım ve finansman maliyetlerini arttırmasıdır. 1990’lı senelerde olan kamu açıkları ve 2000’li senelerde yapılan tasarruf önlemleri de inşaat sektöründeki kamusal yatırımlara olumsuz etki etmiştir. Bu olumsuz gidişat 2002 yılında değişmeye başlamıştır. 2004 yılında konuta olan talep patlama yaşamıştır, 2006 yılının başlarında bu talep zirveye çıkmıştır. 2006 yılının yarısından sonra duraklamaya başlamış ve 2007 yılının ikinci çeyreğinden başlayarak inşaat sektörü gerilemeye başlamıştır¹³.

İnşaat Sektörünün Ekonomiye Olan Etkileri: İnşaat sektörü, bir takım faktörler sebebiyle ekonomiden etkilenmektedir ve ekonomiyi hızlı bir şekilde etkileyen bir sektör olarak görülmektedir. İnşaat sektöründe meydana gelen zenginleşmelere bakarak, inşaat sektörünün ekonomi üstündeki etkilerini; gayrisafi milli hasılaya (GSMH) etkileri, üretim ve istihdama etkileri, enflasyon üzerindeki etkileri, kamu gelirleri üzerindeki etkileri ve gelir dağılımı üzerindeki etkileri olarak beş şekilde inceleyebiliriz¹⁴:

¹² Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.7.

¹³ Rana EŞKİNAT, Filiz TEPECİK, “İnşaat Sektörüne Küresel Bakış”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: XIV, Sayı: 1, 2012, s.31.

¹⁴ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.7-9.

- i. **İnşaat Sektörünün GSMH'ya Etkileri:** Birey başına GSMH çoğaldıkça, evlere olan yatırımların da GSMH'ya olan oranı çoğalmaktadır. Malum olan bir büyüme hızında bu oran belli bir zaman boyunca yavaş seyrederken, birey başına düşen GSMH payı yüksek gelişme hızına geldiğinde, ev yatırımlarının da GSMH'ya oranı hızla çoğalmaktadır.
- ii. **İnşaat Sektörünün Üretim ve İstihdama Etkileri:** Türkiye'nin başı çeken sektörlerinden biri olan inşaat sektörü üretim ve istihdam elde etmede büyük bir role sahiptir. İnşaat sektörünün doğrudan olmayan bu katkısı da eklenince, inşaat sektörü devlet ekonomisinin yaklaşık %35'i ile bağlantılıdır.
- iii. **İnşaat Sektörünün Enflasyon Üstündeki Etkileri:** Yatırım harcamalarının inşaat sektöründeki enflasyonu çoğaltıcı bir etkiye sahip olup olmadığı hususunda economiciler arasında bir düşünce ayrılığı söz konusudur. Fakat devletin oluşturduğu alt yapı yatırımlarının enflasyonu çoğalttığı şeklinde etkileri genellikle daha çok onaylanan bir yargı olarak görülmüştür.
- iv. **İnşaat Sektörünün Kamu Gelirleri Üstündeki Etkileri:** Kamu harcamaları, daha çok kamu gelirleriyle desteklenmektedir. Özellikle vergiler, kamu gelirlerinin büyük bir bölümünü meydana getirmektedir. Bir inşaat işinden otuzun üstünde vergi toplanması sebebiyle, bu vergilerin kamu gelirlerine büyük bir etkisi olduğu görünmektedir. Bu sebeple inşaat işlerinin vergi ve harçlar bakımından da devlet ekonomisine etkisi inkâr edilemez.
- v. **İnşaat Sektörünün Gelir Dağılımı Üstündeki Etkileri:** İnşaat işinde ya da inşaat sektörünün alt endüstri dallarında çalışan kişiler geçimlerini inşaat işinden kazanırlar. Kişiler tasarruf edebilecekleri gelir seviyesine geldiklerinde, bu tasarrufları tüketirler veya tasarruf yapmaya başlarlar. Şayet kişiler gelirlerinin önemli bir bölümünü ev kirasına verirlerse, başka gereksinimlerini istedikleri ve yeterli olacak şekilde karşılayamayacak ve toplumda kira gideri olmayan kişilerle,

olan kişiler arasındaki gelir bakımından bazı dengesizlikler oluşacaktır. Bu sebeple kişiler gelirlerinin önemli bir bölümünü verdikleri kira harcamasından kurtulmak ve ev sahibi olmak isteyecektir. Çoğalan ev talepleri de daha fazla yeni inşaatların yapılmasıyla ortadan kalkacaktır.

1.1.5. İnşaat İşletmelerini Diğer Endüstri İşletmelerinden Ayıran Başlıca Özellikler

Sanayi işletmelerinde üretim faaliyetleri genellikle fabrikalarda yapılır. Fabrikalar, bir üretim tesisi olarak bir takım üretim süreçlerini bir yerde toplar. Kimi hallerde belli bir süreçten geçerek yarı mamul ya da mamul durumuna gelen parçaların, kararlaştırılmış olan bir yerde ve fabrikada montajları yapılabilir. Çoğunlukla fabrikada imal edilen ürünler, birbirinin tıpkısı olduğu için otomasyon sistemi ağırlıklıdır. İnşaat işletmelerinde ise, öteki sanayi işletmelerindeki üretim, fabrika gibi sabit bir yerde değildir. Üretim yeri başlanan her inşaat işinde değişiktir. Üretim süreci, başlanan inşaat işinin kolay veya karmaşık olup olmaması, inşaat işinin başlanıldığı yerin coğrafi durumu ve iklim şartları gibi öğelerde alakalıdır. Başlanılan bütün inşaat işleri yapısından dolayı bazı farklılıklar gösterir ve inşaat işlerinde otomasyon imkânından yararlanmak mümkün değildir¹⁵.

İmalat yapılan işletmelerde imalat yeri ile merkez genellikle farklı yerde değildir. Bundan dolayı bu bölümler arasındaki iletişim bakımından büyük zorluklar oluşmaz. Oluşan gelişmelerden veya arızalardan bu bölümlerin hemen haberi olur. Fakat bu gibi haller inşaat işletmeleri bakımından olası değildir. Üretim yeri başlanılan tüm işlerde değişiktir. Üretim yeri ile merkez çoğunlukla birbirine uzaktır. Şantiye ve merkez ofis arasında daima bir iletişim olması gerekmektedir. İletişim telefon, faks, elektronik posta veya kurye vasıtasıyla belirli sürelerde yapılabilir. İletişim vasıtaları ile şantiyeler, merkez ofis tarafından yerine getirilmesi istenen, istek ve gereksinimleri için,

¹⁵ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.9.

merkez ofise bildirimde bulunurlar. Merkez ofis, şantiye tarafından istenenlerin gerçekleşme durumları ile ilgili olarak, ilgili buldukları şantiyeleri belirli sürelerde raporla bilgilendirir. Merkez direktifleri de tüm şantiyelere bildirilir¹⁶.

Üretim süreci bakımından inşaat işletmeleri ile başka sanayi işletmeleri arasında mukayese yapılacak olursa, inşaat işletmelerinde üretim süreci çoğunlukla bir yıldan uzun sürmekte, inşaat işleri yıllara yaygın olarak meydana gelmektedir.

İnşaat işlerinde başlanılan işlerin büyük olması ve yapısının bütün işlerde farklı olması nedeniyle inşaat işletmeleri başladıkları işlerin bir kısmını taşeron firmalara yaptırırlar. Taşeron firmalar, bazı konularda uzman eleman işgücüne sahiptirler. İnşaat işletmeleri, işlerinin bazı bölümlerini alakalı oldukları hususlarda daha çok teknik bilgi ve ustalığa haiz kişilere yaptırmak suretiyle, daha nitelikli ve daha ekonomik bir iş meydana getirmek istemektedirler. Bu sayede inşaat işletmelerinde zaman kaybı olmamakta, böylece bütün dikkatlerini uzman oldukları konularda toplamaktadırlar. Ama taşerona verilen işlerde de işlerin zamanında yerine getirilememesi riski ya da işlerin beklenen kalitede olmaması riski bulunduğundan, bu tür riskler inşaat şirketlerinin maliyet ve kalitesizlik bakımından buldukları piyasada itibarlarını kaybetmelerine yol açabilir. Sanayi işletmelerinde imal edilen ürünler depolanabilip saklanabilmektedir. Buldukları piyasadaki değişim ve beklentiler doğrultusunda imalat yapabilmekte ve bu şartlar ışığında, ellerindeki stokları belirli bir düzeyde bulundurabilmektedirler. Fakat inşaat işletmelerinde gerçekleştirilen işlerin stoklanması muhtemel değildir. İnşaat işletmelerinde stoklara, inşaat işlerinde yararlanılacak olan çimento, demir, tuğla gibi hammadde ve yarı mamuller örnek olarak verilebilir¹⁷.

¹⁶ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.9-10.

¹⁷ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.10-11.

1.1.6. İnşaat İşletmelerinin Tutması Gereken Defter ve Belgeler

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmelerine özgü defterler; şantiye (günlük) defteri, röleve defterleri, ataşmanlar, yeşil defterler, sürveyan defteri ve puantaj defteri ile ticari belgeler; fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, ücret bordroları, sevk irsaliyesi, vergi levhası ve istihkak (hakediş) raporları anlatılmıştır.

1.1.6.1. İnşaat İşletmelerine Özgü Defterler

İnşaat işletmelerine özgü defterler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Şantiye (günlük) Defteri: Şantiye defterine her gün, hava durumundan başlanarak işin ne yönde ilerlediği, gelişip gelişmediği, karşılarına çıkan engeller, inşaata giren ihzarat¹⁸ bedeli, ödenecek malzemeler ile fiyat farkına tabi tutulacak malzemelerin tür ve miktarları fatura bilgileriyle, sözleşme gereğine göre müteahhidin iş başından olmaları şart olan teknik elemanların o gün iş başında olup olmadıkları, çalışan işçi sayısı ve makineler, müteahhitle yapılan önemli görüşmeler ve bunların sonuçları gibi günlük olaylar yazılır¹⁹.

Röleve defterleri: Röleve defterlerine kesin projesi olmayıp sözleşme ve eki şartnameler gereği tanımlara göre yapılması mecburi olan ameliyat, imalat, tesisat ve inşaata ait şekil, kroki ve her çeşit ölçmeler, her çeşit yapının temel üst kotu altında kalan bölümleri, bu bölümlerle alakalı doğal zemin, temel tabanı, yer altı ve yerüstü su kotları, zemin klası, röpriz²⁰ ve

¹⁸ **İhzarat:** İşte kullanılacak bir malzemenin idarenin onayıyla önceden alınıp, stoklanması işlemidir. (<http://sozluk.insaatbolumu.com/terimler/ihzarat-nedir/>)

¹⁹ **Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği,** Resmi Gazete Tarihi: 05.07.1979, Sayı: 16745, Madde:10.18.1.

²⁰ **Röpriz:** Beton dökme işlemine ara verilmesinden sonra, tekrardan beton dökme işlemine başlanmasına, önceden dökülen kısım katılaşmaya başladıktan sonra ya da bütünüyle katılaştıktan sonra devam edilen yerlere denir. (<http://sozluk.insaatbolumu.com/?s=r%C3%B6priz>)

iksalar²¹ ait şekil, kroki, kot ve her çeşit ölçmeler, her çeşit kazı, ariyet ve depo yerlerine ait kroki uzaklık kot ve ölçülen boyutları, her çeşit malzemenin figüre ve stoklarına ait kroki ve ölçmeler, şartnameleri gereğince tartılarak, ölçülerek ya da sayılarak tespit edilecek miktarlar, işyerinde olup da şartnameleri gereğince kaldırılması ya da bedeli ölçülere göre ödenmesi gereken her çeşit yapı, geçici köprü, tesis, yol ve kanatlar ile ağaç kesimi gibi ileride tespit edilmesi ve ölçülmesi imkansız olan her çeşit ameliyat, imalat, tesisat ve inşaatla ait ölçü, kroki ve şekiller, kontrol mühendisi ya da yetki verdiği yardımcısı tarafından müteahhit veya yetkili temsilcisi ile birlikte ve zamanında zemin üzerinde ya da yerinde ölçülüp, iş başında kroki ve kesitleri çizilerek ölçü, boyut ve kotları ve bunlarla ilgili nivelman²² okumaları kaydedilir ve birlikte imza edilir. Röleve defteri sayfaları sıra numaralıdır ve ilk sayfasına işin adı, işin yeri ve müteahhidin ismi yazılır, Röleve defterine geçilen kayıtların başına ilgili imalatın cinsi, türü ve yeri belirtilir ve bu konuyla ilgili diğer bilgiler yazılır²³.

Ataşmanlar: Röleve defterlerine kaydedilen işlerden, plan ve projelerinde ölçülerinin kontrolü ve incelenmesi imkânsız olan işler ataşman defterine aktarılır. Plan ve projelerinde ölçülerinin kontrol ve soruşturulması imkânsız olan işler, inşaat sırasında yapılan bazı yapı elemanlarından bir müddet sonra gerek duyulmayan ve bu nedenle çıkarılıp atılan veya beton veya toprak altında kalanların inşası, proje harici yaptırılan işler yapıldığında ataşman defterine geçirilir ve kontrol şeflerince imzalanır. Ataşman defterlerine inşasına başlandıktan sonra ölçülmesine veya tespit edilmesine imkân olmayan yapı elemanları veya proje değişiklik ve ekleri kaydedilir. Ataşman defterlerinde mürekkepli kalem kullanılır ve yazı, resim, kroki ve benzeri kayıtlar net ve tam olarak, silinti olmaksızın yer alır. Hata

²¹ **İksa:** Yapı kazılarında, yer altı suyu çıkmayan kuru zeminlerin, kendini tutamayıp kayma yapmasına karşı, kazı yüzlerini desteklemek maksadıyla uygulanan sisteme denir. (<http://sozluk.insaatbolumu.com/?s=iksa>)

²² **Nivelman:** Noktalar arasındaki yükseklik farkını ortaya çıkarmak için doğrudan veya dolaylı olarak düşey mesafeleri ölçme işlemleridir. (<http://tr.wikipedia.org/wiki/Nivelman>)

²³ **Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği, Madde:10.18.2.**

yapıldığında, üstü çizilerek üstüne doğrusu yazılarak düzeltilir ve aynı kalemle imzalanır. Defterin kroki bölümüne çizilecek kroki ve planlarda röleve, kot ve ebatları, zeminin cinsi ve diğer bilgiler yazılır. Metraj bölümünde ise yapılan imalatın adı, birim fiyat numarası ve birimi gösterilir; kroki bölümünde yazılı ölçülere göre miktarları hesaplanarak yazılır. Ataşman defteri kontrol mühendisi tarafından düzenlenir ve müteahhit tarafından imzalanır. Defterin korunmasından sorumlu olan kişi kontrol mühendisidir. Deftere geçirilen bilgilerde asla tek taraflı düzeltme yapılamaz ve deftere kaydedilmeyen hiçbir hususta müteahhit hak iddiasında bulunamaz. Defter, müteahhit, kontrol mühendisi ve şantiyeye verilmek üzere 3 nüsha olarak düzenlenir²⁴.

Yeşil defterler: İki hakediş arasında yapılan üretim ve çeşitlerini belirten, söz konusu üretimin ölçüm hesaplarının yapıldığı defterdir. Bu hesaplamalar ayrıntılı olarak yapılır ve önceki hakediş toplamı ile toplanarak, o ana kadar yapılan toplam üretim (inşa) belirtilir²⁵.

Sürveyan Defteri: İşin adı, yeri, keşif bedeli, sürveyanın (gözetmen, gözetici) kimliğinin ilk sayfasında yazılı olduğu, A4 standart ebatlarında, sürveyan tarafından günlük olarak tutulan defterdir ve bu deftere günlük olarak gerçekleştirilen iş miktarı, tüm gün süresince çalışıp çalışılmadığı, iklim şartlarının çalışmaya uygun olup olmadığı, inşaat işinde çalışılan yer, yapılan inşaat işleri, inşaata o gün gelen malzemeler ve işyerinde o gün bulunan makineler kaydedilir²⁶.

Puantaj Defteri: İnşaatta çalışan iş görenlerin ücret ödeme dönemleri itibariyle mesai durumlarını gösteren ve ücret hesaplamalarına ve işin her hangi bir konudaki ayrıntısı hakkında bilgi edinilmesine esas teşkil eden verilerin kaydedildiği deftere puantaj defterleri denir. Puantaj kayıtları ile görevli kişi, inşaatta fiilen çalışanların kimliklerini, çalışma sürelerini ve yaptıkları işleri, inşaatta çalıştırılan taşıt araçları ile iş makinelerini ve

²⁴ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e.,s.89.

²⁵ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e.,s.91.

²⁶ Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği, Madde:12.10.

çalıştırılma sürelerini düzenli olarak bu deftere kaydeder. Defterin ilk sayfasında işin adı, keşif bedeli, işin cinsi, müteahhidi, kontrol mühendisi ve sürveyanın kimliği yazılı olmalıdır. Defter günlük olarak puantörler tarafından tutulur ve istendiğinde ibraz edilir²⁷.

1.1.6.2. Ticari Belgeler

Vergi Usul Kanunu uyarınca işlemlerin belgelendirilmesi mecburidir. Çünkü işlemlerin ve kayıtların belgelendirilmesi sadece belge ile mümkün olabilir. Kanunun kullanma zorunluluğu getirdiği belgelerin önceden kararlaştırılmış mecburi olan bilgileri içermemesi durumunda, bu belgeler düzenlenmemiş kabul edilir²⁸.

Ayrıca düzenlenmesi mecburi olan belgelerin noter tasdikli olarak kullanılması ya da maliye bakanlığı veya defterdarlık ile anlaşma yapmış anlaşmalı matbaalarca bastırılması mecburidir.

Fatura: Malı satan veya işi yapan tarafından müşteriye verilen bir ticari belge olan faturada; faturanın seri ve sıra numarası, tanzim tarihi, tanzim edenin adı soyadı veya unvanı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı soyadı veya unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, (nihai tüketiciye yapılan satışlarda sadece müşterinin adı soyadı) malın veya işin türü, miktarı, fiyatı ve tutarı (nihai tüketiciye yapılan satışlarda satılan malların ayrı ayrı cins ve nevi itibarıyla detaylı olarak yazılmasının zor olduğu hallerde gruplandırmak suretiyle belirtilmesi ve satılan malların ayrı gruplar şeklinde tutarlarının yazılması yeterlidir), malın teslimi sırasında düzenlenmiş olsun ya da malın tesliminden sonra (7 gün içinde) düzenlenmiş olsun satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası gibi bilgilerin bulunması şarttır²⁹.

²⁷ Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.91.

²⁸ **Vergi Usul Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi:10.01.1961, Sayı:10703 – 10705, Madde: 227.

²⁹ Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.95.

Gider Pusulası: Birinci ve ikinci sınıf işletmeler, defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbapları ve çiftçilerin vergiden muaf olan esnaflara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için bir asıl ve bir suretten oluşan gider pusulası düzenleyerek işi yapan veya malları satan kişiye imzalatılarak aslını işi yapan veya malları satana vermek zorunda oldukları belgelerdir. Gider pusulasında; işin niteliği, cinsi, adedi, fiyatı, tutarı, toplamı, tevkif edilen vergi oranı, net tutarı, işi yaptıran ile yapanın ya da malı satın alan ile satanın adları (unvanları), adresleri, vergi dairesi ve varsa hesap numarası, işi yapanın imzası, seri ve sıra numarası ile düzenleme tarihi gibi bilgilerin olması gerekir³⁰.

Serbest Meslek Makbuzu: Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha halinde serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Asıl olan nüsha müşteriye verilir, Serbest meslek makbuzlarında; seri ve sıra numarası, makbuzu verenin adı, soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, soyadı veya unvanı ile adresi, tutar ve tarih yazılır ve bu makbuzlar düzenleyen tarafından imzalanır³¹.

İnşaat işletmeleri serbest meslek makbuzu düzenlemek zorunda değildir, ancak serbest meslek erbabından temin edecekleri bazı giderler için gider belgesi olarak kullanabilirler.

Ücret Bordroları: İşverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemek zorundadırlar. Ücret bordrolarında en azından ücreti alanın adı soyadı, imzası (ücretin ödenmesinde makbuz alınıyor veya ödeme banka kanalıyla yapılıyorsa imzaya gerek duyulmaz), birim ücreti, ücret üzerinden hesaplanan vergiler, çalışma süresi veya ücretin alakalı olduğu süre ile bordronun ilgili olduğu ay yazılır. Bordro işletme sahibi veya müdürü ile bordroyu düzenleyen tarafından imzalanır. İşletmeler ücret bordrolarını, kendi gereksinimlerine göre serbestçe şekillendirip düzenleyebilirler³².

³⁰ Vergi Usul Kanunu, Madde: 234.

³¹ Vergi Usul Kanunu, Madde: 236-237.

³² Vergi Usul Kanunu, Madde: 238.

Sevk İrsaliyesi: Sevk irsaliyelerinde faturada olması gereken bütün şekil şartları aranmaktadır. Sevk irsaliyelerinde faturadan farklı olarak sadece bedel ve tutar bilgileri yer almaz. Satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcı tarafından; teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurması şarttır. Fatura düzenlense veya taşıtta bulundurulsa bile sevk irsaliyesi düzenlenecek ve taşıtta bulundurulacaktır. Sevk irsaliyesi en az üç nüsha olacak ve bunlardan ikisi taşıtta bulundurulacaktır³³.

Vergi Levhası: Gelir Vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri her sene Mayıs ayının sonuna kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi tutarını gösteren ve vergi dairesine tasdik ettirilmiş olan vergi levhalarını merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına kolayca okunabilecek bir yere asmak mecburiyetindedir³⁴.

Vergi levhaları kanuni merkez ve bu adresten farklı yerdeki işyerine asılacaksa o işyerinin adresi de yazılır. Vergi türü gelir mi kurumlar mı mutlaka belirtilmelidir. Adi şirket, kollektif şirket ve adi komandit şirketlerde her ortak için ayrı vergi levhası asılmalıdır. Adres ve iş türü değişikliklerinde 1 ay içinde vergi dairesinde bildirilmeli ve tasdik ettirilmelidir. İşe yeni başlayanlar da 1 ay içinde vergi dairesine bildirimde bulunmalıdır³⁵.

İstihkak (Hakediş) Raporları: Taahhüt edilen yapı inşaatlarında, sözleşmede belirtilen esas ve dönemlerde işin yapılan bölümü ile orantılı olarak iş sahibinden tahsil edilecek tutarların hesaplanmasını gösteren raporlara hakediş raporu adı verilir. Hakediş raporları ara ödemelere dayanak oluşturan belgelerdir ve yapılan ölçümler kesin olmayıp tahmini verilere dayanır. Yapılan ölçümler, her hakediş raporunda kümülatif olarak

³³ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.99.

³⁴ Vergi Usul Kanunu, Madde: 5.

³⁵ 142 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 19.02.1981, Sayı: 17256 Madde:II-III.

yapıldığından, daha önceki raporlarda bulunan ölçümlene hataları bir sonrakinde yok edilmiş olur. Düzenlendiği andan itibaren hak edilen bedelin hesabını gösteren raporlardır. Bundan dolayı, bir cari hesap özeti özelliğinde değildir ve ödeme ilişkilerini de göstermez. Hakediş raporları belli dönemlerde düzenlenir ve müteselsil sıra numaralı olmalıdır. Resmi belge olarak sayılmaz. Herhangi bir şekil şartına tabi değildir ve noter tasdiki veya anlaşmalı matbaalarda bastırılması şartı yoktur³⁶.

1.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Çalışmanın bu bölümünde inşaat taahhüt işleri ile ilgili temel kavramlar olan inşaat (iş) sahibi kavramı, inşaat müteahhidi kavramı, taşeron kavramı, ihale makamı kavramı ve hakediş kavramları açıklanmaya çalışılmıştır.

1.2.1. İnşaat (İş) Sahibi

İnşaat sahibi, inşaat işini daha önceden kararlaştırılan bir bedel üstünden müteahhide yaptıran gerçek veya tüzel kişilere denir. Ayrıca, inşaat sahibi gerçekleşmesini istediği ihtiyaçlarını karşılayacak olan yapıya sahip olabilmek amacıyla, hizmetlerinden faydalandığı inşaat müteahhidine faydalandığı hizmet oranına göre ödeme yapan kişidir³⁷.

1.2.2. İnşaat Müteahhidi

İnşaat müteahhidine yüklenici de denmektedir. Belli bir ücret karşılığında malzemeli veya malzemesiz olarak inşaat işini ihale eden kurum ya da kişilere inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişiye müteahhit denir. Belli bir bedel karşılığında, iş sahiplerinin inşaatlarının yapımını üstlenen gerçek ve tüzel kişiler şeklinde de tanımlanan müteahhitler, gerçek kişi

³⁶ Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.106.

³⁷ Burcu ADİLOĞLU, **a.g.t.**, s.13.

işletmesi, kişi ortaklığı ya da sermaye ortaklığı olarak faaliyet gösterebilirler³⁸.

Müteahhittin inşaatın yapımıyla alakalı yapması gerekenler, inşaatın yapılması için gereken işçilik, malzeme, makine ve teçhizatı temin etmek, bunları inşaat alanına getirmek, inşaatın yapımını bunlarla bitirmek ve inşaatın bitirilmesiyle birlikte getirdiği işçileri, geri kalan malzemeleri, makineleri ve teçhizatı inşaat alanından tekrar geri götürmek şeklindedir.

1.2.3. Taşeron

Taşeron, asıl işin bir bölümünü üstlenen, yapılacak olan işin; işçilik, taşıma, kiraya verme, mühendislik hizmetleri ve bu gibi işlerin bir kısmını veya tümünü tutarı karşılığı yapan kişi ya da firmalardır³⁹.

Yapımında uzmanlık gerektiren teknik işler, finansmanda yaşanan zorluklar, belli işler için gereken iş makinalarının bulunamaması gibi sebeplerden ötürü, müteahhit işletmeler taşeron olarak isimlendirilen bu ikincil müteahhit işletmelere işlerini yaptırırlar. Müteahhit işletmelerin belirli işlerini taşeron firmalara yaptırmalarının en büyük sebebi, zaman ve maliyet kısıtlamasıdır. Özellikle büyük sermayelerin gerektiği işler, taşeron firmalara yaptırılır, sermaye gereksiniminin ve yetersizliğinin giderilmesine olanak verilir, risk paylaşılır. Teknik olarak uzmanlık gerektiren işler, belli konularda uzman olan taşeron firmalara yaptırılarak, daha kısa sürede daha kaliteli işler yapılır, müteahhit işletmelerin kendi uzmanlık alanlarında işler yapmasına imkan sağlanır⁴⁰.

³⁸ Ziya Kutay ERŞEN, **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2010, s.8.

³⁹ Mustafa KAVACIK, **a.g.t.**, s.3.

⁴⁰ Burcu ADİLOĞLU, **a.g.t.**, s.14.

1.2.4. İhale Makamı

İnşaat işinin yapılmasını isteyen iş sahibinin kamu kuruluşu olması durumunda inşaat sahibi ihale makamı olarak adlandırılmaktadır⁴¹.

1.2.5. Hakediş

Müteahhidin sözleşmeye uygun olarak taahhüt ettiği işlerle alakalı olarak yaptığı inşaat ve onarım işlerinde, belirli dönemlerde ve işin sonunda kendisine ödenmesi gerekli olan tutara hakediş denir⁴².

Hakedişler, müteahhit tarafından sözleşme koşullarına uygun olarak gerçekleştirilen kısım ile ilgili olarak sarf edilen malzemelerin birim fiyatı, harcanan miktarı, tutarı ile hakediş tutarından yapılan kesintiler ile net olarak ödenmesi gerekli olan tutarı da gösteren raporlardır. Hakediş raporları geçici (ara) hakediş raporu ve kesin hakediş raporu olmak üzere ikiye ayrılır⁴³:

Geçici (ara) hakediş raporu: Müteahhitler tarafından işin bitmiş olan bölümleri için çoğunlukla ayda bir hazırlanan, ayın içinde işin tamamlanan bölümlerine ait olan parasal değerleri gösteren raporlara denir. Kümülatif olarak hazırlanır, böylelikle öncekilerde yapılan hatalar bir sonrakinde giderilmiş olur.

Kesin hakediş raporu: İnşaat projesinin tamamlanmasından sonra, kesin olarak elde edilen bilgilerin ışığında düzenlenen raporlardır. Kesin hakediş raporu düzenlenirken geçici (ara) hakediş raporlarındaki veriler dikkate alınmaz. İşin tamamlanmasından sonra yapılan kesin hesaplar sonucunda bulunan miktar ve tutarlar dikkate alınır.

⁴¹ Gönül BÜYÜKTÜRK, **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması ve Bir Uygulama Örneği**, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s.48.

⁴² Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.292.

⁴³ Burcu ADİLOĞLU, **a.g.t.**, s.15.

1.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ

Çalışmanın bu bölümünde; inşaat taahhüt ve onarım işinin yapım usulleri ve inşaat taahhüt işlerinde faaliyet süreci konuları hakkında bilgi vermeye çalışılmıştır.

1.3.1. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşinin Yapım Usulleri

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işleri özel sektöre veya kamuya yaptırılabilir. Özel sektör firmalarına yaptırılan inşaat işlerinde işin ne şekilde ihale edileceği, hangi firmanın seçileceği hususlarında belirli bir kural yoktur. Kamuya yaptırılan inşaat işlerinde ise, Kamu İhale Kanunu kuralları geçerlidir.

1.3.1.1. Kapalı Teklif Usulü (Kapalı Zarf Yöntemi)

Teklifler zarfa konulup kapalı bir biçimde sunulur. Tüm teklifler toplandıktan sonra, ihale komisyonu tarafından en uygun teklifi veren seçilir.

Kamu ihalelerinde ise; teklifler yazılı şekilde yapılır. Teklif mektubu, zarfa koyulup kapatılır ve zarfın üstüne talepte bulunanın adı, soyadı ve tebligata adresi olarak gösterdiği açık adresi yazılır. Zarfın yapııştırılan yeri talepte bulunan tarafından imzalanır veya mühürlenir. Bu zarf geçici teminatla ilgili alındı veya banka teminat mektubu ve gereken başka belgelerle birlikte ikinci bir zarfa koyularak zarf kapatılır. Dıştaki zarfın üzerine talepte bulunanın adı, soyadı, açık adresi ve teklifin ait olduğu iş yazılır. Teklif mektuplarının talepte bulunan tarafından imzalanması ve mektuplarda şartname ve eklerinin bütünüyle okunup kabul edildiğinin açıkça belirtilmesi, teklif edilen fiyatın rakam ve yazı ile açık bir biçimde yazılması mecburidir. Bu sayılanlardan birine uygun olmayan veya üstünde kazıntı, silinti ya da düzeltme olan teklifler reddedilir ve yapılmamış sayılır. Teklifler ilanda açıklanan saate kadar, sıra numaralı alındılar karşılığında komisyon başkanlığına verilir. Alındı numarası zarfın üstüne yazılır. Teklifler iadeli

taahhütlü şeklinde postayla da gönderilebilir. Bu durumda dış zarfın üstüne komisyon başkanlığının adresi, ait olduğu iş, talepte bulunanın adı, soyadı ve açık adresi yazılır. Postayla gönderilecek olan tekliflerin ilanda açıklanan saate kadar komisyon başkanlığına ulaştırılması zorunludur. Komisyon başkanlığına verilen teklifler hiçbir şekilde geri alınamaz⁴⁴.

Tekliflerin açılma saati geldiğinde, kaç adet teklif verilmiş olduğu bir tutanakla belirtildikten sonra dış zarflar hazırda olan isteklilerin önünde alınma sırasına göre açılır, istenilen belgelerin ve geçici teminatın tam olarak verilmiş olup olmadığına bakılır. Dış zarfın üstündeki alındı sıra numarası iç zarfın üstüne de yazılır. Belgeleri ile teminatı kurallara uygun ve eksik olan isteklilerin teklif mektubunu taşıyan iç zarfları açılmaz ve hiçbir işlem yapılmadan diğer belgelerle birlikte kendilerine veya vekillerine geri verilir. Bu kişiler ihaleye katılamazlar. Teklif mektuplarını taşıyan iç zarflar açılmadan hemen önce, ihaleye katılacaklar dışındaki kişiler ihale odasından çıkarılır. Daha sonra zarflar numara sırasıyla açılır, teklifler komisyon başkanı tarafından okunur ya da okutulur ve bunların bir listesi yapılır. Bu liste komisyon başkanı ve üyeleri tarafından imzalanır. Şartnameye uygun olmayan ya da başka şartlar taşıyan teklif mektupları kabul edilmez⁴⁵.

1.3.1.2. Açık İhale Usulü(Açık Teklif Usulü)

Bütün isteklilerin hazır olduğu yerde sözlü olarak belirtme yoluyla yapılan bir ihale çeşididir. Bu usulde hiçbir sınırlama yoktur, isteyen herkes ihaleye katılabilir.

Kamu ihalelerinde; ihaleler, talepte bulunanların ihale komisyonları önünde tekliflerini sözlü olarak belirtmeleri yoluyla yapılır. Fakat talepte bulunanlar ilanda açıklanan ihale saatine kadar komisyon başkanlığına ulaşmış olması koşuluyla, hazırlayacakları tekliflerini iadeli taahhütlü olarak

⁴⁴ **Devlet İhale Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi: 10.09.1983, Sayı: 18161, Madde: 37-38.

⁴⁵ **Devlet İhale Kanunu**, Madde: 39-40.

posta yoluyla da gönderebilirler. Teklif sahibi komisyonda hazır bulunmadığı durumlarda postayla gönderilen teklif son ve kesin teklif olarak kabul edilir⁴⁶.

İlanda açıklanan ihale saati geldiğinde, komisyon başkanı, talepte bulunanların belgelerini ve geçici teminat verip vermediklerini inceleyerek, ihaleye katılabilecekleri bildirir. Katılamayacak olanların belge ve teminatlarının iade edilmesi kararlaştırılır. Bu işlemler, talepte bulunanların önünde, tutanakla yapılır. Tutanaktan sonra, ihaleye giremeyecek olanlar ihale yerinden çıkarılır. Diğer talepte bulunanlar, önce şartnameyi imzalamak için, sonra sırayla tekliflerini açıklamak için çağrılır. Yapılacak teklifler ihaleye ilişkin artırma ve eksiltme kâğıdına yazılır ve teklif sahipleri tarafından imzalanır. İlk teklifler bu şekilde tespit edilir. Ayrıca posta ile yapılan teklifler gelmişse, komisyon başkanı bunları okutarak bu tekliflerin de ihaleye ilişkin artırma ve eksiltme kâğıdına yazılmasını temin eder. Daha sonra talepte bulunanlar sıra ile tekliflerde bulunmayı sürdürürler. İhaleden çekilmek isteyenlerin durumları ihaleye ilişkin artırma ve eksiltme kâğıdına yazılır ve imzaları alınır. İhaleden çekilmiş olanlar tekrardan teklifte bulunamazlar. Teklifler yapıldığı esnada, yapılan indirim veya artırımların işi uzatacağı anlaşılırsa; talepte bulunanlardan komisyonun önünde son tekliflerini yazılı olarak vermeleri istenebilir. İhaleden çekilmiş olanlar yazılı teklif veremezler⁴⁷.

1.3.1.3. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi neticesinde idare tarafından davette bulunulan isteklilerin teklif sunabildikleri usuldür. İşin özelliği uzmanlık ve ileri teknoloji gerektirmesi sebebiyle nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi bu usule göre yaptırılabilir. Ön yeterlilik

⁴⁶ Devlet İhale Kanunu, Madde: 46.

⁴⁷ Devlet İhale Kanunu, Madde: 47.

değerlendirmesi neticesinde minimum yeterlilik şartlarını sağlayan istekliler ihaleye katılabilirler⁴⁸.

Kamu ihalelerinde ise; uçak, savaş gemisi, savaş gereçleri, elektronik aletler, askeri tesisat ve levazımat, silah ve malzeme sistemleri, savunma sanayi ile alakalı faaliyetler ve bunlarla alakalı her çeşit yedek parça alımı; barajlar, enerji santralleri, sulama tesisleri, limanlar, rıhtımlar, hava alanları, demiryolları, lokomotifler, karayolları, tüneller, köprüler, akaryakıt tesisleri, özelliği bulunan yapım işleri estetik ve teknik özellikleri bulunan sanat işleri, şehirlerin ulaşım sistemlerine ilişkin planlar, şehirlerin harita, nazım ve imar planları, su, kanalizasyon ve enerji tesisleri ile bu yerlerin etüt ve proje işlerinin ihalesi; diğer ihale usulleri yerine teknik yeterlilikleri ve güçleri idare tarafından kabul edilmiş asgari üç istekli arasında kapalı teklif usulü ile yaptırılabilir. Mecburi sebeplerden dolayı üç istekliden az teklif almak gerektiği durumlarda Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın görüşüne dayanılarak Bakanlar Kurulu'nun bu konuda karar vermesi zorunludur. Böyle bir durumda yapılacak olan ihalelerde, ihaleye katılacak isteklilerin isimleri belirtilmek yoluyla ilgili veya bağlı olunan bakanın onayının alınması mecburidir. Bu ihalelerle ilan yapılması mecburi değildir. Gereken durumlarda ihaleye davet edilecek isteklilerin seçimi için önseçim ilanı yapılabilir⁴⁹.

1.3.1.4. Pazarlık Usulü

Talepte bulunanlar, ihale konusu olan işin teknik ayrıntılarını ve gerçekleştirme metotlarını yazılı veya sözlü biçimde sunarlar. İki kademeli olarak yapılan pazarlık usulünde, ihale komisyonunun belirleyeceği ölçüler doğrultusunda işin teknik ayrıntılarını, gerçekleştirme metotlarını ve fiyatı talepte bulunanlarla görüşülüp bir karar verilmesi esastır⁵⁰.

⁴⁸ Burcu ADİLOĞLU, **a.g.t.**, s.18-19.

⁴⁹ **Devlet İhale Kanunu**, Madde: 44.

⁵⁰ Burcu ADİLOĞLU, **a.g.t.**, s.19.

Pazarlık usulüyle yapılabilecek ihaleler; yer, özellik ve vasıfları dolayısıyla her sene Genel Bütçe Kanunu'nda gösterilen belirli tutarları geçmeyen ve devamlılık göstermeyen işler, silahlı kuvvetlerin manevra ve planlı tatbikatlarıyla sıkıyönetim faaliyetlerinin gerektirdiği ve acele olarak sağlanması mecburi olan bütün gereksinimleri, önceden düşünülmesi imkânsız olan birdenbire ve beklenmedik bir şekilde ortaya çıkan olayların üstüne acele olarak yapılması gereken ancak kapalı veya açık teklif usulünün uygulanması için yeteri kadar zaman bulunmayan işler, diğer ihale usulleriyle sağlanması zor olan; bilgisayar alımı, kiralanması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve gerecin yetkili servislerine yaptırılacak süreli bakım ve onarımları; yedek parça ve lastik alımları gibi işler, ihalenin yapılmaması veya sözleşmenin bozulması gibi sebeplerden tekrardan yapılacak ihalelerin neticelendirilmesine kadar geçecek olan zaman içindeki ihtiyaç maddelerinin alımı, pazarlık usulüyle neticelendirilecek olan işler, idarelerin, ortak olarak sahibi oldukları taşınmaz mallardaki paylarının hissedarlara kiraya verilmesi, kullanışlarının özelliği şeklinde sayılabilir⁵¹.

1.3.1.5. Doğrudan Temin

İhtiyacın gerçek veya tüzel olan tek bir kişi tarafından yerine getirileceğinin saptanması, yalnızca gerçek veya tüzel olan kişinin ihtiyaç ile alakalı özel bir hakkının bulunması, var olan mal, takım, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standartlaşmayı sağlamak amacıyla ilk alım yapılan yılı takip eden üç yıl içerisinde gereksinim duyulan yedek parça, ilave malzeme veya hizmetin ilk alım yapılanın haricinde diğer gerçek veya tüzel kişilerden sağlanamaması durumlarında ilan yapılmaksızın doğrudan temine gidilebilir⁵².

⁵¹ Devlet İhale Kanunu, Madde: 51.

⁵² Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.19-20.

1.3.1.6. Tasarım Yarışmaları

Tasarım yarışmaları, bir ihale yöntemi değildir. Ancak bir hizmet alma yöntemi olduğu için ihale olarak kabul edilebilir.

Kamu idareleri gereken durumlarda mühendislik, mimarlık ve peyzaj mimarlığı, şehir ve bölge planlama, kentsel tasarım projeleri ve güzel sanat eserleri ile alakalı bir tasarım projesi temin edilmesiyle ilgili olarak, mevzuatta belirlenmiş olan usul ve esaslara göre rekabeti temin edecek bir biçimde ilan vermek suretiyle, jüri tarafından değerlendirilmesi yapılacak şekilde ödüllü veya ödüksüz yarışmaları düzenleyebilir⁵³.

1.3.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde Faaliyet Süreci

İnşaat taahhüt işlerinde faaliyet süreci; proje hazırlığı, keşif bedelinin belirlenmesi, yapım işlerinde fiyatlandırma yöntemi, ilanın yapılması ve ihale belgelerinin incelenmesi, ihaleye girebilme koşullarının yerine getirilmesi, inşaat taahhüdü için teklifin alınması ve sözleşmenin yapılması ve kesin teminat konularından oluşmaktadır.

1.3.2.1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhüt işlerinde faaliyet sürecindeki ilk aşama, yapılması planlanan inşaatla alakalı projenin hazırlanması aşamasıdır. İş sahibi, inşaat işi ile alakalı olarak yeterli teknik bilgiye sahip olan mimar ve mühendislere projeyi hazırlattırır.

1.3.2.1.1. Proje Hazırlamanın Tanımı ve Kapsamı

Projenin hazırlanması veya hazırlattırılmasından sorumlu olan kişi inşaat (iş) sahibidir. Eğer inşaat (iş) sahibi proje hazırlamakla ilgili işçi

⁵³ Devlet İhale Kanunu, Madde: 23.

çalıştırmıyorsa, projeyi inşaat alanında uzman olan kişi veya kuruluşlara hazırlattırabilir. Projeler oluşturduğu planlar aşağıdaki gibidir⁵⁴:

- i. **Vaziyet Planı:** Arazinin boyutlarının, yapının yerleşiminin, çevre unsurlara uzak olup olmadığının ve yol kotunun açıklandığı planlardır.
- ii. **Kat Planı:** Yapının her katı için oda gibi bölümlerinin yer ve boyutlarının açıklandığı planlardır. Kat planında katların içindeki merdiven, aydınlanma boşluğu, baca gibi öğeler gösterilir.
- iii. **Kesitler:** Yapının dikey ve yatay olarak kesildiği farz edilerek meydana gelen görüntünün ölçekli detaylarının gösterildiği plandır.
- iv. **Görünüş Planları:** Yapının bütün cephelerden görünüşlerini veren planlardır. Ölçüler, zemin ve kâr kotları da bu planlarda gösterilir.
- v. **Tesisat Planları:** Elektrik, ısıtma, havalandırma, soğutma ve asansör gibi tesisatın resim ve konularını gösteren planlardır.
- vi. **Detay Planlar:** Yapıyı oluşturan çeşitli elemanların düğüm noktalarını açıklamak için yeterince detaylı çizilmiş resimlerdir. Özellikle düşey kesitten yararlanılarak sistem ayrıntısı ortaya çıkarılır.

1.3.2.1.2. İnşaatın Seyrine Göre Projeler

İnşaat seyrine göre projeler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir⁵⁵:

- i. **Avan Projeler:** Hazırlanan ilk proje, taslak özelliğinde olduğu için bu projelere avan proje denir. Bu projeler, araziyle ilgili zemin etütlerini, temel etütlerini, vaziyet planını, kat ve çatı planlarını ve inşaatın mimari görünüşüne ilişkin bir raporu içerir.
- ii. **Kesin Projeler:** Yapının, avan projesinin onaylanmasından sonra, bütün birimlerinin ölçülendirilip ayrıntıların hazırlandığı projelerdir. Kesin proje, avan projelerin türlü ölçütler ve teknik niteliklerinden itibaren gözden geçirilerek nihai proje haline getirilmesinden meydana gelir.

⁵⁴ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.263-264.

⁵⁵ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.264-265.

- iii. **Uygulama Projeleri:** Onaylanan kesin projelerden sonra uygulama projeleri hazırlanır. Ayrıntılara uyan bir biçimde mimari elemanlar, tesisatın ölçüleri ve diğer detaylar gösterilir. Uygulama projeleri, mimari proje, statik proje ve tesisat projeleri gibi birkaç alt projeden meydana gelir. Bu alt projeler de, teknik ve estetik nitelikleri belirleyen detay projelerden oluşur.

1.3.2.1.3. Konusuna Göre Projeler

Projelerde bazı bölümlerde, ayrıca bir uzmanlığa ihtiyaç duyulmaktadır. Projeyi hazırlayanların, değişik uzmanlık alanlarına göre değişik proje çeşitleri vardır. Mimarlık, inşaat mühendisliği, makine mühendisliği ve elektrik mühendisliği mesleklerini yapan kişilerin, bir yapının oluşmasını sağlamak için, hizmetlerinden yararlanmak gerekebilir. Konusuna göre projeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz⁵⁶:

- i. **Mimari Projeler:** Mimarlar tarafından düzenlenen avan proje, kesin proje ve uygulama projesi gibi projeler mimari projelerdir.
- ii. **Statik Projeler:** İnşaat mühendisleri tarafından hazırlanan, avan, kesin ve uygulama projelerinde betonarme hesaplarını sistem emniyeti açısından çıkaran ve saptayan projelerdir. Birçok malzeme miktarı bu projelere dayanılarak hesaplanır. Sistem emniyeti statik projelere bağlı olduğundan, bütün detay hesapları gösterilir.
- iii. **Tesisat Projeleri:** Yapının elektrik, ısıtma, havalandırma gibi tesisatına ve bu tesisatın yerleşimine ait projeler olup, makine mühendisleri ve elektrik mühendisleri tarafından düzenlenen projelerdir.

⁵⁶ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.265-266.

1.3.2.2. Keşif Bedelinin Belirlenmesi

İnşaat taahhüt işlerinde faaliyet sürecindeki iş alındıktan sonra yapılacak olan ikinci aşama, hazırlanan uygulama projesinin tahmini maliyetinin ve projeyi yapacak olan müteahhit işletmenin (inşaat taahhüt işletmesinin) kâr payını da dikkate alarak toplam maliyetin belirlendiği aşamadır⁵⁷.

Keşif bedeli, inşaatın kesin olmayan, daha önce tahmin edilmiş olan bedelidir ve bu bedele tahmini bedel de denir. Keşif bedelinin, inşaatın proje ve keşif özetlerine dayanılarak gerçeğe uygun olarak belirlenmesi gerekir⁵⁸.

Projenin mali bakımdan olumlu sonuçlanabilmesi için, keşif bedelinin uygun bir şekilde belirlenmesi gerekir. İhale öncesinde üretim, nakliye ve tesisat öğeleri gibi inşaatın maliyetini kalemler biçiminde gösteren keşfe, birinci keşif denmektedir. İnşaatın bitirilmesinde sonra yapılan maliyetlendirme işlemine ise ikinci keşif denmektedir. Ayrıca, projede tahmin edilemeyen değişikliklerin maliyetlendirildiği ve mukayeseli keşif adı verilen keşifler de vardır. Keşif bedelinin belirlenmesinde, detaylı bir hesaplama yapılabileceği gibi, alt projelerde bulunan işler için belirlenmiş “birim fiyat listelerinden” veya “asgari inşaat metrekare birim fiyatlarından” da yararlanılabilir. Keşif hesaplamalarının yapılıp keşif özeti cetvelinin hazırlanabilmesi için imalat kalemlerinin metraj cetvellerinden yararlanarak metrajlarının (ölçülmüş miktarlarının) çıkarılması gerekmektedir. İmalat kalemlerinin miktarları, imalatın cinsine göre uzunluk, ağırlık, alan veya hacim gibi ölçü birimleri ile anlatılır. İmalat kalemlerinin miktarları belirlendikten sonra, birim fiyat listelerine dayanarak bedelleri saptanır. Sonra bu bedellerin toplamı alınarak birinci keşif bedeline ulaşılır. Bu bedel, müteahhidin indirimini, fiyat artışlarını ve proje değişikliklerini içermediği için geçicidir. Fakat ihaleye bu bedel ile girilir⁵⁹.

⁵⁷ Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.266.

⁵⁸ Mustafa Kavacık, **a.g.t.**, s:14.

⁵⁹ Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.266-268.

1.3.2.3. Yapım İşlerinde Fiyatlandırma Yöntemi

İnşaat işlerinin değerlendirilmesinde sözleşmede yazılan fiyatlar temel alınır. Sözleşmede yazılan fiyat belirleme yöntemleri birim fiyat yöntemi, götürü bedel yöntemi ve maliyet + kâr yöntemidir.

1.3.2.3.1. Birim Fiyat Yöntemi

Birim fiyat yöntemi daha çok kamu idareleri tarafından uygulanır. Bu yöntemde, inşaat ve taahhüt işleri için Bayındırlık Bakanlığı'nca birim fiyat listeleri ilan edilir ve bu listeler temel alınır. İlan edilen listelerde her iş için birim fiyatlar ayrıca gösterilir ve işin bütünü için keşif bedeli toplama yoluyla belirlenir. İş süresi boyunca hazırlanan hakediş raporlarında, başlanıldığı tarih itibarıyla iş ölçümlenerek her iş biriminin birim fiyatları ile değerlendirilir. Bu zamana kadar yapılan işin bütünü için yapılan hesaplardan önceki hakediş tutarı çıkarılarak hakediş raporunda gösterilecek olan tutar belirlenir. Bu tutar, brüt hakediş bedelini oluşturur⁶⁰.

1.3.2.3.2. Götürü Bedel Yöntemi

Götürü bedel yönteminde, inşaatın müteahhidi sözleşmede belirledikleri işi istenilen kalitede yerine getirmeyi sabit bir fiyat karşılığı yapmayı taahhüt etmektedir. Götürü bedelli anlaşılan sözleşmeler, anahtar teslimi sözleşmeler şeklinde de isimlendirilir. Götürü bedel yöntemi birim fiyat yöntemine benzer. Bu yöntemde müteahhit, şartnamede özellikleri ve niteliği belirlenen yapının inşaat işini, daha önce belirlenmiş bir toplam bedel üstünden taahhüt eder. İnşaatın maliyetiyle bu bedel arasındaki fark, müteahhidin kârını veya zararını ortaya çıkarır. Bu yöntemde dikkat edilecek önemli konulardan biri de ödeme yöntem ve zamanlarıdır. Ödeme için

⁶⁰ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.268.

tamamlanmasından sonra da yapılabileceği gibi, anlaşılmış olunan götürü bedele mahsup edilmek üzere belirli dönemlerde ara ödemeler de yapılabilir. Bilhassa büyük taahhüt işlerinde müteahhidin işi finanse etmesindeki güçlükler nedeniyle ara ödemelerin yapılması mecburi olmaktadır. Konu edilen ara ödeme ve genel ödemenin zamanları hususunda da sözleşmede anlaşmaya varılmış olmalıdır. Uygulamada, ara dönemlerde yalnızca malzeme alımlarının ödendiği (ihrazat ödemesi) ödeme yöntemleri de vardır. Bu ihrazat ödemeleri sonradan, götürü bedelden tahsil edilmektedir⁶¹.

1.3.2.3.3. Maliyet + Kâr Yöntemi

Maliyet + kâr yönteminde fiyat, işin toplam maliyetine, müteahhitlik ücretinin ilave edilmesiyle bulunur. İlave edilen müteahhitlik ücreti inşaat işinin toplam maliyetinin belirli bir yüzdesi olabilir ya da işin maliyetinden büsbütün ayrı olarak saptanan bir sabit ücret de olabilir. Maliyet + kâr yönteminde, müteahhidin yaptığı bütün giderler, iş sahibi tarafından kabul edilir ve bu maliyet üzerine daha önce kararlaştırılmış bir oran veya tutar üzerinden kâr payı verilir. Maliyet üzerinden belirli bir oranda kâr payı verildiği (maliyet + sabit bir yüzde) uygulamalarda, maliyet çoğaldıkça müteahhidin kâr payı da çoğalacağından, maliyet konusunda etkinliğe önem verilmediğinden bu yöntem eleştirilmektedir. Primli ücret sistemlerine benzer bir şekilde de uygulanmaktadır. Bu uygulamada, saptanan belli maliyet aralıklarında, müteahhide daha az veya daha çok kâr payı oranları ve tutarları belirlenmektedir. Vasfı dolayısıyla bu yöntemde yapının fiili ve kesin maliyeti işin bitiminde anlaşılır. Bu nedenle özel kesimde kamu kesiminden daha fazla uygulanmaktadır⁶².

⁶¹ Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.269-270.

⁶² Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.269.

1.3.2.4. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi

Özel kesim inşaat işinin ilgililere ilan edilmesinde belirlenmiş bir kural yoktur. Ancak kamu kesimi inşaat işlerinin ilan edilmesinde bazı kurallar vardır.

Kamu kesimi ihale ilânlarında belirtilmesi gereken kurallar şunlardır⁶³:

- i. İdarenin isim, adres, telefon ve faks numaraları,
- ii. İhalenin isim, vasfı, çeşit ve miktarı,
- iii. Mal alımı ihalelerinde teslim yeri, hizmet alımı ve yapım ihalelerinde ise işin yapılacağı yer,
- iv. İhale konusu işin başlama ve işin bitme tarihleri,
- v. Uygulanacak ihale usulü, ihaleye katılabilme koşulları ve istenilen belgelerin neler olduğu,
- vi. Yeterlik değerlendirmesinde uygulanacak ölçütler,
- vii. İhalenin yalnızca yerli isteklilere açık olup olmadığı ve yerli istekliler lehine fiyat avantajı uygulanıp uygulanmayacağı,
- viii. İhale dokümanının nerede görülebileceği ve hangi bedelle alınacağı,
- ix. İhalenin nerede, hangi tarih ve saatte yapılacağı,
- x. Tekliflerin ihale saatine kadar nereye verileceği,
- xi. Teklif ve sözleşme türü,
- xii. Teklif edilen bedelin % 3'ünden az olmamak üzere, istekli tarafından belirlenecek tutarda geçici teminat verileceği,
- xiii. Tekliflerin geçerlilik süresi,
- xiv. İhaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceği.

1.3.2.5. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi

Yapı, tesis, onarım işleri ihalelerine iştirak etmek isteyen müteahhitler, ihale komisyonuna vermek üzere ve sadece verildiği iş için geçerli olan bir katılma (yeterlilik) belgesi hazırlarlar. İhaleye katılma belgesi için ihaleyi

⁶³ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Resmi gazete tarihi: 22.01.2002, Sayı: 24648, Madde: 24.

yapacak idare tarafından belirlenen yere dilekçeyle başvurulur. İhaleye katılacak olan isteklilerden; ekonomik ve mali yeterliliğin belirlenmesi için gerekli belgeler, isteklinin iş hacmini belirten belgeler ve mesleki ve teknik yeterliliğin belirlenmesi için gereken belgeler istenir ve bu belgelerin değerlendirilmesi ile birlikte uygun görülen isteklilere yeterlilik belgesi verilir⁶⁴.

İhalelerde, teklif edilen bedelin % 3'ünden az olmamak şartıyla, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır. İhale dokümanında belirtilmesi koşuluyla, danışmanlık hizmeti ihalelerinde geçici teminat alınması mecburi değildir⁶⁵.

1.3.2.6. İnşaat Taahhüdü İçin Teklifin Alınması

Teklif mektubu ve geçici teminat da içinde olmak üzere ihaleye katılabilme koşulu olarak istenen tüm belgeler bir zarfa konur. Zarfın üstüne talepte bulunanın adı, soyadı veya unvanı, tebligata esas olan açık adresi, teklifin ait olduğu iş ve ihaleyi yapan idarenin açık adresi yazılır. Zarfın yapıştırılan yeri talepte bulunan tarafından imzalanır ve mühürlenir. İnşaat, en düşük bedeli taahhüt eden müteahhide ihale edilir. Fakat özel kesimde, müteahhit işletmelerin ünleri, finansal kuvvetleri ve sorumluluk anlayışları inşaatın ihalesinde göz önüne alınabilir. Öyle ki teklifler üstüne iş sahibi, müteahhitte yeniden pazarlığa girebilir ya da tekliflerden hiçbirini yeterli bulmayarak ihale yapmaktan vazgeçebilir⁶⁶.

1.3.2.7. Sözleşmenin Yapılması ve Kesin Teminat

Yapılan tüm ihaleler bir sözleşmeye bağlanmak zorundadır. Sözleşmeler idare tarafından düzenlenir ve ihale yetkilisi ile yüklenici firma

⁶⁴ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.24.

⁶⁵ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde:24.

⁶⁶ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.24-25.

tarafından imzalanır. Yüklenici firmanın ortak girişim olması durumunda, sözleşmeler ortak girişimin tüm ortakları tarafından imzalanır. Eğer ihale dokümanında belirtilmemişse sözleşmelerin notere tescili ve onaylatılması mecburi değildir. İhale dokümanında açıklanan koşullara uygun olmayan sözleşmeler hazırlanamaz. Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun bir biçimde yerine getirilmesini temin etmek amacıyla, sözleşme yapılmadan önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üstünden hesaplanmak yoluyla, %6 oranında kesin teminat alınır. Kesin teminat alınmadan sözleşmenin imzalanması mümkün değildir. Sözleşme hükümlerinin uygulanmasında eşit hak ve yükümlülükler vardır. İhale dokümanı ve sözleşme hükümlerinde bu ilkeye ters olan maddelere yer verilmez⁶⁷.

Sözleşmelerde bulunması gereken asgari unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir⁶⁸:

- i. İşin isim, nitelik, tür ve miktarı, hizmetlerde işin açıklaması,
- ii. İdarenin isim ve adresi,
- iii. Yüklenicinin isim veya unvanı, tebligata esas açık adresi,
- iv. Varsa alt yüklenicilere ait bilgiler ve sorumlulukları,
- v. Sözleşmenin bedel, tür ve süresi,
- vi. Ödeme yeri ve koşullarıyla avans verilip verilmeyeceği, verilecekse koşul ve miktarı,
- vii. Sözleşme konusu işler için ödenecekse fiyat farkının nasıl ödeneceği,
- viii. Ulaşım, sigorta, vergi, resim ve harç giderlerinden hangilerinin sözleşme bedeline ekleneceği,
- ix. Vergi, resim ve harçlar ile sözleşmeyle alakalı başka giderlerin kim tarafından ödeneceği,
- x. Montaj, işletmeye alma, eğitim, bakım-onarım, yedek parça gibi destek hizmetlerine ilişkin koşullar,
- xi. Kesin teminat miktarı ile kesin teminatın iadesine ilişkin koşullar,

⁶⁷ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.25.

⁶⁸ **Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi: 22.01.2002, Sayı: 24648, Madde: 7.

- xii. Garanti istenilme durumlarında süresi ve garantiye ait koşullar,
- xiii. İşin yapılma yeri, teslim etme ve teslim alma şekli ve koşulları,
- xiv. Gecikme durumlarında uygulanacak cezalar,
- xv. Mücbir sebepler ve süre uzatımı verilebilme koşulları, sözleşme kapsamında yaptırılacak iş çoğalışları ile iş azalışları halinde karşılıklı yükümlülükler,
- xvi. Denetim, muayene ve kabul işlemlerine ait koşullar,
- xvii. Yapım işlerinde iş ve işyerinin sigortalanması ile yapı denetimi ve sorumluluğuna ait koşullar,
- xviii. Sözleşmede değişiklik yapılma koşulları,
- xix. Sözleşmenin feshine ait koşullar,
- xx. Yüklenicinin sözleşme konusu iş ile alakalı çalıştıracağı personele ait sorumlulukları,
- xxi. İhale dokümanında yer alan tüm belgelerin sözleşmenin ilavesi olduğu,
- xxii. Anlaşmazlıkların çözümü.

2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMASI, KULLANILAN MALİYET HESAPLARI, VERGİLENDİRME VE MUHASEBE UYGULAMALARI

İkinci bölümde inşaat taahhüt işletmelerinde maliyet hesaplaması, inşaat taahhüt işletmelerinde kullanılan maliyet hesapları, vergilendirme ve muhasebe uygulamaları konularına değinilmiştir.

2.1. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLAMASI VE KULLANILAN MALİYET HESAPLARI

Çalışmanın bu bölümünde inşaat taahhüt işletmelerinde maliyet birimleri, inşaat taahhüt işletmelerinde maliyet giderleri ile inşaat taahhüt işletmelerinde kullanılan maliyet hesapları ve yapsat inşaat işletmelerindeki farklar açıklanmaya çalışılmıştır.

2.1.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Birimleri

Maliyet birimi maliyeti hesaplanmak istenen herhangi bir birimdir. Maliyeti hesaplanan birimlere maliyet birimi, maliyetlerin yüklendiği birimlere ise maliyet taşıyıcısı denir. Her maliyet taşıyıcısı bir maliyet birimidir; ancak her maliyet birimi bir maliyet taşıyıcısı değildir⁶⁹.

İnşaat taahhüt işletmelerinde, sözleşmeye dair olarak taahhüt edilen işin tümü, belirli bir yerde inşa edilen bir yapı (bir baraj, bir köprü veya bir site) maliyet birimini meydana getirir. Zira sözleşmede, ihale edilen belirli bir işin gerçekleştirilmesi taahhüt edilir ve bu işin bütününe kapsayan bir bedel kararlaştırılır. Fakat ihale edilen iş türlü bölümlere ayrılmış ve her bölüm için farklı bir bedel belirlenmişse, bölümlere ayrılan her iş birimi bir maliyet birimini meydana getirecektir. Bu maliyet birimlerinin her biri ayrıca birer maliyet taşıyıcısıdır. Taahhüt edilen bir yapının bütününe bir maliyet birimini

⁶⁹ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.381.

ve maliyet taşıyıcısını oluşturduğu hallerde, yapılan inşaat giderlerinin hepsi maliyet taşıyıcısına yükleneceğinden maliyetin hesaplanması kolaylaşacaktır. İnşaat taahhüt işletmeleri aynı zaman zarfında birden çok taahhüt işi ile uğraşıyorlarsa, bu taahhütlerin her biri ayrı bir maliyet birimi ve maliyet taşıyıcısını oluşturur. Bu işletmelerde, maliyet giderlerinin, maliyet taşıyıcıları itibariyle saptanması yeterlidir⁷⁰.

2.1.2. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Giderleri

İnşaat taahhüt işletmelerinde maliyet giderleri direkt maliyet giderleri ve endirekt maliyet giderleri olarak ikiye ayrılır:

i. Direkt (Dolaysız) Maliyet Giderleri

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt İşçilik Giderleri

ii. Endirekt (Dolaylı) Maliyet Giderleri

Endirekt Madde Giderleri

Endirekt İşçilik Giderleri

Değişken Genel Üretim Giderleri

Sabit Genel Üretim Giderleri

2.1.2.1. Direkt (Dolaysız) Maliyet Giderleri

Direkt (dolaysız) maliyet giderleri maliyet taşıyıcısına doğrudan yüklenebilen giderleridir.

Direkt (Dolaysız) İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Üretim sırasında kullanılan malzemeden mamul yapısı içine girip, mamulün temel unsurlarını oluşturan ve doğrudan tespiti teknik açıdan olası olan ekonomik bakımdan da

⁷⁰ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.403.

anlamalı olan malzemeler direkt (dolaysız) ilk madde ve malzeme başlığı altında toplanır⁷¹.

İnşaat taahhüt işletmelerinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ise; inşa edilen yapının içine doğrudan giren ve yapının temel unsurlarını oluşturan kum, çimento, doğrama, kaplama malzemesi, çatı malzemesi gibi çeşitli inşaat maddelerinin tüketilmesiyle meydana gelen, bu vasfıyla da yapıya (maliyet taşıyıcısına) doğrudan yüklenebilen giderlerdir.

Direkt (Dolaysız) İşçilik Giderleri: Bir işletmenin esas üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmeti meydana getirmek için harcanan ve üretime doğrudan yüklenebilen işçilik direkt (dolaysız) işçiliktir. Bu işçilik el emeği ve basit araçlarla malzemeye şekil vermek olabileceği gibi otomatik bir makineyi idare etmek şeklinde de olabilir⁷².

İnşaat işletmelerinde ise; inşaat faaliyetinde çalışan işçilerle alakalı olan ve her bir maliyet taşıyıcısına doğrudan yüklenebilen işçilik giderleridir.

Bir inşaat işletmesinde X inşaatı bir maliyet taşıyıcısı olarak ayrılmış ise, bu inşaatla ilgili şantiye şefinin ücretleri direkt işçilik giderleri grubuna dâhil edilecekken, türlü büyüklükteki ya da özellikteki yapı birimlerini maliyet taşıyıcısı olarak meydana getirmiş bir özel inşaat işletmesinde aynı şantiye şefinin ücretleri endirekt maliyet giderleri grubuna dâhil edilecektir⁷³.

2.1.2.2. Endirekt (Dolaylı) Maliyet Giderleri

Maliyet taşıyıcısına doğrudan yüklenemeyen maliyet giderleridir.

Endirekt (Dolaylı) Madde Giderleri: Yardımcı maddeler ve işletme malzemesi olarak iki grupta toplanabilir. Yardımcı maddeler, direkt maddeler

⁷¹ Nasuhi BURSAL, Yücel ERCAN, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, 9.Basım, 2002, s:82.

⁷² Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s:129.

⁷³ Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.405.

gibi üretim sırasında kullanılıp mamulün bünyesine girer ve mamulü etkiler ancak gerek miktar gerek değer olarak mamulün temel unsurunu oluşturmaz. Bunlardan bir mamul birimi için ne kadar sarf edildiğini tespit etmek teknik açıdan çok zordur ve tespit edilse bile ekonomik bakımdan anlamlı değildir. İşletme malzemesi ise; üretim faaliyetinin devam ettirilmesi amacıyla kullanılan, ancak mamul bünyesi içine girmeyen çeşitli malzemelerdir⁷⁴.

İnşaat taahhüt işletmelerinde endirekt madde giderleri ise; inşa edilen yapının bünyesine doğrudan veya dolaylı olarak girmesine rağmen, maliyet taşıyıcıları itibariyle tüketimleri saptanamayan, saptansa bile miktar veya tutar olarak önemsiz düzeylerde olan rötuş ve dolgu malzemeleri, tel, çivi ve vida gibi malzemeler, iş makinelerinin bakım malzemeleri gibi giderleridir.

Endirekt (Dolaylı) İşçilik Giderleri: Direk işçilik dışında kalan, fakat üretim safhası ile alakalı her türlü işçilik dolaylı veya yardımcı işçiliktir. Dolaylı işçiliği maliyet kontrolü ve tahlili bakımından gruplara ayırmak mümkündür⁷⁵:

- i. **Yapılan işin cinsi;** bazı işçilikler niteliği ve türü bakımından üretimle doğrudan ilgili değildir. Örneğin, tamir ve bakım, temizlik, nakliye işçileri gibi.
- ii. **Mamullere yükleme olanağı;** bazı işçilik türleri üretimle doğrudan alakalı olmakla beraber, bu işçiliklerle mamuller arasında direkt bir ilişki kurma ve belli bir mamul için ne kadar işçilik kullanıldığını tespit etme olanağı bulunmaz. Örneğin, usta ücretleri.
- iii. **Üretken işçilerin özel çalışma koşulları;** gerçekte üretici işçilerin aldıkları ücretler, bazı koşullarda endirekt işçilik sayılır. Örneğin, makine başında üretici olarak iş yapan bir işçinin bazı zamanları, işletmede elektrik kesintisi olması, makinenin arızalanması, malzemenin zamanında gelmemesi gibi sebeplerde boşa geçebilir.
- iv. **Ücretlere yapılan ekler;** üretici işçilere normal ücretleri haricinde verilen her türlü yasal ücret ekleri de dolaylı işçilik sayılır ve genel

⁷⁴ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s:83.

⁷⁵ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s:129-130.

Üretim maliyetlerinde aktarılır ve üretime bu yolla yüklenir. Hafta tatili, bayram tatili, yıllık izin ücretleri, fazla mesai, vardiya, ağır iŖilik ücret farkları, ikramiyeler, ocuk zamları ve eŖitli primler bu gruptan sayılabilir.

İnŖaat taahhüt iŖletmelerinde endirekt iŖilik giderleri ise; inŖa edilen yapının içine doğrudan veya dolaylı olarak girmesine rağmen, maliyet taŖıyıcıları itibariyle tüketimleri saptanamayan, saptansa bile miktar veya tutar olarak önemsiz düzeylerde olan Ŗantiye sorumlusu (Ŗefi), ambar sorumlusu, puantr, güvenlik elemanları, iŖ makineleri kullanıcıları (operatörler), teknik elemanların giderleri gibi giderlerdir.

DeđiŖken Genel retim Giderleri; Direkt madde ve direkt iŖilik giderleri haricinde kalan, ama inŖa edilen yapıya doğrudan yüklenebilen kimi giderler de direkt giderlere girer. Belirli bir yapının inŖasına baŖlanırken ya da inŖanın tamamlanmasında alınan izinlere iliŖkin ödenen harçlar, yalnızca belirli bir yapının inŖa faaliyetlerinde kullanılan makinenin yıl açtığı giderler (amortisman dâhil), diğer direkt giderlerdir. TaŖeron giderleri, szleŖme giderleri, szleŖme harçları ve vergileri, teminat mektubu giderleri, proje giderleri, teknik danıŖma giderleri, elektrik giderleri, makine kiraları ve Ŗantiye giderleri gibi giderler de diğer direkt giderler grubuna dâhil edilebilir⁷⁶.

Sabit Genel retim Giderler: Endirekt madde ve endirekt iŖilik giderleri haricindeki büro demirbaŖı amortismanları, birden fazla inŖaatta alıŖtırılan iŖ makinelerinin amortismanları gibi eŖitli giderler endirekt gider grubuna girer⁷⁷.

Direkt (dolaysız) maliyetler (direkt ilk madde malzeme madde maliyetleri, direkt iŖilik maliyetleri), **endirekt (dolaylı) maliyetler** (endirekt malzeme

⁷⁶ cal, Erden, IŖıklar, a.g.e., s.405.

⁷⁷ cal, Erden, IŖıklar, a.g.e., s.407.

maliyetleri, indirekt işçilik maliyetleri, değişken genel üretim maliyetleri, sabit genel üretim maliyetleri) 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında takip edilir. Dönem sonlarında 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla ilgili bilanço veya gelir tablosu hesabına aktarılır.

2.1.3. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları ve Özel Yapsat İnşaat İşletmelerindeki Farklar

Çalışmanın bu bölümünde inşaat taahhüt işletmelerinde kullanılan maliyet hesapları ve özel yapsat işletmelerindeki farklar konularına değinilmiştir.

2.1.3.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları

7/A sistemi: İnşaat taahhüt işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda stoklarından sarf ettikleri ilk maddeleri, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına alacak kaydederek, 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına ise borç kaydederek. Alt hesaplarda, harcanan maddelerin çeşitleriyle (çimento, tuğla gibi) maliyet taşıyıcıları veya indirekt giderleri kaydetmek için gider yerleri açılır.

İnşaat taahhüt işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda sarf ettikleri işçilikleri, çeşitli borç hesaplarına alacak kaydederek, 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç kaydederek.

İnşaat taahhüt işletmeleri belirli bir yerde yapımı taahhüt edilen inşaatla alakalı yapılan, madde ve işçilik giderleri haricinde kalan giderler diğer direkt giderleri meydana getirir ve yapılan inşaata direkt yüklenir. İnşaat taahhüt işletmelerinde taahhüt edilmiş inşaatların her biri ayrı bir maliyet taşıyıcısını oluşturacağından ve inşaat bazında saptanan bütün giderler direkt maliyet gideri vasfında olacağından, bu grupta çok çeşitli gider türleri vardır⁷⁸.

⁷⁸ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.412.

7/B sistemi: İnşaat taahhüt işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda stoklarından sarf ettikleri ilk maddeleri, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına alacak kaydederken, 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına borç kaydederler. Alt hesaplarda, harcanan maddelerin çeşitleriyle (çimento, tuğla gibi) maliyet taşıyıcıları veya endirekt giderleri kaydetmek için gider yerleri açılır.

İnşaat taahhüt işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda sarf ettikleri işçilikleri, çeşitli hesaplara alacak kaydederler, 791 İşçi Ücret ve Giderleri hesabına borç kaydederler.

İnşaat taahhüt işletmelerinin diğer endirekt maliyet giderleri alt hesaplarda açılacak olan maliyet taşıyıcılarına kaydedilecektir.

2.1.3.2. Özel Yapsat İnşaat İşletmelerindeki Farklar

7/A sistemi: Özel inşaat işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda stoklarından sarf ettikleri ilk maddeleri, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına alacak kaydederken, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına borç kaydederler. Alt hesaplarda, harcanan maddelerin çeşitleri (çimento, tuğla gibi) için esas üretim gider yerleri açılır.

Özel inşaat işletmeleri, yapmakta oldukları inşaatlarda kullandıkları direkt işçilikleri, çeşitli hesaplara alacak kaydederler, 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabına ise borç kaydederler.

Özel inşaat işletmelerinin diğer direkt giderlerini kayıt edebilmeleri için (direkt madde ve direkt işçilik giderlerinin kayıt edileceği 710 ve 720 numaralı hesaplar haricinde) açılmış bir ana hesap yoktur. Bundan dolayı diğer direkt maliyet giderlerinin kaydı, esas üretim gider yerlerine yapılacaktır⁷⁹.

7/B sistemi: Özel inşaat işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda stoklarından sarf ettikleri ilk maddeleri, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına alacak kaydederken, 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına borç

⁷⁹ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.391.

kaydederler. Alt hesaplarda, harcanan maddelerin çeşitleri (çimento, tuğla gibi) için esas üretim gider yerleri açılır.

Özel inşaat işletmeleri, yaptıkları inşaatlarda sarf ettikleri işçilikleri, çeşitli hesaplara alacak kaydederler, 791 İşçi Ücret ve Giderleri hesabına borç kaydederler.

Özel inşaat işletmelerinin diğer direkt maliyet giderleri alt hesaplarda açılacak esas üretim gider yerlerine kaydedilecektir.

2.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Çalışmanın bu bölümünde diğer işletmelerden farklı tarafları bulunan inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebenin önemi ve özellikleri ile inşaat taahhüt işletmelerinde gelir tespit yöntemleri konuları açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebenin Önemi ve Özellikleri

Bu bölümde inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebenin önemi ve özellikleri konuları anlatılmıştır.

2.2.1.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebenin Önemi

Muhasebenin asıl amacı işletmenin sürekliliğini sağlamak ve gereken finansman imkânlarından faydalanmak maksadıyla alakalı kişilere yeterli açıklık ve doğrulukta finansal raporların hazırlanması için bilgi düzeninin meydana getirilmesidir⁸⁰.

Muhasebe, işletmedeki eylemlerin denetimini olabilir yapmak, geleceğe ait işletme eylemlerini tasarlamak, etkili kararlar alınabilmesi maksadıyla işletme içi ve dışındaki kişilere mali olaylarla alakalı bilgilerin

⁸⁰ Engin YARBAŞI, "Türkiye Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Nazım Hesapların Önemi ve Dış Ticaret İşlemlerindeki Yeri", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:7, Sayı:13, Bahar 2008, s.223.

toplanması ve ulaştırılması işlemi olarak da tanımlanır. Sahip olunan bu bilgiler, işletme sahiplerine, yöneticilerine, çalışanlarına doğru kararlar almalarında yol gösterdiği gibi, işletme ile alakalı kişi ve gruplara da kararlar almalarında yardımcı olur. İnşaat taahhüt işlerinde muhasebe sistemi, kendisinden beklenen esas görevleri belli zamanlarda hazırlanan mali tablolar ve maliyet raporları ile yerine getirmektedir. Bütün işletmelerin asıl hedeflerinden biri olan kâr, işletmenin belirli bir dönemdeki hasılatından, o dönemdeki giderlerini geçen kısım olarak ifade edilebilir. Kâr, işletme sahipleri, hissedarları, işletme dışı diğer kişi ve gruplar bakımından da önemlidir. Fakat kârın doğru ölçülebilmesi için, hasılatın meydana geldiğinin kabul edilebileceği belli bir tarihin saptanması gereklidir. Bu durum, inşaat işletmelerini diğer işletmelerden ayıran noktadır. İnşaat taahhüt işlerinde, çoğunlukla yapımına başlanan işlerin, yıllara yaygın olarak meydana gelmesi sebebiyle kârın ölçümü bu sektörde ayrı bir niteliktedir⁸¹.

İNŞAAT TAHHÜT İŞLERİNİN, başlama ve bitim tarihleri farklı hesap dönemlerinde olur. Bundan dolayı, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu, inşaat gelir ve giderlerinin inşaat işinin gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilmiş olmasıdır. İşletme ilgililerinin inşaat taahhüt işinin devam ettiği dönemler boyunca işletme faaliyetleri ve bu faaliyetlerin kârlılığıyla ilgili bilgi alma ihtiyaçları vardır. Üç yılda bitirilecek olan bir köprü inşaatının yapımını üzerine alan inşaat şirketinin, üç yıl boyunca gerçekleştirilen faaliyetlerin kârlılığıyla ilgili bilgileri, üçüncü yılın sonunda, işin bitiminde ortaklarına aktarması doğru değildir. İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sistemi, ihaleye katılmak için teklif edilen fiyatların tayin edilmesi, süregelen işler boyunca gereken maliyet kontrollerinin temini, yapılan işlerle alakalı fiili olarak katlanılan maliyetlerin ve kârın hesaplanması ve finansal tabloların düzenlenmesi bakımından çok önemlidir. Elde edilen bilgiler, işletmenin faaliyetlerine ve gelecekle ilgili kararlar almasına yardımcı olur⁸².

⁸¹ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s. 31-32.

⁸² Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s. 32-33.

2.2.1.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat işleri özelliği gereği, diğer üretim faaliyetlerinden farklıdır ve inşaat muhasebesi kendine has bazı özellikler taşımaktadır. İnşaat taahhüt işleri, süreç bakımından diğer işlere göre daha uzun bir zamanı içerir. Çoğunlukla bir seneden daha uzun bir zamanda tamamlanır. Bu yüzden, sözleşme gelir ve giderlerinin inşaat işinin yapıldığı dönem ile eşleştirilerek hesaplanması gerekir. İnşaat işi kaç döneme yayılırsa yayılsın, hesap döneminin gelir ve giderleri eşleştirilerek sadece o senenin kârı veya zararı tespit edilebilir. Bu tespiti yapabilmek için de, her hesap dönemine ilişkin gelir ve giderlerin doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekir. Bundan dolayı, ihale bedeli büyük önem taşır, inşaat işinin başında tespit edilen maliyet ile teklif edilen ve kabul edilen fiyat arasındaki ilişki, işlemlerin doğru bir biçimde yapılması için hareket noktasını oluşturur. İnşaat işleri çoğunlukla inşaat işletmesinin merkez bürosundan ayrı yerlerde, ayrı şehirlerde bazen de ayrı ülkelerde yapılabilir. Uzak yerlerde yapılan inşaat işlerinde, muhasebe verilerinin toplanması, kaydedilmesi ve kullanılmasında bir takım sorunlar oluşabilmektedir. Bu durum, muhasebenin merkezde mi yoksa inşaat alanında mı tutulacağı kararının verilmesini zorunlu kılar. Uygulamada, inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe; merkez muhasebesi ve şantiye muhasebesi olarak iki ayrı yerde tutulur. Merkez muhasebesinde, inşaat taahhüt işletmesinin tamamıyla ilgili bütün finansal olaylar muhasebeleştirilir. Şantiye ise, inşaat taahhüt işletmesinin yapımını üzerine aldığı inşaat işinin zamanında, proje ve şartname isteklerine uygun biçimde yapılması ve tamamlanması amacıyla kurulan geçici bir işletmedir. Kurulan şantiyelerin zamanı, inşaat işlerinin bitimi ile sınırlıdır. Alınan inşaat işinin başlamasıyla kurulan şantiye, inşaatın tamamlanması ile kaldırılır. Bütün şantiyeler merkeze bağlıdır ve her biri ayrı bir işletme gibi yönetilmektedir. Her şantiyenin yönetimi, bulunduğu iklim koşulları, inşaat işinin niteliği, kullanılan inşaat makinelerinin özelliği, çalışanların özellikleri gibi birçok etkene bağlıdır.

Kimi firmalarda şantiyede de bir muhasebe birimi kurulur, orada yapılan işle ilgili bütün hesaplar şantiyede tutulur. Böyle bir durumda şantiye için ayrı defter tasdik ettirilmeli ve şantiyenin tüm muhasebesi burada tutulmalıdır. Merkezle olan ilişkiler ise merkez şube ilişkisi içinde yürümelidir ve muhasebeleştirilmelidir. Şantiye muhasebesiyle ilgili olmayan bütün işlemler, merkez muhasebesi tarafından tutulmaktadır. Belli dönemlerde, bütün şantiyelerden gelen veriler hesaba katılarak şirketin tamamı için finansal tablolar düzenlemek merkez muhasebesinin esas görevidir. Bu tutum, büyük ve muhasebenin şantiyede tutulmasını gerekli kılan işlerde en verimli tutumdur. Ayrıca bu tutum sayesinde belge ve bilgi akışında olabilecek aksaklıklar engellenmekte ve şantiyenin durumunun zamanında ve doğru olarak takip edilmesine imkân sağlanmaktadır⁸³.

2.2.2. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Gelir Tespit Yöntemleri

İnşaat taahhüt işletmelerinde, gerçekleştirilen işler birden çok hesap dönemini kapsar. Bundan dolayı, hasılatın ve kâr veya zararın tespitinde güçlükler yaşanmaktadır. İnşaat taahhüt işletmelerinde gelir tespit yöntemleri iki türdür:

- Tamamlanma (İşin Tam Bitimi) Yöntemi
- Tamamlanma Oranı (İşin Kısmen Bitim) Yöntemi

2.2.2.1. Tamamlanma (İşin Tam Bitimi) Yöntemi

Taahhüt tamamlanması durumunda hasılatın ve kârın ortaya çıktığı kabul edilir. Taahhütle alakalı olan inşaat maliyetleri, hakediş raporları ve kesilen faturalar sadece bilanço hesaplarına takip edilmektedir. Karşılaştırma yapılmamakta ve kâr veya zarar hesabına aktarılmamaktadır.

⁸³ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.33-34.

2.2.2.1.2. Tamamlanma Yönteminin Üstünlükleri ve Sakıncaları

Tamamlanma yönteminin üstünlükleri⁸⁴;

- i. İşin tamamlanmasıyla birlikte kâr ve zarar hesabı yapıldığından, bulunan rakam en gerçekçi sonucu verecektir.
- ii. Kullanılan yöntem bakımından, inşaat işi tamamlanana kadar, tamamlanma oranı yönteminde olduğu gibi detaylı hesaplamalara gerek kalmaz.
- iii. Tamamlanma oranı yönteminde karşılaşılan tahmini maliyet değişimleri ve diğer olası zararların yol açtığı sorunlar yoktur.
- iv. Bu yöntemde, inşaat maliyetleri ile alakalı herhangi bir tahmin konu edilmediği tutuculuk ilkesine uygundur.
- v. İnşaat taahhüt işinin tamamlanmasıyla hesaplanan kâr, işin tamamlandığı yıldaki finansal tablolarda yer aldığından, vergi bakımından işletmeye her sene bir yük olmayacaktır.
- vi. Bu yöntemin asıl avantajı, gelirin, tamamlanmayan kısma ilişkin olarak tahminlerden çok, sonuçlara dayanılarak raporlanmasıdır.

Tamamlanma yönteminin sakıncaları⁸⁵;

- i. Tamamlanma yöntemi muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırıdır.
- ii. Hasılat, maliyet ve giderler belli dönemlere dengeli bir şekilde dağıtılmazlarsa, yöneticilerin karar alma yöntemlerinden biri olan, dönemler itibariyle yapılan finansal tabloları karşılaştırmanın bir manası olmaz.
- iii. Bu yöntem, tutuculuk ilkesine bağlı kalınarak inşaat maliyetlerinin tahmin zorluğunu yok etse de, dönemler itibariyle gerçekleri yansıtmada hususunda yetersizdir.

⁸⁴ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.35-36.

⁸⁵ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s.36-37.

- iv. Bu yöntem, bir taahhüt işi birden fazla hesap dönemine yayılırsa, inşaatın tamamlanmasına kadar olan sürede arada kalan hesap dönemlerine ait performansı göstermemektedir. Bu açıdan bu yöntem, kârın dönemler itibariyle düzensiz bir şekilde ölçümüne sebep olur.
- v. İnşaat taahhüt işinin tamamlanmasıyla hesaplanan kâr rakamı işin bittiği yıldaki finansal tablolarda yer alacaktır. Dönemler itibariyle bu iş için herhangi bir vergi yükü getirmemekle birlikte, işin bittiği yıl işletme açısından ağır bir vergi yükü getirme ihtimali büyüktür.
- vi. Bu yöntemin kullanılması sonucu, inşaat işletmeleri tarafından bazı muhasebe ilkelerine uyulmamaktadır. Dolayısıyla bu işletme yönetimi için gereken bilgilerin zamanında üretilmesine izin vermemekte, yeni alınacak olan taahhüt işleri için geçmiş dönem bilgileri ile bir karşılaştırma yapılamamakta ve karşılaşılan finansal sorunlar sebebiyle, taahhüt işlerinin uzaması ve kalitesinin düşmesi gibi sonuçlarla karşılaşılabilir.

2.2.2.2. Tamamlanma Oranı (İşin Kısmen Bitim) Yöntemi

Tamamlanma oranı (işin kısmen bitim) yöntemi uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarından (TMS) 11 numaralı inşaat sözleşmeleri standardında temel alınan yöntemdir.

Hizmet sunumuyla alakalı bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği hallerde, işleme ait hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma seviyesi dikkate alınacak şekilde finansal tablolara yansıtılır. İşlemin tamamlanma seviyesi dikkate alınacak şekilde hasılatın kayda alınmasına tamamlanma yüzdesi yöntemi denir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde inşaat sözleşmesinin her dönem oluşan maliyetleri ilgili oldukları dönemde gelir tablosuna satış maliyeti şeklinde alınır, sözleşmenin toplam bedelinin tamamlanma derecesine denk gelen tutarı da ilgili dönemin

hesabına aktarılır. Bu sayede tamamlanma yüzdesi yönteminde her dönem bitirilen işle orantılı olarak gelir ve kâr raporlanması sağlanır⁸⁶.

2.2.2.2.1. Tamamlanma Oranının Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Bir sözleşmenin tamamlanma basamakları bir takım yöntemlerle belirlenir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir bir şekilde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler; bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranını, yapılan işle ilgili incelemeleri ve sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranını içerebilir⁸⁷.

Tamamlanma oranının tespitinde kullanılan yöntemlerden birincisi girdilerin ölçümüne dayalı bir yöntemken, öbür iki yöntem çıktı ölçümüne dayalı yöntemlerdir. Şimdiye kadar yapılan işe ilişkin katlanılan sözleşme maliyetlerinin, tespit edilen toplam inşaat maliyetlerine oranı yöntemine göre, tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında, katlanılan maliyet toplamı sadece yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetlerini kapsayacak şekilde bulunmakta olup, aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır⁸⁸.

Tamamlanma Yüzdesi (Oranı) = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Bu formülün neticesinde bulunan tamamlanma yüzdesi yöntemi yardımı ile dönemlere ilişkin sözleşme geliri ve sözleşme maliyeti tutarları da şu şekilde hesaplanmaktadır⁸⁹:

⁸⁶ Evren Dilek ŞENGÜR, İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül – Ekim 2012, s.130-131.

⁸⁷ **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı**, Resmi Gazete Tarihi: 26.10.2005, Sayı: 25978, Madde:30.

⁸⁸ İlker Kıymetli ŞEN, "TMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi", **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, Aralık 2012, s.87.

⁸⁹ İlker Kıymetli ŞEN, **a.g.m.**, s.87.

Dönem Sözleşme Geliri = Toplam Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi

Dönem Sözleşme Maliyeti = Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti x Tamamlanma Yüzdesi

Örneğin, 3 senede bitirilecek ve sözleşme bedeli 65 Türk Lirası (TL) olan bir sözleşmede birinci sene katlanılan maliyet 22 TL ise tamamlanma yüzdesi birinci sene için $22 \text{ TL} / 65 \text{ TL} = \%33,85$ olacaktır. İkinci sene, maliyet tahmini 10 TL çoğalmış ve bu çoğalmaya alıcı tarafından da onay verilmişse, ikinci sene katlanılan maliyetin 17 TL olması durumunda, $(22 \text{ TL} + 17 \text{ TL}) / 75 \text{ TL} = \%52$ olacaktır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı 38. maddeye göre “tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ait cari tahminlere birikimli olarak uygulanır” hükmünden hareketle ikinci sene hesaplamalarında birikim esası uygulanması yolu seçilmiştir. Sözleşmeye konu olan işin fiziki tamamlanma oranının hesaplanmasında, yüklenici ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye ilave edilen projedeki metraj birimi önemlidir. Örneğin, projenin bitirilmesiyle ilgili hesaplamalarda beton, demir, tuğla, çimento, duvar, sıva, kiremit gibi metrajlar kullanılmaktadır. Sözleşme ekindeki projeye dayanılarak kaç m3 demir, kaç ton demir, kaç m3 veya m2 tuğla duvar, kaç m2 sıva ve kaç m2 kiremit harcanacağı önceden saptanarak projelendirilmelidir. Buna göre gerek tamamlanma yüzdeleri, gerek ilgili hakediş hesaplamaları, yukarıda belirtilen ölçütler üzerinde fiili miktar hesaplanıp toplanarak başlangıçta saptanan fiili miktar toplamına bölünmektedir. Böylelikle, hem fiziki tamamlanma oranı objektif bir şekilde hesaplanmakta, hem de gelecekte ortaya çıkabilecek hukuki anlaşmazlıkların da işin başında çözülmesi hızlanmış olmaktadır⁹⁰.

⁹⁰ İlker Kıymetli ŞEN, a.g.m., s.88.

2.2.2.2.2. Tamamlanma Oranı Yönteminin Üstünlükleri ve Sakıncaları

Tamamlanma oranı yönteminin üstünlükleri⁹¹;

- i. Gelir ve giderler ait oldukları hesap dönemlerinin finansal tablolarında yer aldığından muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesine uygundur.
- ii. Karar vericiler bakımından inşaat işletmesinin finansal tabloları daha objektif bilgi verecektir.
- iii. Gelir ve giderler ait oldukları hesap dönemlerinin finansal tablolarında yer aldığından dolayı, işletmenin performansı hakkında açıklayıcı bilgi vereceğinden, finansal tabloların karşılaştırılmasına da imkân sağlayacaktır.
- iv. İşin tamamlanması için gereken ek maliyetleri devamlı tahmin etme mecburiyeti olduğundan, yönetimin tüm dikkatini devamlı iş üzerinde tutmasına sebep olur.
- v. Bu yöntem, ilgili olduğu dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme hususunda faydalı bilgiler sağlar.

Tamamlanma oranı yönteminin sakıncaları⁹²;

- i. Tamamlanma oranı yöntemi tahminlere dayalı bir yöntem olduğundan, geleceğe ilişkin bazı belirsizliklerin olma ihtimalinden dolayı, tahminlerin hatalı olma olasılığı vardır.
- ii. Uzun dönemler itibarıyla maliyet tahmininin türlü faktörlerden etkilenmesi ve sağlıklı olmaması gibi durumlarda, yıllara dağıtılan kâr gerçek durumu yansıtmayabilir.

⁹¹ Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s. 41.

⁹² Burcu ADİLOĞLU, a.g.t., s. 41.

- iii. İleride zararlarla neticelenecek işlerde ilk yıllarda tanınan kârın dağıtılması durumunda işletmenin zor durumda kalabilme olasılığı vardır.

2.2.2.3. Tamamlanma (İşin Tam Bitimi) Yöntemi ile Tamamlanma Oranı (İşin Kısmen Bitim) Yöntemini bir Örnek Yardımı ile Karşılaştırma

İnşaat şirketi 2010 yılında bir hastane inşaatı sözleşmesi imzalamıştır. İnşaat şirketi 2010 yılında yaptığı tahminler neticesinde, işin maliyetini 5.000.000 TL şeklinde hesaplamış, sözleşmenin bedelini de 6.200.000 TL olarak saptamıştır. Hastane inşaatı 2012 yılında tamamlanmıştır ve inşaatla ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

	2010	2011	2012
Fiili Maliyet	1.400.000 TL	3.250.000 TL	550.000 TL
Alınan Hakedişler	1.500.000 TL	3.200.000 TL	1.500.000 TL
Tamamlanma Maliyeti	4.200.000 TL	634.000 TL	--

Tamamlanma (İşin Tam Bitimi) Yöntemine Göre Yapılacak Muhasebe Kayıtları

2010 Yılı Muhasebe Kayıtları

-----2010-----	Borç	Alacak
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL. 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	1.400.000,00	1.400.000,00
-----2010-----		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.400.000,00	1.400.000,00
-----2010-----		
102 BANKALAR 350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ.	1.500.000,00	1.500.000,00
-----/-----		

Şirketin 31 Aralık 2010 tarihli bilançosunun varlıklar bölümünde 170 Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı 1.400.000 TL'dir. Bilançonun kaynaklar bölümünde ise 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı 1.500.000 TL olarak görünmektedir.

Tamamlanma (işin tam bitimi) yönteminde, gelir ve giderler için ait oldukları hesap dönemlerinde muhasebe kaydı yapılamamakta, maliyet ve giderler işin bitiminde eksiksiz olarak tespit edilmektedir. Bundan dolayı şirketin 2010 yılı gelir tablosunda devam eden inşaat ile ilgili bir gelir ve gider hesabına yer verilmeyeceğinden ötürü, gerçekleşen kâr veya zarar yoktur.

2011 Yılı Muhasebe Kayıtları

-----2011-----	Borç	Alacak
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL.	3.250.000,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		3.250.000,00
-----2011-----		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	3.250.000,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		3.250.000,00
-----2011-----		
102 BANKALAR	3.200.000,00	
350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ.		3.200.000,00
-----/-----		

Şirketin 31 Aralık 2011 tarihli bilançosunun varlıklar bölümünde 170 Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı 4.650.000 TL'dir. Bilançonun kaynaklar bölümünde ise 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı 4.700.000 TL olarak görünmektedir.

31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla 4.650.000 TL olan 170 Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı, 2010 yılının maliyeti olan 1.400.000 TL ile 2011 yılının maliyeti olan 3.250.000 TL'lik inşaat maliyetinden meydana gelmektedir.

31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla 4.700.000 TL olan 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı, 2010 yılındaki 1.500.000 TL'lik hakediş ile 2011 yılındaki 3.200.000 TL'lik hakedişlerin toplamından oluşur.

2012 Yılı Muhasebe Kayıtları

-----2012-----	Borç	Alacak
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL. 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	550.000,00	550.000,00
-----2012-----		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	550.000,00	550.000,00
-----2012-----		
102 BANKALAR 350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ.	1.500.000,00	1.500.000,00
-----2012-----		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ON.MAL.	5.200.000,00	5.200.000,00
-----2012-----		
350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR	6.200.000,00	6.200.000,00
-----/-----		

Tamamlanma yönteminde, işin bittiği yılda kâr hesabı yapıldığından, son yılda inşaat işinin gelir ve giderleri gelir tablosuna aktarılır. Bilançodaki 170 Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı, 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına, 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı ise, 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır. 2012 yılı gelir tablosunda ise, bütün inşaat gelir ve giderleri olacak, gelir ve gider arasındaki fark ise bütün inşaat işinin kârını ortaya çıkaracaktır.

2012 yılı sonunda inşaat maliyet hesabına aktarılan 5.200.000 TL'lik 170 Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı, 2010 yılının maliyeti olan 1.400.000 TL, 2011 yılının maliyeti olan 3.250.000 TL ve 2012 yılının

maliyeti olan 550.000 TL'nin toplamından meydana gelmektedir. 2012 yılı sonu 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılan 6.200.000 TL olan 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı ise, üç yıldaki hakedişlerin toplamından oluşur. 6.200.000 TL'lik 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı ile 5.200.000 TL'lik 622 Satılan Hizmet Maliyeti arasındaki fark 1.000.000 TL kâr olarak karşımıza çıkmaktadır.

-----2012-----	Borç	Alacak
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	6.200.000,00	
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI		6.200.000,00
-----2012-----		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	5.200.000,00	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		5.200.000,00
-----2012-----		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	1.000.000,00	
692 DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI		1.000.000,00
-----2012-----		
692 DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI	1.000.000,00	
592 DÖNEM NET KÂRI		1.000.000,00
-----/-----		

Tamamlanma Yüzdesi (İşin Kısmen Bitim) Yöntemine Göre Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, tamamlanma yönteminden farklı olarak, kâr işin yapıldığı hesap dönemlerinde hesaplanır. Her sene sonunda işin ne kadar tamamlandığı hesaplanır, gelir ve giderler ilgili hesap döneminin gelir tablosunda gösterilir.

2010 yılının tamamlanma oranının hesaplanması;

Yıllık fiili maliyet	1.400.000,00
Tamamlanma maliyeti	4.200.000,00
Toplam maliyet	5.600.000,00

Tamamlanma Oranı $1.400.000,00 / 5.600.000,00 = 0,25$

2010 yılında inşaat işinin %25'i tamamlanmıştır. Sözleşme bedeli 6.200.000 TL X 0.25 = 1.550.000 TL bu dönem hak edilecek olan tutardır.

2010 Yılı Muhasebe Kayıtları

-----2010-----	Borç	Alacak
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL. 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	1.400.000,00	1.400.000,00
-----2010-----		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.400.000,00	1.400.000,00
-----2010-----		
102 BANKALAR 350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ.	1.550.000,00	1.550.000,00
-----2010-----		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ON.MAL.	1.400.000,00	1.400.000,00
-----2010-----		
350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.550.000,00	1.550.000,00
-----2010-----		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	1.550.000,00	1.550.000,00
-----/-----		

-----2010-----		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	1.400.000,00	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.400.000,00
-----2010-----		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	150.000,00	
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		150.000,00
-----2010-----		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	150.000,00	
592 DÖNEM NET KÂRI.		150.000,00
-----/-----		

Hesaplamalar ve yapılan muhasebe kayıtlarının sonucunda, 1.550.000 TL 600 Yurtiçi Satışlar hesabıyla, 1.400.000 TL 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı arasındaki farktan 150.000 TL tahakkuk eden kâr ortaya çıkar.

2011 yılının tamamlanma oranının hesaplanması;

2010 yılı fiili maliyet	1.400.000,00	
2011 yılı fiili maliyet	3.250.000,00	
Toplam fiili maliyet	4.650.000,00	
Tamamlanma maliyeti	634.000,00	
Toplam maliyet	5.284.000,00	

Tamamlanma Oranı $4.650.000,00 / 5.284.000,00 = 0,88$

2011 yılı sonu itibariyle inşaat işinin %88'i bitirilmiştir. 2010 yılında işin %25'i tamamlandığından, 2011 yılında işin %63'ü tamamlanmış olmaktadır. Sözleşme bedeli olan 6.200.000 TL X 0.63 = 3.906.000 TL bu dönem hak edilecek olan tutardır.

2011 Yılı Muhasebe Kayıtları

-----2011-----	Borç	Alacak
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL. 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	3.250.000,00	3.250.000,00
-----2011-----		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3.250.000,00	3.250.000,00
-----2011-----		
102 BANKALAR 350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ.	3.906.000,00	3.906.000,00
-----2011-----		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ON.MAL.	3.250.000,00	3.250.000,00
-----2011-----		
350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR	3.906.000,00	3.906.000,00
-----2011-----		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	3.906.000,00	3.906.000,00
-----2011-----		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	3.250.000,00	3.250.000,00
-----2011-----		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	656.000,00	656.000,00
-----2011-----		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 592 DÖNEM NET KÂRI.	656.000,00	656.000,00
-----/-----		

Hesaplamalar ve yapılan muhasebe kayıtlarının sonucunda, 3.906.000 TL'lik 600 Yurtiçi Satışlar hesabıyla 3.250.000 TL'lik 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı arasındaki farktan 656.000 TL kâr bulunur.

2012 yılının tamamlanma oranının hesaplanması;

İşin tamamlandığı yıl olan 2012 yılında iş %100 tamamlanacaktır. İnşaat işi 2011 yılı itibariyle %88 tamamlandığından, 2012 yılında da %12'si tamamlanmıştır.

Sözleşme bedeli 6.200.000 TL X 0.12 = 744.000 TL bu dönem hak edilecek olan tutardır.

2012 Yılı Muhasebe Kayıtları

-----2012-----	Borç	Alacak
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL. 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	550.000,00	550.000,00
-----2012-----		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	550.000,00	550.000,00
-----2012-----		
102 BANKALAR 350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ.	744.000,00	744.000,00
-----2012-----		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ON.MAL.	550.000,00	550.000,00
-----2012-----		
350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ. 600 YURTİÇİ SATIŞLAR	744.000,00	744.000,00
-----2012-----		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR 690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	744.000,00	744.000,00
-----2012-----		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	550.000,00	550.000,00
-----/------		

-----2012-----		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	194.000,00	
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		194.000,00
-----2012-----		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	194.000,00	
592 DÖNEM NET KÂRI.		194.000,00
-----/-----		

Hesaplamalar ve yapılan muhasebe kayıtlarının sonucunda, 744.000 TL 600 Yurtiçi Satışlar hesabıyla 550.000 TL 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı arasındaki farktan 194.000 TL kâr bulunur.

2010, 2011 ve 2012 yılları itibariyle her iki yöntemde ortaya çıkan kârların karşılaştırılması aşağıdaki gibidir:

YILLAR	TAMAMLANMA YÖNTEMİ	TAMAMLANMA ORANI YÖNTEMİ
2010	---	150.000 TL
2011	---	656.000 TL
2012	1.000.000 TL	194.000 TL
TOPLAM	1.000.000 TL	1.000.000 TL

İki yöntemde de bulunan kâr değişmemektedir. Tamamlanma yönteminde kârın hepsi işin bittiği yıl hesaplanmakta, tamamlanma oranı yöntemindeyse, kâr işin gerçekleştiği her yılın sonunda hesaplanmaktadır.

2.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS) 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

Çalışmanın bu bölümünde inşaat sözleşmeleri standardının amacı ve kapsamı, inşaat sözleşmeleri standardı kapsamında sözleşme maliyetleri, inşaat sözleşmeleri standardı kapsamında hak edişler ve muhasebeleştirilmesi, inşaat sözleşmeleri standardına göre gelir, gider ve maliyetler ile inşaat sözleşmeleri standardına göre inşaat taahhüt

işletmelerinin finansal tablo, dipnot ve eklerinde açıklanacak hususlar konularına yer verilmeye çalışılmıştır.

2.3.1. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı ve Kapsamı

İnşaat sözleşmeleri standardının kapsamına yapımı çoğunlukla uzun müddetlere yayılan ve yapının başka birine ait olması sebeplerine bağlı olarak müşterinin ad ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden uzun süren yıllara sari yapım sözleşmeleri girer ve sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda hangi zamanlarda gelir ve gider olarak gösterilecekleri hususunda Kavramsal Çerçeve'deki muhasebe ilkeleri temel alınır. Kavramsal çerçevede standart; bir varlığın inşa edilmesiyle direkt ilişkisi bulunan hizmetlerin verilmesine yönelik olan proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ile varlıkların yıkılması ya da restore edilmesi ile varlıkların yıkılması sonrasında çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri kapsar⁹³.

2.3.2. İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Sözleşme Maliyetleri

İnşaat sözleşmeleri standardında sözleşme maliyetleri üç grupta ele alınmaktadır; belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi bulunan maliyetler, genel olarak sözleşmeye konu olan işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ile sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan başka maliyetler şeklindedir⁹⁴.

⁹³ Ayşe N. YERELİ, Nilgün KAYALI, Lale DEMİRLİOĞLU, “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 3, Yıl: 2011, s.118.

⁹⁴ Yereli, Kayalı, Demirlioğlu, **a.g.m.**, s.119.

2.3.2.1. Doğrudan Sözleşme Maliyetleri

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi olan maliyetler; inşaat sahası işçilik maliyetleri gözetimde içinde olmak üzere, inşaatla sarf edilen malzemelerin maliyetleri, inşaatla kullanılan tesis, makine ve cihazların amortismanı, tesis, makine ve malzemelerin inşaat sahasına getirilmesi ve götürülmesi ile alakalı taşıma maliyetleri, tesis, cihaz ve makinelerin kiralanmasından doğan maliyetleri, sözleşmeyle direkt ilişkisi bulunan tasarım ve teknik destek hizmetlerinin maliyetleri, tahmini garanti maliyetleri de içinde olmak kaydıyla, garantiye giren işler ve büyük onarımlarla ilgili saptanan maliyetler ve üçüncü kişilerin ödeme taleplerini kapsar. Bu maliyetler; sözleşme gelirine eklenmemiş, artık malzemelerin satışı ve sözleşmeye konu olan işin tamamlanmasında tesis ve teçhizatın satılmasıyla elde edilen gelirler gibi arzi gelirlerle azaltılabilir. Fakat arzi gelire nasıl muamele edileceğinin kararı dikkatli verilmelidir. Müşteriden alınan bir avans işletme yönetimi tarafından bir bankada faiz geliri elde etmek için kullanılabilir. Bu durumda elde edilen faiz gelirin arzi bir gelir olarak maliyetlerden çıkarılması ya da sözleşme gelirine eklenmesi söz konusu olacaktır. Özün önceliği ilkesinden hareketle, bir inşaat taahhüt işletmesi elde ettiği hakedişleri devamlı surette bu şekilde değerlendiriyorsa elde edilen faiz geliri arzi bir gelir olarak değerlendirilmemeli bundan dolayı maliyeti eksiltlen bir öge olarak görülmemelidir⁹⁵.

2.3.2.2. Dolaylı Sözleşme Maliyetleri

Sözleşmeye konu olan işle ilişkisi bulunmayan ya da bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri haricinde bırakılır. Bu maliyetler; sigorta, genel tasarım ve teknik hizmetler ile inşaatla çalışmış olan personelin ücret bordrosunun düzenlenmesi gibi genel inşaat

⁹⁵ Bakar A. SALEH, *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Muhasebe Uygulamaları: Türkiye, Irak ve UFRS Karşılaştırılması*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri 2010, s.70.

giderleridir. Ayrıca; sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderlerini, satış maliyetlerini, sözleşmede geri ödenecek olan gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme giderlerini ve belirli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanlarını içerir. Dolaylı sözleşme maliyetleri; sistemli metotlar kullanılarak inşaat işinin normal seviyesi temel alınarak dağıtılır⁹⁶.

2.3.3. İnşaat Sözleşmeleri Standardı Kapsamında Hakedişler ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat sözleşmeleri standardına göre alınan hakediş bedelleri, işin tamamlanma düzeyine göre gelirin güvenilir olarak ölçülmesi şartıyla gelir tablosuna yansıtılır. Oysa mevcut uygulamada; geçici kabul yapıncaya kadar alınan hakediş tutarları bilançoda pasif bir hesapta bekletilmekte, ancak iş tamamlanıp geçici kabul yapıldığında sonuç hesaplarına gelir olarak aktarılmaktadır.

2.3.4. İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Gelir, Gider ve Maliyetler

Standart, bir sözleşmeye bağlı olarak üstlenilen yıllara yaygın bir inşaat işine bağlı olarak ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesini esas yöntem olarak kabul etmektedir. Süren inşaata ait gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde bu yöntemin uygulanabilmesi için en önemli koşul sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesidir. Standardın benimsediği tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kaynaklanan gelir ve giderler işin sürdüğü her dönem için ayrı ayrı saptanıp kayıt altına alınmalıdır. Bu sebeple işin devam ettiği her dönem sonunda kâr ya da zarar finansal tablolara yansıtılmalıdır. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

⁹⁶ Evren Dilek ŞENGÜR, **a.g.m.**, s.127.

Standardı, kesinlikle tamamlanmış sözleşme yönteminin uygulamasına izin vermemektedir⁹⁷.

2.3.4.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumu

İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde öngörülebiliyorsa, gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma oranı temel alınarak gelir ve gider şeklinde gerçekleştirilir. Sabit fiyatlı sözleşmede; toplam sözleşme geliri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, sözleşme sonucunda aktif hesaplarda artış olacaksa, bilanço tarihi itibariyle sözleşmenin bitirilmesi için gerekli olan inşaat maliyetleri ile sözleşmenin bitirilen kısmının maliyetleri güvenilir şekilde ölçülebiliyorsa, sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetleri kolayca belirlenebiliyorsa ve güvenilir şekilde ölçülebildiğinden dolayı fiili sözleşme maliyetleri ile tahmini maliyetler karşılaştırılabiliyorsa, sözleşme sonuçları güvenilir biçimde öngörülmektedir⁹⁸.

2.3.4.2. Tamamlanma Oranı Yöntemi

Tamamlanma oranı yöntemi toplam maliyetlerin tahmin edilmesine dayanmaktadır. Yapılan tahminler zamanla değişikliğe uğrayabilir. Bu gibi durumlarda TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre işlem yapılmaktadır. TMS 11'e göre yüklenici olan işletmenin bir sözleşmenin tamamlanma kademesiyle alakalı olarak tamamlanma oranını değişik şekillerde saptaması mümkündür. İnşaat işiyle ilgili tamamlanma oranını güvenilir şekilde ölçen metodu kullanması hususunda seçme hakkı yüklenicininindir. Zira bu husus inşaat işinin niteliği, büyüklüğü, kapsamı ve sektörüne göre değişiklik göstermektedir⁹⁹.

⁹⁷ Bakar A. SALEH, **a.g.t.**, s.72.

⁹⁸ Yereli, Kayalı, Demirlioğlu, **a.g.m.**, s.120.

⁹⁹ Yereli, Kayalı, Demirlioğlu, **a.g.m.**, s.121.

2.3.4.3. Döneme Ait Olmayan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Tamamlanma oranı yönteminde yüklenici firmanın sözleşme kapsamında gelecekte yapmak istediği işlerle alakalı maliyetlere katlanması gerekebilir. İnşaat sözleşmeleri standardı, bu tarz sözleşme maliyetlerinin, geri alınabileceklerinin mümkün olabilmesi şartıyla, müşteriden olan alacakları temsil edeceğini ve yapılmakta olan sözleşme işi ismiyle bir varlık şeklinde finansal tablolara alınabileceğini belirtmektedir¹⁰⁰.

2.3.4.4. Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme

Sonucun güvenilir biçimde öngörülemediği hallerde, katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilmesi muhtemel olan kısım kadar olan tutar gelir kaydedilerek tahakkuk ettirilir. Maliyetlerin geliri aşma olasılığı çoksa, beklenen zarar hemen gider olarak kaydedilir. Buna göre; yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi olasılık dâhilinde olan kısmı gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri meydana geldikleri dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır¹⁰¹.

2.3.4.5. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini geçme olasılığı varsa beklenen zarar doğrudan gider yazılarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, yüklenici işletme, denize sıfır konumda olan bir kayalığın üzerine otel inşa edecektir. Bu inşaatla alakalı teçhizat ve malzemeleri kiralamış, inşaatla çalışacak personeli de işe alımını yapmıştır. Ancak yüklenici inşaatın yapılacağı alana gittiğinde, kayalığın denize düştüğünü

¹⁰⁰ Bakar A. SALEH, a.g.t., s.74.

¹⁰¹ Bakar A. SALEH, a.g.t., s.74.

görmüştür. Müşteri, sözleşme fiyatını değiştirmeden otel inşası için yeni bir yer teklif etmektedir. Müşterinin teklifi zararı azaltsa da bütünüyle ortadan kaldırmamaktadır. Bu sebeple meydana gelen bu zarar doğrudan gelir tablosuna alınmalıdır. Başka bir örnek olarak; görev sebebiyle yüklenici firmanın işi geç bitirmesini ve bu sebepten ceza ödemek durumuyla karşı karşıya kalması gösterilebilir¹⁰².

2.3.5. İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Taahhüt İşletmelerinin Finansal Tablo, Dipnot ve Eklerinde Açıklanacak Hususlar

Bir işletme sözleşme geliri tutarını, gelirin saptanması için kullandığı yöntemleri, tamamlanma aşamasında kullandığı yöntemleri, aldığı avansların tutarını, hakedişler üzerinden aldığı teminatları finansal tablo, dipnot ve eklerinde açıklamak durumundadır.

2.4. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE KÂRIN TESPİTİ, VERGİLENDİRİLME VE TEVKİFAT

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye vergi düzenlemeleri doğrultusunda gelir ve kârın hesaplanması, vergilendirme ve mali tablolarda gösterilmesi ile Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri doğrultusunda gelir ve kârın hesaplanması ve mali tablolarda gösterilmesi ile inşaat muhasebesinde tevkifat konuları anlatılmaya çalışılmıştır.

2.4.1. Türkiye Vergi Düzenlemeleri Doğrultusunda Gelir ve Kârın Hesaplanması, Vergilendirme ve Mali Tablolarda Gösterilmesi

İnşaat taahhüt işletmelerinde gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına göre ve uygulaması zordur. Aynı yıl içinde tamamlanıp teslim edilen ve hizmet tamamlandığı için faturası düzenlenen işlerle ilgili gelirin tahakkuk

¹⁰² Bakar A. SALEH, a.g.t., s.76.

etme ve elde edilmiş olma gibi sorunları olmayacaktır. Fakat bir taahhüt işi birden fazla yıl sürüyor ise cari yılda yapının inşaatı tamamlanmamış olsa bile, cari yılda yapılan işle ilgili hakedişlere dayanılarak bazı tahsilatlar yapılmış ve bunların faturası da düzenlenmiş olabilir. Alınan tahsilatlar avans niteliğinde olmamasına, işin o zamana kadar tamamlanan kısmı ile alakalı ve faturasının da düzenlenmiş olmasına rağmen gelir olarak kabul edilmez, bu durum tahakkuk esasına çelişkili bir durumdur. Bu yüzden; gelir, işin tam olarak bitiminde tahakkuk eder ve gelir, işin kısmen bitiminde tahakkuk eder şeklinde iki yaklaşım ortaya çıkmıştır¹⁰³.

İnşaat taahhüt işletmeleri elde ettikleri gelirleri önce bilanço hesabı olan 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabına, dönem sonunda ise 600 Yurtiçi Satışlar gelir hesabına kaydederler.

İnşaat taahhüt işletmelerinde kârın tespiti konusunda ise; hizmet satışının, hizmetin bitirildiği yıl gerçekleştiği kabul edilir, bu yıla kadar yapılan hizmete ilişkin alınan tahsilatlar pasifleştirilerek biriktirilir, aynı şekilde bitiş yılına kadar yapılan maliyet giderleri de aktifleştirilerek biriktirilir ve hizmetin tamamlandığı yılda, biriktirilmiş olan bu gelirler ve maliyetler karşılaştırılarak kâr veya zarar saptanır¹⁰⁴.

İşe başlanılan tarih itibariyle ortaya çıkan giderler 170 ve 178 numaralı yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyeti hesaplarında; elde edilen tahsilatlar ise 350 ve 358 numaralı yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri hesaplarında takip edilir.

İnşaat taahhüt işletmelerinde giderlerin ve gelirlerin bilançoda takip edilmesinin nedeni, kârın ve zararın tespitinin işin tamamlandığı yıla bırakılmış olmasıdır.

Birden çok takvim yılı sürecektir olan inşaat ve onarım işlerinden kâr veya zarar işin tamamlandığı yıl kesin bir şekilde saptanır, tümü o yılın geliri sayılır ve sözü edilen yılın beyannamesinde gösterilir. İşletmeler, bu gibi durumlarda her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini farklı bir defterde

¹⁰³ Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.485.

¹⁰⁴ Öcal, Erden, Işıklar, **a.g.e.**, s.573.

ya da tutmuş oldukları defterlerin farklı sayfalarında göstermek ve hazırlayacakları beyannameleri işin tamamlandığı takvim yılını izleyen yılın Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar vermek mecburiyetindedirler¹⁰⁵.

Bu konuda en önemli koşul, işin taahhüt kapsamında yapılan bir iş olmasıdır. İşin başlama ve bitiş tarihleri aynı yıl içindeyse, kârın tespiti o yılın sonunda yapılmalıdır. İşin bitimi bir sonraki yıla uzuyorsa, kârın tespiti işin tamamlandığı yıl yapılmalıdır. Sözleşmelerde işin tamamlandığı tarih olarak belirtilen tarih, tek başına belirleyici değildir. Sözleşmede işin tamamlanma tarihi belirtilmesine karşın, kârın tespiti, geçici kabul tarihine bağlandığından, bu iki tarihten işin bittiği (geçici kabul tutanağının imzalandığı) tarih dikkate alınmalıdır¹⁰⁶.

İnşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne bağlı olan durumlarda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idare tarafından onay verildiği tarih; başka durumlarda ise işin fiilen bitirildiği ya da fiilen bırakıldığı tarih bitiş tarihi olarak kabul edilir. Bitiş tarihinden itibaren bu işlere ait olarak katlanılan giderler ve ne şekilde olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının saptanmasında dikkate alınır¹⁰⁷.

Birden çok takvim yılı sürecek olan inşaat ve onarım işlerinde veya bu inşaat ve onarım işlerinin diğer işlerle beraber yapılması durumunda ortak olan genel giderler ve amortismanlar; yıl içinde birden çok inşaat ve onarım işinin beraber yapılması durumunda, tüm yıllara ilişkin ortak genel giderler bu işlerle ilgili harcamaların enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan oranı dâhilinde, yıl içinde tek ya da birden çok inşaat ve onarım işinin burada sayılanları kapsamayan işlerle beraber yapılması durumunda, her yıla ilişkin ortak genel giderler, bu işlere ilişkin harcamalar ile diğer işlere

¹⁰⁵ **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Sayı:10700, Madde:42.

¹⁰⁶ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.574.

¹⁰⁷ **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**, Madde:44.

ilişkin satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan oranı dâhilinde ve birden çok inşaat ve onarım işlerinde ya da bu işlerle başka işlerde ortaklaşa kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma araçlarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır¹⁰⁸.

Türk vergi mevzuatına göre ticari kazançların vergilendirmesinde beyan esası uygulanmaktadır. Gelir vergisine tabi mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançlarına ait beyannamelerini ertesi yıl Mart ayı içinde, kurumlar vergisine tabi olan mükellefler ise kazançlarına ait beyannamelerini ertesi yıl Nisan ayı içinde vermek zorundadırlar.

İnşaat ve taahhüt işletmeleri inşaat sürdüğü süre boyunca kâr veya zarar tespiti yapmazlar. İşin tamamlandığı yıl dönem sonunda kâr veya zarar tespit edilir ve ertesi yıl Mart ayı içinde beyanname verilir.

İnşaat taahhüt işletmeleri, her yıl verecek oldukları beyannamelere, bir önceki yıl bitirmiş oldukları inşaat işinin kâr veya zararını ekleyecek; daha tamamlanmamış inşaatlara ilişkin kâr veya zarar tespiti yapılmayacak ve beyannameye eklenmeyecektir¹⁰⁹.

İnşaat taahhüt işletmeleri yıllık vermek zorunda oldukları beyannameye inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarını, hakedişlerden kesilen teminatlarını, varsa yurtdışı kazançlarını ve asıl faaliyetinin dışında kalan faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarını ekleyeceklerdir.

2.4.2. Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri Doğrultusunda Gelir ve Kârın hesaplanması ve Mali Tablolarda Gösterilmesi

İnşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda gösterilmesinde başlıca esas, inşaat sözleşmelerine ilişkin olan gelir ve maliyetlerin finansal tablolara doğru bir biçimde yansıtılması ve raporlanması hususudur.

¹⁰⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde:43.

¹⁰⁹ Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e., s.597.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardında sözleşme geliri; sözleşmede ilk başta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve sözleşmeye konu olan işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden; gelir olarak neticelenmesi mümkün olanlar ve sonuçları güvenilir bir biçimde ölçülebilenlerdir¹¹⁰.

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinin temelini, sözleşme gelirlerinin dönemlerinin belirlenmesi içerir. Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde gelir, sözleşmenin bitirilmesinden çok yapılmakta olan işler şeklinde nitelenir. Standartta sözleşme maliyetleri; belirli bir sözleşmeyle direkt ilişkisi olan maliyetler, sözleşmeye konu olan işle alakası kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler olarak üç ögeden meydana gelmektedir¹¹¹.

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler; inşaatın yapımında sarf edilen malzeme maliyetlerine benzer olan direkt sözleşme maliyetlerini, sigorta gibi genel sözleşme maliyetlerini, gözetim de içinde olmak üzere inşaat sahasındaki işçilik maliyetlerini, inşaatta kullanılan tesis, makine ve cihazların amortisman giderlerini, tesis, makine, cihaz ve malzemelerin inşaat sahasına getirilmesi ve inşaat sahasından götürülmesi ile alakalı taşıma maliyetlerini, tesis ve makinelerin kiralama maliyetlerini, sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, tahmini garanti maliyetleri de olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ait önceden belirlenen maliyetler ve üçüncü şahısların ödeme taleplerini içerir. Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler; sigorta, belirli bir sözleşmeyle direkt ilişkisi bulunmayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve inşaat genel giderlerinden meydana gelir. Sözleşmeye konu olan işle ilgisi bulunmayan ya da bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat

¹¹⁰ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, Madde:11.

¹¹¹ Ali İhsan AKGÜN, İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2013, s:80.

sözleşmesi maliyetleri harici bırakılır. Bu tür maliyetler; sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderlerini, satış maliyetlerini, sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetlerini ve belirli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanını kapsar¹¹².

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından itibaren sözleşmenin tamamlanmasına kadar olan sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan tüm maliyetleri içerir. Ayrıca, bir sözleşmeyle direkt ilişki kurulabilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetler de o sözleşmenin maliyetlerine girer. Fakat sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kayıt edildiye, sözleşmenin takip eden bir dönemde yapılması durumunda sözleşme maliyetlerine eklenmezler. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaatla alakalı gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonunda sözleşmeye konu olan işin bitirilmesi temel alınarak, gelir ve gider şeklinde finansal tablolara aktarılır. Finansal tablolara aktarılacak olan gelir ve giderlerin ortaya çıkarılmasında sözleşmenin bitirilmesinin esas alınması tamamlanma oranı (işin kısmen bitimi) yöntemidir¹¹³.

İnşaat sözleşmelerinin muhasebe kayıtlarına aktarılması ve finansal tablolarda raporlanması için kullanılan yöntemler; tamamlanma yöntemi ve tamamlanma oranı yöntemidir. Tamamlanma yönteminde, maliyet ve gelirler işin bitirildiği zamana kadar bilanço hesaplarında takip edilir ve işin bitirilmesinden sonra bilanço hesaplarında toplanan tutarlar gelir tablosundaki sonuç hesaplarına aktarılır. Tamamlanma oranı yöntemiye birden çok dönemde bitirilecek inşaat işiyle alakalı maliyet ve gelirlerin işin bitirilmesi gerekmeden ilgili hesap dönemine ilişkin tutarların gelir tablosundaki sonuç hesaplarına aktarılmasını esas alır.

Tamamlanma oranı (işin kısmen bitim) yöntemi muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesine uygunken, tamamlanma (işin tam bitimi)

¹¹² Ali İhsan AKGÜN, **a.g.m.**, s:80.

¹¹³ Ali İhsan AKGÜN, **a.g.m.**, s:80-81.

yöntemi muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlılık ilkesine uygundur. Tamamlanma oranı (işin kısmen bitim) yönteminde ticari kârın belirlenmesi ön planda tutulurken, tamamlanma (işin tam bitimi) yönteminde vergiye tabi kazancın belirlenmesi ön planda tutulmaktadır. Bundan dolayı, TFRS ve TMS'lerce tercih edilen yöntem tamamlanma oranı (işin kısmen bitim) yöntemi iken, vergi kanunlarınca tercih edilen yöntem tamamlanma (işin tam bitimi) yöntemidir.

Tamamlanma yönteminde, sözleşme sonuçlandığı zaman finansal tablolarda toplanan aşırı gelirin raporlanması söz konusudur. Tamamlanma yöntemi ve tamamlanma oranı yöntemlerinin birbirleri yerine kullanılmaları mümkün değildir. Çoğunlukla uzun vadeli sözleşmelerde tamamlanma oranı yöntemi kullanılırken, bir varlığın niteliğinden dolayı yarattığı tehlike veya varlığa olan güvendedeki noksanlık sebebiyle tamamlanma yöntemi tercih edilir. Tamamlanma oranı yönteminde, sözleşme süresince satıcının verimiyle ilgili bilgi elde edilirken, tamamlanma yönteminde sözleşme bittiğinde kâr raporlanmaktadır. Tamamlanma oranı yönteminde sözleşme süresince var olan verim finansal tablolara yansıtılırken, tamamlanma yönteminde kısmen yansıtılır. Fakat sözleşme kısa vadeliyse, iki yöntem arasındaki muhasebe farklılığı daha azdır. Bundan dolayı işletmeler, tamamlanma oranı yönteminde sözleşme gelirlerinin muhasebeye yansıtılmasında büyük farklılıklar bulunmadığından kısa vadeli sözleşmeler de tamamlanma yöntemini kullanmaktadırlar. Ayrıca, tamamlanma yöntemi gereğince düzenlenen finansal tablolar, finansal raporlamanın analizi ve yorumlanması sürecinde bilgi kullanıcılarının gerçek ve doğru bilgilere erişmesine engel olurken, tamamlanma oranı yöntemi gereğince düzenlenen finansal tablolarda bu noksanlıklar ortadan kalkmaktadır¹¹⁴.

İki yöntemde de ortaya çıkan kârda bir farklılık yoktur. Ortaya çıkan kârda farklılık olmamasına rağmen, tamamlanma yönteminde toplam kârın tamamı işin tamamlandığı yıl ortaya çıkmakta, tamamlanma oranı yöntemindeyse işin gelişmesine bağlı olarak toplam kârın belirli kısımları işin

¹¹⁴ Ali İhsan AKGÜN, **a.g.m.**, s:90-91.

sürdüğü yıllarda da ortaya çıkmaktadır. Tamamlanma yönteminde inşaat işinin sürdüğü hesap dönemlerinde faaliyet sonuçlarının çoğunlukla zarar veya az seviyede kârla neticelenmesi sebebiyle ortaklara kâr payı dağıtım hususunda zorluklar meydana gelirken, tamamlanma oranı yöntemindeyse faaliyet sonuçları dönemsel olarak belirlenebildiği için, kâr dağıtım kararları sırasında daha sağlıklı faaliyet sonuçları bilgilerine olanak vermektedir. Tamamlanma yönteminde gelirin ait olduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına yansıtıldığı hesap döneminin farklı dönemler olması nedeniyle uyumsuzluklar olmakta, tamamlanma oranı yöntemindeyse bu uyumsuzluklar ortadan kalkmakta ve finansal tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı çoğalmaktadır¹¹⁵.

2.4.3. İnşaat Muhasebesinde Tevkifat

Kamu idare ve kurumları, iktisadî kamu kurumları, diğer kurumlar, ticaret şirket ve iş ortaklıkları, dernek, vakıf, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatif ve yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye zorunlu ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabına göre belirleyen çiftçiler; ödemeleri (avans olarak ödenenler de içinde) nakit yaptıkları ya da hesaba gönderdikleri zaman, hakediş sahiplerinin gelir vergilerinin alacağına sayılmak üzere tevkifat yapmaya zorunludurlar. (3946 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle değişen maddesi. Yürürlük; 01.01.1994). Tevkifat oranı %3'tür¹¹⁶.

Yapım işleri ve bunlarla beraber yapılan mühendislik, mimarlık ve etüt proje gibi hizmetlerde hizmeti alana 2/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

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

¹¹⁵ Ali İhsan AKGÜN, a.g.m., s:91.

¹¹⁶ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde:94.

tesisi, toprak ıslahı, dekapaj*, taşkın koruma ve bu tür işlere ait her çeşit inşaat işleri ile yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile alakalı tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve bunun gibi işlere tevkifat uygulanması zorunludur. Ayrıca bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla alakalı olmakla beraber inşaat işinden sonra ya da inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları durumunda da bu kapsamda tevkifata tabidir¹¹⁷.

* **Dekapaj:** Bina yapılacak herhangi bir arsa veya dolgu yapılacak herhangi bir arazinin üstündeki bitkisel veya yumuşak toprağın, açık maden işletmelerinde cevher üstündeki toprağın sıyrılmasına denir. (<http://sozluk.insaatbolumu.com/terimler/dekapaj-nedir/>)

¹¹⁷ **Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (Seri No:117)**, Resmi Gazete Tarihi: 14.04.2012, Sayı: 28264, Madde: 3.2.1.

3. UYGULAMA

XYZ İnşaat LTD.ŞTİ. 2013 Eylül ayında kurulmuştur. İnşaat taahhüt işleri, özel inşaat (yap-sat) işleri ve alım-satım yapan bir firmadır. Şirketin Gaziantep ve İstanbul'da şantiyeleri vardır. 2013 Ekim ayından itibaren tünel ve baraj ihalelerini takip etmektedir. Apartman yapmak için ise yer aramaktadır. 2013 yılı Kasım ayı itibariyle İstanbul'da tünel inşaatına, Gaziantep'te baraj inşaatına ve yine İstanbul'da kat karşılığı 120 m2'den 10 dairelik %60'ı müteahhidin, %40'ı mal sahibinin olmak üzere apartman inşaatına başlanmıştır. Tünel inşaatı için tahmini 600.000,00 TL'lik maliyete karşılık 1.000.000,00 TL bedelle ihale kazanılmıştır. Hakediş tutarına KDV dahil değildir.

Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre yapılacak kayıtlar

XYZ İNŞAAT LTD.ŞTİ.'nin 31.10.2013 Tarihli Bilançosu Aşağıdaki Gibidir.

DÖNEN VARLIKLAR		KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR (KVYK)	
100 KASA	115.000,00	300 BANKA KREDİLERİ	126.000,00
101 ALINAN ÇEKLER	17.000,00	320 SATICILAR	6.000,00
102 BANKALAR	980.000,00	321 BORÇ SENETLERİ	23.000,00
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	(18.000,00)	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	4.000,00
120 ALICILAR	44.000,00	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	5.400,00
121 ALACAK SENETLERİ	20.000,00	KVYK TOPLAMI	164.400,00
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	10.000,00	ÖZKAYNAKLAR	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	1.000,00	500 SERMAYE	1.000.000,00
190 DEVREDEN KDV	400,00	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	(50.000,00)
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	1.069.400,00	522 MADDİ DURAN VARLIK (MDV)YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	20.000,00
DURAN VARLIKLAR		540 YASAL YEDEKLER	60.000,00
254 TAŞITLAR	120.000,00	541 STATÜ YEDEKLERİ	60.000,00
255 DEMİRBAŞLAR	21.000,00	542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	40.000,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	(16.000,00)		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	125.000,00	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	1.130.000,00
AKTİF TOPLAMI	1.294.400,00	PASİF TOPLAMI	1.294.400,00

1- 01.11.2013 tarihinde baraj inşaatı için 1.500,00 TL geçici teminat yatırılmıştır.

-----01.11.2013-----	Borç	Alacak
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	1.500,00	
126.01 Baraj İnşaatı		
102 BANKALAR		1.500,00
-----/-----		

2- 01.11.2013 tarihinde tünel inşaatı için 2.500,00 TL geçici teminat yatırılmıştır.

-----01.11.2013-----	Borç	Alacak
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	2.500,00	
126.02 Tünel İnşaatı		
102 BANKALAR		2.500,00
-----/-----		

3- 03.11.2013 tarihinde baraj inşaatı için girilen ihale kazanılmıştır. Sözleşme yapılmıştır. Sözleşme gideri için notere 300,00 TL ödenmiştir. Bu gider içinde 14,80 TL KDV vardır. Geçici teminat geri alınmıştır. Geçici teminat yerine bankadan 436.000,00 TL kesin teminat mektubu verilmiştir. (Not: Devlet Su İşleri (DSİ) ile yapılan sözleşme gereği baraj inşaatı yıllara sair olmayıp aynı yıl içinde bitirilecektir.)

-----03.11.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	14,80	
740.01 Baraj İnşaatı	285,20	
740.01.004 Diğer Giderler		
740.01.004.001 Noter Harcı		
903 TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇ KARŞILIĞI	436.000,00	
903.01 Baraj inşaatı teminat mektubu		
100 KASA		300,00
902 TEM. MEK. BORÇLAR		436.000,00
902.01 Baraj inşaatı teminat mektubu		
-----03.11.2013-----		
102 BANKALAR	1.500,00	
126 VERİLEN DEP.VE TEMİNATLAR		1.500,00
126.01 Baraj İnşaatı		
-----/-----		

4-04.11.2013 tarihinde tünel inşaatı için girilen ihale kazanılmış olup sözleşme yapılmıştır. Sözleşme gideri olarak notere 250,00 TL ödenmiştir. Bu gider içinde 12,20 TL KDV bulunduğu görülmüştür. Geçici teminat geri alınmıştır. Geçici teminat yerine bankadan 600.000,00 TL kesin teminat mektubu verilmiştir.

-----04.11.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	12,20	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	237,80	
740.02 Tünel İnşaatı		
740.02.004 Diğer Giderler		
740.02.004.001 Noter Harcı		
903 TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇ KARŞILIĞI	600.000,00	
903.02 Tünel inşaatı teminat mektubu		
100 KASA		250,00
902 TEM. MEK. BORÇLAR		600.000,00
902.02 Tünel inşaatı teminat mektubu		
-----04.11.2013-----		
102 BANKALAR	2.500,00	
126 VERİLEN DEP. VE TEMİNATLAR		2.500,00
126.02 Tünel İnşaatı		

-----/------

5- 06.11.2013 tarihinde apartman inşaatı için sözleşme yapılmıştır. Sözleşme gideri olarak notere 200,00 TL ödenmiştir. Bu gider içinde 9,50 TL KDV bulunduğu görülmüştür. Bankadan 250.000,00 TL kesin teminat mektubu verilmiştir.

-----06.11.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	9,50	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	190,50	
730.01 Apartman İnşaatı		
903 TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇ KARŞILIĞI	250.000,00	
903.03 Apartman inşaatı teminat mektubu		
100 KASA		200,00
902 TEM. MEK. BORÇLAR		250.000,00
902.03 Apartman inşaatı teminat mektubu		
-----/------		

6- 07.11.2013 tarihinde baraj inşaatı için alınan beton, kum ve toprak gibi çeşitli malzemeler için 110.000,00 TL ve bunların KDV'si olarak 19.800,00 TL ile 11.000,00 TL'lik mazot faturası gelmiş ve bedelleri banka aracılığıyla ödenmiştir.

-----07.11.2013-----	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME	110.000,00	
150.01 Baraj İnşaatı Hammadde. 110.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	21.477,97	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	9.322,03	
740.01.003 Baraj İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
740.01.003.001 Mazot Gideri		
102 BANKALAR		140.800,00

-----07.11.2013-----	Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	110.000,00	
740.01 Baraj İnşaatı		
740.01.001 İlk Madde ve Malzemeler		
150 İLK MADDE VE MALZEME		110.000,00
150.01 Baraj İnşaatı Hammadde. 110.000		

-----/-----

7- 08.11.2013 tarihinde tünel inşaatı için alınan çimento, kum ve demir gibi çeşitli malzemeler için 150.000,00 TL ve bunun KDV si olarak 27.000,00 TL ödenmiştir. Ayrıca 15.000 TL'lik mazot faturası gelmiş ve bedeli ödenmiştir.

-----08.11.2013-----	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME	150.000,00	
150.02 Tünel İnşaatı Hammadde. 150.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	29.288,14	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	12.711,86	
740.02.003 Tünel İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
740.02.003.001 Mazot Gideri		
102 BANKALAR		192.000,00

-----08.11.2013-----	Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	150.000,00	
740.02 Tünel İnşaatı		
740.02.001 İlk Madde ve Malzemeler		
150 İLK MADDE VE MALZEME		150.000,00
150.02 Tünel İnşaatı Hammadde. 150.000		

-----/-----

8- 15.11.2013 tarihinde apartman inşaatı için alınan kalıp, demir, beton, tuğla gibi çeşitli malzemeler için 100.000,00 TL + KDV banka aracılığı ile ödenmiştir. 10.000 TL'lik mazot faturası gelmiş ve yine bedeli bankadan ödenmiştir.

-----15.11.2013-----	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME	100.000,00	
150.03 Apartman İnşaatı Hammadde. 100.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	19.525,42	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	8.474,58	
730.01.003 Apartman İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
730.01.003.001 Mazot Gideri		
102 BANKALAR		128.000,00

-----15.11.2013-----	Borç	Alacak
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.MAL	100.000,00	
710.01 Apartman İnşaatı		
710.01.001 İlk Madde ve Malzemeler		
150 İLK MADDE VE MALZEME		100.000,00
150.03 Apartman İnşaatı Ham. 100.000		

-----/-----

9- 27.11.2013 tarihinde baraj inşaatında çalışan iş makinesine bozulmuş ve 6.200,00 TL + KDV'ye tamir ettirilmiş, karşılığında (vadesiz) çek keşide edilmiştir.

-----27.11.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	1.116,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	6.200,00	
740.01.003 Baraj İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
740.01.003.001 Tamir Gideri		
103 VER. ÇEK. VE ÖDEME EMİR.		7.316,00

-----27.11.2013-----	Borç	Alacak
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	7.316,00	
102 BANKALAR		7.316,00

-----/-----

10- 29.11.2013 tarihinde tünel inşaatında çalışan iş makinesine bakım yapılmıştır. Yapıtılan bakımın faturası 5.900,00 TL + KDV karşılığı (vadesiz) çek keşide edilmiştir.

-----29.11.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	1.062,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.900,00	
740.02.003 Tünel İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
740.02.003.001 Tamir Gideri		
103 VER. ÇEK. VE ÖDEME EMİR.		6.962,00
-----29.11.2013-----		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	6.962,00	
102 BANKALAR		6.962,00
-----/-----		

11- 30.11.2013 tarihinde apartman inşaatında çalışan iş makine arızalanmış ve yaptırılmıştır. Faturası 3.200,00 TL + KDV'si karşılığı (vadesiz) çek keşide edilmiştir.

-----30.11.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	576,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.200,00	
730.01 Apartman İnşaatı		
730.01.001 Tamir Gideri		
103 VER. ÇEK. VE ÖDEME EMİR.		3.776,00
-----30.11.2013-----		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	3.776,00	
102 BANKALAR		3.776,00
-----/-----		

12- 30.11.2013 tarihinde baraj inşaatında çalışan işçilerin brüt ücreti 25.000 TL'dir. Ücret tahakkuku yapılmış ve tutarı ödenmiştir. (SSK İşveren Payı: 5.000,00 TL, SSK İşçi payı: 3.500,00 TL, Gelir Vergisi: 4.450,00 TL, Damga Vergisi: 27,20 TL)

-----30.11.2013-----	Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	30.000,00	
740.01 Baraj İnşaatı		
740.01.002 Direkt İşçilik Giderleri		
Brüt Ücret 25.000,00		
SSK İşveren P. 5.000,00		
335 PERSONELE BORÇLAR		17.022,80
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		4.477,20
Gelir Vergisi 4.450,00		
Damga Vergisi. 27,20		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİN		8.500,00
-----30.11.2013-----		
335 PERSONELE BORÇLAR	17.022,80	
102 BANKALAR		17.022,80

-----/-----

13- 30.11.2013 tarihinde tünel inşaatında çalışan işçilerin brüt ücreti 24.000 TL'dir. Ücret tahakkuku yapılmış ve tutarı ödenmiştir. (SSK İşveren Payı: 4.800,00 TL, SSK İşçi payı: 3.360,00 TL, Gelir Vergisi: 4.250,00 TL, Damga Vergisi: 27,20 TL)

-----30.11.2013-----	Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	28.800,00	
740.02 Tünel İnşaatı		
740.02.002 Direkt İşçilik Giderleri		
Brüt Ücret 24.000,00		
SSK İşveren P. 4.800,00		
335 PERSONELE BORÇLAR		16.362,80
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		4.277,20
Gelir Vergisi 4.250,00		
Damga Vergisi. 27,20		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİN		8.160,00
-----30.11.2013-----		
335 PERSONELE BORÇLAR	16.362,80	
102 BANKALAR		16.362,80

-----/-----

14- 30.11.2013 tarihinde apartman inşaatında çalışan işçilerin brüt ücreti 22.000,00 TL'dir. Ücret tahakkuku yapılmış ve tutarı ödenmiştir. (SSK İşveren Payı: 4.400,00 TL, SSK İşçi payı: 3.080,00 TL, Gelir Vergisi: 3.850,00 TL, Damga Vergisi: 27,20 TL)

-----30.11.2013-----	Borç	Alacak
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	26.400,00	
720.01 Apartman İnşaatı		
Brüt Ücret 22.000,00		
SSK İşveren P. 4.400,00		
335 PERSONELE BORÇLAR		15.042,80
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		3.877,20
Gelir Vergisi 3.850,00		
Damga Vergisi. 27,20		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİN		7.480,00
-----30.11.2013-----		
335 PERSONELE BORÇLAR	15.042,80	
102 BANKALAR		15.042,80
-----/-----		

15- 01.12.2013 tarihinde baraj inşaatı için hafriyat işi yapan taşeronu 100.000,00 TL avans karşılığı çek (vadesiz) verilmiştir.

-----01.12.2013-----	Borç	Alacak
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	100.000,00	
179.01 Baraj İnşaatı		
103 VER. ÇEK. VE ÖDEME EMİR.		97.000,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR ¹¹⁸		3.000,00
360.03. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Vergi Fonlar		
360.03.001. Gelir Vergisi Stopajı		
-----01.12.2013-----		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	97.000,00	
102 BANKALAR		97.000,00
-----/-----		

¹¹⁸ **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**, Madde:94'e göre yıllara sari inşaat ve taahhüt işlerinde verilen avanslarda vergi tevkifatı yapılması zorunludur. Tevkifat oranı %3'tür.

16- 04.12.2013 tarihinde tünel inşaatı için hafriyat işi yapan taşeronu 80.000,00 TL avans karşılığı çek (vadesiz) verilmiştir.

-----04.12.2013-----	Borç	Alacak
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	80.000,00	
179.02 Tünel İnşaatı		
103 VER. ÇEK. VE ÖDEME EMİR.		77.600,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		2.400,00
360.03. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Vergi Fonlar		
360.03.001. Gelir Vergisi Stopajı		
-----04.12.2013-----		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	77.600,00	
102 BANKALAR		77.600,00

17- 07.12.2013 tarihinde apartman inşaatı için hafriyat işi yapan taşeronu 65.000,00 TL avans karşılığı çek (vadesiz) verilmiştir.

-----07.12.2013-----	Borç	Alacak
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	65.000,00	
179.03 Apartman İnşaatı		
103 VER. ÇEK. VE ÖDEME EMİR.		63.050,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.950,00
360.03. Sorumlu Sıfatıyla Öden. Vergi Fonlar		
360.03.001. Gelir Vergisi Stopajı		
-----07.12.2013-----		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	63.050,00	
102 BANKALAR		63.050,00

18- 16.12.2013 tarihinde baraj inşaatı için alınan dolgu malzemesi, beton gibi çeşitli malzemeler için 95.000,00 TL + KDV veresiye alınmış ve kullanılmıştır.

-----16.12.2013-----	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME	95.000,00	
150.01 Baraj İnşaatı Hammadde 95.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV	17.100,00	
320 SATICILAR		112.100,00
-----16.12.2013-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	95.000,00	
740.01 Baraj İnşaatı		
740.01.001 İlk Madde ve Malzemeler		
150 İLK MADDE VE MALZEME		95.000,00
150.01 Baraj İnşaatı Hammadde 95.000,00		

19- 19.12.2013 tarihinde tünel inşaatı için alınan beton kalıp, çimento gibi çeşitli malzemeler için 118.000,00 TL ve KDV'si olarak 21.240,00 TL veresiye alınmış ve kullanılmıştır.

-----19.12.2013-----	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME	118.000,00	
150.02 Tünel İnşaatı Hammadde. 118.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV	21.240,00	
320 SATICILAR		139.240,00

-----19.12.2013-----	Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	118.000,00	
740.02 Tünel İnşaatı		
740.02.001 İlk Madde ve Malzemeler		
150 İLK MADDE VE MALZEME		118.000,00
150.02 Tünel İnşaatı Hammadde. 118.000,00		

-----/-----

20- 19.12.2013 tarihinde apartman inşaatı için alınan çatı konstrüksiyonu, çatı kaplaması pencere ve kapı kasaları, seramik, boru gibi çeşitli malzemeleri için 70.000,00 TL + KDV veresiye alınmış ve kullanılmıştır.

-----19.12.2013-----	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME	70.000,00	
150.03 Apartman İnşaatı Hammadde 70.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV	12.600,00	
320 SATICILAR		82.600,00

-----19.12.2013-----	Borç	Alacak
710 DİREKT İLK MADDE MALZ.MAL.	70.000,00	
710.01 Apartman İnşaatı		
710.01.001 İlk Madde ve Malzemeler		
150 İLK MADDE VE MALZEME		70.000,00
150.03 Apartman İnş.Hammadde 70.000,00		

-----/-----

21- 20.12.2013 tarihinde iş makinelerinden dozer diğer inşaat yerinden baraj inşaat yerine naklettirilmiş ve 9.500,00 TL +KDV bankadan ödenmiştir.

-----20.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	1.710,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	9.500,00	
740.01.003 Baraj İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
740.01.003.001 Nakliye Gideri		
102 BANKALAR		11.210,00

-----/-----

22- 24.12.2013 tarihinde baraj inşaatı için taşeronunun kesmiş olduğu 120.000,00 TL + KDV fatura gelmiştir. 100.000,00 TL'lik avans mahsup edildikten sonra kalan 41.600,00 TL banka aracılığıyla ödenmiştir.

-----24.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	21.600,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	120.000,00	
740.01.003 Baraj İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
740.01.003.001 Hafriyat Gideri		
102 BANKALAR		41.600,00
179 TAŞERONA VER. AVANSLAR		100.000,00
179.01 Baraj İnşaatı		

-----/-----

23- 25.12.2013 tarihinde tünel inşaatı için taşeronunun kesmiş olduğu 95.000,00 TL'lik fatura ile 17.100,00 TL KDV karşılığında istinaden, 80.000,00 TL'lik avans mahsup edildikten sonra kalan 32.100,00 TL banka aracılığıyla ödenmiştir.

-----25.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	17.100,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	95.000,00	
740.02.003 Tünel İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
740.02.003.001 Hafriyat Gideri		
102 BANKALAR		32.100,00
179 TAŞERONA VER. AVANSLAR		80.000,00
179.02 Tünel İnşaatı		

-----/-----

24- 25.12.2013 tarihinde Ankara'dan tanesi 90.000 TL + KDV olmak üzere 3 daire satın alınmıştır.

-----25.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	2.700,00	
153 TİCARİ MALLAR	274.230,00	
153.01.001 Ankara'daki daireler	270.000,00	
153.01.002 Tapu Harcı	4.230,00	
320 SATICILAR		276.930,00

-----/-----

25- 26.12.2013 tarihinde apartman inşaatı için taşeronunun kesmiş olduğu 75.000,00 TL'lik fatura ile 13.500,00 TL KDV karşılığına istinaden, 65.000,00 TL'lik avans mahsup edildikten sonra kalan 23.500,00 TL banka aracılığıyla ödenmiştir.

-----26.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	13.500,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	75.000,00	
730.01 Apartman İnşaatı		
730.01.001 Hafriyat Gideri		
102 BANKALAR		23.500,00
179 TAŞERONA VER. AVANSLAR		65.000,00
179.03 Apartman İnşaatı		

-----/-----

26- 27.12.2013 tarihinde iş makinelerinden dozer baraj inşaat yerinden tünel inşaat yerine naklettirilmiş ve 9.500,00 TL + KDV banka aracılığıyla ödenmiştir.

-----27.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	1.710,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	9.500,00	
740.01.003 Tünel İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
740.01.003.001 Nakliye Gideri		
102 BANKALAR		11.210,00

-----/-----

27- 27.12.2013 tarihinde şirket yönetim katında kullanılmak üzere 50.000,00 TL + KDV tutarında kırtasiye ve gıda malzemesi alınmıştır. Bu giderin 15.000 TL'si baraj inşaatı, 20.000 TL'si tünel inşaatı, 10.000 TL'si apartman inşaatı gideridir. Geri kalan 5.000,00 TL ise ortak giderdir. Ödemesi banka aracılığı ile yapılmıştır.

-----27.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.000,00	
770.01 Baraj İnşaatı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	20.000,00	
770.02 Tünel İnşaatı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	10.000,00	
770.03 Apartman İnşaatı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.000,00	
102 BANKALAR		59.000,00

-----/-----

28- 27.12.2013 tarihinde baraj inşaatında kullanılan iş makinelerine ait gelen mazot faturası KDV dahil 17.000 TL olup karşılığında çek (vadesiz) verilmiştir.

-----27.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	2.593,22	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	14.406,78	
740.01.003 Baraj İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
740.01.003.001 Mazot Gideri		17.000,00
103 VERİLEN ÇEK. VE ÖDEME EMİR		
-----27.12.2013-----		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	17.000,00	
102 BANKALAR		17.000,00
-----/------		

29- 28.12.2013 tarihinde tünel inşaatında kullanılan iş makinelerine ait gelen mazot faturası KDV dahil 21.000 TL olup karşılığında çek (vadesiz) verilmiştir.

-----28.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	3.203,39	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	17.796,61	
740.02.003 Tünel İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
740.02.003.001 Mazot Gideri		21.000,00
103 VERİLEN ÇEK. VE ÖDEME EMİR		
-----28.12.2013-----		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	21.000,00	
102 BANKALAR		21.000,00
-----/------		

30- 29.12.2013 tarihinde apartman inşaatında kullanılan iş makinelerine ait gelen mazot faturası KDV dahil 16.000 TL olup karşılığında çek (vadesiz) verilmiştir.

-----29.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	2.440,68	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	13.559,32	
730.01.003 Apartman İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
730.01.003.001 Mazot Gideri		16.000,00
103 VERİLEN ÇEK. VE ÖDEME EMİR		
-----29.12.2013-----		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	16.000,00	
102 BANKALAR		16.000,00
-----/------		

31- 30.12.2013 tarihinde iş makinelerinden dozer tünel inşaat yerinden apartman inşaat yerine naklettirilmiş ve 9.500,00 TL + KDV banka aracılığıyla ödenmiştir.

-----27.12.2013-----	Borç	Alacak
191 İNDİRİLECEK KDV	1.710,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	9.500,00	
730.01.003 Apartman İnşaatı Genel Üretim Giderleri		
730.01.003.001 Nakliye Gideri		
102 BANKALAR		11.210,00
-----/-----		

32- 30.12.2013 tarihinde Ankara'daki dairelerden biri 130.000 TL'ye satılmıştır. Satış için tapu harcı olarak %1,5 ödenmiştir. Satış bedelinin yarısı bankaya yatırılmış, yarısı için ise senet alınmıştır.

-----30.12.2013-----	Borç	Alacak
102 BANKALAR		
121 ALACAK SENETLERİ	65.650,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	65.650,00	
600.04 Ankara Daireler		130.000,00
391 HESAPLANAN KDV		11.210,00
-----30.12.2013-----		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	1.950,00	
760.01.002 Tapu Harcı		
100 KASA		1.950,00
-----/-----		

33- 30.12.2013 tarihinde şirketin daha önce baraj inşaatı için kullandığı kredi ile ilgili faiz giderinin 6.000,00 TL olarak bankadaki hesaptan çekildiği bankadan gelen hesap ekstresinden anlaşılmıştır.

-----30.12.2013-----	Borç	Alacak
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	6.000,00	
780.01 Baraj İnşaatı		
102 BANKALAR		6.000,00
-----/-----		

34- 31.12.2013 tarihinde baraj inşaatında çalışan işçilerin brüt ücreti 27.000 TL'dir. Ücret tahakkuku yapılmıştır.
(SSK İşveren Payı: 5.400,00 TL, SSK İşçi payı: 3.780,00 TL, Gelir Vergisi: 4.850,00 TL, Damga Vergisi: 27,20 TL)

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	32.400,00	
740.01 Baraj İnşaatı		
740.01.002 Direkt İşçilik Giderleri		
Brüt Ücret 27.000,00		
SSK İşveren P. 5.400,00		
335 PERSONELE BORÇLAR		18.342,80
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		4.877,20
Gelir Vergisi 4.850,00		
Damga Vergisi. 27,20		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİN		9.180,00
-----/-----		

35- 31.12.2013 tarihinde tünel inşaatında çalışan işçilerin brüt ücreti 26.000 TL'dir. Ücret tahakkuku yapılmıştır.
(SSK İşveren Payı: 5.200,00 TL, SSK İşçi payı: 3.640,00 TL, Gelir Vergisi: 4.650,00 TL, Damga Vergisi: 27,20 TL)

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	31.200,00	
740.02 Tünel İnşaatı		
740.02.002 Direkt İşçilik Giderleri		
Brüt Ücret 26.000,00		
SSK İşveren P. 5.200,00		
335 PERSONELE BORÇLAR		17.682,80
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		4.677,20
Gelir Vergisi 4.650,00		
Damga Vergisi. 27,20		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİN		8.840,00
-----/-----		

**36- 31.12.2013 tarihinde apartman inşaatında çalışan işçilerin brüt ücreti 22.500 TL'dir. Ücret tahakkuku yapılmıştır.
(SSK İşveren Payı: 4.500,00 TL, SSK İşçi payı: 3.150,00 TL,
Gelir Vergisi: 3.950,00 TL, Damga Vergisi: 27,20 TL)**

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	27.000,00	
720.01 Apartman İnşaatı		
Brüt Ücret	22.500,00	
SSK İşveren P.	4.500,00	
335 PERSONELE BORÇLAR		15.372,80
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		3.977,20
Gelir Vergisi	3.950,00	
Damga Vergisi.	27,20	
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİN		7.650,00
-----/-----		

37- 31.12.2013 tarihinde biten apartman inşaatından 4 daire, tanesi 100.000 TL + %1 KDV'den satılmıştır. Satışın gerçekleşmesi tapu tesciline tabii olduğu için KDV'si tapu tescilinde tahakkuk ettirilecektir.

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
102 BANKALAR	240.000,00	
340. ALINAN AVANSLAR		240.000,00
340.01 Yap-Sat İnş. Alınan Avanslar		
-----31.12.2013-----		
901 NAZIM HESAP	400.000,00	
901.01 Daire Satışlarından Yükümlülük Karşılığı		
900 NAZIM HESAP		400.000,00
900.01 Daire Satış.Yükümlülükler		
-----/-----		

38- 31.12.2013 tarihinde satılan apartman dairelerinin sadece 2 tanesinin tapu tescili tamamlanmıştır. Tapu harcı olarak %1,5 ve işlem parası olarak 180 TL ödeme yapılmıştır. Dairelerin parası alınan avanstaki mahsup edildikten sonra gerisi bankaya yatırılmıştır.

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	3.180,00	
760.02 Tapu harcı 3.000,00		
760.03 İşlem Parası 180,00		
340. ALINAN AVANSLAR	120.000,00	
340.01 Yap-Sat İnş. Alınan Avanslar		
102 BANKALAR	83.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		200.000,00
600.03 Apartman İnşaatı		
391 HESAPLANAN KDV		3.000,00
100 KASA		3.180,00
-----/-----		

39- 31.12.2013 tarihinde baraj inşaatı tamamlanmıştır. Hakedişle ilgili bilgiler aşağıdadır. Geçici kabulü yapılmıştır.

HAKEDİŞ TOPLAMI	700.000,00
İHALE İNDİRİMİ %10 (-)	(70.000,00)
	630.000,00
KDV %18 (+)	113.400,00
	743.400,00
KESİNTİLER TOPLAMI	(46.305,00)
Kdv Tevkifatı $113.400 \times 2/10^{119} = 22.680,00$	$(22.680,00 + 4.725,00 + 18.900,00 = 46.305,00)$
Damga Vergisi $630.000,00 \times 0,0075^{120} = 4.725,00$	
Gelir Vergisi Stopajı $630.000,00 \times 0,03^{121} = 18.900,00$	
NET HAKEDİŞ MİKTARI	697.095,00

Net Hakediş miktarı banka aracılığıyla tahsil edilmiştir.

¹¹⁹ **Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (Seri No:117)**, Madde:3.2.1.1.'e göre hakediş üzerinden hesaplanan KDV de tevkifat uygulanması zorunludur. Tevkifat oranı hesaplanan KDV'nin 2/10'udur.

¹²⁰ **488 sayılı Damga Vergisi Kanunu**, Resmi Gazete Tarihi: 11.07.1964, Sayı: 11751, Madde:8'e göre resmi daireler tarafından yapılan hakediş ödemelerinde binde 7,50 damga vergisi kesintisi yapılması zorunludur.

¹²¹ **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**, Madde:42 ye göre yıllara sari inşaat ve taahhüt işlerinde hakediş bedelleri üzerinden vergi tevkifatı yapılması zorunludur. Tevkifat oranı %3'tür.

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
102 BANKALAR	697.095,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	4.725,00	
740.01 Baraj İnşaatı		
740.01.004 Diğer Giderler		
740.01.004.001 Damga Vergisi		
192 DİĞER KDV	22.680,00	
192.01 Baraj İnşaatı		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	18.900,00	
193.01 Baraj İnşaatı		
391 HESAPLANAN KDV		113.400,00
350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ.		630.000,00
350.01 Baraj İnşaatı		
-----/-----		

40. 31.12.2013 tarihinde tünel inşaatı tamamlanmamıştır. Tünel inşaatı ile ilgili düzenlenen hakedişle ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

HAKEDİŞ TOPLAMI	900.000,00
2013 Yılı Hakediş Tutarı	500.000,00
KDV (%18)	90.000,00
	590.000,00
KESİNTİLER TOPLAMI	(36.750,00)
Kdv Tevkifatı $90.000,00 \times 2/10 = 18.000,00$	$18.000,00 + 3.750,00 + 15.000,00 =$
Damga Vergisi $500.000,00 \times 0,0075 =$	36.750,00
3.750,00	
Gelir Vergisi Stopajı $500.000,00 \times 0,03 =$	
15.000,00	
NET HAKEDİŞ MİKTARI	553.250,00

Net Hakediş miktarı banka aracılığıyla tahsil edilmiştir.

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
102 BANKALAR	553.250,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3.750,00	
740.02 Tünel İnşaatı		
740.02.004 Diğer Giderler		
740.02.004.001 Damga Vergisi		
192 DİĞER KDV	18.000,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	15.000,00	
193.02 Tünel İnşaatı		
350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ.		500.000,00
391 HESAPLANAN KDV		90.000,00
-----/-----		

41. KDV tahakkuku aşağıdaki gibidir.

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
391 HESAPLANAN KDV	207.700,00	
190 DEVREDEN KDV		400,00
191 İNDİRİLECEK KDV		201.289,32
360 ÖDENECEK VERGİ VE BORÇLAR		6.010,68
-----/-----		

XYZ İNŞAAT LTD.ŞTİ.'nin 31.12.2013 Tarihli Genel Geçici Mizanı Aşağıdaki Gibidir.

No	Hesap Adı	Tutar		Kalan	
		Borç	Alacak	Borç	Alacak
1	100 Kasa	115.000,00	5.880,00	109.120,00	--
2	101 Alınan Çekler	17.000,00	--	17.000,00	--
3	102 Bankalar	2.622.995,00	1.018.762,40	1.604.232,60	--
4	103 Verilen Çek ve Öd. Emirleri	309.704,00	327.704,00	--	18.000,00
5	120 Alıcılar	44.000,00	--	44.000,00	--
6	121 Alacak Senetleri	85.650,00	--	85.650,00	--
7	126 Verilen Dep. ve Teminatlar	14.000,00	4.000,00	10.000,00	--
8	150 İlk Madde ve Malzeme	643.000,00	643.000,00	--	--
9	153 Ticari Mallar	274.230,00	--	274.230,00	--
10	179 Taşeronlara Ver.Avanslar	245.000,00	245.000,00	--	--
11	180 Gelecek Aylara Ait Giderler	1.000,00	--	1.000,00	--
12	190 Devreden KDV	400,00	400,00	--	--
13	191 İndirilecek KDV	201.289,32	201.289,32	--	--
14	192 Diğer KDV	40.680,00	--	40.680,00	--
15	193 Peşin Öd.Vergi ve Fonlar	33.900,00	--	33.900,00	--
16	254 Taşitlar	120.000,00	--	120.000,00	--
17	255 Demirbaşlar	21.000,00	--	21.000,00	--
18	257 Birikmiş Amortismanlar (-)	--	16.000,00	--	16.000,00
19	300 Banka Kredileri	--	126.000,00	--	126.000,00
20	320 Satıcılar	--	616.870,00	--	616.870,00
21	321 Borç Senetleri	--	23.000,00	--	23.000,00
22	335 Personele Borçlar	48.428,40	99.826,80	--	51.398,40
23	340 Alınan Avanslar	120.000,00	240.000,00	--	120.000,00
24	350 Yıl.Yayg.İnş.Ona.Hakedişleri	--	1.130.000,00	--	1.130.000,00
25	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	--	43.523,88	--	43.523,88
26	361 Ödenecek Sos.Güv.Kesinti.	--	55.210,00	--	55.210,00
27	391 Hesaplanan KDV	207.700,00	207.700,00	--	--
28	500 Sermaye	--	1.000.000,00	--	1.000.000,00
29	501 Ödenmemiş Sermaye	50.000,00	--	50.000,00	--
30	522 MDV Yeniden Değ.Art.	--	20.000,00	--	20.000,00
31	540 Yasal Yedekler	--	60.000,00	--	60.000,00
32	541 Statü Yedekleri	--	60.000,00	--	60.000,00
33	542 Olağanüstü Yedekler	--	40.000,00	--	40.000,00
34	600 Yurtiçi Satışlar	--	330.000,00	--	330.000,00
35	710 Direkt İlk Mad.Malz.Gid.	170.000,00	--	170.000,00	--
36	720 Direkt İşçilik Giderleri	53.400,00	--	53.400,00	--
37	730 Genel Üretim Giderleri	109.924,40	--	109.924,40	--
38	740 Hizmet Üretim Maliyeti	904.735,28	--	904.735,28	--
39	760 Pazarlama, Satış ve Dağ. Gid.	5.130,00	--	5.130,00	--
40	770 Genel Yönetim Giderleri	50.000,00	--	50.000,00	--
41	780 Finansman Giderleri	6.000,00	--	6.000,00	--
TOPLAM		6.514.166,40	6.514.166,40	3.710.002,28	3.710.002,28

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Yıllara sair olmayan baraj inşaatı

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ (Baraj İnşaatı)

285,20 + 9.322,03+ 110.000,00 +6.200,00+30.000,00+95.000,00 +9.500,00 +120.000,00
+14.406,78+ 32.400,00 +4.725,00 = **431.839,01 TL**

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (Baraj İnşaatı) = 15.000,00 TL

780 FİNANSMAN GİDERLERİ (Baraj İnşaatı) = 6.000,00 TL

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ.	630.000,00	
350.01 Baraj İnşaatı		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		630.000,00
600.01 Baraj İnşaatı		
-----31.12.2013-----		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	452.839,01	
622.01 Baraj İnşaatı		
741 HİZ. ÜRETİM MAL. YANS. HES.		431.839,01
741.01 Baraj İnşaatı		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.HS.		15.000,00
771.01 Baraj İnşaatı		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANS. HES.		6.000,00
781.01 Baraj İnşaatı		
Özellikli iş olduğu için genel yönetim gideri ve finansman gideri maliyetle ilişkilendirilmiştir.		
-----31.12.2013-----		
741 HİZ. ÜRETİM MAL. YANS. HES	431.839,01	
741.01 Baraj İnşaatı		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.HS.	15.000,00	
771.01 Baraj İnşaatı		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANS. HES.	6.000,00	
781.01 Baraj İnşaatı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		431.839,01
740.01 Baraj İnşaatı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		15.000,00
770.01 Baraj İnşaatı		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		6.000,00
780.01 Baraj İnşaatı		
-----/-----		

Yıllara Sair Tünel İnşaatı

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ (Tünel İnşaatı)

237,80+12.711,86+150.000,00+5.900,00+28.800,00+118.000,00+95.000,00+9.500,00+
17.796,61+31.200,00+3.750,00 = **472.896,27 TL**

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (Tünel İnşaatı) = 20.000,00 TL

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL.	492.896,27	
170.02 Tünel İnşaatı		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.HES.		472.896,27
741.02 Tünel İnşaatı		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.HS.		20.000,00
771.02 Tünel İnşaatı		
-----31.12.2013-----		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.HES.	472.896,27	
741.02 Tünel İnşaatı		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.HS.	20.000,00	
771.02 Tünel İnşaatı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ.		472.896,27
740.02 Tünel İnşaatı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		20.000,00
770.02 Tünel İnşaatı		
-----/-----		

Apartman İnşaatı

31.12.2013 tarihi itibariyle tamamlanmıştır. 10 daire bitmiştir. Fakat daha önceden satışı yapılan dairelerin 2 tanesinin tapu devirleri yapılmamıştır.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ = 100.000,00+70.000,00 =170.000,00 TL

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ = 26.400,00+27.000,00 = 53.400,00 TL

**730 GENEL ÜRETİM GİDERİ = 190,50+8.474,58+3.200,00+75.000+13.559,32+9.500,00
+3.180 = 113.104,40 TL**

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ = 10.000,00 TL

	Borç	Alacak
-----31.12.2013-----		
151 YARI MAMUL ÜRETİM	343.324,40	
151.03 Apartman İnşaatı		
711 DİREKT İLK AD.MALZ.GİD.YANS		170.000,00
711.01 Apartman İnşaatı		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER.YANS.		53.400,00
721.01 Apartman İnşaatı		
731 GENEL ÜRETİM GİDER.YANS.		109.924,40
731.01 Apartman İnşaatı		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.HS.		10.000,00
771.03 Apartman İnşaatı		
-----31.12.2013-----		
711 DİREKT İLK MAD.MALZ.GİD.	170.000,00	
711.01 Apartman İnşaatı		
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDER.YANS.	53.400,00	
721.01 Apartman İnşaatı		
731 GENEL ÜRETİM GİDER.YANS.	109.924,40	
731.01 Apartman İnşaatı		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS.HS.	10.000,00	
771.03 Apartman İnşaatı		
710 DİREKT İLK MAD.MALZ.GİD.		170.000,00
710.01 Apartman İnşaatı		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		53.400,00
720.01 Apartman İnşaatı		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		109.924,40
730.01 Apartman İnşaatı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		10.000,00
770.03 Apartman İnşaatı		
-----31.12.2013-----		
152 MAMULLER	343.324,40	
152.03 Apartman inşaatı 6 daire		
151 YARI MAMUL ÜRETİM		343.324,40
151.03 Apartman İnşaatı		
-----31.12.2013-----		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	114.441,46	
622.03 Apartman İnşaatı		
152 MAMULLER		114.441,46
152.03 Apartman inşaatı 6 daire		
-----/------		

Dairelerin Birim Fiyatı= 343.324,40 / 6 = 57.220,73

-----31.12.2013-----

631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	5.130,00	
631.01 Apartman İnşaatı	3.180,00	
631.02 Ankara'daki Daireler	1.950,00	
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ.GİD.YANS		5.130,00

-----31.12.2013-----

761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ.GİD.YANS	5.130,00	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ.GİD.		5.130,00

-----/------

Ankara'daki satın alınan daireler

-----31.12.2013-----

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	90.000,00	
153 TİCARİ MALLAR		90.000,00

-----/------

Ortak genel yönetim giderinin yansıtılması

-----31.12.2013-----

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.000,00	
771 GENEL YÖNETİM GİDER.YANSITMA		5.000,00

-----31.12.2013-----

771 GENEL YÖNETİM GİDER.YANSITMA	5.000,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		5.000,00

-----/------

Baraj inşaatı ve apartman inşaatı için elde edilen gelir ve katlanılan maliyetler ile satın alınan daireler için elde edilen gelir ve katlanılan maliyetlerin dönem kâr zarar hesaplarına aktarılması

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	667.410,47	
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		114.441,46
620.01 Apartman İnşaatı		
621 SATILAN TİC.MAL MALİYETİ		90.000,00
621.01 Ankara'daki Daireler		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		452.839,01
622.01 Baraj İnşaatı		
631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ.GİD.YANS		5.130,00
631.01 Apartman İnşaatı		
631.02 Ankara Daireler		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		5.000,00
-----31.12.2013-----		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	960.000,00	
600.01 Baraj İnşaatı	630.000,00	
600.03 Apartman İnşaatı	200.000,00	
600.04 Ankara Daireler	130.000,00	
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI		960.000,00
-----31.12.2013-----		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	58.517,91	
371 DÖN.KÂR.PEŞ.ÖD.VER.DİĞ.YÜK.		58.517,91
292.589,53 X 0,20 = 58.507,91		
-----31.12.2013-----		
371 DÖN.KÂR.PEŞ.ÖD.VER.DİĞ.YÜK	58.517,91	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		18.900,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		39.617,91
-----31.12.2013-----		
690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	292.589,53	
691 DÖN.KAR.VER.DİĞ.YAS.YÜK.KAR.		58.517,91
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		234.071,62
-----31.12.2013-----		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	234.071,62	
590 DÖNEM NET KÂRI		234.071,62
-----/------		

DEFTER-İ KEBİR KAYITLARI

Borç	100 Kasa	Alacak
		300,00
		200,00
		250,00
		3.180,00
115.000,00		1.950,00
115.000,00		5.880,00
109.120,00		

Borç	101 Alman Çekler	Alacak
17.000,00		0,00
17.000,00		0,00
17.000,00		

Borç	102 Bankalar	Alacak
980.000,00		1.500,00
1.500,00		2.500,00
2.500,00		140.800,00
65.650,00		192.000,00
240.000,00		128.000,00
83.000,00		7.316,00
697.095,00		6.962,00
553.250,00		3.776,00
		17.022,80
		16.362,80
		15.042,80
		97.000,00
		77.600,00
		63.050,00
		11.210,00
		41.600,00
		32.100,00
		23.500,00
		11.210,00
		59.000,00
		17.000,00
		21.000,00
		16.000,00
		11.210,00
		6.000,00
2.622.995,00		1.018.762,40
1.604.232,60		

Borç	103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	Alacak
7.316,00		18.000,00
6.962,00		7.316,00
3.776,00		6.962,00
97.000,00		3.776,00
77.600,00		97.000,00
63.050,00		77.600,00
17.000,00		63.050,00
21.000,00		17.000,00
16.000,00		21.000,00
		16.000,00
309.704,00		327.704,00
		18.000,00

Borç	120 Alıcılar	Alacak
44.000,00		0,00
44.000,00		0,00
44.000,00		

Borç	121 Alacak Senetleri	Alacak
20.000,00		0,00
65.650,00		
85.650,00		0,00
85.650,00		

Borç	126 Verilen Depozito ve Teminatlar	Alacak
10.000,00		1.500,00
1.500,00		2.500,00
2.500,00		
14.000,00		4.000,00
10.000,00		

Borç	150 İlk Madde Malzeme	Alacak
110.000,00		110.000,00
150.000,00		150.000,00
100.000,00		100.000,00
95.000,00		95.000,00
118.000,00		118.000,00
70.000,00		70.000,00
643.000,00		643.000,00
0,00		

Borç	151 Yarı Mamuller Üretim	Alacak
343.324,40		343.324,40
343.324,40		343.324,40
0,00		

Borç	152 Mamuller	Alacak
343.324,40		114.441,46
343.324,40		114.441,46
228.882,94		

Borç	153 Ticari Mallar	Alacak
274.230,00		90.000,00
274.230,00		90.000,00
184.230,00		

Borç	170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri	Alacak
492.896,27		0,00
492.896,27		0,00
492.896,27		

Borç	179 Taşeronlara Verilen Avanslar	Alacak
100.000,00		100.000,00
80.000,00		80.000,00
65.000,00		65.000,00
245.000,00		245.000,00
0,00		

Borç	180 Gelecek Aylara Ait Giderler	Alacak
1.000,00		0,00
1.000,00		0,00
1.000,00		

Borç	190 Devreden KDV	Alacak
400,00		400,00
400,00		400,00
0,00		

Borç	191 İndirilecek KDV	Alacak
14,80		201.289,32
12,20		
9,50		
21.477,97		
29.288,14		
19.525,42		
1.116,00		
1.062,00		
576,00		
17.100,00		
21.240,00		
12.600,00		
1.710,00		
21.600,00		
17.100,00		
2.700,00		
13.500,00		
1.710,00		
9.000,00		
2.593,22		
3.203,39		
2.440,68		
1.710,00		
201.289,32		201.289,32
0,00		

Borç	192 Diğer KDV	Alacak
22.680,00		
18.000,00		
40.680,00		0,00

Borç	193 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar	Alacak
18.900,00		
15.000,00		18.900,00
33.870,00		18.900,00
15.000,00		

Borç	254 Taşitlar	Alacak
120.000,00		0,00
120.000,00		0,00
120.000,00		

Borç	255 Demirbaşlar	Alacak
21.000,00		0,00
21.000,00		0,00
21.000,00		

Borç	257 Birikmiş Amortismanlar (-)	Alacak
0,00		16.000,00
0,00		16.000,00
		16.000,00

Borç	300 Banka Kredileri	Alacak
0,00		126.000,00
0,00		126.000,00
		126.000,00

Borç	320 Satıcılar	Alacak
		6.000,00
		112.100,00
		139.240,00
		82.600,00
0,00		276.930,00
0,00		616.870,00
		616.870,00

Borç	321 Borç Senetleri	Alacak
0,00		23.000,00
0,00		23.000,00
		23.000,00

Borç	335 Personle Borçlar	Alacak
17.022,80		17.022,80
16.362,80		16.362,80
15.042,80		15.042,80
		18.342,80
		17.682,80
		15.372,80
48.428,40		99.826,80
		51.398,40

Borç	340 Alınan Avanslar	Alacak
120.000,00		240.000,00
120.000,00		240.000,00
		120.000,00

Borç	350 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri Bedelleri	Alacak
		630.000,00
630.000,00		500.000,00
630.000,00		1.130.000,00
		500.000,00

Borç	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	Alacak
0,00		4.000,00
		4.477,20
		4.277,20
		3.877,20
		3.000,00
		2.400,00
		1.950,00
		4.877,20
		4.677,20
		3.977,20
		6.010,68
		39.617,91
0,00		83.141,79
		83.141,79

Borç	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	Alacak
0,00		5.400,00
		8.500,00
		8.160,00
		7.480,00
		9.180,00
		8.840,00
		7.650,00
0,00		55.210,00
		55.210,00

Borç	371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri(-)	Alacak
58.517,91		58.517,91
58.517,91		58.517,91
0,00		

Borç	391 Hesaplanan KDV	Alacak
		1.300,00
		3.000,00
		90.000,00
207.700,00		113.400,00
207.700,00		207.700,00
		0,00

Borç	500 Sermaye	Alacak
0,00		1.000.000,00
0,00		1.000.000,00
		1.000.000,00

Borç	501 Ödenmemiş Sermaye (-)	Alacak
	50.000,00	0,00
	50.000,00	0,00
	50.000,00	

Borç	522 MDV Yeniden Değerleme Artışları	Alacak
	0,00	20.000,00
	0,00	20.000,00
		20.000,00

Borç	540 Yasal Yedekler	Alacak
	0,00	60.000,00
	0,00	60.000,00
		60.000,00

Borç	541 Statü Yedekleri	Alacak
	0,00	60.000,00
	0,00	60.000,00
		60.000,00

Borç	542 Olağanüstü Yedekler	Alacak
	0,00	40.000,00
	0,00	40.000,00
		40.000,00

Borç	590 Dönem Net Kârı	Alacak
	0,00	234.071,62
	0,00	234.071,62
		234.071,62

Borç	600 Yurtiçi Satışlar	Alacak
		130.000,00
		200.000,00
	960.000,00	630.000,00
	960.000,00	960.000,00
		0,00

Borç	620 Satılan Mamul Maliyeti	Alacak
	114.441,46	114.441,46
	114.441,46	114.441,46
	0,00	0,00

Borç	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	Alacak
	90.000,00	90.000,00
	90.000,00	90.000,00
	0,00	0,00

Borç	622 Satılan Hizmet Maliyeti	Alacak
	452.839,01	452.839,01
	452.839,01	452.839,01
	0,00	0,00

Borç	632 Genel Yönetim Giderleri	Alacak
	5.000,00	5.000,00
	5.000,00	5.000,00
	0,00	

Borç	690 Dönem Kârı veya Zararı	Alacak
	667.410,47	
	292.589,53	960.000,00
	960.000,00	960.000,00
	0,00	0,00

Borç	691 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları(-)	Alacak
	58.517,91	58.517,91
	58.517,91	58.517,91
	0,00	0,00

Borç	692 Dönem Net Kârı veya Zararı	Alacak
	234.071,62	234.071,62
	234.071,62	234.071,62
	0,00	0,00

Borç	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Alacak
	100.000,00	
	70.000,00	170.000,00
	170.000,00	170.000,00
	0,00	0,00

Borç	711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma	Alacak
	170.000,00	170.000,00
	170.000,00	170.000,00
	0,00	0,00

Borç	720 Direkt İşçilik Giderleri	Alacak
	26.400,00	
	27.000,00	53.400,00
	53.400,00	53.400,00
	00,00	00,00

Borç	721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma	Alacak
53.400,00		53.400,00
53.400,00		53.400,00
00,00		00,00

Borç	730 Genel Üretim Giderleri	Alacak
190,50		
8.474,58		
3.200,00		
75.000,00		
13.559,32		
9.500,00		109.924,40
109.924,40		109.924,40
0,00		0,00

Borç	731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma	Alacak
109.924,40		109.924,40
109.924,40		109.924,40
0,00		0,00

Borç	740 Hizmet Üretim Maliyeti	Alacak
285,20		
237,80		
9.322,03		
110.000,00		
12.711,86		
150.000,00		
6.200,00		
5.900,00		
30.000,00		
28.800,00		
95.000,00		
118.000,00		
9.500,00		
120.000,00		
95.000,00		
9.500,00		
14.406,78		
17.796,61		
32.400,00		
31.200,00		
4.725,00		431.839,01
3.750,00		472.896,27
904.735,28		904.735,28
0,00		

Borç	741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	Alacak
	431.839,01	431.839,01
	472.896,27	472.896,27
	904.735,28	904.735,28
	0,00	0,00

Borç	760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	Alacak
	5.130,00	5.130,00
	5.130,00	5.130,00
	0,00	0,00

Borç	761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma	Alacak
	5.130,00	5.130,00
	5.130,00	5.130,00
	0,00	0,00

Borç	770 Genel Yönetim Giderleri	Alacak
	15.000,00	20.000,00
	20.000,00	15.000,00
	15.000,00	15.000,00
	50.000,00	50.000,00
	0,00	0,00

Borç	771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma	Alacak
	15.000,00	15.000,00
	20.000,00	20.000,00
	15.000,00	15.000,00
	50.000,00	50.000,00
	0,00	0,00

Borç	780 Finansman Giderleri	Alacak
	6.000,00	6.000,00
	6.000,00	6.000,00
	0,00	0,00

Borç	781 Finansman Giderleri Yansıtma	Alacak
	6.000,00	6.000,00
	6.000,00	6.000,00
	0,00	0,00

Borç	900 Nazım Hesap	Alacak
400.000,00		0,00
400.000,00		0,00
400.000,00		0,00

Borç	901 Nazım Hesap	Alacak
0,00		400.000,00
0,00		400.000,00
0,00		400.000,00

Borç	902 Teminat Mektubundan Borçlar	Alacak
		436.000,00
		600.000,00
0,00		250.000,00
0,00		1.286.000,00
0,00		1.286.000,00

Borç	903 Teminat Mektubundan Alacaklar	Alacak
436.000,00		
600.000,00		
250.000,00		0,00
1.286.000,00		0,00
1.286.000,00		0,00

XYZ İNŞAAT LTD.ŞTİ.'nin 31.12.2013 Tarihli Kesin Mizanı Aşağıdaki Gibidir.

No	Hesap Adı	Tutar		Kalan	
		Borç	Alacak	Borç	Alacak
1	100 Kasa	115.000,00	5.880,00	109.120,00	--
2	101 Alınan Çekler	17.000,00	--	17.000,00	--
3	102 Bankalar	2.622.995,00	1.018.762,40	1.604.232,60	--
4	103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	309.704,00	327.704,00	--	18.000,00
5	120 Alıcılar	44.000,00	--	44.000,00	--
6	121 Alacak Senetleri	85.650,00	--	85.650,00	--
7	126 Verilen Depozito ve Teminatlar	14.000,00	4.000,00	10.000,00	--
8	150 İlk Madde ve Malzeme	643.000,00	643.000,00	--	--
9	151 Yarı Mamuller-Üretim	343.324,40	343.324,40	--	--
10	152 Mamuller	343.324,40	114.441,46	228.882,94	--
11	153 Ticari Mallar	274.230,00	90.000,00	184.230,00	--
12	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	492.896,27	--	492.896,27	--
13	179 Taşeronlara Verilen Avanslar	245.000,00	245.000,00	--	--
14	180 Gelecek Aylara Ait Giderler	1.000,00	--	1.000,00	--
15	190 Devreden KDV	400,00	400,00	--	--
16	191 İndirilecek KDV	201.289,32	201.289,32	--	--
17	192 Diğer KDV	40.680,00	--	40.680,00	--
18	193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	33.900,00	18.900,00	15.000,00	--
19	254 Taşitlar	120.000,00	--	120.000,00	--
20	255 Demirbaşlar	21.000,00	--	21.000,00	--
21	257 Birikmiş Amortisman. (-)	--	16.000,00	--	16.000,00
22	300 Banka Kredileri	--	126.000,00	--	126.000,00
23	320 Satıcılar	--	616.870,00	--	616.870,00
24	321 Borç Senetleri	--	23.000,00	--	23.000,00
25	335 Personele Borçlar	48.428,40	99.826,80	--	51.398,40
26	340 Alınan Avanslar	120.000,00	240.000,00	--	120.000,00
27	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	630.000,00	1.130.000,00	--	500.000,00
28	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	--	83.141,79	--	83.141,79
29	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	--	55.210,00	--	55.210,00
30	371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	58.517,91	58.517,91	--	--
31	391 Hesaplanan KDV	207.700,00	207.700,00	--	--
32	500 Sermaye	--	1.000.000,00	--	1.000.000,00
33	501 Ödenmemiş Sermaye	50.000,00	--	50.000,00	--
34	522 MDV Yeniden Değerleme Artışları	--	20.000,00	--	20.000,00
35	540 Yasal Yedekler	--	60.000,00	--	60.000,00
36	541 Statü Yedekleri	--	60.000,00	--	60.000,00
37	542 Olağanüstü Yedekler	--	40.000,00	--	40.000,00
38	590 Dönem Net Kârı	--	234.071,62	--	234.071,62

39	600 Yurtiçi Satışlar	960.000,00	960.000,00	--	--
40	620 Satılan Mamul Maliyeti	114.441,46	114.441,46	--	--
41	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	90.000,00	90.000,00	--	--
42	622 Satılan Hizmet Maliyeti	452.839,01	452.839,01	--	--
43	631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	5.130,00	5.130,00	--	--
44	632 Genel Yönetim Giderleri	5.000,00	5.000,00	--	--
45	690 Dönem Kâr Veya Zararı	960.000,00	960.000,00	--	--
46	691 Dönem Kârının Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı (-)	58.507,91	58.507,91	--	--
47	692 Dönem Net Kârı veya Zarar	234.071,92	234.071,92	--	--
48	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	170.000,00	170.000,00	--	--
49	711 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Yansıtma	170.000,00	170.000,00	--	--
50	720 Direkt İşçilik Giderleri	53.400,00	53.400,00	--	--
51	721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma	53.400,00	53.400,00	--	--
52	730 Genel Üretim Giderleri	109.924,40	109.924,40	--	--
53	731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma	109.924,40	109.924,40	--	--
54	740 Hizmet Üretim Maliyeti	904.735,28	904.735,28	--	--
55	741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	904.735,28	904.735,28	--	--
56	760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	5.130,00	5.130,00	--	--
57	761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma	5.130,00	5.130,00	--	--
58	770 Genel Yönetim Giderleri	50.000,00	50.000,00	--	--
59	771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma	50.000,00	50.000,00	--	--
60	780 Finansman Giderleri	6.000,00	6.000,00	--	--
61	781 Finansman Giderleri Yansıtma	6.000,00	6.000,00	--	--
TOPLAM		12.561.409,36	12.561.409,36	3.023.691,81	3.023.691,81

XYZ İNŞAAT LTD.ŞTİ.'nin 31.12.2013 Tarihli Bilançosu Aşağıdaki Gibidir.

DÖNEN VARLIKLAR		KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR (KVYK)	
100 KASA	109.120,00	300 BANKA KREDİLERİ	126.000,00
101 ALINAN ÇEKLER	17.000,00	320 SATICILAR	616.870,00
102 BANKALAR	1.604.232,60	321 BORÇ SENETLERİ	23.000,00
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	(18.000,00)	335 PERSONELE BORÇLAR	51.398,40
120 ALICILAR	44.000,00	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	120.000,00
121 ALACAK SENETLERİ	85.650,00	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	500.000,00
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	10.000,00	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	83.141,79
152 MAMULLER	228.882,94	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	55.210,00
153 TİCARİ MALLAR	184.230,00	KVYK TOPLAMI	1.575.620,19
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	492.896,27	ÖZKAYNAKLAR	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	1.000,00	500 SERMAYE	1.000.000,00
192 DİĞER KDV	40.680,00	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	(50.000,00)
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	15.000,00	522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	20.000,00
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	2.814.691,81	540 YASAL YEDEKLER	60.000,00
DURAN VARLIKLAR		541 STATÜ YEDEKLERİ	60.000,00
254 TAŞITLAR	120.000,00	542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	40.000,00
255 DEMİRBAŞLAR	21.000,00	590 DÖNEM NET KÂRI	234.071,62
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	(16.000,00)	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	1.364.071,62
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	125.000,00		
AKTİF TOPLAMI	2.939.691,81	PASİF TOPLAMI	2.939.691,81

XYZ İNŞAAT LTD.ŞTİ.'nin 31.12.2013 Tarihli Gelir Tablosu Aşağıdaki Gibidir.

A- BRÜT SATIŞLAR		960.000,00
1.YURTİÇİ SATIŞLAR	960.000,00	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		--
NET SATIŞLAR		960.000,00
C- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(657.280,47)
1. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	(114.441,46)	
2. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	(90.000,00)	
3. SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	(452.839,01)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		302.719,53
D- FAALİYET GİDERLERİ (-)		(10.130,00)
1- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)	--	
2- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	(5.130,00)	
3- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	(5.000,00)	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		292.589,53
E- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		--
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		--
G- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		--
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		292.589,53
H- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		--
I - OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		--
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		292.589,53
İ- DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		(58.517,91)
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		234.071,62

TFRS VE TMS'ye göre Yapılacak Kayıtlar

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	6.000,00	6.000,00

-----/-----

Tünel İnşaatı:

Tamamlanma Yüzdesi	=	492.896,27 / 600.000,00 = 0,8215
Ödenmesi Gereken Tutar	=	1.000.000,00 x 0,8215 = 821.500,00
Yapılan Hakediş	=	500.000,00
Tahakkuk Edilmesi Gereken Hakediş	=	821.500,00 – 500.000,00 = 321.500,00

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
120 ALICILAR 350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ.	321.500,00	321.500,00

Gelecek döneme ait henüz hakedişi yapılmamış tutar

-----31.12.2013-----	Borç	Alacak
350 YIL.YAY.İNŞ.VE ONA.HAKEDİŞ. 600 YURTIÇI SATIŞLAR 600.02 Tünel İnşaatı	821.500,00	821.500,00

-----31.12.2013-----

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.02 Tünel İnşaatı 170 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONA.MAL.	492.896,27	492.896,27
---	------------	------------

-----31.12.2013-----

600 YURTIÇI SATIŞLAR 600.02 Tünel İnşaatı 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	821.500,00	821.500,00
--	------------	------------

-----31.12.2013-----

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.02 Tünel İnşaatı 660 KISA VADELİ BORÇ.GİDERLERİ	492.896,27	486.896,27 6.000,00
---	------------	------------------------

-----/-----

-----31.12.2013-----		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	15.000,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		15.000,00
-----31.12.2013-----		
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR GİDER ETKİSİ	65.720,75	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		65.720,75
328.603,73 x 0,20 = 65.720,75		
-----31.12.2013-----		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	15.000,00	
		15.000,00
-----31.12.2013-----		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	328.603,73	
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR GİDER ETKİSİ		65.720,75
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		262.882,98
-----31.12.2013-----		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	262.882,98	
590 DÖNEM NET KÂRI		262.882,98
-----/------		
Apartman İnşaatı:		
-----31.12.2013-----		
	Borç	Alacak
905 NAZIM HESAP	114.441,46	
905.01 Satılan daireler		
906 NAZIM HESAP		114.441,46
906.01 Satılan daireler		
-----/------		

Mal satışıyla ilgili olarak elde edilen hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için, işletme malların sahipliği ile alakalı olarak önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olmalıdır. İşletmenin, satılan mallar üstünde etkin bir kontrolü olmamalı ya da malların sahipliğinin gerekli kıldığı biçimde bir yönetim etkinliğini devam ettirmemelidir. Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi gereklidir. Yapılan işlemle ilgili iktisadi faydaların işletme tarafından elde edilmesinin mümkün olmalıdır. Yapılan işlemle ilgili yüklenilmiş olan ya da yüklenilecek olan maliyetler güvenilir şekilde ölçülebilmelidir¹²².

Maliyetler güvenilir biçimde ölçülebilir olmasına rağmen, ilgili varlığın kullanımına ilişkin tüm hak ve yükümlülükler alıcıya devredilmediği için gelir tablosu ile ilişkilendirilmemiştir.

¹²² TMS 18 Hasılat Standardı, Resmi Gazete Tarihi: 09.12.2005, Sayı: 26018, Madde:14.

DEFTER-İ KEBİR KAYITLARI

Borç	120 Alıcılar	Alacak
44.000,00		
321.500,00		0,00
365.500,00		0,00
365.500,00		

Borç	170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri	Alacak
492.896,27		492.896,27
492.896,27		492.896,27
00,00		

Borç	193 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar	Alacak
15.000,00		15.000,00
15.000,00		15.000,00
00,00		

Borç	284 Ertelenmiş Vergi Varlığı	Alacak
15.000,00		15.000,00
15.000,00		15.000,00
00,00		

Borç	350 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri Bedelleri	Alacak
		500.000,00
821.500,00		321.500,00
821.500,00		821.500,00
		00,00

Borç	484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Alacak
15.000,00		65.720,75
15.000,00		65.720,75
		50.720,75

Borç	590 Dönem Net Kârı	Alacak
		234.071,62
0,00		262.882,98
0,00		496.954,60
		496.954,60

Borç	600 Yurtiçi Satışlar	Alacak
	821.500,00	821.500,00
	821.500,00	821.500,00
		0,00

Borç	622 Satılan Hizmet Maliyeti	Alacak
		6.000,00
	492.896,27	489.896,27
	492.896,27	492.896,27
	0,00	0,00

Borç	690 Dönem Kârı veya Zararı	Alacak
	492.896,27	
	328.603,73	821.500,00
	821.500,00	821.500,00
	0,00	0,00

Borç	692 Dönem Net Kârı veya Zararı	Alacak
	262.882,98	262.882,98
	262.882,98	262.882,98
	0,00	0,00

Borç	Ertelenmiş Vergi Gelir Gider Etkisi	Alacak
	65.720,75	65.720,75
	65.720,75	65.720,75
	0,00	0,00

Borç	905 Nazım Hesap Satılan Daireler	Alacak
	114.441,46	0,00
	114.441,46	0,00
	114.441,46	0,00

Borç	906 Nazım Hesap Satılan Daireler	Alacak
	0,00	114.441,46
	0,00	114.441,46
	0,00	114.441,46

**XYZ İNŞAAT LTD.ŞTİ.'nin 31.12.2013 Tarihli TMS ve TFRS'ye Uygun Kesin Mizanı
Aşağıdaki Gibidir.**

No	Hesap Adı	Tutar		Kalan	
		Borç	Alacak	Borç	Alacak
1	100 Kasa	115.000,00	5.880,00	109.120,00	--
2	101 Alınan Çekler	17.000,00	--	17.000,00	--
3	102 Bankalar	2.622.995,00	1.018.762,40	1.604.232,60	--
4	103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	309.704,00	327.704,00	--	18.000,00
5	120 Alıcılar	365.500,00	--	365.500,00	--
6	121 Alacak Senetleri	85.650,00	--	85.650,00	--
7	126 Verilen Depozito ve Teminatlar	14.000,00	4.000,00	10.000,00	--
8	150 İlk Madde ve Malzeme	643.000,00	643.000,00	--	--
9	151 Yarı Mamuller-Üretim	343.324,40	343.324,40	--	--
10	152 Mamuller	343.324,40	114.441,46	228.882,94	--
11	153 Ticari Mallar	274.230,00	90.000,00	184.230,00	--
12	170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	492.896,27	492.896,27	--	--
13	179 Taşeronlara Verilen Avanslar	245.000,00	245.000,00	--	--
14	180 Gelecek Aylara Ait Giderler	1.000,00	--	1.000,00	--
15	190 Devreden KDV	400,00	400,00	--	--
16	191 İndirilecek KDV	201.289,32	201.289,32	--	--
17	192 Diğer KDV	40.680,00	--	40.680,00	--
18	193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	33.900,00	33.900,00	--	--
19	254 Taşıtlar	120.000,00	--	120.000,00	--
20	255 Demirbaşlar	21.000,00	--	21.000,00	--
21	257 Birikmiş Amortisman. (-)	--	16.000,00	--	16.000,00
22	284 Ertelenmiş Vergi Varlığı	15.000,00	15.000,00	--	--
23	300 Banka Kredileri	--	126.000,00	--	126.000,00
24	320 Satıcılar	--	616.870,00	--	616.870,00
25	321 Borç Senetleri	--	23.000,00	--	23.000,00
26	335 Personele Borçlar	48.428,40	99.826,80	--	51.398,40
27	340 Alınan Avanslar	120.000,00	240.000,00	--	120.000,00
28	350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	1.451.500,00	1.451.500,00	--	--
29	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	--	83.141,79	--	83.141,79
30	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	--	55.210,00	--	55.210,00
31	371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	58.517,91	58.517,91	--	--
32	384 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	15.000,00	65.720,75	--	50.720,75
33	391 Hesaplanan KDV	207.700,00	207.700,00	--	--
34	500 Sermaye	--	1.000.000,00	--	1.000.000,00
35	501 Ödenmemiş Sermaye	50.000,00	--	50.000,00	--
36	522 MDV Yeniden Değerleme Artışları	--	20.000,00	--	20.000,00

37	540 Yasal Yedekler	--	60.000,00	--	60.000,00
38	541 Statü Yedekleri	--	60.000,00	--	60.000,00
39	542 Olağanüstü Yedekler	--	40.000,00	--	40.000,00
40	590 Dönem Net Kârı	--	496.954,60	--	496.954,60
41	600 Yurtiçi Satışlar	1.781.500,00	1.781.500,00	--	--
42	620 Satılan Mamul Maliyeti	114.441,46	114.441,46	--	--
43	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	90.000,00	90.000,00	--	--
44	622 Satılan Hizmet Maliyeti	945.735,28	945.735,28	--	--
45	631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	5.130,00	5.130,00	--	--
46	632 Genel Yönetim Giderleri	5.000,00	5.000,00	--	--
	660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	6.000,00	6.000,00	--	--
47	690 Dönem Kâr Veya Zararı	1.781.500,00	1.781.500,00	--	--
48	691 Dönem Kârının Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı (-)	58.507,91	58.507,91	--	--
49	692 Dönem Net Kârı veya Zarar	499.954,90	499.954,90	--	--
50	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	170.000,00	170.000,00	--	--
51	711 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Yansıtma	170.000,00	170.000,00	--	--
52	720 Direkt İşçilik Giderleri	53.400,00	53.400,00	--	--
53	721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma	53.400,00	53.400,00	--	--
54	730 Genel Üretim Giderleri	109.924,40	109.924,40	--	--
55	731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma	109.924,40	109.924,40	--	--
56	740 Hizmet Üretim Maliyeti	904.735,28	904.735,28	--	--
57	741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma	904.735,28	904.735,28	--	--
58	760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	5.130,00	5.130,00	--	--
59	761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma	5.130,00	5.130,00	--	--
60	770 Genel Yönetim Giderleri	50.000,00	50.000,00	--	--
61	771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma	50.000,00	50.000,00	--	--
62	780 Finansman Giderleri	6.000,00	6.000,00	--	--
63	781 Finansman Giderleri Yansıtma	6.000,00	6.000,00	--	--
TOPLAM		16.142.188,61	16.142.188,61	2.837.295,54	2.837.295,54

XYZ İNŞAAT LTD.ŞTİ.'nin 31.12.2013 Tarihli TMS ve TFRS'ye Uygun Finansal Durum Tablosu Aşağıdaki Gibidir.

DÖNEN VARLIKLAR		KVYK	
100 KASA	109.120,00	300 BANKA KREDİLERİ	126.000,00
101 ALINAN ÇEKLER	17.000,00	320 SATICILAR	616.870,00
102 BANKALAR	1.604.232,60	321 BORÇ SENETLERİ	23.000,00
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	(18.000,00)	335 PERSONELE BORÇLAR	51.398,40
		340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	120.000,00
120 ALICILAR	365.500,00	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	83.141,79
121 ALACAK SENETLERİ	85.650,00	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	55.210,00
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	10.000,00	KVYK TOPLAMI	1.075.620,19
152 MAMULLER	228.882,94	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR (UVYK)	
153 TİCARİ MALLAR	184.230,00	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	50.720,75
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	1.000,00	UVYK TOPLAMI	50.720,75
192 DİĞER KDV	40.680,00	ÖZKAYNAKLAR	
DÖNEN VARLIKLAR I TOPLAMI	2.628.295,54	500 SERMAYE	1.000.000,00
SATIŞ AMAÇLI GAYRİMENKULLER		501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	(50.000,00)
DÖNEN VARLIKLAR II TOPLAMI	2.628.295,54	522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	20.000,00
DURAN VARLIKLAR		540 YASAL YEDEKLER	60.000,00
254 TAŞITLAR	120.000,00	541 STATÜ YEDEKLERİ	60.000,00
255 DEMİRBAŞLAR	21.000,00	542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	40.000,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	(16.000,00)	590 DÖNEM NET KÂRI	496.954,60
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	125.000,00	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	1.626.954,60
AKTİF TOPLAMI	2.753.295,54	PASİF TOPLAMI	2.753.295,54

XYZ İNŞAAT LTD.ŞTİ.'nin 31.12.2013 Tarihli TMS ve TFRS ye Uygun Kapsamlı Gelir Tablosu Aşağıdaki Gibidir.

A- BRÜT SATIŞLAR		1.781.500,00
1.YURTİÇİ SATIŞLAR	1.781.500,00	
a- İstanbul Satışlar	830.000,00	
b- Gaziantep Satışlar	821.500,00	
c- Ankara Satışlar	130.000,00	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		--
NET SATIŞLAR		1.781.500,00
C- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(1.144.176,74)
1. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	(114.441,46)	
a. İstanbul Apartman Maliyeti (114.441,46)		
2. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	(90.000,00)	
a. Ankara Daire Satış Maliyeti (90.000,00)		
3. SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	(939.735,28)	
a. İstanbul Baraj Maliyeti (446.839,01)		
b. Gaziantep Tünel Maliyeti (492.896,27)		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		637.323,26
D- FAALİYET GİDERLERİ (-)		(10.130,00)
1- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)	--	
2- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	(5.130,00)	
3 - GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	(5.000,00)	
E- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		--
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		--
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		627.193,26
G- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(6.000,00)
1 - KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	(6.000,00)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		621.193,26
H- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		--
I - OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		--
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		621.193,26
İ- DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		(58.517,91)
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR GİDER ETKİSİ		(65.720,75)
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		496.954,60

Kapsamlı Gelir Tablosunda diğer kapsamlı gelirler olmadığından yer verilmemiştir.

XYZ İnşaat LTD.ŞTİ. 100 hisseye sahip olan bir şirkettir. Hisselerin %40'ı Bay A'ya, %60'ı ise Bay B'ye aittir. Bay A azınlık ortak, Bay B ise ana ortaktır.

$$\begin{aligned} \text{Hisse Başına Kâr} &= \text{Net Kâr} / \text{Hisse Adedi} \\ &= 496.954,60 / 100 = 4.969,546 \end{aligned}$$

$$\text{Bay B Ana Ortaklık Payı} = 60 \times 4.969,546 = 298.172,76 \text{ TL}$$

$$\text{Bay A Azınlık Ortak Payı} = 40 \times 4.969,546 = 198.781,84 \text{ TL}$$

SONUÇ

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile var olan sistem arasında muhasebe uygulamaları bakımından değişiklikler vardır. Var olan sistemde inşaat işi sürdüğü müddetçe elde edilen gelir ve giderler gelir tablosu hesaplarına yansıtılmadan, bilanço hesaplarında maliyetler 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti Hesabında ve hakedişler 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında izlenmektedir. İnşaatın tamamlandığı yıl bu hesaplarda biriken tutarlar, gelir tablosu hesaplarına aktarılır ve işletmelerin kâr veya zararı meydana gelir. Bu yöntem tamamlanma yöntemi denir. Tamamlanma yöntemi, vergi uygulamalarında onaylanan ve inşaat işinin tamamlanması ile meydana gelen fiili maliyet ve fiili gelir tutarları göz önünde bulundurularak vergiye bağlı kazancın saptanmasına hizmet eden bir yöntemdir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, inşaat sözleşmelerine ait muhasebe uygulamalarında, inşaat işi yıllara yaygın olsa bile sözleşme kapsamında olan gelir ve maliyetlerin, işin gerçekleştiği hesap döneminde gelir tablosu hesaplarına aktarılmasını temel almıştır. İşletmeler her sene sonunda inşaatın tamamlanma oranına göre, elde ettiği gelir ile maliyetleri karşılaştırır, kâr veya zararı tayin eder. Bu yöntem ise tamamlanma oranı yöntemi adı verilir. Tamamlanma oranı yöntemi tam açıklama ve dönemsellik ilkelerine uygun bir yöntemdir. Böylelikle gelir ve maliyetler ilgili oldukları hesap dönemlerine dağıtılır ve finansal tabloların güvenilirliği de temin edilmiş olur.

KAYNAKÇA

ADİLOĞLU Burcu, **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006.

AKGÜN Ali İhsan, İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2013, 77-96.

BÜYÜKTÜRK Gönül, **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması ve Bir Uygulama Örneği**, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013.

BURSAL Nasuhi, ERCAN Yücel, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, 9.Basım, 2002.

ERŞEN Ziya Kutay, **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, 2010.

EŞKİNAT Rana, TEPECİK Filiz, İnşaat Sektörüne Küresel Bakış, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt. XIV, Sayı.1, 2012. 25-41.

KAVACIK Mustafa, **Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri**, Celal Bayar Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Manisa 2008.

ÖCAL Fikret, ERDEN Selman, IŞIKLAR S. Sadi, **İnşaat Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 2003.

SALEH Bakar A., **Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Muhasebe Uygulamaları: Türkiye, Irak ve UFRS Karşılaştırılması**, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri 2010.

ŞENGÜR Evren Dilek, İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül – Ekim 2012, 123-156.

ŞEN İlker Kıymetli, TMS11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, Aralık 2012, 83-94.

TUNA Özlem, **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2009.

YARBAŞI Engin, Türkiye Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Nazım Hesapların Önemi ve Dış Ticaret İşlemlerindeki Yeri, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:7, Sayı:13, Bahar 2008, 223-237.

YERELİ Ayşe N., KAYALI Nilgün, DEMİRLİOĞLU Lale, İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 3, Yıl: 2011, 113-135.

Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 05.07.1979, Sayı: 16745.

Devlet İhale Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 10.09.1983, Sayı: 18161.

İmar Kanunu, Resmi Gazete Tarihi:09.05.1985, Sayı:18749.

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 22.01.2002, Sayı: 24648.

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (Seri No:117), Resmi Gazete Tarihi: 14.04.2012, Sayı: 28264.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Resmi Gazete Tarihi: 26.10.2005, Sayı: 25978.

TMS 18 Hasılat Standardı, Resmi Gazete Tarihi: 09.12.2005, Sayı: 26018.

Türk Medeni Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 08.12.2001, Sayı: 24607.

Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete Tarihi:10.01.1961, Sayı:10703 – 10705.

142 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 19.02.1981, Sayı: 17256.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Sayı:10700.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, Resmi gazete tarihi: 11.07.1964, Sayı: 11751.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Resmi gazete tarihi: 22.01.2002, Sayı: 24648.

EKLER

EK I. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı¹²³

Amaç

Bu Standardın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir.

Kapsam

1. Bu Standart yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.
2. Tanımlar
3. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.

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

¹²³ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Resmi Gazete Tarihi: 26.10.2005, Sayı: 25978.

koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.

Maliyet artı kâr sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

4. Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir.

5. Bu Standartın amaçları çerçevesinde inşaat sözleşmeleri aşağıdakileri kapsar:

- (a) Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve
- (b) Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler.

6. İnşaat sözleşmeleri, bu Standart kapsamında "sabit fiyat sözleşmeleri" ve "maliyet artı kâr sözleşmeleri" olarak sınıflandırılır. Bazı inşaat sözleşmeleri, örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilir. Böyle durumlarda, yüklenici sözleşmeden kaynaklanan gelir ve giderlerin ne zaman finansal tablolara alınacağı konusunda 23 ve 24 üncü Paragraflardaki tüm koşulları göz önünde bulundurmalıdır.

İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

7. Bu Standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir.

8. Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

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

9. Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir:

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

10. Bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi, ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

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

Sözleşme Geliri

11. Sözleşme geliri aşağıdakileri içerir:

- (a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
- (b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
 - (i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
 - (ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

12. Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Örneğin:

(a) Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir;

(b) Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir,

(c) Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya

(d) Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.

13. Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder. Değişiklik sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Aşağıdaki durumlar mevcut olduğunda değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir:

(a) Müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve

(b) Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

14. Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilafli değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirine ancak aşağıdaki durumlar mevcutsa dahil edilir:

(a) Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve

(b) Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

15. Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir:

(a) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve

(b) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Sözleşme Maliyetleri

16. Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur:

(a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,

(b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve

(c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.

17. Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar:

(a) Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri;

(b) İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri;

(c) İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı;

(d) Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri;

(e) Tesis ve makine kiralama maliyetleri;

(f) Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri;

(g) Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve

(h) Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

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

18. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içerir:

- (a) Sigorta,
- (b) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve
- (c) İnşaat genel giderleri.

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatta çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.

19. Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir.

20. Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdakileri içerir:

- (a) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri;
- (b) Satış maliyetleri;
- (c) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri ve
- (d) Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.

21. Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan

ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.

Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

22. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaatla ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar 36. Madde doğrultusunda gider olarak muhasebeleştirilir.

23. Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- (a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- (b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;
- (c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve
- (d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

24. Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- (a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;

(b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

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

26. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı 36'ncı Paragraf doğrultusunda derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

27. Bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve "yapılmakta olan işler" olarak sınıflandırılır.

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

29. Bir yüklenici işletme aşağıdakileri içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir:

(a) Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları;

(b) Alışveriş konusu bedeller ve

(c) Ödeme şekil ve koşulları.

Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

30. Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

- (a) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;
- (b) Yapılan işe ilişkin incelemeler veya
- (c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

31. Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir. Dahil edilmeyecek sözleşme maliyetlerine ilişkin örnekler aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri; ve
- (b) Yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler.

32. Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:

- (a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve

(b) Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı 36'ncı Paragraf uyarınca doğrudan gider olarak kaydedilir.

33. Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı 36'ncı Paragraf uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

34. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir:

- (a) Geçerliliği konusunda ciddi kuşku bulduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar;
- (b) Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,
- (c) İstimlâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar;
- (d) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar veya
- (e) Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.

35. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler 32'nci Paragraf yerine 22'nci Paragraf uyarınca muhasebeleştirilir.

Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

36. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

37. Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır:

- (a) Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;
- (b) Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya
- (c) 9 uncu Paragraf uyarınca ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı.

Tahminlerdeki Değişiklikler

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

Açıklama

39. Bir yüklenici işletme aşağıdaki hususları açıklar:

- (a) Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı;
- (b) Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler ve
- (c) Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.

40. Bir işletme raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdakilerden her birini açıklamak durumundadır:

(a) Raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı

(b) Alınan avansların tutarı ve

(c) Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları.

41. Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hakediş tutarlarıdır. Hakedişler müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.

42. Bir işletme, sözleşmeye konu işle ilgili;

(a) Müşterilerden olan brüt alacak tutarını varlık ve

(b) Müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermelidir.

43. Brüt alacak tutarı; katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarın, hak edişler toplamını aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;

(a) Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından;

(b) Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

44. Brüt yükümlülük tutarı; hak edişlerin, katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarı aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;

(a) Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından;

(b) Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

45. Bir işletme varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar. Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle

oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir.

Yürürlük Tarihi

46. Bu Standart, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer.

ÖZET

HİLÂL TEZGELMEZ, TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDA İNŞAAT TAAHHÜT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, RAPORLANMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ, YÜKSEK LİSANS TEZİ, İSTANBUL, 2014.

İnşaat işletmeleri için yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde dönem kârı veya zararı ile maliyetlerin doğru tespit edilmesi ve ilgili oldukları hesap dönemlerine aktarılması çok önemlidir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde ülkemizde kullanılan yöntem tamamlanma yöntemidir. Bu yöntemde, inşaat işinin kârının veya zararının, gelirinin, maliyetinin tespit edilebilmesi için işin tamamının yapılması gerekir. İş tamamlandıktan sonra kâr veya zarar ortaya çıkmaktadır. Bir diğer yöntem olan tamamlanma oranı (yüzdesi) yöntemi ise Türkiye Muhasebe Standardı 11'in İnşaat Sözleşmeleri Standardının kabul ettiği yöntemdir. Tamamlanma oranı yöntemi, bir inşaat işi yıllara yaygın olarak başladığında farklı hesap dönemleri oluşturduğunu ve dönemsellik ilkesine uyulması gerekliliğini gösterir. Bu yöntemde muhasebeleştirme yapılırken işin tamamlanma oranına göre gelir ve maliyetler kayıt edilir ve hangi dönemde gerçekleştilerse o hesap dönemlerine aktarılır. Böylelikle finansal tablolar güvenilir olur, kullanıcıların daha doğru ve güvenilir bilgilere ulaşması da sağlanmış olur.

Anahtar Kelimeler:

1. İnşaat
2. İnşaat Muhasebesi
3. İnşaat Sözleşmeleri
4. Muhasebeleştirme
5. Raporlama.

ABSTRACT

HİLÂL TEZGELMEZ, ACCOUNTING STANDARD OF TURKEY 11 THE ACCOUNTING, REPORTING AND THE APPLICATION OF THE CONSTRUCTION COVENANT OPERATIONS WITHIN THE SCOPE OF CONSTRUCTION CONTRACTS. POSTGRADUATE THESIS, ISTANBUL, 2014.

For the construction companies, determining the period profit or loss and the costs accurately in the long-term construction contracts and transferring them into their respective accounting years are very important. The method used for recognition of the long-term construction contracts in our country is the completion method. This method requires that the construction work is completed to find out the profit or loss, income and cost of the construction work. The profit or loss becomes evident after the work has been completed. The completion percentage method that another method on the other hand is the method accepted by the Turkish Accounting Standard 11 Construction Contracts. The completion percentage method manifests that different accounting periods are created by a construction work when it begins as a long-term project and thus the matching principle must be observed. During recognition in this method, the incomes and costs are recorded based on the completion percentage of the work and transferred into their respective accounting periods when they were realized. Thus, the financial statements are reliable, and it is ensured that the users of such statements can access more accurate and reliable information.

Key Words:

1. Construction
2. Construction Accounting
3. Construction Contracts
4. Recognition
5. Reporting.